

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم



كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير
مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر
في العلوم الاقتصادية - تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير
بعنوان

نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ودوره في تفعيل
مراقبة التسيير في المؤسسة
دراسة تطبيقية في مؤسسة نفطال GPL - سعيدة-

بإشراف الأستاذ

د . بن شني يوسف

من إعداد الطالب:

بطاهر محمد بن عيسى

اعضاء لجنة المناقشة

الأستاذ رئيسا

الأستاذ مشرفا

الأستاذ عضوا

السنة الجامعية 2017 - 2018

اهداء وتشكرات

بسم الله الرحمن الرحيم

الصلاة و السلام على اشرف المرسلين و على نبينا محمد و اله و صحبه اجمعين .

الحمد لله على ما منه علي من علم و عقل .

لا يسعني و انا اقدم خلاصة مجهودي إلا أن اشكر الله وحده على توفيقه وعلى إمدادي

بالقوة و الإرادة لإتمام هذا العمل

اهدي ثمرة عملي الى التي رفع الله مقامها ،فجعل الجنة تحت اقدمها الى التي غمرتني

بعطفها و حنائها و حبها ،صاحبة القلب الواسع سعة البحر ،الفضل على مهما فعلت

"امي الحنونة " حفظها الله.

"كما اتقدم بالشكر الجزيل والعرفان العظيم إلى الأستاذ المشرف الدكتور "بن شني يوسف

الى اخواتي. الى كل زملائي في الدفعة

كما اقدم الشكر و التقدير لكل من عائلة "فاتح" وعائلة "بوصلاح" وعائلة "بوعزة" و

"مولاي" كل باسمه

كما اقدم امتناني إلى الأساتذة و الأصدقاء و خاصة حمزة وحسين

كما لا ننسى جزيل الشكر و التقدير لكل العاملين بالمؤسسة الوطنية نفضال و الذين لم

ينخلو عليا بالمعلومات و المساعدة

وفي الأخير لكل من أعانني في إنجاز هذا العمل سواء من قريب أو من بعيد شكرا جزيلاً

الطالب . بظاهر محمد بن عيسى

	الاهداء
	التشكر
IV	قائمة المحتويات
IV	قائمة الجداول
IV	قائمة الأشكال
أ	المقدمة
01	الفصل الأول: نظام التكاليف على أساس الأنشطة
02	المبحث الأول: مدخل إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة
02	المطلب الأول: مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة
05	المطلب الثاني: أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة
07	المطلب الثالث: مقومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة وعناصرها
20	المطلب الرابع: الفروض الأساسية التي تقوم عليها نظام التكاليف على أساس الأنشطة ..
24	المبحث الثاني: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة
24	المطلب الأول: أبعاد تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة
34	المطلب الثاني: متطلبات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة
37	المطلب الثالث: خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة
51	المطلب الرابع: تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة
57	الفصل الثاني: مراقبة التسيير
57	المبحث الأول: مراقبة التسيير
57	المطلب الأول: مفهوم مراقبة التسيير
58	المطلب الثاني: أهداف و مهام مراقبة التسيير
61	المطلب الثالث: الارتباط الهرمي لمصالح مراقبة التسيير
67	المبحث الثاني : أدوات مراقبة التسيير من منظور مؤسسات
67	المطلب الأول: أدوات التقدير والتخطيط

82	المطلب الثاني: أدوات التحليل
94	المطلب الثالث: أدوات المتابعة
102	الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة نפטال GPL سعيدة
102	المبحث الأول نظرة عامة حول مؤسسة نפטال فرع GPL
102	المطلب الأول : لمحة تاريخية عن مؤسسة نפטال
102	المطلب الثاني: تعريف مركز تعميم قارورات الغاز وهيكله التنظيمي
103	المطلب الثالث: تعريف مقر وحدة نפטال سعيدة (مقاطعة غاز البترول المميع)
105	المطلب الرابع: بطاقة فنية عن مركز تعميم القارورات بسعيدة
109	المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات
109	المطلب الأول: ثبات أداة القياس
109	المطلب الثاني: التحليل الإحصائي لعينات الدراسة
147	المطلب الثالث: اختبار فرضيات البحث
152	المطلب الرابع: النتائج والتوصيات
154	خاتمة
158.	قائمة المراجع

يهدف هذا البحث إلى التعرف على نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) ، حيث يعتبر هذا النظام من الأنظمة الحديثة التي تهدف إلى معالجة القصور في الأنظمة التقليدية والمتمثلة بنظامي الأوامر و المراحل الإنتاجية، حيث تعاني تلك الأنظمة من عدم الدقة في احتساب التكاليف وضعف الرقابة وعدم ترشيد عملية اتخاذ القرارات. ويقوم نظام (ABC) على تقسيم عمليات المنشأة إلى عدد من الأنشطة وكل نشاط يتم تحميله بالتكاليف التي تتطلبها العملية اللازمة لإنتاج السلع أو تقديم الخدمات ، وبالتالي يتم التوصل إلى الإيرادات التي حققها ذلك النشاط الأمر الذي يساعد في عملية التقييم واتخاذ القرارات اللازمة، وقد توصل البحث إلى العديد من الاستنتاجات والتوصيات.

الكلمات المفتاحية: التكاليف على أساس الأنشطة، اتخاذ القرارات، تخفيض التكاليف.

Abstract

The aim of this research to identify the system cost by activities (ABC) , as this system of modern systems that aim to address the shortcoming of the traditional system , and represented orders and production stages where these systems suffer from inaccuracies in calculating costs and weak oversight and lack of rational decision- making process and the system (ABC) the division of property to number of activities and activity is loaded costs required by the process needed to produce goods or service and therefore in can reach to revenues achieved by the activity that helps in the evaluation process and to take the necessary decisions have the research found many of the conclusion and recommendations .

Keywords: Activity based costs(ABC), Decision Making, Costs Reduction.

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم جدول
47	أمثلة لبعض موارد وأنشطة ومخرجات قسم أكاديمي	1
49	أمثلة لبعض مجتمعات التكاليف ومسبباتها بالجامعات	2
51	فئات الشعب الدراسية والطاقة الاستيعابية لكل منها	3
110	يبيّن توزيع العينة على حسب المعلومات الشخصية	4
111	يبيّن المعلومات الشخصية للعينة حسب متغير الجنس	5
112	يبيّن أسلوب إدارة المؤسسة في تعريف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) ملائم من كل النواحي على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة	6
114	يبيّن الدورات التدريبية في تعريف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) لا تفني بالغرض على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة	7
115	يبيّن اعتبار نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) أداة هامة لكوّنها تساعد في ضبط كافة التكاليف على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة	8
117	يبيّن قلة معرفة الموظفين بنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) يؤدي إلى ظهور مشاكل خلال مرحلة التطبيق على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة	9
118	يبيّن ملائمة بيئة العمل داخل المؤسسة في تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) دون تعظيم التكاليف على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة	10
119	يبيّن ارتفاع التكاليف ليس العامل الوحيد في عرقلة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة	11
121	يبيّن أسباب عدم تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) ناتج عن ارتفاع التكاليف على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل	12

	الدراسي و المهنة	
122	يبيّن المعوق الكبير في عدم تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة	13
123	يبيّن أسباب عدم تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) عدم دراية الإدارة بهذا النظام على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة	14
125	تحقيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) مستوى متميز من الدقة في حساب التكاليف على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة	15
126	الوقت و الجهد لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة	16
127	تنظيم الدورات التدريبية من طرف الإدارة للتعريف بنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة	17
129	تفاعل العمال مع نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة	18
130	الاستغناء عن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) لصعوبته على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة	19
131	توفير الشروط لإنجاح تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة	20
133	توفر الأدوات و الأجهزة الحديثة للمساعدة على التحكم في نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة	21
134	تماشي توجهات المؤسسة مع أهداف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة	22
135	احتياج المؤسسة إلى إعادة هيكلة للوسائل و الأدوات التقنية على حسب متغير	23

137	الجنس الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة اهتمام الإدارة و الموظفين برفع مستوى استغلال فوائد نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة	24
138	عمل نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) على زيادة فعالية الرقابة على الموارد المتاحة بالتركيز على الأنشطة كأسس للرقابة و المحاسبة على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة	25
140	اعتبار نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) أداة لتنفيذ مراقبة تسيير في المؤسسة على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة	26
141	عدم توفر المؤسسة على المتطلبات الفنية لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) لزيادة فعالية الرقابة على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة	27
142	مراقبة التسيير للوصول الى الأهداف المسطرة بالاعتماد على نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) بأقل التكاليف و أكثر فعالية على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة	28
144	ارتباط مراقبة التسيير بالمديرية العامة على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة	29
145	الهدف من مراقبة التسيير على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة	30
146	العلاقة بين نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة و مراقبة التسيير على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة	31

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
26	مراحل تخصيص التكاليف غير المباشرة في نظام التكاليف المبني على الأنشطة	1
34	أبعاد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة	2
40	نموذج نظام التكاليف المبني على الأنشطة	3
59	أهداف مراقبة التسيير	4
62	مراقبة التسيير لها ارتباط مباشر مع المديرية العامة	5
63	مراقبة التسيير و المحاسبة العامة مرتبطان بمديرية وظيفية حسب هذا الهرم التنظيمي	6
64	مراقبة التسيير والمحاسبة العامة	7
66	التنظيم الداخلي لمصلحة مراقبة التسيير	8
70	العلاقة بين إستراتيجية المؤسسة والموازنات التقديرية	9
86	تحليل نقطة التعادل بيانيا	10
107	الهيكل التنظيمي للمقاطعة المركزية غاز البترول المميع GPL سعيده	11
108	الهيكل التنظيمي لمركز تعميم قارورات الغاز 201 سعيده	12

مقدمة عامة :

لقد عرفت المؤسسات الاقتصادية تطورا كبيرا من خلال التقدم الحاصل في أساليب الإدارة والتسيير، واتساع حجمها مما أدى إلى زيادة التخصصات الإدارية الدقيقة وتعقد عملياتها، الأمر الذي يتطلب معه ضرورة تحقيق التنسيق والتنظيم والرقابة الفعالة.

كما أن تزايد المنافسة في السوق تطلب معه زيادة مهارات عالية في الإدارة، وابتكارات جديدة وفتيات حديثة، وذلك من أجل اكتساب الميزة التنافسية، فنجاح المؤسسات يعتمد على مدى وجود إدارة فعالة تقوم بالتنسيق بين الموارد المختلفة (المادية، البشرية، المالية..) لتحقيق أهدافها، ويتوقف ذلك على مدى سلامة ورشد القرارات التي يتم اتخاذها من طرف المدراء.

وتعتبر المحاسبة التحليلية أو ما يعرف بمحاسبة التكاليف، إحدى الأدوات الأساسية التي تستعملها المؤسسة الاقتصادية للرقابة، وللاحتياجات المتزايدة لكمية ونوعية معلومات التكاليف والتي أصبحت أنظمة التكاليف التقليدية لا تفي بحاجة الإدارة العليا في توفيرها، الأمر الذي يتطلب اعتماد أساليب الإدارة الحديثة للتكاليف ومنها: نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)، نظام التكلفة المستهدفة، ونظام إدارة الجودة الشاملة وغيرها، حيث ساعدت هذه الأنظمة المؤسسة في تحقيق مزايا تنافسية تضمن من خلالها الاستمرارية والنمو في بيئة الأعمال الجديدة .

وعلى اعتبار نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) من أنظمة الإدارة الحديثة للتكاليف فإن تطبيق هذا النظام وما يترتب عليه من تحليل عمليات المؤسسة إلى أنشطة فإنه يحقق لها مزايا عديدة منها تحديد تكلفة المنتجات وعملية التسعير وتقييم الأداء، بالإضافة لما يحققه من الرقابة على التكاليف، وتخصيصها بصورة أكثر دقة، كما يفيد في توضيح العلاقات المترابطة بين الأنشطة الموجودة في الإدارات المختلفة ومساعدة الإدارة العليا في عملية اتخاذ القرارات .

كما يعمل نظام التكاليف على أساس الأنشطة على زيادة فعالية الرقابة على الموارد المتاحة عن طريق التركيز على الأنشطة كأساس للرقابة والمحاسبة بدلا من التركيز على التكاليف ذاتها، وذلك على اعتبار أن الأنشطة هي التي تستنفد موارد المؤسسة وتسبب حدوث التكلفة، بمعنى التركيز على السبب وليس النتيجة، ثم ربط الأنشطة بالوحدات الإدارية لتقييم أداء المسؤولين عنها.

الإشكالية :

و بناء على ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية :

ما مدى إمكانية تأثير نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تفعيل مراقبة التسيير في

المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟

و للإحاطة بالموضوع أكثر تم تجزئة الإشكالية الرئيسية إلى الأسئلة الفرعية التالية :

1. ما هي مقومات و آليات عمل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة؟

2. كيف يمكن أن يساهم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الإدارية في

المؤسسة؟

3. ما هي الصعوبات والعوائق التي تحول دون تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في

المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟

الفرضيات :

تدفع بنا هذه التساؤلات إلى تقديم فرضيات تكون بمثابة أجوبة محتملة يتطلب التأكد من صحتها أو

نفيها، والتي تأتي على النحو التالي:

1. الأنظمة الحديثة لإدارة التكلفة تساعد على توفير معلومات حول التكاليف أكثر مصداقية ملم يساعد

الإدارة العليا في تفعيل مراقبة التسيير.

2. توجد علاقة ارتباطيه بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة وتخفيض التكاليف.
3. يمكن تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لكن توجد صعوبات وعراقيل تواجه عملية التطبيق .

أهمية البحث:

تنبع أهمية البحث في دراسة أسلوب من أساليب إدارة التكاليف الحديثة والمتمثل في نظام التكاليف على أساس الأنشطة وما يحققه هذا النظام من منافع للمؤسسة الاقتصادية ، والتحسيس بضرورة مواكبة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لكل ما هو جديد في عالم الإدارة حتى تتمكن من التأقلم مع بيئة الأعمال المتسارعة المتميزة بشدة المنافسة.

أهداف البحث:

على أساس أهمية الموضوع فإن بحثنا يهدف إلى:
دراسة نظام التكاليف على أساس الأنشطة وإبراز أهميته في مراقبة التسيير وما يمكن للمؤسسة الاقتصادية تحقيقه من مكاسب عديدة من خلال اعتماد هذا النظام.
إثبات أو نفي إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة محل الدراسة الميدانية.

الدراسات السابقة:

يعتبر موضوع نظام التكاليف على أساس الأنشطة من المواضيع الحديثة والهامة في مجال إدارة التكاليف التي لقيت اهتماما بالغا في الدراسات الاقتصادية، ومن أبرز الدراسات التي بين أيدينا ولها جانب

كبير من المعالجة للموضوع الذي نحن بصدد دراسته نذكر منها:

- نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على تسيير و تحسين الأداء.

- الطرق الحديثة لحساب التكاليف و اتخاذ القرار في المؤسسة.

إطار الدراسة:

تركز الدراسة على متطلبات استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ومدى تأثيره على مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال دراسة حالة بمؤسسة نفضال المتواجدة بولاية سعيدة - للفترة الممتدة ما بين شهر ماي من سنة 2015- لاختبار فرضيات البحث المشار إليها لتأكيد أو نفيها.

منهج البحث:

اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي، حيث تم الاعتماد على الكتب والدوريات العربية والأجنبية المتخصصة والدراسات المنشورة لتغطية الجانب النظري، في حين قمنا في الجانب الميداني من الدراسة باستخدام استمارة استبيان وزعت على عينة الدراسة بهدف اختبار الفرضيات في ضوء متغيرات الدراسة والحصول على النتائج ثم تحليل بياناتها باستخدام البرنامج الإحصائي (الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS V19) وتقديم التوصيات.

خطة البحث:

تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول بغية الوصول إلى عملية معالجة المشكلة المطروحة بصورة علمية و منطقية لمحاور إشكالية البحث لتأكيد أو نفي فرضياته، لذا كان اعتمادنا على خطة تسهل فهم الموضوع.

الفصل الأول تم تقسيمه إلى مبحثين

- المبحث الأول يتم التعرف فيه على مفهوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة ومبررات الحاجة إليه، والمقومات التي يرتكز عليها، والفروض التي يبني عليها.

- المبحث الثاني يبين فيه الباحث أبعاد تطبيق النظام، ومتطلبات وخطوات تطبيقه، وتقييم النظام من حيث المزايا والمشاكل المترتبة على تطبيقه.

الفصل الثاني تم تقسيمه إلى مبحثين

- المبحث الأول نستعرض فيه الأسس النظرية لمراقبة التسيير، وتبيان مفهوم ذلك وفقا للمدارس الإدارية، ثم تحديد أهمية ودور مراقبة التسيير بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية وأخيرا خطوات ومستلزمات النظام الرقابي السليم.

- المبحث الثاني و تم فيه تخصيص أدوات مراقبة التسيير، وفقا لمميزات هذه المؤسسات وخصائصها، وذلك حسب ما ذكره الباحثون، لتشمل أدوات التقدير والتخطيط وأدوات التحليل وأخيرا أدوات المتابعة.

الفصل الثالث تم تقسيمه إلى مبحثين

- المبحث الأول نستعرض فيه لمحة تاريخية عن مؤسسة نפטال، وتعريف كل من مركز تعميم قارورات الغاز و مقر وحدة نפטال سعيدة، و بطاقة فنية عن المركز.

- المبحث الثاني و تم فيه التطرق إلى ثبات أداة القياس، التحليل الإحصائي لعينات الدراسة، اختبار فرضيات البحث و النتائج والتوصيات.

تمهيد :

أدى التطور التكنولوجي والمعرفي في العديد من الحالات في بداية الثمانينيات من القرن الماضي خاصة، إلى ظهور اهتمامات جديدة وإعادة النظر في العديد من المفاهيم والأنظمة المعتمدة، فالتقدم الصناعي في اليابان أدى إلى التسابق نحو تطوير نظم إدارة الوقت وظهور ما يعرف بنظم الشراء والإنتاج الوقي، في هذا الوقت تقهقر مستوى التطور في المؤسسات الأوروبية والأمريكية بالنسبة لمستوى المؤسسات الآسيوية خاصة اليابانية منها، ولكن اهتمام هذه المجتمعات بتطوير أساليب التكاليف والمحاسبة الإدارية جعلهم يقدمون مدخلا جديد في معالجة التكاليف أطلق عليه نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة، وذلك بعد أن تولدت أفكار جديدة حول عدم ملائمة الأنظمة الكلفوية المستخدمة للبيئة والظروف الحالية وهذا ما أكدته جل المؤلفات الأكاديمية والعلمية.

سوف نتناول في هذا الفصل الطرق التقليدية التي كانت تهتم بمعالجة التكاليف غير المباشرة والانتقادات

الموجهة لها و إلى حيثيات مراحل وإجراءات تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة.

المبحث الأول: مدخل إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطةالمطلب الأول: مفهوم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

يعد نظام التكاليف المبني على الأنشطة أداة جديدة من أدوات المحاسبة الإدارية، وقد حظي هذا النظام بالتأييد السريع في التطبيق العملي¹ وهو يمثل تطورًا وتوسعة في إجراءات تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات أو الخدمات حيث يسعى للحصول على تكاليف منتج أو خدمة أكثر دقة مع توفير معلومات ذات مغزى عن أنشطة المنشأة لخدمة الأغراض الإدارية المتعددة².

ويرى (Mitchell, 1996)³ أن نظام التكاليف المبني على الأنشطة Based Costing Activity

هو مدخل لتخصيص التكاليف غير المباشرة، حيث يحدد الأنشطة المؤداة في الأقسام المختلفة، ويوضح كيف استهلكت هذه الأنشطة الموارد وما هي المسببات التي أنشأت الحاجة للأنشطة.

ويركز نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على فهم علاقة السبب والنتيجة بين الموارد المستهلكة بواسطة الأنشطة وتكلفة الإنفاق مما يمكن من التخصيص المباشر للتكاليف غير المباشرة على وحدات التكلفة (المنتجات والخدمات) بدلًا من التخصيص العشوائي⁴.

وبهذا يقوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة على أساس الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستهلك تلك الموارد ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي سواء أكان وحدات منتجات أو خدمات،

1. Ellis-NEWMAN, JENNIFER (2003) "Activity Based costing in user services of an Academic Library", **LIBRARY TRENDS**, Vol.51, No.3, pp. 333-348.

2. فودة، شوقي السيد وآخرون (2004) دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف الفعلية "مدخل معاصر، بدون ناشر، طنطا.

3. Mitchell, Mike (1996) "Activity Based costing in UK Universities" **Public Money & Management**, Vol 16, NO.1, p.p 51-57.

4. Needy, Kim and Bidanda, Bopaya (2000) "a model to develop, assess and validate an activity-based costing system for small manufactures", **Engineering Management Journal**, vol.12, NO.1, p.p. 31-38.

وبالتالي يصبح استخدام الأنشطة كأساس لتوزيع¹.

ويؤيد هذه النظرة (Romand, 1990)² حيث يرى أن هذا النظام أسلوب للتعرف على التكلفة بصورة أكثر دقة من خلال النظر إلى المنشأة على اعتبارها مجموعة من الأنشطة.

وعرف (Shim and Siegel, 1992)³ نظام (ABC) بأنه نظام يعتمد على تتبع التكاليف إلى

الأنشطة أو لا و من ثم إلى المنتجات ، وأنه يفصل التكاليف غير المباشرة إلى مجتمعات تكلفة يرتبط كل منها بمسبب تكلفة ، ويتم حساب معدل التكلفة لمسببات التكاليف مقدماً لكل مجمع تكلفة ، وينتج عن ذلك أن هذه الطريقة تعزز الدقة في قياس التكلفة.

ويعرفه (يوسف، 1995،)⁴ بأنه نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات

التكاليف من خلال تحليل الأنشطة داخل المنشأة وحصر وتجميع وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف .وتعتمد فلسفة هذا النظام على استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة، بحيث أن الأنشطة تستهلك الموارد المتاحة في حين أن الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة.

ويعرف (مدكور وجمال الدين، 2001)⁵ نظام (ABC) على أنه تحليل لعمليات المشروع وإعطاء فكرة

شاملة عن هيكله الاقتصادي ، وليس مجرد طريقة أفضل لتحديد تكلفة المنتج وخفض التكاليف فقط ، بل أن المعلومات المتولدة من هذا النظام تؤدي إلى التحسين المستمر وتخفيض أو حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعملية الإنتاجية.

عيسى، حسين محمد " (1997) دراسة تحليلية لمشاكل تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة " المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، -212. جامعة عين شمس، العدد3، ص ص123

2. Romano, Patrick L. (1990) "Where is cost management going" **Management Accounting**, p.p. 53-56.

3. Shirm, J.k. and Siegel, J. G. (1992) "**Modern cost management & Analysis**", Barron's Educational Series, Inc. p. 271.

4. يوسف، محمد محمود " (1995) نموذج مقترح محاكاة العلاقة بين محركات التكلفة ودقة بيانات محاسبة تكلفة النشاط " مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، - 181. العدد1 ، مجلة 32 ، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ص ص123

5. مدكور، أمال نظير، وجمال الدين، سوزان " : (2001) زيادة فعالية نظام التكاليف على أساس الأنشطة باستخدام التكاليف الحقيقية وتفعيل دور المراجع الداخلي " المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، - 284. العدد3، ص ص257

إن المفهوم الذي يتأسس عليه نظام مالي (ABC) يتمثل في أنه لا يقتصر على أنه نظام لاحتساب التكلفة فقط بل يمتد ليشكل جزء من عملية توليد الأرباح ويمثل طريقة للتأكد من أن الموارد قد استخدمت بشكل فعال لكي تضيف قيمة إلى المنشأة ، لهذا يجب إدارة وتخطيط التكاليف المتعلقة بالعاملين والتقنية قبل أن تتحملها المنشأة بدلا من رقابتها بعد و يرى (Sharman, 1995)¹ أن نظام (ABC) هو عملية تحليل للتكلفة والعمليات التشغيلية وذلك بالاعتماد على المعلومات المالية وغير المالية ، وأنه مصمم لتوفير معلومات تساعد الإدارة في ترشيد كلا من القرارات الإستراتيجية والتشغيلية.

ويبين (مبارك وآخرون، 2003)² أن نظام التكاليف المبني على الأنشطة يقيس تكلفة وأداء الأنشطة والموارد وعناصر التكلفة المختلفة ويأخذ بالاعتبار العلاقة السببية بين كل من عناصر التكلفة ومسببات التكاليف ، ومن الوظائف الرئيسية المبتغاة من هذا النظام ما يلي:

1. تحديد وقياس موارد المنشأة وتقييم قدرتها الفعلية على أداء الأنشطة المختلفة.
2. تحليل الأنشطة التي تم أدائها بالفعل.
3. تصنيف الأنشطة إلى أنشطة مضيعة للقيمة وأنشطة غير مضيعة للقيمة.
4. تحديد تكلفة الأنشطة المختلفة، وكذلك تكلفة الطاقة غير المستغلة.
5. تحديد مسببات التكاليف التي لها علاقة سببية ملائمة مع عناصر التكلفة.
6. تخصيص التكلفة على وحدات التكلفة الملائمة (منتجات، عملاء، عمليات)
7. باستخدام مسببات التكاليف.

1. Sharman, Paul (1995) "The Role of the cost flow diagram in an activity based costing" **CMA magazine**. vol. 69, Issue 7, p.p 23-26.

2. مبارك، صلاح الدين، وآخرون (2003) ، " محاسبة التكاليف المتقدمة للأغراض الإدارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية.

✓ بالنظر إلى التعريفات السابقة، يرى الباحث أن هناك مجموعة من الخصائص المميزة لهذا النظام كما يلي:

1. تمثل الأنشطة ركناً هاماً لنظام التكاليف المبني على الأنشطة كما أنها تفسر ما تقوم المنشأة بعمله.
2. تطوير إجراءات التخصيص التي كانت متبعة بنظم التكلفة التقليدية من خلال الربط بين الأنشطة وتكلفة الموارد من جهة وبين تكلفة الأنشطة ووحدات التكلفة من جهة أخرى.
3. يحقق هذا النظام مستوى متميز من الدقة من خلال اعتماده على علاقة السبب والنتيجة.
4. يقدم النظام معلومات مالية وغير مالية على حدٍ سواء للإدارة لتساعدها لترشيد قراراتها الإستراتيجية والتشغيلية.
5. تساعد المعلومات التي يوفرها النظام على الاستخدام الأمثل للموارد ، وتخفيض الأنشطة التي لا تضيف قيمة.

المطلب الثاني: أهمية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

يلعب نظام التكاليف المبني على الأنشطة دوراً محورياً في تحديد تكلفة المنتجات أو الخدمات ، وتحسين مستوى أداء الأنشطة والعمليات ، وخفض التكلفة ، كما يساهم في التغلب على مشاكل النظم التقليدية لمحاسبة التكاليف ، ومن خلال ما يحققه هذا النظام من مزايا عديدة يمكن الوصول إلى نتائج أفضل ، حيث يتم تخصيص التكاليف على المنتجات أو الخدمات في ضوء علاقة السبب والنتيجة¹ .

- وتساعد آلية التخصيص المتبعة طبقاً لمسببات تكاليف مناسبة وملائمة على الثقة في مخرجات نظام التكاليف

1. سامي، مجدي محمد " (2000) مدى فعالية نظام تكاليف النشاط نظام (ABC) لمعلومات التكاليف"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، -421، المجلد 22 ، العدد 2 ، الجزء الأول، ص 373

ويزيد من فعالية الاعتماد عليها خاصة في مجال اتخاذ القرارات على اختلاف أنواعها ، وذلك بجانب أهمية هذه المخرجات في مجالات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء¹.

ويرى (عبد العال، 2001)² أهمية نظام (ABC) في الوصول إلى درجة عالية من الدقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة بين المنتجات، كما أنه قبل ذلك يقوم بترشيح تلك التكاليف مما يؤدي إلى سلامة بيانات التكلفة والتخصيص، وقدرة أكبر على التحرك في مجال التسعير واكتساب ميزة تنافسية.

فالحصول على التكاليف الدقيقة المتعلقة بتقديم خدمة معينة ذو أهمية بالغة لإعطاء السعر العادل لكل المنشأة الخدمية التي تقدم الخدمة والعميل الذي يتلقى تلك الخدمة في ظل المنافسة الشديدة بين المنشآت الخدمية المختلفة، وأن عدم تحديد تكاليف تقديم الخدمة بدقة سوف يؤدي إلى تحديد سعر غير عادل سواء للمنشأة الخدمية أو العميل، وهذا قد يؤدي إلى عدم قدرة المنشأة على تحقيق الأرباح المنشودة أو إلى عدم إقبال العميل على تلقي الخدمة من ، تلك المنشأة والتحول إلى منشأة منافسة تؤدي نفس الخدمة بسعر أقل³.

إن تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة من شأنه زيادة مقدرة المنشأة على تتبع ورقابة التكاليف من خلال ربطها بأداء الأنشطة، الأمر الذي يساعد على تلافي أوجه الإسراف⁴ وكذلك يعمل تطبيق النظام على تحسين مقاييس الأداء⁵.

1. فايد، عادل طه أحمد" (1997) تقييم نظام التكلفة على أساس النشاط ودراسة إمكانية تطبيقه على أنشطة التسويق ورقابة الجودة بالوحدات الاقتصادية" ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة بينها، جامع الزقازيق، العدد2
2. عبد العال، فاروق جمعة " (2001) المدخل المتكامل لتخفيض ورقابة الجودة لريادة السوق التنافسي في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة" ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة بينها، جامعة الزقازيق، العدد2
3. ظاهر، أحمد حسن " (2002) المحاسبة الإدارية"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن.
4. مذكور، آمال نظير، وجمال الدين، سوزان " : (2001) زيادة فعالية نظام التكاليف على أساس الأنشطة باستخدام التكاليف الحقيقية وتفعيل دور المراجع الداخلي" المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، - 284. العدد3، ص ص257
5. عبد الكريم، نصر، والكخن، رشيد " (1997) إمكانيات تطبيق نظام التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية :دراسة نظرية (ABC) المبينة على الأنشطة - وميدانية" ، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 24 ، العدد2 ، ص ص494.510

كما يعد نظام التكاليف المبني على الأنشطة أداة إستراتيجية هامة في تطوير أداء المنشأة من خلال:¹

1. الحصول على فهم عميق لميكانيكية عمل المنشأة واقتصادياتها.

2. استخدام هذا الفهم في وضع ممارسات إدارية فعالة.

3. تحسين الخدمات المقدمة.

ولما كان تحليل التكلفة من منظور نظام التكاليف المبني على الأنشطة يتعدى عناصر التكاليف التي تتم داخل

نظام ما يعرف بالقيود المزدوج إلى إطار التقديرات والتنبؤات مع مراعاة ملامحها لفترة اتخاذ القرار، فإنه يعمل على

زيادة كفاءة عملية اتخاذ القرارات الإدارية.²

المطلب الثالث: مقومات نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة و عناصرها

يقوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة على عدة عناصر كما يلي:

1.3.1.1 الموارد :

تمثل الموارد مدخلات الأنشطة، ولا يمكن بدونها أداء الأنشطة المختلفة، ومن الصعوبة تحليل وإدارة

الأنشطة بدون التعرف على الموارد المستخدمة، وكذلك يصعب تحديد تكلفة النشاط إذا لم يتم التعرف على

تكلفة المدخلات من الموارد. وحتى يمكن إيجاد تكاليف استخدام مورد معين يجب العمل على تحديد مدخلات

المورد ثم اختيار وحدة مادية لقياس مدخلات الموارد ثم قياس استخدام الموارد في شكل وحدات مادية وأخيراً

العمل على تسعير هذه الوحدات.³

1. فرح، حازم (1995) التكاليف المبنية على الأنشطة أداة إستراتيجية هامة . للإدارة، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 92 ، ص ص 21-25

2. الفضل، مؤيد (1998) أهمية محاسبة تكلفة النشاط في تخصيص الموارد في ، ظل نظرية الوكالة :دراسة تجريبية "مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 25 العدد 2 ، ص ص 280 – 290.

3. فهمي، علي محمود محمد (1996) ترشيد قرارات التخطيط وقياس الأداء باستخدام مدخل محاسبة تكلفة النشاط"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر.

وتتضمن الموارد بالجامعات على العنصر البشري والممثل بأعضاء هيئة التدريس والإداريون وفنيو المختبرات. والمعدات والخدمات التكنولوجية، والمستلزمات الأخرى، كالقرطاسية والمطبوعات، والخدمات الأخرى المشتراه من خارج الجامعة مثل الإعلان والخدمات القانونية .

2.3.1.1. الأنشطة:

تعد الأنشطة محور نظام التكاليف المبني على الأنشطة، ويجب أن تحدد قبل تخصيص التكلفة، ويمكن تعريف الأنشطة على أنها " مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المنشأة ¹.

وقد عرف (Tatikonda & Tatikonada, 2001)² الأنشطة على أنها وحدة عمل يتم تأديتها داخل المنشأة مثل معالجة الفواتير أو تصحيح الامتحانات.

وتتضمن تكلفة النشاط كل الموارد اللازمة لأداء النشاط، ويتم التعبير عن هذه التكلفة بتحديد تكاليف مدخلات النشاط من كل الموارد سواء كانت موارد مباشرة توفرها المنشأة للأنشطة مثل المواد أو العاملين أو كانت موارد هي في الأصل مخرجات أنشطة أخرى، ولتحديد إجمالي تكلفة النشاط يتم تتبع وحصر كل الموارد اللازمة لأداء النشاط، بالإضافة إلى تجميع التكاليف التي يستفيد بها النشاط من الأنشطة الأخرى.³

ويمكن تقسيم الأنشطة إلى أربعة مستويات هرمية عند تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات

1. البهيبي، داليا رضا، (2004) المحاسبة عن تكاليف تحقيق السلامة البيئية والمهنية من خلال استخدام مدخل التكاليف على أساس الأنشطة :دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر.

2.Tatikonda, Lakshmi U. and Tatikonda, Rao J. (2001) "Activity Based costing for higher education institutions", **Management Accounting** , vol. 2 , Issue 2 , p.p 18-27.

3. حسن، سيد عبد الفتاح" (1996) مدخل مقترح لمراجعة تكاليف النشاط"،المجلة ، العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد صص1165-1191.

أو الخدمات المقدمة وذلك كما يلي:¹

1. أنشطة على مستوى وحدة المنتج:

وهي الأنشطة التي يتم أداؤها عند إنتاج كل وحدة منتج وبالتالي فهي تختلف باختلاف عدد الوحدات المنتجة ومن أمثلتها تصحيح أوراق الامتحانات ونشاط تسجيل الطلبة.

2. أنشطة على مستوى الدفعة الإنتاجية:

وهي الأنشطة التي يتم أداؤها في كل مرة يتم فيها إنتاج دفعة من دفعات الإنتاج وذلك بصرف النظر عن عدد وحدات الإنتاج الخاصة بكل دفعة ، وبالتالي فإن تكلفة أداء تلك الأنشطة لا ترتبط بعدد الوحدات المنتجة الخاصة بكل دفعة إنتاجية . ومن أمثلتها تدريس الشعب الدراسية، ونشاط إدارة القسم ونشاط إدارة الكلية.

3. أنشطة على مستوى المنتج:

وهي الأنشطة التي يتم أداؤها لدعم نوع معين من المنتجات بصرف النظر عن عدد وحدات الإنتاج لذلك النوع أو عدد دفعاته، من أمثلة ذلك أنشطة تطوير مساق دراسي معين.

4. أنشطة التسهيلات:

وهي أنشطة على مستوى الجامعة ككل وهي التي تمكن الجامعة من القيام بوظائفها الكاملة، ومن أمثلتها أنشطة رئاسة الجامعة.

ويساعد التسلسل الهرمي السابق المديرين على التفكير المنظم للعلاقة بين الأنشطة والموارد التي

1.Cropper, Paul and Cook, Roger (2000), "Activity Based costing in Universities -Five Years on", **Public Money & Management**, Vol. 20, Issue 2, p.p. 61-68.

تستهلكها، بمعنى أن المدير يحتاج إلى تمييز تكلفة الموارد التي تتم على مستوى وحدة المنتج عن تلك التكاليف المتعلقة بالموارد لتشغيل دفعات من الإنتاج أو لتدعيم نوع معين من المنتجات أو الخدمات أو للمنشأة بصفة عامة.¹

و يلاحظ في التطبيق العملي لنظم التكاليف المبنية على الأنشطة أن كثيراً من المنشآت تستخدم تقسيم الأنشطة من خلال مستويين فقط هما: الأنشطة على مستوى وحدة المنتج، والأنشطة على مستوى دفعة الإنتاج، مع إهمال باقي الأسس الأخرى، وهذا يرجع للأسباب التالية:²

- 1 - قد يفشل مصممي نظم التكاليف في تفهم كل هذه الأسس الموجودة.
- 2 - أن تحليل العائد والتكلفة لاستخدام أكثر من أساسين يؤدي إلى أن تكون المزايا المرتبطة بالتقدير المنفصل لكل تقسيم أقل من تكلفة هذا التقدير.
- 3 - قد لا تتصف بعض المنشآت بالتنوع في منتجاتها أو أن الإنتاج يتم على دفع متساوية في الحجم وبالتالي تستهلك قدرًا متساويًا في الأنشطة والموارد.
- 4 - قد يلجأ مصممو نظم التكاليف المبنية على الأنشطة لاعتماد أساسين فقط في تقسيم الأنشطة لأغراض التبسيط والتسهيل في الاستخدام والتطبيق.

ولما كان نظام التكاليف المبني على الأنشطة يتيح إمكانية تحديد وتعريف جميع الأنشطة اللازمة لإنتاج المنتج أو تقديم الخدمة إلا أنه لا يقطع بأن جميع هذه الأنشطة المؤداة ذات أهمية أو ذات قيمة مضافة، فالنشاط الذي يحقق قيمة مضافة هو ذلك النشاط الذي يرغب العميل في أن يدفع قيمة مقابله ويؤدي بدرجة عالية من

1. مبارك، صلاح الدين" (1992) زيادة فعالية مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد 29 ، العدد 1 ، ص ص1-45

2. شاهين، محمد أحمد" (1997) مشكلات تطبيق مدخل تحديد التكاليف على أساس الأنشطة وأثره على اتخاذ القرارات: دراسة تطبيقية "رسالة ماجستير، كلية التجارة، عين شمس، مصر.

الكفاءة، ويكون ضروريًا لتحقيق أهداف المنشأة. أما النشاط الذي لا يحقق قيمة مضافة فهو ذلك النشاط الذي يمكن استبعاده بدون فقدان رضى المستهلك ودون أن يؤثر ذلك على تحقيق أهداف المنشأة¹ ويمكن تبويب الأنشطة في الجامعات حسب الإضافة للقيمة إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة كما يلي:²

1. الأنشطة التي تضيف قيمة:

وهي الأنشطة التي تضيف قيمة للخريجين في شكل معارف ومنافع مثل تطوير المناهج الدراسية واستخدام التكنولوجيا الحديثة في التدريب. وعليه يجب على الجامعات الإبقاء عليها والعمل على تنميتها .

2. الأنشطة التي لا تضيف قيمة:

وهي الأنشطة التي لا تضيف منافع أو معارف إلى الخريجين مثل الأنشطة المتعلقة بالطلبة الراسبين أو المتخلفين في مواد معينة. وعليه يجب العمل قدر الإمكان على التخلص منها أو تخفيضها. إن تبويب الأنشطة حسب القيمة المضافة يتيح فرصة كبيرة للإدارة لدراسة تكاليف الأنشطة بالعمق والتحليل المناسب، ومحاولة إلغاء الأنشطة ذات التكاليف المرتفعة والتي لا تحقق قيمة مضافة، وكذلك دراسة إمكانية تحسين أساليب أداء الأنشطة ذات القيمة المضافة الضعيفة.³

3.3.1.1. المخرجات:

تحتاج الإدارة إلى معرفة تكاليف مخرجاتها لخدمة القرارات الإدارية وترشيدها. وهو ما يعرف بغرض أو وحدة حساب التكلفة، حيث ترغب الإدارة في تحديد تكلفتها بشكل منفصل والتي يمكن أن تتمثل في سلعة

1. صالح، رضا إبراهيم" (2002) مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط كأساس لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات"، دورية الإدارة العامة، المجلد 42 ، العدد 1 ، ص ص43- 98.

2. عيسى، إبراهيم محمد" (2000) دور هندسة القيمة في ترشيد تكلفة التعليم الجامعي"، مجلة اتحاد الجامعات العربية، العدد المتخصص 3 ، ص ص134- 162.

3. حلس، سالم عبد الله" (2007) نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات"، مجلة الجامعة الإسلامية(سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد 15 ، العدد 1 ، ص ص- 211.238

أو خدمة أو عميل أو مشروع أو نشاط أو برنامج. ولا يتم اختيار أغراض أو وحدات التكلفة لذاتها وإنما لخدمة اتخاذ القرارات الإدارية. وتعرف وحدة التكلفة بأنها وحدة قياس كمي للمنتج أو الخدمة أو الوقت أو مزيج بينهما يتم على أساسها تحديد التكاليف، ويمكن أن تأخذ شكل أمر إنتاجي أو دفعة إنتاجية أو مجموعة منتج متشابه، وتتخذ وحدة التكلفة أساساً لقياس تكلفة المنتج أو الخدمة قياساً نقدياً¹ ويرى الباحث أن وحدات التكلفة في الجامعات تتمثل في التخصص العلمي، والشعبة الدراسية، والساعة المعتمدة لتخصص علمي معين، والطلاب بتخصص معين. وترغب إدارة الجامعات في تحديد تكاليفها بشكل منفصل لدعم قراراتها الإدارية وترشيدها.

4.3.1.1. مسببات التكاليف :

يتوقف نجاح نظام التكاليف المبني على الأنشطة على مدى الدقة في تحديد مسببات التكاليف وذلك لكل نشاط. لأن الصفة المميزة لهذا النظام والتي تفضله على غيره من الأنظمة هي مستوى الدقة المتميز الذي تتصف به معلومات ومخرجات هذا النظام. ويعد مسبب التكلفة وسيلة للربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات وعليه فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط.²

ويمكن تعريف مسببات التكلفة على أنها تمثل الطلب الذي تصنعه المخرجات على كل نشاط وليس مجرد أدوات لتخصيص التكلفة.³

1. إصدارات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين " (2001) المحاسبة الإدارية المفاهيم الأساسية "كتاب رقم(10).

2. الدليمي، خليل" (2005) نظام التكاليف المبني على الأنشطة وإمكانية تطبيقه في الشركات الصناعية المساهمة في الأردن :دراسة ميدانية"، مجلة أبحاث البرموك سلسلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 21 ، العدد) 3 أ ، ص.615-653

3. Cooper, Robin & Kaplen, Roberts (1992) "Activity-based system measuring the costs of resource usage", **Accounting Horizons**, vol. 6, Issue 3, p.p. 1-13.

ويرى (العلكاوي ، 2004)¹ أن مسببات التكلفة عبارة عن العوامل التي أدت إلى نشوء النشاط، أو تؤثر في حجم العمل، وبالتالي تؤثر في تكلفة النشاط.

ويقوم مفهوم مسببات التكاليف على فروض أساسيه وهي:²

- 1 - أن المنشأة تقوم بنشاط ما يمكن توصيفه وتحديد نوعيته وقياسه.
- 2 - أن التضحية المالية التي يتطلبها النشاط (تكلفة النشاط) تكون قابلة للقياس الكمي والنوعي وللتحديد الزماني والمكاني.
- 3 - أن مخرجات النشاط ذاته تكون قابلة للقياس أيضاً.
- 4 - أن مخرجات النشاط تمثل العنصر المتحكم في حدوث تكلفة النشاط (التضحية المالية للنشاط) ،
زيادة أو تخفيض حجم مخرجات النشاط (المسبب) تؤدي إلى زيادة أو تخفيض مدخلات النشاط (تكلفة العوامل المطلوبة للنشاط)

ويمكن تبويب مسببات التكلفة إلى مسببات خاصة بالعمليات ومسببات خاصة بالفترة الزمنية كما يلي:³

1) مسببات خاصة بالعمليات:

وهي المسببات التي تركز على عدد مرات تأدية النشاط الواحد، وهي تستخدم إذا كانت مجموعة المنتجات تحتاج إلى نفس القدر من النشاط، ومن أمثلتها عدد أوامر الصيانة.

1. العلكاوي، طلال جيجان" (2004) تقييم آثار ومعوقات تطبيق نظام التكاليف ، المبني على الأنشطة في البنوك التجارية الأردنية"، مجلة البصائر، المجلد 8 العدد 1 ، ص 65-99.

2. شتا، علي أبو الفتح " (1997) مدخل مسببات التكاليف واختيار المسببات المثلى" مجلة مركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامي، جامعة الأزهر، العدد 3، ص 115 - 190.

3. عيسى، حسين محمد) بدون تاريخ(، " نظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة: رؤية منهجية تطبيقية"، بدون ناشر، القاهرة، مصر.

2) مسيبت خاصة بالفترة الزمنية:

وهي مسيبت تهتم بالفترة الزمنية التي يستغرقها النشاط اللازم لتأدية منتج معين، وتستخدم في حالة اختلاف حجم النشاط المطلوب تأديته باختلاف نوعية وكمية المنتج النهائي، ومن أمثلتها عدد ساعات عمل المختبرات.

كما يمكن تبويب مسيبت التكاليف حسب مراحل تخصيص التكلفة كما يلي:¹

1. مسيبت الموارد:

وتستخدم في المرحلة الأولى للتخصيص وذلك عند تخصيص التكلفة غير المباشرة على مجموعات تكاليف الأنشطة، فمسبب نسبة العبء المبدول يستخدم لتخصيص تكلفة رواتب أعضاء هيئة التدريس على الأنشطة المؤداة.

2. مسيبت تكاليف الأنشطة:

وتستخدم في المرحلة الثانية للتخصيص وذلك عند تخصيص تكلفة المجمعات إلى وحدات التكلفة، فمسبب عدد الساعات المعتمدة يستخدم لتخصيص تكلفة نشاط التدريس. وحتى يمكن تحديد واختيار مسيبت التكاليف، لا بد من الاستناد إلى بعض الأسس والأساليب والتي من أهمها:²

1. تحليل الأنشطة:

يفيد تحليل الأنشطة في إنشاء قاعدة مسيبت مناسبة بعد إجراء دراسات مستفيضة للأنشطة المؤداة وطبيعتها وتعيين المسبب المناسب أو الملائم لكل نشاط أو مجموعة أنشطة ذات طبيعة واحدة متجانسة. كما يفيد بربط تكاليف الأنشطة بوحدات التكلفة عن طريق المسببات مما يسمح بالتوزيع الأكثر عدالة للتكلفة.

1. Turney, Peter B. , & Stratton, Alan J. (1992) , "Using ABC to support continuous improvement", **Management Accounting**, September, p.p. 46-50.

2. شتا، علي أبو الفتح " (1997) مدخل مسيبت التكاليف واختيار المسببات المثلى " مجلة مركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامي، جامعة الأزهر، العدد3، صص 115 – 190.

2. أسلوب المسبب_البديل:

على الرغم من أن تحديد مسبب تكلفة مستقل لكل نشاط على حدة يكسب عملية تخصيص التكاليف الكثير من الموضوعية، ويعمل على تأصيل علاقة السببية في عملية التخصيص، إلا أن ذلك يزيد من تعقيد النظام ويرفع تكلفته. لذا يأتي أسلوب المسبب البديل ليعمل على تجميع مسببات التكاليف التي بينها درجة ارتباط مرتفعة في مسبب تكلفة واحد، وكذلك تجميع الأنشطة المتشابهة تبعاً لمسببات تكاليفها، مما يساهم في تبسيط إجراءات المعالجة وتخفيض عدد مسببات التكاليف المستخدمة.

3. أسلوب التدرج_الهرمي:

يعتمد هذا الأسلوب على تقسيم مسببات التكاليف إلى ثلاث مستويات رئيسة تتمثل في:

- 1- مسببات تكاليف الأنشطة على مستوى وحدات الإنتاج.
- 2- مسببات تكاليف الأنشطة على مستوى دفعات الإنتاج.
- 3- مسببات تكاليف الأنشطة على مستوى المنتج.

وفي ظل تطبيق أسلوب التدرج الهرمي كأحد أساليب تحديد واختيار مسببات تكاليف الأنشطة، تستخدم مسببات التكاليف لكل مستوى من المستويات في تحميل تكاليف الأنشطة ذات العلاقة بكل مستوى على المنتجات أو الخدمات.

كما توجد بعض المعايير الواجب استخدامها ومراعاتها لإغراض اختيار مسببات التكاليف التي تتوافر فيها سمات وخصائص أهمها الدقة والملائمة والموضوعية وغيرها من السمات الواجب توفرها في المسببات المختارة، ومن أهم هذه المعايير:

1. شتا، علي أبو الفتح " (1997) مدخل مسببات التكاليف واختيار المسببات المثلى" مجلة مركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامي، جامعة الأزهر، العدد3، ص 115 - 190.

1. معيار استهلاك الموارد:

طبقاً لهذا المعيار يتم اختيار مسببات التكاليف على أساس العوامل المسببة لحدوث تكلفة المدخلات، فعلى سبيل المثال فإن تكلفة قسم المشتريات يسببها عدد أوامر الشراء أو قيمة المواد المشتراة، وعليه فإنه في ظل هذا المعيار يتم اتخاذ العامل أو العنصر المسبب لاستهلاك الموارد أو التكاليف كأساس لاختيار مسبب التكلفة لعنصر أو نشاط ما.

2. معيار مخرجات النشاط:

في ظل هذا المعيار يتم اختيار مسبب تكلفة نشاط ما على أساس مخرج أو مخرجات ذلك النشاط، ويتم هذا الاختيار من خلال دراسة وتحليل الأنشطة وتحديد مخرجاتها، واتخاذ تلك المخرجات على أنها بمثابة مسببات التكاليف، فمثلاً نشاط العيادة الطبية يتمثل في تقديم خدمة العلاج للمرضى، لهذا قد يكون عدد الحالات المرضية بمثابة مخرجات نشاط العيادة، ويتم اتخاذها كمسببات تكاليف لهذا النشاط. بعد التعرف على الأسس والأساليب والمعايير لتحديد مسببات التكاليف. يجب على مصممي نظم التكاليف المبنية على الأنشطة اتخاذ قرارين متداخلين. يتعلق الأول بتحديد عدد مسببات التكلفة، ويتعلق الثاني بتحديد نوع مسببات التكلفة التي يجب أن تستخدم. ويرجع سبب تداخل القرارين هو أن نوع مسبب التكلفة يؤثر على عدد مسببات التكاليف التي تحتاج الإدارة استخدامها لتحقيق مستوى الدقة المستهدفة لبيانات التكاليف. وحتى يمكن التوصل إلى القرار السليم يمكن إتباع التحليل الآتي:¹

1. عدد مسببات التكاليف التي يجب استخدامها:

يعتمد تحديد العدد المناسب لمسببات التكاليف التي يجب استخدامها على عدة عوامل كما يلي:

1. يوسف، محمد محمود " (1995) نموذج مقترح لحاكة العلاقة بين محركات التكلفة ودقة بيانات محاسبة تكلفة النشاط " مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد 1 ، مجلة 32 ، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ص 123 - 181.

أ. درجة الدقة:

فكلما رغبت إدارة المنشأة في زيادة درجة دقة التقارير التي يوفرها النظام، كلما تطلب الأمر زيادة عدد المسببات لتحقيق الدقة المطلوبة، مما يزيد من تكلفة تطبيق نظام (ABC).

ب. درجة التنوع في إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة:

تؤثر درجة التنوع في زيادة الاختلاف بين الأنواع المختلفة للمنتج أو الخدمة المقدمة، ومعدلات استهلاك كل منها من الموارد المتاحة، وبالتالي عدد المسببات الواجب استخدامها، فكلما زاد تنوع السلع أو الخدمات المقدمة من حيث عدم تجانس استخدام أي منها للأنشطة (و بالتالي لعناصر المدخلات) كلما زادت الحاجة إلى زيادة عدد مسببات التكلفة لكي تعكس اختلاف استهلاك كل منتج أو خدمة للأنشطة المختلفة، مما يزيد من تكلفة تطبيق نظام (ABC) .

ج. الأهمية النسبية لمجموعات التكلفة:

فعندما تكون تكلفة بعض الأنشطة تمثل نسبة صغيرة بالمقارنة بتكلفة الأنشطة الأخرى، يمكن القول أن هذه الأنشطة تكون مجموعات تكلفتها غير جوهرية، ولا يتطلب الأمر في هذه الحالة تعدد مسببات التكاليف لهذه الأنشطة حتى ولو كان كل نشاط منها يحتوي على مجموعة أعمال غير متجانسة. ويبقى المهم في هذه الحالة هو اختيار مسبب التكلفة الذي يتميز بأعلى درجة ارتباط مع مجموعة التكلفة لهذا النشاط. وبهذا يمكن القول أن هناك علاقة طردية بين عدد مسببات التكاليف والتكلفة النسبية للأنشطة المختلفة.¹

2- تحديد نوع مسببات التكلفة التي يجب أن تستخدم:

يخضع تحديد نوع المسببات التي يجب أن تستخدم لما يلي:

1. مبارك، صلاح الدين" (1992) زيادة فعالية مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد 29 ، العدد 1 ، ص ص1-45

أ. تكلفة القياس:

فإذا كان مسبب التكلفة المختار يتميز بصعوبة تجميع بيانات التكاليف الخاصة به، عندها يكون تكلفة استخدامه مرتفعة لارتفاع تكلفة قياسه. ولتخفيض تكلفة القياس فإنه يفضل اختيار مسببات التكلفة التي تستخدم بيانات ومعلومات متاحة، ويمكن الحصول عليها بسهولة نسبيًا. فقد تكون المعلومات المتاحة عن عدد مرات تسجيل الطالب أسهل من المعلومات المتاحة عن الوقت المستغرق للتسجيل، وبالتالي فإن المسببات مثل عدد أوامر التوريد أو عدد اختبارات الفحص وعدد مرات المراجعة أكثر سهولة وأقل تكلفة من الأنواع الأخرى.

ب. درجة ارتباط مسبب التكلفة بالاستخدام الفعلي لموارد النشاط:

تؤثر درجة الارتباط على نوع المسبب المستخدم، فعلى سبيل المثال إذا تم استخدام عدد الأبحاث المحكمة كمسبب تكلفة نشاط التحكيم، وتبين أن بعض هذه الأبحاث تستغرق وقتًا أكبر من غيرها، فإن استخدام هذا النوع كمسبب سيؤدي إلى انخفاض مستوى دقة بيانات تكلفة الوحدة، وعندها يفضل اختيار الوقت المستغرق للتحكيم كمسبب تكلفة بدلا من استخدام عدد الأبحاث المحكمة.

ج. الآثار السلوكية لمسبب التكلفة:

عند استخدام مسبب التكلفة كأساس لتقييم أداء العاملين فإنه سيؤثر على سلوكهم إما بطريقة مرغوبة أو بطريقة سلبية على مستوى أداء العاملين. ويجب ألا يستهان بالآثار السلوكية لمسبب التكلفة. ففي بعض الحالات قد يتغير تطبيق النظام بسبب الآثار السلوكية. وغالبًا ما تلجأ المنشأة إلى اختيار المسببات التي تولد حافزًا لتحقيق مستوى أفضل من الأداء. فعلى سبيل المثال إذا تم استخدام مسبب تكلفة عدد مرات الاتصال بالموردين كأساس لتقييم أداء رئيس قسم المشتريات فإنه قد يلجأ إلى تقليل عدد مرات اتصاله مما ينعكس سلبيًا على

اختيار المورد صاحب أعلى جودة وأقل تكلفة.¹

ويرى (عبد الرحمن ، 2003)² أهمية مراعاة الدقة في اختيار مسببات التكاليف المرتبطة بكل نشاط حيث غالبًا ما يؤثر النشاط في أكثر من مسبب تكلفة، وإن عدم اختيار المسبب الملائم للتكلفة يؤثر على دقة القياس وجودة ومصداقية معلومات التكاليف.

فالعلاقة بين عدد مسببات التكلفة وبين تكلفة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة هي علاقة طردية وكذلك العلاقة مع درجة التعقيد في تطبيق النظام، فكلما زاد عدد مسببات التكلفة يتوقع مستوى دقة مرتفعة لبيانات التكاليف إلا أنه يتوقع أيضًا ارتفاع تكلفة تطبيق النظام نفسه مع ارتفاع درجة تعقد العمليات الحسابية به

3.

ومن أهم خصائص مسبب التكلفة الجيد:⁴

1- وجود علاقة سببية واضحة بين مسبب التكلفة وبين الأنشطة التي تخصص التكاليف لها.

2- قابلية التحكم بأسعار وكميات مسبب التكلفة.

3- القدرة على تحديد سلوك مفيد.

4- أن تكون تكلفة قياسه منخفضة.

5 أن تكون الكمية المستهلكة بواسطة المنتج أو الخدمة ثابتة نسبيًا.

1. يوسف، أبو بكر محمد (2004) ، " مدخل محاسبة التكاليف على أساس النشاط ، والدور التأثيري لنظم تقييم الأداء الداخلي"، مجلة البحوث التجارية، المجلد 26 العدد 1 ، ص ص 15-58.

2. عبد الرحمن، عاطف عبد الحميد (2003) ، " مدخل إدارة الأنشطة لتطوير نظم إدارة تكاليف الجودة الشاملة :دراسة نظرية بالتطبيق على إحدى الشركات الصناعية المصرية"، البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، المجلد 17 ، العدد 1 ، ص ص 63-110.

3. إبراهيم، ماجدة حسين (1999) ، " منهج تطبيقي لتخصيص التكاليف المشتركة لأغراض اتخاذ القرارات والرقابة على الأداء"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر.

4. فهمي، علي محمود محمد (1996) ترشيد قرارات التخطيط وقياس الأداء باستخدام مدخل محاسبة تكلفة النشاط"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر.

6- أن يكون مستقلاً نسبياً عن باقي مسببات التكلفة الأخرى.

ويرى الباحث أهمية إعطاء عملية اختيار مسببات التكاليف العناية اللازمة. والقيام بالتحليلات المناسبة حتى يمكن تحقيق مستوى دقة مرتفعة لمخرجات نظام التكاليف المبني على الأنشطة كهدف رئيسي من تطبيق النظام، وتجنب التكلفة الزائدة والتعقيد بالتطبيق نتيجة الاختيار غير السليم للمسببات.

المطلب الرابع: الفروض الأساسية التي يقوم عليها نظام التكاليف المبني على الأنشطة

إن المميزات التي يقدمها نظام التكاليف المبني على الأنشطة والمتمثلة في عدالة تحميل التكاليف غير المباشرة على المخرجات سواء كانت منتجات أو خدمات، وما يترتب عليه من الحصول على بيانات تكلفة دقيقة صالحة لاتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة تتطلب ضرورة توافر مجموعة من الفروض. وفي حالة عدم توفرها مجتمعاً، خاصة ما يتعلق منها بفروض اقتصاديات تطبيق النظام، يكون من المفضل الاعتماد على نظم التكلفة التقليدية في قياس التكاليف. ويمكن تصنيف الفروض الأساسية التي يقوم عليها نظام التكاليف المبني على الأنشطة في ثلاث مجموعات كما يلي:¹

أولاً: فروض تتعلق بطبيعة المنشأة محل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة

وهي الفروض التي يمكن من خلالها التحقق من أن نظام التكاليف المبني على الأنشطة يتناسب وطبيعة نشاط المنشأة والظروف المحيطة بها وتمثل هذه الفروض فيما يلي:

1. النوع والتباين في تشكيلة منتجات المنشأة:

وهي الحالة التي يكون لدى المنشأة مخرجات تختلف فيما بينها من حيث نسبة استهلاكها للموارد نتيجة لاختلافها في الطلب على الأنشطة، وعندها يكون من المجدي تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

1. محمد، حنفي زكي، وآخرون " (2000) أساسيات محاسبة التكاليف"، مطبعة جامعة القاهرة، مصر.

2. تعقد وتشابك العمليات أو الأنشطة الإنتاجية:

وفي هذه الحالة تتداخل عناصر التكاليف فيما بين هذه العمليات والأنشطة الإنتاجية مما يجعل النظم التقليدية للتكلفة قاصرة عن تحديد نصيب كل نشاط أو عملية من عناصر التكاليف تمهيداً لاحتساب تكلفة الوحدة المنتجة.

وتقدم الجامعات عدد كبير من المخرجات المتنوعة والتي تتمثل في منح الدرجات العلمية في التخصصات المختلفة، وتقديم الاستشارات في المجالات المختلفة، والقيام بالأبحاث العلمية.

وتختلف هذه المخرجات في طريقة الطلب على الأنشطة مما يؤدي لاختلافها في استهلاك الموارد. كما تتعدد وتتداخل الأنشطة بين التخصصات العلمية المختلفة والمخرجات الأخرى للجامعات مما يجعل عملية تخصيص التكاليف طبقاً للنظم التقليدية أسلوب غير موضوعي.

ثانياً: فروض تتعلق بإجراءات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة

وهي الفروض المتعلقة بتأمين سلامة ودقة إجراءات تطبيق النظام ومن بين هذه الفروض ما يلي:

1. تحديد العدد المناسب لمجمعات التكاليف:

يجب العمل على تحديد العدد المناسب لمجمعات التكاليف بحيث لا يكون عددها أكثر من اللازم مما يؤدي إلى ارتفاع تكلفة تطبيق النظام، وبنفس الوقت لا يكون عددها أقل من اللازم مما يؤدي إلى انخفاض دقة مخرجات النظام من المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية.

2. إمكانية تحديد المسبب الرئيسي للتكلفة:

وذلك لأن تحديد المسبب الرئيسي للتكلفة يساعد على استخراج معدلات سليمة لتحميل تكلفة الأنشطة بحيث يمكن الاعتماد عليها في القياس السليم لتكلفة الوحدة المنتجة أو الخدمة المقدمة.

3. تضمين مجمع التكلفة لبنود تكلفة الأنشطة المتجانسة:

بمعنى أن عناصر التكلفة المكونة أو الداخلة في مجمع معين تتأثر بواسطة مسبب واحد فقط. وذلك بسبب أن تكاليف الأنشطة المكونة للمجمع ترتبط فيما بينها بمعامل ارتباط قوي بحيث أن التغير في نشاط معين (زيادة أو نقصان) يقابله تغير مماثل في النشاط أو الأنشطة الأخرى التي تدخل تكلفتها في نفس المجمع الأصلي للتكلفة.

4. الاتساق بين عناصر التكلفة المكونة لمجمع التكلفة:

يعني هذا الفرض أن جميع بنود عناصر التكاليف المكونة في مجموعها لتكلفة المجمع يجب أن تتغير بنفس المقدار وببنفس الاتجاه مع التغير في مستوى النشاط.

ولا تختلف الجامعات عن المنشآت الصناعية في إمكانية تصميم العدد الملائم لمجمعات التكاليف بحيث تتصف بالتجانس والاتساق بين عناصر تكلفتها، مع إمكانية تحديد مسبب التكلفة الرئيسي لكل مجمع.

ثالثاً: فروض عامة تتعلق باقتصاديات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة

وهي الفروض التي تهدف إلى التحقق من أن العائد من تطبيق النظام يفوق التكلفة أو الجهد المستغرق في تنفيذ إجراءات أو خطوات النظام. وتتضمن هذه المجموعة فرض اقتصادية النظام وفرض الأهمية النسبية:

1. فرض اقتصادية نظام التكاليف المبني على الأنشطة:

نظراً لأن نظام التكاليف المبني على الأنشطة ليس هدفاً بحد ذاته وإنما يهدف إلى توفير بيانات التكلفة لأغراض اتخاذ القرارات أو لأغراض محاسبة المسؤولية والرقابة على التكاليف. يتبين ضرورة الموازنة بين العائد من دقة مخرجات النظام وبين تكلفة الحصول على هذه المخرجات بدرجة الدقة المطلوبة.

2. فرض الأهمية النسبية:

يقصد بالأهمية النسبية إمكانية تكوين مجمع عام للتكلفة يضم مجموعة من عناصر التكلفة التي تتميز بصغر الحجم النسبي لتكلفة النشاط وصعوبة إيجاد مسبب تكلفة لهذا النشاط، بحيث يتم تخصيص تكلفة هذا المجمع

العام على الوحدات المنتجة طبقاً لأنسب أساس أو معدل تحميل وذلك من بين مجموعة مسببات التكلفة المرتبطة بالأنشطة المدرج تكلفتها في هذا المجموع العام.

ويرى الباحث أن اعتماد الجامعات على تقنية المعلومات الحديثة في تشغيل أنظمتها المالية والإدارية يقلل من تكلفة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة مما يجعل العائد المتحقق من دقة مخرجاته أكبر من تكلفة الحصول عليها .

المبحث الثاني: تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

المطلب الأول: أبعاد تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

تطور نظام التكاليف المبني على الأنشطة ليشمل أبعاداً وأغراضاً أكثر من مجرد تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة. وينطوي هذا النظام على بعدين أساسيين وهما: بعد تخصيص التكلفة والذي يتضمن معلومات عن تكلفة الموارد والأنشطة والمنتجات والعملاء. وبعد العمليات الذي يتضمن معلومات تفصيلية سواء كانت مالية أو غير مالية عن كل نشاط من الأنشطة و عن سبب أداء كل نشاط وكيف تم أدائه، حيث تساعد هذه المعلومات إدارة المنشأة في تفسير وتحسين أداء النشاط¹ وفيما يلي تفصيل هذين البعدين:

1.1.2.1. بعد تخصيص التكلفة:

يقوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة على فكرة أساسية وهي أنه طالما أن كل أنشطة المنشأة توجد في الواقع للمساعدة في إنتاج وتسويق المنتجات والخدمات فإنه يجب تضمين كل التكاليف المتعلقة بالأنشطة إلى تكلفة المنتج، وأنها تقريباً قابلة للتجزئة أو قابلة للانفصال، لذلك فإنه يمكن تقسيمها إلى أجزاء ونسبتها إلى منتجات فردية أو مجموعة منتجات أو خدمات مقدمة² وبعبارة أخرى فإن المنتجات أو الخدمات المقدمة تستهلك الأنشطة التي تقوم بها المنشأة، والأنشطة تستهلك الموارد.³

1. سامي، مجدي محمد " (2000) مدى فعالية نظام تكاليف النشاط لمعلومات التكاليف"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد 22 ، العدد 2، الجزء الأول، ص ص373- 421.

2. الغوري، علي مجدي (1992) ، " استخدام منهج التكلفة المبنية على أساس النشاط في قياس تكلفة المنتجات :دراسة تطبيقية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، تجارة المنصورة، العدد2 ، ص ص9- 136.

3. Goddard, Andrew and Ooi, kean (1998), "Activity-Based Costing and central overhead cost Allocation in Universities: A case study", **Public Money & Management**, vol.18, Issue 3, p.p. 31-38.

ولما كان نظام التكاليف المبني على الأنشطة يركز على محاولة ربط التكاليف بالمنتجات أو الخدمات بأسلوب يقلل بقدر الإمكان من بنود التكاليف غير المباشرة فإن هذا: يحقق هدفين أساسيين هما:¹

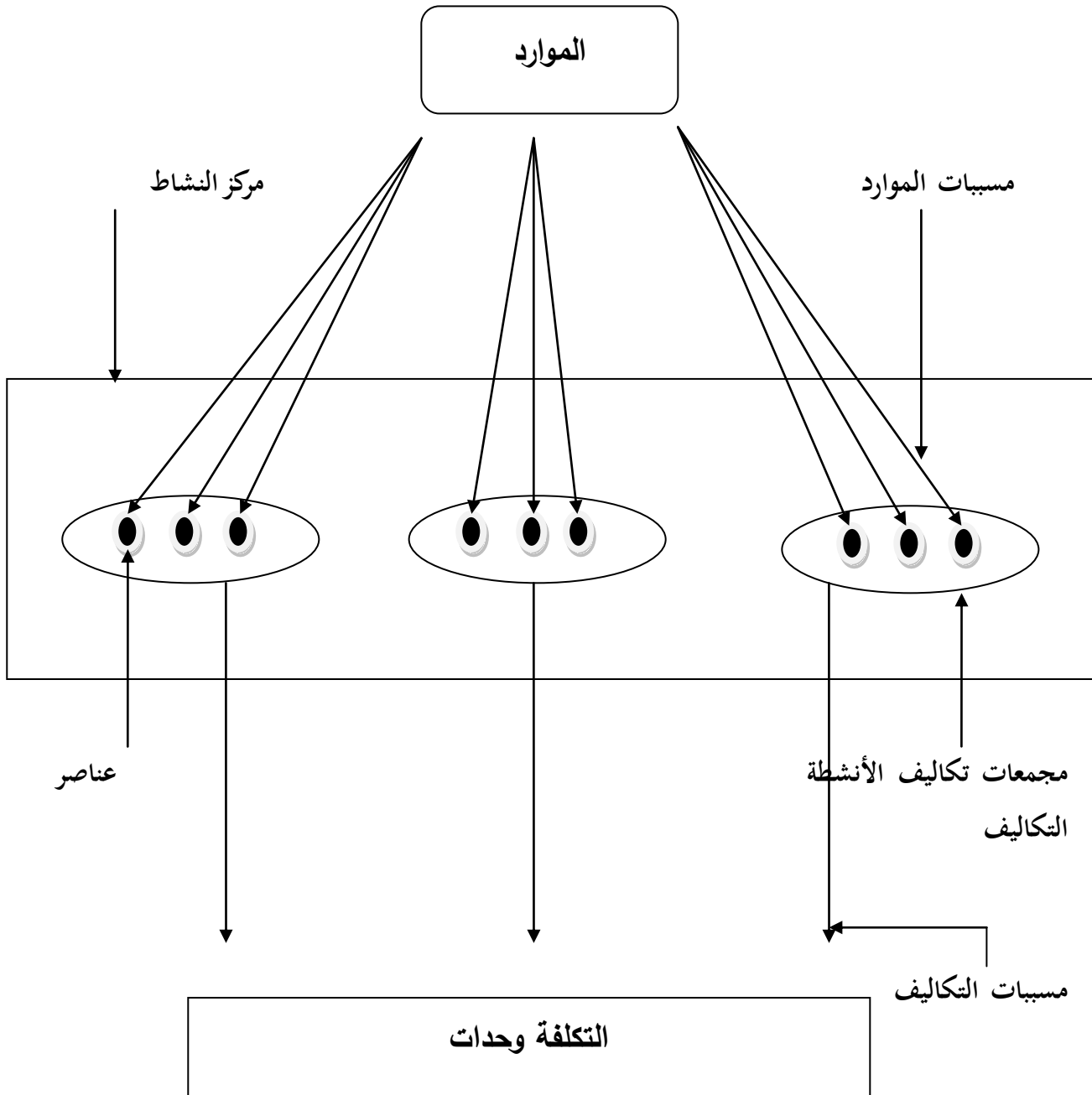
1 - عدالة ودقة قياس تكلفة المنتجات أو الخدمات.

2 - القضاء أو تخفيض مشاكل تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات أو الخدمات، خاصة وأن غالبية التكاليف في المنشآت الخدمية تعتبر تكاليف ثابتة وغير مباشرة وفقاً لمفهوم نظم التكاليف التقليدية.

وتتم عملية تخصيص التكلفة في نظام التكاليف المبني على الأنشطة على مرحلتين سواء في المنشآت الصناعية أو الخدمية، وفي المرحلة الأولى يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة، أما المرحلة الثانية يتم تخصيص تكلفة الأنشطة على وحدات التكلفة وفقاً لعدد الأنشطة المطلوبة لإنجازها، ويوضح الشكل رقم (1) مرحلتي التخصيص .

1 . عبد الله عبد المنعم فليح (1994)، "محاسبة النشاط كمدخل لتطوير نظام محاسبة عن تكاليف المنتجات في ظل بيئة الصناعة المتقدمة"، مجلة الدراسات المالية و التجارية (العلوم الادارية)، كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة، العدد9، ص 229.

شكل رقم (1) : مراحل تخصيص التكاليف غير المباشرة في نظام التكاليف المبني على الأنشطة



المصدر: (Tatikonda and Tatikonda, 2001,p. 20)

ويمكن توضيح تلك المرحلتين كما يلي:

المرحلة الأولى: مرحلة تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على الأنشطة

يتم في هذه المرحلة تقسيم التكاليف غير المباشرة على مجموعات تكاليف أنشطة متجانسة، وتشمل هذه المجموعات المتجانسة على مجموعة من تكاليف الأنشطة والتي يمكن تفسير التغيرات التي تحدث بها من خلال مسبب تكلفة واحد. وعند تحديد مجموعات التكاليف يتم حساب تكلفة الوحدة لمسبب تكلفة كل مجمع وهو ما يسمى بمعدل تكلفة مسبب التكلفة. وبانتهاء المرحلة الأولى للتخصيص يتم التوصل إلى مخرجين هما: مجموعة من مجموعات تكاليف الأنشطة المتجانسة، ومعدلات تكلفة مسببات التكاليف لكل مجمع.¹

ويرى الباحث أن الهدف من هذه المرحلة هو تحديد تكلفة مجموعات التكاليف. وتشمل تكلفة المجموعات كل عناصر التكاليف الموظفة لأداء أنشطة المجمع، وتتكون عناصر التكاليف من الرواتب ومصاريف السفر ونظم الحاسوب والموارد الأخرى المخصصة للإنفاق وذلك كما تظهر في دليل الحسابات. وفي الغالب يكون تخصيص تكلفة الموارد لمجموعات تكلفة النشاط سهلة وبسيطة لأن الموارد تكون مخصصة لأداء نشاط واحد، ولكن عندما تستخدم الموارد في أداء عدة أنشطة فإن الموارد المستخدمة يجب أن تجزأ بين الأنشطة التي استهلكت الموارد من أجلها، فعلى سبيل المثال تشمل أنشطة عضو هيئة التدريس على التدريس والبحث العلمي والقيام بأنشطة إدارية، لذا يجب أن يتم تجزئة راتب عضو هيئة التدريس بين هذه الأنشطة.

المرحلة الثانية: مرحلة تخصيص تكلفة الأنشطة على وحدات التكلفة:

وتتم عملية التخصيص في هذه المرحلة باستخدام معدل تكلفة مسببات التكاليف المحسوبة بالمرحلة الأولى وكذلك كمية مسبب التكلفة المطلوب لكل منتج أو خدمة وذلك لقياس كمية الموارد المستهلكة من خلال كل منتج، ويتم حساب التكلفة غير المباشرة التي تم تخصيصها من مجموعات التكلفة المختلفة لكل وحدة تكلفة من المنتجات أو الخدمات المقدمة من خلال ضرب معدل تكلفة مسبب التكلفة في عدد وحدات مسبب التكلفة المستخدم من قبل وحدة التكلفة وذلك لكل مجمع تكلفة نشاط استفادت منها وحدة التكلفة.¹

1. Hussein, Md. Mostaque and Gunasekaran, A., (2001), "Activity Based Cost management in financial services industry", **Managing Service Quality**, vol.11, No.3, p.p. 213-223.

ويرى الباحث أن تخصيص مجتمعات التكاليف على وحدات التكاليف إتمامًا للمرحلة الثانية، وتعد وحدة التكلفة السبب من وراء أداء النشاط وهي أيضًا النقطة النهائية التي يتم تتبع التكاليف عندها، وأن إجمالي تكلفة وحدة التكلفة إنما يساوي مقدار التكاليف لجميع الأنشطة المطلوبة لتصنيع وتقديم المنتج أو الخدمة.

2.1.2.1. بعد العمليات

يساعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الإجابة عن العديد من الأسئلة، ولعل من أهمها: ما هي الأنشطة التي تستهلك الموارد؟ وما هي نوعية الموارد المطلوبة لأداء كل نشاط؟ وفي أي الأنشطة توجد فرص خفض التكلفة؟ ويترتب الإجابة على هذه الأسئلة توفير معلومات مالية وغير مالية تفيد في اتخاذ العديد من القرارات مثل التسعير وتصميم وتطوير المنتج أو الخدمة، وهذه المعلومات تبين مسببات أداء الأنشطة (مسببات التكاليف (وكيفية أداء الأنشطة) مقاييس الأداء) ولذلك فهي معلومات مفيدة في مجال تفسير النشاط والأداء، وهذا يساعد على زيادة فرص تحسين الأداء.¹

إن المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف المبني على الأنشطة عن العمليات والأنشطة وما يتعلق بهما من مسببات التكلفة أو مقاييس الأداء التي تصف العمل الذي يتم إنجازه، والنتائج المحققة لكل نشاط من حيث التكلفة والوقت والجهد وغير ذلك تتيح له الوفاء بمتطلبات جهود عملية التحسين المستمر والتي تركز أساسًا على الأنشطة التي تعتبرها بؤرة الاهتمام بالنسبة لأي عملية تحسين منشودة.²

1. البتانوني، علاء (2004)، "تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن ونظام التكلفة على أساس النشاط على أداء تنظيمات الأعمال"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 41، العدد 1، ص 337-375.

2. أبو شناف، زايد سالم (1995)، "تطوير نظام تحديد التكلفة على أساس النشاط لتدعيم التوجه نحو التحسين المستمر"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد 2، ص 775-806.

ويرى (شتا، 1997)¹ أن مسببات التكاليف تفيد في توفير المعلومات المتعلقة بأداء وتكاليف كل نشاط من أنشطة المنشأة، ويمكن استخدام هذه المعلومات لإغراض تخفيض التكاليف من خلال الخطوات والإجراءات التالية:

- 1- الاهتمام والتركيز على الأنشطة المستهلكة لأكثر قدر من الموارد (أي تسبب حدوث أكبر للتكلفة) طبقاً للأهمية النسبية.
- 2- تحليل فعالية هذه الأنشطة لتحديد ما إذا كانت تضيف قيمة للمستخدمين الداخليين أو الخارجيين بمعنى تحديد من يستفيد من مخرجات الأنشطة وتحديد مدى أهميتها للمستخدم.
- 3- تحديد مدى إمكانية تقليل أو إلغاء هذه الأنشطة من عدمه، ودراسة الآثار المترتبة عن ذلك.
- 3 إذا ثبت من الدراسة عدم إمكانية إلغاء هذه الأنشطة فإنه يجب دراسة الطرق والأساليب التي تجعلها أكثر فعالية.
- ويرى عدد من الباحثين بأنه إذا تم تحليل العمليات والأنشطة وتم تحديد التكاليف التي لا تضيف قيمة ثم تم استبعاد الأنشطة التي تتسبب في هذه التكاليف فإن التكلفة سوف تنخفض تلقائياً² ويساهم نظام التكاليف المبني على الأنشطة بفاعلية في تطوير قياس وتقييم الأداء وذلك من خلال إتباع الخطوات الرئيسة التالية:³

1. تحديد الأنشطة الرئيسة داخل المنشأة.
2. تحديد الموارد اللازمة لتلك الأنشطة.
3. تحديد المراحل التي يتدفق خلالها المنتج ليصل إلى مرحلة التصنيع الكامل.

1. شتا، علي أبو الفتح " (1997) مدخل مسببات التكاليف واختيار المسببات المثلى" مجلة مركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامي، جامعة الأزهر، العدد3، ص 115 - 190.

2. مرعي، ليلي محمد لطفى(1996)، " فلسفة الأساليب المنطقية وانعكاسها على المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، ، ABC"محاسبة تكاليف النشاط جامعة عين شمس، العدد2، ص 257-284.

3. يوسف، محمد محمود " (1992) محاسبة تكلفة النشاط وتخصيص الموارد في ظل نظرية الوكالة " مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، تجارة القاهرة، .العدد 44، ص 175-237

4. تحديد إجمالي تكلفة النشاط من خلال إعداد تقديرات التكاليف الخاصة بكل مورد يستخدم داخل النشاط، بالإضافة إلى تجميع التكاليف المتوقع أن يستفيد بها النشاط من الأنشطة الأخرى، وبقسمة إجمالي تكلفة النشاط على مسبب التكلفة يمكن تحديد وحدة أو معدل التحميل (وحدة القياس لطبيعة هذا النشاط) والتي يتم تحميل الإنتاج التام بها بقدر الاستفادة.

5. يتم توصيف الأنشطة، وتحديد الجوانب المالية التقديرية لكل نشاط في ضوء المستوى المتوقع حدوثه لهذا النشاط، وفي ضوء هذا المستوى يتم تخصيص الموارد، ويتم إعداد الموازنة أو الخطة المبنية على الأنشطة في شكل مصفوفة النشاط، وتظهر الموارد في هذه المصفوفة على هيئة صفوف والأنشطة كأعمدة.

وبهذا فإن تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة لا يقف عند حد القياس الفعلي للتكلفة بل يمتد ليشمل العديد من أدوات المحاسبة الإدارية كإعداد الموازنات التخطيطية، حيث يتم إعداد موازنة مبنية على الأنشطة تعكس احتياجات المنتجات المتوقع إنتاجها اعتمادًا على تقدير حجم مسبب تكلفة النشاط لكل نشاط من الأنشطة، ونظرًا لتعدد مسببات تكاليف الأنشطة فإن الموازنة المبنية على الأنشطة تعكس بالفعل ما تحتاج إليه تشكيلة الإنتاج من الأنشطة المختلفة مما يؤدي إلى دقة إعداد تقديرات الموازنة. ويمكن استخدام مسببات التكاليف في حد ذاتها كمقاييس أداء لكل نشاط وعلى هذا الأساس يمكن القيام بمقارنة حجم المسببات الفعلية بالمقدرة لكل نشاط من الأنشطة ويعتبر ذلك خطوة مفيدة جدًا في تقييم الأداء وتحديد مناطق الإسراف.¹

وتتيح الخطوات السابقة فرصة تطبيق أحدث اتجاه لقياس الأداء والذي يدور حول ثلاثة محاور تتمثل في:²

1. محمد، وائل مصطفى (1999) ، " إطار مقترح لرفع كفاءة القياس المحاسبي في ظل مدخل التكلفة على أساس النشاط"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر.

2. الهلباوي، سعيد- (1995) أ " مشاكل تخصيص الموارد وتقوم الأداء في إطار مدخل نظام التكاليف على أساس النشاط نموذج مقترح (ABC): المجلة العلمية للتجارة والتمويل، تجارة طنطا، ملحق العدد الأول، ص ص1-61.

- 1 - زيادة ما تولده العمليات الداخلية من مخرجات (منتجات وخدمات) جيدة مباعه والتي تمثل أموال تكون في طريقها لتدخل المنشأة، وتتولد عن طريق تحويل المستلزمات و المدخلات الأخرى إلى إيراد.
 - 2 - تخفيض المخزون ويقصد بالمخزون الأموال التي تبقى بالنظام ولا تقتصر على المنتجات فقط ولكن تمتد إلى كل ما يتم شراؤه ويمكن بيعه مثل المباني والمعدات والتجهيزات.
 - 3 - تخفيض التكاليف التشغيلية وهي الأموال التي تكون في طريقها إلى خارج المنشأة، وهي التي يتم إنفاقها للحصول على ما تولده كل العمليات الداخلية .
- إن اشتمال نظام التكاليف المبني على الأنشطة على بعد العمليات يؤدي إلى زيادة فعالية محاسبة المسؤلية من خلال ما يلي:¹
1. إن هيكل الأنشطة يتمشى غالبًا مع ما هو موجود بالهيكل التنظيمي للمنشأة من وحدات إدارية، مما يؤدي إلى تحقيق هدف الربط بين النظام المحاسبي والتنظيم الإداري، وتجعل الرقابة على التكاليف أكثر فعالية.
 2. عدم تحميل الأنشطة بتكاليف من أقسام أخرى لا تدخل في نطاق تحكم المسؤولين عنها مما يساعد على تحسين عملية تقييم أداء هذه الأنشطة وعدالة الحكم على نتائج هذا الأداء.
 3. أن يتساوى إجمالي تكاليف الأنشطة داخل قسم ما مع تكلفة الموارد المحملة على حساب القسم في دفتر الأستاذ العام مما يؤدي إلى زيادة فعالية عملية الرقابة عند تتبع التكلفة وذلك بالمقارنة مع مجتمعات التكاليف التي تتضمن تكاليف مخصصة عليها من أقسام متعددة ويصعب تتبع تكلفتها لطول الإجراءات وتعقدتها.

1. أبو شناف، زايد سالم (1995)، " تطوير نظام تحديد التكلفة على أساس النشاط لتدعيم التوجه نحو التحسين المستمر"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد2، صص 775-806.

4. تجميع الأنشطة لكل قسم وتضمينها في مجموعات أنشطة متجانسة بمثابة نقطة البداية بالنسبة لتحديد الأولوية للأنشطة الواجب تطويرها وتحسين أدائها.

ويعد بعد العمليات بنظام التكاليف المبني على الأنشطة خطوة هامة ومتقدمة على طريق التوجه نحو مدخل إدارة التكلفة وتدعيمه وخدمة الأغراض الإدارية من زاويتين:¹

1. مساعدة الإدارة على تقدير جدوى الأنشطة التي تمارسها، والهدف منها، وإمكانية تطويرها وتحسينها.
2. توفير معلومات تفصيلية تتعلق بالالتزامات المرتبطة بالموارد مما يساعد على خلق قاعدة أساسية لتحديد الأهداف والأولويات لجهود تخفيض التكاليف، الأمر الذي يمكن الإدارة من الاهتمام بالعمليات الأكثر فعالية، والمنتجات أو الخدمات التي تساهم أكثر من غيرها في تحقيق الأهداف كما أنه يساعد الإدارة أيضاً على اتخاذ قرارات أفضل في المجالات المختلفة مثل القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد، وقرارات التسعير والطاقة، وقرار الاستمرار في إنتاج منتج معين أو تقديم خدمة معينة أو إيقافها.

ويرى (عبد الله، 2004)² أن نظام التكاليف المبني على الأنشطة مكن إدارات المنشآت الخدمية من تطبيق تقنيات مساعدة لتحسين أدائها ممثلة بإدارة الجودة الشاملة وهندسة العمليات والتي أصبحت إحدى الأدوات الإدارية الحديثة بالعصر الحالي والتي تهدف إلى رفع الكفاءة التشغيلية وتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشآت وعدم اقتصادها على الأهداف التشغيلية قصيرة الأجل. وعلى صعيد الجامعات، تعد عملية إدراك وفهم الأنشطة الخطوة الأولى في إدارة وتخفيض التكاليف باعتبار أن تقديم أي تخصص علمي هو بالحقيقة استهلاك لأنشطة، وأن تلك الأنشطة تستهلك موارد اقتصادية والتي تتغير صفتها عند الاستخدام إلى عناصر للتكاليف بحسب طبيعتها، وأن تكاليف الأنشطة المطلوبة لتنفيذ أي تخصص علمي متنوعة بشكل كبير من مساق لآخر ومن فصل لآخر لنفس التخصص.

1. أبو شناف، زايد سالم (1995)، " تطوير نظام تحديد التكلفة على أساس النشاط لتدعيم التوجه نحو التحسين المستمر"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد2، ص ص775-806.

2. عبد الله، سلمان حسن (2004) أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في مؤسسات التعليم العالي الخاصة في الأردن: دراسة تطبيقية في إحدى الجامعات الأردنية الخاصة " المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، المجلد7 العدد1، ص ص185-208.

إن عملية تحديد تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات على أساس الأنشطة يساعد في توفير أساس موضوعي دقيق للحكم على كفاءة أداء تلك الخدمات والتي تطلب أداء الخدمة بمستوى مناسب من الجودة وبأقل تكلفة ممكنة. وهذا يتطلب إعطاء عناية خاصة لكل من مستوى الجودة للخدمات التعليمية المقدمة بهدف تحسينها والارتقاء بها بصفة مستمرة، وكذلك تكلفة الخدمات التعليمية بهدف ترشيدها ورقابتها واستخدام الأساليب الحديثة للمحاسبة عليها. وهذا يخلق مجاًلاً لا للمنافسة لتحسين الخدمات المقدمة للطلبة، وذلك من أجل دعم الموارد المتاحة والحفاظ عليها ومن ثم توفير إطار موضوعي لتقييم أداء المسؤولين عن إدارة تلك الجامعات (حلس، 2007).¹

ويرى الباحث أن تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات ببعديه: بعد تخصيص التكلفة وبعد العمليات يوفر لإدارتها أداة إدارية حديثة لاتخاذ القرارات التشغيلية والإستراتيجية على حدٍ سواء، كما أنه يمثل حجر الأساس للانطلاق لتحسين الأداء وتخفيض التكاليف وتطوير عملية إعداد الموازنات التخطيطية كأداة تخطيط ورقابة، وزيادة فعالية محاسبة المسؤولية وذلك من خلال المعلومات المالية وغير المالية التي يوفرها النظام.

ويبين الشكل رقم (2) أبعاد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، حيث يمثل المحور الرأسي بعد تخصيص التكلفة الذي يبين أن الأنشطة هي الأساس في تخصيص التكاليف، أما المحور الأفقي فيختص بتوضيح كمية وتكلفة الموارد المطلوبة لأداء كل نشاط (مسببات التكاليف)، والمعايير الواجب استخدامها في قياس نتائج الأداء في كل نشاط، وهو ما يعرف ببعدها العمليات، وفي هذا الإطار يؤكد

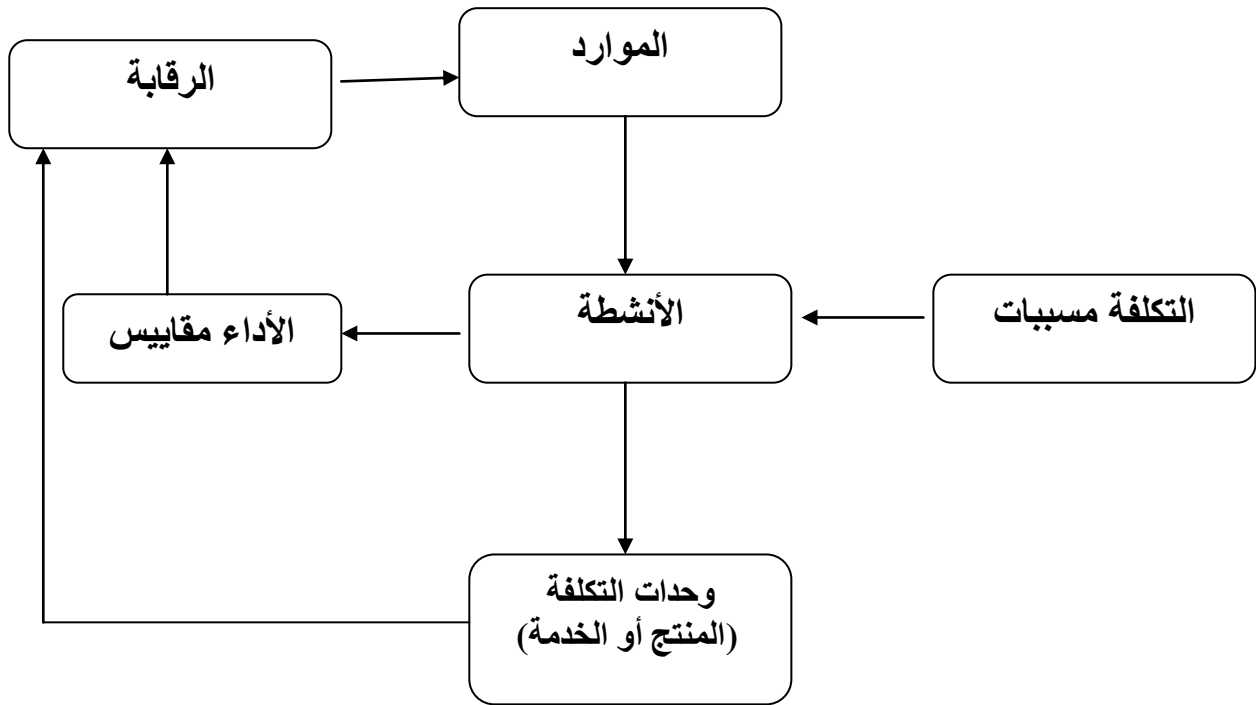
1. حلس، سالم عبد الله، وجرنوع، يوسف (2007) نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات الفلسطينية: دراسة تطبيقية على

الجامعة الإسلامية في غزة، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العدد 329.

(درغام، 2005)¹ على أهمية عنصر الرقابة التي تعد بمثابة التغذية العكسية للمعلومات التي تعد

العنصر الأساسي في عملية اتخاذ القرارات الرقابية، فالمنتج أو الخدمة يعبر عما هو فعلي، بينما تعبر مقاييس الأداء عما هو مخطط، ومن خلال مقارنة الفعلي بالمخطط نحصل على معلومات مقارنة تستخدم كمعلومات رقابية يتم بها تعديل كل من الموارد والأنشطة.

شكل رقم (2) : أبعاد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة



المصدر : (درغام، 2005 ، ص46)

المطلب الثاني : متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة

تحدد أهم متطلبات تطبيق النظام فيما يلي:²

1. درغام، ماهر موسى (2005) ، " تقويم إمكانية تطبيق نظام التكاليف المستند للأنشطة في المستشفيات الحكومية الفلسطينية في قطاع غزة : دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراه، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن.

2. زعرب، حمدي شحادة " (2006) مدى توافر مقومات أنظمة تكاليف ملائمة في الجامعات والكليات المتوسطة في قطاع غزة : دراسة ميدانية " المجلة العربية للإدارة، المجلد 26 ، العدد 1 ، ص 3-33.

1. يتطلب التطبيق السليم لنظام التكاليف المبني على الأنشطة زيادة فهم المستخدمين لمفاهيم النظام مما يترتب عليه زيادة قبوله واستخدامه، وعليه يجب العمل على تنمية وتدريب العاملين بالمنشأة لتأهيلهم على تطبيق النظام.

2. دعم الإدارة العليا، فكلما كانت الإدارة لديها رغبة في الحصول على المعلومات الدقيقة، ولديها تفهم وقناعة في ضرورة تطبيق النظام وأهميته في تزويدها بالمعلومات في الوقت المناسب لمساعدتها في القيام بمهامها المختلفة من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات كلما كان ذلك مؤشراً إيجابياً على تطبيقه.

3. توفر أنظمة معلومات محاسبية فعالة وإعداد موازنات تخطيطية تعتمد على أسس علمية، وهذا يعني اشتمال النظام على عدة أدلة مثل دليل عناصر التكاليف ودليل مراكز التكلفة ودليل وحدات التكلفة ونظام فعال للتقارير الدورية.

4. استخدام الوسائل التقنية الحديثة في تشغيل البيانات ومعالجتها، وهذا يساعد على تسجيل الأحداث والأنشطة والتكاليف بدرجة كافية من التفصيل، كما يمكن من استرجاعها وتحليلها وتلخيصها بأساليب مرنة متعددة كلما دعت الحاجة لذلك.

5. مراعاة الخصائص المميزة لأنشطة المنشآت التعليمية عند التطبيق والأخذ بعين الاعتبار طبيعة مخرجاتها من الخدمات. ويرى الباحث ضرورة إجراء دراسات مستفيضة للأنشطة التي تراوحتها الجامعات بشكل تحليلي وتفصيلي من أجل التحديد الواضح لعلاقات السبب والأثر لتلك الأنشطة والوصول إلى مسبب التكلفة المناسب لكل نشاط، علاوة على أن هذه الدراسات تعتبر أكثر فائدة بصدد الوصول إلى العدد المناسب لمجمعات تكاليف الأنشطة، فالتحديد الموجز للأنشطة قد يترتب عليه دمج بعض الأنشطة المتعارضة بمجمع واحد مما ينتج عنه تدني كفاءة القياس.

ويجب أن يكون تصميم وتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة من مسؤولية فريق عمل مكون من تخصصات متنوعة وليس مقتصرًا فقط على قسم الحسابات، حيث يجب أن يمثل الفريق جميع مجالات الوظائف التي ستستخدم مخرجات النظام، ويستند ذلك على حقيقة أنه من الصعب إحداث تغييرات في بيئة العمل بالمنشأة إذا لم تكن هذه التغييرات مدعومة بالكامل من جميع الذين سيتأثرون من التغييرات نتيجة تطبيق النظام الجديد، فنظام التكاليف المبني على الأنشطة يغير بعض الأسس التي يستخدمها المدراء لاتخاذ القرارات وتقييم الأداء، فإذا لم يكن هؤلاء المدراء الذين سيتأثرون مباشرة بالتغييرات لهم مساهمة بتطبيق النظام الجديد فإنهم سيقاومون تطبيقه، علاوة على ذلك أن التصميم الجيد للنظام يتطلب خبرة وكفاءة جميع المدراء الذين سيتعاملون مع النظام.¹

ولضمان نجاح تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة يتعين مراعاة الاعتبارات التالية:²

- 1 . تقويم احتياجات المنشأة من المعلومات، وكذلك طبيعة هيكل المعلومات ويتضمن ذلك توقيت الحصول على المعلومات، وكيفية توظيفها للاستخدام الأمثل لكافة مستويات المنشأة.
- 2 . تقويم قدرة نظام المعلومات على تدفق وإيصال المعلومات للمستويات المختلفة بالمنشأة.
- 3 . تقويم الموارد المتاحة التي يمكن استخدامها (الوقت، الموارد البشرية، الموارد المالية) .
- 4 . إعداد هيكل للتقارير يفي بأغراض الحصول على المعلومات.

ويضيف (البتانوني، 2004) الاعتبارات التالية:

1. Garrison, Ray H., and Noreen, Eric W., (2003), "**Managerial Accounting**", McGraw-Hill, 10th Edition, USA.
 2. سامي، مجدي محمد (2000) مدى فعالية نظام تكاليف النشاط (ABC) كنظام لمعلومات التكاليف، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد 22 ، العدد 2 ، الجزء الأول، ص ص373-421.

- 1 . ربط النظام بالاستراتيجيات داخل النظام الإداري وبصفة خاصة إستراتيجية الجودة وسرعة أداء الخدمة.
- 2 . ربط تطبيق النظام بتقييم الأداء.
- 3 . الاتفاق على وضوح أهداف النظام.
- 4 . ربط النظام بالخطوات الإجرائية للجودة.
- 5 . التدريب على تصميم وتنفيذ النظام.

ويرى الباحث أن الجامعات قادرة على توفير المتطلبات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة من حيث تأهيل الإمكانات البشرية . خاصة في ظل اهتمام الإدارات العليا بمفاهيم الجودة الشاملة وتقييم الأداء واستخدام التقنيات الحديثة لتشغيل النظام الإداري.

المطلب الثالث: خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة:

تمثل المراحل العامة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة فيما يلي:¹

1. مرحلة الدراسة المبدئية:

تبدأ هذه المرحلة نتيجة لوجود رغبة للتطوير والتغيير للنظم القائمة أو في حالة وجود مشاكل تنظيمية ولا يوجد لها حلول . أو أن المعلومات المتاحة لا تقابل الطلب عليها.

2. مرحلة تبني النظام:

عندما ترى المنشأة أن نظام التكاليف المبني على الأنشطة يمكن أن يقدم الحلول المطلوبة . تأتي هذه

1 . البنانوني، علاء (2004) ، " تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن ونظام التكلفة على أساس النشاط على أداء تنظيمات الأعمال" ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 41 ، العدد 1 ، ص ص 337-375.

المرحلة وفيها يقوم مقترحي النظام بحملة لتدبير الموارد اللازمة لتنفيذه .والحصول على الموافقات اللازمة .وقد تشمل هذه الجهود بسبب اعتقاد البعض أن النظام أكثر تعقيداً أو أقل كفاءة من النظم الأخرى .

3.مرحلة التحليل:

ويقوم فيها المسؤولين عن التنفيذ بدراسة الموارد والربط بينها وبين الأنشطة، ثم تخصيصها على وحدات التكلفة .ويجب إعطاء عنصري الوقت والتدريب الضروري أهمية في هذه المرحلة .

4.مرحلة القبول:

وهي مرحلة حاسمة عند اتخاذ القرار للموافقة على أن معلومات النظام الجديد ستؤدي إلى تحسين القرارات، ولا يأتي القبول إلا عند اقتناع وفهم العاملين لمعلومات نظام التكاليف المبني على الأنشطة .

5.مرحلة الاستخدام:

تظهر هذه المرحلة عندما يكون نظام التكاليف المبني على الأنشطة أحد أجزاء نظام المعلومات الإداري للمنشأة ويظهر نتائجه لاستخدامها لاتخاذ القرارات .

6.مرحلة الإدارة المبنية على الأنشطة:

ويقصد بهذه المرحلة بأن معلومات الأنشطة يمكن أن تستخدمها الإدارة لتخفيض التكلفة أو تحسين العمليات وتحقيق المزايا الإستراتيجية .

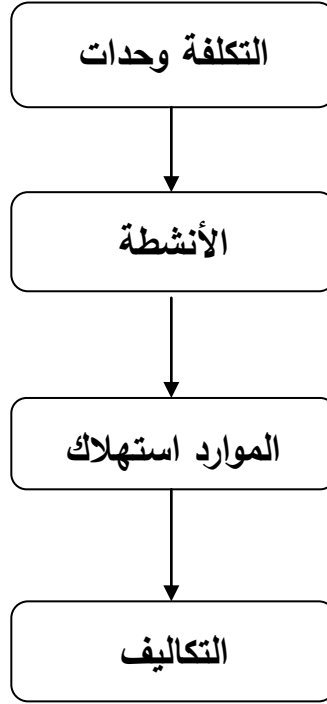
وعند تصميم نظام التكاليف المبني على الأنشطة يتم الاسترشاد بالقواعد التالية :¹

1. Cooper, Robin & Kaplan, Robert S. (1988) "Measure costs right: Make the right Decisions", **Harvard Business review**, Vol.66, Issue.5, pp. 96-104.

1. التركيز على الموارد المكلفة، وهي التي يترتب على استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة حدوث اختلافات كبيرة في تكلفة المنتجات بالمقارنة بالطرق الأخرى للتخصيص، ففي الجامعات يعتبر عنصر تكلفة الرواتب والأجور أكثر الموارد تكلفة والتي يجب على نظام التكاليف التركيز على معالجتها.
2. التركيز على الموارد التي تختلف استهلاكها بين المنتجات بدرجة كبيرة، فعلى سبيل المثال يتفاوت نسبة الوقت المستنفذ لعضو هيئة التدريس على التدريس أو البحث العلمي أو الإشراف وغيرها.
3. التركيز على الموارد التي يتصف نمط الطلب عليها بعدم الارتباط بالمقاييس التقليدية للتخصيص مثل ساعات العمل المباشر أو تكلفة المواد، وهنا يجب تحديد الموارد التي تساهم بأكبر قدر في تحريف التكاليف الذي يحدث في الأنظمة التقليدية.

ويبين الشكل رقم (3) البناء العام لنموذج نظام التكاليف المبني على الأنشطة، فوحدات التكلفة تولد الطلب على الأنشطة، ومثال ذلك اكتساب الطالب لمساق دراسي معين يتطلب القيام بنشاط تدريس المساق ونشاط عقد الامتحانات ونشاط إدارة العملية التدريسية، هذه الأنشطة تستهلك الموارد، فنشاط التدريس يستهلك جزء من وقت عضو هيئة التدريس، وإن استهلاك الموارد يسبب التكاليف، فكلما زاد الوقت المستنفذ لعضو هيئة التدريس في شكل ساعات معتمدة كلما زادت تكلفة الرواتب والأجور اللازمة مقابل الوقت المستنفذ، وبهذا يعمل نظام التكاليف المبني على الأنشطة على التخصيص من خلال هذه العلاقات لتحديد كيفية تأثير وحدات التكلفة على عناصر التكاليف.

شكل رقم (3) : نموذج نظام التكاليف المبني على الأنشطة



المصدر: (Garrison and Noreen, 2003, p322).

وحتى يمكن تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة لا بد من البدء بالخطوات التمهيديّة التالية:¹

1. تحديد أهداف ونطاق مشروع تطبيق النظام ونوعية المعلومات التي ترغب الإدارة في الحصول عليها، مثل تحديد تكلفة المنتج النهائي (سلعة أو خدمة) ، وتحليل الأنشطة على أساس القيمة المضافة، وتحليل إمكانيات وطاقت المنشأة، وتكلفة أداء الخدمات الخاصة.

2. تجميع البيانات والحقائق الخاصة بالمنشأة محل التطبيق وذلك لفهم وتحليل الأنشطة الرئيسة التي تقوم بها المنشأة وذلك باستخدام وسائل عديدة من بينها خرائط التدفق والخرائط التنظيمية والمقابلات الشخصية وكذلك دراسة النظام المحاسبي المطبق بالمنشأة.

1. عيسى، حسين محمد " (1997) دراسة تحليلية لمشاكل تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة " المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد3 ، ص ص123 -212.

3. إعداد فريق العمل الذي يتولى مسؤولية تنفيذ النظام على أن تكون له مسؤوليات وسلطات محددة، وكذلك إعداد خطة عمل منفصلة تحدد مهام فريق العمل وتوقيت إتمام تلك المهام والأشخاص المسؤولين عنها.

4. القيام بأعمال التدريب على فهم وكيفية تطبيق النظام ويشمل ذلك:

أ . برامج تدريب خاصة بالإدارة العليا وذلك قبل بداية التطبيق لضمان استمرار دعم الإدارة العليا للنظام.

ب . برامج تدريب مفصلة على مستوى رؤساء الأقسام وذلك في بداية تطبيق النظام.

ج . برامج تدريب خاصة بكيفية تنفيذ المشروع وهي موجة إلى فريق العمل ويتم عقدها عند بداية كل مرحلة جديدة من مراحل تطبيق النظام.

ويضع (Witherite and Kim, 2006)¹ أربع خطوات لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة كما يلي:

1. تحديد وتبويب الأنشطة ذات العلاقة بمخرجات المنشأة :

يتم في هذه الخطوة تحديد جميع الأنشطة التي يقوم بها العاملين بالمنشأة لإنتاج المنتج أو الخدمة . ثم إعداد قائمة بها تدعى بقاموس الأنشطة . ثم يتم بعد ذلك تبويب الأنشطة حسب مستوياتها إلى أنشطة على مستوى وحدة المنتج وعلى مستوى الدفعة وعلى مستوى المنتج وعلى مستوى المنشأة ككل .

1. Witherite, Jeffrey and Kim, Il-woon, (2006), "Implementing Activity Based costing in the Banking Industry", **Bank Accounting & Finance**, April-May, p.p. 29-34.

2. تقدير التكاليف للأنشطة التي تم تحديدها بالخطوة السابقة:

ويمكن تحديد هذه التكاليف من خلال الدائرة المالية بالمنشأة، وأيضاً البيانات التي تم الحصول عليها من خلال المقابلات مع العاملين والتي توضح نسبة الوقت المستنفذ لكل نشاط من الأنشطة التي يقومون بها، عندها يمكن تخصيص عناصر التكاليف على الأنشطة المؤداة.

3. احتساب معدل مسبب التكلفة لكل نشاط:

يمثل معدل مسبب التكلفة تكلفة الموارد المستهلكة لكل وحدة من وحدات مسبب التكلفة، وتستخدم لتخصيص تكلفة الأنشطة على وحدات التكلفة، ويتم احتسابها بقسمة إجمالي تكلفة النشاط على الحجم الكلي للنشاط.

4. تخصيص تكلفة النشاط على المخرجات:

إن عملية التخصيص تتطلب ثلاث نقاط رئيسية: أو ١ لا تحديد جميع الأنشطة المتعلقة بكل منتج أو خدمة على حدة. ثانياً: تحديد عدد وحدات كل نشاط التي تم استخدامها لكل وحدة منتج أو خدمة. ثالثاً: استخدام معدلات مسببات التكلفة لتخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات.

أما في مجال قياس تكلفة الخدمات التعليمية في الجامعات، فإن علمية تخصيص التكاليف غير المباشرة أكثر تعقيداً وذلك لتنوع قرارات استخدام الموارد المتاحة بالجامعات وشيوع تبادل الخدمات بين الكليات والأقسام المختلفة في هذا النشاط، وحتى يتم تخصيص التكاليف العامة يتم إيجاد علاقة بين التكاليف والمنتجات النهائية سواء كانت سلعة أو خدمات وذلك بتوسيط مجموعة من الأنشطة التي تستهلك موارد الجامعة لتقديم الخدمات التعليمية المختلفة، وبهذا تعد الأنشطة وسيطاً بين موارد الجامعة والخدمات التي

استنفذتها، لذا فإن ، تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مجال الخدمات التعليمية يستلزم.¹

1. تحديد الأنشطة الخدمية بالجامعة وتجميع الأنشطة المتجانسة في أوعية مميزة (مجمعات التكلفة) .

2. تخصيص التكاليف غير المباشرة على (الأنشطة مجمعات التكلفة) على اعتباره أن هذه الأنشطة هي التي

تستهلك الموارد المتاحة بصفة مباشرة وذلك من خلال مسببات التكلفة المناسبة لكل نشاط.

3. استخدام معدل التكلفة لكل مجمع من مجمعات التكاليف وذلك على أساس عدد وحدات الخدمة

المتاحة في كل منها خلال الفترة.

ويرى (Cox, et. al, 1999)² أنه يمكن للكليات والأقسام الأكاديمية داخل الجامعة استخدام نظام

التكاليف المبني على الأنشطة كأداة لتحقيق ما يلي:

1. ربط استهلاك الموارد بمهمات القسم الأكاديمي.

2. الحصول على فهم واضح حول مدى فعالية استخدام أوقات أعضاء هيئة التدريس والتمايز بينهم داخل

القسم الأكاديمي.

3. مناقشة عمداء الكليات ورؤساء الأقسام الأكاديمية أساليب تخصيص الموارد الفعالة والأكثر كفاءة لمقابلة

احتياجات القسم والكلية والجامعة.

4. تنظيم المعلومات والتقارير بطريقة يمكن من خلالها المقارنة بين الوحدات المختلفة.

1. حلس، سالم عبد الله، وجريوع، يوسف" (2007) نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات الفلسطينية: دراسة تطبيقية على

الجامعة الإسلامية في غزة"، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العدد329.

2. Cox, Kelline S. and et. Al. (1999), "Activity Based costing and Higher Education: can it work?", A paper Presented at the Association for Institutional Research, 39th Annual Forum, May 30-June 2, Seattle, Washington.

ويعمدنا (Tatikonda and Tatikonda, 2001)¹ بستة خطوات لتطبيق نظام التكاليف المبني على

الأنشطة في الجامعات كما يلي:

1. تحديد وحدات التكلفة، وهي الوحدات التي يسعى نظام التكاليف المبني على الأنشطة لقياسها مثل تكلفة الشعبة الدراسية لمساق معين، أو تكلفة الطالب الفصلية لتخصص معين.

2. تحديد المخرجات النهائية وهي النتائج المرغوبة للعملية الإنتاجية. ومن أمثلة المخرجات في الجامعات التخصصات العلمية للبرامج المختلفة.

3. تحديد الأنشطة وهي الأنشطة المطلوبة لإنتاج المخرجات.

4. تخصيص الموارد وتكوين مجتمعات التكلفة، حيث يتم في هذه الخطوة تخصيص تكاليف الموارد لمجمعات التكلفة.

5. ربط تكاليف الأنشطة بالمخرجات، فعندما يتم تكوين مجتمعات التكلفة وتحديد مسببات التكلفة يتم تخصيص تكلفة المجتمعات إلى وحدات التكلفة طبقاً لمستويات الأنشطة المؤداة.

6. إعداد تقارير التكلفة وتحليلها، حيث يتم تحليل معلومات التكاليف المتولدة من تطبيق وتشغيل نظام التكاليف المبني على الأنشطة وإعداد التوصيات الملائمة مثل الاستمرار أو تعديل أو التوقف لبرنامج دراسي معين.

ويذكر (Cropper and Cook, 2000)² الخطوات التالية:

1. Tatikonda, Lakshmi U. and Tatikonda, Rao J. (2001) "Activity Based costing for higher education institutions", **Management Accounting**, vol. 2, Issue 2, p.p 18-27.

2. Cropper, Paul and Cook, Roger (2000), "Activity Based costing in Universities -Five Years on", **Public Money & Management**, Vol. 20, Issue 2, p.p. 61-68.

1. تحديد تكلفة الموارد (طاقم أعضاء هيئة التدريس، الطاقم الإداري، المستلزمات).
2. تحديد المنتجات (تخصصات علمية، أبحاث، استشارات).
3. تحديد الأنشطة (تدريس، بحث، إدارة، خدمات مكتبية).
4. تخصيص تكلفة الموارد على الأنشطة.
5. ربط الأنشطة بالمنتجات باستخدام مسببات التكلفة (عدد العاملين، عدد الطلاب، المساحة).
6. إعداد التقارير وتحليل النتائج.

وهناك العديد من العوامل التي تؤثر على تحديد الخطوات العملية لتطبيق نظام التكاليف المبني على

الأنشطة ومن أهمها¹:

1. مدى ارتباط النظام الجديد بمقومات وأركان نظم المعلومات المحاسبية القائمة.
2. مدى فهم واقتناع الإدارة العليا بأهمية تطبيق النظام الجديد ودوره في ترشيد عمليات قياس التكلفة.
3. طبيعة وخصائص الأنشطة المؤداة.
4. درجة مرونة وتعدد وتنوع العلاقات بين الأنشطة.
5. نطاق تطبيق النظام.

ويرى الباحث أن خطوات تطبيق نظم التكاليف المبني على الأنشطة تختلف باختلاف طبيعة النظام

المحاسبي من جامعة لأخرى، ومن مجال تطبيق إلى مجال آخر داخل نفس الجامعة . وبالاعتماد على دراسة

1. عيسى، حسين محمد " (1997) دراسة تحليلية لمشاكل تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة " المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد3، ص ص123- 212.

كل من (Witherite and Kim, 2006) ودراسة (Tatikonda and Tatikonda,

2001) ودراسة (Cropper and Cook, 2000) يمكن اقتراح الخطوات التالية:

1. تحديد التكاليف الخاصة بمراكز النشاط:

تعرف مراكز النشاط بأنها تجميعات وظيفية أو اقتصادية للعديد من الأنشطة ، المتكاملة أو المتشابهة إلى ينظمها مركز النشاط بصورة منفصلة.¹

ويوضح (عيسى، 1997)² أن مراكز النشاط عبارة عن تجميع لعدد من الأنشطة التي تشكل في مجموعها عملية إنتاجية جوهرية، وأن استخدام مراكز النشاط في تصميم نظم التكاليف المبنية على الأنشطة له أهمية كبيرة في حالة احتواء المنشأة على عدد كبير من الأنشطة بحيث يمكن إعداد التقارير اللازمة عن تكلفة المنتجات أو الخدمات بطريقة مجمعة ولكنها لا تهمل التفاصيل.

ويمكن تقسيم مراكز النشاط إلى عدة مجموعات للتكلفة بحيث لا يؤثر ذلك على تخصيص التكلفة لوحدة التكلفة لأن المجموعات داخل مراكز النشاط تمثل كيان مستقل سواء في توجيه عناصر التكلفة لها أو تخصيص التكاليف منها لوحدة التكلفة.

ويمكن اعتبار كل قسم أكاديمي بكلية معينة مركز نشاط مستقل، فعلى سبيل المثال قسم الأحياء، وقسم الفيزياء، وقسم التحليل الطبية تمثل مراكز نشاط داخل كلية العلوم، ولتحديد التكاليف الخاصة بكل مركز نشاط يمكن الرجوع إلى دفتر الأستاذ العام للحصول على بيانات مختلفة عن عناصر التكاليف المتحققة داخلها ومن أمثلة عناصر التكاليف الرواتب والأجور والقرطاسية ونفقات السفر .. وغيرها.

1. الهلباوي، سعيد- (1995) ب" قضية التعامل مع تجنب مشكلة التكاليف لأغراض قياس تكلفة المنتجات :مدخل تحليل الأنشطة، نموذج وصفي"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، تجارة طنطا، العدد 2، ص ص2-47.

2. عيسى، حسين محمد " (1997) دراسة تحليلية لمشاكل تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة " المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد3، ص ص123-212.

2. تصميم مجتمعات تكاليف الأنشطة:

يقصد بمجمع تكلفة النشاط بأنه الوعاء الذي تتراكم فيه عناصر التكاليف ذات العلاقة بنشاط واحد معين يتم قياسه بنظام التكاليف المبني على الأنشطة¹ وفي هذه المرحلة يتم تحديد الأنشطة المؤداة داخل مراكز النشاط وتجميعها في مجتمعات متجانسة والتي ستكون الأساس لتخصيص التكلفة إليها، ثم تخصيص التكلفة من المجتمعات إلى وحدات التكلفة. ويبين الجدول رقم (1) أمثلة لمدخلات قسم أكاديمي من الموارد، والأنشطة التي يزاؤها، والمخرجات الناتجة عنه.

جدول رقم (1) : أمثلة لبعض موارد وأنشطة ومخرجات قسم أكاديمي

الموارد	الأنشطة	المخرجات
أعضاء هيئة التدريس	التدريس	مسابقات دراسية
مساعدو بحث	البحث	منشورات بحثية
أخصائيون	الاستشارات	مشاريع
الطاقم الإداري	أنشطة علمية	تقارير
خدمات وتزويد	إدارة الكلية	أخرى

المصدر : Cropper and Cook, 2000, p.63

3. تخصيص التكاليف على مجتمعات تكاليف الأنشطة:

بعد إتمام عملية تصميم مجتمعات التكلفة فإنه ينبغي تخصيص تكاليف الموارد المستخدمة عليها وذلك لتحديد تكلفة الموارد المستخدمة لأداء كل نشاط، وتتم عملية التخصيص في هذه المرحلة باستخدام ثلاث

1. Garrison, Ray H., and Noreen, Eric W., (2003), "Managerial Accounting", McGraw-Hill, 10th Edition, USA.

طرق أساسية:

أ. التخصيص المباشر:

وهو القياس الفعلي للموارد المستخدمة لأداء نشاط معين، ويتميز بأنه يتيح بيانات أكثر دقة ولكنه أسلوب ذو تكاليف كبيرة نظرًا لأنه يتطلب القياس الدقيق والفعلي للموارد المستخدمة، فعلى سبيل المثال فإن المطبوعات المستخدمة للمختبرات يجب أن تخصص مباشرة لنشاط المختبرات.

ب. أسلوب التقدير:

يلجأ مصمم نظام التكاليف عند تخصيص تكلفة الموارد على المجمعات إلى تقدير نسبة الموارد المستنفذة لكل نشاط على حدة إذا كان المورد يستخدم لعدة أنشطة. فعلى سبيل المثال يتم تقدير نسبة الوقت المستنفذ من قبل عضو هيئة التدريس على كل من نشاط التدريس ونشاط البحث العلمي.

ج. أسلوب التخصيص العشوائي:

يستخدم هذا الأسلوب في حالة عدم إمكانية إتباع أسلوب التقدير، ويعمل على استخدام علاقات منطقية افتراضية لربط تكاليف الموارد المستخدمة بالأنشطة المؤداة، ويعاب عليه بأنه لا يؤدي إلى تحسين علمية فهم اقتصاديات الأنشطة المختلفة.

4. اختيار مسببات التكاليف:

يتم اختيار مسببات التكاليف لكل مجمع تكلفة نشاط على مرحلتين: أو لا حصر مسببات التكاليف التي يمكن استخدامها لتخصيص تكلفة المجمعات. ثانياً اختيار مسببات التكاليف بناءً على الهدف الذي تسعى إليه الإدارة ومستوى الدقة المطلوب في تقارير التكاليف.

ويمكن عرض بعض مجمعات التكاليف ومسبباتها في الجامعات كما بالجدول رقم (2).

جدول رقم (2) : أمثلة لبعض مجتمعات التكاليف ومسبباتها بالجامعات

مجمعات التكاليف	مسببات التكاليف
التدريس	عدد الطلبة
المكتبة	عدد الكتب/المراجع/الدوريات
المختبرات	عدد طلبة العلوم والهندسة
الكافتيريا	عدد الوجبات
الدراسات العليا	عدد طلبة الدراسات العليا
القبول والتسجيل	عدد مرات التسجيل/السحب/الإضافة
شئون الطلبة	عدد المعاملات
الإدارة العامة	عدد الفواتير والمطالبات لكل حالة
الصيانة	عدد طلبات الصيانة العادية/الطارئة
البحث العلمي	عدد الأبحاث

المصدر: (جلس، 2007 ، ص 228)

5. احتساب معدلات تكلفة مسببات التكاليف:

كما سبق الإشارة فإن معدل مسبب التكلفة يمثل تكلفة الموارد المستخدمة لكل وحدة نشاط مؤداة

لإنتاج وحدات التكلفة. ويتم احتسابها بقسمة إجمالي تكلفة الموارد بمجموع التكلفة على كمية مسبب

التكلفة لهذا المجموع.

6. تخصيص تكلفة المجمعات على وحدات التكلفة:

يتم في هذه الخطوة تخصيص تكلفة المجمعات على وحدات التكلفة باستخدام معدلات تكلفة مسببات التكاليف، ولتحديد تكلفة وحدات التكلفة يتم حصر عدد وحدات المسبب التي استخدمتها كل وحدة تكلفة. فعلى سبيل المثال يتم تحديد تكلفة الشعبة الدراسية بحصر نصيبها من الأنشطة التي استفادت منها كنشاط التدريس ونشاط المختبرات وغيرها. ويتم قياس نصيبها من تلك الأنشطة من خلال عدد وحدات مسبب التكلفة المطلوب من كل نشاط من الأنشطة، ثم ضرب عدد وحدات مسبب التكلفة لكل نشاط بمعدل تكلفته. وعليه يكون إجمالي تكلفة الشعبة الدراسية مساوياً لمجموع نصيبها من تكلفة كل نشاط من الأنشطة التي استفادت منها.

1.3.2.1. قياس الطاقة غير المستغلة:

ويمكن من خلال نظام التكاليف المبني على الأنشطة احتساب تكلفة الطاقة غير المستغلة بالشعب الدراسية، وهي تكلفة تسجيل عدد من الطلاب في الشعبة الدراسية أقل من العدد الذي يمكن للشعبة استيعابه، وقد أثبت مقياس تكلفة الطاقة غير المستغلة للشعب الدراسية فائدة كبيرة للكشف عن مواطن عدم الكفاءة المحتملة في جدولة الشعب الدراسية، وحتى يمكن قياس تكلفة الطاقة غير المستغلة يتم تصنيف الشعب الدراسية إلى فئات وتحديد الطاقة الاستيعابية لكل فئة. ويعتمد تحديدها على الحد الأعلى لعدد الطلاب الذين يمكنهم التسجيل بالشعبة والذي تم فرضه من قبل الدائرة المختصة بذلك.¹

ويبين الجدول رقم (3) أمثلة لفئات الشعب الدراسية والطاقة الاستيعابية لكل منها.

1. Granof, Michael H. & et. Al. (2000) "Using Activity Based costing to Manage more effectively", <http://www.business of government.org>.

جدول رقم (3) : فئات الشعب الدراسية والطاقة الاستيعابية لكل منها

الفئة	الطاقة الاستيعابية
1.شعبة متطلب كلية	100 طالب
2.شعبة تخصص	80 طالب
3.شعبة مناقشة	70 طالب
4.شعبة عملي	25 طالب
5.شعبة ماجستير	20 طالب

المصدر : دائرة الشؤون الأكاديمية – الجامعة الإسلامية بغزة.

ويتم احتساب نسبة الطلبة المسجلين إلى الطاقة الاستيعابية لكل فئة من فئات الشعب الدراسية وتمثل هذه النسبة من تكلفة الشعبة بالطاقة المستغلة، أما النسبة المتبقية تمثل الطاقة غير المستغلة، وليس بالضرورة أن ترتبط الطاقة غير المستغلة بعدم الكفاءة فقد يضطر القسم الأكاديمي أن يطرح شعبة دراسية في أوقات غير عادية (وقت متأخر من النهار) لتلائم طلاب يدرسون مساق معين ولديهم تعارض في حال فرض هذه الشعبة في الأوقات العادية.¹

المطلب الرابع: تقييم نظام التكاليف المبني على الأنشطة:

يمكن تقييم نظام التكاليف المبني على الأنشطة من خلال إبراز ما فيه من مزايا والإشارة إلى مشاكل

تطبيقه.

1. Granof, Michael H. & et. Al. (2000) "Using Activity Based costing to Manage more effectively", <http://www.business of government.org>.

1.4.2.1. مزايا تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة:

يوفر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة بالجامعات المزايا التالية :¹

1. تقديم معلومات تكاليف أفضل حيث يعطي النظام صورة واضحة عن التكاليف الحقيقية للبرامج المختلفة.

2. التحديد الجيد للموارد المطلوبة، فاستخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات يمكن من

تحديد المجالات التي تحتاج إلى موارد إضافية ومجالات الإسراف بالموارد.

3. تحسين الرقابة على التكاليف، فتحديد الأنشطة المطلوبة للمسابقات والتخصصات العلمية المختلفة يساعد

الجامعات على تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة وتلك التي لا تضيف قيمة.

4. التوزيع السليم للموارد النادرة بين البرامج والتخصصات العلمية من خلال التعرف على مساهمة التكاليف

بشكل دقيق في كل منها.

5. تحسين إدارة الميزج الإنتاجي من المسابقات والبرامج العلمية كما يساعد النظام على استبعاد المسابقات

الأقل إنتاجية.

6. يقدم نظام التكاليف المبني على الأنشطة لإدارة الجامعات أداة قيمة لتقرير كيف تم استخدام الموارد

وكيف تم توزيعها على جميع عملياتها ومدى فعالية وكفاءة تقديم خدماتها وإنجاز مهماتها.

ويرى (Ellis-NEWMAN, 2003)² أن نظام التكاليف المبني على الأنشطة أداة

1. Tatikonda, Lakshmi U. and Tatikonda, Rao J. (2001) "Activity Based costing for higher education institutions", **Management Accounting** , vol. 2 , Issue 2 , p.p 18-27.

2. Ellis-NEWMAN, JENNIFER (2003) "Activity Based costing in user services of an Academic Library", **LIBRARY TRENDS**, Vol.51, No.3, pp. 333-348.

مفيدة لاتخاذ القرارات الإدارية من خلال ما يقدمه من معلومات دقيقة عن تكلفة الأنشطة، كما يزداد المدراء بأسباب نشوء التكلفة مما يزودهم برؤية واضحة بتحليلات التكلفة والمنفعة، ويمكن كذلك من الاستغلال الأفضل للموارد النادرة، وتقديم الخدمات بجودة أعلى من خلال التحقق من أن الموارد يتم استخدامها في المجالات الأكثر أهمية.

2.4.2.1. مشاكل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة:

يواجه تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المنشآت بصورة عامة معوقات كما يلي:¹

1. نقص المعرفة عن نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

2. ارتفاع تكلفة تطبيقه مقارنة بمنافعه.

3. الافتقار إلى موظفين مؤهلين ومدربين لتشغيل النظام.

4. اقتناع الموظفين بكفاية النظام المحاسبي القائم.

5. عدم توفر التقنيات الحديثة لتشغيل النظام.

ومن المشاكل العملية لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المنشآت الخدمية صعوبة تحديد الوقت المستنفذ من خلال الموظف لنشاط معين حالة قيامه بأنشطة متعددة بالإضافة إلى اختلاف الوقت المستنفذ للنشاط باختلاف وحدة التكلفة، وعليه فإن استخدام معدل تكلفة النشاط عند تقدير تكلفة وحدة التكلفة قد يقود إلى نتائج خاطئة.²

1. Khasharmeh, Hussein (2002), "Activity-Based Costing in Jordanian Manufacturing Companies", **Dirasat, Administrative Sciences**, vol. 29 , No.1 , p.p. 213-228.

2. Berts, Kjell and Kock, Soren (1995), "Implementation Considerations for activity-based cost systems in service firms: the unavoidable challenge", **Management Decision**, vol.33, NO.6, p.p. 57-63.

ويرى (جاريسون ونورين، 2002)¹ أن تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المنشآت الخدمية يواجه مشكلتين الأولى: هي أن نسبة كبيرة من التكاليف فيها تميل إلى أن تكون أنشطة على مستوى المنشأة ككل والتي لا يمكن تتبعها إلى أي من الخدمات التي تقدمها المنشأة. والمشكلة الثانية: هي الصعوبة الكبيرة في الحصول على البيانات في المنشآت الخدمية، حيث أن الكثير من الأنشطة تميل إلى أن تشمل على مهام بشرية غير متكررة والتي لا يمكن تسجيلها بشكل آلي.

ويرى الباحث أن من مشاكل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة بالجامعات هي الحاجة إلى إجراء تغييرات واسعة النطاق في طبيعة مخرجات نظم المعلومات المطبقة من حيث درجة الشمول والتفصيل بالمعلومات المطلوبة للنظام. بالإضافة إلى عدم توفر التأهيل والتدريب اللازم لدى الموظفين لتشغيل النظام وتطويره.

1. جاريسون، ري آتش، ونورين، أريك (2002)، "المحاسبة الإدارية" ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.

خلاصة الفصل :

يعتبر نقص تكاليف التشغيل وبساطة إجراءات عمل الأنظمة التقليدية المستخدمة في معالجة التكاليف خاصة غير المباشرة منها أهم مميزات هذه الأنظمة، فهذه التكاليف تعتبر عامة بطبيعتها ولا يمكن ربطها بمنتج معين لأنها تتضمن عناصر مشتركة في أكثر من نشاط، ما جعل عملية جمعها وتخصيصها وتوزيعها أمر في غاية الصعوبة والتعقيد.

مع بداية فترة الثمانينيات شهد المناخ العالمي تطورات تكنولوجية ومعرفية سريعة جدا، هذا ما اثر على طريقة العمل في المصانع و الورشات وأدى إلى التغير في هيكله التكاليف، حيث أصبحت تغلب عليها التكاليف غير المباشرة.

بالإضافة إلى هذه التغيرات كانت هناك أيضا تغيرات في البيئة التنافسية بظهور العديد من المؤسسات وخلق جو من المنافسة الكبيرة، ساعد كل هذا على نمو فكرة الاستغناء عن الأنظمة التقليدية لمعالجة التكاليف وانتهاج طرق جديدة تكون أكثر دقة ومرونة.

كان هذا دافع لتبني أفكار جديدة التي كان من بينها نظام جديد يختلف كليا على ما سبقه في ما يخص الفلسفة وطريقة العمل وأيضا دقة وجودة مخرجاته من معلومات، أطلق عليه اسم نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة.

تتسم مخرجات نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة من المعلومات بالدقة والوضوح، هذا ما جعله نظاما إداريا تسييريا وليس نظاما كلفويا فقط، فالإدارة أصبحت تعتمد على هذا النظام في اتخاذ القرارات الإستراتيجية التي من شأنها تحديد مستقبل المؤسسة.

تمهيد :

ان الأهمية البالغة التي تكتسبها مراقبة التسيير داخل المؤسسة تكمن في تحقيق الأهداف المرجوة و ذلك عن طريق ضمان قدرة التحكم و التسيير في المسار الصحيح مع تقديم النصائح و الارشادات اللازمة و الكافية لتجنب الانحرافات السلبية التي تعيق تحقيق تلك الاهداف وعليه سنتطرق في هذا الفصل الى مدخل لمراقبة التسيير مع الادوات المستعملة فيها و الذي قسمناه الى مبحثين .

المبحث الأول: مراقبة التسييرالمطلب الأول : مفهوم مراقبة التسيير

يمكن إدراج عدة مفاهيم لمراقبة التسيير نذكر منها :

التعريف الأول ENTONY : «هي التسلسل الذي من خلاله يقوم مسؤولي المؤسسات بضمان استغلال

الموارد المتاحة بأقل التكاليف و أكثر فعالية و نجاعة، للوصول إلى الأهداف المسطرة¹ .

التعريف الثاني G.PILLOT : « يتمثل نظام مراقبة التسيير في العملية المراد لها ضمان توحيد الأهداف

اللامركزية للنشاطات المنسقة، من أجل تحديد أهداف المؤسسة مع مراعاة أخلاقيات متفق عليها مسبقاً، و يشمل

نظام مراقبة التسيير جملة من العمليات الداخلية و التي بدورها تحتوي على جملة من المناقشات، كما يعمل أيضا

على تنمية الكفاءات الفردية و ذلك عن طريق إدخال نظام تأهيل و تكوين امهنة التسيير لاكتساب مهنة

متواصلة في ميدان التسيير² .

التعريف الثالث : A.GERMALIS et H.ARNAULD et V.VIGNON : «و هي جملة من

الوسائل و المرافق و العمليات التي تزود المؤسسة بأهداف طويلة الأجل، و كذلك ضمان تحقيقها بصفة مستمرة³

. «

التعريف الرابع M.GERVAIS : «هي عبارة عن نظام الذي من خلاله يتأكد المديرون من أن الموارد قد

تم الحصول عليها و تم استعمالها بفعالية و فاعلية⁴ .«

التعريف الخامس KHEMAKHEM : «هي العملية المنجزة داخل وحدة اقتصادية لضمان التنشيط و

التحريك الفعال الدائم للطاقات و الموارد المراد بها تحقيق الأهداف المسطرة من طرف هذه الوحدة⁵ .«

¹ Entony Managerial, " contrôle systeme", edition wood, 1997, p10.

² G.Pillot, " maîtrise de contrôle de gestion"

³ A.Germalis, " contrôle de gestion en action" édition liaison, 1992, p 10.

⁴ Antony managerial, " contrôle systeme" edition heure wood, 1976, p10 .

⁵ A. Khemakhem, " Dynamique du contrôle de gestion" édition dunod,p

المطلب الثاني : أهداف و مهام مراقبة التسيير

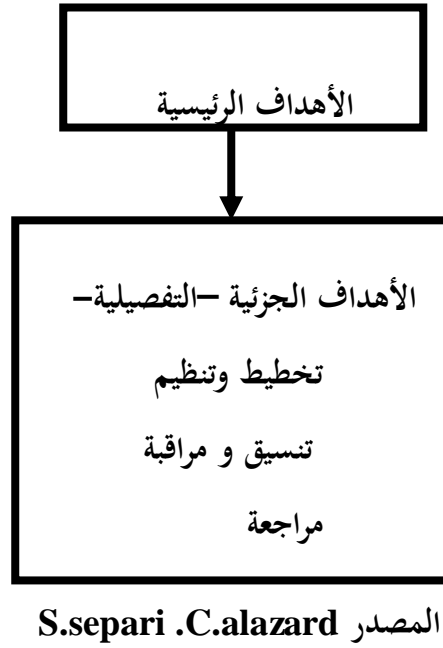
1.2.1.2. أهداف مراقبة التسيير : من خلال تعرضنا لبعض التعاريف الخاصة بمراقبة التسيير يتضح لنا أنها

وظيفة ضرورية، تساهم بشكل كبير في مساعدة المسيرين على اتخاذ القرار حيث نجدها تسعى إلى :

- تحليل الانحرافات : التي تكون ناتجة بين النشاط الحقيقي و النشاط المعياري
- و إبراز الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات، و ذلك يتم عن طريق الميزانيات التقديرية .
- تحقيق الفعالية: و نعني بها تحقيق الأهداف التي وضعت مقارنة بالموارد المتاحة
- و من أجل تحسين الفعالية يتطلب تطوير ديناميكي لأنظمة المعلومات حتى نتمكن من جمع المعلومات في الوقت و الحجم المناسبين، إضافة إلى ضرورة معرفة إيرادات و تكاليف المؤسسة .
- الوقف على نقاط الضعف التي تعاني منها المؤسسة لتصحيحها و استنتاج نقاط القوة للتركيز على تدعيمها .
- تحقيق الفاعلية : يعتبر المبدأ الأساسي في النظرية النيوكلاسيكية من الاستعمال العقلاني و الرشيد لموارد المؤسسة ، ويتم تحقيق ذلك عن طريق وضع ميزانيات تقديرية ثم مقارنة بين ما خطط له وما تم تحقيقه .
- تحقيق الملاءمة : أي التأكد من أن الأهداف المسطرة تتماشى مع الوسائل المتاحة
- و ذلك بتبني استراتيجية مدروسة و تسيير أمثل للأفراد ، اد أن بھدين العاملين يتمشى التسيير الفعال لوسائل الاستغلال و بالتالي تحقيق الأهداف بأقل تكاليف ¹ .
- و يمكن تلخيص أهداف مراقبة التسيير في الشكل التالي ² :

¹ بومزار مسون، زروالية، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، تحت عنوان، نظام مراقبة البنوك، INC بن عكنون، 1999، ص 29
² C.Alazard et S.Separi، "contrôle de gestion" 1^{ème} édition، 3^{ème} édition، DECF، 7^{ème} épreuve، 1996، p08. dunod،

الشكل رقم 04 : أهداف مراقبة التسيير .



2.2.1.2. مهام مراقبة التسيير :

أ - مراقبة الأداء الوظيفي : إن مراقبة الأداء الوظيفي في المنظمات تعتبر من أهم الوظائف الإدارية التي لا يمكن

التخلي عنها، باعتبارها الدعامة الأساسية و الوسيلة الرئيسية لجمع المعلومات لتقديم الأداء بموضوعية حيث

يعمل القائم بهذه المهمة على الإصغاء (l'ecoute) للمشاكل و العراقيل التي يعاني منها الأفراد أنه يسعى الى

جمع المعلومات ذات صبغة موضوعية تساعد المسؤولين على اتخاذ القرار و التي تتعلق بمستقبلهم الوظيفي من

حيث الترقية (زيادة الأجر، مكافآت، عقوبات... الخ) مما يؤدي إلى زيادة الثقة في المؤسسة و التي يحقق عن

طريق جملة من الخصائص¹ :

أولاً - المشاركة في تحديد الأهداف : تعتبر مشاركة العمال في تحديد الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة دافعا

معنويا من أجل تحقيقها، مع ضرورة إحداث نوع من التوازن بين أهداف الفرد وأهداف المؤسسة .

ثانياً - عدالة التوزيع : وتعتبر من أهم العوامل التي تؤدي الى تقوية الثقة بين الإدارة

¹ زبيدي بوعلامة ، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، فعالية التسيير في المؤسسة الاقتصادية، م ع ١ ، 1997 ، ص 41.

و العمال، و ذلك من خلال توزيع الأجور كل حسب طبيعة عمله، إضافة إلى التوزيع العادل للأرباح حسب الهيكل الهرمي للمؤسسة .

ثالثاً- عدالة التعاملات : إن عدالة التعاملات تكون بالاتصال الدائم لممثلي العمال بمختلف المسؤولين، من

أجل طرح مشاكلهم على الإدارة لاتخاذ القرارات المنصفة أو العادلة المتعلقة بالعمل و مستقبل العمال المهني .

ب- مراقبة الجودة : إن إدارة الجودة لها أهمية كبيرة على مستوى المؤسسات التي تسعى إلى التقدم و التوسع في

نشاطها، حيث يتطلب منها إنتاج سلع ذات جودة تتلاءم ورغبات المستهلكين من حيث المظهر الخارجي للسلع و المواد المستعملة لانتاجها .

إن موضوع إدارة الجودة هي اهتمام كبير من طرف الباحثين الذين حاولوا تقديم شروط

و عوامل تحسين الجودة -مرجعية التنظيم الدولي ISO و بالتالي فعلى مراقب التسيير أن يتابع باستمرار هذه

العملية للمحافظة على الجودة العالية وبالتالي تلبية رغبات ومتطلبات المستهلكين ومن ورائها ضمان استمرارية

المؤسسة.¹

ج- إدارة الوقت : إن للوقت أهمية كبيرة في المنظمة، وكلما استطاعت المنظمة استغلاله بالشكل الحسن كلما

كانت لها القدرة على التنافس كبيرة، وذلك من خلال تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة، و العكس صحيح وعليه

فمن الواجب استغلاله و مراقبته بالوسائل التالية :

- العمل على تطوير الكفاءة عن طريق التكوين المستمر للتغلب على المشكلات الطارئة.
- تألية العمليات على المستويات الحسابية كالإنتاج، التمويل... الخ، مثل استعمال الحاسب الآلي لربح الوقت.

- تنفيذ الأهداف عن طريق جدول زمني باستخدام بحوث العمليات .

¹ الثقافة و التسيير المالي، الملتقى الدولي المنعقد في الجزائر ، opu ، 1992

- تحديد كيفية استخدام الوقت حسب خطة مدروسة سابقا¹.

د- التنسيق الهيكلي : يعتبر التنسيق بين مستويات المؤسسة ضروري باعتبارها كل متماسكة ولذلك لا بد على

مراقب التسيير التنسيق بين جميع مراكز المسؤولية فيما

يخص² :

- وضع الأهداف .

- وضع الميزانيات.

- وضع مؤشرات لتقييم³.

المطلب الثالث : الارتباط الهرمي لمصالح مراقبة التسيير :

إن مراقبة التسيير هي العملية التي شأنا أن تقوم بجمع المعلومات ومعالجتها وتحليلها

و تقديمها للمصالح المعنية للاستفادة منها في شكل توجيهات وإرشادات، لذلك فإن مكانة مراقبة التسيير داخل

الميكال التنظيمي داخل المؤسسة يعتبر مشكلة صعبة الحل مند القديم

و على العموم فإن مراقبة التسيير لها علاقة وطيدة ب :

- طريقة تسيير المؤسسة (تسيير مركزي و لا مركزي) .

- حجم الإمكانيات الموجودة .

- حجم المؤسسة .

- الأهداف المسطرة من طرف الإدارة العامة.

و فيما يلي، نتطرق إلى بعض الأنماط لتوضيح مكانة مراقبة التسيير داخل التقسيم الوظيفي للمؤسسة :

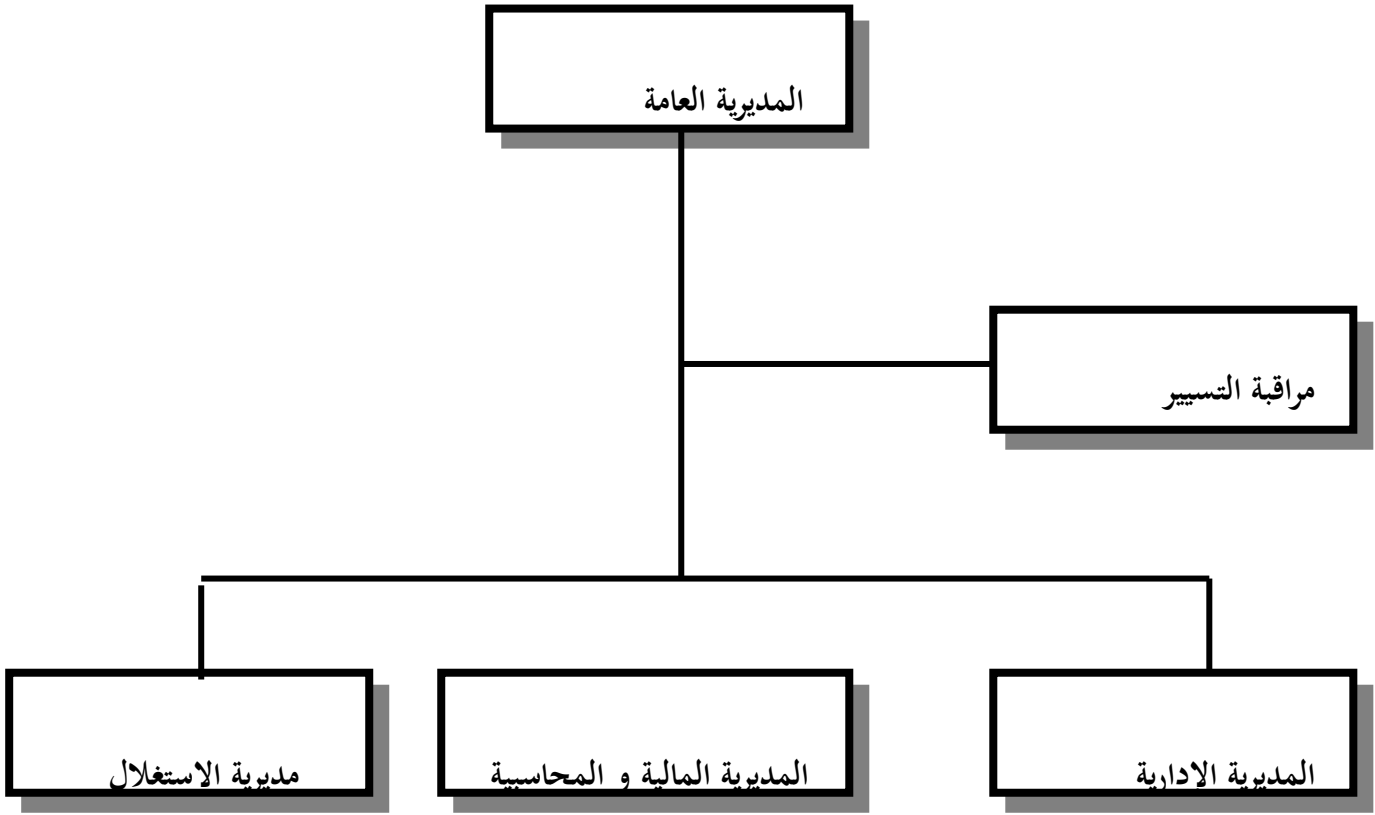
النمط الأول بنية: الشكل التالي :

¹ الثقافة والتسيير، أعمال الملتقى الدولي المنعقد في الجزائر، د م ج ، 1992 .

² زيدي بوعمامة مرجع سابق ص 41

3.OP .1994.p85." le contrôle de gestion bancaire et finance" Michel Rouach,

الشكل رقم 05 : مراقبة التسيير لها ارتباط مباشر مع المديرية العامة¹.



في هذه الحالة فان مراقبة التسيير مرتبطة ارتباط مباشر مع المديرية العامة

تحظى بأهمية كبرى

تمتاز باستقلالية التسيير

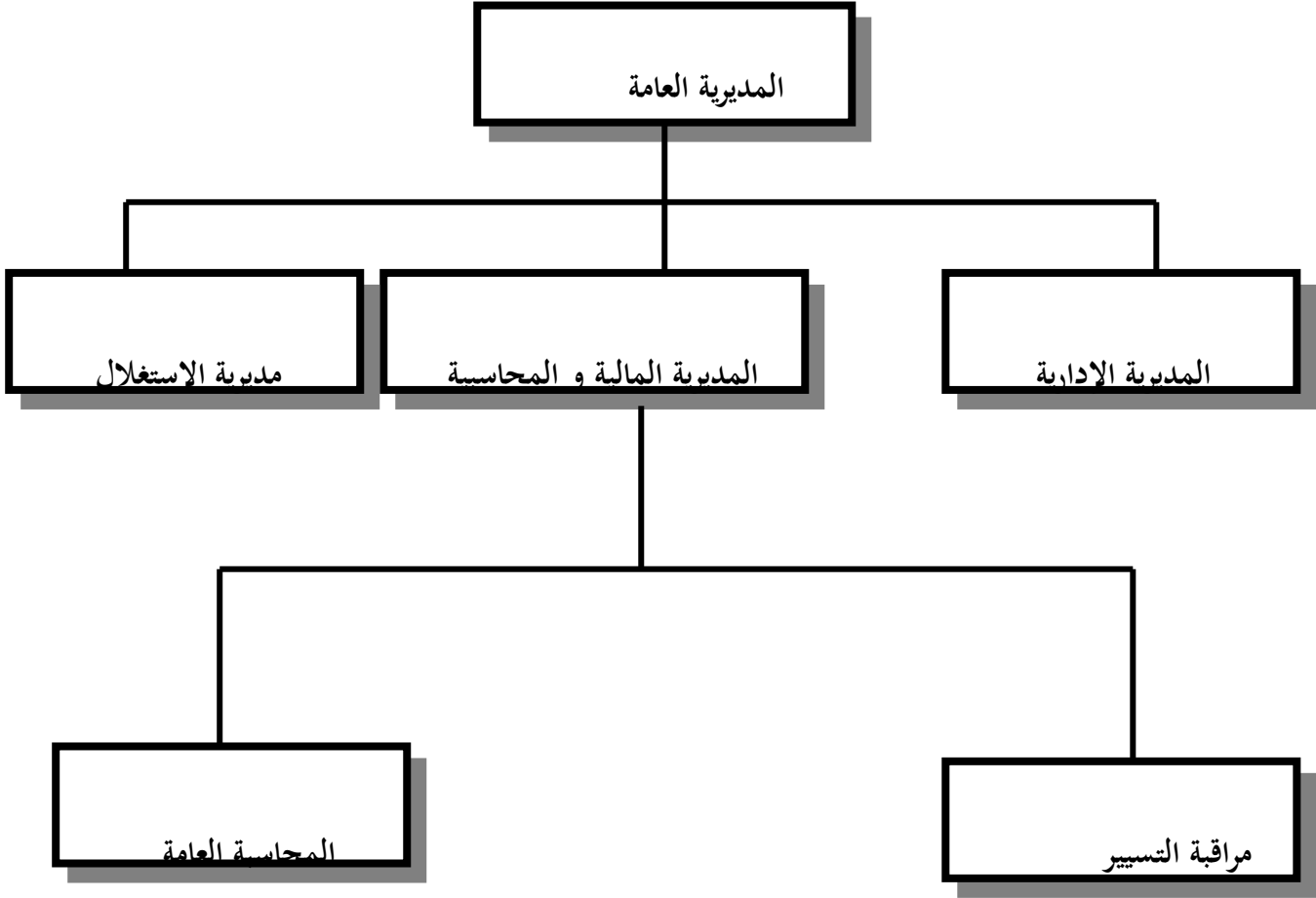
تحصل على معلومات من المديرية الفرعية تناقشها و تعالجها و تقدم التوجيهات

و الإرشادات

النمط الثاني: بنية الشكل التالي

¹ · Michel Rouach, op. Cite p 83.

الشكل رقم 06 مراقبة التسيير و المحاسبة العامة مرتبطان بمديرية وظيفية حسب هذا الهرم التنظيمي¹:



و في هذه الحالة، فان مراقبة التسيير و المحاسبة العامة تنتميان إلى نفس المديرية الوظيفية و التي هي المديرية المالية و

المحاسبة، و ما يلاحظ :

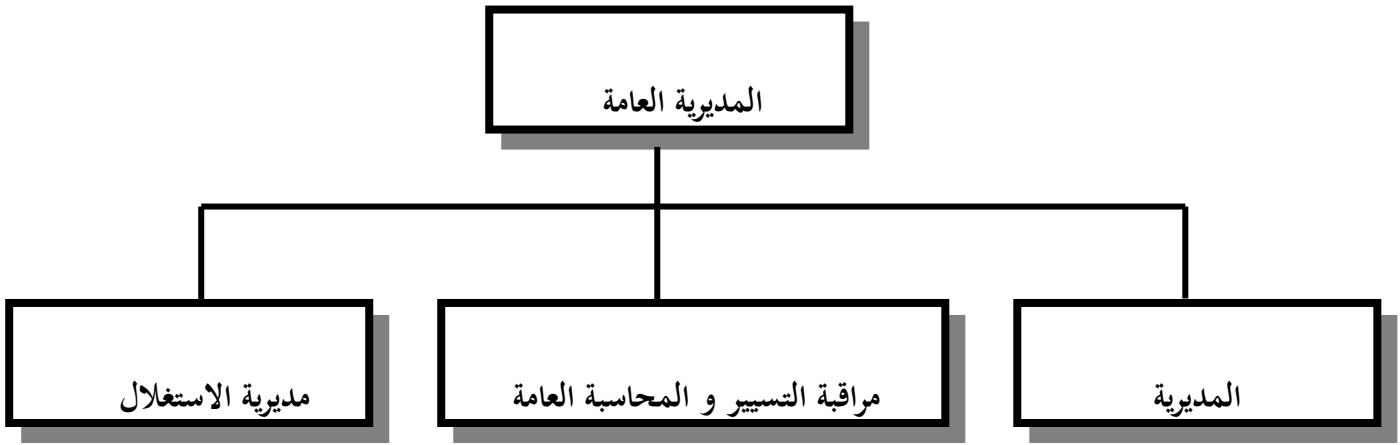
- محدودية الاشتراك في المناقشات حول التوجيهات الاستراتيجية للمؤسسة .
- عدم اعتماد وظيفة مراقبة التسيير كهيئة استشارية تابعة مباشرة للمديرية العامة يؤثر تأثير سلبي من حيث متابعة تطبيق العمليات، و يقلص من دورها في تحقيق الأهداف .

¹ Michel Rouach, .op cite, p 84

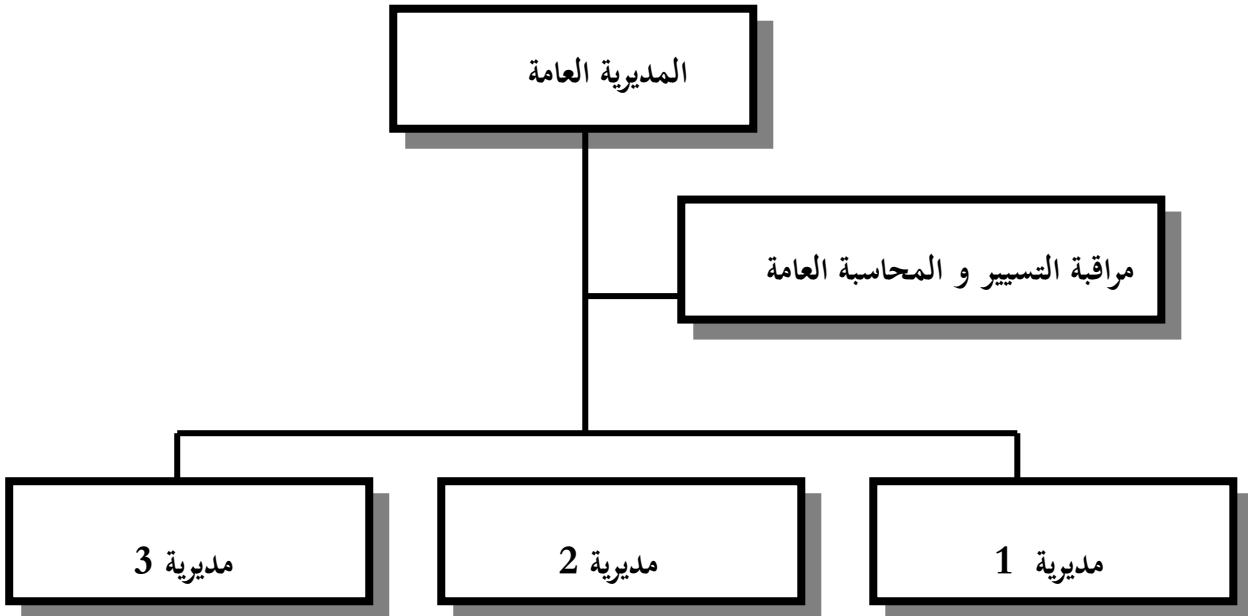
- غياب الاستقلالية في التسيير بالنسبة للمراقبة باعتبارها مرتبطة بالمديرية المالية و المحاسبة .
- توفر و قرب المعلومات المالية و المحاسبة .

النمط الثالث: يبينه الشكل التالي :

الشكل رقم 07 : مراقبة التسيير و المحاسبة العامة¹



أو



¹ Michel Rouach, op, p 84.

في هذه الحالة، مراقبة التسيير و المحاسبة العامة لهما ارتباط مباشر، و المديرية العامة، ونلاحظ إمكانية إرسال و تحليل

فعال للمعلومات المحاسبة

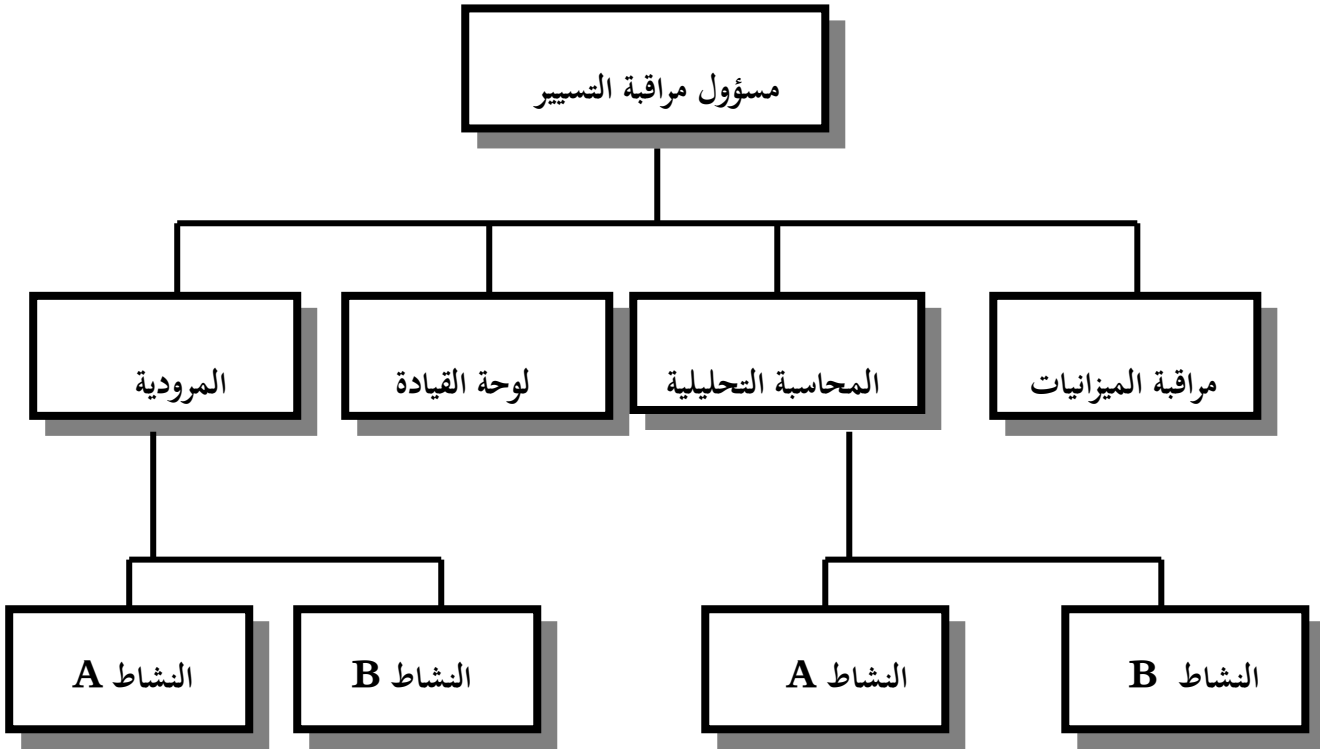
- الاستقلالية في التحكم
- حوار مدعم بين المديرية

بعد التطرق إلى هذه الأنماط الثلاثة للهيكل التنظيمية، بحيث نلاحظ أن النمط الأول أين مراقبة التسيير مرتبطة مباشرة مع المديرية العامة، يمثل النمط الأمثل، بحيث نجدها بمثل هيئة استشارية تشارك بشكل كبير في استراتيجية المؤسسة، إضافة إلى ذلك يمتاز باستقلالية التسيير أي لا يمارس عليها ضغوطات من طرف المديرية الأخرى، و بالتالي يمكنها القيام بدورها الحقيقي ألا و هو التوجيه و المراقبة .

أما النمط الثاني، أين مراقبة التسيير و المحاسبة العامة مرتبطان مع مديرية وظيفية و هي المديرية المالية و المحاسبية، رغم توفر و قرب المعلومات اللازمة و الكافية فيما يخص المالية و المحاسبة، إلا أن هذا النمط يعتبر محدود للاشتراك في المناقشات حول التوجيهات الاستراتيجية للمؤسسة، إضافة إلى ذلك غياب الاستقلالية في التسيير باعتبارها مرتبطة بالمديرية الوظيفية .

و في النمط الثالث، أين مراقبة التسيير و المحاسبة العامة مرتبطان مع المديرية العامة هنا يكون التركيز على مصدر واحد للمعلومات و هو المحاسبة العامة و تهميش المصادر الأخرى كالإعلام الآلي، المراجعة الداخلية، و التنظيم . و فيما يلي نحاول تقديم نمط التنظيم الداخلي لمصلحة مراقبة التسيير الذي يمكن توضيحه عن طريق الشكل التالي :

الشكل رقم 08 : التنظيم الداخلي لمصلحة مراقبة التسيير



المصدر MICHEL GERVAIS¹

لتحقيق النشاط A و B و تحقيق مردود يته نجد:

- مراقبة الميزانيات: و طبع الميزانيات إمكانات مادية و مالية و بشرية و مراقبة تطبيقها
- المحاسبة التحليلية: الاهتمام بالجانب الكمي في تطبيق العمليات

¹ Michel Rouach, op. cite, p 87 .

المبحث الثاني: أدوات مراقبة التسيير من منظور مؤسسات**المطلب الأول: أدوات التقدير والتخطيط :****1.1.2.2. الموازنات التقديرية :**

نبين مفهومها وأهميتها بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية بمختلف أصنافها وأحجامها، ثم أنواع الموازنات التقديرية الأكثر استخداماً، ومعرفة إمكانية تطبيق هذه الأداة الرقابية بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة لتخطيط أعمالها.

أولاً - مفهوم وأهمية الموازنات التقديرية :

تعتبر الموازنات من أقدم أدوات مراقبة التسيير وتستخدم على نطاق واسع لهذا الغرض، وتسمى كذلك الموازنات التخطيطية، وهي عبارة عن تعبير رقمي عن خطط وبرامج الإدارة التي تتضمن كل العمليات والنتائج المتوقعة في فترة زمنية مقبلة، وهي تغطي كل مراكز المؤسسة.¹ ويعرفها Garrison & Noreen 1997 " بأنها خطة تفصيلية تتعلق باقتناء واستخدام الموارد المالية والموارد الأخرى خلال فترة زمنية محددة، وهي عبارة عن خطة للمستقبل، يعبر عنها بصورة كمية أو رقمية، وتعتبر الموازنة الشاملة بمثابة الملخص لكل المجالات الواردة بخطة المنشأة وأهدافها المستقبلية. فهي تضع أهدافاً محددة للمبيعات، الإنتاج، التوزيع وأنشطة التمويل. وكذلك توضح الموازنة كيفية تحقيق تلك الأهداف".²

والموازنة التقديرية بهذا المفهوم تحقق عدة مزايا للمؤسسة، فتهز أهميتها كأداة تجمع بين الرقابة والتخطيط، وأداة اتصال وتنسيق تساعد المسير في اتخاذ القرار وتنفيذ إستراتيجية المؤسسة. ويمكن توضيح هذه الأهمية فيما يلي:

1-أداة تخطيط:

1 . خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى 2005، ص396

2 . طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية نظرة (متكاملة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص138

تمثل الموازنات التقديرية في ترجمة أهداف المؤسسة إلى صورة كمية، وتبين الأسس التي تقوم عليها هذه الأهداف وتحديد الوسائل اللازمة لتحقيق الأهداف المرجوة باستخدام الطرق العلمية، بحيث تساعد على تصحيح مسار التنفيذ ومن ثم تحقيق أهداف الخطة المرجوة وبالتالي فهي أداة تخطيط. تحقق المزاي التالية:

- يتيح تحضير الموازنة فرصة التعرف على أي مشاكل ينتظر حدوثها، مما يتطلب عرض تلك المشاكل وفحصها والعمل على تفادي وقوعها خلال تنفيذ الخطة؛

- لما كانت الموازنة هي الصفة الكمية لخطة شاملة لجميع أنشطة المؤسسة، فإن ذلك يتطلب جهود جميع المستويات الإدارية في تحضير الموازنة، مما يُشعر الجميع بأنهم متكاتفون لتحقيق هدف واحد؛¹

- تحقق الموازنة إجراء التنسيق بين خطط وأهداف مختلف الإدارات والأقسام، في ضوء الهدف المشترك لكل العاملين في المؤسسة، بمعنى أنها تهتم بالجزء والكل في آن واحد، بحيث تكون خطة متكاملة تتجسد من خلال التنسيق بين مختلف الوظائف، وبالتالي فهي أداة إعلام واتصال، فمدير الإنتاج مثلاً يكون على علم ببرنامج البيع، ومدير التموين يكون على علم كذلك ببرنامج الإنتاج وهكذا؛²

- تحقق الموازنة التوازن عن طريق التخطيط السليم لأنشطة المؤسسة للوصول إلى حالة التوازن الاقتصادي والمالي مع تحقيق الكفاية القصوى في جميع مجالات النشاط، بالإضافة إلى رفع الكفاءة الإنتاجية ومنع الإسراف في العمليات.³

2- أداة للرقابة واتخاذ القرار:

إن استخدام نظام الموازنة يؤدي إلى الرقابة السليمة على الأعمال، وذلك بتركيز الاهتمام على

1. يوحنا عبد آل آدم، صالح الرزق، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع عمان، الطبعة الثانية، 2006، ص187

2 Georges Langlois, Contrôle de gestion et gestion budgétaire, PEARSON Education , 2eme édition , Paris2008, P07.

3. يوحنا عبد آل آدم، صالح الرزق، المرجع السابق، ص187

الانحرافات التي تظهر عند التطبيق، وبالتالي فهي أداة رقابة وتقييم للأداء لأنها تقارن ما تم إنجازه فعلا بما يجب أن يكون، وهذا يتطلب تحديدا دقيقا للتنظيم وللوظائف الإدارية المختلفة، وفي هذا التحديد ينبغي أن تكون خطوط السلطة والمسؤولية واضحة، بالإضافة إلى تحديد معايير علمية تستخدم في هذا المجال.¹

وهناك مميزات أخرى نذكرها في هذا المجال وهي:²

-تعتبر الموازنة أداة مهمة للاتصال بين المستويات الإدارية المتتابعة عن طريق التقارير الرقابية؛

-ترشد الرقابة عن طريق الموازنة المسؤولين في الإدارات والأقسام على تحقيق الأهداف الفرعية في ضوء الهدف

العام للمؤسسة، فإذا واجهت أية إدارة صعوبات معينة يتم تبليغ الإدارة العليا حتى تقترح الوسائل الكفيلة لمعالجة الصعوبات؛

-تتيح الموازنة فرصة تطبيق محاسبة المسؤولية عند تحديد مسببات الانحراف، وبذلك يشعر كل مسئول بمحدود

مسؤوليته، وبالجدول الزمني الذي يرتبط به في تنفيذ النشاط المكلف به؛

-تمكن الموازنة من قياس الانحرافات بهدف الدراسة واتخاذ القرارات للحد من الانحرافات السلبية وتنمية

الانحرافات الإيجابية؛

-تبرز أهمية استخدام مبدأ الرقابة بالاستثناء فيكون التركيز على رقابة العناصر أو المسائل التي تنحرف عن

المعدلات المقررة، وترك الأمور المتكررة أو الروتينية لتعالجها المستويات الإدارية التنفيذية.³

3-أداة لتنفيذ إستراتيجية المؤسسة:

إن الموازنات التقديرية هي وسيلة لتنفيذ إستراتيجية المؤسسة المتمثلة في أهدافها العامة ونوعية المنتجات والأسواق

التي تعمل فيها وكيفية اكتساب الميزة التنافسية لمواجهة المنافسين، حيث ترجمة هذه الإستراتيجية إلى

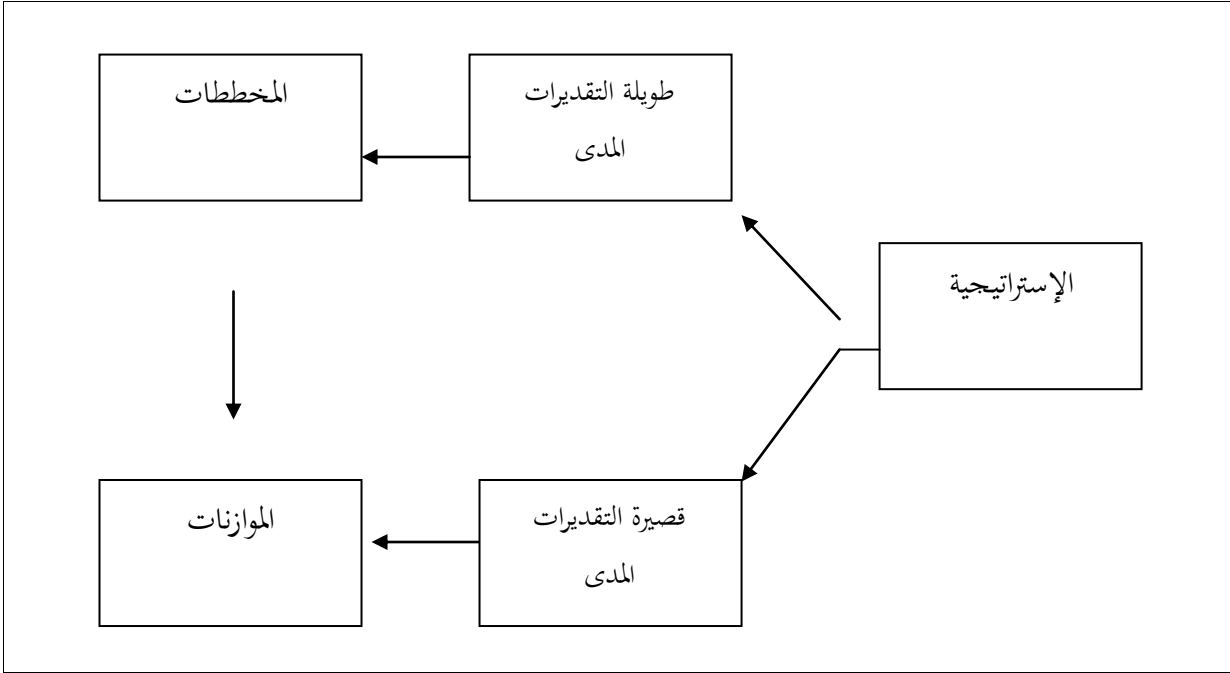
1. طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 140 [بتصرف]

2. يوحنا عبد آل آدم، صالح الرزق، المرجع السابق، ص 188

3. ديانة الحج عارف، مرجع سبق ذكره، ص 152

مخططات طويلة ومتوسطة المدى ثم تحويل هذه المخططات إلى برامج قصيرة المدى تتمثل في الموازنات التقديرية التي تُعبر عن مختلف الوظائف والأنشطة المالية وغير المالية، وبالتالي فإن تقدير الموازنات يجب أن يأخذ بالحسبان الأبعاد الإستراتيجية لتكون في نفس الاتجاه معها. يمكن توضيح هذه العلاقة في الشكل التالي:

الشكل رقم 09 : العلاقة بين إستراتيجية المؤسسة والموازنات التقديرية.



المصدر Georges Langlois, Op.cit, P 05

ثانياً - أنواع الموازنات التقديرية :

توجد أنواع مختلفة للموازنات التقديرية يمكن تقسيمها إلى الأقسام التالية:¹

أ - من حيث وحدة القياس المستخدمة في التعبير عن تقديرات الموازنة: تُقسم الموازنات إلى موازنات عينية، مالية ونقدية. فالموازنة العينية تشمل تقديرات لأوجه النشاط المستقبلية في شكل كميات (للسلع، للخدمات أو لليد العاملة). أما الموازنة المالية فهي التي تستخدم فيها الوحدة النقدية للقياس بحيث تمثل التقديرات في الموازنة المالية على أساس نظام مالي ومحاسبي محدد، وترتكز التقديرات المالية فيها على مبدأ

1- 398. خليل عواد أبو حشيش، مرجع سبق ذكره، ص 397

الاستحقاق. أما الموازنة النقدية فهي موازنة مالية تتبع المبدأ النقدي، أي تتضمن المقبوضات والمدفوعات والأرصدة النقدية.

ب - من حيث إمكانية تغيير الموازنة لمقابلة التغيرات في حجم النشاط : تُقسم الموازنات إلى موازنة ثابتة (Budgets fixes) والموازنة الثابتة وموازنة مرنة (Budgets flexibles) . موازنة تُعد مرة واحدة في السنة، على أساس حجم نشاط معين. أما الموازنة المرنة فهي في حقيقتها عدة موازنات لمؤسسة على أحجام مختلفة من النشاط، بحيث يمكن تعديل بياناتها طبقاً للتغير في حجم النشاط.

ج - من حيث مدة الموازنة : تُقسم الموازنات إلى موازنات طويلة الأجل وموازنات قصيرة الأجل. فالموازنة طويلة الأجل تغطي عادة مدة أطول من سنة مالية كموازنة الاستثمار. أما الموازنة قصيرة الأجل فتغطي سنة مالية واحدة أو أقل كالموازنات التشغيلية.

تُستخدم الموازنات التشغيلية في أغلب المؤسسات ومنها المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وذلك بحسب حجم المؤسسة وطبيعة تنظيمها، حيث توجد عدة أنواع من الموازنات التشغيلية، نذكر من أهمها الآتي بشكل مختصر:

1- موازنة المبيعات :

تعد موازنة المبيعات من أهم الموازنات في المؤسسة، لأنه مهما كان نوعها (تجارية أو صناعية أو خدمات) فهي تسعى إلى بيع منتجاتها أو خدماتها للآخرين، لأجل تحقيق أكبر ربح ممكن أو تقديم أفضل خدمة بالنسبة للمؤسسات التي لا تبغ الربح.¹ وتمثل في تقدير ما يتم بيعه في السنة القادمة بناءً على إمكانات المؤسسة ووضعية السوق، وبالتالي فإن باقي الموازنات الأخرى تُبنى على أساس موازنة المبيعات، لذلك فإن إعدادها يحتاج إلى دراسة السوق وأبحاث التسويق، والبيانات التاريخية المحققة في الماضي وكذا بيانات المؤسسات

1 Brigitté Doriath, Contrôle de gestion en 20 fiches, Dunod, 5° édition, Paris, 2008, P04.

المماثلة، والمؤشرات المحاسبية والإدارية، والاستعانة بأساليب التنبؤ من طرق رياضية وإحصائية (كطريقة المربعات الصغرى، طريقة الانحدار البسيط، طريقة تحليل التعادل...) ويُقدر حجم المبيعات لكل نوع من المنتجات ولكل فترة ولكل نقطة بيع.

وبالموازاة مع تقدير حجم المبيعات يتم تقدير الوسائل اللازمة لعملية البيع المتمثلة في مجموع المصاريف المباشرة وغير المباشرة.

2- موازنة الإنتاج :

يُقصد بموازنة الإنتاج تقدير حجم إنتاج كل نوع من المنتجات في الفترة المقبلة، بناء على ما يتوقع بيعه وحجم الطاقة الإنتاجية وسياسة تخزين المنتج النهائي، ثم برمجة عملية الإنتاج بما يتناسب مع إمكانيات المؤسسة (كفاية وسائل الإنتاج، توفر المواد الأولية واليد العاملة..). بهدف الاستخدام الأمثل للطاقة المتاحة ¹. وتكون:

الوحدات المنتجة التقديرية = الوحدات المباعة + التغير في المخزون (مخزون آخر المدة - مخزون أول

المدة).

للقيام بعملية الإنتاج يجب تنظيم مصالح وأقسام الإنتاج بحيث تسيير عملية الإنتاج على أفضل وجه ممكن، ويمكن الاستعانة بالطرق العلمية لبرمجة الإنتاج بطريقة تسمح بالاستخدام الأمثل للطاقة المتاحة، كتطبيق البرمجة الخطية أو مصفوفة المواد، ومن ثم تقدير المصاريف الإنتاج المباشرة وغير المباشرة، وذلك على النحو التالي:

تكلفة المواد الأولية المقدرة اللازمة للإنتاج = عدد الوحدات المنتجة تكاليف × المواد الأولية لكل وحدة .

وبنفس العلاقة يتم تقدير مصاريف العمل المباشر والمصاريف غير المباشرة.

1 Cloude Alazar , Sabine Separi Op.cit, P396.

3- موازنة_التمويل :

تستخدم موازنة التمويل في مختلف المؤسسات الاقتصادية تجارية كانت أم صناعية، وتهدف إلى ضمان تلبية احتياجات برنامج الإنتاج من المواد الأولية اللازمة بالكمية المطلوبة وبأفضل نوعية وبأقل تكلفة. لذلك تتم برمجة عملية التمويل حسب احتياجات الإنتاج ومستوى التخزين وقدرات المؤسسة التخزينية ومدى توفر المواد في السوق. وتعتمد برمجة التمويل على تحديد كمية التمويل المطلوبة وعدد الطلبات المناسبة خلال فترة الموازنة وكذا تواريخ تقديم هذه الطلبات.

للحصول على تكلفة التمويل المثلى يؤخذ بعين الاعتبار تكلفة إعداد الطلبية وتكلفة الاحتفاظ بالمخزون.

$$\text{عدد الطلبات} = \text{تكلفة الطلبية} \times \text{تكلفة إعداد الطلبات}$$

$$\text{متوسط المخزون} = \text{تكلفة الاحتفاظ بالوحدة} \times \text{تكلفة التخزين}$$

هناك عدة طرق تساعد في تحديد حجم الطلبية الأمثل، عدد الطلبات، تاريخ الطلبية وتاريخ إعادة الطلبية، كطريقة 20/80 لتحديد عدد الطلبات الأمثل، نموذج ولسن (Model Wilson) لمعرفة الكمية الاقتصادية المثلى.¹

4- موازنة_الخزينة :

تمثل موازنة الخزينة محصلة مختلف الموازنات التقديرية التي تُعدها المؤسسة. وتُعرف بأنها عملية تحويل مختلف المصاريف والنواتج إلى مدفوعات ومقبوضات، لضمان التوازن بين هذه المقبوضات والمدفوعات وذلك بوضع وسائل التمويل اللازمة في المدى القصير في حالة احتياج السيولة، ومن ثم ضمان تنفيذ مختلف الأعمال التي تقوم بها المؤسسة في أحسن الأحوال.

1 Armand Dayan & coordonnateurs, Op.Cit, PP 851-852.

يستلزم إعداد موازنة الخزينة القيام بالخطوات التالية:

أ - تجميع المعلومات اللازمة المتمثلة أساسا في:

-ميزانية السنة السابقة لمعرفة أرصدة حسابات الغير والنقديات؛

-مجموع الموازنات التقديرية المعتمدة للسنة المعنية بالموازنة؛

-معلومات عن طرق التسوية التي تعتمدها المؤسسة من حيث المقبوضات الفورية والمؤجلة وكذلك الأمر بالنسبة

للمدفوعات؛

-المدفوعات والمقبوضات الاستثنائية التي لا ترتبط بميزانية معينة.

ب - إعداد الموازنات الجزئية للخزينة المتمثلة في موازنة المقبوضات وموازنة المدفوعات وموازنة الرسم على القيمة

المضافة (TVA).

ج - إعداد موازنة الخزينة الكلية التي تُبين رصيد النقديات أول المدة وآخر المدة، ثم كيفية ضبط الموازنة في حال

اختلالها.

بعد إعداد موازنة الخزينة يمكن وضع الوثائق التقديرية المتعلقة بالميزانية التقديرية وجدول حسابات النتائج

التقديري ومن ثم مقارنة لهما لاحقا بالوثائق الفعلية ومراقبة الانحرافات المسجلة.

نشير أخيرا أن هناك تطبيقات أخرى حديثة للموازنات التقديرية، كموازنة البرامج التي تُعد لتخصيص

الموارد من منظور طويل المدى بفعالية أكبر، وبالتالي فهي تؤكد أهمية الموازنة كأداة تكاملية بين التخطيط والرقابة،

كما تعمل على سد الفجوة بين التخطيط الإستراتيجي والتخطيط متوسط وطويل المدى والأعمال الجارية.¹

كما نجد الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) التي تتجاوز المفهوم التقليدي للموازنات

1 . طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص1051

التقديرية، وتتمكن المؤسسة من خلالها ربط الموازنة بالإستراتيجية، حيث يعرفها James A. Brimson & Antos John J أنها تعبير كمي عن الأنشطة المتوقعة للمنظمة، وتعكس تنبؤ الإدارة بنوعية العمل والمتطلبات المالية وغير المالية للوفاء بالأهداف الإستراتيجية المتفق عليها والتغيرات المخططة لتحسين الأداء¹. وبالتالي تستخدم المؤسسة مواردها بشكل أمثل من خلال (ABB) وعدم هدرها في الأنشطة عديمة القيمة، ومن ثم التحسين المستمر في الخدمات والعمليات والاهتمام بمتطلبات الزبون.

ثالثاً - استخدام الموازنات التقديرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة :

تأسيساً على مفهوم الموازنات التقديرية والمزايا التي تحققها في المؤسسات الاقتصادية نظراً لبساطتها وفعاليتها في مراقبة التسيير، يرى الباحث بإمكانية استخدامها في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كأداة للرقابة ويتوقف ذلك على قناعة المسير بأهميتها في حسن إدارة المؤسسة وفي تحقيق أهدافها، وطبيعة نظام المعلومات المتاح، بالإضافة إلى وضعية البيئة التي تنشط فيها. وقد أكدت بعض الدراسات الحديثة أن كثيراً من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تستخدم هذه الأداة الرقابية، نذكر منها الدراسات المنسوبة لكل من (Thierry Nobre : (2001، (2002) D. Van Caillie وتبين مدى تطبيق الموازنات التقديرية بمفهومها التقليدي (HELENE Bergeron (2000). ، وكذا دراسة التي حاولت إسقاط المفهوم الحديث للموازنات التقديرية وإمكانية ربطها بالإستراتيجية التي تنتهجها المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

2.1.2.2. معدل العائد على الاستثمار (ROI)

يعتبر القرار الاستثماري من القرارات الإستراتيجية التي يتخذها المسير والتي تحتاج إلى تقييم وتحليل حتى تحقق المؤسسة أهدافها في أحسن الظروف، ويتم ذلك بأدوات تحليل مختلفة كمعدل العائد على الاستثمار، مخططات

1. نقلاً عن نفس المرجع السابق، ص11

تسيير المشاريع، القيمة الاقتصادية المضافة والنتيجة المتبقية إلى غير ذلك، سنختار معدل العائد على الاستثمار كأحد أدوات التخطيط مبينين مفهومه، أهميته ومدى استخدامه في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة .

أولاً – مفهوم معدل العائد على الاستثمار :

يعتبر مؤشر العائد على الاستثمار من أهم أدوات الرقابة وقياس الأداء الاستثماري، وهذا بمعرفة علاقة صافي الربح المعبر عن حصيلة نشاط الاستغلال بقيمة رأس المال المستثمر ومقارنة ذلك بما حققته المؤسسة في فترة سابقة أو بما حققته مؤسسة أخرى مماثلة في نفس الفترة، وبالتالي فإنه سيوجه الإدارة نحو القرارات الملائمة للوصول إلى معدل العائد المستهدف . كما يسمى معدل العائد على الاستثمار بمعدل العائد على الأصول ويجسب بالعلاقة التالية :¹

$$\text{معدل العائد على الاستثمار (ROI)} = \frac{\text{صافي الربح}}{\text{صافي الأصول المستثمرة}}$$

توضح هذه العلاقة أهمية صافي ربح مركز المسؤولية في حساب المعدل وهو ناتج من الفارق بين المبيعات وتكاليف المبيعات، بالإضافة إلى أهمية صافي الأصول، وهناك عدة أسس لتحديد قيمة الأصول المستثمرة منها : قيمة صافي الأصول، قيمة صافي الأصول المستخدمة في النشاط (باستبعاد الأصول العاطلة)، رأس المال العامل، حقوق المساهمين.

يمكن تحليل العلاقة السابقة لمعدل العائد على الاستثمار من خلال التعرف على العوامل الأساسية المؤثرة في مكونات صافي الربح، ومن جهة أخرى مكونات صافي الأصول المستثمرة، فنجد أن :

$$\text{معدل العائد على الاستثمار} = \frac{\text{صافي الربح}}{\text{المبيعات}} \times \frac{\text{المبيعات}}{\text{قيمة الأصول المستثمرة}}$$

1 Georges Langlois, Op.cit, P225.

$$\text{حيث أن : صافي الربح} \frac{\text{المبيعات}}{\text{المبيعات}} \text{ يمثل معدل الأرباح منسوبا إلى حجم إيرادات البيع.}$$

$$\text{يمثل معدل دوران الأصول.} \frac{\text{قيمة الأصول المستثمرة}}{\text{المبيعات}}$$

وبالتالي تكون علاقة معدل العائد على الأصول بالشكل الموالي:

$$\text{معدل العائد على الأصول} = \text{معدل الأرباح} \times \text{معدل دوران الأصول المستثمرة} .$$

تُبين هذه العلاقة أسباب التغير في العائد ارتفاعا وانخفاضاً، ويوجه الإدارة نحو العامل الحاسم لتحليله واتخاذ القرارات الملائمة للوصول إلى العائد المستهدف. فانخفاض عائد الاستثمار مثلا قد ينتج عن انخفاض معدل الأرباح على المبيعات نتيجة زيادة التكاليف أو انخفاض أسعار / كميات البيع، فيمكن مقارنة المبيعات الفعلية بالمبيعات التقديرية واستخراج الانحرافات وتحليل أسبابها ومن ثم اتخاذ القرارات المناسبة. كما يمكن أن ينتج عن انخفاض معدل دوران الأصول المستثمرة لوجود طاقات إنتاجية عاطلة في شكل أصول ثابتة غير مستغلة، أو لعدم كفاءة استخدام رأس المال العامل.

ويعتبر معدل العائد على الاستثمار من أفضل المقاييس الدالة على الأداء لأنه يتمتع بالمزايا التالية ¹:

- يتسم العائد على الاستثمار بالشمول نظرا لإمكانية استخدامه في قياس كفاءة استخدام الأموال وكفاءة عمليات الإنتاج والتسويق؛

- يمكن للعائد على الاستثمار عندما يُتخذ كمقياس للأداء أن يجد من الطموح غير الحذر لدى بعض المديرين؛

- عندما يستخدم العائد على الاستثمار كمقياس لأداء الأقسام أو الفروع أو العمليات المرحلية أو لقياس ربحية

1 .ديالة الحج عارف، مرجع سبق ذكره، ص159

منتجات معينة فإنه يساعد في الحكم على كفاءتها واتخاذ الإجراءات المناسبة لتصحيح انحرافات أدائها عن المستويات المعيارية وخاصة إذا تحرت الإدارة الدقة في تخصيص جميع التكاليف وتقويم رأس المال الثابت والعامل، إذ بدون هذا المقياس فإن المؤسسة قد تستمر في القيام بعمليات غير مربحة؛

- إنَّ العائد على الاستثمار هو أداة جيدة للتخطيط، إلى جانب كونه أداة مفيدة للرقابة.

ثانياً - استخدام معدل العائد على الاستثمار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة :

انطلاقاً من مفهوم معدل العائد على الاستثمار والمزايا التي يتمتع بها يمكن اعتباره من أهم أدوات مراقبة التسيير، ويسمح بتقييم أداء المؤسسة والقرارات الاستثمارية التي يتخذها المديرون، يتم ذلك على أساس مقارنة معدل العائد على الاستثمار في الفترة الحالية مع ما حققته المؤسسة في فترة سابقة، أو بمقارنته بمعدل مؤسسة أخرى مماثلة، لمعرفة الوضعية الحالية للمؤسسة، ومن ثم اتخاذ التدابير اللازمة في حالة تدني وضعيتها بطرح عدة بدائل كتخفيض التكاليف وتفادي هدر الموارد، أو بزيادة المبيعات بافتتاح أسواق جديدة وإتباع إستراتيجية تسويقية أخرى، أو بتخفيض رأس المال والأصول المستثمرة باستبعاد الأصول العاطلة ورفع مستوى الاستغلال للأصول المستخدمة.

في هذا الإطار يدعم الباحث ما قدمته دراسة هالة محمد لبيب عنده (1995) ¹ بإمكانية تطبيق هذا المفهوم في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، حيث اعتبرت أنَّ معدل العائد على الأصول من أهم المؤشرات التي يمكن من خلالها قياس مدى نجاح المؤسسات الصغيرة وتقييمها. ذلك لأنه أداة تخطيط للعمليات والأرباح وأداة رقابة للمؤسسة ككل والمراكز المسؤولة، بحيث يسمح بتحديد مسؤولية الأداء لكل مركز، ومنه فإن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة يمكنها استخدام معدل العائد على الاستثمار كأداة لمراقبة التسيير من حيث تخطيط الأعمال والأرباح.

¹ حسب ما ورد في مقدمة البحث من جانب الدراسات السابقة، ولزيد من التفصيل يمكن الرجوع إلى أطروحة هالة محمد لبيب عنبة، مرجع سبق ذكره.

3.1.2.2. التكاليف_المعيارية :

إن نظام التكاليف يمثل أحد مرتكزات العمل الرقابي و أهم اهتمامات المسيرين بحيث يمّ كنهم من التحكم في الوسائل المتاحة واستخدامها بشكل أمثل، وتتم معالجة التكاليف وتحليلها بطرق مختلفة بحسب الغاية منها، والتكاليف المعيارية من بين تلك الطرق التي تستخدم من أجل عملية التقييم والرقابة، لذلك سنبين مفهومها وأنواعها وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

أولا- ماهية_التكاليف_المعيارية :

تعد التكاليف المعيارية بمثابة الخطوة الأولى في عملية الرقابة على عناصر التكاليف، وتُعرف " بأنها تكاليف محددة مقدما على أسس علمية مدروسة بحيث تصبح مقياسا لما يجب أن لا تتعداه تكلفة الأداء الفعلي في ظل توافر الظروف المناسبة التي تمكن من التوصل بمستوى الأداء إلى درجة الجودة المطلوبة¹ " أو هي " : التكلفة التي يتم تقديرها مسبقا لأجل المساعدة في تحليل النشاط الذي تقوم به المؤسسة في فترة معينة، أو لأجل الرقابة على النتائج الفعلية ومدى مطابقتها للأهداف المحددة، واستخراج الانحرافات"².

يذكر العديد من الباحثين أنّ التكاليف المعيارية المستخدمة في مراقبة التسيير يجب أن تتصف

بالخصائص التالية:³

- أن يستعمل المعيار بدراسة عقلانية؛
- أن يكون المعيار بقيمة محددة؛
- أن تساعد الطريقة على تحليل الانحراف بين القيمة المعيارية والقيمة الحقيقية؛
- أن تكون مرجعا لمبدأ الإدارة بالاستثناء.

1. التكريتي اسماعيل يحي، عبد الوهاب الطعمة، وليد محمد عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص347

2. C.Pérochon et J.Leurion, Analyse comptable - gestion prévisionnelle, Les éditions Foucher, Paris, 1982, P227.

3. Bernard Colasse & all, Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, 2ème édition, Economica, Paris, 2009, P1281.

فالمراقبة على التكاليف بشكل أساسي تعتمد على المعايير الموضوعية مسبقا كإطار لكيفية إنجاز المهام في جميع المستويات الإدارية، وتكلفة إنجازها، لتتم مقارنتها بعد انتهاء المهام بالتكاليف الفعلية واستخراج الانحرافات ثم تحليلها ومعرفة أسبابها واتخاذ الإجراءات الكفيلة بتحقيق المعايير أو الأهداف المحدد، وقبل ذلك فإن هذه المعايير يجب أن تتسم بالواقعية والوضوح والشمول وأن يُراعى فيها جميع المتغيرات والظروف المحيطة بالنشاط.

حيث أنّ:

الانحراف = التكاليف الفعلية - التكاليف المعيارية.

التكاليف المعيارية = حجم النشاط المعياري × تكلفة وحدة النشاط المعيارية .

التكاليف الفعلية = حجم النشاط الفعلي × تكلفة وحدة النشاط الفعلي.

وتستخدم التكاليف المعيارية لتحقيق العديد من الأهداف التي يمكن إنجازها فيما يلي¹:

-تحديد مسؤولية الأداء؛

-تشجيع وقياس الكفاءة الإنتاجية؛

-تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف؛

-قياس تكلفة الوحدات المنتجة؛

-تحديد أسعار بيع المنتجات.

وتتطلب الرقابة الفعالة على عناصر التكاليف تجزئة العمليات الإنتاجية إلى مراكز المسؤولية بما يسمح

بالكشف عن عدم الكفاءة عند مصادرها . كما أن فاعلية الرقابة وتشجيع وقياس الكفاءة الإنتاجية تتحدد بنوعية

المعايير المستخدمة مما يتطلب مراعاة الدقة بصدد وضع المعايير التي يقوم عليها النظام، ومراعاة جميع

1 Brigitte Doriath, Op.Ci .P72.

العوامل المؤثرة فيها . كما تقوم الرقابة على عناصر التكاليف على مبدأ الإدارة بالاستثناء حيث توجه الانحرافات التي تتولد عن نموذج التكاليف المعيارية اهتمام المستويات الإدارية المختلفة إلى النواحي التي تتطلب اتخاذ إجراءات تصحيحية لتحقيق الأهداف الموضوعية .

ثانياً - أنواع التكاليف المعيارية :

تشتمل المراجع المحاسبية على العديد من أنواع التكاليف المعيارية، ولعل الأنواع الثلاثة التالية تعد من أشهرها استخداماً:

أ - التكاليف المعيارية الأساسية : تتميز هذه التكاليف بالثبات وعدم تأثرها بالتغيرات في مستويات

الأسعار أو في المنتجات أو في طرق التشغيل، وبذلك فإن تأثير التغير في الأسعار أو في مستوى الكفاءة

يتم تقييمه بالمقارنة بالأسعار والكفاءة التي كانت سائدة وقت وضع المعايير التي تقوم عليها التكاليف

المعيارية الأساسية، مما يجعل تقارير الأداء تبرز اتجاهات الأسعار والكفاءة . ورغم ذلك فإن هذه المؤشرات

للا اتجاه تفقد أهميتها في ضوء التغيرات المتلاحقة على مدى الفترات القصيرة .¹

ب - التكاليف المعيارية النموذجية : تعكس هذه التكاليف المستوى النموذجي للأداء باستخدام المعدات

والموارد المتاحة . كما أنها تقدم حافزاً لتخفيض التكاليف وإيجاد طرق أفضل للأداء بشكل يكفل تحقيق الأهداف

المحددة، من أجل ذلك يجب أن تكون عمليات وأنشطة المؤسسة منظمة بطريقة عقلانية مع مراعاة المستوى

السائد في البيئة الخارجية، وهذا يساعد على تحسين المخرجات بشكل مستمر واكتساب ميزة تنافسية .²

ج - التكاليف المعيارية الجارية : تعكس هذه التكاليف مستوى الكفاءة المتوقع في ضوء ظروف الوحدة

1 . أحمد رجب عبد العال، المدخل المعاصر في محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر، القاهرة، 1989 ، ص191

2. Bernard Colasse & all, Op.Cit, P1287.

الاقتصادية الجارية والتي تسعى إلى تحقيق الهدف الذي رسمته خلال فترة معينة، ووقوع أي انحراف سلبي في هذا النوع من التكاليف سببه عدم الكفاءة في الإنتاج (ما لم تكن هناك عوامل خارجية)¹، وهذا المعيار يجب مراجعته من حين لآخر كلما دعت الضرورة ليكون دقيقا وواضحا حتى يمكن التعرف على المسببات الحقيقية للانحراف والوصول إلى الإجراءات التصحيحية السليمة.

ثالثا- استخدام التكاليف المعيارية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة :

يذكر بعض الباحثين أنّ استخدام التكاليف المعيارية بدأ في المؤسسات الكبيرة انطلاقا من الأفكار التي قدمها تايلور من خلال تقسيم العمل واعتماد النشاط المعيارية وتطورت مع التقدم التكنولوجي والمعلوماتي، ثم أصبحت تستخدم في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بشكل محدود بعد 1960 ليتوسع ذلك بعد فترة الثمانينات. ونعتقد أنه بالنظر إلى طبيعة النظام الرقابي المستخدم في أغلب المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والذي يعتمد على نظام المعلومات المحاسبي بشكل أساسي، بإمكان هذه المؤسسات تبني نظام للتكاليف واستخدام المعايير المناسبة لمختلف الأنشطة، ومنه تتمكن من استخدام التكاليف المعيارية في عملية الرقابة على التكاليف وتحديد الأسعار، وخاصة بالنسبة للمؤسسات الصناعية، وفقا لما أشارت إليه دراسة كل من Thierry Nobre (2001) ودراسة (2002) (Benoit Lavigne) أو دراسة (2005) AZER Jihane ABI ولذلك نرى أنّ استخدام التكاليف المعيارية مناسب جدا لنظام مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة نظرا لتوفر المعلومات اللازمة لتطبيقها ويتوقف ذلك على التكوين الجيد للأفراد المكلفين بهذه المهمة.

المطلب الثاني: أدوات التحليل :

1.2.2.2. التحليل المالي :

1. التكريتي اسماعيل يحي، عبد الوهاب الطعمة، وليد محمد عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص353

أ- مفهوم التحليل المالي : يعني التحليل المالي إيجاد النسب المالية للبنود المتناسقة في القوائم المالية الختامية و غيرها لاستخلاص المعلومات التي تعطي صورة واضحة عن تقدم المشروع و نموه، اد أن الرقم المالي في أي قائمة لا تظهر أهميته و لا تتضح دلالته اذا نظرنا إليه بشكله المطلق، و يجب أن ننظر إليه في علاقته مع غيره من الأرقام المرتبطة به، ليعطي صورة لها مدلولها الخاص و مفهومها الواضح، بل أن دلالة الأرقام المطلقة مشكوك في صحتها و الاعتماد عليها غالبا يؤدي إلى نتائج لا يمكن الاعتماد عليها و من الممكن تلخيص المعلومات المنتقاة من التحليل المالي بصفة عامة في الآتي :

❖ معلومات عن مستقبل المشروع و بيانات يمكن الاستفادة منها في فحص أعماله عن طريق التحليل المالي للقوائم الختامية و تبرز هذه المعلومات المعاني التالية :

- مدى تمثيل هذه القوائم لرقم الربح أو الخسارة في قائمة الدخل و مدى تمثيل المركز المالي السليم في قائمة المركز المالي .
- مدى التطبيق السليم للمبادئ المحاسبية المقبولة بصدق .

❖ إيضاحات خاصة بالبنود المحاسبية في القوائم المالية الختامية مع توضيح أسباب الزيادة أو النقص في البنود المهمة خلال الفترة أو الفترات المالية المتعاقبة .

و يعاب على النسب المالية أنها مقياس للأداء عن مدة ماضية، و لما كانت مؤسسة الأعمال تعمل داخل اقتصاديات الحركة، فان النسب المالية تكون غير سليمة حينما تستخدم في تقييم العمليات المالية الخاصة بمستقبل المشروع، و من الممكن وضع نمط معين لنسبة الربحية مثلا حتى يتسنى تحديد درجة نجاح المشروع و استخلاص الانحرافات و تحليلها و معرفة مسبباتها¹.

ب- أهداف التحليل المالي :

¹ د أبو الفتوح علي فضالة، " التحليل المالي و ادارة الأموال" دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع 1999، ص 66.65

تستخدم المؤسسة التحليل المالي من أجل تحقيق عدة أهداف أهمها مايلي :

أولاً- الرقابة: معرفة درجة أداء المؤسسة من خلال التقارير المالية التي تعدها في السابق، و من ثم إمكانية إعداد

برنامج للمستقبل يخص السياسات المالية التي تتبعها في عدة دورات من نشاطها، و كذلك القيام بالدراسات

التفصيلية للبيانات المالية الخاصة بها، و بالتالي اكتشاف الإيجابيات و السلبيات في السياسة المالية المطبقة خلال فترة

معينة، و على أثر ذلك يتم الاتفاق على الاستمرار في تطبيقها اذا كانت نتائجها جيدة أو تعديلها أو تغييرها اذا

كانت النتائج سلبية .

ثانياً- اتخاذ القرارات المالية : تتمثل القرارات المالية في قراري الاستثمار و مصادر التمويل، فالأول يعني اختيار

المشاريع المناسبة للاستثمارات، بينما القرار الثاني فهو إيجاد مصادر كافية لتمويل المشاريع، و من أهمها رأس مال

المؤسسة الخاصة و كذلك القروض، و يصب المحلل اهتمامه نحو دراسة هيكل الأصول و قدرة المؤسسة على

الاقتراض و التسديد، و تطور شروط التمويل سواء ذاتيا أو عن طريق الاقتراض يستطيع المحلل تسيير هيكل الأصول

في فترة معينة، و منه فان وضع أي برنامج متوازن منت طرف مجلس الإدارة يصعب تحقيقه اذا كانت وضعية

الانطلاق مختلفة .

ثالثاً-إعلام الغير : يؤدي ذلك إلى تحاليل مالية تبعا لسياستها المالية اتجاه السوق المالية، هذه التحاليل يتضمنها

تقارير مجلس الإدارة و غالبا ما تتصف سياسة المؤسسة تجاه متعاملها بالحذر .

بصورة عامة يمكن الكشف عن حقيقة المركز المالي، و ذلك بتوفير بيانات محاسبية

و مالية التي تستخلص منها النتائج المعبرة عن المركز المالي، و بالتالي التخطيط للسياسات المالية¹ .

2.2.2.2. نقطة التعادل :

¹ ناصر دادي عدون، "تحليل مالي" دار البعث، قسنطنة 1988، ص 11.

تستخدم المؤسسات الاقتصادية تحليل التعادل كأداة تساعد في عملية تحليل الأنشطة لتحقيق أهدافها التشغيلية، وهو من الأدوات واسعة الانتشار نظرا لأهميتها وإمكانية تطبيقها في مختلف المؤسسات، لذلك سنحدد مفهوم نقطة التعادل وطرق حسابها وأهميتها بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

أولا- مفهوم نقطة التعادل :

تهدف كل مؤسسة اقتصادية إلى تخطيط إنتاجها وتوجيه استثماراتها نحو المشاريع المربحة التي لا تتحقق إلا بتحقيق حجم معين من المبيعات، ومعرفة الطاقات والوسائل اللازمة والخيارات الممكنة في المدى القصير كتوجيه التكاليف وتحديد الأسعار، و يتحقق هذا الأمر في حالة توازن العلاقة بين المتغيرات الثلاثة (الحجم، التكلفة، الربح). حيث أنّ كل مؤسسة اقتصادية تتحمل بأعباء دورة ثابتة لا يمكن استردادها إلا من حصيلة المبيعات بعد أن تبلغ نقطة معينة أو حجما معيناً يطلق عليه حجم التعادل.¹

وبالتالي يمكن تعريف نقطة التعادل بأنها حجم المبيعات الذي يغطي مجموع التكاليف الثابتة والمتغيرة، أي تكون النتيجة في هذه الحالة معدومة، كما تسمى برقم الأعمال الحرج (Critique Chiffre d'Affaires) أو عتبة المردودية (SR) (Le Seuil de Rentabilité) وتقتضي هذه الحالة تحليل سلوك التكاليف والفصل بين الثابت منها والمتغير.²

يمكن التوصل إلى نقطة التعادل بثلاثة طرق هي: طريقة المعادلة، طريقة هامش المساهمة، الطريقة البيانية .

يمكن توضيح هذه الطرق بشكل مختصر كما يلي:

$$SR = \frac{CF \times CA}{MCV}$$

1- طريقة المعادلة:

حيث أنّ ن : التكاليف الثابتة CF

1 . يوحنا عبد آل آدم، صالح الرزق، مرجع سبق ذكره، ص85

2. Cloude Alazar & Sabine Separi, Op.cit, P158

$$CA = \text{رقم الأعمال}$$

$$MCV = \text{هامش على التكلفة المتغيرة}$$

2- طريقة هامش المساهمة:

وتسمى طريقة الربح الحدي أو المساهمة الحدية لأن كل وحدة تباع تساهم في تغطية التكاليف الثابتة، والمساهمة الحدية عبارة عن الفرق بين سعر البيع والتكاليف المتغيرة للوحدة المباعة. ونسبة هامش المساهمة (t) هي نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة إلى رقم الأعمال كما يظهر في العلاقة التالية:

$$t = \frac{MCV}{CA}$$

بمعنى أن نسبة هامش المساهمة هي ذلك الجزء من دينار المبيعات المخصص لتغطية التكاليف الثابتة ومن

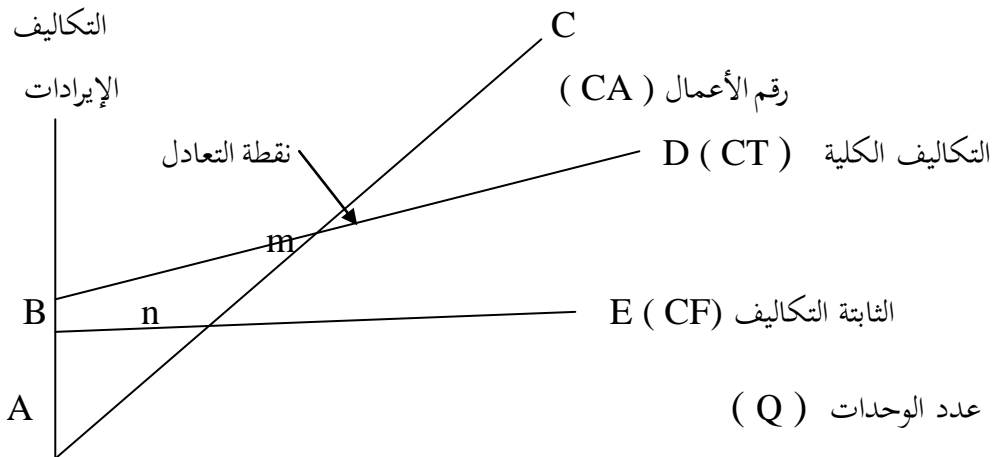
ثم لتحقيق الأرباح. وبالتالي تكون نقطة التعادل من خلال هذه العلاقة كما يلي:

$$SR = \frac{CF}{t}$$

3- الطريقة البيانية:

يمكن عرض نموذج تحليل التعادل بيانيا كما في الشكل التالي:

الشكل رقم 10 : تحليل نقطة التعادل بيانيا.



المصدر: مفلح محمد عقل، مرجع سبق ذكره، ص371.

فالخط الأفقي (BE) يمثل خط التكاليف الثابتة والتي لا يتغير مقدارها بزيادة عدد الوحدات المنتجة والمباعة . والخط (BD) يمثل مجموع التكاليف الثابتة والمتغيرة وهو يزيد بمعدل ثابت مع زيادة عدد الوحدات المنتجة والمباعة. أما الخط (AC) فيمثل خط إيرادات البيع وهو يزيد تناسبيا مع زيادة عدد الوحدات المباعة . ونقطة التعادل (m) تمثل نقطة تقاطع خط التكاليف الكلية (BD) مع خط إيرادات البيع (AC)، أي أنها النقطة التي تتساوى عندها إيرادات البيع مع مجموع التكاليف الثابتة والمتغيرة، وتكون النتيجة في هذه الحالة معدومة . وكلما زاد عدد المبيعات بعد هذه النقطة فإن هامش الربح سيزيد كذلك.

ثانياً- أهمية تحليل التعادل للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة :

يرى الباحث بإمكانية استخدام المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تحليل التعادل لتقييم المبيعات من حيث الكمية والسعر وتحديد مزيج البيع المناسب ومدى تغطيته للتكاليف والتنبؤ بالأعمال المستقبلية المتعلقة بزيادة أو تخفيض الإنتاج وفي أي نوع من أنواع منتجات المؤسسة، وهذا نظرا لسهولة تطبيق هذه الأداة وأهميتها . تأتي أهمية تحليل التعادل من شيوع استخداماته في مجالات مختلفة، نظرا لكونه مبني على تطور العلاقة بين التكاليف وحجم الإنتاج والإيراد فهو أداة يسهل مهمة الإدارة في التخطيط والرقابة.¹

1- مساعدة الإدارة في التخطيط :

يعتبر تحليل التعادل أداة لإدارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في وضع الخطط ووسيلتها في صنع القرارات الإدارية، ويتم ذلك عن طريق:

- تحديد كمية المبيعات اللازمة لتحقيق الربح المخطط في حالة ثبات السعر؛
- تحديد مزيج البيع في حالة بيع أصناف ذات هوامش ربح مختلفة بحيث تحقق المؤسسة أكبر ربح

1 - .يوحنا عبد آل آدم، صالح الرزق، مرجع سبق ذكره، ص86-87

ممكن، في ضوء تشكيلة المنتجات وتشكيلة المبيعات المثلى؛

- اتخاذ قرارات سليمة بالنسبة للسلع التي يغطي سعرها في السوق تكاليفها الكلية، إما بالاستمرار في إنتاجها أو بالتوقف عن الإنتاج، وكذلك تحديد إمكانية دخول أسواق جديدة؛

- تحديد أنسب سعر بالنسبة لمنتوج جديد في ضوء ظروف السوق وظروف المؤسسة، مع وضع سياسة سعرية مرنة تتلاءم مع مختلف ظروف المؤسسة والسوق؛

- إعداد الموازنات التقديرية، بالرغم من كون تحليل التعادل مبني على تحليل تاريخي لبيانات الماضي فإنه يعد أساسا لتحديد بيانات المستقبل أو التنبؤ بها. كما يعتبر هذا التحليل أساسا لدراسات الجدوى الاقتصادية لكونه نقطة انطلاق لإعداد الدراسات والتنبؤ بالمبيعات ومستويات الطاقة الإنتاجية، لتحديد أفضل مستوى للاستثمار في تحقيق أهداف المؤسسة.

2- مساعدة الإدارة في الرقابة :

بما أنّ وظيفتي التخطيط والرقابة مكملتين لبعضهما ومتممتين لوظيفة صنع القرارات الإدارية، وبغية القيام بوظيفة الرقابة لا بد من وضع خطة مسبقة تمثل الهدف الذي تسعى إليه المؤسسة. كما أنّ متابعة الأداء تتم للتأكد من سلامة الإجراءات المؤدية لتحقيق الهدف المحدد، لذا تعتبر الخطط معايير مستهدفة يمكن استخدامها في القياس والتقييم. فتحليل التعادل يسمح بإجراء مقارنات عمودية أو أفقية لتحديد أثر التغيرات الفعلية على الأسعار والتكاليف لتحديد الانحرافات ومعالجتها. ومنه فإنّ عملية الرقابة تتم من خلال تحليل التعادل في حالات متعددة منها:

- المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي تتعامل في سلعة واحدة وليس لديها نظام التكاليف المعيارية أو الموازنات التقديرية، فإنّ خريطة التعادل تساعد في الرقابة على التكاليف عن طريق رسم خطط تكاليف الهدف

بناء على التحليل المالي لبيانات الماضي، فإذا زاد خط التكاليف الفعلي للسنوات التالية عن ذلك، تطلب الأمر دراسته إدارياً واتخاذ الإجراءات التصحيحية؛

- للمقارنة بين الوحدات الاقتصادية التي تعمل في نفس القطاع، وأثر التغيرات في التكاليف والأسعار على كل منها؛

- تقويم أداء أجزاء من المؤسسة، وذلك بالنسبة للمشاريع الضخمة ذات الوحدات الإنتاجية المتعددة والتي قد تختلف عن بعضها البعض في نوع المنتج وفي ظروف التشغيل والموقع الجغرافي.

3.2.2.2. التكاليف المستندة للأنشطة (ABC):

تعتبر التكاليف المستندة للنشاط من أهم أدوات التحليل الحديثة التي تساعد المؤسسات الاقتصادية في تحقيق الكفاءة باستخدام الوسائل المتاحة بشكل أمثل وعدم هدر الموارد، لذلك سنوضح أسباب ومبررات استخدام نظام (ABC) وكذا مفهومه ومن ثم معرفة إمكانية تطبيقه في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

أولاً - أسباب ومبررات استخدام نظام (ABC):

ظلت أنظمت التكاليف التقليدية سائدة الاستخدام حتى عام 1987 حين قدم الباحثان (Cooper & Kaplan) نظاماً جديداً لتخصيص التكاليف وتقييم سعر تكلفة المنتج بطريقة عادلة بناء على الأنشطة التي تساهم في المنتج، وأصبح يعرف بنظام التكاليف المستندة للأنشطة (ABC). وهذا إثر الانتقادات العديدة الموجهة للطريقة التقليدية من طرف كثير من الباحثين والتي نجملها في الآتي:¹

- تنقد الطريقة التقليدية في كيفية حساب التكاليف غير المباشرة نتيجة عدم مراعاة علاقة السببية بين

تكلفة المنتج وبين ما استخدم من موارد بالمؤسسة والأساس المستخدم في عملية التخصيص، فلا يُلمس الأثر

[1 يوسف محمد عوض النجار، تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في القطاع الصناعي الأردني مبرراته ومقوماته (دراسة ميدانية)، أطروحة دكتوراه غير منشورة،

جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2007، ص 56 [بتصرف].

والسبب في علاقة التخصيص؛

- فشل الأنظمة التقليدية في توفير المعلومات اللازمة للإدارة لتخصيص تكاليف طاقتها الإنتاجية على المنتجات لعدم كفاءة المعلومات الدقيقة عن الربحية النسبية للمنتجات؛
- استخدام ساعات العمل المباشر كأساس لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على أقسام الإنتاج يؤدي إلى تخفيض تكلفة الوحدة من المنتجات التي تنتج بكميات محدودة أو التي تستعمل عددا بسيطا من ساعات العمل المباشر على حساب المنتجات التي تنتج بكميات كبيرة أو تحتاج إلى عدد كبير من ساعات العمل المباشر، نظرا لوجود عدد من التكاليف غير المباشرة لا ترتبط بحجم الإنتاج وإنما بمبررات أخرى؛
- عدم القدرة على تحمل نظام تكاليف موجه أساسا لأغراض إعداد التقارير المالية، وإبقاء التركيز على الأرقام الواردة بالقوائم المالية بدلا من الاهتمام بالبيانات التي تعكس الأحداث والعمليات التي أدت إلى النتائج المالية للأنشطة، لهذه الأسباب دعت الحاجة إلى استخدام أساس آخر أكثر دقة يقوم على الأنشطة في عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة.
- أما مبررات تطبيق نظام (ABC) كما وردت في الكثير من المؤلفات والدوريات والتي من شأنها تقييم تكلفة دقيقة وعادلة للمنتوج أو للخدمة، فتتمثل فيما يلي¹:
- التقدم التكنولوجي وآلية العمل : نظرا للتطور الكبير في أغلب المؤسسات الإنتاجية، وتحول العملية الإنتاجية من العمل اليدوي إلى المكننة الحديثة أدى ذلك إلى زيادة حجم التكاليف الصناعية غير المباشرة، مما أضفى على عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة أهمية كبيرة نسبة إلى باقي التكاليف الصناعية المباشرة. ولأن الطرق التقليدية في تخصيص تلك التكاليف غير المباشرة على المنتجات لا توفر المعلومات الدقيقة العادلة على تكلفة المنتوج وبناء قرار إداري عليها، كان لا بد من استبدال تلك الطريقة بطرق أخرى وبأسلوب يمكن

1. يوسف محمد عوض النجار، المرجع السابق، ص62

الوثوق به في حصر تكلفة المنتج فحاء نظام التكاليف المستندة للأنشطة لتحقيق ذلك؛

- المنافسة الشديدة وتعدد أذواق الزبائن : إن الزيادة في تنوع المنتجات لتلبية احتياجات الزبائن وطلباتهم

وتحقيق رضاهم أمام الشركات المنافسة اقتضت قيام الشركات بزيادة كمية منتجاتها وتحسين نوعيتها،

وأصبح المسؤولون بحاجة إلى معلومات دقيقة وعادلة عن المنتجات، تساعدهم في اتخاذ قرارات إستراتيجية

مهمة لتسعير منتجاتهم، لأن تحديد سعر قياسي صحيح يحتاج إلى قرار عملي في سوق إنتاجية تنافسية، إذ

يستغل المنافسون الأخطاء لصالحهم؛

- تعدد الأنشطة المساندة : تختلف المنتجات بشكل كبير من حيث احتياجاتها إلى الأنشطة المتعددة من إعداد

الآلات، أوامر التشغيل والتفتيش إلى غير ذلك، فالمؤسسات التي تتميز بتلك الاحتياجات يمكنها أن تحقق الفوائد

المتعددة من تطبيق نظام (ABC) بأكثر من تطبيق الطريقة التقليدية، كما أنّ زيادة التكاليف غير المباشرة

دون أن يقابلها زيادة في الكمية المنتجة دليل واضح على أنّ هناك أنشطة إضافية استهلكت الموارد، وبالتالي

فإن هذا النظام يساعد المؤسسات الصناعية على تتبع تلك التكاليف غير المباشرة ومعالجتها.

ثانياً - تطبيق نظام (ABC) في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة :

قبل التطرق إلى كيفية تطبيق نظام التكاليف المستندة للأنشطة (ABC) لا بد من توضيح مفهوم له

بحسب ما ذكره أحد رواده (Cooper, 1990) الذي يحدده بأنه " نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في

المؤسسة، ومن ثمّ تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط كل على حدة، حيث يتم تخصيصها على الأنشطة

التي تقوم بها المؤسسة أولاً، ثمّ تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو الزبائن، وذلك بحسب

الاستفادة منها"¹.

1 ماهر موسى درغام، مدى توفر مقومات تطبيق نظام (ABC) في المستشفيات الحكومية الفلسطينية في قطاع غزة (دراسة ميدانية)، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد

ونظرا لما يتمتع به هذا النظام من مزايا مقارنة بالطريقة التقليدية في مجال توفير البيانات الملائمة لاتخاذ القرارات التشغيلية والإستراتيجية فإنه لاقى قبولا من الأكاديميين والإداريين في مختلف المؤسسات الاقتصادية، والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة حظيت بنوع من الاهتمام من الباحثين في هذا المجال.

هناك دراسات تناولت تطبيق نظام التكاليف المستندة للأنشطة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، منها دراسة (Thierry nobre 2001) التي بينت أنّ هناك من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، تستخدم نظام (ABC) وخاصة في قطاع الخدمات لاتخاذ القرارات المختلفة مثل قرار السعر بعد تخصيص التكاليف غير المباشرة. كما نذكر ما قدمه (Hicks, 1992)¹ في كتابه نظام التكلفة وفق الأنشطة في المؤسسات الصغيرة ومتوسطة الحجم (Activity Based Cousting for Small and Mid-Sized Businesses)

و وضع مجموعة من الأمثلة التطبيقية التي تُمكن الإدارة العليا من اتخاذ القرارات المناسبة المبنية على تكلفة دقيقة وعادلة للمنتوج أو للخدمة إذا طبقت نظام التكاليف المستندة للأنشطة بدلا من النظام التقليدي. وبين أنّ النظام الملائم للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة لا يُعد نسخة مصغرة لذلك النظام المستخدم في المؤسسات الكبيرة، فقد جاء نظام المؤسسات الصغيرة نتيجة دراسات عديدة لمواجهة مشكلات في التكاليف نبعت من الواقع العملي لتلك المؤسسات. ويعد نظام (ABC) نظاما مستحدثا لتطوير احتساب التكلفة، يسعى لمساعدة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في التطور والنمو والاستفادة من هذا المنهج الإداري الجديد حاضرا ومستقبلا. ويفيد (Hicks) أنّ هذه الطريقة أبسط وأقل تكلفة وأكثر كفاءة، حيث من الممكن استخدامها في المؤسسات التي يصعب فيها تكريس آلاف الساعات من وقت العمل وتزيد من الرسوم والمصاريف الاستثنائية لتغيير نظام التكاليف التقليدية المطبقة لديها والاستفادة من استخدام النظريات الأكثر تقدما لنظام التكلفة وفق الأنشطة.

لتطبيق نظام التكاليف المستندة للأنشطة (ABC) في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة يجب أولاً تعيين

قائمة الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة وتساهم في خلق قيمة مضافة، وذلك حسب الخطوات التالية:¹

- تعيين فريق عمل يتكفل بوضع ودراسة قائمة الأهداف؛
 - إعداد قائمة أولية للأنشطة اللازمة لإنتاج المنتج أو الخدمة، وذلك من خلال اللقاءات والاجتماعات مع مختلف الجهات المعنية: إدارة عليا، تقنيين، رؤساء مصالح إلى غير ذلك؛
 - المصادقة على قائمة الأنشطة النهائية التي تعطي قيمة مضافة، واستبعاد الأنشطة عديمة القيمة؛
 - تحديد المعلومات والمهام الخاصة بكل نشاط من حيث طبيعة النشاط، المسئول عنه، المستفيد منه، الموارد اللازمة له (موارد بشرية، مالية، تقنية...)
 - حصر الوقت المخصص لكل نشاط وعدد المنتجات الناجمة عنه؛
 - تجميع الأنشطة في نسق واحد حسب الوظائف أو المصالح (الأنشطة المتعلقة بنسق الإنتاج، المبيعات، المالية...)
- بعد تحديد الأنشطة يمكن أن تقوم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بإنشاء نظام (ABC) وهذا بإتباع الخطوات التالية:
- تعيين الأنشطة الملائمة وتعريفها، منها على سبيل المثال: إصلاح الآلات، مناولة المواد، التعبئة، ضمان الجودة، الاستلام، إدارة المبيعات إلى غير ذلك؛
 - تقسيم الأنشطة إلى مراكز تكلفة، مثل المحاسبة، التجميع، الهندسة، الصيانة، الإدارة...؛
 - تحديد العناصر الأساسية للتكلفة وهي عناصر التكاليف غير المباشرة، منها: تكاليف الخدمات، الكهرباء، الماء، بالإضافة إلى الأجور والمرتببات، عناصر التكاليف الثابتة، الإهلاك...؛

1. Laurent Ravignon et all, La Méthode ABC/ABM, Piloter efficacement une PME, éditions de l'organisation, 4ème tirage, Paris 2000, P235.

- تحديد العلاقة بين الأنشطة والتكاليف، أي التكاليف التي تتعلق بأي من مراكز التكلفة؛
- تحديد محركات التكلفة (وهي بمثابة وحدات قياس) لتخصيص التكاليف على الأنشطة ثم من الأنشطة إلى المنتجات.

في هذه الحالة تستطيع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) حساب سعر التكلفة المناسب وبطريقة عادلة، مما يساعد في تحقيق مفهوم الرقابة على أساس الأنشطة من أجل قيادة المؤسسة نحو الأهداف الإستراتيجية في أحسن الظروف وهو ما يعرف (ABM).¹

المطلب الثالث: أدوات المتابعة:

1.3.2.2. نظم المعلومات

أ - مفهوم نظم المعلومات : يمكن تعريفه من الناحية الفنية على أساس أنه مجموعة من الإجراءات التي تقوم بجمع و استرجاع و تشغيل و تخزين و توزيع المعلومات لتدعيم اتخاذ القرارات و الرقابة في التنظيم، بالإضافة إلى تدعيم اتخاذ القرارات و التنسيق و الرقابة، و يمكن لنظم المعلومات أن تساعد المديرين و العاملين في تحليل المشاكل و تطوير المنتجات المقدمة و خلق المنتجات الجديدة .²

و حتى عام 1980 لم يكن المديرين يهتمون بكيفية جمع و تنظيم و تشغيل و بث المعلومات في المنظمة و لم يكونوا يعلمون الكثير عن تكنولوجيا المعلومات، و بالرغم من ظهور الحاسبات الآلية و استخدامها في مجال نظم المعلومات سواء في عملية التخزين

و التشغيل، و ظهور البرامج المتطورة التي تساعد في فعالية العملية الإدارية و اتخاذ القرارات .

و كانت المعلومات نفسها لا ينظر إليها كأصل هام في المنظمة، و لكن في الآونة الأخيرة و حاليا لا يمكن

1. Brigitté Doriath, Op.Cit, P132.

¹ صونيا محمد الكبرى، " نظم المعلومات الادارية"، الدار الجامعية للطباعة و النشر و التوزيع، الاسكندرية، 1997، ص 11-14.

للمديرين أن يتجاهلوا كيفية إدارة المعلومات في المنظمة، و النظر للمعلومات كمورد استراتيجي له تأثير على قدرة المنظمة في المنافسة و البقاء في مجال الأعمال.

ب - خصائص المعلومات: كما ذكرنا فان المعلومات تضيف الى المعرفة المرتبطة

و تخفض من عدم التأكد، و تؤيد عملية اتخاذ القرار في المنشأة، مع ذلك فهناك أنواع مختلفة من المعلومات و طرق مختلفة لوصف المنشأة أو الهدف أو الموقف و سنوضح خصائص المعلومات فيما يلي :

أولاً- الدقة : قد تكون المعلومة صحيحة أو غير صحيحة، دقيقة أو غير دقيقة، فالمعلوما ت الدقيقة هي نتيجة أخطاء تكون خلال عملية الجمع، أ و التجهيز ، أو إعداد التقارير و قد يعتقد مستخدمها أن معلومات غير دقيقة بأنها دقيقة ، و في هذه الحالة طالما أن مستلمها يعتقد أنها دقيقة و يستخدمها لبعض الأغراض، فإنها تعتبر معلومات لهذا الشخص

ثانياً- الشكل : قد تكون المعلومات كمية أو وصفية، رقمية أو بيانية، مطبوعة على الورق أو معروضة على

الشاشة، ملخصة أو مفصلة، و عادة ما تحتاج إلى عدة أشكال من البدائل المتاحة وفقا لكل موقف .

ثالثاً- التكرار: يقيس التكرار مدى تكرار الحاجة إلى معلومات و تجميعها و إنتاجها .

رابعاً- المدى: شمول المعلومات مداها فقد تكون بعض المعلومات عامة تغطي مدى كبير بينما قد يكون البعض

الأخر ضيق المدى، محدد في الاستخدام المطلوب .

خامساً- الارتباط: قد تكون المعلومات مرتبطة إذا ما ظهرت الحاجة إليها في موقف معين من المعلومات التي ظهرت

إليها الحاجة في وقت ما قد لا تكون مرتبطة في وقت آخر لذلك فان المعلومات التي نحصل عليها .

سادساً- الكمال: توفر المعلومات الكاملة للمستخدم كل المطلوب معرفته عن موقف معين .

سابعاً- التوقيت: المعلومات الموقوتة هي التي نجدها حين الحاجة إليها أي لا تكون متقدمة حين وصولها.

ثامناً- المنشأة: قد تنشأ المعلومات من مصادر داخلية للمنشأة أو من خارجها .

تاسعا-الفترة الزمنية: قد تكون المعلومات مستمدة من الماضي، أو من القدرة الجارية أو من أنشطة مقبلة¹

2.3.2.2. المحاسبة العامة:

أ- مفهوم المحاسبة العامة: هي عبارة عن فن للتسيير المحكم و المضبوط المتمثل في متابعة و معاينة كل الحركات

المخصصة للاستثمار داخليا و خارجيا، و التي تمكننا من معرفة الحالة المالية للمؤسسة في مدة معينة، مع تحديد

النتيجة من حيث الربح أو الخسارة

ب- أهداف المحاسبة العامة: تتمثل أهداف المحاسبة العامة في:

- معرفة نتائج النشاط.
- معرفة مدى تطور الذمة.
- تزويد المحاسبة التحليلية و المحاسبة التقديرية بالبيانات اللازمة.
- تمثل المحاسبة العامة قاعدة لكل تحليل مالي .
- هذه الأهداف خاصة بالمؤسسة أما بالنسبة للغير فهي:
- تعرف المحاسبة العامة على أنها نظام إعلامي و بالإضافة إلى تزويد مسئولي المؤسسة بالبيانات اللازمة، فإنها تزود كل من يتعامل مع المؤسسة (الزبائن،الموردون، المساهمون، الخواص، البنوك، و كل الهيئات الأخرى).
- تزود المحاسبة الوطنية على مستوى الأمة بما تحتاجه من أجل التخطيط (الدخل ميزان المدفوعات)
- تزود مصلحة الضرائب بالبيانات، مما يسمح بالمراقبة و فرض الضرائب المختلفة على النشاط و الأرباح .
- نستخلص من هذا أنه يجب أن تحضر القوائم المالية (الميزانية ،جدول حسابات النتائج، و الملحقات).
- بكل عناية أن وضوحها و دقتها و صدقها و موضوعيتها مرهون بتطبيق المبادئ المحاسبية الأساسية، و قواعد

¹ محمد القيومي محمد، "نظم المعلومات المحاسبية في المنشأة المالية"، المكتب الجامعي، دینوقراط الأرابطة، 999/1998، ص 34.

التقييم و معايير إظهار النتائج و التسجيل التي جاء بها المخطط المحاسبي الوطني و إلا سوف تكون تلك القوائم المختلفة من مؤسسة إلى أخرى شكلا و مضمونا غير قابلة للاستعمال، و إن استعملت فستكون لها آثار وخيمة على الجميع¹.

ج- المبادئ المحاسبية : تتصف هذه المبادئ بالقوة القانونية أن المحاسبين يحاولون دائما تقديم صورة صادقة لوضعية المؤسسة متمثلة في القوائم المالية .

من المبادئ الأساسية المحاسبية المتعارف عليها عموما :

- مبدأ استمرارية النشاط .
- مبدأ استقلالية الدورات و النتائج الدورية .
- مبدأ استقرار الوحدة النقدية .
- مبدأ ثبات أو استمرارية الطرق المحاسبية .
- مبدأ الحيطة و الحذر .
- مبدأ القيد المزدوج .
- مبدأ أحسن البيانات أو الموضوعية .

د- العمل المحاسبي بالدرجة الأولى : تسجيل و معاملة البيانات المحاسبية إعداد مختلف الوثائق المحاسبية الشاملة

- مهمة مراجعة و مراقبة الحسابات الداخلية و الخارجية .
- مهمة تدقيق المحاسبة من طرف مصلحة الضرائب .
- مهمة جمع البيانات الاقتصادية الخاصة بالمؤسسات من أجل الدراسات الإحصائية و التخطيط .
- عملية التحليل المالي للأوضاع و نتائج المؤسسات .

¹ محمد بوتين، " المحاسبة العامة للمؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية، سنة، 1994 ص 14 .

- مهمة تعليم المحاسبة في قطاع التعليم .

ه- استعمال المحاسبة العامة في مراقبة التسيير : كما أشرفنا فان مراقبة التسيير هي

مجموعة من التقنيات الكمية التي يمكن استخدامها لتسهيل و اتخاذ القرار و التي منها

المحاسبة العامة فمراقبة التسيير تستعمل معلومات و أنباء كثيفة جدا حيث أن جزء هام منها مأخوذ من المحاسبة

العامة حيث تأخذ المعلومات المقاسة بصفة إجمالية مثلا رقم الأعمال، حجم الإنتاج، حجم المشتريات، المخزونات

، حيث أن مراقبة التسيير تعتمد عليها كثيرا لأنها كما أشرنا مصدر المعلومات و هي تقوم بتحديد النتائج العامة

للسنة المالية بصفة إجمالية و تحدد الميزانية العامة لآخر السنة¹.

3.3.2.2. المحاسبة التحليلية :

أ- مفهوم المحاسبة التحليلية : المحاسبة التحليلية هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة،

بالإضافة إلى مصادر أخرى و تحليلها من أجل الوصول الى نتائج يتخذ على ضوءها مسيروا المؤسسات القرارات

المتعلقة بنشاطها و تسمح بدراسة و مراقبة المر دودي ة، و تحديد فعالية تنظيم المؤسسة ، كما أنها تسمح بمراقبة

المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة².

ب- أهداف المحاسبة التحليلية : أهداف المحاسبة التحليلية تتجلى فيما يلي :

أولاً- تحديد تكلفة الإنتاج : و يعتبر الهدف الأساسي للمحاسبة التحليلية، إذ تقوم باستخراج سعر تكلفة الإنتاج

التام، و مجمل التكاليف في مختلف مراحل الإنتاج، بالإضافة إلى استخدام هذه التكلفة لتحديد سعر البيع .

ثانياً- ضبط رقابة التكاليف : المحاسبة التحليلية تهدف إلى تخفيض تكلفة الإنتاج مع الحفاظ على المواصفات الخاصة

بالمنتج، و تحقيق الجودة المطلوبة لنجاح تسويقه لذلك يعتبر ضبط و رقابة استخدام هذه العناصر المهمة

¹ د خيرت ضيف، مرجع سابق، ص 15

² ناصر دادي عدون، " المحاسبة التحليلية و تقنيات مراقبة التسيير" الجزء الثاني، قسنطنة، 1988، ص 8

أساسا لتحقيق هدف خفض التكلفة و تحقق هذه المهمة من خلال تصميم الإجراءات و النظم و الدورات المستندية الخاصة لكل عنصر من عناصر التكاليف .

ثالثا-إمكانية تقييم المخزونات : أي الكميات المنتجة التي لم يتم استهلاكها في نهاية الفترة الحاسبية الخاصة بالنسبة لحسابات: 33، 34، 35، 36.

رابعا-مقارنة النتائج الفعلية بالتقديرية و تحليل الانحرافات : و تتمثل في إمكانية تحليل كل من البيانات المعبرة عن الخطط المعيارية ، و البيانات الممثلة للتنفيذ الفعلي الحقيقي، و المقارنة بينهما و تحليل الانحرافات لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة .

خامسا-اختيار أفضل بديل : تهتم محاسبة التكاليف بتوفير بيانات لكل بديل، و يتحقق ذلك من خلال تحليل بيانات التكاليف وفق مفاهيم و طرق معينة، بحيث يمكن لها إعداد تقارير ملائمة تتضمن بيانات مقارنة عن تكلفة القرارات البديلة و العائدات المترتبة عن كل بديل منها .

سادسا-قياس النتائج التحليلية : لمعرفة التكاليف و سعر التكلفة نستطيع قياس مردودية المنتوجات المختلفة أو المبيعات كل منها على حدى اذ يتحدد سعر البيع على أساس سعر التكلفة و تحديد المردودية على أساس الربح الذي تحققه المؤسسة .

سابعا-إكمال المحاسبة العامة : عن طريق تزويدها بكل المعلومات المتعلقة بتطورات بعض عناصر الأصول كمخزونات السلع، المنتوجات، و الاستثمارات التي تمولها، و الأعباء غير المعتبرة، و كذلك العناصر الإضافية .

ج- علاقة المحاسبة التحليلية بمراقبة التسيير : تعتبر المحاسبة التحليلية جزء من التسيير و التنظيم داخل المؤسسة ، إن لأغلب المؤسسات الكبيرة محاسبة التكاليف التي تعتمد بشكل طبيعي على تنبؤات تسمح بمراقبة التسيير، و نظر للأهمية البالغة التي تكتسبها المحاسبة التحليلية حيث هي الوحيدة التي تسمح ب :

- المراقبة الفعالة للمصاريف (النفقات).

- توجه الجهود للعمل على أساس تخفيض التكاليف و التكلفة النهائية .
- قياس مردوديات التصنيع .
- التزويد العام بكل المعلومات الضرورية لتسيير المؤسسة .
- التقديرات (التنبؤات) بتبني سياسة معينة .

هذا و أن كل مؤسسة ناجحة يجب تقسيمها إلى أقسام بغية تحديد المسؤولية في كل قسم،

و أن المحاسبة التحليلية هي التي تحدد علاقات الأقسام ببعضها، كما و أن كل قسم يوزع إلى أجزاء أو وحدات صغيرة تحمل كل منها مسؤولية خاصة .

و على ذلك فانه يمكن تقسيم المؤسسة إلى الأقسام التالية :

- 1 - الأقسام المختلفة الخاصة بالإنتاج و تسمى بمراكز الإنتاج .**
- 2 - الأقسام المختلفة الخاصة بالخدمات و تسمى بمراكز الخدمات .**
- 3 - أقسام المحاسبة العامة و يتفرع عنها قسم المحاسبة التحليلية، و يلاحظ بأن قسم التكاليف هو من أهم أقسام**

المصنع الرئيسية الهامة، فهو يجمع كافة المعلومات

و الإحصاءات المالية العائدة لأوجه نشاط الأقسام الأخرى التي تكون أساسا لاعداد الكشوف و التقارير، و يقوم

بإجراء المراقبة الكاملة على كافة الأقسام، بينما في الأقسام الأخرى نرى كل قسم مسؤول عن مراقبة قسمه فقط .

خلاصة الفصل :

من خلال دراستنا لهذا الفصل و الذي تضمن المفهوم العام لمراقبة التسيير نستخلص أن هذه الأخيرة تهدف إلى تجنيد الطاقات و القدرات من أجل الاستعمال الفعال و الملائم للمواد المتاحة في المؤسسة التجارية الصناعية و الخدمائية من اجل بلوغ الأهداف المسطرة وفقا لاستراتيجية المؤسسة كما تسمح بمقارنة الأهداف بالنتائج المحققة و كذلك الانحرافات واستخرج الفروقات و اتخاذ القرارات و التدابير التصحيحية لتفادي الوقوع في مثل هذه الانحرافات مستقبلا و هذا بالأخذ بمختلف أدوات المراقبة (التحليل المالي المحاسبة العامة المحاسبة التحليلية الخ) إلى جانب هذا طرق إعداد الميزانيات التقديرية و الرقابة .

المبحث الأول : نظرة عامة حول مؤسسة نפטال فرع GPLالمطلب الأول : لمحة تاريخية عن مؤسسة نפטال:

مؤسسة نפטال هي شركة وطنية تجارية وتوزيعية للمواد البترولية، وتعتبر شركة ذات أسهم حيث بلغ رأس مالها 156.500000.00 دج " أنشأت بقرار رقم 80-101 بتاريخ 06 افريل 1980، والذي تم تصحيحه بقرار 87-183 بتاريخ 25 أوت 1987، وفي سنة 1982 أصبحت فرع 100% من مجموع سون طراك، بحيث شركة " NAFTAL " تهتم بضمان تسويق المواد البترولية وجميع مشتقاتها في السوق الوطنية .
و تعني في مفهومها العام:

NAFT : النفط

AL : الجزائر

المطلب الثاني : تعريف مركز تعمير قارورات الغاز وهيكله التنظيمي:1.2.1.3. تعريف مركز تعمير قارورات الغاز بسعيدة:

تأسس المركز سنة 1973 بتجهيز من شركة دائمكية كوزان كريسبلان " Kosan Crisplants " على مساحة قدرها 4 هكتارات، بطاقة التخزين تبلغ حوالي 1200 طن أي ما يعادل 2061 متر مكعب بالنسبة لغاز البوتان، وحوالي 150 طن أي ما يعادل 306 متر مكعب بالنسبة لغاز البروبان، ويعد عاملة تقدر حوالي 171 عاملا.

وبدأت في عملية الإنتاج سنة 1975 كما للمركز مناطق للنشاط بالنسبة لغاز البوتان لديه منطقتين:

ولاية سعيدة وولاية النعامة، أما بالنسبة لغاز البروبان فلديه ثلاثة مناطق هي: سعيدة، البيض، النعامة. كما أنّ

شركة نפטال تقع في المنطقة الصناعية بسعيدة الطريق الوطني 06 (طريق معسكر _ الرباحية ولاية سعيدة)

ويهدف المركز إلى إنتاج وتسويق المواد البترولية المتمثلة في غاز البوتان وغاز البروبان ووقود السيارات سير غاز.

2.2.1.3. الهيكل التنظيمي لمركز تعميم قارورات الغاز 201 سعيدة:

مركز تعميم القارورات " CE201 " سعيدة يمارس نشاطا تجاريا وصناعيا والمتمثل في تعميم قارورات الغاز

المتتمثلة في:



وكذلك تحويل غاز البوتان والبروبان إلى سير غاز، حيث أنّ عملية الإنتاج تتم حسب البرنامج الذي تم إعداده

من طرف إدارة الوحدة " GPL " سعيدة. إلا إذا كانت هناك حالات استثنائية ففي فصل الشتاء تتم زيادة

الإنتاج، ومن تم فإنّ عملية البيع تسير وفق الشروط المتفق عليها.

المطلب الثالث: تعريف مقر وحدة نפטال سعيدة (مقاطعة غاز البترول المميع):

هي عبارة عن مقاطعة لغاز البترول المميع تتحكم في جميع مراكز تعميم قارورات الغاز التابعة لها إقليميا

وتحتوي على أربع دوائر متناسقة فيما بينها أهمها:

الدائرة التجارية: تعتبر الوظيفة الإستراتيجية إذ لا يمكن الاستغناء عنها كونها تقوم بتسطير البرامج والأهداف المتعلقة وكذلك الإنتاج بالإضافة إلى وظائف أخرى، ولها علاقتين خارجية وداخلية. كما يوجد في الدائرة التجارية مصلحتين أخرتين هما:

- مصلحة البيع (service de vente): وتختص بمتابعة الزبائن من حيث مطابقة

محلّاتهم للمعايير الأمنية (توفر المطافئ، عدم البناءات المغلقة غير مكشوفة السطح) كما تقوم بمتابعة الديون عن طريق الزبون للديون المقسطة التي تبلغ مدّتها شهر، حيث تقوم الشركة بمراسلة الزبائن قصد إبلاغهم بتسديد المبلغ الدائن والزبائن المعنيون هم الإداريون، العسكريون، أمّا بالنسبة لنقاط البيع الأخرى يكون التسديد نقداً إلاّ المسيرين المباشرين التابعين لمؤسسة نفضال.

- مصلحة الاستغلال (service d'exploitation): وتختص بمعدّلات النقل (المدخلات، المخرجات، الصيانة...) وأيضاً تقييم المخزون.

دائرة المستخدمين: تتكون هذه الدائرة من ثلاثة مصالح تقوم كل واحدة منها بوظائفها حيث تقوم مصلحة المستخدمين بمراقبة تغيب أو حضور العمال، تأمين المستخدمين وتحضير أجر العمال وتعمل على مراعاة الحالة الاجتماعية للعمال رغم أنّ هذه الأخيرة غائبة في المؤسسات الاقتصادية في الوقت الراهن، كما أنّها تقوم بتسليم جميع الوثائق التي يطلبها العامل من العمال، تأمين المستخدمين وتحضير أجر العمال وتعمل على مراعاة الحالة الاجتماعية للعمال رغم أنّ هذه الأخيرة غائبة في المؤسسات الاقتصادية في الوقت الراهن، كما أنّها تقوم بتسليم جميع الوثائق التي يطلبها العامل من إدارته لاحتياجاته الشخصية كشهادة العمل وكشوف الراتب السنوي...، مصلحة الموارد البشرية والتكوين تقدم كل الاهتمام فيما يخص تكوين العمال وكذا التقديرات المخصصة للتكوين والتسيير، وأخيراً مصلحة الوسائل العامة تسهر على تزويد المؤسسة بالوسائل المكتبية وكل مستلزماتها الأساسية.

دائرة المالية: تتكون هذا الدائرة من ثلاث مصالح تقوكل كل واحدة منها بوظيفتها التي وجدت من أجلها، كما

تقوم على العموم بالتسيير المالي للمؤسسة ومن بين هذه المصالح نجد:

➤ مصلحة المحاسبة العامة.

➤ مصلحة الخزينة.

➤ مصلحة المحاسبة التحليلية وتسيير الميزانية..

الدائرة التقنية: تنقسم الدائرة التقنية إلى ثلاث مصالح:

➤ مصلحة صيانة العتاد المتنقل.

➤ مصلحة صيانة التركيبات الثابتة.

➤ مصلحة التخطيط.

المطلب الرابع: بطاقة فنية عن مركز تكمير القارورات بسعيدة:

بداية الإنجاز: سنة 1973.

بداية الإنتاج: سنة 1975.

طاقة التخزين: تباع طاقة التخزين على مستوى مركز تكمير القارورات حوالي 1200 طن بالنسبة لغاز البوتان

أي ما يعادل 2061 متر مكعب و 150 طن بالنسبة لغاز البروبان أي ما يعادل 306 متر مكعب.

المساحة: يتربع المركز على 4 هكتارات.

الموقع: المنطقة الصناعية سعيدة.

__منطقة النشاط: يتم توزيع غاز البترول المميع انطلاقاً من المركز كما يلي:

غاز البوتان: يشمل التوزيع سعيدة _ النعامة.

غاز البروبان: يشمل التوزيع كل من الولايات سعيدة _ البيض _ النعامة.

__اليد العاملة: يبلغ عدد العمال الذين يشتغلون بالمركز حوالي 171 عاملاً.

__الطاقة الإنتاجية: إنّ المهمة الأساسية للمركز في تخزين وتوزيع غاز البترول المميع مروراً بالتاج حيث يبلغ الإنتاج

السنوي لقارورات البوتان من الصنف 13 كغ حوالي 29645 طن أي ما يعادل 2.280.385 قارورة.

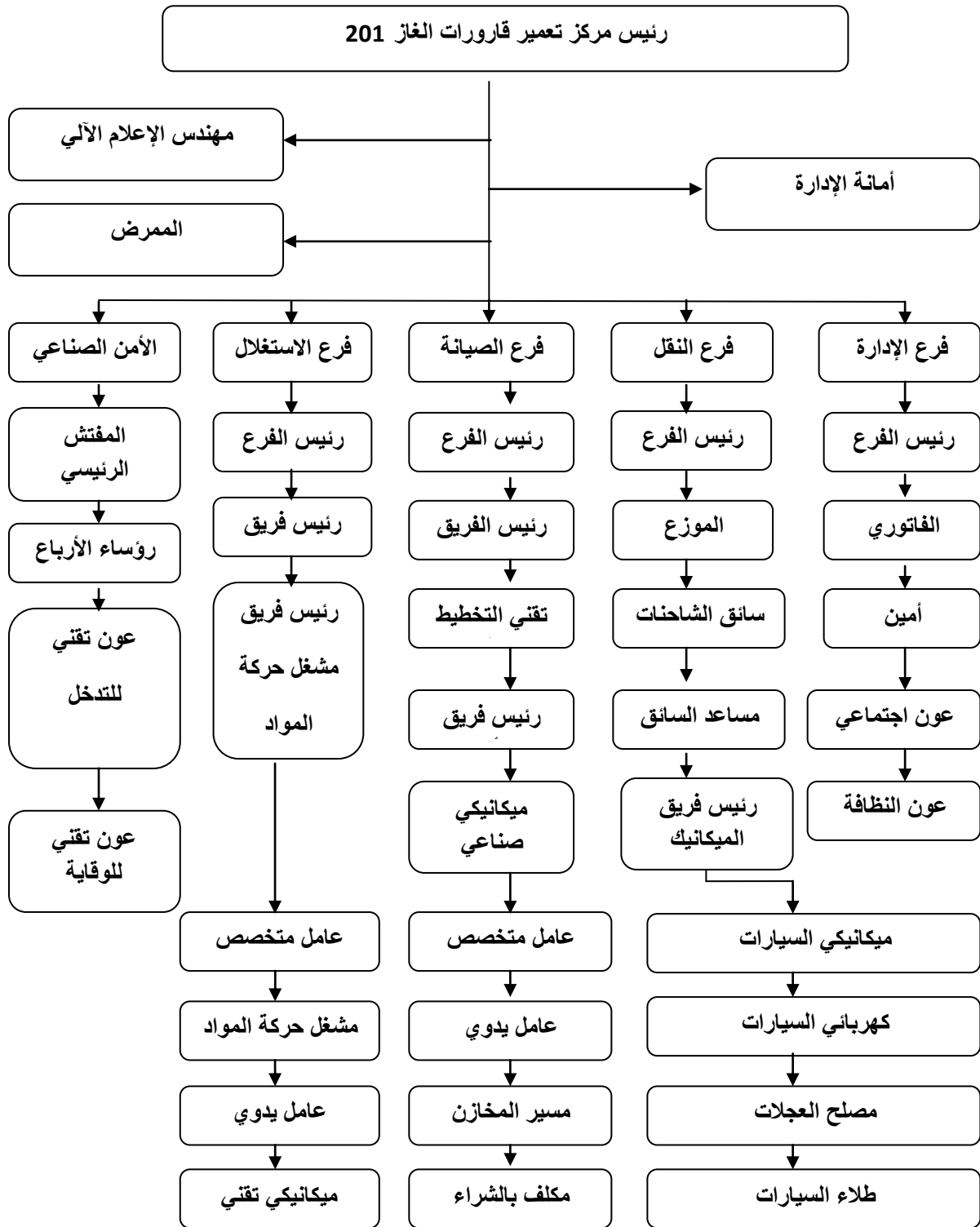
__التوزيع والتزويد: يتم توزيع وتسويق حوالي 17200 طن سنوياً مما يعادل 1.323.077 قارورة على مستوى

ولاية سعيدة فيما يتم تزويد ولاية النعامة بـ 12455 طن سنوياً أي ما يعادل 957308 قارورة. ويتم توزيع

وتسويق 11367 طن سنوياً أي ما يعادل 22305882 لتر من البروبان المستعمل كوقود للسيارات سير غاز

على مستوى ولاية سعيدة _ البيض _ النعامة موزعة على 13 محطة للبنزين تشمل الولايات الثلاثة.

شكل رقم 21 : الهيكل التنظيمي لمركز تعمیر قارورات الغاز 201 سعيدة



المصدر: مؤسسة نפטال

المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

تم استخدام الأساليب الإحصائية لتحليل البيانات وذلك باستعمال البرنامج الإحصائي (الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية IBM SPSS Statistics 20).
المطلب الأول: ثبات أداة القياس:

قبل إجراء البحوث واختبار الفرضيات فإنه لا بد من التأكد من صدق أداء القياس المستخدم ، لأن

صدق (الموثوقية) تعكس درجة ثبات أداء القياس ويستعمل معامل الثبات (Cronbach's Alpha) لقياس مدى ثبات أداء القياس من ناحية الاتساق الداخلي لعبارات الأداء¹.

معامل الثبات:**Statistiques de fiabilité**

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,739	26

بالنظر إلى جدول اختبار (كرونباخ ألفا) أعلاه المستخرج من البرنامج فقد بلغت قيمة $(\alpha = 0.739)$

وهي درجة جيدة كونها أعلى من النسبة المقبولة (0.6).

المطلب الثاني : التحليل الإحصائي لعينات الدراسة

الجدول أدناه تبين كيفية توزيع أفراد عينة الدراسة خاصة حول مدى معرفة نظام التكاليف على أساس الأنشطة وكذلك دوره في تفعيل مراقبة التسيير، وما مدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف المستخدمة وأهم المعوقات التي يواجهها هذا النظام وهي كما يلي:

جدول رقم 04: يبين توزيع العينة على حسب المعلومات الشخصية:

¹ - محفوظ جودة، التحليل الإحصائي الأساسي باستخدام (SPSS)، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان - الأردن - الطبعة الأولى 2008، ص 298.

المعلومات الشخصية		التكرار	
الجنس	ذكر	19	57.6
	أنثى	14	42.4
	المجموع	33	100
الفئة العمرية	20 – 30 سنة	05	15.2
	31 – 40 سنة	17	51.5
	41 – 50 سنة	11	33.3
	أكثر من 50 سنة	00	00
	المجموع	33	100
المؤهل الدراسي	متوسطة	04	12.1
	ثانوية	07	21.2
	جامعة	20	60.6
	دراسات عليا	02	6.1
	المجموع	33	100
المهنة	المدير	00	00
	إطار سامي	18	54.5
	محاسب مالي	10	30.3
	عون تنفيذي	05	15.2
	المجموع	33	100

جدول رقم 05: يبين المعلومات الشخصية للعينة حسب متغير الجنس.

المجموع	أنثى		ذكر		المعلومات الشخصية / الجنس		
	التكرار		التكرار				
100	05	80	04	20	01	20 – 30 سنة	الفئة العمرية
100	17	41.2	07	58.8	10	31 – 40 سنة	
100	11	27.3	03	72.7	08	41 – 50 سنة	
100	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	
100	04	25.0	01	75.0	03	متوسطة	المؤهل الدراسي
100	07	28.6	02	71.4	05	ثانوية	
100	20	50.0	10	50.0	10	جامعة	
100	02	50.0	01	50.0	01	دراسات عليا	
100	00	00	00	00	00	المدير	المهنة
100	18	44.4	08	55.6	10	إطار سامي	
100	10	40.0	04	60.0	06	محاسب مالي	
100	05	40.0	02	60.0	03	عون تنفيذي	

كما هو موضح في الجدولين (01) و (02) أعلاه من خلال المعلومات الشخصية أن عينة البحث تفوق فيها

نسبة الذكور بنسبة (57.6%) على الإناث (42.4%)، ما عدا المعلومات الشخصية الخاصة بالفئة العمرية و

التي تتكون معظم فئة من 20 إلى 30 سنة من الإناث بنسبة (80.0%)، أما فيما يخص الفئة العمرية فيتجلى

لنا أن غالبية أفراد العينة تتراوح أعمارهم ما بين 31 و 40 سنة بنسبة (51.5%) كما أن غالبيتهم يمتلكون

مؤهل علمي جامعي بنسبة (60.0%) و هذا ما يفسر أن معظم أفراد العينة هم معينون كإطارات سامية في

المؤسسة محل الدراسة بنسبة (54.5 %)، و نلاحظ من خلال الجدولين المذكورين أن عينة البحث خالية من

العمال الذين يشغلون منصب مدير كما أنها لا تحتوي على العمال الذين يتجاوز أعمارهم الـ 50 سنة.

جدول رقم 06: يبين أسلوب إدارة المؤسسة في تعريف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)

ملائم من كل النواحي على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المجموع		غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / أسلوب إدارة المؤسسة	
ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت
100	19	00	00	5.3	01	26.3	05	57.9	11	10.5	02	ذكر	الجنس
100	14	00	00	7.1	01	00	00	78.6	11	14.3	02	أنثى	
100	05	00	00	20.0	01	00	00	80.0	04	00	00	20 – 30 سنة	الفئة العمرية
100	17	00	00	00	00	00	00	88.0	15	11.8	02	31 – 40 سنة	
100	11	00	00	9.1	01	45.5	05	27.3	03	18.2	02	41 – 50 سنة	الفئة العمرية
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	
100	04	00	00	00	00	25.0	01	50.0	02	25.0	01	متوسطة	المؤهل الدراسي
100	07	00	00	14.2	01	42.9	03	42.9	03	00	00	ثانوية	
100	20	00	00	5.0	01	5.0	01	80.0	16	10.0	02	جامعة	
100	02	00	00	00	00	00	00	50.0	01	50.0	01	دراسات عليا	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المدير	
100	18	00	00	5.6	01	11.1	02	77.8	14	5.6	01	إطار سامي	
100	10	00	00	10.0	01	10.0	01	50.0	05	30.0	03	محاسب مالي	

100	05	00	00	00	00	40.0	02	60.0	03	00	00	عون تنفيذي	المهنة
100	33	00	00	06.1	02	15.2	05	66.7	22	12.1	04	المجموع	

كما هو مبين في الجدول رقم (03) فإن غالبية أفراد العينة موافقون على أن أسلوب إدارة المؤسسة

في تعريف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) ملائم من كل النواحي بنسبة قدرت ب: (66.7

%) كما هو موضح من خلال النسب المتفاوتة في جميع متغيرات الدراسة، ما عدا في متغير الفئة العمرية فنلاحظ

أن غالبية الفئة من 41 إلى 50 سنة محايدون بنسبة (45.5%).

جدول رقم 07: يبين الدورات التدريبية في تعريف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) لا تفي

بالغرض على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المجموع	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / الدورات التدريبية لا تفي بالغرض		
	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	
100	19	00	00	42.1	08	21.1	04	21.1	04	15.8	03	ذكر	الجنس
100	14	00	00	28.6	04	21.4	03	50.0	07	00	00	أنثى	
100	05	00	00	40.0	02	20.0	01	40.0	02	00	00	20 – 30 سنة	الفتة
100	17	00	00	41.2	07	17.6	03	29.4	05	11.8	02	31 – 40 سنة	
100	11	00	00	27.3	03	27.3	03	36.4	04	9.1	01	41 – 50 سنة	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	العمرية
100	04	00	00	50.0	02	25.0	01	25.0	01	00	00	متوسطة	المؤهل
100	07	00	00	28.6	02	57.1	04	14.3	01	00	00	ثانوية	
100	20	00	00	30.0	06	10.0	02	45.0	09	15.0	03	جامعة	
100	02	00	00	100	02	00	00	00	00	00	00	دراسات عليا	الدراسي
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المدير	المهنة
100	18	00	00	44.4	08	5.6	01	44.4	08	5.6	01	إطار سامي	
100	10	00	00	20.0	02	30.0	03	30.0	03	20.0	02	محاسب مالي	
100	05	00	00	40.0	02	60.0	03	00	00	00	00	عون تنفيذي	
100	33	00	00	36.4	12	21.2	07	33.3	11	9.1	03	المجموع	

كما هو موضح في الجدول رقم (04) فلقد تفاوتت النسب فيمن يرون أن الأدوات التدريبية لتعريف نظام

التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) لا تفي بالغرض، إذ بلغت نسبة غير موافق (36.4 %) ليلها

نسبة موافق على أنها لا تفي بالغرض بنسبة (33.3 %)، كما نلاحظ أن غالبية الإناث يوافقون على أن هذه الدورات لا تفي بالغرض بنسبة (50.0 %) شأنهم شأن العمال الذين تتراوح أعمارهم بين 41 و 50 سنة بنسبة (36.4%) فالجامعيون بنسبة (45.0%)، أما بالنسبة للإطارات السامين فانقسموا بموافق و غير موافق على أن الدورات التدريبية لا تفي بالغرض بنسبة متساوية (44.4%).

جدول رقم 08: يبين اعتبار نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) أداة هامة لكونها تساعد في

ضبط كافة التكاليف على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المجموع	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / نظام التكاليف أداة هامة		
	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	
100	19	5.3	01	5.3	01	26.3	05	41.1	08	21.1	04	ذكر	الجنس
100	14	00	00	00	00	14.3	02	64.3	09	21.4	03	أنثى	
100	05	00	00	00	00	00	00	80.0	04	20.0	01	20 – 30 سنة	الفئة العمرية
100	17	5.9	01	5.9	01	11.8	02	58.8	10	17.6	03	31 – 40 سنة	
100	11	00	00	00	00	45.5	05	27.3	03	27.3	03	41 – 50 سنة	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	
100	04	00	00	25.0	01	25.0	01	25.0	01	25.0	01	متوسطة	
100	07	00	00	00	00	57.1	04	14.3	01	28.6	02	ثانوية	
100	20	5.0	01	00	00	10.0	02	70.0	14	15.0	03	جامعة	

100	02	00	00	00	00	00	00	50.0	01	50.0	01	دراسات عليا	المؤهل الدراسي
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المدير	
100	18	00	00	00	00	16.7	03	61.1	11	22.2	04	إطار سامي	المهنة
100	10	10.0	01	10.0	01	10.0	01	40.0	04	30.0	03	محاسب مالي	
100	05	00	00	00	00	60.0	03	40.0	02	00	00	عون تنفيذي	
100	33	3.0	01	3.0	01	21.2	07	51.5	17	21.2	07	المجموع	

نلاحظ من خلال البيانات في الجدول رقم (05) أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن نظام

التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) يعتبر أداة هامة لكونها تساعد في ضبط كافة التكاليف بنسبة

(51.5%)، في حين انقسمت باقي الأفراد بموافق بشدة و محايد لهذا الاعتبار بنسبة متساوية (21.2%)

كما أن كل من الذين تتراوح أعمارهم ما بين 41 و 50 سنة و ذو المستوى الثانوي و الأعوان التنفيذيين

فغالبيتهم محايدون في اعتبار النظام أداة هامة بنسب (45.5%)، (57.1%) و (60.0%) على التوالي،

فيما انقسم أصحاب الدراسات العليا بين موافق و موافق بشدة بنسبة متساوية (50.0%) .

جدول رقم 09: يبين قلة معرفة الموظفين بنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) يؤدي إلى ظهور

مشاكل خلال مرحلة التطبيق على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المجموع	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / نظام التكاليف أداة هامة		
	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	
100	19	00	00	15.8	03	10.5	02	57.9	11	15.8	03	ذكر	الجنس
100	14	00	00	7.1	01	28.6	04	57.1	08	7.1	01	أنثى	
100	05	00	00	20.0	01	40.0	02	40.0	02	00	00	20 – 30 سنة	
100	17	00	00	17.6	03	17.6	03	52.9	09	11.8	02	31 – 40 سنة	
100	11	00	00	00	00	9.1	01	72.7	08	18.2	02	41 – 50 سنة	الفئة
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	العمرية
100	04	00	00	25.0	01	0.0	00	75.0	03	00	00	متوسطة	
100	07	00	00	00	00	42.9	03	57.1	04	00	00	ثانوية	
100	20	00	00	15.0	03	15.0	03	55.0	11	15.0	03	جامعة	المؤهل
100	02	00	00	00	00	00	00	50.0	01	50.0	01	دراسات عليا	الدراسي
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المدير	
100	18	00	00	11.1	02	11.1	02	61.1	11	16.7	03	إطار سامي	
100	10	00	00	20.0	02	10.0	01	60.0	06	10.0	01	محاسب مالي	المهنة
100	05	00	00	00	00	60.0	03	40.0	02	00	00	عون تنفيذي	
100	33	00	00	12.1	04	18.2	06	57.6	19	21.1	04	المجموع	

من خلال الجدول رقم (06) يتبين لنا أن غالبية أفراد العينة موافقة على قلة معرفة الموظفين بنظام

التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) أدى إلى ظهور مشاكل خلال مرحلة التطبيق بنسبة (57.6

(%)، فيما ترى القلة عكس ذلك من خلال غير موافقتها على قلة معرفة الموظفين بالنظام بنسبة (12.1 %)، و

هذا ما يتجلى لنا في البيانات الخاصة بجميع متغيرات الدراسة بنسب متفاوتة، خاصة أصحاب الدراسات العليا

الذين انقسموا إلى موافق و موافق بشدة بنسبة متساوية (50.0 %).

رقم 10: يبين ملائمة بيئة العمل داخل المؤسسة في تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)

دون تعظيم التكاليف على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المجموع	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / ملائمة بيئة العمل داخل المؤسسة		
	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	
100	19	00	00	21.1	04	15.8	03	42.1	08	21.1	04	ذكر	الجنس
100	14	00	00	21.4	03	21.4	03	42.9	06	14.3	02	أنثى	
100	05	00	00	20.0	01	20.0	01	60.0	03	00	00	20 – 30 سنة	الفئة العمرية
100	17	00	00	23.5	04	11.8	02	35.3	06	29.4	05	31 – 40 سنة	
100	11	00	00	18.2	02	27.3	03	45.5	05	9.1	01	41 – 50 سنة	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	
100	04	00	00	25.0	01	25.0	01	25.0	01	25.0	01	متوسطة	المؤهل الدراسي
100	07	00	00	00	00	28.6	02	71.4	05	00	00	ثانوية	
100	20	00	00	30.0	06	15.0	03	35.0	07	20.0	04	جامعة	
100	02	00	00	00	00	00	00	50.0	01	50.0	01	دراسات عليا	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المدير	
100	18	00	00	27.8	05	16.7	03	33.3	06	22.2	04	إطار سامي	

100	10	00	00	20.0	02	10.0	01	50.0	05	20.0	02	محاسب مالي	المهنة
100	05	00	00	00	00	40.0	02	60.0	03	00	00	عون تنفيذي	
100	33	00	00	21.2	07	18.2	06	42.4	14	18.2	06	المجموع	

كما هو موضح في الجدول رقم (07) فإن معظم أفراد العينة موافقون على أن بيئة العمل داخل المؤسسة

ملائمة و تساعد في تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) دون تعظيم التكاليف بنسبة

(42.4%) و هو ما ينطبق على جميع متغيرات الدراسة و بنسب متقاربة، فيما بلغت نسبة غير موافق على

ملائمة بيئة العمل ما نسبته (21.2%) من أفراد العينة.

رقم 11: يبين ارتفاع التكاليف ليس العامل الوحيد في عرقلة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

(ABC) على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المجموع		غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / ارتفاع التكاليف	
ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت		
100	19	5.3	01	21.1	04	26.3	05	42.1	08	5.3	01	ذكر	الجنس
100	14	7.1	01	21.4	03	35.7	05	35.7	05	00	00	أنثى	
100	05	00	00	20.0	01	20.0	01	60.0	03	00	00	20 – 30 سنة	
100	17	00	00	17.6	03	35.3	06	41.2	07	5.9	01	31 – 40 سنة	
100	11	18.2	02	27.3	03	27.3	03	27.3	03	00	00	41 – 50 سنة	

100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	الفئة العمرية
100	04	00	00	50.0	02	00	00	50.0	02	00	00	متوسطة	المؤهل الدراسي
100	07	00	00	14.3	01	57.1	04	28.6	02	00	00	ثانوية	
100	20	10.0	02	20.0	04	30.0	06	35.0	07	5.0	01	جامعة	
100	02	00	00	00	00	00	00	100	02	00	00	دراسات عليا	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المدير	المهنة
100	18	5.6	01	33.3	06	22.2	04	38.9	07	00	00	إطار سامي	
100	10	10.0	01	00	00	30.0	03	50.0	05	10.0	01	محاسب مالي	
100	05	00	00	20.0	01	60.0	03	20.0	01	00	00	عون تنفيذي	
100	33	6.1	02	21.2	07	30.3	10	39.4	13	3.0	01	المجموع	

يتجلى لنا من خلال البيانات في الجدول رقم (08) أن ما نسبته (39.4 %) من أفراد العينة موافقة

على أن ارتفاع التكاليف ليس العامل الوحيد في عرقلة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

(ABC)، يليها ما نسبته (30.3 %) من أفراد العينة محايدون إلا أن غالبية الأفراد ذو المستوى الثانوي و من

يمتحنون مهنة عون تنفيذي لهم رأي محايد في اعتبار أن ارتفاع التكاليف ليس العامل الوحيد في عرقلة تطبيق النظام

بنسب (57.1 %) و (60.0 %) على التوالي.

رقم 12: يبين أسباب عدم تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) ناتج عن ارتفاع

التكاليف على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المجموع	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / أسباب عدم تطبيق النظام		
	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت					
100	19	00	00	26.3	05	10.5	02	47.4	09	15.8	03	ذكر	الجنس
100	14	00	00	35.7	05	21.4	03	42.9	06	00	00	أنثى	
100	05	00	00	40.0	02	00	00	60.0	03	00	00	20 – 30 سنة	الفترة
100	17	00	00	17.6	03	23.5	04	47.1	08	11.8	02	31 – 40 سنة	
100	11	00	00	45.5	05	9.1	01	36.4	04	9.1	01	41 – 50 سنة	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	العمرية
100	04	00	00	25.0	01	00	00	75.0	03	00	00	متوسطة	المؤهل
100	07	00	00	28.6	02	14.3	01	57.1	04	00	00	ثانوية	
100	20	00	00	35.0	07	20.0	04	35.0	07	10.0	02	جامعة	
100	02	00	00	00	00	00	00	50.0	01	50.0	01	دراسات عليا	الدراسي
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المدير	المهنة
100	18	00	00	22.2	04	16.7	03	50.0	09	11.1	02	إطار سامي	
100	10	00	00	40.0	04	00	00	50.0	05	10.0	01	محاسب مالي	
100	05	00	00	40.0	02	40.0	02	20.0	01	00	00	عون تنفيذي	
100	33	00	00	30.3	10	15.2	05	45.5	15	9.1	03	المجموع	

نلاحظ من خلا البيانات على الجدول رقم (09) أن غالبية أفراد العينة موافقة على أنه من أهم الأسباب

التي تحول دون تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) ناتجة عن ارتفاع التكاليف لتطبيقه

على أرضية المؤسسة بنسبة (45.5 %)، فيما عبرت ما يقارب (30.3 %) من الأفراد عن عدم موافقتها على

هذا السبب، و ذلك ما تجسد من خلا البيانات داخل الجدول بالنسبة لجميع متغيرات الدراسة باستثناء الأفراد

الذين يشتغلون كأعوان تنفيذيين بنسبة (40.0 %) محايد و مثلها غير موافق.

رقم 13: يبين المعوق الكبير في عدم تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) على حسب

متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المجموع	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / المعوق الكبير في عدم تطبيق النظام		
	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	
100	19	15.8	03	21.1	04	21.1	04	36.8	07	5.3	01	ذكر	الجنس
100	14	00	00	42.9	06	42.9	06	14.3	02	00	00	أنثى	
100	05	20.0	01	40.0	02	40.0	02	00	00	00	00	20 – 30 سنة	الفئة العمرية
100	17	00	00	35.3	06	29.4	05	29.4	05	5.9	01	31 – 40 سنة	
100	11	18.2	02	18.2	02	27.3	03	36.4	04	00	00	41 – 50 سنة	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	
100	04	25.0	01	25.0	01	00	00	25.0	01	25.0	01	متوسطة	المؤهل الدراسي
100	07	14.3	01	28.6	02	28.6	02	28.6	02	00	00	ثانوية	
100	20	5.0	01	35.0	07	40.0	08	20.0	04	00	00	جامعة	
100	02	00	00	00	00	00	00	100	02	00	00	دراسات عليا	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المدير	
100	18	11.1	02	27.8	05	27.8	05	33.3	06	00	00	إطار سامي	

100	10	00	00	40.0	04	20.0	02	30.0	03	10.0	01	محاسب مالي	المهنة
100	05	20.0	01	20.0	01	60.0	03	00	00	00	00	عون تنفيذي	
100	33	9.1	03	30.3	10	30.3	10	27.3	09	3.0	01	المجموع	

توضح البيانات في الجدول رقم (10) على أن غالبية أفراد العينة انقسمت ما بين محايد و غير موافق

بنسبة متساوية (30.3 %) على اعتبار أن عدم قدرة المؤسسة على تحمل تكاليف الدورات التدريبية للعمال هو

بمثابة المعوق الكبير في عدم تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) و هذا ما ينطبق على

باقي متغيرات الدراسة و بنسب متفاوتة.

جدول رقم 14: يبين أسباب عدم تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) عدم دراية

الإدارة بهذا النظام على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المجموع	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / أسباب عدم تطبيق النظام معرفة الإدارة		
	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	
100	19	10.5	02	36.8	07	26.3	05	21.1	04	5.3	01	الجنس	ذكر
100	14	7.1	01	28.6	04	14.3	02	28.6	04	21.4	03		أنثى
100	05	40.0	02	20.0	01	00	00	40.0	02	00	00	الفئة العمرية	20 – 30 سنة
100	17	5.9	01	47.1	08	23.5	04	17.6	03	5.9	01		31 – 40 سنة
100	11	00	00	18.2	02	27.3	03	27.3	03	27.3	03	41 – 50 سنة	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	
100	04	00	00	50.0	02	25.0	01	25.0	01	00	00	متوسطة	

100	07	28.6	02	00	00	28.6	02	28.6	02	14.3	01	ثانوية	المؤهل الدراسي
100	20	5.0	01	40.0	08	20.0	04	25.0	05	10.0	02	جامعة	
100	02	00	00	50.0	01	00	00	00	00	50.0	01	دراسات عليا	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المدير	المهنة
100	18	5.6	01	38.9	07	11.2	02	33.3	06	11.2	02	إطار سامي	
100	10	10.0	01	40.0	04	30.0	03	10.0	01	10.0	01	محاسب مالي	
100	05	20.0	01	00	00	40.0	02	20.0	01	20.0	01	عون تنفيذي	
100	33	9.1	03	33.3	11	21.2	07	24.2	08	12.1	04	المجموع	

مثلما تشير إليه البيانات و الأرقام في الجدول رقم (11) فإن غالبية أفراد العينة لا يعتبرون عدم دراية و

معرفة الإدارة لهذا النظام هو ما أدى إلى عدم تطبيقه على أكمل وجه و ارتفاع تكلفته، حيث جاءت عبارة غير

موافق بنسبة أعلى من باقي العبارات (33.3 %)، لتليها موافق بنسبة (24.2 %) كما أن جل متغيرات

الدراسة غير موافقة على هذا الطرح مثلما هو الحال لجنس الذكور (36.8 %)، الفئة العمرية من 31 إلى 40

سنة بنسبة (47.1 %) و ذوي المستوى الجامعي و المحاسبين بنسبة متساوية (40.0 %)، و هذا ما يفسر عدم

موافقة غالبية أفراد العينة على أن عدم تطبيق النظام الجديد على الوجه الأصح ليس في عدم معرفة الإدارة بهذا

النظام.

جدول رقم 15: تحقيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) مستوى متميز من الدقة في

حساب التكاليف على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المجموع		غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / تحقيق النظام مستوى متميز من الدقة	
ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت
100	19	00	00	5.3	01	36.8	07	36.8	07	21.1	04	ذكر	الجنس
100	14	00	00	14.3	02	7.1	01	50.0	07	28.6	04	أنثى	
100	05	00	00	20.0	01	00	00	40.0	02	40.0	02	20 - 30 سنة	الفترة العمرية
100	17	00	00	5.9	01	29.4	05	47.1	08	17.6	03	31 - 40 سنة	
100	11	00	00	9.1	01	27.3	03	36.4	04	27.3	03	41 - 50 سنة	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	
100	04	00	00	50.0	02	25.0	01	00	00	25.0	01	متوسطة	المؤهل الدراسي
100	07	00	00	00	00	42.9	03	28.6	02	28.6	02	ثانوية	
100	20	00	00	5.0	01	20.0	04	60.0	12	15.0	03	جامعة	
100	02	00	00	00	00	00	00	00	00	100	02	دراسات عليا	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المدير	المهنة
100	18	00	00	11.1	02	16.7	03	44.4	08	27.8	05	إطار سامي	
100	10	00	00	10.0	01	20.0	02	50.0	05	20.0	02	محاسب مالي	
100	05	00	00	00	00	60.0	03	20.0	01	20.0	01	عون تنفيذي	
100	33	00	00	9.1	03	24.2	08	42.4	14	24.2	08	المجموع	

كما هو مبين في الجدول رقم (12) فإن معظم أفراد عينة الدراسة موافقة على أن النظام يعمل على تحقيق

مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكاليف و ذلك من خلال اعتبار أن الأنشطة هي التي تسبب

التكاليف، و جاءت نسبة (42.4 %) موافق ليلها كل من موافق بشدة و محايد على عمل النظام على تحقيق

مستوى متميز من الدقة بنسبة متساوية (24.2 %)، و هذا ما ينطبق على جميع متغيرات الدراسة باستثناء

أصحاب شهادات المتوسط الذين لا يوافقون على ذلك بنسبة (50.0 %).

جدول رقم 16: الوقت و الجهد لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) على حسب متغير

الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المجموع	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / الوقت و الجهد للنظام		
	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت					
100	19	00	00	42.1	08	10.5	02	42.1	08	5.3	01	الجنس	ذكر
100	14	00	00	28.6	04	28.6	04	28.6	04	14.3	02		أنثى
100	05	00	00	60.0	03	20.0	01	20.0	01	00	00	الفئة العمرية	20 – 30 سنة
100	17	00	00	35.3	06	23.5	04	29.4	05	11.8	02		31 – 40 سنة
100	11	00	00	27.3	03	9.1	01	54.5	06	9.1	01		41 – 50 سنة
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00		أكثر من 50 سنة
100	04	00	00	00	00	25.0	01	75.0	03	00	00	المؤهل الدراسي	متوسطة
100	07	00	00	14.3	01	28.6	02	57.1	04	00	00		ثانوية
100	20	00	00	50.0	10	15.0	03	25.0	05	10.0	02		جامعة
100	02	00	00	50.0	01	00	00	00	00	50.0	01		دراسات عليا
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00		المدير
100	18	00	00	44.4	08	16.7	03	33.3	06	5.6	01		إطار سامي

100	10	00	00	40.0	04	20.0	02	20.0	02	20.0	02	محاسب مالي	المهنة
100	05	00	00	00	00	20.0	01	80.0	04	00	00	عون تنفيذي	
100	33	00	00	36.4	12	18.2	06	36.4	12	9.1	03	المجموع	

يتجلى لنا من خلا الجدول رقم (13) أن أفراد عينة الدراسة انقسمت بشأن نظام التكاليف المبني على

أساس الأنشطة (ABC) على أنه يأخذ وقت و جهد كبيرين، حيث تساوت نسبة موافق و غير موافق (36.4

%) و هذا ما ينضوي على مختلف متغيرات الدراسة و بنسب متفاوتة، فيما جاءت نسبة موافق بشدة على أخذ

النظام للوقت و الجهد قليلة (9.1 %).

جدول رقم 17: تنظيم الدورات التدريبية من طرف الإدارة للتعريف بنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

(ABC) على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المجموع	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / تنظيم الإدارة للدورات التدريبية	
	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت
100	19	5.3	01	26.3	05	10.5	02	42.1	08	15.8	03	الجنس ذكر
100	14	00	00	00	00	7.1	01	78.6	11	14.3	02	أنثى
100	05	00	00	00	00	20.0	01	80.0	04	00	00	20 – 30 سنة
100	17	00	00	11.8	02	00	00	58.8	10	29.4	05	31 – 40 سنة
100	11	9.1	01	27.3	03	18.2	02	45.5	05	00	00	41 – 50 سنة

100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	الفئة العمرية
100	04	00	00	50.0	02	00	00	50.0	02	00	00	متوسطة	
100	07	00	00	14.3	01	28.6	02	57.1	04	00	00	ثانوية	
100	20	5.0	01	10.0	02	5.0	01	65.0	13	15.0	03	جامعة	المؤهل
100	02	00	00	00	00	00	00	00	00	100	02	دراسات عليا	الدراسي
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المدير	
100	18	5.6	01	11.1	02	5.6	01	61.1	11	16.7	03	إطار سامي	
100	10	00	00	20.0	02	10.0	01	50.0	05	20.0	02	محاسب مالي	المهنة
100	05	00	00	20.0	01	20.0	01	60.0	03	00	00	عون تنفيذي	
100	33	3.0	01	15.2	05	9.1	03	57.6	19	15.2	05	المجموع	

جاءت البيانات كما هو موضح في الجدول رقم (14) مشيرة على أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقة على

أن إدارة المؤسسة هي التي تنظم الدورات التكوينية و التدريبية لتعريف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

(ABC)، حيث جاءت نسبة (57.6 %) مؤيدة لهذا الأخير بعبارة موافق و ذلك ما ينطبق على كامل

متغيرات الدراسة من جنس، فئة عمرية، مؤهل دراسي و المهنة بنسب متقاربة في حين عبارة غير موافق بشدة

جاءت بأقل نسبة (3.0%).

جدول رقم 18: تفاعل العمال مع نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) على حسب متغير

الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المجموع	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / تفاعل العمال مع النظام		
	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت					
100	19	00	00	5.3	01	26.3	05	63.2	12	5.3	01	ذكر	الجنس
100	14	00	00	14.3	02	14.3	02	64.3	09	7.1	01	أنثى	
100	05	00	00	00	00	00	00	100	05	00	00	20 – 30 سنة	الفترة العمرية
100	17	00	00	11.8	02	5.9	01	70.6	12	11.8	02	31 – 40 سنة	
100	11	00	00	9.1	01	54.5	06	36.4	04	00	00	41 – 50 سنة	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	المؤهل الدراسي
100	04	00	00	00	00	00	00	100	04	00	00	متوسطة	
100	07	00	00	00	00	57.1	04	42.9	03	00	00	ثانوية	المؤهل
100	20	00	00	10.0	02	15.0	03	65.0	13	10.0	02	جامعة	
100	02	00	00	50.0	01	00	00	50.0	01	00	00	دراسات عليا	المهنة
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المدير	
100	18	00	00	11.1	02	5.6	01	77.8	14	5.6	01	إطار سامي	المهنة
100	10	00	00	10.0	01	30.0	03	50.0	05	10.0	01	محاسب مالي	
100	05	00	00	00	00	60.0	03	40.0	02	00	00	عون تنفيذي	
100	33	00	00	9.1	03	21.2	07	63.6	21	6.1	02	المجموع	

جاءت النتائج على كما هو مبين في الجدول رقم (15) لتؤكد على أن العمال يتفاعلون بشكل إيجابي مع

نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، حيث عبرت غالبية أفراد العينة على الموافقة عن هذا

التفاعل و بنسبة عالية (63.6 %) و هذا ما ينطبق على باقي متغيرات الدراسة، فيما جاءت نسبة (9.1 %) من أفراد العينة لتتفني هذا التفاعل الإيجابي لتعتبره تفاعل سلبي من خلال عبارة غير موافق على التفاعل الإيجابي.

من أفراد العينة لتتفني هذا التفاعل الإيجابي لتعتبره تفاعل سلبي من خلال عبارة غير موافق على التفاعل الإيجابي.

جدول رقم 19: الاستغناء عن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) لصعوبته على حسب متغير

الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المجموع	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / الاستغناء عن النظام لصعوبته		
	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	
100	19	5.3	01	26.3	05	31.6	06	26.3	05	10.5	02	ذكر	الجنس
100	14	00	00	21.4	03	21.4	03	50.0	07	7.1	01	أنثى	
100	05	00	00	00	00	20.0	01	80.0	04	00	00	20 – 30 سنة	
100	17	00	00	35.3	06	29.4	05	23.5	04	11.8	02	31 – 40 سنة	
100	11	9.1	01	18.2	02	27.3	03	36.4	04	9.1	01	41 – 50 سنة	الفئة
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	العمرية
100	04	00	00	00	00	00	00	75.0	03	25.0	01	متوسطة	
100	07	00	00	28.6	02	28.6	02	42.9	03	00	00	ثانوية	
100	20	5.0	01	30.0	06	30.0	06	30.0	06	5.0	01	جامعة	المؤهل
100	02	00	00	00	00	50.0	01	00	00	50.0	01	دراسات عليا	الدراسي
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المدير	
100	18	5.6	01	22.2	04	27.8	05	33.3	06	11.1	02	إطار سامي	
100	10	00	00	30.0	03	20.0	02	40.0	04	10.0	01	محاسب مالي	

100	05	00	00	20.0	01	40.0	02	40.0	02	00	00	عون تنفيذي	المهنة
100	33	3.0	01	24.2	08	27.3	09	36.4	12	9.1	03	المجموع	

عبرت غالبية أفراد العينة من خلال البيانات في الجدول (16) عن صعوبة دراسة نظام التكاليف المبني على

أساس الأنشطة (ABC) مقارنة بالتكاليف التقليدية مما أدى إلى الاستغناء عنه، حيث جاءت عبارة موافق

بأعلى نسبة (36.4 %) و هذا ما يفسر صعوبة دراسة النظام الجديد، فيما جاءت غير موافق دونها بنسبة

(24.2 %)، كما جاءت عبارة محايد بنسبة متقاربة مع النسب الأخرى حيث عبرت عن نسبة (27.3 %) من

عينة الدراسة.

جدول رقم 20: توفير الشروط لإنجاح تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) على

حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المجموع		غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / توفير شروط إنجاح تطبيق النظام	
ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت
100	19	5.3	01	15.8	03	21.1	04	42.1	08	15.8	03	ذكر	الجنس
100	14	00	00	7.1	01	21.4	03	64.3	09	7.1	01	أنثى	
100	05	00	00	00	00	20.0	01	80.0	04	00	00	20 – 30 سنة	
100	17	00	00	11.8	02	17.6	03	47.1	08	23.5	04	31 – 40 سنة	
100	11	9.1	01	18.2	02	27.3	03	45.5	05	00	00	41 – 50 سنة	الفئة
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	العمرية

100	04	00	00	00	00	00	00	100	04	00	00	متوسطة	المؤهل
100	07	00	00	14.3	01	14.3	01	57.1	04	14.3	01	ثانوية	
100	20	5.0	01	10.0	02	30.0	06	45.0	09	10.0	02	جامعة	
100	02	00	00	50.0	01	00	00	00	00	50.0	01	دراسات عليا	الدراسي
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المدير	المهنة
100	18	5.6	01	11.1	02	22.2	04	50.0	09	11.1	02	إطار سامي	
100	10	00	00	10.0	01	10.0	01	70.0	07	10.0	01	محاسب مالي	
100	05	00	00	20.0	01	40.0	02	20.0	01	20.0	01	عون تنفيذي	
100	33	3.0	01	12.2	04	21.1	07	51.5	17	12.1	04	المجموع	

فيما جاءت نتائج الجدول رقم (17) لتؤكد على توفير إدارة المؤسسة جميع الإمكانيات اللازمة لإنجاح

تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، حيث عبرت غالبية أفراد العينة على الموافقة بنسبة

عالية (51.5 %)، و هذا ما ينطبق على جميع متغيرات الدراسة باستثناء أصحاب شهادات الدراسات العليا

الذين انقسموا في حول هذا الموضوع من خلال البيانات على الجدول المذكور أعلاه حيث عبر النصف بموافق

بشدة بنسبة (50.0 %) فيما عبر النصف الآخر بغير موافق و بنفس النسبة، فيما جاءت غير موافق بشدة

بنسبة ضئيلة جدا (3.0 %).

جدول رقم 21: توفر الأدوات و الأجهزة الحديثة للمساعدة على التحكم في نظام التكاليف المبني على أساس

الأنشطة (ABC) على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المجموع	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / توفر الأدوات و الأجهزة للتحكم في النظام		
	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت					
100	19	5.3	01	10.5	02	26.3	05	31.6	06	26.3	05	ذكر	الجنس
100	14	00	00	28.6	04	14.3	02	42.9	06	14.3	02	أنثى	
100	05	00	00	40.0	02	00	00	40.0	02	20.0	01	20 – 30 سنة	الفئة
100	17	5.9	01	11.8	02	5.9	01	47.1	08	29.4	05	31 – 40 سنة	
100	11	00	00	18.2	02	54.5	06	18.2	02	9.1	01	41 – 50 سنة	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	العمرية
100	04	25.0	01	25.0	01	00	00	50.0	02	00	00	متوسطة	المؤهل الدراسي
100	07	00	00	14.3	01	42.9	03	14.3	01	28.6	02	ثانوية	
100	20	00	00	15.0	03	20.0	04	45.0	09	20.0	04	جامعة	
100	02	00	00	50.0	01	00	00	00	00	50.0	01	دراسات عليا	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المدير	المهنة
100	18	00	00	27.8	05	5.6	01	50.0	09	16.7	03	إطار سامي	
100	10	10.0	01	10.0	01	40.0	04	20.0	02	20.0	02	محاسب مالي	
100	05	00	00	00	00	40.0	02	20.0	01	40.0	02	عون تنفيذي	
100	33	3.0	01	18.2	06	21.2	07	36.4	12	21.2	07	المجموع	

كما هو مبين في الجدول رقم (18) فقد جاءت النتائج على أنه غالبية أفراد العينة عبرت بموافق بنسبة

(36.4 %) على توفر الأدوات و الأجهزة الحديثة في المؤسسة و التي تساعد على التحكم الجيد في نظام

التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، فيما انقسمت باقي النسب ما بين موافق بشدة و محايد و التي جاءت على حسب النتائج في الجدول بنسب متساوية (21.2 %)، كما أباتت غير موافق نسبة (18.2 %)، و هذا ما ينطبق على جميع متغيرات الدراسة و بنسب متقاربة.

جدول رقم 22: تماشي توجهات المؤسسة مع أهداف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)

على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المجموع	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / تماشي توجهات المؤسسة مع النظام		
	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	
100	19	00	00	15.8	03	31.6	06	31.6	06	21.1	04	ذكر	الجنس
100	14	00	00	21.4	03	21.4	03	50.0	07	7.1	01	أنثى	
100	05	00	00	40.0	02	00	00	40.0	02	20.0	01	20 – 30 سنة	الفئة
100	17	00	00	5.9	01	23.5	04	52.9	09	17.6	03	31 – 40 سنة	
100	11	00	00	27.3	03	45.5	05	18.2	02	9.1	01	41 – 50 سنة	العمرية
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	
100	04	00	00	25.0	01	50.0	02	25.0	01	00	00	متوسطة	المؤهل الدراسي
100	07	00	00	28.6	02	28.6	02	28.6	02	14.3	01	ثانوية	
100	20	00	00	15.0	03	20.0	04	50.0	10	15.0	03	جامعة	
100	02	00	00	00	00	50.0	01	00	00	50.0	01	دراسات عليا	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المدير	
100	18	00	00	11.1	02	22.2	04	44.4	08	22.2	04	إطار سامي	

100	10	00	00	30.0	03	30.0	03	40.0	04	00	00	محاسب مالي	المهنة
100	05	00	00	20.0	01	40.0	02	20.0	01	20.0	01	عون تنفيذي	
100	33	00	00	18.2	06	27.3	09	39.4	13	15.2	05	المجموع	

أبانت نتائج الجدول رقم (19) عن موافقة غالبية أفراد العينة على أن توجهات المؤسسة تتماشى مع

أهداف نظام التكاليف الجديد بنسبة (39.4 %)، ليلها بعد ذلك محايد بنسبة (27.3 %)، فيما جاءت

باقي النتائج بنسب متفاوتة، و هذا ما ينطبق على متغيرات الدراسة كالجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و

المهنة.

جدول رقم 23: احتياج المؤسسة إلى إعادة هيكلة للوسائل و الأدوات التقنية على حسب متغير الجنس الفئة

العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المجموع	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / احتياج المؤسسة إلى وسائل و أدوات تقنية		
	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت			
100	19	15.8	03	26.3	05	15.8	03	26.3	05	15.8	03	ذكر	الجنس
100	14	7.1	01	21.4	03	21.4	03	42.9	06	7.1	01	أنثى	
100	05	20.0	01	40.0	02	00	00	40.0	02	00	00	20 – 30 سنة	الفئة
100	17	5.9	01	23.5	04	23.5	04	35.3	06	11.8	02	31 – 40 سنة	
100	11	18.2	02	18.2	02	18.2	02	27.3	03	18.2	02	41 – 50 سنة	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	العمرية

100	04	00	00	25.0	01	25.0	01	25.0	01	25.0	01	متوسطة	المؤهل
100	07	14.3	01	14.3	01	14.3	01	42.9	03	14.3	01	ثانوية	
100	20	15.0	03	30.0	06	20.0	04	30.0	06	5.0	01	جامعة	
100	02	00	00	00	00	00	00	50.0	01	50.0	01	دراسات عليا	الدراسي
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المدير	المهنة
100	18	11.1	02	33.3	06	22.2	04	27.8	05	5.6	01	إطار سامي	
100	10	10.0	01	20.0	02	00	00	50.0	05	20.0	02	محاسب مالي	
100	05	20.0	01	00	00	40.0	02	20.0	01	20.0	01	عون تنفيذي	
100	33	12.1	04	24.2	08	18.2	06	33.3	11	12.1	04	المجموع	

جاءت نتائج احتياج المؤسسة إلى إعادة هيكلة للوسائل و الأدوات التقنية و المستلزمات المستخدمة

حاليا كما هو موضح في الجدول رقم (20)، على أن معظم أفراد العينة يؤيدون إعادة هيكلة الوسائل و الأدوات

و المستلزمات المستخدمة بتعبير موافق بنسبة (33.3%)، و ذلك ما ينطبق على مختلف متغيرات الدراسة، فيما

جاءت نسبة غير موافق (24.2%) و أظهرت هذه النتائج تفاوت نسبي فيما يخص باقي العبارات.

جدول رقم 24: اهتمام الإدارة و الموظفين برفع مستوى استغلال فوائد نظام التكاليف المبني على أساس

الأنشطة (ABC) على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المجموع	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / اهتمام الإدارة و الموظفين بفوائد النظام		
	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	
100	19	00	00	5.3	01	15.8	03	47.4	09	31.6	06	ذكر	الجنس
100	14	00	00	14.3	02	21.4	03	42.9	06	21.4	03	أنثى	
100	05	00	00	40.0	02	00	00	20.0	01	40.0	02	20 – 30 سنة	الفتة العمرية
100	17	00	00	00	00	23.5	04	47.1	08	29.4	05	31 – 40 سنة	
100	11	00	00	9.1	01	18.2	02	54.5	06	18.2	02	41 – 50 سنة	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	
100	04	00	00	00	00	25.0	01	50.0	02	25.0	01	متوسطة	المؤهل الدراسي
100	07	00	00	00	00	28.6	02	57.1	04	14.3	01	ثانوية	
100	20	00	00	15.0	03	15.0	03	45.0	09	25.0	05	جامعة	
100	02	00	00	00	00	00	00	00	00	100	02	دراسات عليا	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المدير	المهنة
100	18	00	00	11.1	02	16.7	03	33.3	06	38.9	07	إطار سامي	
100	10	00	00	10.0	01	00	00	70.0	07	20.0	02	محاسب مالي	
100	05	00	00	00	00	60.0	03	40.0	02	00	00	عون تنفيذي	
100	33	00	00	9.1	03	18.2	06	45.5	15	27.3	09	المجموع	

فيما أبانت النتائج من خلال الجدول رقم (21) على وجود اهتمام كبير من طرف الإدارة و الموظفين في

الرفع من مستوى استغلال فوائد نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) حيث عبرت غالبية أفراد

العينة عن موافق و بنسبة عالية (45.5 %)، ليليهها موافق بشدة بنسبة (27.3 %) و هذا ما يؤكد على وجود

اهتمام كبير موجه من طرف الإدارة و الموظفين لهذا النظام الجديد، أما باقي النتائج فكانت بنسب متفاوتة .

جدول رقم 25: عمل نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) على زيادة فعالية الرقابة على الموارد

المتاحة بالتركيز على الأنشطة كأسس للرقابة و المحاسبة على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و

المهنة.

المجموع		غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / عمل النظام على زيادة فعالية الرقابة	
ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت
100	19	00	00	15.8	03	26.3	05	31.6	06	26.3	05	ذكر	الجنس
100	14	00	00	7.1	01	7.1	01	57.1	08	28.6	04	أنثى	
100	05	00	00	00	00	00	00	60.0	03	40.0	02	20 – 30 سنة	الفئة
100	17	00	00	11.8	02	17.6	03	29.1	05	41.2	07	31 – 40 سنة	
100	11	00	00	18.2	02	27.3	03	54.5	06	00	00	41 – 50 سنة	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	العمرية
100	04	00	00	00	00	50.0	02	50.0	02	00	00	متوسطة	
100	07	00	00	14.3	01	14.3	01	57.1	04	14.3	01	ثانوية	
100	20	00	00	10.0	02	15.0	03	40.0	08	35.0	07	جامعة	المؤهل
100	02	00	00	50.0	01	00	00	00	00	50.0	01	دراسات عليا	الدراسي

100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المدير	المهنة
100	18	00	00	11.1	02	16.7	03	33.3	06	38.9	07	إطار سامي	
100	10	00	00	10.0	01	10.0	01	70.0	07	10.0	01	محاسب مالي	
100	05	00	00	20.0	01	40.0	02	20.0	01	20.0	01	عون تنفيذي	
100	33	00	00	12.1	04	18.2	06	42.4	14	27.3	09	المجموع	

أظهرت نتائج عينة الدراسة فيما يتعلق بعمل نظام التكاليف المبني على الأنشطة على زيادة فعالية الرقابة على الموارد المتاحة عن طريق التركيز على الأنشطة كأساس للرقابة و المحاسبة كما هو مبين في الجدول رقم (22) أعلاه، أن غالبية أفراد العينة موافقون على عمل النظام على زيادة المراقبة، حيث غطت عبارة موافق نسبة (42.4 %) من مجموع العينة الخاضعة للدراسة، فيما غطت موافق بشدة ما نسبته (27.3 %)، و هذا ينطبق على غالبية متغيرات الدراسة بنسب متقاربة ، أما بالنسبة لغير موافق و غير موافق بشدة، حيث جاءت النتائج كما هو مبين في نفس الجدول بنسب ضئيلة أو معدومة.

جدول رقم 26: اعتبار نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) أداة لتفعيل مراقبة تسيير في

المؤسسة على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المجموع	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
---------	----------------	-----------	-------	-------	------------

المعلومات الشخصية / النظام أداة تفعيل المراقبة في المؤسسة													
ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت		
100	19	00	00	10.5	02	21.1	04	52.6	10	15.8	03	ذكر	الجنس
100	14	00	00	14.3	02	21.4	03	50.0	07	14.3	02	أنثى	
100	05	00	00	20	01	00	00	60.0	03	20.0	01	20 – 30 سنة	الفئة العمرية
100	17	00	00	00	00	17.6	03	64.7	11	17.6	03	31 – 40 سنة	
100	11	00	00	27.3	03	36.4	04	27.3	03	9.1	01	41 – 50 سنة	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	
100	04	00	00	50.0	02	25.0	01	25.0	01	00	00	متوسطة	
100	07	00	00	00	00	42.9	03	57.1	04	00	00	ثانوية	المؤهل
100	20	00	00	10.0	02	10.0	02	60.0	12	20.0	04	جامعة	
100	02	00	00	00	00	50.0	01	00	00	50.0	01	دراسات عليا	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المدير	المهنة
100	18	00	00	11.1	02	11.1	02	55.6	10	22.2	04	إطار سامي	
100	10	00	00	20.0	02	20.0	02	50.0	05	10.0	01	محاسب مالي	
100	05	00	00	00	00	60.0	03	40.0	02	00	00	عون تنفيذي	
100	33	00	00	12.1	04	21.2	07	51.5	17	15.2	05	المجموع	

كشفت نتائج الدراسة الخاصة باعتبار نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة أداة لتفعيل مراقبة تسيير في

المؤسسة عن التأكيد على أنها أداة لتفعيل تسيير المؤسسة من خلال موافق و موافق بشدة بنسبة (51.5 %) و

(15.2 %) على التوالي ، و هو ما ينطبق على أغلبية متغيرات الدراسة الأخرى فيما عدا الفئة العمرية من 14

الى 50 سنة و العاملون في منصب عون تنفيذي التي جاءت النتائج محايد بنسب عالية (36.4%) و (60.0) % على التوالي.

جدول رقم 27: عدم توفر المؤسسة على المتطلبات الفنية لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس

الأنشطة (ABC) لزيادة فعالية الرقابة على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المجموع	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / عدم توفر المتطلبات الفنية لتطبيق النظام		
	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت					
100	19	5.3	01	26.3	05	31.6	06	31.6	06	5.3	01	ذكر	الجنس
100	14	00	00	42.9	06	35.7	05	7.1	01	14.3	02	أنثى	
100	05	20.0	01	60.0	03	20.0	01	00	00	00	00	30 – 20 سنة	الفئة العمرية
100	17	00	00	41.2	07	29.4	05	17.6	03	11.8	02	40 – 31 سنة	
100	11	00	00	9.1	01	45.5	05	36.4	04	9.1	01	50 – 41 سنة	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	
100	04	00	00	00	00	50.0	02	50.0	02	00	00	متوسطة	
100	07	00	00	14.3	01	71.4	05	14.3	01	00	00	ثانوية	
100	20	5.0	01	45.0	09	20.0	04	20.0	04	10.0	02	جامعة	
100	02	00	00	50.0	01	00	00	00	00	50.0	01	دراسات عليا	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المدير	
100	18	5.6	01	44.4	08	22.2	04	22.2	04	5.6	01	إطار سامي	

100	10	00	00	20.0	02	40.0	04	20.0	02	20.0	02	محاسب مالي	المهنة
100	05	00	00	20.0	01	60.0	03	20.0	01	00	00	عون تنفيذي	
100	33	3.0	01	33.3	11	33.3	11	21.2	07	9.1	03	المجموع	

من خلال النتائج كما هو موضح في الجدور رقم (24) يتبين لنا أنه بخصوص عدم توفر المؤسسة على المتطلبات

الفنية و الاجرائية لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة حتى تعمل على زيادة الفاعلية فغالبية

أفراد العينة محايد أو غير موافق بنسبة (33.3 %) و هذا ما يؤكد على توفر المؤسسة على المتطلبات اللازمة من

أجل تطبيق النظام، و هو ما ينطبق على غالبية متغيرات الدراسة بنسب متفاوتة.

جدول رقم 28: مراقبة التسيير للوصول الى الأهداف المسطرة بالاعتماد على نظام التكاليف المبني على أساس

الأنشطة (ABC) بأقل التكاليف و أكثر فعالية على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و

المهنة.

المجموع	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / مراقبة التسيير بالاعتماد على النظام		
	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	
100	19	00	00	10.5	02	21.1	04	52.6	10	15.8	03	ذكر	الجنس
100	14	00	00	14.3	02	28.6	04	35.7	05	21.4	03	أنثى	
100	05	00	00	00	00	40.0	02	40.0	02	20.0	01	20 – 30 سنة	الفئة العمرية
100	17	00	00	17.6	03	29.4	05	35.3	06	17.6	03	31 – 40 سنة	
100	11	00	00	9.1	01	9.1	01	63.6	07	18.2	02	41 – 50 سنة	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	

100	04	00	00	50.0	02	25.0	01	25.0	01	00	00	متوسطة	المؤهل الدراسي
100	07	00	00	00	00	28.6	02	71.4	05	00	00	ثانوية	
100	20	00	00	10.0	02	25.0	05	45.0	09	20.0	04	جامعة	
100	02	00	00	00	00	00	00	00	00	100	02	دراسات عليا	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المدير	المهنة
100	18	00	00	16.7	03	22.2	04	33.3	06	27.8	05	إطار سامي	
100	10	00	00	10.0	01	20.0	02	60.0	06	10.0	01	محاسب مالي	
100	05	00	00	00	00	40.0	02	60.0	03	00	00	عون تنفيذي	
100	33	00	00	12.1	04	24.2	08	45.5	15	18.2	06	المجموع	

أظهرت النتائج من خلال البيانات في الجدول رقم (25) على أن غالبية أفراد العينة عبروا بموافق بنسبة

(45.5%) عن مراقبة التسيير الذي بدوره يعتبر تسلسل يقوم من خلاله مسؤولي المؤسسات بضمان الموارد

المتاحة بأقل التكاليف و أكثر فعالية للوصول إلى الأهداف المسطرة بالاعتماد على نظام التكاليف المبني على

أساس الأنشطة، فيما عبر المتحصلون على شهادات عليا بقيمة مطلقة بنسبة (100.0 %) عن موافق بشدة.

جدول رقم 29: ارتباط مراقبة التسيير بالمديرية العامة على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و

المهنة.

المجموع	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / ارتباط		
	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	مراقبة التسيير بالمديرية العامة		
100	19	5.3	01	10.5	02	21.1	04	47.4	09	15.8	03	ذكر	الجنس
100	14	00	00	00	00	21.4	03	57.1	08	21.4	03	أنثى	
100	05	00	00	00	00	40.0	02	40.0	02	20.0	01	20 - 30 سنة	الفتة العمرية
100	17	00	00	5.9	01	17.6	03	52.9	09	23.5	04	31 - 40 سنة	
100	11	9.1	01	9.1	01	18.2	02	54.5	06	9.1	01	41 - 50 سنة	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	
100	04	00	00	00	00	25.0	01	75.0	03	00	00	متوسطة	المؤهل الدراسي
100	07	00	00	00	00	42.9	03	42.9	03	14.3	01	ثانوية	
100	20	5.0	01	10.0	02	15.0	03	55.0	11	15.0	03	جامعة	
100	02	00	00	00	00	00	00	00	00	100	02	دراسات عليا	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المدير	المهنة
100	18	00	00	11.1	02	16.7	03	50.0	09	22.2	04	إطار سامي	
100	10	10.0	01	00	00	10.0	01	60.0	06	20.0	02	محاسب مالي	
100	05	00	00	00	00	60.0	03	40.0	02	00	00	عون تنفيذي	
100	33	3.0	01	6.1	02	21.2	07	51.5	17	18.2	06	المجموع	

مثلما تشير إليه النتائج من خلال الجدول رقم (26) فغالبية أفراد العينة ترى أن مراقبة التسيير مرتبطة

ارتباط مباشر مع المديرية العامة بحيث تحصل على معلومات من المديرية الفرعية تناقشها و تعالجها و تقدم

التوجيهات و الارشادات و هذا ما يفسر نسبة (51.5 %) موافق بالاضافة إلى نسبة (18.2 %) موافق

بشدة، في حين جاءت غير موافق بنسبة ضئيلة (6.1 %)، و ذلك ما ينطبق على جميع متغيرات الدراسة.

جدول رقم 30: الهدف من مراقبة التسيير على حسب متغير الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المجموع	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / الهدف من مراقبة التسيير	
	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت				
100	19	00	00	00	26.3	05	52.6	10	21.1	04	ذكر	الجنس
100	14	00	00	00	14.3	02	42.9	06	42.9	06	أنثى	
100	05	00	00	00	00	00	40.0	02	60.0	03	20 – 30 سنة	الفئة العمرية
100	17	00	00	00	17.6	03	41.2	07	41.2	07	31 – 40 سنة	
100	11	00	00	00	36.4	04	63.6	07	00	00	41 – 50 سنة	
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة	
100	04	00	00	00	25.0	01	50.0	02	25.0	01	متوسطة	المؤهل الدراسي
100	07	00	00	00	14.3	01	71.4	05	14.3	01	ثانوية	
100	20	00	00	00	25.0	05	45.0	09	30.0	06	جامعة	
100	02	00	00	00	00	00	00	00	100	02	دراسات عليا	الدراسي
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المدير	المهنة
100	18	00	00	00	22.2	04	33.3	06	44.4	08	إطار سامي	
100	10	00	00	00	10.0	01	70.0	07	20.0	02	محاسب مالي	
100	05	00	00	00	40.0	02	60.0	03	00	00	عون تنفيذي	

100	33	00	00	00	00	21.2	07	48.5	16	30.3	10	المجموع
-----	----	----	----	----	----	------	----	------	----	------	----	---------

كشفت النتائج من خلال الجدول رقم (27) على أن غالبية أفراد العينة ترى أن مراقبة التسيير تهدف إلى

تجديد الطاقات و القدرات من أجل الاستعمال الفعال و الملائم للمواد المتاحة في المؤسسة، فجاءت موافق بنسبة

عالية (48.5 %) ليليتها موافق بشدة بنسبة (30.3 %) و هذا ما يؤكد صحة الهدف من المراقبة في حين

انعدمت نسبة كل من غير موافق و غير موافق بشدة، و هذا ما ينطبق على باقي متغيرات الدراسة.

جدول رقم 31: العلاقة بين نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة و مراقبة التسيير على حسب متغير

الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي و المهنة.

المجموع	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المعلومات الشخصية / العلاقة بين النظام و مراقبة التسيير	
	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت
100	19	5.3	01	15.8	03	5.3	01	57.9	11	15.8	03	الجنس
100	14	00	00	7.1	01	21.4	03	35.7	05	35.7	05	ذكر
100	14	00	00	7.1	01	21.4	03	35.7	05	35.7	05	أنثى
100	05	00	00	00	00	00	00	60.0	03	40.0	02	20 – 30 سنة
100	17	00	00	17.6	03	11.8	02	41.2	07	29.4	05	31 – 40 سنة
100	11	9.1	01	9.1	01	18.2	02	54.5	06	9.1	01	41 – 50 سنة
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	أكثر من 50 سنة
100	04	00	00	50.0	02	00	00	50.0	02	00	00	متوسطة
100	07	14.3	01	00	00	28.6	02	57.1	04	00	00	ثانوية
100	20	00	00	5.0	01	10.0	02	50.0	10	35.0	07	جامعة

100	02	00	00	50.0	01	00	00	00	00	50.0	01	دراسات عليا	المؤهل الدراسي
100	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	المدير	
100	18	00	00	11.1	02	5.6	01	38.9	07	44.4	08	إطار سامي	المهنة
100	10	00	00	20.0	02	00	00	80.0	08	00	00	محاسب مالي	
100	05	20.0	01	00	00	60.0	03	20.0	01	00	00	عون تنفيذي	
100	33	3.0	01	12.1	04	12.1	04	48.5	16	24.2	08	المجموع	

كشفت النتائج الخاصة بالعلاقة بين نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة و مراقبة التسيير على أنها

علاقة متينة، إذ جاءت البيانات من خلال الجدول رقم (24) على أن معظم أفراد عينة الدراسة تعتبرها علاقة

متينة موافق بنسبة (48.5 %) و موافق بشدة بنسبة (24.2 %)، و هذا ما ينطبق على باقي متغيرات الدراسة

بنسب متفاوتة.

المطلب الثالث: اختبار فرضيات البحث

الفرضية الأولى: يمكن تقسيمها إلى شطرين:

أ- الأنظمة الحديثة لإدارة التكلفة تساعد على توفير معلومات دقيقة حول التكاليف.

يمكن صياغة هذه الفرضية على النحو التالي:

H_0 : لا تساعد الأنظمة الحديثة على توفير معلومات حول التكاليف.

H_1 : تساعد الأنظمة الحديثة على توفير معلومات حول التكاليف .

مثلما هي النتائج في جدول اختبار (T-Test) أدناه وبالنظر إلى خانة Sig نلاحظ أن $Sig < 0.05$ وبالتالي نرفض الفرضية المدومة H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 وبالتالي فإن الأنظمة الحديثة لإدارة التكلفة تساعد على توفير معلومات دقيقة حول التكاليف.

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
G1	33	2,3636	,43342	,07545

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
G1	31,328	32	,000	2,36364	2,2100	2,5173

ب) - الأنظمة الحديثة تساعد الإدارة في تفعيل مراقبة التسيير.

يمكن صياغة ذلك على النحو التالي:

H_0 : لا تساعد الأنظمة الحديثة الإدارة في تفعيل المراقبة.

H_1 : تساعد الأنظمة الحديثة الإدارة في تفعيل المراقبة.

كما هو مبين في الجدول أدناه من جدول اختبار (T-Test) وبالنظر إلى خانة Sig نلاحظ أن $Sig < 0.05$

وبالتالي نرفض الفرضية المدومة H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 وبالتالي فإن الأنظمة الحديثة

تساعد الإدارة في تفعيل المراقبة.

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
G5	33	2,3030	,45563	,07932

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
G5	29,036	32	,000	2,30303	2,1415	2,4646

الفرضية الثانية: وهي كالتالي :

توجد علاقة ارتباطيه بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة و تخفيض التكاليف.

H_0 : لا توجد علاقة ارتباطيه بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة و تخفيض التكاليف.

H_1 : توجد علاقة ارتباطيه بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة و تخفيض التكاليف.

من جداول الانحدار أدناه نستنتج ما يلي:

قيمة الارتباط بين المتغيرين تساوي 0,23

تخفيض التكاليف يؤثر بحوالي 5 % على نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

قيمة Sig أكبر من 0,05 وبالتالي لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتخفيض التكاليف على نظام التكاليف

على أساس الأنشطة.

Variables introduites/supprimées^a

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	G2 ^b	.	Entrée

a. Variable dépendante : G1

b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Changement dans les statistiques				
					Variation de R-deux	Variation de F	ddl1	ddl2	Sig. Variation de F
1	,233 ^a	,054	,024	,42823	,054	1,780	1	31	,192

a. Valeurs prédites : (constantes),G2

b. Variable dépendante : G1

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.	Corrélations		
	A	Erreur standard	Bêta			Corrélation simple	Partielle	Partie
1 (Constante)	1,736	,476		3,648	,001			
G2	,230	,173	,233	1,334	,192	,233	,233	,233

a. Variable dépendante : G1

الفرضية الثالثة: يمكن تقسيمها إلى شطرين:

أ- يمكن تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

يمكن صياغة هذه الفرضية على النحو التالي:

H_0 : لا يمكن تطبيق نظام المحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

H₁: يمكن تطبيق نظام المحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

كما تشير النتائج في جدول اختبار (T-Test) أدناه وبالنظر إلى خانة Sig نلاحظ أن Sig

< 0.05 وبالتالي نرفض الفرضية المدمومة **H₀** ونقبل الفرضية البديلة **H₁** وبالتالي فإنه يمكن تطبيق

نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
G4	33	2,4727	,51190	,08911

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
G4	27,749	32	,000	2,47273	2,2912	2,6542

(ب) - يوجد صعوبات و عراقيل تواجه عملية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

يمكن صياغة ذلك على النحو التالي:

H₀ : لا يوجد صعوبات و عراقيل تواجه عملية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

H₁ : يوجد صعوبات و عراقيل تواجه عملية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

كما هو مبين في الجدول أدناه من جدول اختبار (T-Test) وبالنظر إلى خانة Sig نلاحظ أن Sig < 0.05 وبالتالي نرفض الفرضية المدمومة H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 وبالتالي يوجد صعوبات و عراقيل تواجه عملية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
G2	33	2,7222	,43833	,07630

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
G2	35,677	32	,000	2,72222	2,5668	2,8776

المطلب الرابع: النتائج والتوصيات:

I- النتائج:

لقد تم التوصل من خلال اختبار صحة فروض الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- أثبتت الدراسة صحة الفرضية الأولى ، حيث أثبتت نتائج التحليل الإحصائي أن الأنظمة الحديثة لإدارة

التكلفة تساعد على توفير معلومات حول التكاليف أكثر مصداقية.

كما أثبتت الدراسة من خلال اختبار (T-TEST) أن هذه الأنظمة الحديثة تساعد الإدارة في تفعيل مراقبة

التسيير.

- بالنسبة للفرضية الثانية، فإن تخفيض التكاليف يؤثر بحوالي 5 % على نظام التكاليف على أساس الأنشطة، وبالتالي لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتخفيض التكاليف على نظام التكاليف على أساس الأنشطة، مما يوضح عدم وجود علاقة ارتباطيه بين النظام الحديث و تخفيض التكاليف .
- و خلصت الدراسة كذلك من خلال اختبار (T-TEST) عن إمكانية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، كما أثبتت وجود صعوبات و عراقيل تواجه عملية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

II- التوصيات :

- بناء على النتائج التي تم التوصل إليها يمكن تقديم التوصيات التالية:
- يتعين على الإدارة العليا للمؤسسات الحرص من أجل القضاء على الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام التكاليف المستهدفة حتى تستطيع الاستفادة من مزايا هذا النظام.
- ضرورة الاهتمام بدراسة الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف وفهمها جيدا حتى تكون مقبولة من جميع الأطراف الفاعلة في المؤسسة وبذلك يسهل تطبيقها وبالتالي تستطيع المؤسسة المحافظة على استمراريتها خاصة في بيئة الأعمال الحديثة التي تسودها المنافسة الشديدة.
- تنظيم دورات تعليمية وتكوينية للإطارات قصد التعرف أكثر على هذه الأساليب وكيفية تطبيق تقنياتها لتذليل الصعوبات التي تواجهها.
- توفير الإمكانيات المادية والمالية والمعنوية من أجل وضع هذا النظام في الخدمة في المؤسسات الاقتصادية.
- تقديم تشجيعات من قبل الهيئات الوصية للمؤسسات الاقتصادية التي تقوم بتطبيق أساليب الإدارة الحديثة.

الخاتمة:

- من خلال الدراسة تبين لنا أثر تبني الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف على المؤسسات الاقتصادية وذلك بكونها تعطي النتائج بدقة و بأكثر مصداقية، وعلى الأخص نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) موضوع دراستنا ، حيث انتهت إلى النتائج التالية
- تحتل محاسبة التكاليف أهمية بالغة في المؤسسة حيث يمكن اعتبارها نظاما داخليا فرعيا للمعلومات له تقنياته الخاصة لجمع وفحص وتبويب التكاليف، بغرض تحليلها، حيث تسمح بحساب التكاليف لأهداف التسعير وتقييم الأداء.
- إن مختلف المؤسسات الاقتصادية تعتمد في نظام تكاليفها على الطرق التقليدية، فهناك مؤسسات تطبق طريقة التكاليف الكلية، وأخرى تطبق طريقة التكاليف المتغيرة، وأخرى تطبق التكاليف المعيارية وإعداد الموازنات و تحليل الانحرافات، وهناك مؤسسات بدأت تتوجه نحو تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة و الذي بدوره يساعد على إعطاء نتائج بصورة دقيقة.
- بالرغم من الانتشار الواسع الذي عرفته طريقة التكاليف الكلية إلا أنها واجهت الكثير من الصعوبات منذ العقود الأخيرة من القرن الماضي، وأصبح يطلق عليها النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف.
- إن التكاليف الغير مباشرة هي المحور الأساسي في محاسبة التكاليف نظرا لصعوبة تتبعها إلى المنتجات أو مواضع التكلفة بشكل عام.
- إن الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف توفر معلومات دقيقة حول التكاليف بأكثر مصداقية ومتعددة الأشكال، وهذا ما يساعد الإدارة العليا في اتخاذ القرارات الإدارية، لكن التوجه لبعض المؤسسات نحو تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة و إهمال الطرق الأخرى رغم أهميتها مثل نظام التكاليف المستهدفة، نظام أسعار التنازل، واللدان لهما دور كبير في تخفيض التكاليف بالنسبة للمؤسسة.

أحد التطورات المهمة في محاسبة التكاليف، ظهر في (ABC) - يعد نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ثمانينات القرن الماضي في المؤسسات الأمريكية في القطاع الصناعي، وبعدها إلى القطاعات الخدمية.

على فكرة أن المنتجات لا تستهلك الموارد (ABC) - يقوم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة مباشرة، وإنما تستهلك الأنشطة وهذه الأخيرة هي التي تستهلك الموارد، لذا يتعين عند حساب تكلفة المنتجات المرور أولاً عبر الأنشطة.

- الفرق الظاهر بين نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة و الأنظمة التقليدية هو المعاملات التي يتم على أساسها توزيع التكاليف غير المباشرة وكيفية التوزيع.

: بتوفير معلومات من وجهتين وهما (ABC) - يسمح نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

الوجهة العمودية هي وجهة حساب التكاليف، و الوجهة الأفقية و هي وجهة تسيير الأنشطة.

بناء نظام لتسيير التكاليف على أساس (ABC) - يسمح نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

الأنشطة، حيث يمكن هذا الأخير من تسيير التكاليف انطلاقاً من مسببات الأنشطة، وإعادة هندسة هذه الأخيرة لغرض تخفيض التكاليف.

- يؤدي نظام التكلفة المستهدفة دوراً هاماً في تخفيض التكاليف، حيث يتم من خلاله تحديد الأسعار المستهدفة والتي على أساسها تحدد التكلفة المستهدفة، وبالتالي يعتبر هذا النظام مصدراً لمعلومات حول التكلفة.

يعتبر النظام المرن لتطبيق نظام التكاليف المبني على (ABM) - إن نظام الإدارة على أساس الأنشطة

أساس الأنشطة، حيث يحقق بدوره نفس المزايا التي يحققها نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

- أما عن أسعار التنازل فلها أهمية بالغة في المؤسسات التي تتبادل فيما بينها المواد و المنتجات، حيث تبرز أهميتها

الأولى في تحقيق الربح على مستوى كل وحدة وعل المؤسسة الأم، سواء أكان التعامل فيما بينهم أو مع السوق

الخارجي.

- نرى أن نظام الإنتاج في الموعد بالضبط أداة لتخفيض تكاليف المخزن و بالتالي تعظيم أرباح المؤسسة، كما له أهمية كبيرة على الإنتاج وعلى الإمكانيات المادية وعلى المشتري وعلى الموردين وعلى الكمية وعلى الجودة وعلى الوقت.

- كما يلعب نظام إدارة الجودة الشاملة دورا هاما في تحسين جودة المنتجات و التي يتم من خلالها كسب الزبائن، وأيضا تخفيض التكاليف وتحسين الإنتاجية وغزو السوق بجودة أعلى وسعر أقل من أجل الاستمرارية في السوق ومنافسة أفضل.

- أما عن التكامل بين الطرق فنرى أن هناك ارتباط واضح بين نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة و نظام الإدارة على أساس الأنشطة و نظام التكاليف المستهدفة ونظام إدارة الجودة الشاملة حيث يعتبر كل نظام منها مكملا للأخر.

- رغم توفر الأنظمة المحاسبية في المؤسسة و رغم تطورها، إلا أن المؤسسات لم تتوجه في مجملها نحو تطبيق الأنظمة الحديثة، وهذا راجع إلى نقص التأطير و التكاليف الباهظة التي يتكلفتها النظام من أجل تصميمه.

- تمتلك مؤسسة نفضال نظام معلومات حول المحاسبة العامة ومحاسبة التكاليف، لكنها مازالت تطبق طريقة التكاليف الكلية، وذلك لنقص المؤطرين في هذا المجال.

- بغرض تسيير التكاليف يمكن للمؤسسة استعمال عدة أدوات لذلك.

- لا يمكن القول بأن نظام معين أفضل من الأخر لأن كل نظام لا يخلو من العيوب، ولا يكمن فرض نظام معين على مؤسسة ما لأن النشاط يختلف من مؤسسة لأخرى.

أما التوصيات التي يمكن اقتراحها نوجزها كما يلي :

- يجب على المؤسسات تبني نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة لأنه يحقق العديد من المزايا، عن

طريق توفيره لمعلومات دقيقة حول التكاليف وإمكانية تحقيق تسيير فعال

- ضرورة إشراك جميع المستويات الإدارية في المؤسسة عند تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة
- تسهيل مهمة التحليل الدقيق للأنشطة فيها، هذا بالإضافة إلى أن ذلك يؤدي إلى زيادة فعالية نظام ، حيث أنه يمكن المسير من تخفيض التكاليف. (ABC) التكاليف المبني على أساس الأنشطة
- ضرورة إنشاء مكاتب خاصة بنظام محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير، بصورة قانونية.
- يجب على الجهات الوصية أن تقوم بإرساء قوانين تحث على إلزامية المؤسسات على تطبيق نظام محاسبة التكاليف.

أفاق الدراسة : خلال فترة الدراسة تبين لنا عدة مواضيع تحتاج إلى دراسات منها :

- إلزامية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات في اتخاذ القرارات الإستراتيجية للمؤسسة.
- دور نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) على قرارات التسعير في المؤسسة. (ABC)
- أثار تبني نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة
- دمج نظام التكلفة المستهدفة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة من خلال تحديد الأسعار المستهدفة للمنتجات المعدة وفق نظام .

قائمة المراجع:

أولا: المراجع العربية:

1. إبراهيم، ماجدة حسين (1999) ، " منهج تطبيقي لتخصيص التكاليف المشتركة لأغراض اتخاذ القرارات والرقابة على الأداء" ، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر.
2. أبو شناف، زايد سالم (1995) ، " تطوير نظام تحديد التكلفة على أساس النشاط لتدعيم التوجه نحو التحسين المستمر" ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد 2، ص ص 775-806.
3. أحمد رجب عبد العال، المدخل المعاصر في محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر، القاهرة، 1989، ص 191
4. إصدارات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين " (2001) المحاسبة الإدارية المفاهيم الأساسية " كتاب رقم(10).
5. البتانوني، علاء (2004) ، " تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن ونظام التكلفة على أساس النشاط على أداء تنظيمات الأعمال" ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 41 ، العدد 1 ، ص ص 337-375.
6. البهيتي، داليا رضا، " (2004) المحاسبة عن تكاليف تحقيق السلامة البيئية والمهنية من خلال استخدام مدخل التكاليف على أساس الأنشطة :دراسة تطبيقية" ، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر.

7. بومزار مسون، زروالية، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، تحت عنوان، نظام مراقبة البنوك، INC، بن
عكنون، 1999، ص 29
8. التكريتي اسماعيل يحي، عبد الوهاب الطعنة، وليد محمد عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص 353
9. الثقافة و التسيير المالي، الملتقى الدولي المنعقد في الجزائر، opu، 1992
10. جاريسون، ري آتش، ونورين، أريك (2002)، " المحاسبة الإدارية "ترجمة محمد عصام
الدين زايد، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.
11. حسن، سيد عبد الفتاح" (1996) مدخل مقترح لمراجعة تكاليف النشاط"،المجلة،
العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد2 ص ص-1191.
- 1165
12. جلس، سالم عبد الله" (2007) نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات
التعليمية بالجامعات"، مجلة الجامعة الإسلامية(سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد 15 ، العدد1 ،
ص ص- 211.238
13. خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، دار وائل للنشر والتوزيع ،
عمان ، الطبعة الأولى 2005 ، ص 396
14. د أبو الفتوح علي فضالة،" التحليل المالي و ادارة الأموال " دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع ،
1999، ص 66.65

15. درغام، ماهر موسى (2005) ، " تقويم إمكانية تطبيق نظام التكاليف المستند للأنشطة في المستشفيات الحكومية الفلسطينية في قطاع غزة :دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراه، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية" ، عمان، الأردن.
16. الدليمي، خليل" (2005) نظام التكاليف المبني على الأنشطة وإمكانية تطبيقه في الشركات الصناعية المساهمة في الأردن :دراسة ميدانية"، مجلة أبحاث اليرموك سلسلة العلوم الإنسانية والاجتماعية(، المجلد 21 ، العدد) 3 أ ، ص ص.615-653
17. زيدي بوعلمة ، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، فعالية التسيير في المؤسسة الاقتصادية، م ع ا ، 1997 ، ص 41.
18. زعرب، حمدي شحده " (2006) مدى توافر مقومات أنظمة تكاليف ملائمة في الجامعات والكليات المتوسطة في قطاع غزة :دراسة ميدانية " المجلة العربية للإدارة، المجلد 26 ، العدد 1، ص ص3-33.
19. سامي، مجدي محمد " (2000) مدى فعالية نظام تكاليف النشاط (ABC) كنظام لمعلومات التكاليف"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق،
20. شاهين، محمد أحمد" (1997) مشكلات تطبيق مدخل تحديد التكاليف على أساس الأنشطة وأثره على اتخاذ القرارات :دراسة تطبيقية "رسالة ماجستير، كلية التجارة، عين شمس، مصر.

21. شتا، علي أبو الفتاح " (1997) مدخل مسببات التكاليف واختيار المسببات المثلى
"مجلة مركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامي، جامعة الأزهر، العدد3، صص 115 – 190.
22. صالح، رضا إبراهيم" (2002) مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط كأساس
لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات"، دورية الإدارة العامة، المجلد 42 ، العدد1 ، ص ص
98- 43.
23. صونيا محمد الكبرى، " نظم المعلومات الادارية"، الدار الجامعية للطباعة و النشر و التوزيع ، الا
سكندرية ، 1997، ص 11-14.
24. طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية نظرة (متكاملة)، الدار الجامعية، الإسكندرية،
2006، ص138
25. ظاهر، أحمد حسن " (2002) المحاسبة الإدارية"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر،
الأردن.
26. عبد الرحمن، عاطف عبد المجيد (2003) ، " مدخل إدارة الأنشطة لتطوير نظم إدارة
تكاليف الجودة الشاملة :دراسة نظرية بالتطبيق على إحدى الشركات الصناعية المصرية"، البحوث
التجارية المعاصرة، كلية التجارة، بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، المجلد 17 ، العدد1 ، ص
ص63- 110.
27. عبد العال، فاروق جمعة " (2001) المدخل المتكامل لتخفيض ورقابة الجودة لريادة
السوق التنافسي في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة" ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية
التجارة بينها، جامعة الزقازيق، العدد2

28. عبد الكريم، نصر، والكخن، رشيد " (1997) إمكانيات تطبيق نظام التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية :دراسة نظرية (ABC) المبنية على الأنشطة -وميدانية" ، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 24 ، العدد2 ، ص ص494.510
29. عبد الله عبد المنعم فليح (1994)، "محاسبة النشاط كمدخل لتطوير نظام محاسبة عن تكاليف المنتجات في ظل بيئة الصناعة المتقدمة"، مجلة الدراسات المالية و التجارية (العلوم الادارية)، كلية التجارة ببني سويف، جامعة القاهرة، العدد 9، ص 229.
30. عبد الله، سلمان حسن " (2004) أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في مؤسسات التعليم العالي الخاصة في الأردن :دراسة تطبيقية في إحدى، الجامعات الأردنية الخاصة " المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، المجلد7 العدد1 ، ص ص185 – 208.
31. العلكاوي، طلال جيجان" (2004) تقييم آثار ومعوقات تطبيق نظام التكاليف ، المبني على الأنشطة في البنوك التجارية الأردنية"، مجلة البصائر، المجلد8 العدد1 ، ص ص65-99.
32. عيسى، إبراهيم محمد" (2000) دور هندسة القيمة في ترشيد تكلفة التعليم الجامعي"، مجلة اتحاد الجامعات العربية، العدد المتخصص3 ، ص ص134-162.
33. عيسى، حسين محمد " (1997) دراسة تحليلية لمشاكل تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة " المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، -212. جامعة عين شمس، العدد3 ، ص ص123

34. الغروري، علي مجدي (1992) ، " استخدام منهج التكلفة المبنية على أساس النشاط في قياس تكلفة المنتجات :دراسة تطبيقية"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية، تجارة المنصورة، العدد 2* ، ص ص-136.
35. فايد، عادل طه أحمد" (1997) تقييم نظام التكلفة على أساس النشاط ودراسة إمكانية تطبيقه على أنشطة التسويق ورقابة الجودة بالوحدات الاقتصادية" ، *مجلة.الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببنها، جامع الزقازيق، العدد 2*
36. فرح، حازم" (1995) التكاليف المبنية على الأنشطة أداة إستراتيجية هامة .للإدارة"، *مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 92 ، ص ص21-25*
37. الفضل، مؤيد" (1998) أهمية محاسبة تكلفة النشاط في تخصيص الموارد في ، ظل نظرية الوكالة :دراسة تجريبية "مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 25 العدد2 ، ص ص 280 – 290.
38. فهمي، علي محمود محمد" (1996) ترشيد قرارات التخطيط وقياس الأداء باستخدام مدخل محاسبة تكلفة النشاط"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر.
39. فودة، شوقي السيد وآخرون " (2004) دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف الفعلية "مدخل معاصر، بدون ناشر، طنطا.
40. ماهر موسى درغام، مدى توفر مقومات تطبيق نظام (ABC) في المستشفيات الحكومية الفلسطينية في قطاع غزة (دراسة ميدانية)، *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 23 . العدد 01* ، يونيو 2007 ، ص 46

41. مبارك، صلاح الدين " (1992) زيادة فعالية مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط"،
مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد 29 ، العدد 1 ، ص
ص1-45
42. المجلد 22 ، العدد 2 ، الجزء الأول، ص ص373-421.
43. محفوظ جودة، التحليل الإحصائي الأساسي باستخدام (SPSS)، دار وائل للنشر والتوزيع ،
عمان - الأردن - الطبعة الأولى، 2008، ص298.
44. محمد القيومي محمد، " نظم المعلومات الحاسوبية في المنشأة المالية " .المكتب الجامعي ،
دينوقراط الأرابطة ، 999/1998، ص 34.
45. محمد بوتين، " المحاسبة العامة للمؤسسة "، ديوان المطبوعات الجامعية، سنة ، 1994 ص 14
46. محمد، حنفي زكي، وآخرون " (2000) أساسيات محاسبة التكاليف"، مطبعة جامعة
القاهرة، مصر.
47. محمد، وائل مصطفى (1999) ، " إطار مقترح لرفع كفاءة القياس المحاسبي في ظل
مدخل التكلفة على أساس النشاط"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر.
48. مدكور، آمال نظير، وجمال الدين، سوزان " : (2001) زيادة فعالية نظام التكاليف على
أساس الأنشطة باستخدام التكاليف الحقيقية وتفعيل دور المراجع الداخلي " المجلة العلمية
للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، - 284. العدد 3 ، ص ص257

49. مرعي، ليلي محمد لطفي (1996) ، " فلسفة الأساليب المنطقية وانعكاسها على المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، ABC" محاسبة تكاليف النشاط جامعة عين شمس، العدد 2، ص ص 257-284.
50. ناصر دادي عدون، "تحليل مالي" دار البعث، قسنطنة 1988، ص 11.
51. ناصر دادي عدون، " المحاسبة التحليلية و تقنيات مراقبة التسيير " الجزء الثاني، قسنطنة، 1988 ، ص 8 ،
52. الهلباوي، سعيد-(1995) أ " مشاكل تخصيص الموارد وتقويم الأداء في إطار مدخل نظام التكاليف على أساس النشاط نموذج مقترح (ABC): المجلة العلمية للتجارة والتمويل، تجارة طنطا، ملحق العدد الأول، ص ص 1-61.
53. يوحنا عبد آل آدم، صالح الرزق، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع عمان، الطبعة الثانية، 2006 ، ص 187
54. يوسف محمد عوض النجار، تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في القطاع الصناعي الأردني مبرراته ومقوماته (دراسة ميدانية) ، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2007 ، ص 56 [بتصرف].
55. يوسف، أبو بكر محمد (2004) ، " مدخل محاسبة التكاليف على أساس النشاط ، والدور التأثيري لنظم تقييم الأداء الداخلي"، مجلة البحوث التجارية، المجلد 26 العدد 1 ، ص ص 15-58.

56. يوسف، محمد محمود " (1995) نموذج مقترح لمحاكاة العلاقة بين محركات التكلفة ودقة

بيانات محاسبة تكلفة النشاط " مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد 1 ، مجلة 32 ، كلية

التجارة، جامعة الإسكندرية، ص ص 123 - 181.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- 1.épreuve n 7, DECF, " contrôle de gestion"¹ C.Alazard et S.Separi, 3^{eme} édition, édition dunod, 1996, p08.
- 2.OP " le contrôle de gestion bancaire et finance"¹ Michel Rouach, .1994.p85.
3. Ellis-NEWMAN,JENNIFER (2003) "Activity Based costing in user
4. Turney, Peter B. , & Stratton, Alan J. (1992) , "Using ABC to support continuous improvement", **Management Accounting**, September, p.p. 46-50.
5. Goddard, Andrew and Ooi, kean (1998), " Activity-Based Costing and central overhead cost Allocation in Universities: A case study", **Public Money & Management**, vol.18, Issue 3, p.p. 31-38.
6. Hussein, Md. Mostaque and Gunasekaran, A., (2001), "Activity Based Cost management in financial services industry", **Managing Service Quality**, vol.11, No.3, p.p. 213-223.
7. Garrison, Ray H., and Noreen, Eric W., (2003), "**Managerial Accounting**", McGraw-Hill, 10th Edition, USA.
8. Cooper, Robin & Kaplan, Robert S. (1988) "Measure costs right: Make the right Decisions", **Harvard Business review**, Vol.66, Issue.5, pp. 96-104.
9. Witherite, Jeffrey and Kim, Il-woon, (2006), "Implementing Activity Based costing in the Banking Industry", **Bank Accounting & Finance**, April-May, p.p. 29-34.

10. Cox, Kelline S. and et. Al. (1999), "Activity Based costing and Higher Education: can it work?", A paper Presented at the Association for Institutional Research, 39th Annual Forum, May 30-June 2, Seattle, Washington.
11. Tatikonda, Lakshmi U. and Tatikonda, Rao J. (2001) "Activity Based costing for higher education institutions", **Management Accounting** , vol. 2 , Issue 2 , p.p 18-27.
12. Cropper, Paul and Cook, Roger (2000), "Activity Based costing in Universities -Five Years on", **Public Money & Management**, Vol. 20, Issue 2, p.p. 61-68.
13. Granof, Michael H. & et. Al. (2000) "Using Activity Based costing to Manage more effectively", <http://www.business of government.org>.
14. Tatikonda, Lakshmi U. and Tatikonda, Rao J. (2001) "Activity Based costing for higher education institutions", **Management Accounting** , vol. 2 , Issue 2 , p.p 18-27.
15. Khasharmeh, Hussein (2002), "Activity-Based Costing in Jordanian Manufacturing Companies", **Dirasat, Administrative Sciences**, vol. 29 , No.1 , p.p. 213-228.
16. Berts, Kjell and Kock, Soren (1995), "Implementation Considerations for activity-based cost systems in service firms: the unavoidable challenge", **Management Decision**, vol.33, NO.6, p.p. 57-63.
17. Entony Managerial, " contrôle systeme", edition wood, 1997, p10.
18. G .Pillot," maîtrise de contrôle de gestion"

19. A.Germalis," contrôle de gestion en action" édition liaison, 1992, p 10.
20. Antony manargerial," contrôle systeme" edition heure wood, 1976, p10 .
21. Needy, Kim and Bidanda, Bopaya (2000) "a model to develop, assess and validate an activity-based costing system for small manufactures", **Engineering Management Journal**, vol.12, NO.1 , p.p. 31-38.
22. A. Khemakhem," Dynamique du contrôle de gestion" édition dunod
23. Georges Langlois, Contrôle de gestion et gestion budgétaire, PEARSON Education , 2eme édition , Paris2008, P07.
24. Brigitté Doriath, Contrôle de gestion en 20 fiches, Dunod, 5° édition, Paris, 2008, P04.
25. C.Pérochon et J.Leurion, Analyse comptable - gestion prévisionnelle, Les éditions Foucher, Paris, 1982, P227.
26. Romano, Patrick L. (1990) "Where is cost management going" **Management Accounting**, p.p. 53-56.
27. Bernard Colasse & all, Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, 2ème édition , Economica, Paris, 2009, P1281.
28. Laurent Ravignon et all, La Méthode ABC/ABM, Piloter efficacement une PME, éditions de l'organisation,4ème tirage, Paris 2000, P235.

- 29.**Shirn, J.k. and Siegel, J. G. (1992) "**Modern cost management & Analysis**", Barron's Educational Series, Inc. p. 271.
- 30.**Sharman, Paul (1995) "The Role of the cost flow diagram in an activity based costing" **CMA magazine**. vol. 69, Issue 7, p.p 23-26.
- 31.**Cooper, Robin & Kaplen, Roberts (1992) "Activity-based system measuring the costs of resource usage", **Accounting Horizons**, vol. 6, Issue 3, p.p. 1-13.
- 32.**services of an Academic Library", **LIBRARY TRENDS**, Vol.51, No.3, pp. 333-348.