جامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة بعنوان :

دور الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير في تعزيز الميزة التنافسية

– دراسة ميدانية في المؤسسات الاقتصادية –

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص محاسبة

من إعداد الطالبتين :

– سنون صبرين

– مولاب جيهان

تحت إشراف الدكتور:

أ. بوعرار أحمد شمس الدين

أعضاء لجنة المناقشة :

أ.د . يرقي كريم	أستاذ محاضر	رئيـــــــساً
أ.د. بوعرار أحمد شمس الدين	أستاذ محاضر	مشرفاً وممقراً
أ.د. بعيليش شهيرة	أستاذ محاضر	ممتحناً ومناقشاً

السنة الجامعية: 2022/2021

كلمة شكر

أول من نحمده ونشكره أناء اللين وأطراف النهار،الأول والأخر الذي أنعمنا بنعمه التي لا تحصى وأنار دروبنا،فله جزيل الحمد والثناء العظيم،هو الذي أنعم علينا إذ أرسل فينا عبده ورسوله محمد صلى الله عليه وسلم فعلمنا ما لم نعلم وحثنا على طلب العلم أينما وجد.

الله الحمد كله والشكر كله أن وفقنا وألهمنا الصبر على المشاق التي واجهتنا لإنجاز العمل المتواضع.

والشكر الموصول إلى لكل معلم أفادنا بالعلم،من أولى أيام دراسة حتى هذه اللحظة ،كما نرفع كلمة الشكر إلى الدكتور "أحمد شمس الدين بوعرار" الذي تفضل مشكورا بقبوله الإشراف على هذا العمل ولم يبخل علينا بحسن إرشاداته وتوجيهاته،كما نتوجه بالشكر مسبقا إلى "لأعضاء لجنة المناقشة"وهذا لتفضلهم بقبول مناقشة هذه المذكرة.

ولا يفوتنا في هذا المقام أن نتقدم بكل الشكر والتقدير لجميع الأساتذة بكلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية و علوم التسيير المدية الذين لم يبخلوا علينا بتوجيهاتهم ونصائحهم.

وفي الأخير ، نشكر كل من ساعدنا على هذا العمل من قريب أو من بعيد

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي هذا

إلى أعز وأغلى إنسانة في حياتي،التي أنارت دربي بنصائحها المتواصلة ومنحتني القوة والعزيمة ،لمواصلة الدرب ،وكانت سببا في مواصلة دراستي،إلى من علمتني الصبر والاجتهاد،إلى الغالية على قلبي .أمي

إلى

من أحمل أسمه بكل فخر، إلى سندي وقوتي وملاذي بعد الله ،الذي علمني العطاء بدون مقابل،الذي لطالما كان المشجع والمتابع. أبي العزيز

إلى أخي وأختي حفظهما الله وثبت خطاهم على إتمام دراستهم بنجاح.

إلى كل أفراد عائلتي .

إلى كل طلبة دفعة 2022 تخصص محاسبة .

صبرين

الإهداء

إلى من أبصرت بها طريق حياتي وأستمد منها قوتي واعتزازي بذاتي، إلى الكفاح الذي لا يتوقف ،إلى الشامخة التي علمتني معنى الإصرار وأن لا شيء مستحيل في الحياة مع قوة الإيمان والتخطيط السليم،

إلى ينبوع العطاء المتفاني مدى عمري إلى والدتي الغالية أمد الله في عمرها وجزاها الله عني خير الجزاء.

إلى الرجل الكريم الطاهر الذي منحني القوة والعزيمة لمواصلة الدرب وأنار دربي بنصائحه والذي كان بحرا صافيا يجري بفيض الحب وشموخ الفرح ،إلى الذي علمني الصبر والاجتهاد، إلى أبي الحنون .

إخوتي:

الكتابة لا تكفي لأصف كيف أحبكم ...والعمر قصير لأكتب حبكم أدامكم بجنبي .

إلى زوجي المساند الداعم الدائم شريك الحياة والجذع الثابت الذي نتكي عليه.

إلى صديقتي الخلوقة الحنونة المثابرة المجتهدة كل الكلمات لا تكفي ،ألف مبروك التخرج ،وإن شاء الله الدكتوراه.

إلى كل أفراد عائلتي وكل من دعمني ولو بكلمة طيبة.

جيهان

المستخلص

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور تطبيق الأساليب الحديثة لمراقبة تسيير في تعزيز الميزة التنافسية ،لتحقيق هذا الهدف حاولنا التطرق في الحيز النظري إلى مفاهيم مختلفة لمحاسبة تحليلية ومختلف الأساليب الحديثة ،مدعمين ذلك بجانب تطبيقي تمثل في استخدام استبيان لجمع بيانات الدراسة .

تم معالجة بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي spss ،وأظهرت نتائج الدراسة إلى أن المؤسسات محل الدراسة في حاجة إلى الانتقال من الطرق التقليدية المرتبطة بمحاسبة تكاليف إلى تطبيق الأساليب الحديثة، إلا أنه توجد بعض المعوقات تحول دون ذلك.

وخلصت دراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها:ضرورة تبني المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للأساليب الحديثة في مجال محاسبة تكاليف ،وذلك بالقضاء على مختلف الصعوبات التي تواجه المؤسسات والتي من أهمها عدم علم العمال بهذه الأساليب والايجابيات التي يمكن أن تحققها.

الكلمات المفتاحية :محاسبة التحليلية،مراقبة تسيير،الأساليب الحديثة لمراقبة تسيير.

Abstract

extract The aim of the study is to highlight the role of applying modern management control tools in enhancing competitive advantage.
To this end we discussed in the theoretical part to the different concepts of management accounting and the different new tools of cost accounting, in the empirical part of the study we developed a self administered questionnaire to collect data. The questionnaire data was processed using the statistical program spss, and the results of the study showed that the corporations under study need to switch from the traditional methods associated with cost accounting to the application of new methods, however several barriers prevent this adoption. The study concluded a set of recommendations, the most important of which are: the need for Algerian economic corporations to adopt new methods in the field of cost accounting, by eliminating the various difficulties facing their adoption, the most important of which is the employees' lack of knowledge of these methods along with the benefits of adopting these tools.
Keywords: cost accounting, management accounting, new methods of management accounting

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
الشكر والتقدير	/
الإهداء	/
المستخلص	/
فهرس المحتويات	/
فهرس الجداول	/
فهرس الأشكال	/
فهرس الملاحق	/
مقدمة عامة	**أ–هـ**
الفصل الأول:مدخل للمحاسبة التحليلية	
مقدمة الفصل الأول	**07**
المبحث الأول:مدخل محاسبة التحليلية	**08**
المطلب الأول:مفهوم المحاسبة التحليلية	**08**
المطلب الثاني:أهمية محاسبة التحليلية.	**10**
المطلب الثالث:النظام العام للمحاسبة التحليلية.	**12**
المبحث الثاني: الطرق التقليدية لمراقبة التسيير.	**15**
المطلب الأول:طريقة التكاليف الكلية.	**15**
المطلب الثاني:طريقة التكاليف الجزئية.	**20**
المطلب الثالث:طريقة التكاليف المعيارية.	**30**
خلاصة الفصل	**37**
الفصل الثاني:الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير	
تمهيد	**39**
المبحث الأول:نظام التكاليف على أساس الأنشطة.	**40**
المطلب الأول:عموميات على نظام التكاليف على أساس الأنشطة.	**40**
المطلب الثاني:أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة.	**42**
المطلب الثالث:مزايا و الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة	**42**

المبحث الثاني:نظام التكلفة المستهدفة.	**44**
المطلب الأول:مفهوم نظام التكلفة المستهدفة.	**44**
المطلب الثاني: أهمية نظام التكلفة المستهدفة.	**45**
المطلب الثالث:مقومات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة.	**45**
المبحث الثالث:بطاقة الأداء المتوازن	**48**
المطلب الأول:مفهوم بطاقة الأداء المتوازن.	**48**
المطلب الثاني:خطوات تصميم وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.	**49**
المطلب الثالث:معوقات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن.	**55**
خلاصة الفصل	**57**
الفصل الثالث:الدراسة الميدانية	
تمهيد	**59**
المبحث الأول:تقديم الدراسة الميدانية.	**60**
المطلب الأول:منهج وأدوات الدراسة الميدانية.	**60**
المطلب الثاني:محددات الدراسة الميدانية.	**60**
المبحث الثاني: عرض الاستمارة.	**63**
المطلب الأول:مراحل إعداد الاستمارة.	**63**
المطلب الثاني:اختبار الثبات الاستبيان،اختبار التوزيع الطبيعي.	**64**
المطلب الثالث:وصف البيانات الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة.	**68**
المبحث الثالث:تحليل الاستبيان واختبار الفرضيات.	**73**
المطلب الأول:تحليل أسئلة المحور الأول واختبار الفرضية الأولى.	**73**
المطلب الثاني:تحليل أسئلة المحور الثاني واختبار الفرضية الثانية.	**74**
المطلب الثالث:تحليل أسئلة المحور الثالث واختبار الفرضية الثالثة.	**80**
خلاصة الفصل	**84**
الخاتمة العامة	**86**
قائمة المراجع	**91**
قائمة الملاحق	**97**

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	جدول رقم (01):جدول توزيع أعباء الأولي	17
02	جدول رقم (2):جدول توزيع الأعباء الثانوي	19
03	الجدول رقم (03) حساب النتيجة وفق طريقة التكلفة المتغيرة	20
04	الجدول رقم(4):المؤسسات التي شملها الاستبيان	61
05	الجدول رقم (5):إحصائيات خاصة باستمارة الاستبيان	61
06	الجدول رقم (6):أوزان إجابات الاستبيان	64
07	الجدول رقم(7):نتائج اختبار ألفا كرومباخ للاستبيان ككل	64
08	الجدول رقم(8):اختبار ثبات محور الجزء الأول من المحور الثاني	65
09	الجدول رقم (9):اختبار ثبات محور جزء الثاني من المحور الثاني	65
10	الجدول رقم (10):اختبار ثبات محور الجزء الثالث من المحور الثاني	66
11	الجدول رقم(11):اختبار ثبات محور 3	66
12	الجدول رقم (12):اختبار كلوجروف سميرنوف(K–S)لتحقق من التوزيع الطبيعي	66
13	الجدول رقم (13):توزيع أفراد العينة حسب متغير مستوى تعليمي	68
14	الجدول رقم (14):توزيع أفراد عينة حسب متغير التخصص	69
15	الجدول رقم (15):توزيع أفراد عينة حسب متغير الخبرة	70
16	الجدول رقم (16):توزيع أفراد عينة حسب متغير الرتبة الوظيفية	71
17	الجدول رقم(17):الإجابات متعلقة بواقع تطبيق الأساليب حديثة لمحاسبة تكاليف	73
18	الجدول رقم(18):نتائج عبارات محور الأول المتعلقة بطريقة التكلفة على أساس الأنشطة	75
19	الجدول رقم (19):نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى	76
20	الجدول رقم (20):نتائج العبارات المحور الجزئي المتعلقة بالتكلفة المستهدفة	77
21	الجدول رقم (21):اختبار الفرضية الفرعية الثانية	78
22	الجدول رقم (22):تحليل عبارات محور الجزئي متعلقة ببطاقة الأداء المتوازن	79
23	الجدول رقم (23):نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية	80
24	الجدول رقم(24):إجابات متعلقة بالأسباب التي تمنع من تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف	81

فهرس الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	الشكل رقم (1): خطوات تصميم وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن	50
02	الشكل رقم (2): العوامل الواجب مناقشتها عند صياغة رؤية المنظمة	51
03	الشكل رقم (3):توزيع أفراد عينة الدراسة لمتغير المستوى التعليمي.	69
04	الشكل رقم (4):توزيع أفراد عينة الدراسة لمتغير التخصص	70
05	الشكل رقم (5):توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة	71
06	الشكل رقم (6):توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الرتبة الوظيفية	72

فهرس الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
01	الاستبيان باللغة العربية	97

مقدمة

1. مدخل لدراسة:

شهد العالم اليوم جملة من التحولات والتطورات السريعة التي تؤثر في مختلف مجالات الحياة ،والمتمثلة في التطورات التكنولوجية وثورة المعلومات والاتصالات واشتداد المنافسة ،والتي لا يتوقع لها أن تقف عند حد معين ،خاصة وأنها تنشط في عصر الحداثة بكل صورها وأشكالها ،وهو ما يشكل ضغوطات متنامية تتعرض لها مختلف المؤسسات الاقتصادية.

الأمر الذي يتطلب مهارات عالية في الإدارة وابتكارات فنية جديدة وذلك من أجل تحقيق ميزة تنافسية في الأسواق .

ومن بين التقنيات التي تستخدمها المؤسسة الاقتصادية محاسبة التحليلية التي تعتبر من أهم الأدوات في مراقبة تسيير.والتي تساعد في عرض التكاليف وتصنيفها وتحميلها على مختلف الأقسام من أجل اتخاذ قرارات سليمة.

وكانعكاس للانتقادات التي واجهت الأساليب التقليدية فقد تم استحداث أساليب حديثة لمراقبة تسيير نذكر منها نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام التكلفة المستهدفة وكذلك بطاقة الأداء المتوازن وغيرها.

وبسب هذه التطورات لجأت الحكومة للنهوض بالاقتصاد الوطني وذلك عن طريق تفعيل دو المؤسسات الاقتصادية ،والعمل على تحسين جودة المنتوج الوطني، حتى يصل و الارتقاء به لمستويات تنافسية عالمية، بهاذا تجد المؤسسات الاقتصادية جزائرية نفسها محتاجة لاستغلال مختلف التطورات في مجال التسيير لتعزيز قدراتها التنافسية وهذا من خلال تطبيق الأساليب الحديثة لمراقبة تسيير.

2- إشكالية الدراسة:

بناءا على ما سبق يمكن صياغة إشكالية الدراسة على النحو الآتي :**إلى أي مدى تساهم الأساليب الحديثة لمراقبة تسيير في تعزيز الميزة التنافسية؟**

على ضوء هذا التساؤل يمكن طرح الإشارة إلى الاهتمامات الأخرى المتعلقة بالموضوع من خلال الأسئلة الفرعية التالية :

- ما هو واقع تطبيق المؤسسات الجزائرية للأساليب الحديثة لمراقبة تسيير.
- هل تمثل الأساليب الحديثة لمراقبة تسيير بديل للأنظمة التقليدية.
- ما هي أهم المعوقات التي تحول دون تطبيق الأساليب الحديثة لمراقبة تسيير .

2. فرضيات الدراسة:

لمعالجة إشكالية البحث والأسئلة الفرعية المطروحة تم صياغة الفرضيات التالية

- المؤسسات الجزائرية تطبق الأساليب الحديثة لمراقبة تسير .
- تمثل الأساليب الحديثة لمراقبة تسيير بديلا لأنظمة تقليدية.
- تواجه المؤسسات الجزائرية معوقات تحول دون تطبيق الأساليب الحديثة لمراقبة تسيير.

3. أهمية الدراسة:

- تكمن أهمية هذه الدراسة في حاجة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى تبني طرق و أساليب الحديثة لحساب التكاليف .
- دراسة التكاليف الغير مباشرة وتخصيصها بدقة.
- استعراض بعض الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف.

4. أهداف الدراسة

- إبراز أهمية تطبيق الأساليب الحديثة لمراقبة تسيير في المؤسسات الاقتصادية.
- معرفة مختلف المشاكل التي قد تواجه المؤسسات الاقتصادية في حال تطبيق الأساليب الحديثة لمراقبة تسيير.

5. أسباب اختيار موضوع الدراسة:

- الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بمجال التخصص.

- الدور الذي أصبحت تلعبه مراقبة التسيير في اتخاذ القرارات.
- حاجة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتطبيق أساليب حديثة في التسيير، خاصة في ظل بيئة الأعمال الراهنة.

6. **منهج وأدوات الدراسة:**

يمكن الاعتماد في تحليلنا لهذا البحث، كما هو معمول به في مثل هذه البحوث على جزئين :

الجزء النظري: للإجابة عن إشكالية البحث وإثبات صحة الفرضيات المتبناة من عدمه ا، اخترنا المنهج الوصفي، الذي يهدف إلى جمع الحقائق والبيانات عن ظاهرة أو موقف معين، مع محاولة تفسير هذه الحقائق ق وتحليلها للوصول إلى إبداء الاقتراحات بشأن الموقف أو الظاهرة موضوع الدراسة وذلك بالاعتماد على العديد من الكتب العربية والأجنبية وبعض الدراسات والبحوث السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث .

الجزء التطبيقي: التطرق من خلاله للدراسة الميدانية لواقع المؤسسة الاقتصادية الجزائرية و ذلك من خلال :

- الاعتماد على استبيان لجمع بيانات الدراسة الميدانية من أفراد عينة الدراسة.
- برنامج (spss)والذي تم استعماله من أجل تحليل بيانات الدراسة الميدانية.

7. **الدراسات السابقة:**

لقد تم الاعتماد في هذا البحث على دراسات جامعية تم إعدادها من طرف طلبة الماجستير والدكتوراه ومن بينها ما يلي :

أ:بلكحل أسماء وبن جاب الله أمينة:أهمية تطبيق الاتجاهات الحديثة في مجال مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية –دراسة ميدانية – رسالة ماستر ،جامعة المدية،دفعة(2005-2006) وقد تناولت هذه الدراسة مدخل لمراقبة تسيير والطرق التقليدية وكذلك تم التطرق لمختلف الأساليب الحديثة لمراقبة تسيير ،وتم القيام بدراسة تطبيقية لمختلف الأساليب الحديثة وواقع تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية لولاية المدية.

ب:بوجناح جحيقة وبربارة نورة:استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الخدماتية حالة مؤسسة تيمي للخدمات الفندقية أدرار،مذكرة لنيل شهادة الماستر،جامعة أحمد دراية أدرار،

دفعة (2017-2018)وقد تناولت هذه الدراسة مدخل لمحاسبة التكاليف بالمؤسسة وكذلك نظام التكاليف على أساس الأنشطة ،وقد اقتصرت دراسة على المؤسسات الخدمية ولم تهتم بالمؤسسات الإنتاجية.

8. **حدود الدراسة:**

يتم معالجة موضوع دراستنا في الحدود التالية:

- **الحدود النظرية:**تقتصر دراستنا على الأساليب الحديثة لمراقبة تسيير.
- **الحدود المكانية:**اقتصرت الدراسة على ولاية المدية.
- **الحدود الزمنية:**حاول قيام بمسح لدراسات السابقة ،وكذلك توزيع الاستبيان وتحليله سنة 2022.

9. **صعوبة الدراسة:**

عند القيام بإعداد هذا البحث صادفتنا جملة من الصعوبات نذكر منها :

- ضيق المدة الزمنية المخصصة للدراسة الميدانية.
- قلة المراجع باللغة العربية.
- قلة إدراك عينة الدراسة بالأساليب الحديثة لمراقبة تسيير .

10. **هيكل الدراسة:**

للإجابة على الإشكالية المطروحة و الإلمام بكل جوانب الموضوع تم إتباع منهجية تعتمد على تقسيم موضوع الدراسة إلى ثلاثة فصول ، اثنان منها للجزء النظري و الفصل الأخير للجزء التطبيقي.

الفصل الأول:جاء تحت عنوان عرض تحليلي لطرق التقليدية

في الجزء الأول تطرقنا إلى المحاسبة التحليلية حين الجزء الثاني تطرقنا لطرق التقليدية لمراقبة تسيير ،لتحديد خصائص كل طريقة مع إبراز قصور وسلبيات كل منها.

الفصل الثاني:جاء بعنوان الأساليب الحديثة لمراقبة تسيير فيه تم عرض الطرق الحديثة لحساب التكاليف التي يمكن للمؤسسات الاقتصادية التي يمكن تبنيها لمواكبة التطور الحاصل في بيئة الأعمال .بحيث تم التطرق في الجزء الأول لنظام التكلفة على أساس الأنشطة،وفي الجزء الثاني لنظام التكلفة المستهدفة وفي الجزء الثالث إلى بطاقة الأداء المتوازن.

الفصل الثالث:تناول هذا الفصل الدراسة الميدانية والتي من خلالها حاول إجراء دراسة تحليلية لمدى حاجة المؤسسات الاقتصادية لولاية المدية لتطبيق الأساليب الحديثة لمراقبة تسيير ،ومحاولة تشخيص أهم المعوقات والمشاكل التي تحول دون تبنيها، حيث تم عرض وتحليل استبيان ومناقشة نتائجه.

وفي الأخير ستكون هناك خاتمة تتضمن مجموعة من النتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة.

الفصل الأول

تمهيد:

تعتبر المؤسسة في الاقتصاد نواته الأساسية من خلال ما تساهم به في تحقيق الرقي والرفاهية للمجتمع عن طريق خلقها لثروة ،ففي ظل هذه الأهمية والدور الذي تلعبه تحتاج المؤسسة إلى قواعد ومناهج تحكمها وتضمن لها السير الحسن في تحقيق الأهداف التي أنشأت لأجلها.

وتلعب المحاسبة التحليلية دورا أساسيا في اتخاذ القرارات المتعلقة بحاضر ومستقبل المؤسسة ،إلا إذا لعبت المحاسبة التحليلية دورها الكامل،وتعتبر أداة في يد المسيرين من خلال المعلومات التفصيلية التي تقدمها لهم،والتي على أساسها يمكن اختيار الحلول المثلى واتخاذ القرارات الرشيدة.

سنتطرق في هذا الفصل إلى :

المبحث الأول:مدخل للمحاسبة التحليلية

المبحث الثاني:الطرق التقليدية لمراقبة تسيير .

المبحث الأول:مدخل للمحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة التحليلية الأداة الفعالة في تفسير النشاط وعناصره خصوصا وأن التسيير الاقتصادي والمالي يفرض على المؤسسة دراسة محيطها الاقتصادي ومعرفة التقدم التكنولوجي لأنه يترتب على هذا التطور أهداف وعلاقات جديدة للمحاسبة التحليلية تجعل لها ميزة تختلف عن محاسبات الأخرى.

حيث سنحاول في هذا المبحث استعراض مفهوم وأهمية محاسبة التحليلية وكذلك النظام العام للمحاسبة التحليلية.

المطلب الأول:مفهوم المحاسبة التحليلية

سنتطرق في هذا المطلب إلى تعاريف عديدة للمحاسبة التحليلية .

التعريف الأول:

نشاط أو نظام محاسبي يشير إلى طرق تجميع وقياس البيانات المحاسبية خاصة بعناصر التكلفة مدخلات الأنشطة سواء إنتاجية أو خدماتية وتشخيصها طبقا لقواعد ومفاهيم محددة،وذلك بغرض تحديد تكلفة المخرجات من هذه الأنشطة،سواء كانت سلعة أو خدمة،وسواء كانت في شكلها الوسيط أو النهائي وذلك بغرض استخدام هذه التكلفة في التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات .[1]

التعريف الثاني:

إن محاسبة التكاليف فرع من فروع المحاسبة تهتم بتقدير وتجميع و تسجيل و توزيع و تحليل و تفسير البيانات الخاصة بالتكلفة الصناعية و البيعية والإدارية وهي أداة هادفة،فكل إجراء من إجراءاتها يهدف إلى تغطية حاجة من حاجيات الإدارية،فهي تعمل على مد الإدارة بالبيانات التي تعتمد عليها في الإشراف على تنفيذ المهام،كما أنها ضرورية كأداة إدارية تستخدم في حل المشاكل المختلفة التي تتعرض لها إدارة المشروع يوما بعد يوم.[2]

[1] محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار الجامعة،الإسكندرية،2003،ص ص19-20.

[2] محمد احمد خليل،التكاليف في الوحدات الصناعية،دار الجامعة المصرية،الإسكندرية،1976.ص23.

التعريف الثالث:

المحاسبة التحليلية هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة بالإضافة إلى مصادر أخرى،و تحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوئها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطاتها،كما أنها تسمح بمراقبة المسؤولين على مختلف المستويات سواء كان ذلك على المستوى الإداري أو التنفيذي.[1]

التعريف الرابع:

"هي عبارة عن مجموعة من النظريات و الأساليب والإجراءات التي تستخدم في تجميع و تسجيل و تحليل وتفسير مختلف التكاليف الخاصة بالنشاط،سواء كانت إنتاجية أو خدمية بهدف قياس تكلفة هذا النشاط وفرض الرقابة عليها وترشيد القرارات الإدارية"[2]

التعريف الخامس:

"المحاسبة التحليلية هي نظام فرعي للمعلومات يستعان بها في التخطيط،الرقابة واتخاذ القرارات الرشيدة،كما تقوم بدراسة ومراقبة المردودية والمسؤوليات سواء على مستوى القاعدة أو القمة".[3]

التعريف السادس:

"تمثل المحاسبة التحليلية أداة تسيير للمؤسسة،حيث تسمح المعلومات المستخرجة منها القيام باختيارات حكيمة فيما يخص اتخاذ القرار".[4]

و كتعريف شامل:المحاسبة التحليلية هي عبارة عن مجموعة من الإجراءات و الأساليب و الطرق الهادفة إلى تحديد مختلف مراحل التكاليف،بالإضافة لكونها أداة للتخطيط و قياس كفاءة التنفيذ وحل المشاكل التي قد تتعرض لها الإدارة عن طريق مراقبة التكاليف عبر مختلف مستويات النشاط الاقتصادي،لذلك تعتبر من وسائل مراقبة التسيير وأداة لاتخاذ القرارات والتخطيط.

المطلب الثاني:أهداف المحاسبة التحليلية

[1] ناصر دادي عدون،تقنيات مراقبة التسيير المحاسبة التحليلية ،دار المحمدية العامة،الجزائر،ط1990،2،ص08.
[2] عبد الحميد عبد الحميد،الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف،مكتبة الإشعاع الفنية،مصر،1994،ص28.
[3] أحمد محمد موسى، دراسة تحليلية لنظام محاسبة التكاليف،دار البعث،الجزائر،ص17.
[4] BEATRICE et FRANCIS GRANDUILLOT,QCM comptabilité analytique ,Gualino éditeur, Paris,1999,P07.

يهدف هذا النظام إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها:[1]

- حساب التكاليف وسعر التكلفة:تقوم بقياس التكاليف الفعلية لكل عنصر من عناصر الإنتاج بغرض تحقيق التكلفة الإجمالية أو الحدية لوحدات لنشاط وكذا:

  - تحديد نتائج الأعمال لنشاطات الرئيسية و الفعلية.
  - تقييم المخزون السلعي من المنتجات الجاهزة أو التي هي قيد التنفيذ.
  - تساعد على تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم.
  - تساهم في تحديد سعر البيع ومراقبة التكاليف بد تحليلها.

- ضبط ورقابة عناصر التكاليف:تهدف إلى خفض تكلفة الإنتاج مع الحفاظ على جودة المنتج .
- الرقابة على تكلفة النشاطات الخدمية:تعتبر التكاليف التي تتحقق في أقسام الإدارة المساعدة بمثابة تكاليف لتقديم هذه الخدمات بحيث يتم تحميلها بصورة أو بأخرى على المنتج، لذلك من الضروري ربط التكاليف هذه الأقسام بالخدمات التي تقدمها ومتابعة ومراقبة هذه التكاليف ومقارنتها بسعر السوق فيما لو لجأت المؤسسة إلى السوق للحصول عليها من السوق.
- المساعدة في تحليل الانحرافات:التكيف في اتخاذ الإجراءات و الوسائل والطرق التي تكفل إمكانية تحليل كل من البيانات المعبرة عن الخطط والبيانات المتمثلة لتنفيذ الفعلي ومقارنة بينهما،وتحديد الانحرافات الناتجة المستندة إلى أسباب معينة وتحديد المسؤولية عنها واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.
- دراسة المردودية:تسمح بمراقبة سياسة الإنتاج والاستثمار والتوزيع وذلك بتسجيل المصاريف حسب اتجاهها ومراقبة تكاليف التموين و الإنتاج والتوزيع.
- مراقبة التسيير:بحيث نعمل على تحديد مراكز المسؤولية وذلك بالسماح بتحليل الاستغلال وملاحظة تطوراته.
- اتخاذ القرارات:تقديم الحلول الممكنة والبدائل الملائمة وذلك فب المرحلة التي تجري فيها الدراسة أهمية اتخاذ القرارات المالية والمستقبلية.
- إكمال المحاسبة العامة:وذلك عن طريق تزويدها بالمعلومات الخاصة بتطورات بعض عناصر الأصول كمخزونات السلع والمنتجات والاستثمارات التي تمولها.

[1] ناصر دادي عدون،المحاسبة التحليلية،الجزء الأول،مرجع سابق،ص08.

- تقديم وسائل تبرير الأسعار:بالاعتماد على تحليل تكاليف الإنتاج وتقديم هذه المبررات عادة لمراقبي الأسعار في حالة الزيادة.
- قياس تكلفة الإنتاج:يتم قياس التكاليف الفعلية لكل عنصر من عناصر الإنفاق وذلك بغرض تحديد التكلفة الفعلية أو الإجمالية أو الحدية أو وحدات هذا النشاطات وهذه بدورها تفيد في تحديد نتائج الأعمال (الأرباح والخسائر...)لوحدات النشاط الرئيسية والفعلية ووحدات المنتجات النهائية كما تفيد في أغراض قويم المخزون السلعي من المنتجات الجاهزة وتلك التي في طريق الإنتاج وتساعد محاسبة التكاليف في قياس التكلفة الحقيقية و تحديد أقل الأسعار التي تمكن من بيع النشاط في وقت الكساد و الدخول في مناقصات.[1]

[1] لشهب صفاء،مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرارات،مذكرة ماجستير تخصص إدارة الأعمال،جامعة الجزائر،2006،ص44.

المطلب الثالث:النظام العام للمحاسب التحليلية

سنحاول في هذا المطلب ذكر موضوع المحاسبة التحليلية ووظائفها وكذلك شروط سير الحسن لنظام المحاسبة التحليلية.

أولا:موضوع المحاسبة التحليلية ونطاق تطبيقها

-موضوع المحاسبة التحليلية

موضوع المحاسبة التحليلية بصفة عامة هو دراسة الأعباء و التكاليف بكل أنواعها أي معالجتها بجمعها واستخدامها أو تحديدها وحسابها ومنه حسب تعريفها بأنها تقنية لمعالجة المعلومات والبيانات لمحاسبية والاقتصادية فإن موضوعها الأساسي هو الوضع والسماح للمؤسسات عن طريق المعالجة الجيدة وتتمثل فيما يلي:

- معرفة وتحديد كل التكاليف اللازمة لنشاطها، السلع والخدمات.
- تقييم مردودية السلع المحققة بالأسعار وفق لظروف السوق ومحيط المؤسسات المعنية.
- يسمح التحليل الجيد لتكاليف بالوصول لبعض المعلومات عن التكلفة الحدية و المردودية التي توضح مستوى النشاط المثل الذي يجب أن تصل إليه وهذا في الأصل تحليل مقتبس من التحليل الحدي لدى الاقتصاديين لمعلومة التسيير.

ومنه نجد أن المحاسبة التحليلية تأكد لنا من خلال موضوعها بأنها محاسبة تسيير ووسيلة لمتابعة النشاط وتقييم المردودية و اتخاذ القرارات الخاصة في التخطيط للمدى القصير.

-نطاق تطبيق المحاسبة التحليلية:

تهتم المحاسبة التحليلية أساسا بالقياس و التبويب و تحليل النفقات التي تقوم بها المؤسسة ولذلك يتم الاعتماد على لمحاسبة التحليلية في جميع المؤسسات مهما اختلف حجمها و طبيعة النشاط الذي تقوم به سواء كانت تهدف إلى تحقيق الأرباح أم لا و إن كان استخدام المحاسبة التحليلية قد بدأ في المؤسسات الصناعية إلا أن ذلك لا يمنع من استخدام طرق و أساليب المحاسبة التحليلية في المؤسسات التجارية والزراعية والمالية بل حتى في الوحدات الإدارية الحكومية والمركزية أو المحلية.[1]

[1]محمد علي سيدية ،محاسبة تكاليف دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية،دار زهران لنشر، الأردن،2010،ص13.

ثانيا: وظائف المحاسبة التحليلية:

للمحاسبة التحليلية دور بارز في المنظومة التسييرية في المؤسسة فهي تعد جهاز لتوليد المعلومات الضرورية لتخاذ القرارات على كافة المستويات الإدارية للاستخدامات الآنية و المستقبلية بالإضافة إلى استخدامها في تحليل و تفسير تلك المعلومات وإعداد التقارير والمخططات والموازنات وتوفير المؤشرات في التسيير وحتى تحقيق المحاسبة التحليلية على هذا النحو فإنها ترتبط بمجموعة من الوظائف و المهام المختلفة:

-قياس تكلفة الإنتاج:تعد هذه المهمة المنطق الذي أدى إلى ظهور المحاسبة التحليلية في الصناعة بحيث تهدف إلى متابعة أعباء منتج عبر مراحل مختلفة لنشاط لمؤسسة وتخصيص مختلف الأعباء لكل منتج حسب ما تم استهلاكه من مواد و استغراقه من وقت و كذلك مدى استفادته من خدمات و اللوازم المشتركة من التي ساهمت في عملية الإنتاج للقيام بالتسعير وتقييم المخزون السلعي.

- ضبط ورقابة عناصر التكاليف:يساعد استخدام المحاسبة التحليلية على وضع الإجراءات التنظيمية لضبط ورقابة تداول واستخدام المواد واللوازم ومتابعة نشاط العمال،وتحديد الأعباء الغير مباشرة حسب مستويات الطاقة الإنتاجية،واستفادة كل منتج من الخدمات واللوازم المشتركة ذلك يؤدي إلى الضغط على التكاليف عن طريق القضاء على التبذير و الإسراف في المواد، متابعو وتنظيم الوقت لزيادة إنتاجية العمال وتحكم في الأعباء الغير مباشرة وهذا يؤدي إلى زيادة فعالية وقدرة المؤسسة على المنافسة.

- تحليل الانحرافات وإعداد التقارير: إن القيام بتجميع وتحلل البيانات،المعلومات والتكاليف ومقارنتها بالمعايير المعتمدة تمكن القائمين على المؤسسة من عدة استنتاجات ومقارنة مختلف عناصر التكلفة،ومن ثمة تحديد الانحرافات والعمل على تحليلها وتحديد أسبابها و المسؤولين عليها،واتخاذ كل الإجراءات والقرارات الكفيلة بتصحيح الوضعيات وتدارك النقائص المسجلة ويتم ذلك من خلال إعداد التقارير دورية تمكن المستويات الإدارية العليا من مراقبة مدى نجاح الخطط المعدة والمنفذة،ونجاعة الأساليب المطبقة في قياس التكلفة والموازنات التقديرية وحسن الأداء على مستوى كل مراكز الإنتاجية والخدماتية.

- ترشيد قرارات الإدارة وإعداد الخطط: لاتخاذ قرارات أثر على مستقبل المؤسسة يمس كل الأنظمة المسيرة لها لذا فإن توفير و إعداد البيانات والمعلومات الضرورية التي تتوفر فيه الدقة ي الوقت المناسب لاتخاذ القرارات و إعداد السياسات و الخطط و الموازنات التقديرية وتتعلق هذه المعلومات بإمكانات وموجودات المؤسسة التي يجب تحليلها ومقابلتها إلى نتائج التحليل الخارجي لمحيط و بيئتها وما تطرحه من تهديدات وما تقدمه من فرص حتى

يتمكن المسؤولين من اتخاذ القرارات الضرورية في توجيه السياسة العامة،تحديد الأهداف وكذلك السياسة الإستراتجية .[1]

ثالثا:شروط سير الحسن لنظام المحاسبة التحليلية:

تتطلب المحاسبة التحليلية أثناء العمل بها وإدخالها كأداة لتسيير بشكل عام النقاط التالية:[2]

- أن توضع المواد في المخازن وتوفر شروط تخزينها و إسناد سير المخزن لأمين المخزن.
- وجود وثائق محاسبية تسجل كل حركات المواد بنظام.
- مراقبة وفحص كل الموجودات دوريا في المخزن.
- فصل الأعباء بدقة عن العمليات الإنتاجية والعمل على تخفيضها قدر الإمكان.
- مراقبة اليد العاملة اعتمادا على التنقيط اليومي وتوزعها على مختلف المنتجات والمتطلبات.
- إضافتا إلى إلزامية توفير مجموع من المعلومات خاصة متعلقة بخروج و دخول السلع و المنتجات التامة أو النصف المصنعة وفي مراحل عملياتها الإنتاجية و توزيع الأجور والتنظيم الجيد وتحقيق وبناء تنظيم علمي يلائم هيكلة المؤسسة ونشاطها ما لم تصلنا كل المعلومات التي تخص نشاطها.

[1] عاطف الأخرس ،محاسبة التكاليف الصناعية،دار البركة لنشر والتوزيع،الأردن ،الطبعة الأولى،2001،ص14.
[2] عماد زوده،مساهمة في تصميم نظام التكاليف،مذكرة ماجستير تخصص محاسبة،جامعة حاج لخضر باتنة،الجزائر،2010،ص9.

المبحث الثاني: الطرق التقليدية

استخدمت الطرق التقليدية لمدة طويلة من الزمن نظرا لوجود بيئة تمتاز بالثبات نسبي وقلة المنافسة فيما بينها،إلا وأنه التطور الحاصل في البيئة الاقتصادية أصبحت الطرق التقليدية غير كافية لتلبية المتطلبات و تعرضت للعديد من الانتقادات ،وفيما يلي سنتطرق لطرق التقليدية وأهم ما جاء فيها.

المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية:

تعتبر طريقة التكاليف الكلية من أول النظريات في محاسبة التكاليف وهي تقوم على مجموعة من الأسس والمفاهيم والتي سنحاول ذكرها وكذلك أهم الانتقادات الموجهة إليها.

أولا: تعريف طريقة التكاليف الكلية

يقصد بالتكاليف الكلية تلك التي تأخذ بعين الاعتبار جميع النفقات الإنتاجية بما فيها النفقات المباشرة و الغير مباشرة،و بالمقارنة مع أسلوب التكاليف الجزئية فإن هذا الأخير يركز على بعض النفقات أو العناصر فقط وتدعى التكاليف الكلية بالفعلية لكونها حقيقية،ومن جهة أخرى فهي تمثل الأساس الفعلي الذي تستخرج بالإسناد إلية الفروقات الممكنة عندما تجرى المقارنة بينهما وبين التكاليف النموذجية .[1]

تشكل طريقة التكاليف الكلية(الحقيقية)طريقة حساب التكاليف أكثر قدما،حيث أنها تتميز عن طرق الأخرى بميزتين أساسيتان هما:[2]

- ✓ بعدها الحسابي التاريخي أي المتعلقة بالفترة الماضية.
- ✓ اتساع مجال تطبيقها والذي يتضمن مجموعة التكاليف المستخدمة لإنتاج وتوزيع المنتجات.

ثانيا:الأسس و المبادئ

تعتمد هذه الطريقة على مجموعة من الأسس يتطلب مراعاتها عند تطبيقها وتتمثل فيما يلي:

1. **تحديد الأقسام**:تنطلق عملية تحديد الأقسام بالقيام بدراسة ميدانية لكل المصالح داخل المؤسسة بنشاطاتها وعملياتها المعتمدة على الهيكل التنظيمي وهذا ليتسنى تقسيم المؤسسة بشكل يناسب العمل المحاسبي،

[1] محمد سعيد أوكيل،تقنيات المحاسبة التحليلية،دار الأفاق،الجزء الأول،الجزائر،1998،ص98.
[2] الأخرس عاطف،الهنيني إمان،حمودة سمير،الجعبري احمد،محاسبة التكاليف الصناعية،دار البركة لنشر و التوزيع،عمان،الأردن،دون سنة نشر،ص234.

ويتم الحرص على تجانس العمليات داخل كل قسم لتسهيل عملية حصر وتحميل الأعباء الغير مباشرة،ويختلف هذا الحصر من مؤسسة إلى أخرى لاختلاف تنظيمها، ويمكن تصنيفها بصفة عامة إلى:[1]

- **الأقسام الرئيسية**:هي التي لها علاقة مباشرة بالمنتجات والمواد و التي يمكن التمييز بينهما فيما يخص الأعباء بشكل إجمالي وتحميلها على المنتجات بواسطة وحدات العمل لكل قسم رئيسي المتعلقة بالمنتجات ،تتمثل تلك الأقسام غالبا في الشراء،الإنتاج،التوزيع...
- **الأقسام المساعدة(الثانوية)**:التي تقدم خدمات للأقسام الرئيسية ونجد من بينها قسم الصيانة،الإدارة،الطاقة،وكثير ما نجد الخدمات متبادلة بين عدة أقسام وهذا ما يثير صعوبة في تحديد قيمة التبادلات و توزيعها بدقة.

2. **تحديد مفاتيح التوزيع**:يتم ذلك حسب طبيعة الأعباء وعلاقتها بالأقسام وتختلف من حالة إلى أخرى، ومن بين المعايير التي تستعمل على أساسها مفاتيح التوزيع مجد،تكلفة الإنتاج،قيمة التموين،كمية التموين،قيمة الآلات،المساحة ،وعدد العمال ...

3. **تحديد وحدة العمل**: إن تحديد وحدة العمل يعد عملا أساسيا،فبدونها لا يمكن توزيع الأعباء الغير مباشرة فهي الأساس الذي يعتمد فيه على ذلك،إلا انه تثار مشكلة عدم تجانس الإنتاج من حيث الوحدات أو الوزن (القياس بصفة عامة) لذا يلجأ إلى الوحدات المماثلة تكون كوحدة قياس المشتركة وقد تختلف من قسم إلى أخر ونجد من بينها :[2]

وحدة المنتج في حالة اختلاف عوامل الإنتاج المستخدمة،ويمكن أن يكون منتج نهائي أو جزئي أو خاص بمركز عمل معين ويتم قياسه ب (العدد،الوزن،الحجم ،المساحة...)

- ساعات اليد العاملة.
- ساعات دوران الآلة.
- المواد الأولية المستعملة في قسم معين.
- الوحدة النقدية مثلا (100دج من رقم الأعمال...)

4. **إعداد جدول توزيع الأعباء الغير مباشرة:**

[1] طوابيبة احمد،محاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج،رسالة ماجستير،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تسيير قسم علوم الاقتصادية،جامعة الجزائر،2003،ص99.
[2] نفس المرجع السابق،ص101،100

أ التوزيع الأولي: يتم من خلاله إعادة تصنيف الأعباء الغير مباشرة من الأعباء حسب الطبيعة (أعباء المحاسبة العمة –الصنف 6-)إلى أعباء حسب الوظيفة عن طريق استعمال مفاتيح التوزيع لتحديد أعباء كل قسم من الأقسام (الرئيسية والمساعدة) [1]

جدول رقم (01):جدول توزيع أعباء الأولي

رقم الحساب	اسم حساب	مبلغ التوزيع	قسم الإدارة	قسم الصيانة	قسم التموين	قسم الإنتاج	قسم التوزيع
60	المشتريات	...	...	...	...	...	...
61	المستهلكة	...	...	...	...	...	...
62	الخدماتية خارجية	...	...	...	...	...	...
63	خدمات أخرى	...	...	...	...	...	...
64	مصاريف العمال	...	...	...	...	...	...
65	ضرائب ورسوم	...	...	...	...	...	...
66	أعباء أخرى	...	...	...	...	...	...
67	أعباء مالية	...	...	...	...	...	...
68	أعباء غير مالية	....	...	...	...	...	...
	مخصصات الاهتلاكات						
	المجموع	...	...	...	...	...	...

المصدر:ناصر دادي عدون ،تقنيات مراقبة التسيير،مرجع سابق،ص39.

ب التوزيع الثانوي:هدف هذه المرحلة هو تحديد أعباء كل من الأقسام الرئيسية حتى يتسنى تحميلها على المنتجات و بالتالي يتم توزيع الأعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية ،وقد يحدث أن يكون هناك تبادل

[1] ناصر دادي عدون ،المحاسبة التحليلية، مرجع سابق،ص39.

للخدمات بين الأقسام المساعدة،لذا يتطلب القيام بعدة عمليات حسابية وقد يتم اللجوء إلى المعادلات وحسابات المصفوفات وبرامج المعلوماتية(الإعلام الآلي)في حالة تعدد التبادلات وتعقد مسألة حساب قيمها.

عند القيام بالتوزيع نكون أمام وضعيتين، وضعية عدم وجود تبادل بين الأقسام فنطبق التوزيع التنازلي أو وضعية وجود تبادل بين الأقسام وفي هذه الوضعية نطبق التوزيع المتبادل

ت **التوزيع التنازلي**:يتم وفق هذه الطريقة ترتيب مراكز الخدمات (الأقسام المساعدة)ترتيبا تنازليا ثم توزيع الأعباء القسم الأول على ما يليه من الأقسام المساعدة و الرئيسية وتستمر العملية إلى أن تتم عملية توزيع أعباء الأقسام المساعدة كليا على الأقسام الرئيسية.

ث **التوزيع المتبادل**:تهدف هذه الطريقة إلى تتبع مسار أجزاء الأعباء بدقة وتستعمل في تبادل الخدمات فيما بين الأقسام المساعدة،ويتطلب تسوية التبادل بين الأقسام المساعدة ثم تستكمل عملية التسوية ،و يلجأ أحيانا كما ذكرنا سابقا إلى المعادلات والمصفوفات وبرامج المعلوماتية لإيجاد قيم التبادلات.[1]

5. **تكلفة وحدة العمل**:بعد تحديد مجاميع التوزيع الثانوي للأقسام الرئيسية وتحديد كمية أو عدد وحدات العمل المشار إليها سلفا يتم إيجاد تكلفة وحدات العمل بقسمة مجموع القسم الرئيسي على عدد وحدات العمل الخاصة به ومن ثم تتم عملية تحميل الأعباء الغير مباشرة على المنتجات بضرب تكلفة وحدة العمل في عدد وحدات العمل خاصة بكل منتج .

يمكن وصف إجراءات سير هذه الطريقة اعتمادا على الأسس التي تم ذكرها أعلاه وفق ما يلي:

- تخصيص الأعباء المباشرة لأغراض التكلفة بصفة مباشرة .
- توزيع الأعباء الغير مباشرة على مجموع الأقسام بواسطة مفاتيح التوزيع (توزيع أولي).
- توزيع كل أعباء أقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية مع الأخذ بعين الاعتبار تبادل الخدمات (توزيع ثانوي).
- التحميل عن طريق إيجاد تكلفة وحدة العمل وضربها في وحدات العمل الخاصة بكل منتج زائد الأعباء المباشرة لإيجاد تكلفة الإنتاج .[2]

[1] ناصر دادي عدون،تقنيات مراقبة التسيير،مرجع سابق،ص40،41.
[2] ناصر دادي عدون،تقنيات مراقبة التسير،مرجع سابق،ص 41.

جدول رقم (2):جدول توزيع الأعباء الثانوي

الأقسام	الأقسام المساعدة			الأقسام الرئيسية		
البيانات	الإدارة	سياحة	النقل	تموين	إنتاج	توزيع
مجموع التوزيع الأولي	–	–	–	–	–	–
التوزيع الثانوي	–	–	–	–	–	–
الإدارة	–	–	–	–	–	–
السياحة	–	–	–	–	–	–
النقل	–	–	–	–	–	–
المجموع	**00**	**00**	**00**	**–**	**–**	**–**

المصدر: من إعداد الطالبتين.

ثالثا:مزايا تطبيق طريقة التكاليف الكلية:

تتميز هذه الطريقة بما يلي:[1]

- يتم في هذه الطريقة حساب نصيب الوحدة المنتجة من كل عناصر التكاليف دون التمييز على أساس أن مصادر التكاليف جعلت لغرض يتمثل في تلك المنتجات ،وهي تعطينا صورة واضحة لمستوى التكاليف ومقارنتها مع الإيرادات.
- إمكانية مقارنة تكلفة إنتاج الوحدة أو سعر تكلفة الوحدة بسعر بيع الوحدة وهذا يسهل من وضع سياسات سعرية واتخاذ القرارات في هذا المجال والعمل على لا يقل سعر البيع عن التكلفة الكلية للمنتج.

رابعا:الانتقادات الموجهة لطريقة التكاليف الكلية

[1] نواف فخر،خليل الدليمي،محاسبة التكاليف الصناعية،الجزء الأول،دار الثقافة لنشر والتوزيع،عمان،الأردن،2002،ص84.

من الانتقادات الموجهة لهذه الطريقة ما يلي:[1]

- يتطلب الانتظار حتى نهاية الدورة للقيام بحساب مجمل الأعباء وهذا لا يساعد الادارة للحصول على المعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات أو القيام بدراسة الوضعية.
- لا تأخذ بعين الإعتبار تغيرات مستوى النشاط وبالتالي عدم معرفة مدى استغلال الطاقة الإنتاجية وما يقابلها من مستوى المستغل والغير مستغل.
- عدم القدرة على استعمالها في التحليل الاقتصادي لنشاط المؤسسة.

المطلب الثاني:طريقة التكاليف الجزئية

نتيجة للانتقادات التي تعرضت لها طريقة التكاليف الكلية ،ظهرت طرق أخرى حيث سميت بطرق التكاليف الجزئية ومتمثلة في طريقة التحميل العقلاني ،طريقة التكلفة المتغيرة ،طريقة التكلفة الهامشية ،طريقة التكاليف المباشرة .

أولا:طريقة التكاليف المتغيرة

ظهرت هذه الطريقة وتطورت في المؤسسات الأمريكية وتعد أكثر ملائمة من الطريقة الإجمالية (الأقسام متجانسة) من حيث استعمالاتها في التحليل و التسيير الاقتصادي للمؤسسة وإيجاد المؤشرات التي تستعملها الإدارة في مجالات التخطيط و الرقابة والتسيير بصفة عامة ، و تعتمد على مبدأ الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة واعتماد هذه الأخيرة في التحليل و اتخاذ القرارات على المدى القصير المتعلق بفترة النشاط ومراقبة فعالية التسيير من خلال إمكانية متابعة سلوك التكاليف المتعلقة بحجم النشاط و تحليلها.[2]

ويظهر سير هذه الطريقة وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (03) حساب النتيجة وفق طريقة التكلفة المتغيرة

البيانات	المبلغ	النسبة

[1] هاشم أحمد عطية،محمد محمود عبد ربه محمد،دراسات في المحاسبة المالية محاسبة التكاليف محاسبة الادارية،الدار الجامعية،الإسكندرية،2000، ص-ص،245-246.

[2] أبو نصار محمد،المحاسبة الإدارية،دار وائل النشر،عمان ،2003،ص467.

رقم الأعمال	×	%100
. التكلفة المتغيرة	×	%×
=الهامش على التكلفة المتغيرة	×	%×
. التكاليف الثابتة	×	%×
=النتيجة	×	%×

المصدر: من إعداد الطالبتين.

1. مبادئ طريقة التكاليف المتغيرة:

إن المبدأ الرئيسي لهذه الطريقة هو الفصل بين التكلفة الثابتة والمتغيرة و استخدام التكاليف المتغيرة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة في التحليل وحساب الهامش على التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في إيجاد نقطة التعادل،وقد عرفت هذه الطريقة شكلين أو أسلوبين وهو طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة او طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة التي تأخذ بعين الاعتبار جزء من التكاليف الثابتة في التحليل وحساب الهوامش والمتمثل في الأعباء الثابتة المباشرة وتعرف بالأعباء الثابتة الخاصة .[1]

أ الأعباء المتغيرة و الثابتة:

إن نسبة نوع معين من الأعباء تؤثر على إجراءات التحليل وقرارات التي يمكن أن تتخذ وكذلك بالنسبة إلى درجة ارتباطها بحجم الإنتاج ،وهناك عدة عوامل تساهم في تأثير على سلوك الأعباء، لذلك يلجأ إلى دراسة تلك الأعباء بشكل تفصيلي لفهم كيفية حدوثها وتحديد درجة الارتباط بحجم الإنتاج للتمكن من التحكم فيها أو استغلال تلك المعلومات في البرمجة والتخطيط والإنتاج حسب سياسات وظروف معينة ونجد نوعين من التكاليف [2]

- التكاليف المتغيرة:وتعرف بالتكاليف التشغيلية وهي مرتبطة بحجم النشاط وتتغير في مجموعها في الأجل القصير حسب مستوى النشاط كمواد الأولية واللوازم،الماء الطاقة .... .

[1] Girard Melyon , Comptabilité Analytique, Bréal ,2eme édition ,Paris ,2001,P136.
[2] Girard Meylon, comptabilité analytique ,opcit ,P136.

ويفترض نظريا أن تكون التكلفة المتغيرة للوحدة من المنتجات الثابتة لحد ما وهذا يرجع إلى وجود نوعين من التكاليف المتغيرة وهما:

-الأعباء المتغيرة المتناسبة :وهي الأعباء التي تتغير طرديا مع مستوى النشاط المعبر عنه بالكمية المستخدمة من المواد أو ساعات العمل،الكمية المنتجة والمباعة ،رقم الأعمال ....،ويمكن التعبير عنها في شكل معادلة الخطية $Y=a\ x$،حيث(a)ثابت يمثل الأعباء المتغيرة للوحدة و(x) عامل متغير يمثل الكمية .

-الأعباء المتغيرة الغير متناسبة: هي تلك الأعباء المرتبطة بمستوى النشاط بشكل غير خطي (غير تناسبي)ويوجد حالتين إما أن تكون درجة تغير الأعباء أقل من درجة تغير النشاط أو العكس،وذلك يؤثر على مردودية النشاط في بعض الحالات لذا يتطلب البحث عن أسباب عدم التناسب ،فهناك أسباب موضوعية عادية وهناك أسباب غير عادية قد تعود إلى سوء التسيير ونوعية الاستثمارات (التجهيزات)المستخدمة من حيث قدمها والعناية بها (الصيانة) أو إلى درجة كفاءة وتجربة العمال...

- التكاليف الثابتة:وتعرف بالتكاليف الهيكلية مرتبطة بوجود المؤسسة وليست المتعلقة بحجم النشاط وتكون ثابتة في المدى القصير ونجد من أمثلتها أعباء الإيجار ، التأمين ، فوائد القروض،ضرائب العقارات ،المرتبات....الخ.[1]

وفي هذا النوع من التكاليف نجد نوعين من التكاليف وهي التكاليف الثابتة المستقرة والتكاليف الثابتة الغير المستقرة

-**الأعباء الثابتة المستقرة**:نجد هذه الأعباء مستقرة لفترة طويلة من الزمن مهما كان مستوى النشاط ولا يحدث التغيير فيها إلا إذا كانت هنالك تغييرات جذرية في هياكل المؤسسة و استراتجياتها ويحدث التغيير بشكل متدرج يتصف بالمدى الطويل .

-**الأعباء الثابتة الغير مستقرة**: تكون هذه الأعباء غير مستقرة وقد تحدث أحيانا في المدى القصير إلا أنها لا تتغير ولا ترتبط بكمية الإنتاج بل يرتبط تغيرها بمستوى الإنتاج أو النشاط.وعند وصول مستوى النشاط لحد معين يؤدي إلى حدوث تلك الأعباء وتتصف بالتدرج كسابقتها إلا أنها تعد مرنة إلى حد ما مقارنة بها .

2. **أهمية طريقة التكاليف المتغيرة:**

[1] Girard Melyon , comptabilité analytique,opcit,P136 .

تظهر أهمية حساب التكاليف وتبويب عناصرها وفق هذه الطريقة في عدة أوجه من الاستخدامات في التسيير بحيث يتم التحميل التكاليف المتغيرة على المنتجات التي تعد تكاليف حقيقية مباشرة حسب هذه الطريقة،وتحديد الهامش الإجمالي على التكاليف المتغيرة ومدى مساهمته في تغطية التكاليف الثابتة ومنه الأرباح الحقيقية نظرا لتقييم المخزون بالقيمة الحقيقية عكس طريقة التكاليف الإجمالية التي تنقل جزءا من التكاليف (الثابتة)هذه الدورة إلى الدورة القادمة في حال وجود مخزون أخر مدة وبالتالي تضخم الأرباح الدورة الحالية . [1]

إن إمكانية التقديرات المستقبلية ومقارنة الحالات المختلفة الواسعة في هذه الطريقة مع القدرة على التعمق في التحليل مع إيجاد التقديرات لرقم الأعمال والهامش على التكلفة المتغيرة ونقطة التعادل سواء للنشاط العام أو لكل منتج على حدة سواء للمؤسسة ذات المنتج الوحيد أو ذات المنتجات المتعددة وكذلك بالنسبة لتكاليف تفصيلها وتحديد أثرها ودراسة مختلف التغيرات المتوقعة في رقم الأعمال والتكاليف بالرجوع للمعطيات الحالية لسوق وظروف المؤسسة وتوقع التغيرات بالزيادة أو الانخفاض في أسعار البيع ،الوحدات المباعة ،أسعار المواد الأولية،وإلى غير ذلك من المعطيات المؤثرة على سلوك التكاليف ونشاط المؤسسة [2]

يمكن تلخيص وصياغة مفهوم وسير هذه الطريقة وفق المعادلة التالية :

النتيجة= (سعر البيع الوحدة ـ التكلفة المتغيرة للوحدة)حجم المبيعات ـ مجموع الأعباء الثابتة

وتعتمد هذه الطريقة بشكل رئيسي في تحليلاتها على مفهوم التعادل الذي تترجه عتبة المردودية وهي الوضعية التي من خلالها تحقق المؤسسة النتيجة المساوية لصفر،أي أن الهامش (الربح)الإجمالي يغطي بالكامل التكاليف الثابتة وهو ما يعبر عن العتبة أو النقطة التي من خلالها تبدأ المؤسسة في تحقيق أرباحا ويتم تحديد عتبة المردودية (رقم أعمال نقطة التعادل)كما يلي :

عتبة المردودية =(رقم الأعمال ×التكاليف الثابتة)/الهامش على التكلفة المتغيرة.

[1] طوايبة أحمد،المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج،مرجع سابق،ص114.
[2] مرجع سابق،ص114.

وحساب هامش الأمان ومعامل المردودية:

هامش الأمان=رقم الأعمال الصافي ـ رقم الاعمال نقطة التعادل

معامل المردودية = (هامش المردودية×100)/رقم الأعمال الصافي.

من خلال تلك العادلة (معادلة النتيجة)المشتملة على حدود رقم الأعمال نقطة التعادل يتضح مدى أهمية هذه الطريقة في التخطيط المستقبلي والرقابة على التكاليف وكذلك إمكانية التصميم خطط لمختلف الوضعيات المستقبلية بالنسبة لسلوك التكاليف والإنتاج والمفاضلة بينهم،وكيف يتم المفاضلة بينهما،وكيف يتم معالجة أو تعامل مع تلك الوضعيات في أسوء الحالات وقدرة المؤسسة على تحملها وتحديد متى وأين (في حال وجود فروع ووحدات إنتاجية للمؤسسة) تحقق المؤسسة نقطة تعادل وما مدى مساهمة كل منتج في تحقيق ذلك(في حالة تعدد تشكيلة المنتجات)حتى يمكن لها تعديل من الاستراتجيات وتأثير على مختلف العناصر التي تشكل عامل سلبي وتقويتها في حدود الإمكانيات المتوفرة للمؤسسة،ويتم البحث عن أفضل نقطة التعادل ودراسة مختلف عناصر المعادلة وذلك بجعل النتيجة تساوي الصفر والبحث عن عنصر مجهول من معادلة في كل مرة وذلك بتحديد أدنى سعر بيع يمكن للمؤسسة أن تحقق به نقطة التعادل، أكبر تكلفة متغيرة للوحدة،أدنى حجم للمبيعات ،أقصى مبلغ لتكاليف الثابتة.[1]

1. مزايا تطبيق طريقة التكلفة المتغيرة:

الملاحظة التي يمكن إبرازها من خلال دراسة هذه الطريقة هي ملائمتها لتقنيات مراقبة التسيير و استخدامها في تحليل الاقتصادي للمؤسسة:[2]

- نظر الاعتماد هذه الطريقة على الفصل بين المتغير و الثابت من التكاليف والعمل على تطوير الأساليب التي تمكن من تحقق الدقة فإن ذلك يوفر للمسيرين كل المعطيات الضرورية لفهم الوضعية وضبط السلوك التكاليف وخطط الإنتاج وإعداد موازنات لاستخدامها فيما بعد في تقيم الأداء .

[1] طوايبية احمد،المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط والإنتاج،مرجع سابق،ص115.

[2] Louis dubrulle, didier jourdain,comptabilite Analytique de gestion ,dunod ,Paris,2000,P175 .

- اختصار مراحل حساب التكاليف لاعتمادها في المرحلة الأولى على التكاليف المتغيرة بتحميلها على المنتجات باعتبارها التكاليف الحقيقية المباشرة حسب هذه الطريقة ويتم الإطلاع على الوضعية وحصول على المعلومات في الوقت المناسب،ثم تتم معالجة التكاليف الثابتة في المرحلة الثانية.
- توفر الأدوات الرقابية على سلوك التكاليف وإخضاعها للتدقيق والفحص.
- تسمح بقياس فعالية وأداء مراكز المسؤولية (استهلاك مواد والطاقة أو الموارد بصفة عامة ،الإنتاجية...)بفضل استبعاد وتجنب حساب التكاليف الثابتة في المرحلة الأولى.
- إمكانية مقارنة وتقييم المنتجات أو الفروع أو الأقسام من حيث التكاليف أو الإنتاجية سواء في فترة واحدة أو لعدة فترات وذلك باستخدام الهامش على التكلفة المتغيرة واستبعاد أثر على التكاليف الثابتة.

2. الانتقادات الموجهة لطريقة التكاليف المتغيرة:

من الانتقادات الموجهة:[1]

- صعوبة الفصل بين بعض التكاليف الثابتة والمتغيرة نتيجة تداخلها وحسابها لى مختلف مراحل الإنتاج.
- تكلفة الوحدة المنتجة لا تعبر حقيقة على كل التكاليف وذلك لاستبعاد التكاليف الثابتة في المرحلة الأولى بالرغم من أنها ساهمت في تكوين تلك المنتجات .

ثانيا:طريقة التحميل العقلاني:

نتيجة للانتقادات التي عرفتها طريق التكاليف الكلية ظهرت طريقة أخرى،عرفت بطريقة التحميل العقلاني لتكاليف الثابتة بأسلوب رشيد يتناسب وحجم النشاط،وهي العملية التي من خلالها يتم معالجة الأعباء الثابتة وتحميلها على أساس مستوى النشاط .

[1] Louis dubrulle, didier jourdain,comptabilite Analytique de gestion ,dunod ,Paris,2000,P175 .

1. **تعريف طريقة التحميل العقلاني:**

تعرف هذه الطريقة في بعض المراجع بطريقة التكاليف الإجمالية المعدلة أو الكلية المعدلة بالرغم من أن الكتاب يعتبرها من الطرق الجزئية وليست من الطرق الإجمالية (الكلية) على أساس أن التحميل لا يكون إجماليا لكل التكاليف (الثابتة)في حال نقص النشاط،إلا أن هذا القول لا يمكن تبريره قي حال تطبيق هذه الطريقة في زيادة النشاط أو في تعادله مع النشاط العادي،حتى في حالة نقص النشاط لا ينطبق عليه المعيار الذي نميز به طريق الجزئية عن الطرق الإجمالية (الكلية).[1]

2. **مبادئ طريقة التحميل العقلاني:**

تعتمد هذه الطريقة لمعالجتها في حساب التكلفة مبدأ التمييز بين الأعباء الثابتة و المتغيرة لتحديد المقدار المستغل من التكاليف الثابتة،لتحمل بعدها هذه الأخيرة عل المنتجات (إضافة لتكاليف المتغيرة) وتهدف إلى إلغاء تقلبات مستوى الإنتاج على تكلفة الوحدة عن طريق استعمال معامل التحميل العقلاني وهو مستوى فعالية الذي يساوي الإنتاج الفعلي على الإنتاج العادي ومنه يتم حساب الأعباء الثابتة المحملة عقلانيا بضرب الأعباء الثابتة ي مستوى الفعالية (معامل التحميل العقلاني)والناتج يتم جمعه مع الأعباء المتغيرة ويلاحظ ثبات تكلفة الوحدة وهذا راجع إلى ربط جميع الأعباء بمستوى النشاط باستخدام مبدأ الأعباء المستغلة في هذه الطريقة ،وعند تطبيقها نكون أمام ثلاث حالات متعلقة بأحجام النشاط ومعامل التحميل العقلاني:[2]

أ **النشاط الفعلي =النشاط العادي:** إن مستوى الفعالية يكون مساويا 1مما عني تحميل الأعباء الثابتة بصفة كلية ولا ينتج عن هذه الحالة أي فرق (تطابقها مع نتائج طريقة الأقسام المتجانسة)

ب **النشاط الفعلي <النشاط العادي:** مستوى الفعالية<1،في هذه الحالة المؤسسة لم تستعمل طاقتها بشكل عادي ،وطبقا لهذه الطريقة فإنه يحمل جزء فقط من الأعباء الثابتة والفرق بين الأعباء الثابتة والجزء المحمل يعد كأعباء نقص النشاط أو الفعالية (تكلفة البطالة).

ج **النشاط الفعلي>النشاط العادي:** مستوى الفعالية>1 في هذه الحالة المؤسسة فاقت قدرتها الإنتاجية العادية فيتم تحميل الأعباء الثابتة أكبر من أعباء الثابتة العادية والفرق بينهما يمثل ربح زيادة النشاط أو الفعالية.

ويتم حساب تكلفة المنتجات وفق هذه الطريقة كما يلي:

[1] سفيان بن بلقاسم،حسين لبيهي،المحاسبة التحليلية – منهجية حساب سعر التكلفة – دار الأفاق للنشر،دون سنة نشر،ص 82.
[2] مرجع سابق،ص 82.

- **تكلفة مباشرة أولية:** كلفة المواد المباشرة+ كلفة الأجور المباشرة+لوازم وخدمات مباشرة
- **كلفة الإنتاج المحملة عقلانيا:** كلفة مباشرة أولية +أعباء صناعية غير مباشرة متغيرة +الجزء المستغل من الأعباء الصناعية الغير مباشرة الثابتة محملة عقلانيا.
- **سعر التكلفة محمل عقلانيا:** كلفة الإنتاج المباع+أعباء التوزيع المتغيرة+الجزء المستغل من أعباء التوزيع الثابتة المحملة عقلانيا.

3. مزايا تطبيق طريقة التحميل العقلاني:

لقد عالجت هذه الطريقة القصور التي تشتمل عليه طريقة التكاليف الكلية (الأقسام المتجانسة)خاصة بما يتعلق بالمؤشرات التسييرية والمعلومات التي تخص أثر تغير مستويات النشاط على الأداء العام للمؤسسة ومتمثلة فيما يلي:[1]

- الثبات النسبي لتكلفة الوحدة في ظل مستويات النشاط المختلفة وهذا يساعد على سهولة تحديد سعر البيع مع استقراره
- مراقبة فعالية التسيير عن طريق تقييم الأداء بناءا على ملاحظة التغييرات في مستوى النشاط،وهذا يساعد على البحث في أساب الفروق واتخاذ إجراءات تشغيل الطاقة الغير مستغلة وتحسينها والعمل على تحديد عوامل زيادة الفعالية من اجل دراستها وتعميمها .
- تحقيق العدالة في تحديد تكلفة الوحدة من المنتجات بتحميلها بالأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة المستغلة.
- تجمع غلى حد ما بين مزايا طريقة الأقسام المتجانسة وطريقة التكاليف المتغيرة.

4. الانتقادات الموجه لطريقة التحميل العقلاني:

من الانتقادات الموجهة لهذه الطريقة ما يلي:[2]

- صعوبة تحديد أحجام النشاطات العادية لتعدد مراحل الإنتاجية واختلاف قدرات الآلات.
- عدم حل مشكلة توزيع الأعباء الغير مباشرة المتعلقة بالأسس التي تعتد عليها في التوزيع بالإضافة إلى صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة .
- صعوبة تقييم المخزونات النهائية وأثرها على النتيجة .

[1] صالح رزق، عطا الله خليل بن وراد،مبادئ محاسبة التكاليف،
[2] صالح رزق، عطا الله خليل بن وراد،مبادئ محاسبة التكاليف، مرجع سابق،ص143.

ثالثا:طريقة التكلفة الهامشية:

من بين الطرق التي تستعملها المؤسسة في مراقبة نشاطها ونتائجها وذلك حرصا على بقائها وتحسين مردوديتها هي طريقة التكلفة الهامشية،وتعد هذه الطريقة مناسبة أكثر من الطريقة الكلية،وهذا من حيث فائدتها في التحليل ،التسيير الاقتصادي للمؤسسة،وكذا من حيث إيجاد المؤشرات المناسبة لاستغلالها في ميدان التسيير عامة والتخطيط والرقابة على وجه خاص.

1. **تعريف طريقة التكلفة الهامشية:**

التعريف الأول:هي التغير الحاصل في التكلفة الإجمالية إثر التغير الحاصل في الكمية المنتجة بوحدة من وحدات المنتجة،و بمعنى أخرى هي عبارة عن زيادة في التكاليف الكلية على إثر الزيادةفي الكمية الإنتاج بوحدة واحدة ،او هي عبارة عن النقصان في التكاليف الكلية على إثر انخفاض كمية الإنتاج.[1]

التعريف الثاني: هي تكلفة الوحدة الأخيرة،أو الفرق بين مجموع أعباء الاستغلال لإنتاج أو بيع حجم معين من الإنتاج ،أو مجموع أعباء الاستغلال لهاذا الحجم مضافا إليه او منخفضا منه وحدة واحدة.[2]

2. **أنواع التكلفة الهامشية :**

نلاحظ أن المنتجات المباعة قد تكون سلعا مادية أو خدماتية،وهذه الأخيرة قد تستلزم عدة عناصر من التكاليف مثل:تكلفة الإنتاج،تكلفة التوزيع أو مجموعها(وهو سعر التكلفة)،فيمكن أن يكون ثلاث أنواع من التكلفة الهامشية :[3]

- **التكلفة الهامشية الإجمالية أو سعر التكلفة الهامشية**:والتي غاليا ما توزع إلى تكاليف ثابتة و تكاليف متغيرة للاستعمال في التحليل.
- **تكلفة إنتاج هامشية**:وهي تمثل التكاليف الإضافية للإنتاج التي يستلزمها إنتاج وحدة إضافية.
- **تكلفة توزيع هامشية**:وهي تشكل التكاليف الإضافية لتوزيع عند بيع وحدة إضافية،وغالبا ما تكون في المؤسسات التجارية.

3. **مزايا تطبيق التكلفة الهامشية:**

وتتمثل فيما يلي:[4]

[1] بويعقوب عبد الكريم،المحاسبة التحليلية،ديوان المطبوعات الجامعية،الساحة المركزية،بن عكنون،الجزائر ،1998،ص195.
[2] ناصر داي عدون ،المحاسبة التحليلية ،مرجع سابق،ص 179.
[3] ناصر داي عدون ،المحاسبة التحليلية ،مرجع سابق،ص 180.
[4] عبد الكريم بو يعقوب،المحاسبة التحليلية،مرجع سابق،ص179.

- تمكن من تحديد مستوى النشاط الأكثر مردودية.
- تساهم في توجيه و اتخاذ القرارات بخصوص برنامج الإنتاج والمبيعات.
- توفر فرصة لتعاقد مع أطراف أخرى للإنتاج وتوفير ما تحتاجه بدل القيام بذلك.
- تفيد في القبول أو رفض طلبيات الزبائن وترتيبهم حسب طلبياتهم.
- تمكن من تحديد أسعار بيع مختلفة حسب مستويات النشاط التي تحققها المؤسسة وحسب علاقتها مع الزبائن .

4. عيوب تطبيق التكلفة الهامشية:

تتمثل فيما يلي:[1]

- التكلفة الهامشية تشمل التكاليف المتغيرة عند مجال معين من مستويات الإنتاج وعند الانتقال إلى الدرجة الثانية من مستويات الإنتاج التي تفرض الزيادة في التكاليف الثابتة وذلك يؤثر على التكلفة الهامشية وبالتالي ترتفع وتشمل التكاليف الثابتةو المتغيرة.
- الصعوبة في تحديد المعادلات الخاصة بالتكلفة الإجمالية والتكلفة المتوسطية وهذا نظرا لصعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة.

رابعا:طريقة التكاليف المباشرة:

تعتبر هذه الطريقة محاولة لمعالجة الانتقادات الموجهة لطريقة التكاليف الكلية من بعض المحاسبين،بحيث سنقوم بعرض هذه الطريقة من خلال تقديم المفهوم والإيجابيات التي جاءت والسلبياتها.

1. مفهوم طريقة التكاليف المباشرة:

تتمثل طريقة التكاليف المباشرة في حساب وتحليل الهامش على التكلفة المباشرة لمنتج أو نشاط ما من أجل قياس الأداء فوفقا لهذه الطريقة تمثل التكاليف المباشرة تكاليف جزئية تشمل تكاليف متغيرة مباشرة كما تشمل كذلك التكاليف الثابتة والتي يمكن تحميلها بدون صعوبة أو غموض على المنتج أو النشاط،أما التكاليف الغير المباشرة لا توزع على المنتجات ولكن تتم معالجتها بصورة شاملة من أجل تحديد النتيجة.[2]

[1] درحمون هلال،المحاسبة التحليلية:نظام معلومات التسيير ومساعد على إتخاذ القرار في المؤسسة الإقتصادية-دراسة مقارنة-أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،جامعة يوسف بن خدة،الجزائر،2005،ص245.

[2] Beatrice, Francis Grandguillot, Comptabilité de gestion,12eme édition ,Gualino édition ,Paris,2012,P157 .

2. **مزايا تطبيق طريقة التكاليف المباشرة:**

وتتمثل في الأتي:[1]

- تمتاز بسهولة تحديد التكاليف الوحدات المنتجة من خلال قسمة التكاليف المباشرة على عدد وحدات الإنتاج .
- تمتاز بثبات تكلفة الوحدة المنتجة نظرا لثبات متطلبات إنتاج الوحدة من التكاليف المباشرة.
- تؤدي إلى استبعاد الآراء و الأحكام الشخصية التي تغلب على عمليات احتساب وتحليل التكاليف الغير مباشرة وتحميلها على وحدات المنتج.

3. **الانتقادات الموجهة لطريقة التكاليف المباشرة:**

وتتمثل فيما يلي:[2]

- أنها تستبعد التكاليف الغير مباشرة من التحميل على وحدات الإنتاج،وتعتبر التكاليف الغير المباشرة أعباء زمنية تتحمل بها الفترة الزمنية التي تحدث فيها ويتحمل بها حساب الأرباح والخسائر في حين أن هذه التكاليف الغير المباشرة ومنها التكاليف الصناعية الغير المباشرة المتغير تحدث من أجل خدمة الإنتاج.
- يتم تقويم المخزون بأقل من التكلفة الحقيقية مما يضل الإدارة عند عمل دراسة لأسعار المنتجات وتخطيط لفترات القادمة إلى جانب إظهار المركز المالي بصورة غير حقيقية.

المطلب الثالث:طريقة التكاليف المعيارية

تمثل الطريقة التكاليف الكلية وطرق التكاليف الجزئية التي تطرقنا لها سابقا نم لحساب التكاليف بعد انقضاء الفترة، أي أنها تتميز بالصفة التاريخية لحساب التكاليف للأحداث المحاسبية، وهذا ما يجعلها عاجزة عن تلبية متطلبات الرقابة البعدية وتقييم الأداء وبذلك برزت طريقة التكاليف المعيارية والتي تعد من بين أهم الأدوات المستخدمة في الرقابة البعدية عن التكاليف.

أولا:تعريف طريقة التكاليف المعيارية

[1] سالمي ياسين،الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في مؤسسة نفطال فرع GPL البليدة،مذكرة ماجستير غير منشورة في العلوم التجارية فرع المحاسبة والتدقيق،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية،جامعة الجزائر2010،03،ص75.

[2] عبد الشكور عبد الرحمان فرا،قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف- دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية السعودية-مجلة جامعة الأزهر،سلسلة العلوم الإنسانية،المجلد 14،العدد2،غزة،2012،ص269.

تعريف الأول:التكاليف المعيارية هي تكاليف مثلية تتلخص في رقم تستنتجه المنشأة من سابق خبراتها مثلا لتكلفة سلعة من إنتاجها،أو أي عنصر من عناصر الإنتاج هذه السلعة.ويفترض عادة أن يكون رقم التكلفة السلعة طوال الفترة التكالفية هو رقم التكاليف المثلية دون النظر إلى ما يحققه الواقع من فروق الزيادة أو النقص.[1]

التعريف الثاني:تعتبر التكاليف المعيارية،تكاليف تقديرية محسوبة على أساس معايير اقتصادية وتقنية لنشاط عادي، كما أن المعايير يحددها خبراء متخصصين وذلك على أسس علمية،بهدف استخدامها لتحقيق الرقابة على تكاليف المنتجات والخدمات .

يمكن اعتبار التكاليف المعيارية تكاليف معدة مسبقا تسمح خصوصا ب:[2]

- ✓ تقييم قبلي لتكاليف النهائية للمنتجات أو سير المصلحة.
- ✓ مقارنة بعدية مع التكاليف الحقيقية بهدف تحليل الانحرافات.

ثانيا:أهداف التكاليف المعيارية

يحقق استخدام التكاليف المعيارية أهدافا متعددة للإدارة تتمثل في الرقابة على التكاليف وخفض تكلفة الوحدة المنتجة،ولكن مع ازدياد أهمية الإدارة الحديثة في تحقيق أهداف المنشأة ازداد الاهتمام بتطوير نظام التكاليف المعيارية وتوسعت أهدافها واكتسبت مكانة خاصة في نواحي التالية:[3]

- **البرمجة**:يمكن برمجة النتائج في ظل التكاليف المعيارية الكلية بطريقة أكثر فعالية،فهي ترتكز على ما سوف يحدث في الفترة المستقبلية وليس ما حدث فعلا.
- **الرقابة**:وذلك من خلال مقارنة النتائج الفعلية بالتكاليف المعيارية،وتقليص الانحرافات مستقبلا.
- **التسعير**:يمكن أن نستعمل طريقة التكاليف المعيارية كأساس لتسعير المنتجات.
- **الإعلام**:تسمح بمد الإدارة الخاصة بالمؤسسة بتقارير دورية وكشوف تفصيلية بالانحرافات الحاصل وتحليلها من أجل اتخاذ القرارات التصحيحية بالمشاكل المتعلقة بالنشاط الاستغلالي للمؤسسة.

[1] حاب الله شريف،دور التكاليف المعيارية فيتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية ،"دراسة حالة مؤسسة الوطنية للدهن سوق أهراس"،الماجستير في علوم التسيير،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،جامعة الحاج لخضر،باتنة،2009،ص67.

[2] درحمون هلال،المحاسبة التحليلية:نظام معلومات لتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية- دراسة مقارنة-،نفس المرجع السابق،ص235.

[3] عبد الكريم بو يعقوب،المحاسبة التحليلية،مرجع سابق،ص227.

ثالثا:أسس التكاليف المعيارية

ترتكز هذه الطريقة على أسس ومبادئ رئيسية للوصول إلى أهداف مرجوة كما يلي:[1]

أ–العمل على وضع مستويات معيارية مسبقا بمستوى النشاط والعناصر المكونة له من حيث الكمية والسعر والطاقة الإنتاجية والموازنة المناسبة له،وينبغي أن يكون موافقا لهيكلة المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما تحتاجه من موارد حسب دراسة تقنية أو معايير محددة من جهات أخرى.

ب–العمل على مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية(الفعلية)،وحساب الانحرافات،مع إبراز الأسباب و المصادر المسؤولية.

ت–العمل على تعديل المعايير الموضوعية باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بهياكل المؤسسة،ظروف السوق،تطور تقنيات ومعايير الجودة.

ث–العمالة اللازمة لمنتج معين من حيث العدد الأمثل والخبرة ومعدل الأجور.

ج–الأعباء الإضافية اللازمة لمنتج معين لكي يصبح نموذجا لما يجب أن لا تتعداه التكلفة الفعلية في ظل توفر الظروف المناسبة التي تمكن من الوصول بمستوى الأداء إلى درجة الجودة.

رابعا:حساب وتحليل الانحرافات

إن حساب الانحرافات بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية يكون بعد تنفيذ برنامج الإنتاج،ولا يكون ذلك بعد كل دورة بل حسب الحاجة لذلك وبمقارنة الفوائد العملية مع تكاليفها،كما أن هناك مستويات من الانحرافات مسموح بها لا تراقب.[2]

1. **انحراف المواد الأولية:**

تنتج هذه الانحرافات نتيجة الاختلافات بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية،والتي قد تنتج إما عن التغير في الكمية الاستهلاك أو تغير في الأسعار.

انحراف الإجمالي للمواد الأولية= التكلفة المعيارية– التكلفة الفعلية

[1] طوايبة أحمد،المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج،مرجع سابق،ص123.
[2] هادفي خالد،دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير في مؤسسة الاقتصادية،مرجع سابق،ص67-68.

=(الكمية المعيارية × السعر المعياري)-(الكمية الفعلية×السعر الفعلي)

2. انحراف اليد العاملة:

لقياس الانحرافات المتعلقة الأجور أو اليد العاملة تقوم المصالح المختصة (مكتب الدراسات والطرق) بإعداد وتحديد معايير أخذة بعين الاعتبار المعايير التالية:مستويات المهارة،الوقت اللازم لإنتاج الوحدة من المنتجات،الأجر اللازم لوحدة المنتج.

يتحدد الفرق الإجمالي للأجور كما يلي:

الانحراف الإجمالي لليد العاملة= التكلفة المعيارية-التكلفة الفعلية =(الأجر المعياري×المدة المعيارية)-(الأجر الفعلي×المدة الفعلية)

3. انحراف الأعباء الغير مباشرة:

إن أسباب الفروق الأعباء الغير مباشرة ترتبط بعدة عوامل تتمثل في الكفاءة الإنتاجية للعمال،الطاقة الإنتاجية للآلات،ظروف العرض والطلب في السوق،هذا الأخير يظهر عامل الكمية في التأثير على الأعباء الغير مباشرة الإجمالية والأعباء الغير المباشرة لوحدة العمل أو المنتج.

يحسب الانحراف الإجمالي لأعباء الغير المباشرة كما يلي:

الانحراف الإجمالي=التكاليف المعيارية- التكاليف الفعلية

يتم تحليل هذا الانحراف إلى الانحرافات الجزئية التالية:[1]

أ- انحراف الموازنة:

يحدد هذه الانحراف حصة الانحراف الإجمالي المتعلقة بميزانية الأعباء الغير مباشرة،بحث تعتبر الأعباء الثابتة غير قابلة للتعديل خلال فترة التحليل.

ب- انحراف المردودية:

يسمح بقياس الخسائر أو الأرباح الإنتاجية وذلك بوضع علاقة بين مستوى النشاط والكميات المنتجة

ت-انحراف النشاط:

[1] هادي خالد،دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية،مرجع سابق،ص67-68.

هو عبارة عن مؤشر تحمي الأعباء الثابتة على المنتجات، وتحمل الأعباء الغير مباشرة لتكاليف المنتجات بواسطة وحدات العمل،أي لمستوى النشاط.

ث- الانحراف على المبيعات:

كما هو الحال بالنسبة للأعباء،فإنه مكن تحديد انحرافات على الإيرادات،و المتمثلة في مبيعات المؤسسة ،حيث يمكن تحديد انحراف الإجمالي،ثم تفصيله إلى انحرافات فرعية.

يمكن تحديد الانحراف الإجمالي على المبيعات كما يلي:

الانحراف الإجمالي للمبيعات=المبيعات الفعلية-المبيعات المعيارية

يتم تحليل الانحراف الإجمالي لقيمة المبيعات إلى التحليل الثنائي التالي:

- **انحراف الكمية المباعة:** يرجع سبب هذا الانحراف إلى عدة أسباب أهمها:

- ظروف السوق.
- حجم الطلب على المنتج.
- جودة ونوعية السلعة.
- إستراتجية التسويقية المتبعة من طرف المؤسسة.

- **انحراف سعر البيع:** ينشأ هذا الانحراف بسبب:

- شدة المنافسة في السوق.
- سياسة التسعير للمؤسسة.
- أهداف التسعير التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها.

خامسا:مزايا تطبيق طريقة التكاليف المعيارية

وتتلخص فيما يلي:[1]

- العمل على تحسين شروط الاستغلال بناءا على تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات.
- إمكانية تقدير التكاليف أي حجم من الإنتاج والقيام بتحليل الفروق الخاصة به وبالتالي المساعدة على وضع الموازنات التقديرية.

[1] حاج قويدر قورين،نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير قسم العلوم الاقتصادية،جامعة شلف،مجلة إلكترونية،بدون سنة النشر،6.

- تزويد الغدارة بتقارير دورية عن الوضعية ومستوى الأداء والانحرافات المسجلة، من ثم تمكين اتخاذ القرارات المناسبة.
- المساهمة في إعداد معايير دقيقة بالدراسة والمتابعة والتطوير والتغيير ، وهذا ما يؤدي لضبط العمليات وتحسين الأداء.
- الحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها،وهذا ما يمكن إدارة المؤسسة من إعداد قوائم التكاليف ومراقبة سير النظام الإنتاجي وتطور الإنتاجية والعمل على ملاحظة أي انحراف ورصد كل المؤشرات وتقديمها للمصالح المعنية للقيام بالإجراءات.

سادسا:الانتقادات الموجهة لطريقة التكاليف المعيارية

وتتلخص فيما يلي:[1]

- صعوبة تطبيق أسلوب التكاليف المعيارية في الوحدات التي لا تنتج إنتاجا نمطيا وفي بعض الأنشطة الخدمية.
- إذا لم تراعي الدقة ف تحديد الانحرافات وأسبابها الحقيقية فغن ذلك يؤدي اتخاذ القرارات غير سليمة.
- إذا لم تراعي نواحي السلوكية في تطبيق التكاليف المعيارية سيؤدي ذلك إلى انهيار أسلوب التكاليف المعيارية.
- يهتم أسلوب التكاليف المعيارية بالرقابة على التكاليف فقط،ولا يهتم بالرقابة على الإيرادات، لذلك يجب الاستعانة بأسلوب الموازنة التقديرية لوضع تقديرات للإيرادات والرقابة عليها.

[1] هاشم أحمد عطية ،محمد محمود عبد ربه محمد،مرجع سابق،ص350-351.

ملخص

بعد التطورات التي شهدها العالم منها الاقتصادية ،التكنولوجية،وسياسية هامة دفعت بالمؤسسات إلى البحث عن معلومات التي تمكنها من التكيف ومواكبة التطورات.

وقد ساعدها نظام محاسبة التحليلية الذي يعد أحد أهم الأدوات التي يعتمد عليها نظام مراقبة تسيير في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء عن طريق استخدام الطرق التقليدية التي برغم من بعض المزايا التي يمكن أن تحققها للمؤسسة ،إلا أنها تعتريها بعض العيوب والنقائص في مجال حساب التكلفة النهائية للمنتجات أو في مجال توزيع الأعباء غير مباشرة.

الفصل الثاني

الفصل الثاني:الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير

التمهيد

بدأت مراقبة تسيير تتحول من المدخل التقليدي إلى المدخل المعاصر نظرا للانتقادات موجهة إلى الأساليب التقليدية من ناحية الدقة التي تمثل أهم خصائص المعلومات المحاسبية حيث تطورت مفاهيمها وأبعادها وأساليبها لتلاءم مع متطلبات العصر الحديث واحتياجات الإدارة ، ويجب أن لا نفكر أن الأساليب التقليدية لا تعتمد على أسس علمية وعملية سليمة أو غير ذات فاعلية ، ولكن التغير البيئي المستمر والسريع يتطلب ضرورة تغيير وتطوير أساليب مراقبة التسيير لتوفر المعلومات الملائمة ،لذا تم استحداث أساليب حديثة تسمح بإحداث التكامل بين المؤشرات المالية والغير مالية في عملية تقييم أداء المؤسسات.

ويوجد العديد من الأساليب المحاسبية الحديثة لمراقبة تسيير منها نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC،ونظام التكلفة المستهدفة TC،بطاقة أداء المتوازن BCS.

وسيتم التطرق في هذا الفصل إلى:

المبحث الأول:نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

المبحث الثاني:نظام التكلفة المستهدفة.

المبحث الثالث:بطاقة الأداء المتوازن.

المبحث الأول:نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

انتقلت المؤسسات إلى استعمال أنظمة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة بدلا من استعمال أنظمة تكاليف التقليدية ،وهذا لتوفرها على العديد من المزايا ،وكذلك لشدة المنافسة في السوق واختلاف العملاء في السوق.

حيث سيتم التطرق في هذا المبحث إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

المطلب الأول:نظام التكاليف على أساس الأنشطة

تتجه المؤسسة إلى استعمال أنظمة التكاليف المبنية على الأنشطة بدل من استعمال أنظمة التكاليف التقليدية،وسبب هذا التوجه هو وجود المزايا العديدة المتوفرة فيها،مع تزايد الوضع التنافسي في السوق مما جعل المؤسسة تبحث ع الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وكذلك تنوع المنتجات واختلاف العملاء ،والاعتماد على نظم إنتاج حديثة مما أدى إلى زيادة المبالغ المستثمرة في وسائل الإنتاج .

ولقد كان لهذه الآثار و التغيرات التي حدثت في نظم الإنتاج والتصنيع أثر كبير على الأساليب المحاسبية المطبقة الخاصة بالمقياس وتقييم الأداء في المراكز المختلفة ،ولهذا ظهر نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC .

أولا:تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة

يعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة بمثابة طريقة جديدة لتوزيع التكاليف التي تساهم في توفير معلومات أكثر دقة من خلال تحديد الأنشطة داخل المنظمة.

تعريف الأول:يعرف (Horngren) هذا النظام على أنه:"طريقة أو مدخل لتحسين قيمة التكلفة يرتكز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، كما أنه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين التكاليف لأغراض أخرى مثل السلع،الخدمات، الزبائن،"[1]

[1] نعيمة يحياوي،دور نظام ABCبالتكامل مع نظام JIT في تهيئة المنظمات لاكتساب المزايا التنافسية،ملتقى حول استراتجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية،جامعة مولاي طاهر،سعيدة يوم10و11 نوفمبر 2009،ص4.

تعريف الثاني:يعرفه(Alcouffe)بأنه:"ذلك النظام الذي يقوم على أساس تجميع التكاليف غير مباشرة بالمنظمة في مواضع التكلفة ليتم توزيعها على المنتج النهائي بواسطة مسببات التكلفة وذلك للوصول إلى التكلفة الحقيقة للمنتج النهائي مما يؤدي إلى دعم اتخاذ القرارات الإدارية السليمة.[1]

تعريف الثالث:يعرفه(Beischel)نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بأنه:نظام يهتم بتحديد تكاليف المنتج اعتمادا على مؤشرات أخرى غر مرتبطة بالحجم أو العمل المباشر،وأنه يحدد التكاليف اعتمادا على ما يستهلكه المنتج من أمر الإعداد،وقت التخزين،وقت الانتظار،والتغييرات الهندسية،وتحركات المنتج الداخلية وذلك اعتبارا أن هذه الأنشطة أحسن مؤشر على تكاليف المنتج الغير مباشرة مقارنة بالحجم والعمل المباشر. [2]

ثانيا:خصائص نظام التكلفة على أساس الأنشطة:

من أهم خصائص محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ما يلي:[3]

- ✓ أنه يلاءم النظام طبيعة عمل المشروع وحاجته وتقسيمه الإداري.
- ✓ الاقتصاد بالنفقات بحيث تتناسب تكلفة الفوائد الموجودة
- ✓ أنه يتميز بالسهولة والوضوح حتى يمكن فهمه وتنفيذه في كل المستويات الإدارية والتنفيذية .
- ✓ أنه يشتمل على وسائل الأحكام والرقابة على عناصر التكاليف .
- ✓ أنه يشتمل على التنسيق المتكامل بين القائمين على تنفيذه .
- ✓ أنه يشتمل على المقومات التي تمكن من إعداد التقديرات اللازمة والمعايير المستخدمة لدراسة المشاريع.

ثالثا:أهداف نظام التكلفة على أساس الأنشطة:

يمكن حصر أهداف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في الأهداف التالية:[1]

---

[1] رانية غظاب،استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسيير، التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSud(وماش) بسكرة -، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة،2014،ص15.

[2] حسين بلعجوز،أساليب الإدارة الحديثة لمراقبة التسيير ودورها في تقييم الأداء بالتطبيق على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية،أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه،قسم علوم التسيير،مدرسة العليا لتجارة،الجزائر،2009،ص231.

[3] بوجناح ججيقة،بربارة نورة،استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مؤسسات الخدماتية حالة مؤسسة تيمي للخدمات الفندقية بأدرار،مذكرة ماستر،قسم علوم تجارية ،جامعة أحمد دراية، أدرار،2018،ص26.

- ✓ التوزيع العادل لتكاليف على المنتجات.
- ✓ تحديد الأنشطة ذات أعلى تكاليف.
- ✓ عدم تحميل المنتج تكاليف لم تساهم في إنتاجه.
- ✓ توزيع التكاليف على الأنشطة وفق معايير أكثر دقة ومرونة .
- ✓ تخفيض التكاليف بالاستغناء للأنشطة التي لا تضيف قيمة.

المطلب الثاني: مراحل تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة:

من أجل وضع نظام تكاليف مبني على الأنشطة ABC يجب إتباع مجموعة من مراحل هي:[2]

- ✓ تحديد الأنشطة الملائمة وتعريفها؛
- ✓ تقسيم الأنشطة إلى مراكز تكلفة.
- ✓ تحديد العناصر الرئيسية للتكلفة.
- ✓ تحديد العلاقات بين الأنشطة والتكاليف.
- ✓ تحديد مسببات التكلفة.
- ✓ تكوين نماذج تدفق التكلفة.
- ✓ اختيار الأساليب المناسبة لتنفيذ النظام.

المطلب الثالث:مزايا والانتقادات الموجهة لنظام التكلفة على أساس الأنشطةABC

1. مزايا تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة:

منذ بدأ الاهتمام علميا وعمليا بقياس التكلفة على أساس النشاط خاصة ف الشركات الصناعية ظهرت العديد من المزايا لهذا المدخل نذكر منها ما يلي:[3]

- يساعد على تحديد الأحداث والأنشطة المسببة للتكلفة تحديدا دقيقا.
- يفيد في توزيع التكاليف الغير مباشرة.

[1] بوجناح ججيقة،بربارة نورة،مرجع سابق،ص26.
[2] جليل إبراهيم صالح،مشاكل وصعوبات تطبيق مدخل تكاليف على أساس الأنشطة،ملة جامعة كركوك للعلو م الإدارية ،كلية تقنية للإدارة،مجلد 03،العدد1،العراق،2013،ص200.
[3] ثناء علي القباني، محاسب التكاليف والمحاسبة الإدارية في المشروعات السياحية والفندقية ،الدار الجامعية، الإسكندرية،2002،ص313.

إن قياس التكلفة على أساس النشاط يساعد على نجاح جهود الإدارة في مجال خفض التكلفة من خلال الآليات التالية:

- تخفيض الوقت والجهد.
- استبعاد الأنشطة الغير ضرورية.
- اختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة .
- مشاركة الأنشطة .
- إعادة توزيع المواد الغير مستخدمة.

2. الانتقادات الموجهة لطريقة التكاليف على أساس الأنشطة:

كأي نظام وجه لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة عدة انتقادات ومن أهمها ما يلي:[1]

✓ أن نظام محاسبة تكاليف على أساس الأنشطة ما هو إلا تطور لنظام التكاليف القديم أ والتقليدي الذي يبحث في علاقة النتيجة مع السبب مع إدخال تفاصيل أكثر في مراكز الأنشطة.

✓ إن كفاءة استخدام نظام تكاليف النشاط ABC تعتمد بصفة رئيسية على الاختبار السليم المسببات التكلفة، وذلك ليس بالأمر الهين ولا السهل بل يحتاج إلى تكاليف ووقت كبير ودراسة دقيقة.

✓ عدم توفر الخبرة الكافية لتطبيق هذا النظام حيث يحتاج إلى وعي تكاليفي ودراية كافية من قبل المحاسب وهذا ما ينقص مستخدمي النظام التقليدي.

✓ صعوبة التطبيق في المؤسسات الخدماتية ولهذا صعوبة الحصول على البيانات.

✓ أن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC يحتاج إلى جهد كبير وتكاليف مرتفعة و إضاعة للوقت وهو ما يجعله صعب التطبيق والعزوف عنه من قبل بعض الشركات.

[1] أحمد محمد نور وآخرون ، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، دار الجامعية الإسكندرية،2007،ص347.

المبحث الثاني:طريقة التكلفة المستهدفة

يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة من بين الأساليب المستخدمة لتخفيض التكلفة،والتي تعتبر الهدف الأول لأي مؤسسة في أي مجال تنشط تشتغل فيه سواء كان إنتاجي أو خدماتي .وكذلك تهدف المؤسسة إلى تأسيس علاقة ربحية مع عملائها وتوفير منتجات عالية الجودة وبأسعار منخفضة .

سنتطرق في هذا المبحث إلى نظام التكلفة المستهدفة .

المطلب الأول:مفهوم التكلفة المستهدفة

هناك مفهومان متداولان اليوم عن التكلفة المستهدفة :[1]

الأول : ضيق، يحصر دور التكلفة المستهدفة في توفير تقنية تساعد على تخفيض تكلفة المنتجات الجديدة في مرحلة التصميم (A. Atkinson & R cooper)،ويركز على إبراز الفروق بين التكلفة المستهدفة المتوجهة نحو السوق وبين هدف الربح من جهة وبين Kaizen costing المتوجه نحو الداخل والقائم على تحسين المستمر من جهة أخرى.

الثاني :عام أو واسع، يدخل في التكلفة المستهدفة كل الممارسات الجماعية المرتبطة بكامل دورة حياة المنتج (w .Baker , & J. Fisher & J. Shank) ويرى بأنها صالحة لتطبيق على المنتجات القديمة مثل الجديدة وأنه يجب أن تأخذ التطور الذي أتت Kaizen costing.

على ضوء هذين المفهومين صيغت تعاريف عديدة للتكلفة المستهدفة نذكر بعضا منها فيما يلي:

التعريف1:تعريف Kato:" التكلفة المستهدفة في الحقيقة ليست تقنية لتقدير التكاليف،إنه مخطط متكامل يهدف إلى تخفيض التكاليف يبدأ حتى قبل وجود التصاميم الأولى للمنتج .

إنها نشاط يرمي إلى تخفيض التكاليف خلال دورة حياة المنتجات الجديدة مع الوفاء بمتطلبات المستهلك من نواحي الجودة والاستعمال وباقي المتطلبات من خلال دراسة كل الأفكار الممكنة لتخفيض التكاليف أثناء مراحل التخطيط ،تطوير وإنتاج نماذج .

إنها ليست مجرد تقنية لتخفيض التكاليف وإنما هي نظاما شاملا للإدارة الإستراتيجية للأرباح ."[2]

[1] ذوادي مهيدي،" مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 9،2009،ص209.

[2] المرجع نفسه ،ص210.

التعريف 2: عرف (Christian Ax and Others) أسلوب التكلفة المستهدفة أنها :"عملية منتظمة لتخطيط وعرض المنتجات الجديدة تقوم على تحديد أسعار السوق وتحديد هامش الربح المخطط للمنتجات الجديدة كما تعمل على تخفيض التكلفة الكلية للمنتجات من خلال دورة حياة المنتج لتلبية احتياجات الزبائن." [1]

التعريف3:تعريف المجلس الاستشاري لتصنيع الدولي المتقدم(CAM-I) إن التكاليف المستهدفة نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة يعتمد على سعر البيع والتركيز على الزبون وتصميم المنتج ووجود فريق ووجود فريق عمل متكامل ملتزم بتطبيق النظام ،ويتيح تطبيق نظام التكلفة المستهدفة ممارسة إدارة التكلفة في المراحل المبكرة لتطوير المنتج وتستمر تلك الممارسة خلال دورة حياة المنتج وذلك من خلال تعامل النشط مع سلسلة القيمة الكلية.[2]

المطلب الثاني:أهمية التكلفة المستهدفة

يمكن إيجاز أهداف التكلفة العامة فيما لي :[3]

- تحديد سعر البيع الذي يحقق للمنظمة الحصة السوقية؛
- تحديد هامش الربح الذي تسعى المنظمة له قبل طرح المنتج في السوق؛
- إنتاج المنتجات بالجودة المنافسة والتي تفي باحتياجات الزبون؛
- تحقيق أهداف الإدارة من خلال الأرباح والمنافسة على المدى الطويل؛
- خفض تكاليف المنتج إلى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المنشود؛
- مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع.

المطلب الثالث:مقومات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

يتضمن مدخل التكلفة المستهدفة سبعة مقومات أساسية هي :[4]

1 قيادة سعر البيع المستهدف للتكلفة :لتحديد التكلفة المستهدفة يجب القيام أ ولا بتحديد السعر الذي

[1] خالد محمد احمد عبد الله وفتح الرحمن الحسن منصور،" التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقا للنشاط كأدوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء :دراسة حالة الشركة السودانية للتوليد الحراري"،مجلة العلوم الاقتصادية،المجلد 16،العدد1،كلية الدراسات التجارية ،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،السودان،2015،ص223.

[2] ذوادي مهيدي، مرجع سابق، ص210 .

[3] غسان فلاح المطارنة،" متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية دراسة ميدانية"، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ،المجلد 24،العدد2008،2،ص286.

[4] حسني عابدين محمد عابدين،" مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة"، مجلة جامعة الأقصى، سلسلة العلوم الإنسانية،المجلد 19،العدد1،كلية الجامعة للعلوم التكنولوجيا،غزة،يناير2015،ص302.

يمكن أن يباع به المنتج، وبطرح الربح المستهدف من هذا السعر لنحصل على التكلفة المستهدفة التي يجب تصنيع المنتج في حدودها .والتي يمكن عرضها عبر المعادلة التالية:

(Target Cost = Target Price – Target Profit)

التكلفة المستهدفة= السعر المستهدف – الربح المستهدف

2 التركيز على الزبائن :لابد من الاهتمام بمتطلبات الزبائن من ناحية الجودة، والسعر، والوقت المناسب للحصول على المنتج.

3 التركيز على التصميم :وهذا يعني فحص جميع أوجه العملية الإنتاجية، للتأكد من أن المنتج سيتم تصنيعه بأعلى كفاءة ممكنة، كما يجب تصميم جميع الأوجه وفقًا للتكلفة المستهدفة للمنتج.

4 التركيز على الإنتاج :تعد هندسة التصميم هي العنصر الرئيسي في التكلفة المستهدفة، إذ يجب على المهندسين تصميم المنتج بالشكل الذي يمكن إنتاجه في حدود التكلفة المستهدفة.

5 فرق متداخلة المهام :يتطلب تصنيع المنتج في حدود التكلفة المستهدفة تعاون فرق العمل المتنوعة الاختصاصات في المنظمة ومن مختلف إدارات المنظمة، كالمتخصصين في بحوث التسويق والمبيعات وهندسة التصميم وجدولة الإنتاج والتجهيز ومناولة المواد وإدارة التكلفة وغيرها من الإدارات.

6 دورة حياة التكاليف :أنه يجب أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج بعين الاعتبار بدء ا من مرحلة التصميم والتخطيط وانتهاء بمرحلة ما بعد البيع.

7 توجيه سلسلة القيمة :أحيانا قد تزيد التكلفة المخططة عن التكلفة المستهدفة وذلك قبل البدء بالتصنيع،وبالتالي يجب بذل الجهود لإلغاء التكاليف التي لا تضيف قيمة من أجل تخفيض التكلفة المخططة.

المبحث الثالث:بطاقة الأداء المتوازن

بالإضافة إلى الأسلوبين سابقي الذكر ظهرت بطاقة الأداء المتوازن كإحدى أهم الأساليب الإدارية الحديثة في مجال قياس وتقييم أداء المؤسسات وتحقيق أهدافها.وفي هذا المبحث سنحاول تقديم بطاقة الأداء المتوازن بشكل مفيد.

المطلب الأول:مفهوم بطاقة الأداء المتوازن وأهميتها

أولا :مفهوم الأداء المتوازن

مفهوم الأول: تعتبر بطاقة أداء المتوازن "نظام إداري يهدف إلى مساعدة المؤسسة على ترجمة رؤيتها وإستراتجياتها إلى مجموعة من الأهداف والقياسات الإستراتجية المترابطة من خلال أربعة أبعاد".[1]

المفهوم الثاني:تعرف أيضا على أنها"أول عمل نظامي حول تصميم نظام لتقييم الأداء وبترجمة إستراتجية المؤسسة إلى أهداف محددة ومقاييس ومعايير مستهدفة ومبادرات لتحسين المستمر،كما أنها توحد جميع المقاييس التي تستخدمها المؤسسة".[2]

المفهوم الثالث:"أداة تستخدم لنقل وتوصيل إستراتجية المؤسسة إلى وحداة ومستويات الإدارية المختلفة وأيضا لقياس النماذج التنفيذ في تلك الوحدات،وذلك باستخدامها بشكل يضمن تحقيق النتائج المستهدفة بما يضمن قوة المؤسسة وموقفها التنافسي وذلك عن طريق توفير أداة لتنفيذ الإستراتجية والمحاسبة على النتائج المستهدفة". [3]

المفهوم الرابع:"كما عرف (Robinson)بطاقة الأداء المتوازن على أنها"نموذج يعرض طرقا متنوعة لإدارة المنظمة لكسب عوائد مرضية من خلال صناعة القرارات الإستراتجية تأخذ بعين الاعتبار الآثار المنعكسة

[1] عادل جود الرفائي،مدى قدرة المنظمات الأهلية الصحية بقطاع غزة على تطبيق بطاقة أداء المتوازن،كأداة لتقييم الأداء التمويلي،رسالة ماجستير غير منشورة،كلية التجارة،تخصص محاسبة و التمويل،الجامعة الإسلامية-غزة،فلسطين،2010،ص27.

[2] وليد سليمان عبيد،مدى إمكانية تطبيق بطاقة أداء المتوازن كأداة لتقويم أداء الشركة،رسالة ماجستير غير منشورة،كلية التجارة،تخصص محاسبة وتمويل،الجامعة الإسلامية-غزة،فلسطين،2013،ص16.

[3] جميل حسن النجار،أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن على تغزيز المركز التنافسي الإستراتيجي،مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات-غزة،كلية الإدارة والاقتصاد،العدد29،فلسطين،2013،ص350.

على كل من المحور المالي والزبائن والعمليات والمراحل الداخلية وتعلم الأفراد،وإن تحليل الأداء وقياسه للمراحل المذكورة يعتمد على تحليل وتشخيص مقاييس أداء مالية وغير مالية لأهداف قصيرة وطويلة الأجل".[1]

وبالتالي كتعريف شامل لبطاقة الأداء المتوازن هي طريقة لقياس النشطات العملياتية في المؤسسة ومدى توافقها وأهداف المؤسسة،كما تعمل على خلق التوازن بين جميع أطراف ذوي المصلحة في المؤسسة.

وقد سمية بطاقة الأداء المتوازنة لأنها:

- توازن بين الأهداف القصيرة و طويلة الأجل.
- تراعي المؤشرات المالية وغير المالية .
- تقيس الأداء الحالي والمستقبلي والماضي .
- تركز على تحسين العمليات وليس على تخفيضها)النظرة الكلاسيكية.
- تقيس الأداء الداخلي والخارجي، من خلال المعلومات التي يتم تبادلها بين المحاور الأربعة.

المطلب الثاني:خطوات تصميم وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن

تبدأ بعملية بناء بطاقات قياس الأداء المتوازن من المستويات العليا إلى المستويات الدنيا بدءا بإستراتيجية المنظمة، حيث تترجم البطاقة إلى أهداف وقياسات أداء ملموسة تمثل توازنا بين مختلف الجوانب.

ولقد تعددت آراء الكتاب والباحثين حول الخطوات اللازمة لتصميم وتطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن ويراعى أن الترتيب الذي يلزم اتخاذه، والوقت المخصص لكل خطوة يتم تكييفها طبق اً لخصائص وظروف كل المنظمة على حدة.

[1] محار عبد الله الخليل ، **تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة،جامعة الشرق الأوسط،2012، ص31.

الشكل رقم (1): خطوات تصميم وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن



المصدر: عبد الحميد عبد الفتاح المغربي ورمضان فهيم غربية، التخطيط الاستراتيجي بقياس الأداء المتوازن،المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2006 ، ص 221.

الخطوة الأولى :صياغة رؤية تنظيمية

تمثل الرؤية تصورات أو توجهات أو طموحات وآمال، لما يجب أن تكون عليه المنظمة في المستقبل، وتتم هذه الخطوة عن طريق عقد مقابلات مع أكبر عدد ممكن من الأفراد على أن يتم ذلك قدر الإمكان بمعرفة طرف خارجي للحصول على الصورة الأكثر موضوعية حول موقف الصناعة والاتجاهات فيها، وقد يتطلب الأمر أيضا ندوة مشتركة تحضرها الإدارة العليا وقادة الرأي، إلى جانب ندوة تحضرها الإدارة العليا مجموعة المشروع .

وشخص له خبرة سابقة بمشروعات قياس الأداء المتوازن، وتمر هذه الخطوة بعدة مراحل على النحو التالي:[1]

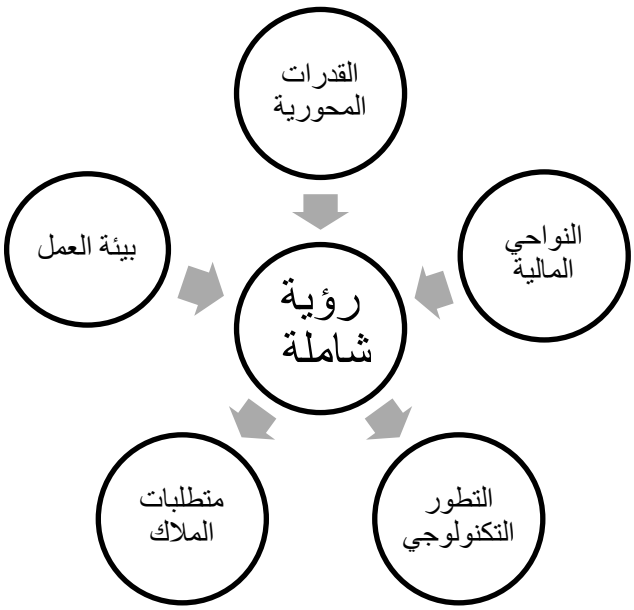
1. تعريف الصناعة ووصف تطورها ودور المنظمة المنتظر:

يتمثل الغرض من هذه المرحلة في إرساء أساس للتوصل إلى إجماع بشأن خصائص ومتطلبات الصناعة، وإلى تعريف واضح لوضع المنظمة الحالي ودورها، ومن ثم فالمطلوب في هذه المرحلة وصفا يتطلب بدوره الوصول إلى اتفاق حول كيفية التي ستتطور بها الصناعة في المستقبل، بناء منطلق وركيزة أساسية وضرورية نحو تطوير رؤيتنا وإستراتيجيتنا المستقبلية، وعقد المقابلات الفردية مع رجال الإدارة العليا وقادة الرأي الأكثر تأثيرا في المنظمة،بحيث تهتم هذه المقابلات بدراسة وتحليل المنظمة وخصائصها.

2. صياغة رؤية المنظمة:

يقوم نموذج قياس الأداء المتوازن على رؤية شاملة مشتركة، ولذا فمن الجوهري التأكد في مرحلة مبكرة من وجود رؤية معتنقة بشكل مشترك، نظرا لأن المقاييس سيتم بنائها وصياغتها في ضوء تلك الرؤية، مما يسهم في تركيز بؤرة اهتمام المنظمة بصورة أقوى من ذي قبل، ويجب التأكيد على أن تكون هناك رؤية مشتركة للموقف الداخلي والخارجي المحيط بالمنظمة، قبل أن يصبح بالإمكان صياغة رؤية المنظمة، ولكي تتم صياغة الرؤية ويوضح الشكل التالي أهم العوامل الواجب وضعها في الاعتبار عند صياغة رؤية المنظمة.

الشكل رقم (2): العوامل الواجب مناقشتها عند صياغة رؤية المنظمة



المصدر: عبد الحميد عبد الفتاح المغربي ورمضان فهيم غربية، التخطيط الاستراتيجي بقياس الأداء المتوازن، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2006 ، ص227.

[1] عبد الحميد عبد الفتاح المغربي ورمضان فهيم غربية، التخطيط الاستراتيجي بقياس الأداء المتوازن، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2006، ص221 .

3. صياغة مجالات الرؤية:

بعد الانتهاء من صياغة الرؤية الشاملة ومفهوم العمل، يأتي دور دراسة اختيار مجالات الرؤية التي سيتم بناء المقاييس عليها، وحسبما اقترح نموذج كابلان ونورتون، فإن هناك أربعة مجالات رؤية مجال الرؤية المالي، مجال رؤية الزبائن، مجال رؤية العمليات الداخلية، ومجال رؤية التعلم والنمو، ومع ذلك فقد فضلت بعض المنظمات إضافة بعد خامس وهو بعد الموظفين أو البعد البشري، واختيار مجالات الرؤية يجب أن يحكمه في الأساس منطق العمل، مع وجود علاقة متبادلة واضحة بين مختلف مجالات الرؤية.

الخطوة الثانية :تحديد الاستراتجيات وبناء الأهداف الإستراتجية العامة

يعتبر نموذج بطاقة الأداء المتوازن في الأساس أداة تسهم في صياغة وتنفيذ إستراتيجية المنظمة، وتعمل على مراجعتها ومتابعة عملية تنفيذها، وينبغي أن ينظر للنموذج على أنه أداة لترجمة رؤية وإستراتيجية تجريدية إلى مقاييس وأهداف محددة، ومن ثم فإن الغرض من هذه الخطوة يتمثل في ترجمة الرؤية إلى صورة ملموسة، وبالتالي تحقيق التوازن العام بين المجالات المختلفة، وحتى تتم هذه الخطوة بنجاح يجب أن تعقد ندوة مشتركة تحضرها نفس المجموعة المشار إليها في الخطوة الأولى.[1]

وفيما يلي سوف نناقش كيفية إعداد استراتجيات كل بعد:

1. **البعد المالي**: ينبغي أن يوضح هذه البعد نتائج الاختيارات الإستراتيجية التي تم إجراؤها فيها يتصل بمجالات الرؤية الأخرى، في الوقت الذي يرسى فيه العديد من الأهداف طوية المدى وبالتالي جزءا كبيرا من القواعد العامة الأساسية والمقدمات المنطقية الرؤية الأخرى، هنا نجد وصفا لما يتوقعه الملاك من المنظمة فيما يتعلق بالنمو والربحية، ومن الملائم أيضا دراسة وتحليل المخاطر المالية التي يمكن أن تواجهها المنظمة.
2. **بعد الزبائن**:يصف هذا البعد الطرق التي سيتم بها خلق قيمة الزبائن وكيف سيتم تحقيق ذلك، وما هي الأسباب التي ستجعل الزبائن على استعداد لدفع المقابل المالي لها، ولذلك يجب أن تسترشد العمليات الداخلية وجهود تطوير المنظمة بهذا البعد، ويمكن القول أن هذا الجزء يشكل قلب المقاييس، فإذا أخفقت المنظمة في تقديم المنتجات والخدمات المناسبة بشكل يلب احتياجات الزبائن وبتكاليف فعالة على المدى القصير والطويل، لن تتولد إيرادات وتتدهور المنظمة وتموت.

[1] محمد هاني محمد، إدارة وتنظيم وتطوير الأعمال :قياس الأداء المتوازن، الطبعة الأولى، دار المعتز للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015 ، ص 273.

3. **بعد العمليات الداخلية:** يجب دراسة وتحليل العمليات التي تولد الأشكال المناسبة للقيمة بالنسبة للزبائن، وتقود كذلك إلى الوفاء بتوقعات حملة الأسهم وهذه مهمة الموضوعات الإستراتيجية التي يدرسها بعد العمليات الداخلية، ومن ثم ينبغي التعرف على عمليات المنظمة على المستوى العام .

4. **بعد التعلم والنمو:** يمكن بعد التعلم والنمو المنظمة من ضمان قدرتها على التجديد،كشرط أساسي لاستمرارها وبقائها على المدى الطويل، في هذا البعد تدرس المنظمة ما يجب أن تفعله للاحتفاظ بالمعرفة التقنية المطلوبة لفهم وإشباع حاجات الزبائن، وتطوير تلك المعرفة، إلى جانب اهتمامها بدراسة كيفية الاحتفاظ بالكفاءة والإنتاجية الضرورية للعمليات التي تخلق قيمة للزبون

الخطوة الثالثة:تحديد عوامل النجاح الحاكمة

تعني هذه الخطوة الانتقال من التوصيفات والاستراتيجيات المذكورة آنفا إلى مناقشة والحكم على ما يكون مطلوبا لنجاح المقياس، وماهية العوامل ذات التأثير الأكبر على النتائج المنشود تحقيقها، بعبارة أخرى يجب على المنظمة أن تقرر الآن ما هي عوامل النجاح الحاكمة وترتبها حسب الأولوية، وهناك أسلوب مناسب لبدء هذا الجزء يتمثل في تكوين مجموعات نقاشية لتقرير العوامل الأكثر أهمية لتحقيق الأهداف الإستراتيجية التي سبق وضعها، وفي الجلسة المشتركة يدور النقاش ويتواصل، لمحاولة التوصل إلى اتفاق حول مجموعة واقعية من عوامل النجاح الأساسية.

الخطوة الرابعة:تحديد القياسات

في هذه الخطوة يتم صياغة مقاييس للتعرف على الأسباب والنتائج وإيجاد توازن فيما بينها، وإعداد تقرير نهائي بمعرفة الإدارة العليا ومجموعة المشروع، وإن كان يفضل أن يتم ذلك بمشاركة شخص له خبرة سابقة بمشروعات قياس الأداء المتوازن يفيد بصفة خاصة في إحداث ترابط بين عوامل النجاح والمقاييس.[1]

[1] عبد الحميد عبد الفتاح،ورمضان فهيم غربية،مرجع سابق،ص242.

الخطوة الخامسة:تحديد وتطوير خطة العمل

وفيها يجب تحديد كيفية تقييم النجاح في استخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن من خلال صياغة الأهداف،ووضع خطة عمل.

1. **صياغة الأهداف:** يتم صياغة الأهداف النهائية في صورة اقتراحات تقدم من قائد كل وحدة في المشروع تمهيدا للموافقة النهائية عليها من جانب الإدارة العليا.
2. **وضع خطة عمل:** تعدها كل مجموعة مشروع في النهاية ولكي تكتمل المقاييس، يجب علينا أيضا أن نحدد الخطوات الواجب اتخاذها لتحقيق الأهداف والرؤية التي تمت صياغتها، وينبغي أن تشمل خطة العمل الأفراد المسؤولين وجدولا زمنيا لإعداد التقارير المرحلية والنهائية .

ونظرا لأهمية هذه الخطط ودورها المحوري في حياة المنظمة يفضل في كثير من الأحيان أن تتفق المجموعة على قائمة أولويات وعلى جدول زمني، تفاديا لحدوث مشكلات غير متوقعة، وتمثل هذه القائمة، مقترنة بالمقاييس التي تم إعدادها، وأحدا من مستندات الإدارة العليا الرقابية الرئيسية.

الخطوة السادسة:تحديد الأفعال التنفيذية

تتطلب بيان الأنشطة والأفعال الواجب البدء في تنفيذها لتحقيق الأهداف والانتقال بالخطة إلى عالم الواقع، وهذا يتطلب بدوره تحديد الأهداف السنوية وتوزيع وتخصيص الموارد، وتحديد المسؤوليات والأدوات وتدعيم البرامج، والثقافة ومحاولة ربط ذلك بالدافعية، ويراعى عند ممارسة الأفعال التنفيذية أيضا أنها في كل من العاملين والمديرين بالمنظمة وتتأثر بهم.

الخطوة السابعة:المتابعة والتقييم

من الضروري أن تتابع المنظمة بصورة متصلة الاهتمام بالمقاييس، لكي تحقق وظيفتها المنشودة كأداة ديناميكية للإدارة، ولتحقيق هذا الغرض، ستكون الاستعانة بحلول تكنولوجيا الاتصالات المناسبة ضرورية لتسهيل إعداد التقارير وجمع البيانات.

ومن المهم أيضا أن تستخدم المقاييس في جميع أنحاء المنظمة وفي الجوانب اليومية للإدارة، فإذا وفرت بذلك الأساس لجدول الأعمال اليومي لكل وحدة، ستكون لها وظيفة طبيعية من أعمال إعداد التقارير والرقابة الحالية

من خلال تأثيرها على العمليات اليومية، ولذا فإن خطة التنفيذ ينبغي أن تحتوي على قواعد وأساليب مقترحة لضمان تحول تسجيل درجات قياس الأداء المتوازن إلى جزء من العمل اليومي للشركة، وفي النهاية ينبغي أن تظل المقاييس المختارة، ولا سيما من أجل الرقابة قصيرة المدى، مطروحة على بساط البحث وأن يتم استبدالها في الحالات المناسبة بأخرى جارية بدرجة أكبر.

المطلب الثالث:معوقات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن

تواجه عملية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن بعض المشاكل التي يجب تفاديها أو العمل على التكيف معها، ومن بينها نذكر ما يلي:

- نقص المعرفة عن بطاقة الأداء المتوازن في قياس الأداء، أو عدم المعرفة بمزايا هذا النموذج.
- يحتاج إعداد بطاقة الأداء المتوازن إلى رؤية مشتركة لإستراتيجية متفق عليها، لذلك قد لا تكون هناك رؤية معينة متفق عليها، أو إذا اتفق عليها قد لا تكون واضحة لكل المستويات الإدارية.
- يمكن أن تفوق تكاليف بطاقة الأداء المتوازن في قياس الأداء المنفعة التي يمكن الحصول عليها.
- عملية وضع المقاييس وتحديدها في بطاقة الأداء المتوازنة معقدة جدا، إضافة إلى صعوبة تحديد العدد الأمثل من المقاييس المستخدمة التي تظهر الأداء بشكل متكامل.
- الرغبة في إعداد بطاقة متكاملة منذ البداية يؤدي إلى شلل كامل في العملية .لكن بالتجربة تجد المنظمة نفسها تعدل في بطاقتها من خلال إضافة الأهداف والمؤشرات غير المالية التي تسمح بتوقع أفضل للأداء، وبالتالي فإن عملية التحسين والتطوير في بطاقة الأداء المتوازن تسمح بتفادي الشلل الذي ينتج عن هذه الرغبة.
- إن إغفال المؤشرات غير المالية عند تقييم أداء المسيرين والعمال سيجعلهم يركزون أكثر على ما يبين أدائهم عند التقييم، ويهملون ويقلصون من أهمية هذه المؤشرات.
- إن التوقعات الخاصة ببطاقة الأداء المتوازن تكون مرتبطة بصفة مباشرة أو غير مباشرة بمصالح الأطراف المتعاملة مع المنظمة كالمستثمرين، الزبائن المباشرين، العمال .وتقصى بعض الشركاء القادرين على التأثير على مفهوم الإستراتيجية وتطبيقها) كالهيئات العمومية التي ترسم الإطار العام لقواعد المنافسة، أو تلك التي تفرض قوانين احترام المعايير المتنوعة أو الزبائن النهائيين الذين يمكن أن يغير سلوكهم من احتياجات الزبائن المباشرين للمنظمة وبالتالي إستراتجيتها.

- ثقافة المنظمة :هناك من يرى ضرورة تبني البطاقة بشيء من المرونة، والبعض الآخر يرى تطبيقها يتم دون إدماج العناصر الإستراتيجية مما جعلها مصدرا للنقاش أكثر منها قوة للتكامل والقيادة .وقد أضيف محورا خامسا للبطاقة من طرف مجموعة British telecom متمثلا في محور الثقافة في حين قامت إحدى المنظمات بتقليص عدد المحاور إلى ثلاثة عندما عوضت محور التعلم بمحور النمو الفائق وجمعت محوري الزبائن والعمليات الداخلية في محور واحد أطلقت عليه اسم الاستثمار المستمر.

الملخص:

يعتبر استخدام الأساليب الحديثة لمراقبة تسيير ذو أهمية كبيرة في المؤسسات الاقتصادية ،ويظهر هذا من خلال النتائج المحققة في المؤسسات التي استخدام الأساليب الحديثة فيها ،من رقابة على التكاليف وتقييم ومتابعة الأداء لغرض تحسينه.

فحتى تتمكن المؤسسة من إحكام الرقابة يمكنها تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ،الذي بدوره يؤدي إلى الحصول على مخرجات من المعلومات تتميز بالدقة والوضوح .فالإدارة أصبحت تعتمد على هذا النظام بشكل كبير في اتخاذ القرارات وتحديد مستقبل المؤسسة.

أما بالنسبة لنظام التكلفة المستهدفة TC، فيهدف لإدارة التكاليف والأرباح المخططة عن طريق القيام بإجراء دراسة السوق وتحديد السعر.وكذلك البحث للوصول لرغبات الزبون وما يرضيه.

وفيما يخص أسلوب بطاقة الأداء المتوازن فيساهم في تقييم الأداء عن طريق مؤشرات مالية وغير مالية، وهذا يسمح بمعرفة نقاط القوة والضعف وكذلك المجالات التي يجب للمؤسسة التركيز عليها لتحسين أداء وظائفها وعملياتها.

ويمكن القول أن عند استخدام الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير في المؤسسة يمكنها من مواكبة التطورات وتحقيق الأهداف المرجوة وكذلك تعزيز قدرتها التنافسية.

الفصل الثالث

تمهيد

بعدما تطرقنا في الفصل الأول إلى المحاسبة التحليلية وكذلك الطرق التقليدية وفي الفصل الثاني إلى الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير من بينها نظام التكلفة على أساس الأنشطة ،سنقوم في هذا الفصل بإعداد دراسة ميدانية ،نسعى من خلالها لتحليل دور الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير في تعزيز الميزة التنافسية.

وقد اخترنا لهذا الغرض إعداد استمارة استبيان، تحتوي على مجموعة أسئلة مرتبطة بإشكالية البحث،تم توزيعها على مؤسستين اقتصاديتين ذات طابع إنتاجي في ولاية المدية .

وبذلك ستكون دراسة هذا الفصل تتمحور حول ما يلي:

- **المبحث الأول**: تقديم الدراسة الميدانية.
- **المبحث الثاني**: عرض الاستبيان .
- **المبحث الثالث**: معالجة الاستبيان .

المبحث الأول: تقديم دراسة ميدانية

سنتناول في هذا المبحث تقديم الدراسة الميدانية، من حيث المنهج والتقنيات المستخدمة وأدوات جمع المعطيات، ثم نتطرق إلى محددات الدراسة الميدانية وتضم مجتمع الدراسة، عينتها، حدودها ومشاكلها.

المطلب الأول:منهج وأدوات الدراسة الميدانية

أولا:منهج الدراسة الميدانية

إن **المنهج** هو: "الطريق المؤدي إلى الكشف عن الحقيقة في العلوم بواسطة طائفة من القواعد العامة،تهيمن على مستوى العقل وتحدد عملياته حتى يصل إلى النتيجة المعلومة ".[1]

أما المنهج المستخدم في هذا البحث هو المنهج التحليلي لتفسير وتحليل البيانات و المعلومات المتحصل عليها من خلال هذا الاستبيان،ومن ثم تحديد النتائج المترتبة من هذا التحليل .

ثانيا:أدوات الدراسة الميدانية

ارتأينا في هذا المجال واستنادا لمعالجة هذا الموضوع الاعتماد على أداة واحدة للوقوف على الجوانب التي تكفل معالجة الموضوع والمتمثلة في:الاستبيان.

المطلب الثاني:محددات الدراسة الميدانية

بعدما قمنا بتحديد منهج الدراسة الميدانية وتقنياتها نقوم الآن بتقديم مجمع الدراسة المتعلقة بتقنية الاستبيان وعينتها،حدودها ومشاكل التي واجهتنا خلال إجرائها.

أولا:مجمع وعينة دراسة مجمع الدراسة

1. مجتمع الدراسة:

يضم مجتمع الدراسة المؤسسات اقتصاديتين ذات طابع إنتاجي في ولاية المدية والتي تطبق محاسبة التكاليف والمتكونة من أربع 04 مؤسسات.

[1] شلبي محمد،المنهجية في التحليل السياسي،دار الوهمة،ط1،الجزائر،2007،ص12.

وقد تم توزيع الاستبيان بواقع 05 استبيانات في كل مؤسسة وبذلك يكون عدد الاستبيانات الخاضعة لدراسة 20 استبيان .

2. **عينة الدراسة:**

جدول رقم (4):المؤسسات التي شملها الاستبيان

الرقم	المؤسسة	مجال نشاط المؤسسة
01	مؤسسة نفطال	نقل وإنتاج وتوزيع الوقود
02	مؤسسة صيدال	صناعة الأدوية
03	مؤسسة الصناعات البلاستيكية	صناعة البلاستيك
04	مؤسسة النحاس العربي	صناعة النحاس

المصدر:من إعداد الطالبتان.

بعد التجميع الكلي للاستبيانات الصالحة والقيام بالفرز والتبويب تقرر الاعتماد في التحليل على استبانة من مجموع الاستبيانات التي وزعت، والجدول الموالي يبين الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان.

جدول رقم (5)إحصائيات الخاصة باستمارات الاستبيان

البيان	العدد	النسبة
عدد الاستبيانات موزعة والمصرح بها	**25**	**100 %**
عدد الاستمارات المفقودة والمهملة	**05**	**20%**
عدد الاستمارات الملغاة	**00**	**00%**
عدد الاستمارات الصالحة للتحليل	**20**	**80%**

المصدر:من إعداد الباحثتان بالاعتماد على الاستبيان

ثانيا:حدود الدراسة الميدانية

تتمثل حدود الدراسة الميدانية فيما يلي:

الحدود المكانية:ترتكز عينة الدراسة على عينة المؤسسات ذات الطابع الإنتاجي من ولاية المدية .

الحدود الزمنية: أجريت هذه الدراسة في الفصل الثاني من السنة الجامعية 2021-2022.

الحدود الموضوعية:لا تقوم هذه الدراسة بقياس دور الأساليب الحديثة لمراقبة تسيير في تعزيز الميزة التنافسية وإنما اهتمت بحاجة المؤسسات الاقتصادية للأساليب الحديثة لمراقبة التسيير.

ثالثا:فرضيات الدراسة

لتحقيق أهداف هذه الدراسة الميدانية ننطلق من اختبار الفرضيات الأساسية التالية:

الفرضية الأولى:تطبق المؤسسات محل الدراسة الطرق الحديثة محل الدراسة.

الفرضية الثانية:هناك الحاجة لتطبيق الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير في المؤسسات .

الفرضية الثالثة:هناك عدة مشاكل تحول دون تطبيق مؤسسات محل الدراسة للأنظمة الحديثة لمراقبة التسيير.

رابعا:صعوبات مواجهة في الدراسة:

- قلة المؤسسات ذات الطابع الإنتاجي في ولاية المدية .
- تزامن توزيع الاستبيان مع إعداد القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية.
- صعوبة استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

المبحث الثاني:

يتناول هذا المبحث عرضا لمختلف مراحل إعداد الاستبيان والمتمثلة في بناء الاستمارة، هيكل الاستمارة، اختبار قائمة الاستبيان.

المطلب الأول:مراحل إعداد الاستمارة

مر إعداد الاستبيان بالمراحل التالية :

المرحلة الأولى:تصميم استمارة الاستبيان

هناك جملة من النقاط التي حاولنا مراعاتها لدى إعداد استمارة الاستبيان أهمها:

- تصميم الأسئلة بأسلوب بسيط وواضح .
- ربط الأسئلة بالأهداف المراد الوصول إليها .
- تم طباعة الاستبيان على الورق العادي (Format A4) وتكون من 5صفحات كما أعد الاستبيان باللغة العربية.

المرحلة الثانية:هيكل استمارة الاستبيان:

وبعد استرجاع الاستبيان قامت الباحثتان بإجراء التعديلات المقترحة من حذف وتعديل وبذلك خرج الاستبيان بصورته النهائية قبل أن يتم توزيعه على عينة الدراسة، حيث تم تقسيم الاستبيان إلى ثلاثة أجزاء كما يأتي:

الجزء الأول: تضمن الغلاف الخارجي للاستبيان والذي يتضمن إشكالية الدراسة، شرح الهدف من الدراسة،طمأنة المستجيبين للاستبيان بأن معلوماتهم ستحاط بسرية تامة، وأخيرا تقديم كلمة شكر للمستجيبين.

الجزء الثاني: يتكون من البيانات الشخصية لعينة الدراسة من حيث:المستوى العلمي،التخصص ،الخبرة،الرتبة الوظيفية.

الجزء الثالث:يناقش دور الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير في تعزيز الميزة التنافسية .وتم تقسيمه إلى ثلاث محاور هي:

المحور الأول:واقع تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف،حيث تضمن 3أسئلة .

المحور الثاني: تقييم مدى الحاجة لتطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف حيث تضمن 3أسئلة رئيسية و في كل سؤال رئيسي 3 أسئلة فرعية ،حيث كان السؤال الأول عن نظام التكاليف على أساس الأنشطة والسؤال الثاني عن التكلفة المستهدفة والسؤال الأخير عن بطاقة الأداء المتوازن.

المحور الثالث:الأسباب التي تمنع من تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف حيث تضمن 6 أسئلة .

تم إعداد أسئلة الاستبيان على أساس مقياس لكارت الخماسي الأبعاد (Likert Scale) الذي يحتمل 5 إجابات وهذا حتى يتسنى لنا قياس وتحديد أراء أفراد عينة الدراسة حول المحاور التي تناولها الاستبيان، ويسهل بالتالي علينا ترميز الإجابات كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (6):أوزان إجابات الاستبيان.

التصنيف	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر:من إعداد الطالبتين

المطلب الثاني:اختبار استمارة الاستبيان:

أولا:اختبار استمارة الاستبيان:

من أجل اختبار ثبات الاستبيان استخدمنا المؤشر الإحصائي ألفا كرومباخ (Cronbach Alpha) وهي طريقة لقياس ثبات الاستبيان، والجدول التالي يبين أن معامل الثبات مرتفع، مع العلم أن معامل ألفا كرومباخ قيمته تتراوح بين الصفر والواحد، وكلما اقتربت من الواحد دل ذلك على وجود ثبات يطمئن إلى صدق أداة الدراسة طبقا لقاعدة القياس .

1. **نتائج اختبار الاستبيان ككل:**

جدول رقم(7) :نتائج اختبار ألفا كرومباخ للاستبيان ككل

معامل Alpha Cronbach	عدد العبارات
0,789	20

المصدر :مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن معامل الثبات ألفا كرومباخ المتعلق بالاستبيان ككل قد فاق 0.5 حيث بلغ 0.789 وهو بذلك معامل ثبات عال ما يدل على قدرة الاستبيان على تحقيق أغراض الدراسة، كما انه يشير إلى قوة الارتباط والتماسك بين فقراته، وأن إجابات أفراد عينة الدراسة كانت متشابهة لحد كبير الأمر الذي يسمح بظهور نتائج أكثر دقة.

2. **نتائج ثبات محاور الاستبيان:**

قمنا بتقسيم المحور الثاني إلى ثلاث محاور جزئية حيث يتعلق كل محور جزئي بمجموع الأسئلة المتعلقة بكل أداة لتصبح المحاور الجزئية المكونة للمحور الثاني ثلاثة محاور وفيما يلي معمل ألفا كرومباخ الخاص بكل محور جزئي.

- **اختبار ثبات محور الجزء الأول من المحور الثاني:**

الجدول رقم (8):اختبار ثبات محور الجزء الأول من المحور الثاني

معامل	العبارات
0.511	03

المصدر:مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول أن معامل ألفا كرونباخ الخاص بالمحور الجزئي المتعلق بطريقة التكاليف على أساس الأنشطة قد بلغ 0.51وهذا ما يؤكد على ثبات المحور الجزئي الأول للمحور الرئيسي الثاني.

- **اختبار ثبات محور الجزء الثاني من المحور الثاني:**

الجدول رقم (9) :اختبار ثبات الجزء الثاني من المحور الثاني

معامل	العبارات
0.796	03

المصدر: مخرجات SPSS

يتبين لنا من خلال الجدول أن معامل ألفا كرومباخ الخاص بالمحور الجزئي المتعلق بأسلوب التكلفة المستهدفة قد بلغ 0.796 وهذا ما يؤكد على ثبات المحور الجزئي الثاني للمحور الرئيسي الثاني.

- **اختبار ثبات محور الجزء الثالث من المحور الثاني:**

الجدول رقم (10):اختبار ثبات الجزء الثالث من المحور الثاني

معامل	العبارات
0.881	04

المصدر:مخرجات SPSS

يتبين لنا من خلال الجدول أن معامل ألفا كرومباخ الخاص بالمحور الجزء المتعلق ببطاقة الأداء المتوازن قد بلغ 0.881 وهذا ما يؤكد على ثبات المحور الجزء الثالث للمحور الرئيسي الثاني .

- **اختبار ثبات محور الثالث :**

الجدول رقم (11) :اختبار ثبات المحور الثالث

معامل	العبارات
0.826	06

المصدر:مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه المتعلق بالمحور الثالث من الاستبيان والذي خصص لدراسة الصعوبات التي تحول دون تطبيق المؤسسات محل الدراسة لأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف، أن معامل ألفا كرومباخ الخاص به قد بلغ 0.826 وهو ما يؤكد بدوره ثبات هذا المحور.

ثانيا:اختبار التوزيع الطبيعي

للتأكد من ان البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، قامت الطالبتين باستخدام اختبار كولوجروف – سميرنوف Kolmogorov-smirnov test (K-S) وحتى تكون البيانات تتبع التوزيع الطبيعي حسب هذا الاختبار فلا بد أن تكون مستوى الدلالة لمتغيرات الدراسة أكبر من (0.05) والجدول التالي يوضح النتائج.

الجدول رقم (12): اختبار كلمجروف–سميرنوف ($K-S$) لتحقق من التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة

محاور الدراسة	قيمة الاختبار	درجة الحرية	مستوى الدلالة
المحور الأول:واقع تطبيق الأساليب الحديثة لمراقبة تسيير	1.31	20	0.41
المحور الثاني:تقييم مدى الحاجة لتطبيق الأساليب الحديثة	0.78	20	0.57

لمحاسبة تكاليف.			
المحور الثالث:الأسباب التي تمنع من تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة تكاليف في مؤسستكم.	0.86	20	0.44

المصدر :من إعداد الطالبتين باعتماد عل مخرجات spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن التحقق من التوزيع الطبيعي من خلال اختبار كلموجروف –سميرنوف قد أفضى إلى نتيجة مفادها أن شكل توزيع كان ضمن حدود التوزيع طبيعي؛ لأن مستوى الدلالة أكبر من(0.05).

المطلب الثالث:وصف البيانات الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة

اشتملت البيانات الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة كما جاء في الاستبيان المرفق في الملاحق على المتغيرات التالية:(المستوى التعليمي،التخصص،الخبرة،الرتبة الوظيفية) حيث سيتم الاعتماد على التكرارات والنسب المئوية والرسومات البيانية في التعبير عن خصائص أفراد العينة وتحليلها.

أولا:وصف خصائص العينة من حيث متغير المستوى التعليمي

يوضح الجدول أدناه، توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى التعليمي:

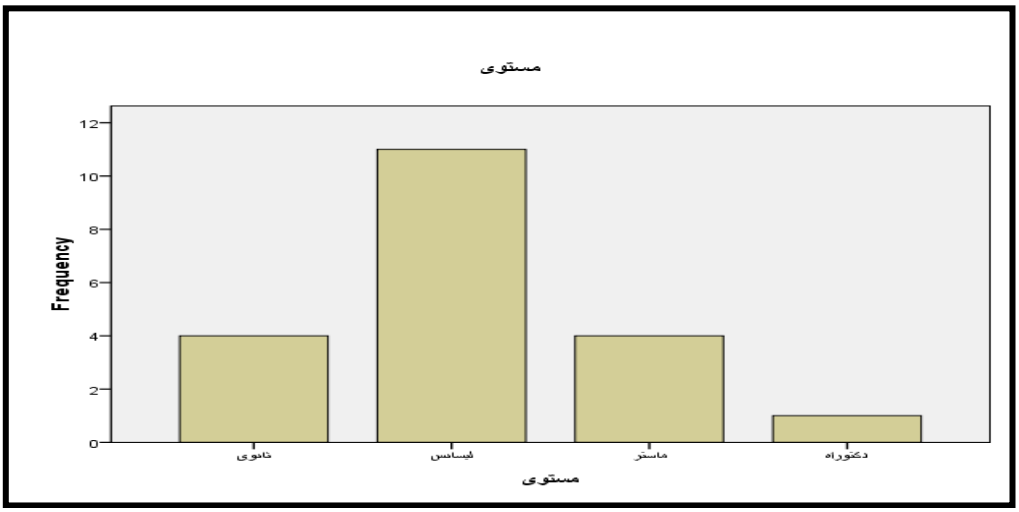
الجدول رقم (13):توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى التعليمي

المتغير	الفئات	التكرار	النسبة المئوية
المستوى التعليمي	ثانوي	4	%20
	ليسانس	11	%55
	ماستر	4	%20
	دكتوراه	1	%5

المصدر:من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجاتspss

نلاحظ من الجدول السابق أن أفراد عينة الدراسة الذين لديهم شهادة ليسانس يمثلون المستوى التعليمي الغالب في عينة الدراسة حيث بلغ عددهم (11)فرد وبنسبة مئوية بلغت(55 %)، يليهم الأفراد الذي يحملون شهادة ماستر (4)فرد وبنسبة مئوية بلغت(20%)،وكذلك الذين لديهم مستوى ثانوي (4) فرد وبنسبة مئوية (20%)،في حين لم يتعدى أفراد العينة الحاملين لشهادة الدكتوراه (1)فرد وبنسبة مئوية (5%).وعليه نستنتج أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم حاملين لشهادة الليسانس.

الشكل رقم (3):توزيع أفراد عينة الدراسة لمتغير المستوى التعليمي



المصدر:مخرجاتspss

ثانيا:وصف خصائص العينة من حيث متغير التخصص

يوضح الجدول أدناه توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص:

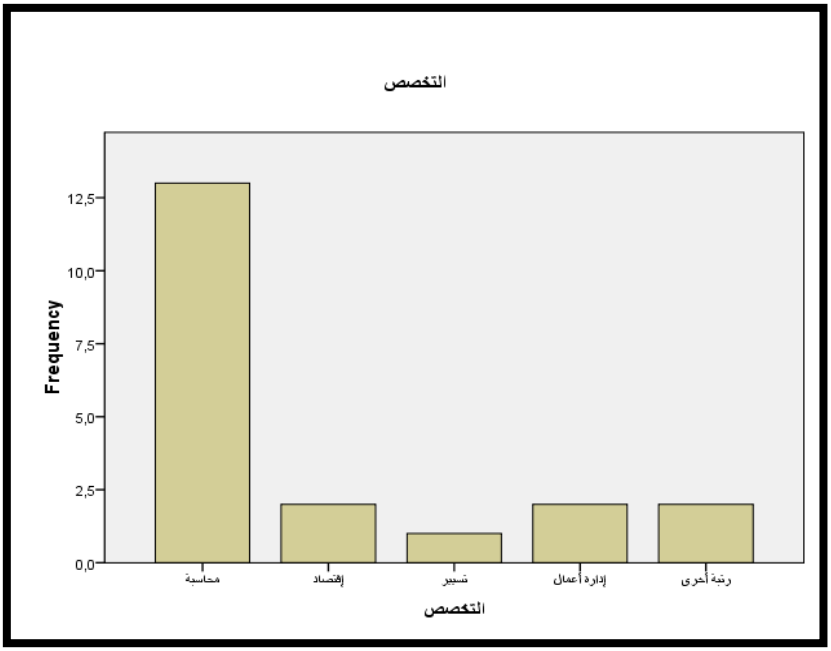
جدول رقم(14):توزيع أفراد عينة حسب متغير التخصص

المتغير	الفئات	التكرار	النسب المؤوية
التخصص	محاسبة	13	65
	اقتصاد	2	10
	تسيير	1	5
	إدارة أعمال	2	10
	رتبة أخرى	2	10

المصدر:من إعداد الطالبتين بالاعتماد علىspss

نلاحظ من الجدول السابق أن أفراد العينة الذين درسوا تخصص محاسبة يمثلون أعلى نسبة في عينة الدراسة حيث بلغ عددهم(13)فرد وبنسبة مئوية(65%)،ثم يليهم كل من تخصص اقتصاد وإدارة أعمال وكذلك أفراد يشتغلون في رتبة أخرى الذين بلغ عددهم (2)فرد في كل تخصص وبنسبة مئوية (10%). وعليه نستنتج أن الغالبية العظمى من الموظفين عينة الدراسة هم من تخصص محاسبة.والشكل التالي يبين ذلك:

الشكل رقم (4):توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص



المصدر:شكل مقتطع من مخرجاتspss

ثالثا:وصف خصائص العينة من حيث متغير الخبرة

يوضح الجدول أدناه توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة:

الجدول رقم (15):توزيع أفراد العينة حسب متغير عدد سنوات الخبرة

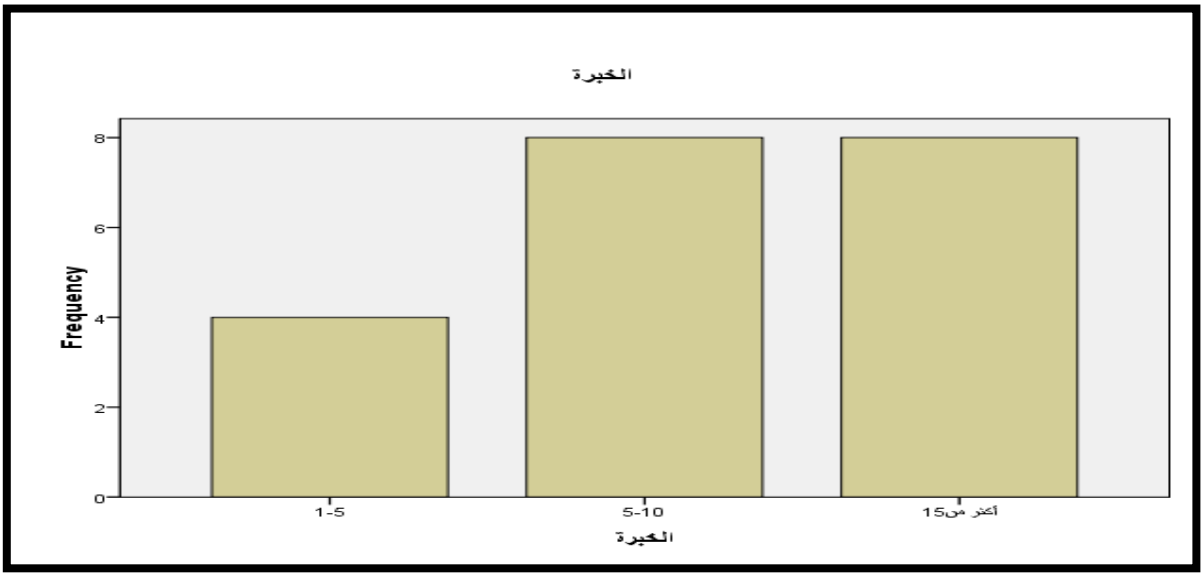
المتغير	الفئة	التكرار	النسب المؤوية
الخبرة	أقل من 5سنوات	4	%20
	من 5 إلى10 سنوات	8	%40
	من 10إلى أقل من15 سنة	0	%00
	أكثر من 15سنة	8	%40

المصدر:من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه ، أن أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يمتلكون سنوات خبرة من [5سنوات إل 10سنوات] حيث بلغ عددهم(8)أفراد وبنسبة بلغت (40%)،وكذلك الأفراد الذين لديهم خبرة أكثر من 15

سنة بلغ عددهم (8)أفراد وبنسبة بلغت(40%)،أما بالنسبة للأفراد الذين لديهم خبرة اقل من 5سنوات فقد بلغ عدد أفراد العينة (4)أفراد وبنسبة(20%).وعليه يمكن القول أن أفراد العينة لديهم خبرة كبيرة في مجال .والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (5):توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة



المصدر:شكل مقتطع من مخرجاتSPSS

رابعا:وصف خصائص عينة الدراسة من حي متغير الرتبة الوظيفية

يوضح الجدول التالي،توزيع أفراد عينة الدراسة من حيث متغير الرتبة الوظيفية

الجدول رقم (16):توزيع أفراد عينة حسب متغير الرتبة الوظيفية

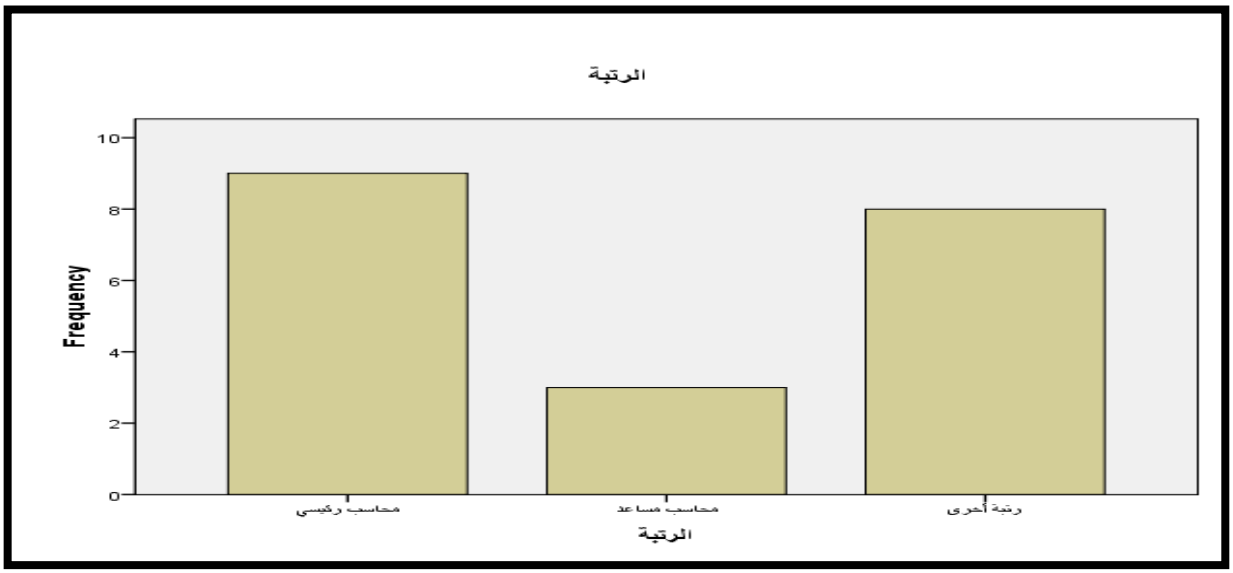
المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المؤوية
الرتبة الوظيفي	محاسب رئيسي	9	45
	محاسب مساعد	3	15
	رتبة أخرى	8	40

المصدر:من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجاتspss

نلاحظ من الجدول السابق أن الأفراد الذين يشتغلون في وظيفة محاسب رئيسي في المؤسسة يمثلون أعلى نسبة في عينة الدراسة حيث بلغ عددهم (9)أفراد وبنسبة مئوية مقدارها(45%)،يليها الأفراد الذين يشتغلون في مراتب

أخرى حيث بلغ عددهم (8)أفراد وبنسبة مئوية(40%)،وفي المرتبة الأخيرة يأتي المحاسب المساعد حيث بلغ عدد أفراد عينة الدراسة (3)أفراد،وبنسبة مئوية بلغت (15%).وعليه نستنتج أن غالبية من الموظفين من عينة الدراسة هم من فئة محاسب الرئيسي.والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (6):توزيع أفراد عينة الدراسة لمتغير الرتبة الوظيفية



المصدر:مخرجات spss

المبحث الثالث :تحليل الاستبيان واختبار الفرضيات

سنقوم في هذا المبحث بمعالجة وتحليل إجابات أفراد العينة التي سبق لنا جمعها من الميدان، ومن ثم استخلاص النتائج منها.

المطلب الأول:تحليل أسئلة المحور الأول واختبار الفرضية الأولى

في هذا المطلب سنقوم بتحليل أسئلة المحور الأول من الاستبيان والمتعلقة بمدى تطبيق المؤسسات محل الدراسة للاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف، وذلك من أجل اختبار الفرضية الأولى التي تم صياغتها للدراسة الميدانية والمتضمنة :"**هل تطبق المؤسسات محل الدراسة الأساليب الحديثة لمراقبة تسيير**.

من أجل التحليل المنهجي لهذه الفرضية نقوم بتجزئتها الى الفرضيات الفرعية ثلاث التالية:

- تطبق المؤسسة محل الدراسة نظام التكاليف على أساس الأنشطة.
- تقوم مؤسستكم محل الدراسة بتسعير منتجاتها وفق طريقة التكلفة المستهدفة.
- تستخدم مؤسستكم محل الدراسة باقة الأداء المتوازن.

و الجدول التالي يظهر إجابات أفراد العينة بالمحور المتعلق بمدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة للأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف .

جدول رقم (17) :الإجابات المتعلقة بواقع تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

رقم	الأسئلة	نعم	لا
1	تستخدم مؤسستكم طريقة ABC لتحديد التكاليف النهائية لمنتجاتها	0	20
2	تقوم مؤسستكم بتسعير منتجاتها وفقا لطريقة التكلفة المستهدفة.	7	13
3	تستخدم مؤسستكم بطاقة الأداء المتوازن لتقييم ومتابعة الأداء ومدى تحقيقه للأهداف الموضوعة.	5	15

المصدر:من إعداد الطالبتين (بالاعتماد على إجابات الاستبيان)

كانت إجابة أفراد عينة حول واقع تطبيق الأساليب الحديثة لمراقبة تسيير في الجدول أعلاه كما يلي:

- بالنسبة لطريقة التكلفة على أساس الأنشطة فقد كانت إجابات أفراد العينة بالأغلبية بعدم تطبيق هذا الأسلوب وهذا ما يقودنا لرفض الفرضية الفرعية الأولى والتي تنص على "**تطبق المؤسسة محل الدراسة نظام التكاليف على أساس الأنشطة**".

- فيما يخص أسلوب التكلفة المستهدفة فقد كانت إجابات أفراد العينة بالأغلبية بعدم تطبيق هذا الأسلوب وهذا ما يثبت صحة الفرضية والتي تنص على"**لا تطبق المؤسسة محل الدراسة بتسعير منتجاتها وفق نظام التكلفة المستهدفة**".
- بالنسبة لبطاقة الأداء المتوازن فقد كانت إجابات أفراد العينة بالأغلبية بعدم تطبيق هذا الأسلوب وهذا ما يقودنا إلى رفض الفرضية التي تنص على "**تطبق المؤسسة محل الدراسة بطاقة الأداء المتوازن**".

من خلال تحليل إجابات أفراد العينة واختبار الفرضيات الفرعية يمكن تأكيد واثبات الفرضية الأولى لدراسة الميدانية والتي تنص على"**هل تطبق المؤسسات محل الدراسة الأساليب الحديثة لمراقبة تسيير** ".

المطلب الثاني:تحليل أسئلة المحور الثاني واختبار الفرضية الثانية

في هذا المطلب سنحاول تحليل إجابة أفراد العينة واختبار صحة الفرضية الثانية التي تنص على"**هل هناك الحاجة لتطبيق الأساليب الحديثة لمراقبة تسيير في المؤسسات محل الدراسة** ".

ومن أجل تحليل هذه الفرضية يجب تجزئتها إلى 3 فرضيات جزئية

- **الفرضية الفرعية الأولى:** تحتاج المؤسسات محل الدراسة لأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة كأداة لحساب التكلفة وترشيد في عملية اتخاذ القرار .
- **الفرضية الفرعية الثانية:** تحتاج المؤسسة لتبني أسلوب التكلفة المستهدفة لترشيد عملية اتخاذ القرارات.
- **الفرضية الفرعية الثالثة:** تحتاج المؤسسات محل الدراسة لتبني أسلوب بطاقة الأداء المتوازن.

أولا:اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

بالنسبة للسؤال الأول والذي نحاول من خلاله اختبار الفرضية الفرعية الأولى من أجل معرفة ما خلصت إليه إجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى حاجة المؤسسات محل الدراسة لتطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة لترشيد عملية اتخاذ القرارات ،استخدمنا اختبار One-Sample T-Test.

كان السؤال المتعلق بالمحور كالأتي:"**برأيك ألا ترى أن الطرق المعتمدة لحساب التكاليف في مؤسستكم تواجهها النقائص التالية**".والجدول التالي يبين تحليل العبارات المتعلقة بهذا المحور الجزئي .

الجدول رقم (18):نتائج عبارات المحور الأول المتعلقة بطريقة التكلفة على أساس الأنشطة

رقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	صعوبة تخصيص الأعباء الغير مباشرة على المنتجات.	3.7	1.03
2	صعوبة تحديد التكاليف النهائية لمنتجاتكم بسبب التخصيص العشوائي للأعباء الغير مباشرة.	3.4	0.82
3	ارتفاع تكاليف منتجاتكم بسبب غياب الرقابة على مسببات التكلفة.	3.3	1.21
	الفقرات مجمعة1-3	3.46	0.73

المصدر:مخرجات نظام SPSS

نلاحظ من الجدول أن إجابات أفراد العينة على الفقرة الأولى جاءت بمتوسط حسابي 3.7 وانحراف معياري 1.03 مما يعني وجود صعوبة كبيرة في تخصيص الأعباء الغير مباشرة،السبب الذي يؤدي لضرورة تبني أسلوب ABC باعتباره الأسلوب الذي يغطي الصعوبات والمشاكل المرتبطة بتخصيص الأعباء الغير مباشرة على المنتجات.

أما بالنسبة للعبارة الثانية فجاء المتوسط الحسابي 3.4 وانحراف معياري 0.82 وهو ما يدل على أن أفراد عينة الدراسة تجد صعوبة في تحديد التكاليف النهائية لمنتجاتهم بسبب تخصيص العشوائي للأعباء الغير مباشرة.

وفيما يخص العبارة الثالثة نجد المتوسط الحسابي 3.3 وانحراف معياري 1.21 وهو ما يوضح أن أفراد عينة الدراسة اتفقت على أن المؤسسات المعنية تعاني من ارتفاع التكاليف منتجاتهم بسبب غياب الرقابة على مسببات التكلفة.

وبشكل عام جاءت نتائج تحليل البيانات المتعلقة بهذه الفرضية الفرعية الأولى ، بمتوسط حسابي للأسئلة المجمعة 3.46 وهو أعلى من المتوسط الحسابي لمقياس ليكرت المستخدم3 ، كما بلغ الانحراف المعياري للأسئلة المجمعة 0.73 وهذا يدل على انسجام واضح بين إجابات الأفراد المجيبين على أسئلة الاستبيان.

وبهدف التحقق من الدلالة الإحصائية للنتائج أعلاه ولاختبار الفرضية الفرعية الأولى تم استخدام اختبار One-Sample T-Test

جدول رقم (19):نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى

المتغير	T الجدولية	Tالمحسوبة	مستوى الدلالة sig
الفرضية الفرعية الأولى	1.729	21.04	0.00

المصدر:مخرجات نظام SPSS

يوضح الجدول نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية بحيث بلغت Tالمحسوبة 21.04 وهي أكبر من قيمة T الجدولية (1.729) ومستوى دلالة إحصائية لها 0.00 وبما أن قاعدة القرار هي أن نقبل الفرضية إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من الجدولية، ونرفض الفرضية إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية. ومن خلال تحليل الإجابات فإننا نصل إلى قبول الفرضية الثانوية الثانية التي تنص على"**تحتاج المؤسسات محل الدراسة لأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة كأداة لحساب التكلفة وترشيد في عملية اتخاذ القرار**".

ثانيا:اختبار الفرضية الفرعية الثانية

فيما يخص السؤال الثاني والذي نحاول من خلاله اختبار الفرضية الفرعية الثانية لمعرفة إجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى حاجة المؤسسات محل الدراسة لتبني أسلوب التكلفة المستهدفة .واستخدمنا اختبار One-Sample T-Test.

وكان السؤال المتعلق بالمحور التالي:"**لتحقيق أسعار تنافسية لمنتجاتكم تحتاج مؤسستكم إلى**" والجدول التالي يبين تحليل العبارات متعلقة بهذا المحور الجزئي .

الجدول (20):نتائج العبارات المحور الجزئي المتعلقة بالتكلفة المستهدفة

رقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	تبني أساليب تسيير حديثة تساعد في تخفيض تكاليف المنتج عبر جميع دورة حياته.	4.45	0.75
2	الاعتماد على طرق وأساليب محاسبية حديثة تساعد على ربط أسعار المنتجات التي تقدمها المؤسسة بمدى قدرة حصول الزبائن على تلك المنتجات.	4.25	0.71
3	دراسة أسعار المنافسين وأخذها بعين الاعتبار لتسعير منتجات المؤسسة.	4.0	0.91
	الفقرات مجمعة 3-1	4.23	0.67

المصدر:مخرجات نظام spss

ظهر المتوسط الحسابي للعبارة الأولى 4.45 وبانحراف معياري متوسط قدره 0.75،وبالتالي فالمتوسط الحسابي أكبر من المتوسط الحسابي لمقياس لكارت 3 المستخدم ،وهو ما يوضح أن أفراد عينة الدراسة اتفقت على أن تبني الأساليب الحديثة تساعد في تخفيض تكاليف المنتج عبر جميع دورة حياته.

بالنسبة للعبارة الثانية ظهر المتوسط الحسابي 4.25 وبانحراف معياري متوسط قدره 0.71،وبالتالي فالمتوسط الحسابي أكبر من المتوسط الحسابي لمقياس لكارت 3المستخدم،وهو ما يوضح أن أفراد العينة اتفقت على أن الاعتماد على طرق وأساليب محاسبية حديثة تساعد على ربط أسعار منتجات التي تقدمها المؤسسة بمدى قدرة حصول الزبائن على تلك المنتجات.

وبخصوص العبارة الثالثة ظهر المتوسط الحسابي 4وبانحراف معياري متوسط قدره 0.91،وبالتالي فالمتوسط الحسابي أكبر من مقياس لكارت 3المستخدم ،وهو ما يوضح أن أفراد العينة اتفقت على أن دراسة أسعار المنافسين وأخذها بعين الاعتبار لتسعير منتجات المؤسسة.

وبشكل عام جاءت نتائج تحليل البيانات المتعلقة بهذه الفرضية الفرعية ثانية، بمتوسط حسابي للأسئلة المجمعة 4.23وهو أعلى من المتوسط الحسابي لمقياس ليكرت المستخدم3 ، كما بلغ الانحراف المعياري للأسئلة المجمعة 0.67 وهذا يدل على انسجام واضح بين إجابات الأفراد المجيبين على أسئلة الاستبيان.

وبهدف التحقق من الدلالة الإحصائية واختبار الفرضية الفرية الثانية تم استخدام اختبار One-Sample T-Test.

جدول رقم (21):نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية

المتغير	T الجدولية	Tالمحسوبة	الدلالةsig
الفرضية الفرعية الثانية	1.729	27.99	0.00

المصدر :مخرجات نظام spss

يوضح الجدول نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية بحيث بلغت Tالمحسوبة 27.99 وهي أكبر من قيمة T الجدولية (1.729) ومستوى دلالة إحصائية لها 0.00 وبما أن قاعدة القرار هي أن نقبل الفرضية إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من الجدولية، ونرفض الفرضية إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية. ومن خلال تحليل الإجابات فإننا نصل إلى قبول الفرضية الثانوية الثانية التي تنص على"**تحتاج المؤسسة لتبني أسلوب التكلفة المستهدفة لترشيد عملية اتخاذ القرار**".

ثالثا: اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

كانت الفرضية الفرعية الثالثة كالأتي:" **تحتاج المؤسسات محل الدراسة لتبني أسلوب بطاقة الأداء المتوازن**". ولتأكيدها أو نفيها استخدمنا كذلك اختبار One-Sample T-Test..

وكان السؤال المتعلق بالمحور الجزئي كالتالي:"**في رأيك لتقييم أفضل للأداء المؤسسة ألا يجب الأخذ بعين الاعتبار المقاييس التالية**".

الجدول رقم (22):تحليل عبارات المحور الجزئي المتعلق ببطاقة الأداء المتوازن

رقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	مقاييس مالية لمتابعة الأداء ومدى تحقيقه للأهداف الموضوعة.	4.25	0.55
2	بقياس مدى مقاييس غير مالية متعلقة رضا الزبائن عن منتجات المؤسسة.	4.20	0.76
3	مقاييس غير مالية لتقييم العمليات الداخلية.	3.9	0.91
4	مقاييس غير مالية متعلقة بمدى مساهمة المهارات والقدرات المتواجدة في المؤسسة في تحسين أدائها.	3.85	1.03
	الفقرات مجمعة1-3	4.05	0.71

المصدر:مخرجات نظام spss

نلاحظ من الجدول أن المتوسط الحسابي الخاص بالعبارة الأول قد بلغ 4.25وبانحراف معياري متوسط 0.55.وبالتالي المتوسط الحسابي أكبر من المتوسط الحسابي لمقياس لكارت المستخدم 3،وهو ما يوضح أن أفراد عينة الدراسة اتفقت على أن المؤسسات بحاجة للأخذ بعين الاعتبار المقاييس المالية لمتابعة الأداء ومدى تحقيقه للأهداف الموضوعة.

وبالنسبة للعبارة الثانية نجد أن المتوسط الحسابي الخاص بالعبارة الثانية قد بلغ 4.20 وبانحراف معياري متوسط 0.76.وبالتالي المتوسط الحسابي أكبر من المتوسط الحسابي لمقياس لكارت المستخدم 3،وهم ما يوضح أن أفراد العينة اتفقت على الأخذ بعين الاعتبار المقاييس غير مالية متعلقة برضا الزبائن على منتجات المؤسسة .

وبالنسبة للعبارة الثالثة نجد أن المتوسط الحسابي الخاص بالعبارة الثالثة قد بلغ 3.90 وبانحراف معياري متوسط 0.91.وبالتالي المتوسط الحسابي أكبر من المتوسط الحسابي لمقياس لكارت المستخدم 3،وهو ما يوضح أن أفراد العينة اتفقت على الأخذ بعين الاعتبار المقاييس غير مالية لتقييم العمليات الداخلة.

وبخصوص العبارة الرابعة نجد أن المتوسط الحسابي الخاص بالعبارة الرابعة قد بلغ 3.85 وبانحراف معياري 1.03.وبالتالي المتوسط الحسابي أكبر من المتوسط الحسابي لمقياس لكارت المستخدم 3،مما يعني أن أفراد عينة

الدراسة اتفقت على الأخذ بعين الاعتبار مقاييس غير مالية متعلقة بمدى مساهمة المهارات والقدرات المتواجدة في المؤسسة في تحسين أدائها.

وبشكل عام جاءت نتائج تحليل البيانات المتعلقة بهذه الفرضية الفرعية ثانية، بمتوسط حسابي للأسئلة المجمعة 4.05، والانحراف المعياري للأسئلة المجمعة0.71 وهو أعلى من المتوسط الحسابي لمقياس ليكرت المستخدم3 .

وبهدف التحقق من دلالة الإحصائية للنتائج أعلاه واختبار الفرضية الفرعية الثالثة تم استخدام اختبار One-Sample T-Test.

الجدول رقم (23):نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

متغيرات	Tالجدولية	Tالمحسوبة	الدلالةsig
الفرضية الفرعية الثالثة	1.729	25.18	0.00

المصدر:مخرجات نظام spss

يبين الجدول رقم(23):نتائج اختبار الفرضية الخامسة بحيث بلغت Tالمحسوبة 25.18 وهي أكبر من T(1.729) الجدولية كما أن مستوى الدلالة (0.00) وبما أن قاعدة القرار هي أن نقبل الفرضية إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من الجدولية، ونرفض الفرضية إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية. ومن خلال تحليل الإجابات فإننا نصل إلى قبول الفرضية الثانوية الخامسة التي تنص على أن "**تحتاج المؤسسات محل الدراسة لتبني أسلوب بطاقة الأداء المتوازن**".

المطلب الثالث:تحليل واختبار الفرضية الثالثة

كانت الفرضية الرئيسية كالتالي:"**ما الذي يمنع المؤسسات محل الدراسة لتطبيق الأساليب الحديثة لمراقبة تسيير**".و من أجل معرفة ما خلصت إليه إجابات أفراد عينة الدراسة حول تلك الصعوبات واختبار صحة الفرضية، استخدمنا اختبار

One-Sample T-Test.

الجدول رقم (24):الإجابات المتعلقة بالأسباب التي تمنع من تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة تكاليف

رقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	عدم علم عمال الإدارة بالأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف	3.45	1.09
2	عدم توفر خبرات كافية عند عمال الإدارة يحول دون استخدام أي من الأنظمة الحديثة.	3.30	0.92
3	إن ارتفاع تكاليف تطبيق أساليب الحديثة يحول دون استخدامها.	3.20	1.00
4	تعتقد الإدارة أن تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة لا يحسن من نوعية المنتج أو الخدمة.	2.45	0.94
5	عدم رغبة الإدارة في تغيير الأنظمة السائدة في المؤسسة لقناعتها بما تقدمه لها من معلومات.	2.85	1.03
6	إن ارتفاع تكاليف تبني الأساليب المحاسبية الحديثة محل الأساليب التقليدية يحول دون استخدام الأساليب الحديثة.	3.15	0.93
	الفقرات مجمعة1-6	3.06	0.72

المصدر:مخرجات نظام spss

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن إجابات أفراد العينة أكدت على وجود العديد من الصعوبات التي تحول دون تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف وهذا ما يؤكده المتوسط الحسابي لهذا المحور حيث ظهر ب 4.08 وبانحراف معياري متوسط قدره 0.44 ، وعليه المتوسط الحسابي للمحور أكبر من المتوسط الحسابي لمقياس ليكرت المستخدم3 .

وبشكل عام جاءت نتائج تحليل البيانات المتعلقة بهذه الفرضية الفرعية ثانية، بمتوسط حسابي للأسئلة المجمعة 3.06، والانحراف المعياري للأسئلة المجمعة0.72 وهو أعلى من المتوسط الحسابي لمقياس ليكرت المستخدم3 .

وبهدف التحقق من الدلالة الإحصائية للنتائج أعلاه ولاختبار الفرضية الثالثة تم استخدام اختبار One-Sample T-Test.

الجدول (25):اختبار الفرضية الثالثة

المتغير	Tالجدولية	Tالمحسوبة	مستوى الدلالةsig
الفرضية الثالثة	1.729	18.88	0.00

المصدر:مخرجات نظام spss

يبين الجدول رقم(25):نتائج اختبار الفرضية الثالثة بحيث بلغت Tالمحسوبة 18.88وهي أكبر من T(1.729) الجدولية كما أن مستوى الدلالة (0.00) وبما أن قاعدة القرار هي أن نقبل الفرضية إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من الجدولية، ونرفض الفرضية إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية. ومن خلال تحليل نصل إلى قبول الفرضية البديلة والتي تنص على "**ما الذي يمنع المؤسسات محل الدراسة لتطبيق الأساليب الحديثة لمراقبة تسيير**".

خلاصة

من خلال هذه الدراسة حاولنا تحقيق مجموعة من الأهداف وهذا لغرض الإجابة على إشكالية الدراسة مع إثبات أو نفي الفرضيات ،فكان الهدف الأول و الرئيسي هو معرفة واقع تطبيق المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة للأساليب الحديثة لمراقبة تسيير وكان الهدف الثاني من الدراسة هو معرفة مدى حاجة المؤسسات إلى تبني الأساليب الحديثة لمراقبة تسيير وكذلك معرفة المعوقات التي تمنع المؤسسات من تطبيق الأساليب الحديثة لمراقبة تسيير.

و من النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة: عدم تطبيق المؤسسات محل الدراسة الأساليب الحديثة لمراقبة تسيير وهذا بسبب جملة من الصعوبات من بينها ارتفاع تكاليف تطبيق هذه الأساليب الحديثة .

الخاتمة

الخاتمة

في ظل التطورات التي شهدها العالم منها الاقتصادية والتكنولوجية والسياسية أدت لوجود تغيرات كبيرة ومستمرة لتنفيذ الأعمال واشتداد المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية والصناعية في جميع أنحاء العالم ،وهذا راجع لاتفاقيات تجارة الدولية التي تنص على حرية تبادل السلع والخدمات وقيام بمختلف التسهيلات للحصول على السلع .وهذا ما يتطلب على المؤسسات الاقتصادية تبني مفاهيم جديدة محاسبية وكذلك الاهتمام بطرق وكيفية كسب أسواق جديدة والاهتمام بالزبائن وما إلا ذلك من مفاهيم مستحدثة.

ونتيجة لهذه التطورات التي حدثت في المحيط الخارجي ،فرض ضرورة تبني تلك المؤسسات بمختلف أشكالها أساليب حديثة ،وهذا بهدف البقاء والاستمرار والتفوق على المنافسين.

فقد جاءت هذه الدراسة لتلقي الضوء على الأساليب الحديثة لمعالجة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية. إذ تبين لنا أن الفلسفة التي جاءت بها هذه الأساليب الحديثة كانت من أجل تدارك نقائص وعجز الأنظمة التقليدية في معالجة التكاليف.

حيث كان الهدف و الدافع الرئيسي من إجراء هذه الدراسة هو تبيان دور الأساليب الحديثة لمراقبة تسيير في حساب التكاليف كمنهج يمكن لتلك المؤسسات الاستفادة منه في تحسين التسيير وترشيد عملية اتخاذ القرارات وتعزيز ميزتها التنافسية.وذلك من خلال معالجة الإشكالية المطروحة والتي كانت كآلاتي: "**إلى أي مدى تساهم الأساليب الحديثة لمراقبة تسيير في تعزيز الميزة التنافسية ؟**"

وبعد استكمال الدراسة في الجانب النظري و الجانب الميداني توصلنا لعدد من النتائج و التوصيات ، كما فتحت لنا هذه الدراسة أفاقا جديدة يمكن أن تكون مواضيع لأبحاث ودراسات مستقبلية.

أولا :اختبار نتائج الفرضيات

على ضوء ما تم تناوله في الدراسة النظرية، و ما توصلنا إليه من خلال الدراسة الميدانية ، تم التوصل إلى النتائج التي نقدمها من خلال اختبار صحة الفرضيات التي أوردناها في المقدمة :

1. **الفرضية الأولى:**

وكانت كالأتي :"**المؤسسات الجزائرية لا تطبق الأساليب الحديثة لمراقبة تسيير**".

فقد تم قبولها وإثبات إذ توصلنا من خلال الدراسة الميدانية أن المؤسسات الجزائرية تستخدم الأساليب القديمة ولم تقم بتوجه نحو الأساليب الحديثة لمراقبة تسيير.

2. **الفرضية الثانية:**

والمتمثلة في :"**تمثل الأساليب الحديثة لمراقبة تسيير بديلا لأنظمة تقليدية**". إذ توصلنا من خلال الدراسة النظرية لإثبات وقبول صحة الفرضية وهذا بسبب الانتقادات الكثيرة موجهة للأنظمة التقليدية لمحاسبة تكاليف والتي أصبحت لا تواكب التطورات حاصلة في بيئة الأعمال.

3. **الفرضية الثالثة:**

وكانت كما يلي:"**تواجه المؤسسات الجزائرية معوقات تحول دون تطبيق الأساليب الحديثة لمراقبة تسيير**".وقد تم قبول وإثبات صحة الفرضية من خلال الدراسة الميدانية ومن أهم المعوقات التي نقص الإدراك بهذه الأساليب وارتفاع تكاليف تبنيها.

ثانيا:النتائج العامة

1-إن معظم المؤسسات الاقتصادية لا تعتمد على الأساليب الحديثة لمراقبة تسيير بل تعتمد على الأنظمة التقليدية.

2-إن التكاليف الغير مباشرة هي المحور الأساسي في محاسبة التكاليف نظرا لصعوبة تحميلها على المنتجات.

3-إن الأساليب الحديثة لمراقبة تسيير توفر معلومات دقيقة حول التكاليف بأكثر مصداقية ،وهذا ما يساعد الإدارة على اتخاذ القرارات .وهذه الأساليب هي: نظام التكاليف على اساس الأنشطة ،التكلفة المستهدفة،وبطاقة الأداء المتوازن.

3-يساهم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تحليل العمليات و الأنشطة والرقابة على التكاليف وذلك بالتعرف على الأنشطة المسببة لتلك التكاليف و السيطرة عليها.

4-يساهم أسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف و الأرباح المخططة عن طريق القيام بإجراء دراسة للسوق و تحديد السعر و معرفة رغبات الزبون للوصول إلى ما يرضيه.

5- يساهم أسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف و الأرباح المخططة عن طريق القيام بإجراء دراسة للسوق و تحديد السعر و معرفة رغبات الزبون للوصول إلى ما يرضيه ، والبحث عن إمكانية تخفيض التكاليف.

6- تساهم بطاقة الأداء المتوازن في صياغة ونقل و توصيل إستراتيجية المؤسسة إلى مختلف الوحدات ومستويات الإنتاجية .

ثالثا: التوصيات

بناءا على النتائج التي تم التوصل إليها ، نقدم التوصيات التالية :

1- ضرورة الاهتمام أكثر في الجانب الأكاديمي بأساليب الحديثة المرتبطة بمجال مراقبة التسيير، من خلال فتح برامج تكوينية وتخصصات تتضمن مقاييس خاصة بالأساليب الحديثة.

2- تعزيز عملية التعاون والاتصال بين الجامعات ومراكز التكوين وبين المؤسسات الاقتصادية، من خلال تقديم دورات علمية ومهنية تكوينية من قبل ذوي الاختصاص،من أجل التعريف بالأساليب الحديثة .

3- على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية القيام بدورات تكوينية لفائدة عمالها وذلك بتنمية قدراتهم المعرفية حول الأساليب الحديثة لمراقبة تسيير.

رابعا: أفاق الدراسة

تعتبر دراستنا في هذا الموضوع مجرد محاولة متواضعة ،لأنها لا تلم في كل حال من الأحوال بجميع زوايا الموضوع وبالتالي فهو بحاجة إلى إثراء و توسع و تفصيل ،لذا نرجو من زملائنا الطلبة إثراء هذا الموضوع بالبحث في المواضيع التالية:

- أهمية تطبيق الأساليب الحديثة لمراقبة تسيير في المؤسسات الخدمية.
- علاقة الأساليب الحديثة لحساب التكاليف فيما بينها.

و في الأخير نتمنى أن نكون قد وفينا بأكبر قدر ممكن مما يستحقه هذا الموضوع و بلغنا القصد من خلال هذا البحث ،وما توفيقنا إلا بفضل الله وعونه.

قائمة المراجع

I. قائمة المراجع :

أولا:الكتب

1. أبو نصار محمد،المحاسبة الإدارية،دار وائل النشر،عمان ،2003.
2. أحمد محمد موسى، دراسة تحليلية لنظام محاسبة التكاليف،دار البعث،الجزائر،دون سنة نشر.
   a. الأخرس عاطف،الهنيني إمان،حمودة سمير،الجعبري احمد،محاسبة التكاليف الصناعية،دار البركة لنشر و التوزيع،عمان،الأردن،دون سنة نشر.
3. بويعقوب عبد الكريم،المحاسبة التحليلية،ديوان المطبوعات الجامعية،الساحة المركزية،بن عكنون،الجزائر ،1998.
4. ثناء علي القباني، محاسب التكاليف والمحاسبة الإدارية في المشروعات السياحية والفندقية ‘الدار الجامعية، الإسكندرية،2002.
5. سفيان بن بلقاسم،حسين لبيهي،المحاسبة التحليلية – منهجية حساب سعر التكلفة – دار الأفاق للنشر،دون سنة نشر.
6. صالح رزق، عطا الله خليل بن وراد،مبادئ محاسبة التكاليف،
7. عاطف الأخرس ،محاسبة التكاليف الصناعية،دار البركة لنشر والتوزيع،الأردن ،الطبعة الأولى،2001.
8. عبد الحميد عبد الحميد،الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف،مكتبة الإشعاع الفنية،مصر،1994.
9. عبد الحميد عبد الفتاح المغربي ورمضان فهيم غربية، التخطيط الاستراتيجي بقياس الأداء المتوازن، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2006 ، ص221 .
10. محمد احمد خليل،التكاليف في الوحدات الصناعية،دار الجامعة المصرية،الإسكندرية،1976.
11. محمد سامي راضي،مبادئ محاسبة لتكاليف،دار الجامعة،الإسكندرية،2003.
12. محمد سعيد أوكيل،تقنيات المحاسبة التحليلية،دار الأفاق،الجزء الأول،الجزائر،1998.
13. محمد علي سيدية ،محاسبة تكاليف دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية،دار زهران لنشر، الأردن،2010.
14. محمد هاني محمد، إدارة وتنظيم وتطوير الأعمال :قياس الأداء المتوازن، الطبعة الأولى، دار المعتز للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015 .

15. ناصر دادي عدون،تقنيات مراقبة التسيير المحاسبة التحليلية ،دار المحمدية العامة ،الجزائر،ط1999.

16. نواف فخر،خليل الدليمي،محاسبة التكاليف الصناعية،الجزء الأول،دار الثقافة لنشر والتوزيع،عمان،الأردن،2002.

17. هادفي خالد،دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير في مؤسسة الاقتصادية،

18. هاشم أحمد عطية،محمد محمود عبد ربه محمد،دراسات في المحاسبة المالية محاسبة التكاليف محاسبة الادارية،الدار الجامعية،الإسكندرية،2000.

ثانيا:أطروحات الدكتوراه

1. حسين بلعجوز،أساليب الإدارة الحديثة لمراقبة التسيير ودورها في تقييم الأداء بالتطبيق على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية،أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه،قسم علوم التسيير،مدرسة العليا لتجارة،الجزائر،2009.

2. درحمون هلال،المحاسبة التحليلية:نظام معلومات التسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية–دراسة مقارنة–أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،جامعة يوسف بن خدة،الجزائر،2005.

3. رانية غظاب،استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسيير، التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSud(وماش) بسكرة –، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة،2014.

ثالثا:مذكرات الماجستير

1. بوجناح ججيقة،بربارة نورة،استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مؤسسات الخدماتية حالة مؤسسة تيمي للخدمات الفندقية بأدرار،مذكرة ماستر،قسم علوم تجارية ،جامعة أحمد دراية، أدرار،2018.

2. حاب الله شريف،دور التكاليف المعيارية فيتحسين أداء المؤسسة الإقتصادية ،"دراسة حالة مؤسسة الوطنية للدهن سوق أهراس"،الماجستير في علوم التسيير،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،جامعة الحاج لخضر،باتنة،2009.
3. سالمي ياسين،الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في مؤسسة نفطال فرع GPL البليدة،مذكرة ماجستير غير منشورة في العلوم التجارية فرع المحاسبة والتدقيق،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية،جامعة الجزائر2010،03.
4. طوايبية احمد،محاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج،رسالة ماجستير،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تسيير قسم علوم الاقتصادية،جامعة الجزائر،2003.
5. عماد زوده،مساهمة في تصميم نظام التكاليف،مذكرة ماجستير تخصص محاسبة،جامعة حاج لخضر باتنة،الجزائر،2010.
6. لشهب صفاء،مراقبة التسيرو علاقته بإتخاذ القرارات،مذكرة ماجستير تخصص إدارة الأعمال،جامعة الجزائر،2006.
7. محار عبد اللّٰه الخليل ، **تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة،جامعة الشرق الأوسط،2012،

رابعا:المداخلات والمقالات:

1. جليل إبراهيم صالح،مشاكل وصعوبات تطبيق مدخل تكاليف على أساس الأنشطة،ملة جامعة كركوك للعلو م الإدارية ،كلية تقنية للإدارة،مجلد 03،العدد1،العراق،2013.
2. جميل حسن النجار،أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن على تغزيز المركز التنافسي الإستراتيجي،مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات–غزة،كلية الإدارة والإقتصاد،العدد29،فلسطين،2013.
3. حاج قويدر قورين،نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير قسم العلوم الاقتصادية،جامعة شلف،مجلة إلكترونية،بدون سنة النشر.

4. حسني عابدين محمد عابدين،" مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة"، مجلة جامعة الأقصى، سلسلة العلوم الإنسانية،المجلد 19،العدد1،كلية الجامعة للعلوم التكنولوجيا،غزة،يناير2015.

5. خالد محمد احمد عبد الله وفتح الرحمن الحسن منصور،" التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقا للنشاط كأدوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء :دراسة حالة الشركة السودانية للتوليد الحراري"،مجلة العلوم الاقتصادية،المجلد 16،العدد1،كلية الدراسات التجارية ،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،السودان،2015.

6. ذوادي مهيدي،" مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد9، 2009.

7. عبد الشكور عبد الرحمان فرا،قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف- دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية السعودية-مجلة جامعة الأزهر،سلسلة العلوم الإنسانية،المجلد 14،العدد2،غزة،2012.

8. غسان فلاح المطارنة،" متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية دراسة ميدانية"، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ،المجلد 24،العدد2008،2.

9. نعيمة يحياوي،دور نظام ABCبالتكامل مع نظام JIT في تهيئة المنظمات لاكتساب المزايا التنافسية،ملتقى حول استراتجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية،جامعة مولاي طاهر،سعيدة يوم10و11 نوفمبر 2009.

خامسا:الكتب باللغة الأجنبية

1. BEATRICE et FRANCIS GRANDUILLOT,QCM comptabilité analytique ,Gualino éditeur, Paris,1999

2. Beatrice, Francis Grandguillot, Comptabilité de gestion,12eme édition ,Gualino édition ,Paris,2012

3. Girard Melyon , Comptabilité Analytique, Bréal ,2eme édition ,Paris ,2001

4. Louis dubrulle, didier jourdain, comptabilité Analytique de gestion ,dunod ,Paris,2000.

الملاحق

الاستبيان

الأخ الكريم الأخت الكريمة

تحية طيبة وبعد ،

تقوم الباحثتان بإجراء دراسة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة ماستر في المحاسبة من جامعة الدكتور يحي فارس –المدية–

نرجو التكرم بملء الاستبيان الخاص بدراستنا المسماة "**دور الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير في تعزيز الميزة التنافسية**" ،وذلك بوضع علامة(×) في المكان المناسب مقابل كل فقرة ،حسب درجة اتفاقك مع مضمون الفقرة من و جهة نظرك ، علما بان المعلومات التي سيتم الحصول عليها سوف تعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

و تفضلوا بقبول فائق الاحترام و التقدير ، وشاكرين لكم حسن تعاونكم.

الباحثتان:

سنون صبرين.

مولاب جيهان.

الجزء الأول:البيانات الديموغرافية

المستوى العلمي		ثانوي		ليسانس
		ماستر		دكتوراه

التخصص		محاسبة		اقتصاد
		تسيير		إدارة أعمال
		أخرى (أذكرها)		

الخبرة		أقل من 5سنوات		من 5سنوات إلى أقل من 10 سنوات
		من 10سنوات إلى أقل من 15 سنة		15سنة فأكثر

الرتبة الوظيفية		محاسب رئيسي		محاسب مساعد
		رتبة أخرى (أذكرها)		

الجزء الثاني : أسئلة الاستبيان

المحور الأول: واقع تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

من فضلكم ضع علامة (x) في المكان الذي تراه مناسبا

1- تستخدم مؤسستكم طريقة ABC لتحديد التكاليف النهائية لمنتجاتها. **نعم** ( ) **لا** ( ).

2- تقوم مؤسستكم بتسعير منتجاتها وفقا لطريقة التكلفة المستهدفة. **نعم** ( ) **لا** ( ).

3-تستخدم مؤسستكم بطاقة الأداء المتوازن لتقييم ومتابعة الأداء ومدى تحقيقه للأهداف الموضوعة. **نعم** ( ) **لا** ( )

المحور الثاني : تقييم مدى الحاجة لتطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

Xما هي درجة موافقتكم على كل من العبارات التالية فيما يتعلق بمؤسستكم؟ الرجاء قراءة العبارات المذكورة على الخيار الذي يمثل رأيك ووضع علامة:

1	**برأيك ألا ترى أن الطرق المعتمدة لحساب التكاليف في مؤسستكم تواجهها النقائص التالية:**	**موافق جدا**	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**	**غير موافق جدا**
أ	صعوبة تخصيص الأعباء الغير مباشرة على المنتجات.					
ب	صعوبة تحديد التكاليف النهائية لمنتجاتكم بسبب التخصيص العشوائي للأعباء الغير مباشرة.					
ت	ارتفاع تكاليف منتجاتكم بسبب غياب الرقابة على مسببات التكلفة.					
2	**برأيك لتحقيق أسعار تنافسية لمنتجاتكم تحتاج**	**موافق**	**موافق**	**محايد**	**غير**	**غير**

	مؤسستكم إلى:	جدا			موافق	موافق جدا
أ	تبني أساليب تسيير حديثة تساعد في تخفيض تكاليف المنتج عبر جميع دورة حياته.					
ب	الاعتماد على طرق وأساليب محاسبية حديثة تساعد على ربط أسعار المنتجات التي تقدمها المؤسسة بمدى قدرة حصول الزبائن على تلك المنتجات.					
ت	دراسة أسعار المنافسين وأخذها بعين الاعتبار لتسعير منتجات المؤسسة.					

3	في رأيك لتقييم أفضل للأداء المؤسسة ألا يجب الأخذ بعين الاعتبار المقاييس التالية:	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا
أ	مقاييس مالية لمتابعة الأداء ومدى تحقيقه للأهداف الموضوعة.					
ب	بقياس مدى رضا الزبائن عن منتجات مقاييس غير مالية متعلقة المؤسسة.					
ت	مقاييس غير مالية لتقييم العمليات الداخلية.					
ث	مقاييس غير مالية متعلقة بمدى مساهمة المهارات والقدرات المتواجدة في المؤسسة في تحسين أدائها.					

المحور الثالث:حسب رأيك ما هي الأسباب التي تمنع من تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في مؤسستكم.

1	عدم علم عمال الإدارة بالأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف.					
2	عدم توفر خبرات كافية عند عمال الإدارة يحول دون استخدام أي من الأنظمة الحديثة.					
3	إن ارتفاع تكاليف تطبيق أساليب الحديثة يحول دون استخدامها.					
4	تعتقد الإدارة أن تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة لا يحسن من نوعية المنتج أو الخدمة.					
5	عدم رغبة الإدارة في تغيير الأنظمة السائدة في المؤسسة لقناعتها بما تقدمه لها من معلومات .					
6	**إن ارتفاع** تكاليف تبني الأساليب المحاسبية الحديثة محل الأساليب التقليدية يحول دون استخدام الأساليب الحديثة.					

معوقات أخرى أذكرها:

01.....

02.....

03.....

1. اختبار الثبات الجزء الأول للمحور الثاني

Cronbach's Alpha	N of Items
,511	3

- **اختبار ثبات الجزء الثاني المحور الثاني**

Cronbach's Alpha	N of Items
,881	4

- **اختبار ثبات الجزء الثالث**

Cronbach's Alpha	N of Items
,826	6

2-اختبار التوزيع الطبيعي

		م1	م2	م3	م4
	N	20	20	20	20
Normal Parameters[a,,b]	Mean	3,4667	4,2333	4,0500	3,0667
	Std. Deviation	,73668	,67625	,71910	,72628
Most Extreme Differences	Absolute	,215	,215	,135	,193
	Positive	,120	,141	,128	,142
	Negative	-,215	-,215	-,135	-,193

Kolmogorov-Smirnov Z	,964	,962	,603	,864
Asymp. Sig. (2-tailed)	,311	,313	,860	,444

نتائج عبارات محور الأول

		b1أ	b1ب	b1ت	1م
N	Valid	20	20	20	20
	Missing	0	0	0	0
	Mean	3,7000	3,4000	3,3000	3,4667
	Std. Deviation	1,03110	,82078	1,21828	,73668

نتائج عبارات محور الثاني

		b2أ	b2ب	b2ت	2م
N	Valid	20	20	20	20
	Missing	0	0	0	0
	Mean	4,4500	4,2500	4,0000	4,2333
	Std. Deviation	,75915	,71635	,91766	,67625

نتائج عبارات المحور الثالث

		b3أ	b3ب	b3ت	b3ث	3م
N	Valid	20	20	20	20	20
	Missing	0	0	0	0	0
	Mean	4,2500	4,2000	3,9000	3,8500	4,0500
	Std. Deviation	,55012	,76777	,91191	1,03999	,71910

		b3أ	b3ب	b3ت	b3ث	3م
N	Valid	20	20	20	20	20
	Missing	0	0	0	0	0
	Mean	4,2500	4,2000	3,9000	3,8500	4,0500

اختبار الفرضية الثانية

	Test Value = 2					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
T2	14,039	19	,000	1,26842	1,0793	1,4575

2. إجابات متعلقة بالأساليب التي تمنع من تطبيق الأساليب الحديثة

		c1	c2	c3	c4	c5
N	Valid	20	20	20	20	20
	Missing	0	0	0	0	0
	Mean	3,4500	3,3000	3,2000	2,4500	2,8500
	Std. Deviation	1,09904	,92338	1,00525	,94451	1,03999

		c6	4م
N	Valid	20	20

	Missing	0	0
	Mean	3,1500	3,0667
	Std. Deviation	,93330	,72628

- **وصف البيانات الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاسبة	13	65,0	65,0	65,0
	إقتصاد	2	10,0	10,0	75,0
	تسيير	1	5,0	5,0	80,0
	إدارة أعمال	2	10,0	10,0	90,0
	رتبة أخرى	2	10,0	10,0	100,0
	Total	20	100,0	100,0	

الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1-5	4	20,0	20,0	20,0
	5-10	8	40,0	40,0	60,0
	أكثر من15	8	40,0	40,0	100,0
	Total	20	100,0	100,0	

الرتبة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاسب رئيسي	9	45,0	45,0	45,0
	محاسب مساعد	3	15,0	15,0	60,0
	رتبة أخرى	8	40,0	40,0	100,0
	Total	20	100,0	100,0	

مستوى

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ثانوي	4	20,0	20,0	20,0
	ليسانس	11	55,0	55,0	75,0
	ماستر	4	20,0	20,0	95,0
	دكتوراه	1	5,0	5,0	100,0
	Total	20	100,0	100,0	

3-اختبار الفرضية الفرعية الأولى

	Test Value = 0					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
م1	21,045	19	,000	3,46667	3,1219	3,8114

اختبار الفرضية الفرعية الثانية

	Test Value = 0					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
م2	27,996	19	,000	4,23333	3,9168	4,5498

اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

	Test Value = 0					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
م3	25,187	19	,000	4,05000	3,7135	4,3865

اختبار الفرضية الثالثة

	Test Value = 0					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
م4	18,883	19	,000	3,06667	2,7268	3,4066