جامعة الدكتور يحي فارس – المدية –

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية

قسم العلوم التجارية

أهمية تطبيق الاتجاهات الحديثة في مجال مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية

– دراسة ميدانية –

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر في العلوم التجارية

تخصص :محاسبة

من إعداد الطالبتين:

- بن لكحل أسماء.
- بن جاب الله أمينة.

تحت إشراف الأستاذ:

- بوعرار أحمد شمس الدين.

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2016/06/04

أعضاء لجنة المناقشة :

أ/ الزاهي محمد	أستاذ محاضر	رئيسا.
أ/ بوعرار أحمد شمس الدين	أستاذ محاضر	مشرفا ومقررا.
أ/ بوشنافة الميسوم	أستاذ محاضر	مناقشا وممتحنا.

السنة الجامعية : 2016/2015



كلمـــــة شكـــر

أول شكر ، شكرنا لخالقنا ومولانا ،وشكرنا لمن هدانا لهذا العمل فلولا هديه لنا سبحانه وتعالى ما كنا لنهتدي ونصل إلى هذه الدرجات العلى ، والصلاة والسلام على سيدنا و حبيبنا ونبينا وشفيعنا ﷺ وعلى آله وصحبه

أما بعد:

نتقدم بجزيل الشكر والعرفان للأستاذ الفاضل :الدكتور " **شمس الدين بوعزار**" الذي تفضل مشكورا بقبول الإشراف على هذا العمل والذي لم يبخل علينا بحسن توجيهاته وإرشاداته .كما نتوجه بالشكر مسبقا **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.

شكرا...

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع

إلى...

من أحمل إسمه بكل فخر

إلى سندي و قوتي و ملاذي بعد الله ، أبي العزيز أسأل الله أن يحفظه لنا.

إلى ...

ينبوع الصبر و التفاؤل

إلى التي جعلت الجنة تحت أقدامها أمي الغالية حفظك الله لنا.

إلى...

فرحتي في هذه الدنيا إخوتي الأعزاء "إحسان ،منال ،فاروق" .

إلى كل الأهل و الأقارب...

إلى...

من كان لها الفضل في مشاركتي مذكرتي " أمينة " .

إلى...

كل من ذكرهم قلبي و نسيهم قلمي من دون أن أنسى زملاء دفعة السنة

الثانية ماستر تخصص محاسبة .

إليكم جميعا أهدي ثمرة جهدي .

أسماء

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى :

إلى من كللهما الله بالهيبة و الوقار ، إلى من علماني العطاء بدون انتظار ، إلى معنى الحب و الحنان ، إلى بسمة الحياة و سر الوجود ، إلى من ستبقى كلماتهما نجوما أهتدي بها اليوم و في الغد والى الأبد ... **إلى الوالدين الكريمين** ، أطال الله في عمرهما .

إلى جدي و جدتي مصدر العطف و الحنان و الأمل والعطاء.

إلى سندي وقوتي و ملاذي بعد الله ، إلى من تذوقت معهم أجمل اللحظات إلى من أظهروا لي ما هو أجمل من الحياة ...**إلى أخوتي و أخواتي** .

إلى من كانت عونا لي في دراستي ، إلى من ساندتني و شاركتني في مذكرتي ، إلى رفيقة دربي **أسماء**.

إلى كل من ساندني في انجاز هذا العمل المتواضع من قريب أو بعيد ، إلى من أهدانيي دعائه و نصائحه و توجهاته .

إلى جميع الطلبة المتخرجين و خاصة دفعة2016.

أمينـــــــة

المستخلص :

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية تطبيق الاتجاهات الحديثة في مجال مراقبة التسيير على مستوى المؤسسات الاقتصادية ذات الطابع الانتاجي،لتحقيق هذا الهدف حاولنا التطرق في الحيز النظري على المفاهيم المختلفة المرتبطة بمراقبة التسيير ومختلف اتجاهاتها الحديثة ،وأهمية تبنيها في المؤسسات ،مدعمين ذلك بجانب تطبيقي تمثل في استخدام استبيان لجمع بيانات الدراسة.

تم معالجة بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي spss و أظهرت نتائج الدراسة إلى أن المؤسسات محل الدراسة في حاجة لضرورة التحول من الأنظمة التقليدية المرتبطة بمحاسبة التكاليف ومراقبة التسيير الى الانظمة الحديثة،إلا أنه توجد بعض الصعوبات تحول دون ذلك.

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها:ضرورة تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الاتجاهات الحديثة في مجال محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير،وذلك بالقضاء على مختلف العراقيل التي تواجه هذه المؤسسات و التي من أبرزها عدم المعرفة بهذه الاتجاهات و المزايا التي يمكن أن تحققها من جراء تبنيها لها.

الكلمات المفتاحية :محاسبة التكاليف ،مراقبة التسيير ،الاتجاهات الحديثة لمحاسبة التكاليف ومراقبة التسيير.

Abstract

The study aims to highlight the importance of adopting new trends in management control in economic industrial enterprises, toward this aim we tried to explore in the theoretical part the different concept associated with management control and its different trends, and its importance in enterprises, beside we used a questionnaire in the empirical to collect data.

The questionnaire data has been preceded by SPSS programme, thus the study showed that enterprises under study are in need to alter its traditional cost accounting practises and management control systems; however there are some obstacles that prevent their adoption.

The study concluded a set of recommendations most importantly the necessity of Algerians enterprises to adopt new trends in cost accounting and control management systems, however toward this aim these enterprises must overcome the different obstacles that prevent their adoption.

Keywords: cost accounting, management control, new trends in management control and cost accounting.

فهرس المحتويات

العنـــــــــــــــــوان	الصفحة
الشكر والتقدير	
الإهداء	
المستخلص	
فهرس المحتويات	I
فهرس الجداول	III
فهرس الأشكال	V
فهرس الملاحق	VI
مقدمة عامة	أ-خ
الفصل الأول : عرض تحليلي للطرق التقليدية لمراقبة التسيير	
مقدمة الفصل الأول	2
المبحث الأول : مدخل لمراقبة التسيير	3
المطلب الأول: مفهوم مراقبة التسيير	3
المطلب الثاني: مراحل و وظائف مراقبة التسيير	7
المطلب الثالث: أدوات و تقنيات مراقبة التسيير	11
المبحث الثاني : الطرق التقليدية لمراقبة التسيير	19
المطلب الأول : طريقة التكاليف الكلية	19
المطلب الثاني : طرق التكاليف الجزئية	25
المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية	38
خلاصة الفصل	43
الفصل الثاني: الاتجاهات الحديثة لمراقبة التسيير	
مقدمة الفصل الثاني	45
المبحث الأول: نظام التكاليف على أساس الأنشطة و إدارة الجودة	46
المطلب الأول: نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC	46

المطلب الثاني: نظام إدارة الجودة الشاملة TQM	56
المبحث الثاني: نظام التكلفة المستهدفة و الإنتاج في الوقت المحدد	64
المطلب الأول: نظام التكلفة المستهدفة TC	64
المطلب الثاني:نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT	69
المبحث الثالث :بطاقة الأداء المتوازن و المقارنة المرجعية	76
المطلب الأول:بطاقة الأداء المتوازن BSC	76
المطلب الثاني : المقارنة المرجعية	83
خلاصة الفصل	91
الفصل الثالث:الدراسة الميدانية	
مقدمة الفصل	93
المبحث الأول: تقديم الدراسة الميدانية	94
المطلب الأول :منهج و أدوات الدراسة الميدانية	94
المطلب الثاني :محددات الدراسة الميدانية	94
المبحث الثاني :عرض الاستمارة	97
المطلب الأول :مراحل إعداد الاستمارة	97
المطلب الثاني :اختبار ثبات الاستبيان	98
المبحث الثالث :تحليل الاستبيان و اختبار الفرضيات	108
المطلب الأول :تحليل أسئلة المحور الأول و اختبار الفرضية الأولى	108
المطلب الثاني :تحليل أسئلة المحور الثاني و اختبار الفرضية الثانية	110
المطلب الثالث:تحليل أسئلة المحور الثالث و اختبار الفرضية الثالثة	122
خلاصة الفصل	125
خاتمة عامة	126
قائمة المراجع	131
قائمة الملاحق	145

فهرس الجداول

الرقم	العنـــــــــــــــــوان	الصفحة
01	توزيع الأعباء الأولي	22
02	توزيع الأعباء الثانوي	24
03	حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف المتغيرة	26
04	خطوات تطبيق المقارنة المرجعية والمسؤولين عن كل مرحلة	90
05	المؤسسات التي شملها الاستبيان	95
06	الاحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان	95
07	أوزان الاجابة على الاستبيان	98
08	نتائج اختبار معامل ألفا كرومباخ للاستبيان	99
09	معامل ألفا كرومباخ للمحور الجزئي الأول من المحور الثاني	99
10	معامل ألفاكرونباخ محور الجزئي الثاني من المحور الثاني	100
11	معامل ألفاكرونباخ للمحور الجزئي الثالث من المحور الثاني	100
12	معامل ألفاكرونباخ للمحور الجزئي الرابع من المحور الثاني	100
13	معامل ألفاكرونباخ للمحور الجزئي الخامس من المحور الثاني	101
14	معامل ألفاكرونباخ للمحور الجزئي السادس من المحور الثاني	101
15	معامل ألفاكرونباخ للمحور الثالث	101
16	معامل الارتباط سبيرمان للمحور الجزئي المتعلق ب ABC	102
17	معامل الارتباط سبيرمان للمحور الجزئي المتعلق بإدارة الجودة الشاملة	103
18	معامل الارتباط سبيرمان للمحور الجزئي المتعلق بالتكلفة المستهدفة	104
19	معامل الارتباط سبيرمان للمحور الجزئي المتعلق بنظام الإنتاج في الوقت المحدد	105
20	معامل الارتباط سبيرمان للمحور الجزئي المتعلق ببطاقة الأداء المتوازن	106
21	معامل الارتباط سبيرمان للمحور الجزئي المتعلق بأسلوب المقارنة المرجعية	106
22	معامل الارتباط سبيرمان للمحور الثالث	107

23	الاجابات المتعلقة بواقع تطبيق المؤسسات محل الدراسة الاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف	109
24	نتائج عبارات المحور الأول المتعلقة بطريقة التكلفة على أساس الأنشطة	112
25	نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى	113
26	نتائج عبارات المحور الجزئي المتعلق بإدارة الجودة الشاملة	114
27	نتائج اختبار الفرضية الثانية	115
28	تحليل عبارات المحور الجزئي المتعلق بالتكلفة المستهدفة	116
29	نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة	117
30	تحليل عبارات المحور الجزئي التعلق بنظام الانتاج في الوقت المحدد	118
31	نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة	119
32	تحليل عبارات المحور الجزئي التعلق بنظام بطاقة الأداء المتوازن	119
33	نتائج اختبار الفرضية الفرعية الخامسة	120
34	تحليل عبارات المحور الجزئي التعلق بنظام المقارنة المرجعية	121
35	نتائج اختبار الفرضية الفرعية السادسة	122
36	الاجابات المتعلقة بالصعوبات التي تواجه المؤسسات محل الدراسة من ناحية تطبيق الاتجاهات الحديثة	123
37	نتائج اختبار الفرضية الثالثة	124

فهرس الأشكال

الرقم	العنـــــــــــــــــوان	الصفحة
01	مستويات المراقبة في المؤسسة	4
02	مراحل عملية مراقبة التسيير	9
03	خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطةABC	54
04	أهمية نظام إدارة الجودة الشاملة	58
05	أ هداف إدارة الجودة الشاملة	61
06	مقارنة بين الأنظمة التقليدية و فلسفة JIT	71
07	نموذج بطاقة الأداء المتوازن	82

فهرس الملاحق

الرقم	العنـــــــــــــــــوان	الصفحة
01	**الاستبيان باللغة العربية**	146
02	**أسماء قائمة المحكمين**	152

مـقدمـــة عامـــة

1-مدخل الدراسة :

شهد العالم خلال السنوات القليلة الماضية و لا يزال ، عددا من التغيرات الأساسية التي طالت كافة المنظمات على اختلاف درجاتها في التقدم و النمو و قد تفاعلت العديد من العوامل و المسببات في خلق هذا التغير ، يأتي في مقدمتها التطور التكنولوجي ،سيطرة النظام الرأسمالي و مفاهيمه الأساسية على حركة الاقتصاد العالمي و اشتداد حدة المنافسة.

الأمر الذي يتطلب مهارات عالية في الإدارة و ابتكارات فنية جديدة و ذلك من أجل تحقيق ميزة تنافسية في الأسواق، فنجاح المؤسسات يعتمد على مدى وجود إدارة فعالة تقوم بالتنسيق بين الموارد المختلفة (مادية، بشرية، مالية).

و من بين التقنيات التي تستخدمها المؤسسة الاقتصادية المحاسبة التحليلية التي تعتبر إحدى أهم الأدوات في مراقبة التسيير، و التي تساهم في عرض التكاليف و تصنيفها و تحميلها على الأقسام الإنتاجية من أجل اتخاذ القرارات السليمة.و لمحاسبة التكاليف مجموعة من الأنظمة يتم من خلالها تحميل الأعباء على المنتجات من أجل تحديد التكلفة النهائية للمنتجات ، إلا أن هذه الطرق اعترتها العديد من الانتقادات.

فظهرت أنظمة حديثة تعالج المشاكل التي واجهت الأنظمة التقليدية نذكر منها نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام التكلفة المستهدفة ، نظام الإنتاج في الوقت المحدد ونظام إدارة الجودة الشاملة وغيرها ، حيث ساعدت هذه الأنظمة في تخصيص التكاليف غير المباشرة ، وتحديد التكلفة الدقيقة للمنتجات.

نتيجة لهذا لجأت السلطات العمومية للنهوض بالاقتصاد الوطني من خلال تفعيل دور المؤسسات الاقتصادية في التنمية و التجارة الخارجية ، و العمل على تشجيع المنتوج الوطني و الرقي به ليصل إلى مستويات تنافسية عالمية سواء من ناحية الجودة أو السعر ،بحيث تجد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نفسها في حاجة لاستغلال مختلف التطورات الحاصلة في مجال التسيير لبناء و تعزيز قدراتها التنافسية ، من خلال تبنيها لأساليب حديثة في حساب التكاليف.

2- إشكالية الدراسة :

بناءا على ما سبق يمكن صياغة إشكالية الدراسة على النحو الآتي: **فيما تتمثل أهمية تطبيق الاتجاهات الحديثة في مجال مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ؟**

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

- هل تعتبر هذه الاتجاهات الحديثة في مجال مراقبة التسيير ومحاسبة التكاليف بديلا أم امتداد للطرق التقليدية ؟
- ما الذي يمكن أن يحققه تبني الاتجاهات الحديثة لمراقبة التسيير ومحاسبة التكاليف من مزايا للمؤسسات الاقتصادية؟
- هل المؤسسات الاقتصادية في حاجة لتطبيق الاتجاهات الحديثة في حساب التكاليف ؟
- هل هناك صعوبات و معوقات تحول دون تطبيق هذه الاتجاهات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ؟

3- فرضيات الدراسة :

لمعالجة إشكالية البحث والأسئلة الفرعية المطروحة تم صياغة الفرضيات التالية:

- تمثل الاتجاهات الحديثة لمحاسبة التكاليف بديلا للطرق التقليدية.
- توفر الاتجاهات الحديثة لمراقبة التسيير ومحاسبة التكاليف إمكانية تحسين التسيير و ترشيد عملية اتخاذ مختلف القرارات في المؤسسة.
- المؤسسات الاقتصادية في حاجة لتطبيق الاتجاهات الحديثة في حساب التكاليف .
- تواجه المؤسسات الاقتصادية صعوبات تحول دون تطبيق الاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف.

4- أهمية الدراسة :

- تكمن أهمية هذه الدراسة في حاجة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى تبني طرق و أساليب حديثة لحساب التكاليف و هذا من أجل إعطاء نتائج أكثر واقعية يمكن على أساسها اتخاذ القرار الأمثل.
- دراسة التكاليف غير المباشرة وتخصيصها بأكثر واقعية وبصفة دقيقة.
- استعراض مختلف الطرق الحديثة من أجل محاولة إيجاد التكامل فيما بينها.

5-أهداف الدراسة :

- تبيان مدى ضرورة تبني المؤسسات الاقتصادية للاتجاهات الحديثة في مجال مراقبة التسيير .
- معرفة ما إذا كانت هناك صعوبات تواجه المؤسسات الاقتصادية في حالة تبنيها لهذه الاتجاهات.
- معرفة القرارات التي يمكن اتخاذها على أساس النتائج المتوصل إليها باستخدام هذه الاتجاهات الحديثة.

6- أسباب اختيار موضوع الدراسة :

- الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بمجال التخصص .
- معرفة مدى تطبيق هذا الموضوع في المؤسسات .
- الدور الذي أصبحت تلعبه مراقبة التسيير في اتخاذ القرارات.
- ضعف الاهتمام بتطبيق أساليب محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، والتركيز فقط على المحاسبة المالية التي يفرضها القانون؛

7- منهج و أدوات 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.

8-الدراسات السابقة :

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

أ -درحمون هلال :المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر،دفعة(2004-2005) وقد تناولت هذه الدراسة المفاهيم العامة للتنظيم، المؤسسة، التكاليف، القرارات، وتم التعرض فيها إلى محاولة تصميم نظام معلومات محاسبي للمحاسبة التحليلية، وتم دراسة مختلف الطرق التقليدية لحساب التكاليف، أما في دراسة الأنظمة الحديثة فقد تم الاعتماد على نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بنوع من التفصيل، بينما الحديث عن الأنظمة الحديثة الأخرى فقد تم بإيجاز بسيط رغم أهميتها، وبعدها تم دراسة واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وآفاق استخدامها.

ب -صفاء لشهب :نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، دفعة (2005-2006) ، وقد تناولت هذه الدراسة مدخلا حول التسيير ومراقبة المؤسسة، ودراسة نظام مراقبة التسيير وأدواته، والأدوات المساعدة على اتخاذ القرار، والتي من بينها محاسبة التكاليف باستخدام الأنظمة التقليدية والحديثة، لكن تمت الدراسة بإيجاز مختصر جدا رغم أهميتها.

ج -اليزيد ساحري :أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة ، رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، دفعة (2007-2008) وقد تناولت الدراسة أساسيات محاسبة التكاليف، وتم أيضا دراسة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في تحسين مردودية المؤسسة، وتم القيام أيضا بدراسة تطبيقية وذلك بمحاولة الإسقاط وفق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" ،وفي دراسته لم يتطرق إلى الأنظمة الحديثة الأخرى.

د -إبراهيم فرزيزي :دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" في تسيير تكاليف المؤسسة، رسالة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، دفعة (2005-2006) ، وقد تناولت الدراسة مختلف الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف، وكذلك محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وتسيير التكاليف، ثم عمد في الدراسة التطبيقية لواقع حساب التكاليف في المؤسسة، لكن دراسته اقتصرت على طريقة التكاليف الكلية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC فقط، ولم يتم التطرق إلى الطرق التقليدية والحديثة الأخرى.

هـ -راضية عطوي :دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، دفعة (2007-2008) ، وقد تناولت هذه الدراسة مدخل لمحاسبة التكاليف وتطورها، كما تم التركيز على التكلفة المستهدفة كأساس لتخفيض التكاليف، وتم أيضا القيام بدراسة حالة تطبيقية كمحاولة لإسقاط هذا النظام على أرض الواقع، وقد تطرقت إلى مختلف الطرق الحديثة، لكنها غضت النظر عن الطرق التقليدية، وأسعار التنازل.

و -محمد زرواطي :الاتجاه الحديث في المحاسبة الإدارية وإمكانية تطبيقه في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، دفعة (2009) ، وقد تناولت الدراسة الإطار النظري للمحاسبة الإدارية والمفاهيم المتعلقة بالإدارة الإستراتيجية للتكاليف، وتطرق أيضا لأوجه التركيز الحديثة للمحاسبة الإدارية، نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ،ABC نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM ،نظام التكلفة المستهدفة، نظام إدارة الجودة الشاملة ونظام الإنتاج في الموعد بالضبط، لكنه لم يتطرق في دراسته إلى الطرق التقليدية وأسعار التنازل فيما بين الوحدات.

9- حدود الدراسة :

يتم معالجة موضوع دراستنا في إطار الحدود التالية :

- **الحدود النظرية :** تقتصر دراستنا على تناول الاتجاهات الحديثة في مجال مراقبة التسيير .
- **الحدود المكانية:** اقتصرت الدراسة على ولاية المدية .
- **الحدود الزمنية :**حاولنا القيام بمسح تاريخي للدراسات السابقة ، بالإضافة إلى توزيع استبيان و تحليله خلال سنة 2016.

10- صعوبات الدراسة :

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

- ضيق المدة الزمنية المخصصة للدراسة الميدانية.
- قلة المراجع باللغة العربية .
- قلة إدراك أفراد عينة الدراسة لمضمون الاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف و المزايا التي تقدمها في مجال مراقبة التسيير.

11- 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 الفصل الأول بعنوان عرض تحليلي للطرق التقليدية لمراقبة التسيير حيث يعتبر هذا الفصل كمدخل للدراسة ، على أساس موضوع دراستنا يركز على الاتجاهات الحديثة في مجال مراقبة التسيير ، حيث تم التطرق في جزئه الأول إلى مدخل لمراقبة التسيير ، فحولنا حصر المفاهيم المرتبطة به من مفهوم و وظائف و أدوات .

في حين إن الجزء الثاني تناول الطرق التقليدية لمراقبة التسيير ، لتحديد خصائص كل طريقة مع إبراز قصور و سلبيات كل منها .

- الفصل الثاني : جاء بعنوان الاتجاهات الحديثة لمراقبة التسيير ، فيه تم عرض الطرق الحديثة لحساب التكاليف التي يمكن للمؤسسات الاقتصادية التي يمكن تبنيها لمواكبة التطور الحاصل في بيئة الأعمال بحيث تم التطرق في جزئه الأول إلىظام التكاليف على أساس الأنشطة و كذا إدارة الجودة الشاملة .

أما الجزء الثاني فتناول نظام التكلفة المستهدفة و نظام الإنتاج في الوقت المحدد ،و أخيرا تناول الجزء الثالث بطاقة الأداء المتوازن و المقارنة المرجعية .

-الفصل الثالث : تناول هذا الفصل الدراسة الميدانية و التي حاولنا من خلالها إجراء دراسة تحليلية لمدى حاجة المؤسسات الاقتصادية لولاية المدية لتطبيق الاتجاهات الحديثة في مجال مراقبة التسيير ،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 .

الفصـل الأول

تمهيـــد :

تحتاج المؤسسات على اختلاف أنواعها، إلى توفير المعلومات المساعدة للقيام بوظائفها بأحسن صورة، لذلك كان البحث عن أنظمة محاسبية و مالية تمكنها من ذلك، إذ تم اعتماد نظم المحاسبة العامة من أجل تشغيل البيانات غير المالية خارج نطاق السجلات المحاسبية. ولقد كان اهتمام المحاسبة في البداية بعملية تقديم تقارير مالية سنوية لإخلاء مسؤولية الإدارة ،لكن مع تطور الأنشطة الاقتصادية و كبر حجم المؤسسات ،وتنوع الإنتاج و زيادة حدة المنافسة ، أصبح من الضروري تطوير آليات و أساليب لزيادة دقة التقارير المالية و تقديم صورة واضحة عن أداء كل الوظائف داخل المؤسسة، و تقديم المعلومات اللازمة للقرارات الإدارية المختلفة.

و من أهمها نظام مراقبة التسيير الذي يعتبر إحدى الأنظمة الفرعية بالمؤسسة وهو كذلك مسار دائم للتعديل و للتحكم في التسيير و يقوم هذا المسار بثلاثة أدوار أساسية وهي دور الكاشف الذي يقدم المعلومات اللازمة التي تحتاجها المؤسسة ويوضح النتائج المنتظرة من القرارات التي سيتم اتخاذها بمختلف المستويات التنظيمية، وأيضا دور المساند الذي يعمل على المساعدة في تحديد الأهداف ووضع برنامج العمل، إضافة إلى قيامه بمتابعة الأداء و قياس النتائج ثم تقديم الاقتراحات التي يتم على ضوئها التخطيط للمستقبل.

و لكي تحقق مراقبة التسيير هذه المقاصد لابد من الاستعانة بآليات وأدوات موضوعة لهذا الغرض، منها:المحاسبة التحليلية، التحليل المالي، لوحة القيادة، الموازنات التقديرية...

و تعد محاسبة التكاليف من أهم هذه الأدوات، حيث تحتل مكانه مهمة داخل المؤسسة وذلك لما توفره من معلومات تساعد الإدارة على القيام بمهامها على أحسن وجه.

و من هذا المنطلق سنخصص هذا الجزء لإلقاء الضوء عل الإطار النظري لهذه التحولات في مجال مراقبة التسيير ، حيث سنتطرق في : الفصل الأول إلى عرض تحليلي للطرق التقليدية لمراقبة التسيير من خلال المبحثين التاليين :

المبحث الأول : مدخل لمراقبة التسيير.

المبحث الثاني : الطرق التقليدية لمراقبة التسيير.

المبحث الأول : مدخل لمراقبة التسيير

إن موضوع مراقبة التسيير بالرغم من أنه حديث النشأة إلا أنه لا يزال يحض بالكثير من الاهتمام من قبل العديد من الباحثين و المهتمين بشؤون التسيير لأن التسيير الجيد للمؤسسة يتوقف بالدرجة الأولى على التحكم في الموارد بسبب ندرتها و هذا لتحقيق الأهداف المسطرة.

بحيث يمكن تحديد الميلاد الرسمي له عام 1939 ، عندما تم إنشاء " المعهد الأمريكي للمراقبين " (Controller's Institute of America) في حين أنه لم يبدأ في فرنسا ، إلا بعد الحرب العالمية الثانية[1] ، و قد ارتبط ظهوره بالوظيفة الإنتاجية ، ليشهد فيما بعد تحولات واسعة ، حيث سنحاول في هذا المبحث استعراض كل ما أمكن في ما يخص موضوع مراقبة التسيير.

المطلب الأول :مفهوم مراقبة التسيير

تتكون مراقبة التسيير من مصطلحين : المراقبة و التسيير ، لذا وجب التعرض للمفهومين قبل التعرض لمفهوم مراقبة التسيير .

أولاً : تعريف مراقبة التسيير

1- تعريف المراقبة (controle)

تعني التحقق و الفحص vérification، الذي يرتكز على وضع معايير تضمن أن مهمة ما قد تم تحقيقه هو نفسه الذي تم التنبؤ به و تعني أيضا التحكم و الذي يرتكز على وضع آليات تضمن أن الأحداث المستقبلية سوف تكون موافقة للقرارات التي تم اتخاذها.[2]

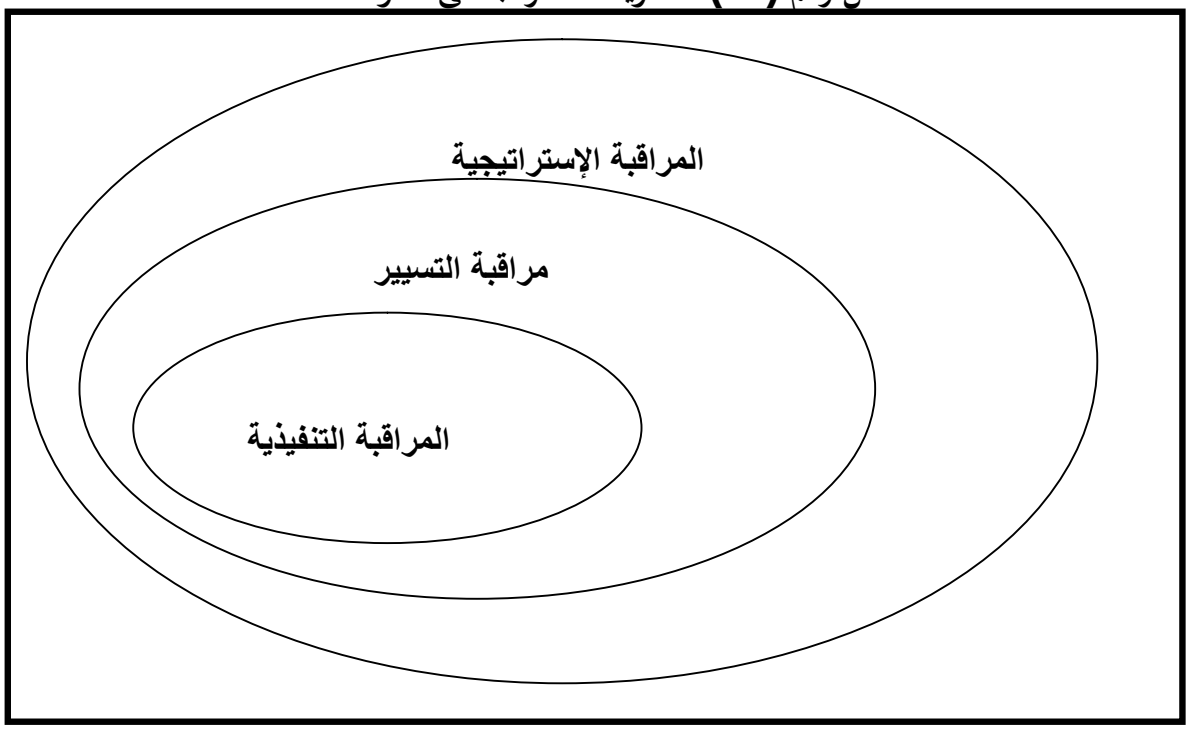
[1] A.Khmakhem , **introduction au contrôle de gestion ,** édition Bordas management ,paris, 1971, p9.

[2] بن سعيد محمد ، **قدوري هدى صلطان ،مداخلة بعنوان :تجارب نموذجية لتطبيق آليات مراقبة التسيير في تسيير المؤسسة الاقتصادية ،دراسة حالة لمؤسسات جزائرية** ، الملتقى الدولي الأول حول الطرق الكمية المطبقة في التسيير، جامعة سعيدة،2013، ص1،2.

توجد ثلاث مستويات للرقابة من خلال التقسيم الزمني لعملية التسيير: [1]

- **الرقابة الإستراتيجية :** تعني عمليات السيطرة التنظيمية المستمرة ، على تطبيق استراتيجيات المنظمة بكفاءة و فاعلية ، فهي تتضمن مراقبة ، تقويم وتحسين النشاطات التي تحدث داخل المؤسسة
- **الرقابة التكتيكية:** المتمثلة في مراقبة التسيير و التي تشكل حلقة الوصل بين المستوى الأول و الثالث للرقابة ، وهذا لضمان توافق العمليات اليومية مع الخطط الإستراتيجية
- **الرقابة التنفيذية أو العملياتية :** يمارس هذا النوع من الرقابة من قبل الإدارة الدنيا و الإشرافية ، يعتبر أكثر تفصيلا و يوافق العمليات على المدى القصير.

الشكل رقم (01):مستويات المراقبة في المؤسسة.



Source : Henri Bouquin , **le contrôle de gestion , PUF, 5éme édition** , France, 2001 p 65.

[1] بن سعيد محمد ، **قدوري هدى صلطان ،مداخلة بعنوان :تجارب نموذجية لتطبيق آليات مراقبة التسيير في تسيير المؤسسة الاقتصادية ،دراسة حالة لمؤسسات جزائرية** ، نفس المرجع السابق ، ص2 .

2- تعريف التسيير

التعريف الأول: هو تلك المجموعة من العمليات المنسقة و المتكاملة التي تشمل أساسا :التخطيط ، التنظيم ، التوجيه و الرقابة .يعرف كذلك على أنه الوصول الى أهداف المنظمة بكفاءة و فعالية ، من خلال التخطيط ، التنظيم ، التوجيه ومراقبة موارد المؤسسة .[1]

3-تعريف مراقبة التسيير :

نتطرق فيما يلي لأهم التعاريف التي تناولت مفهوم مراقبة التسيير .

التعريف الأول: عرفR. Anthonyمراقبة التسيير هي العملية التي من خلالها يتأكد المسير أن موارد المؤسسة تم الحصول عليها، و استعمالها بطريقة فعالة و بكفاءة من أجل تحقيق أهداف المنظمة .[2]

التعريف الثاني : و عرف A.Khemakhem مراقبة التسيير هي العملية الموضوعة داخل وحدة اقتصادية من أجل التأكد من التنشيط و الإستعمال الفعال للطاقة و الموارد من أجل الوصول إلى الهدف الذي تسعى اليه هذه الوحدة .[3]

التعريف الثالث : يعرف C.Alazard مراقبة التسيير على أنها عبارة عن إدراك و وضع وسائل معلوماتية تمكن المسؤولين من التصرف، وتحقيق التنسيق الاقتصادي العام بين الأهداف و الوسائل و النتائج ، لذا تعتبر نظاما معلوماتيا لقيادة و تسيير المؤسسة كونه يراقب فعالية و كفاءة الأداء من أجل بلوغ الأهداف.[4]

و كتعريف شامل : مراقبة التسيير هي مسار دائم للتعديل، تستهدف تجنيد الطاقات للاستخدام الأمثل للموارد و تصحيح الأخطاء و الانحرافات، وهي تسمح للمسؤولين والعاملين بالتحكم في أدائهم التسييري من خلال المعلومات التي توفرها لهم والتي تساعدهم على اتخاذ القرارات الصحيحة بغرض

[1] محمد رفيق الطيب ،**مدخل للتسيير –أساسيات ،وظائف ،تقنيات –** ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر ، ج1 ،ن الطبعة الأولى ،1995 ص،5 .

[2] R. Anthony and V.Govindarajan, **Management Control Systems**, Eighth Edition, ed Erwin, Homewood, 1994, p8.

[3] A.Khmakhem ,**la dynamique du controle de gestion,** Dunod,paris,1977,p14.

[4] Claude Alazard ,Separi Sabine , **contrôle de gestion : Manuel et application** ,6eme édition , DUNOD ,paris 2004,P06.

الوصول إلى تحقيق الأهداف المسطرة بكفاءة وفعالية وبصورة ملائمة ومنسجمة مع الإستراتيجية المحددة، وبالتالي فهي نظام للتحكم في التسيير ككل[1].

ثانيا :خصائص مراقبة التسيير

من التعاريف السابقة يمكن استنتاج خصائص مراقبة التسيير: [2]

- تعتبر عملية و ليست عملا انفراديا منعزلا.
- تعمل على حث و تحفيز الأشخاص على تنفيذ المهام .
- تبين الغاية من العملية و هي تحقيق أهداف المنظمة .
- بالإضافة إلى الأشخاص تستعين بمجموعة من الأدوات و التقنيات لتنفيذ العملية.
- ضمان الكفاءة و الفعالية في استغلال موارد المؤسسة.

ثالثا:أهمية مراقبة التسيير

من خلال تطور المؤسسات الاقتصادية تظهر أهمية مراقبة التسيير من حيث أنه في بعض المؤسسات الفردية لم تكن هناك حاجة لوجود نظام رقابة على عملياتها ، لقيام أصحابهابإدار تها بأنفسهم وإلمامهم بكل وظائفها .وعندما كبرت أحجام المؤسسات وتعددت مشاكلها وزاد عدد العاملين بها للقيام بالأنشطة المختلفة سواء كانت إنتاجية أو تسويقية أو إدارية أو تمويلية فقد تعذر على أصحابهاإدار تها إدارة فعلية، وصحب ذلك تنازل أصحابها عن اختصاصاتهم فيالإدار ة والرقابة لأشخاص آخرين، مما دعا إلى ضرورة إدارة المؤسسة على أسس علمية وعملية سليمة تتضمن المحافظة على أموالها ورسم سياساتها ومتابعة تنفيذها بسهولة وتحقيق الكفاءة في استغلال الإمكانات المتاحة وذلك من خلال:[3]

[1] صفاء لشهب ،**نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار**، دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه المعدنية بموزاية ، رسالة ماجستير تخصص إدارة الأعمال ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير،جامعة الجزائر 2006 ،ص 56.

[2] يحياوي نعيمة ، **أدوات مراقبة التسيير بين النظرية و التطبيق ، دراسة حالة قطاع صناعة الحليب** ، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية ،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ،جامعة الحاج لخضر- باتنة – 2009 ، ص29.

[3] محمد صغير قريشي ،**واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر**، مجلة الباحث ، جامعة ورقلة ،العدد 09 ،2011 ،ص 167،166 .

- تقسيم المؤسسة إلى وحدات إدارية، أو ما تعرف بمراكز المسؤولية.
- تحديد اختصاصات كل وحدة وسلطات أو مسؤوليات المستويات الإدارية.
- وضع القواعد التنظيمية التي تحكم تنفيذ العمليات المختلفة وتضمن تدفقها في ظل نظام رقابة دقيقة.
- تسجيل مجمل المؤشرات المالية وغير المالية التي تمكن من قياس أداء كل مستوى من المستويات.
- إمداد إدارة المؤسسة بالبيانات التي تساعدها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات .كذلك فقد تأكد أن وجود نظام للرقابة على أنشطة المؤسسة ضرورة حتمية تقتضيه الإدارة العلمية الحديثة لاكتساب الميزة التنافسية .

المطلب الثاني : مراحل و وظائف مراقبة التسيير

تمر عملية مراقبة التسيير بمجموعة من المراحل ، كما أن لها العديد من الوظائف التي تقوم بها داخل المؤسسة الاقتصادية.

أولاً :مراحل عملية مراقبة التسيير :

بما أن مراقبة التسيير جزء فرعي من عملية المراقبة التنظيمية للمؤسسة كما رأينا سابقا فإنها تضم نفس المراحل الكبرى لهذه الأخيرة و هي : تحديد الغايات ، التحكم و التقييم اللاحق و بما أنها كذلك حلقة الوصل بين المراقبة الإستراتيجية و مراقبة العمليات فإنها تعمل على زيادة الإثراء و التعلم بالمؤسسة .

و تتكون عملية مراقبة التسيير من أربعة مراحل رئيسية :[1]

- **المرحلة الأولى: التخطيط**

نجد في هذه المرحلة مراقبة التسيير بالمعنى الواسع لها حيث يتم من خلالها تحديد الإستراتيجيات والأهداف طويلة الأجل ويقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة بتزويد إدارة المؤسسة بالمعلومات بالكمية اللازمة للتفكير الإستراتيجي، و بعدها يساعد المدراء على الترجمة العملية للسياسات المختارة، أي إكسابها الصيغة الاقتصادية و بعدها يتم تقسيم الخطة الإستراتيجية إلى المدى المتوسط والذي يتراوح من 3إلى 5 سنوات، و هذا دائما بمساعدة مراقبة التسيير مع برمجة الوسائل اللازمة لتحقيق تلك الأهداف و تبدأ بعدها مرحلة إعداد الميزانيات و التي توافق المدى القصير والذي يكون أقل من سنة حيث تسمح

[1] يحياوي نعيمة ، **أدوات مراقبة التسيير بين النظرية و التطبيق** ، مرجع سابق ،ص50.

هذه الأخيرة بتحقيق الأهداف قصيرة الأجل و من الضروري أن تكون الميزانيات متناسقة و مرتبطة بمختلف مصالح المؤسسة.

- **المرحلة الثانية : التنفيذ**

بعدما تم التخطيط يشرع في تنفيذه وهذا انطلاقا من الاختيارات الإستراتيجية،
أي القيام بخطط العمل التي تم إعدادها لتطبيقها في الميدان وعلى أرض الواقع و تجسد هذه المرحلة عملية تحقيق الأهداف و تعتبر بذلك غاية العمل التسييري ككل.

- **المرحلة الثالثة :المتابعة و التحليل**

يتم أثناء سير العمليات الوقوف دوريا على التنفيذ بقياس النتائج
الجزئية المحققة، بحيث لا يمكن التأثير على الماضي بل يكون التركيز هنا على فهم أسباب تلك النتائج والتوصل إلى ما يمكن فعله لتصحيح السير أو تعديله.

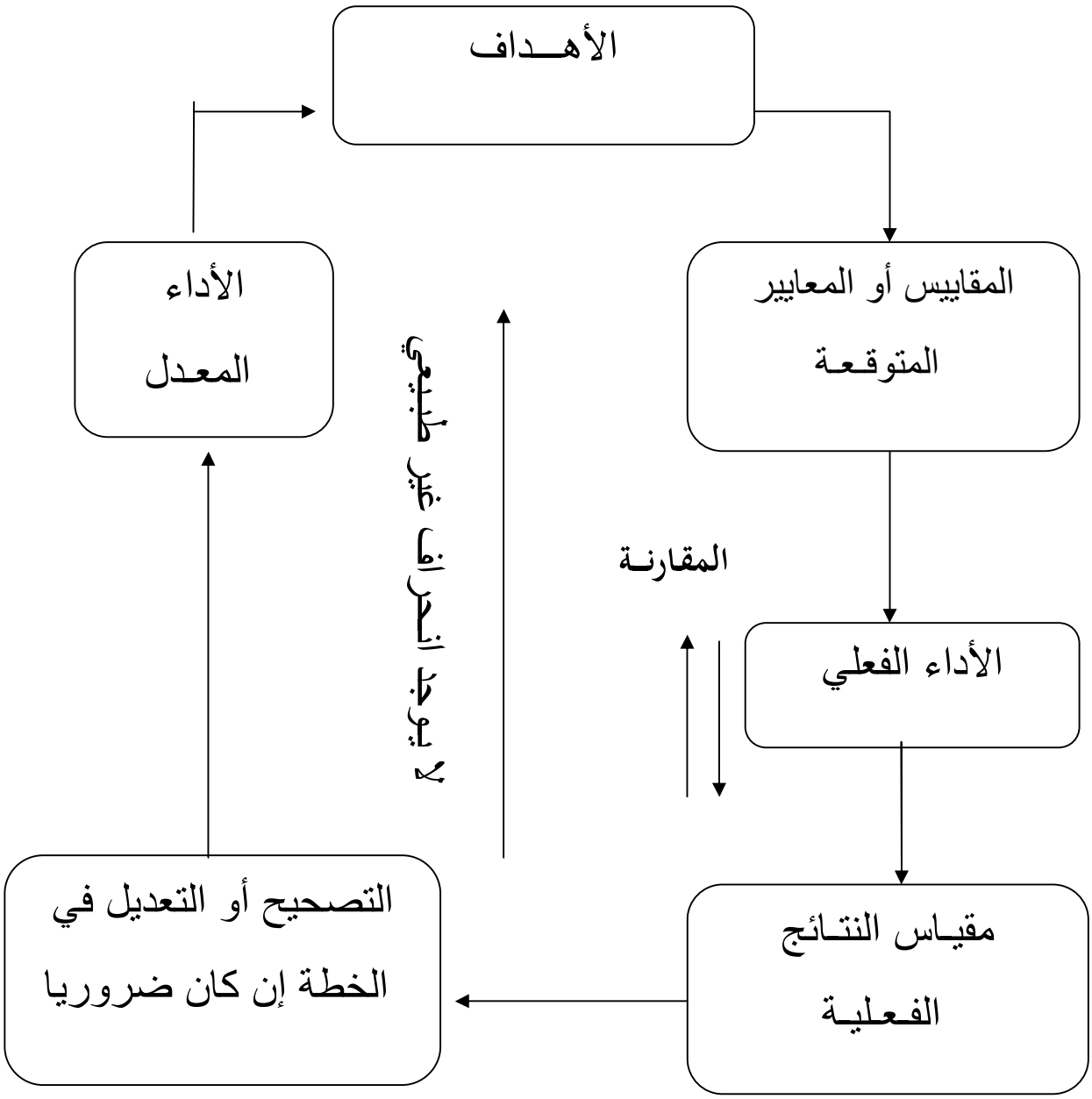
- **المرحلة الرابعة :الإجراءات التصحيحية**

تؤدي المرحلة السابقة منطقيا إلى صياغة مجموعة من الحلول لمواجهة قصور الأداء و التي يتم اختيار أحسنها، قد تعود التصحيحات على عمليات القياس التي قد تكون غير صحيحة، أو بالتنفيذ غير السليم للعمليات، قد ترجع إلى مرحلة إعداد الموازنات و الأهداف السنوية التي قد تكون غير مطابقة للإستراتيجية المختارة، كما قد ترجع التصحيحات على الخطط متوسط الأجل وحتى الإستراتيجية نفسها لعدم واقعيتها أو عدم ملاءمتها لوضعية المؤسسة.

وأخيرا قد يكون مصدر الخلل الأهداف العامة و غايات المؤسسة التي تستدعي إعادة النظر فيها وهنا نذكر أن دور مراقب التسيير في هذه المرحلة يقتصر فقط على اقتراح تعديلات أو تقديم توصيات ولا يمكن بأي حال من الأحوال اتخاذ قرارات بهذا الشأن، لأن هذه الأخيرة من صلاحيات المسؤولين العمليين المرتبطين بها، وهذا يؤكد أن مسار مراقبة التسيير يهدف إلى تحسين جودة الأداء التسييري في التركيز على التدريب أو التعليم الناتج عن تحليل أسباب الأخطاء السابقة [1].و منه تستطيع القول أنه يجب احترام كل هذه المراحل و استغلال نظام مراقبة التسيير وإلا لن تستطيع الوصول إلى الهدف المنشود والشكل الآتي يبين هذه المراحل:

[1] يحياوي نعيمة ، **أدوات مراقبة التسيير بين النظرية و التطبيق** ، مرجع سابق ،ص51.

الشكل رقم(02): مراحل عملية مراقبة التسيير



المصدر :محمد عبد الفتاح ياغي، **مبادئ الإدارة العامة**، مطبعة الفرزدق، السعودية، 1994 ، ص312 .

يتضح لنا من خلال المخطط في الشكل رقم 02 أن عملية المراقبة تتم انطلاقا من تحديد الأهداف وصولا إلى تحقيقها وهذا بتدخل وظائف إدارية بينهما، وهذا يجعل مراقبة التسيير تتطلب معايير لتقييم الأداء الفعلي ومقارنته مع أهداف الخطة، فإذا كانت متطابقة فهذا يعني تحقق الأهداف المسطرة وإذا لم تتطابق يعني أنه هناك انحراف أو أخطاء لذا يجب القيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة من أجل تحقيق الأهداف المرسومة.

ثانيا :وظائف مراقبة التسيير

توجد ثلاث وظائف تقوم بها مراقبة التسيير وتتمثل فيما يلي:[1]

1- مراقبة الأداء الوظيفي

إن مراقبة الأداء الوظيفي في المؤسسات تعتبر من أهم الوظائف الإدارية التي لا يمكن التخلي عنها، باعتبارها الأداة الأساسية والوسيلة الرئيسية لجمع المعلومات من أجل تقييم الأداء بموضوعية، حيث يعمل القائم بهذه المهمة على الإصغاء للمشاكل والعراقيل التي يعاني منها الأفراد، حيث أنه يسعى إلى جمع المعلومات ذات الصبغة الموضوعية التي تساعد المسؤولين على اتخاذ القرار، والتي تتعلق بمستقبلهم الوظيفي من حيث الترقية، زيادة الأجور والعقوبات...الخ، مما يؤدي إلى زيادة الثقة في المؤسسة .

2-مراقبة الجودة

إن إدارة الجودة لها أهمية كبيرة على مستوى المؤسسات التي تسعى إلى التقدم والتوسع في نشاطها، حيث يتطلب منها إنتاج سلع ذات جودة تتلاءم ورغبات المستهلكين من حيث المظهر الخارجي لها والمواد المستعملة لإنتاجها. إن موضوع إدارة الجودة يحض باهتمام كبير من طرف الباحثين الذين حاولوا تقديم شروط وعوامل تحسين الجودة مثل، مرجعية التنظيم الدولي "إيزو "وبالتالي على مراقب التسيير أن يتابع باستمرار هذه العملية للمحافظة على الجودة العالية لتلبية رغبات ومتطلبات المستهلكين ومن ورائها ضمان استمرارية المؤسسة.

[1] زابي مريم ،عيسى عيدة ،**مراقبة التسيير كنظام للمعلومات ، دراسة حالة مفتشية الضرائب سور الغزلان** ، مذكرة ماستر ،تخصص إدارة الأعمال الإستراتيجية ، معهد العلوم الإقتصادية ، التجارية و علوم التسيير ، المركز الجامعي العقيد أكلي محند اولحاج ،البويرة،2012 ،ص14-16.

3- إدارة الوقت

إن للوقت أهمية كبيرة في المنظمة وكلما استطاعت هذه الأخيرة استغلاله بالشكل الحسن كلما كانت لها القدرة على التنافس كبيرة، وذلك من خلال تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة والعكس صحيح وعليه فمن الواجب استغلاله ومراقبته بالوسائل التالية:

- العمل على تطوير الكفاءات عن طريق التكوين المستمر للتغلب على المشاكل الطارئة.
- مكننة العمليات على المستويات الحسابية كالإنتاج، التمويل ... الخ، مثل استعمال الحاسب الآلي لربح الوقت.
- تنفيذ الأهداف عن طريق جدول زمني باستخدام بحوث العمليات.
- تحديد كيفية استخدام الوقت حسب خطة مدروسة سابق[1].

المطلب الثالث :أدوات و تقنيات مراقبة التسيير

يعمل مراقب التسيير عند تصميمه لنظام مراقبة التسيير على اقتراح وإقامة مجموعة من الأدوات التي تعتبر أدوات مساعدة على اتخاذ القرارات ، و فيما يلي سوف نتطرق إلى أهم الأدوات المستخدمة في مراقبة التسيير.

أولاً :المحاسبة التحليلية

رغم ظهور المحاسبة التحليلية منذ زمن بعيد ، إلا أن التعاريف التي أسندت إليها لا تختلف في المضمون وإن اختلفت في الشكل و هذا بسبب تعريفها من خلال الأهداف المنتظرة منها. لذا نجد لها عدة تعريفات بسبب تعدد الأهداف التي يمكن أن تحققها والاختلاف في استعمالات المعلومات التي يمكن أن توفرها.

1- تعريف المحاسبة التحليلية

التعريف الأول: تعرف المحاسبة التحليلية بأنها تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة ومن مصادر أخرى، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوئها مسيرو المؤسسة

[1] زابي مريم ،عيسى عيدة ،**مراقبة التسيير كنظام للمعلومات ، دراسة حالة مفتشية الضرائب سور الغزلان**،مرجع سابق ،ص16.

القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المرد ودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات على مستوى التنفيذ أو الإدارة.[1]

التعريف الثاني: محاسبة التكاليف هي وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على عرض التكاليف وتصنيفها وتحميلها على الأقسام الإنتاجية [2].

التعريف الثالث: محاسبة التكاليف هي تجميع و تخصيص و تحليل لبيانات تكلفة الإنتاج أو النشاط لتوفير المعلومات اللازمة لإعداد التقارير الخارجية و للتخطيط الداخلي ولرقابة العمليات الجارية و لاتخاذ القرارات الخاصة. [3]

2- أهداف المحاسبة التحليلية

لقد حددت معظم الدراسات المتعلقة بالمحاسبة التحليلية أهدافها كما يلي:

أ- حساب التكاليف وسعر التكلفة : حيث تمكننا المحاسبة التحليلية من قياس تكلفة مختلف المراحل الصناعية التي يمر عليها تشكيل المنتجات،و هذا بهدف حساب التكلفة الإجمالية أو الحدية لوحدات النشاط، كما يمكن استخدامها في تقييم المخزون السلعي من المنتجات التامة أو قيد الإنجاز.

ب- المساهمة في تسعير المنتجات : يمكن للمحاسبة التحليلية المساهمة في تسعير المنتجات التي تنتجها المنشاة أو الخدمات التي تقدمها بحيث تغطي على الأقل تكلفتها و في بعض الأحيان تقدم محاسبة التكاليف البيانات التي يمكن الاسترشاد بها لتغيير أسعار البيع إذا ما دعت الضرورة لذلك بهدف زيادة المبيعات وتحسين أرباح الوحدة . [4]

ت- شرح النتائج بمقارنة التكاليف وسعر البيع :يمكن اعتبار بأن الهدف الأساسي للمحاسبة التحليلية يكمن في تحليل تكوين النتيجة الإجمالية و تحديد مساهمة كل أنواع النشاطات التي تقوم بها المؤسسة في تحقيق هذه النتيجة، فهي تسمح بشرح النتيجة الإجمالية على أنها المجموع الجبري للنتائج حسب كل نشاط.

ث- ضبط عناصر التكاليف ومراقبتها :يكون ذلك من خلال المعلومة المقدمة من طرف المحاسبة التحليلية، بحيث يعتمد عليها في وضع الإجراءات التنظيمية الخاصة بضبط ورقابة نشاط العمال وكذا

---

[1] ناصر دادي عدون ،**تقنيات مراقبة التسيير**،دار المحمدية،الجزائر،1999 ،ص08 .

[2] رحال علي، **سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992 ، ص1 .

[3] محمد الفيومي محمد ، **أصول محاسبة التكاليف** ، دار النهضة العربية ، بيروت، لبنان، 1988 ، ص13.

[4] زكرياء فريد عبد الفتاح ، **محاسبة التكاليف** ، دراسة نظرية و تطبيقية ، الدار الجامعية ، القاهرة ، 2000 ، ص101 .

المصاريف، وهذا يكون بشكل دوري ومستمر خلال مختلف مراحل الدورة من تخطيط، بحيث يتم على هذا المستوى وضع أنسب الخطط والسياسات من الناحية الاقتصادية والفنية.

أما على مستوى المراقبة والتقييم فيتم فيه قياس الانحرافات والتحري عن مصادرها وأسبابها من أجل إيجاد الخلل بهدف التخفيف من حدته أو القضاء عليه.[1]

ج- توفير قاعدة لتقييم بعض عناصر الميزانية:

من بين أهداف المحاسبة التحليلية هو اقتراح طرق تسمح بحساب تكاليف المخزونات ، مما يبين ضرورة المحاسبة التحليلية ضمن نظام معلومات المؤسسة، بما أن التقارير المالية التي يجب أن تعد وتقدم من طرف المحاسبة العامة لمختلف المستعملين الخارجين ، يجب أن تتضمن قيمة المخزونات وهذه المهمة لا يمكن أن تنفذ إلا من طرف المحاسبة التحليلية، و لا يقتصر التقييم على المخزونات فقط، بل انه يسمح أيضا بتقييم الاستثمارات المنجزة من طرف المؤسسة لنفسها[2].

ح- دراسة المر دودية التحليلية :

تسمح بمراقبة سياسات الإنتاج والاستثمار والتوزيع وذلك من خلال:

- تسجيل المصاريف حسب اتجاهاتها (حسب الوظائف أو المنتجات).
- مراقبة التكاليف وتخفيضها، التموين، الإنتاج، التوزيع.
- تسمح بقياس النتائج التحليلية[3].

خ- مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات:

تتعرض إدارة المنشاة لكثير من المشاكل التي تتطلب بيانات تفصيلية لاتخاذ القرار المناسب ، ومحاسبة التكاليف توفر تلك البيانات التي تساعد في التعرف على البدائل المتاحة لمواجهة تلك المشاكل و تقييم تلك البدائل و المفاضلة بينها و اتخاذ القرار المناسب من خلال اختيار البديل الملائم و من أمثلة ذلك : قرارات التسعير و المفاضلة بين شراء المواد الأولية أو تصنيعها داخل المؤسسة. [4]

---

[1] هادفي خالد، **دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية "** ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر ، بسكرة،2013 ،ص 32 .

[2] نفس المرجع السابق .

[3] ناصر دادي عدون، **المحاسبة التحليلية**، دار المحمدية الجزائر ، 1999، ص09 .

[4] صالح عبد الله الرزق ، عطا الله وراد خليل ، **محاسبة التكاليف الفعلية** ،دار زهران للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 1998 ، ص10 .

ج -علاقة المحاسبة التحليلية بمراقبة التسيير:

تعتبر المحاسبة التحليلية جزء من التسيير و التنظيم داخل المؤسسة،و نظر للأهمية البالغة التي تكتسبها بحيث هي الوحيدة التي تسمح ب: [1]

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

ثانيا:الموازنات التقديرية

تعتبر الموازنات التقديرية من أهم الوسائل التخطيطية التي تستخدم في مراقبة التسيير لأنها تساعد إدارة المؤسسة على إنجاز مهامها الوظيفية على الوجه المطلوب عن طريق تمكينها من اتخاذ القرارات اللازمة، والتي تضمن التسيير الحسن للمؤسسة بالاعتماد على التخطيط لأعمال وأنشطة المؤسسة، ولغرض إعدادها يفترض القيام بدراسة كافة الظروف والعوامل المحيطية بالمؤسسة كالوضع المالي، كفاءة الإطارات والعاملين والطاقات الإنتاجية المتاحة، علاقة المؤسسة مع الموردين والزبائن... الخ.[2]

1- تعريف الموازنات التقديرية

تعددت التعار يف المتعلقة بالموازنة التقديرية واختلفت من مؤلف لآخر حسب وجهة نظر كل واحد وبذلك نجد: [3]

التعريف الأول : يعرفها معهد التكلفة والمحاسبين الإداريين بإنجلترا بأنها خطة كمية وقيمية يتم تحضيرها و الموافقة عليها قبل فترة محددة تبين عادة الإيراد المخطط المنتظر تحقيقه والنفقات المنتظر تحملها خلال هذه الفترة والأموال التي تستعمل لتحقيق هدف معين.

[1] محمد خليل ،عبد الحميد أحمد ،منى عبد السلام ، **مراقبة التسيير في المؤسسة**،شبكة الأبحاث و الدراسات الاقتصادية ،بدون سنة نشر، ص20.

[2] زابي مريم ،عيسى عيدة ،**مراقبة التسيير كنظام للمعلومات** ، مرجع سابق ،ص36،37.

[3] محمد فركوس، **الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،الطبعة 6، 2001 ، ص 4.

التعريف الثاني: حسب الدليل الفرنسي للمحاسبة فيعرف الموازنة :بأنها تقدير كمي قيمي لكل العناصر الموافقة لبرامج محددة فموازنة الاستغلال هي التقدير القيمي لكل العناصر الموافقة لفرضية استغلال معينة لفترة محددة.

2- خصائص الموازنات التقديرية

بالاستناد إلى التعاريف السابقة يمكن حصر خصائص الموازنة التقديرية في النقاط التالية : [1]

- يتم التعبير عن الموازنة بأرقام حيث تكون هذه الأخيرة في شكل قيم (مبالغ مالية) أو كميات.
- تتميز الموازنة التقديرية بالشمولية لكونها تضم جميع أوجه نشاط المؤسسة.
- تتعلق بفترة زمنية مستقبلية .
- تقوم على مبدأ التقدير ،هذا الأخير يعتمد على معطيات إحصائية للفترات الماضية و كذلك على دراسة الاتجاهات في المستقبل .
- تعتبر بمثابة المسار (الدليل)الذي يجب على الجميع احترامه عند التنفيذ.
- أداة فعالة للرقابة و تقييم الأداء.

3- أنواع الموازنات التقديرية

تتنوع الموازنات التقديرية وتتنوع حسب المنظور الذي ينظر فيه إلى الموازنة فقد تم تجميعها في مجموعات وفقا لمعايير محددة حيث نجد: [2]

1- معيار الفترة الزمنية :

تنقسم الموازنات التقديرية وفقا لهذا المعيار إلى :

- **الموازنات طويلة الأجل :** تتمثل في مجموعة الأعمال التي ترغب المؤسسة تحقيقها في المدى الطويل ، ويعد هذا النوع من الموازنات لفترة بعيدة (من 5 إلى 10 سنوات) و هي لا تتضمن التفاصيل الدقيقة ، و هدفها توضيح الاتجاه العام للمؤسسة في المستقبل من حيث التوسع أو طرح منتجات جديدة أو الحصول على أصول جديدة .

[1] نعيمة يحياوي ، **أدوات مراقبة التسيير بين النظرية و التطبيق** ، مرجع سابق ،ص77.

[2] محمد فركوس، **الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير**، مرجع سابق،ص 7-9.

- **الموازنات قصيرة الأجل :** تتمثل في مجموعة الأعمال التي ترغب المؤسسة تنفيذها في المدى القصير (أقل من سنة) و هي جزء من الموازنات طويلة الأجل ، لهذا لا يجب أن يكون تعارض في الأهداف بينهما .
- **الموازنات المستمرة :**تعد هذه الموازنات في حالة عدم إمكانية إعداد تقديرات سليمة عن فترة معقولة من الزمن و تعد كما يلي : يتم تحضير موازنة ربع أو نصف سنوية و تعدل باستبعاد الشهر الذي انتهى من الموازنة و إضافة شهر آخر مقابل له ،و بذلك نحصل على موازنة مستمرة مدتها 3 أو 6 أشهر.

2- معيار طبيعة الأعمال التي تغطيها الموازنة :

تنقسم الموازنات التقديرية وفقا لهذا المعيار إلى :

- **الموازنات التشغيلية :** و تسمى كذلك بموازنات الاستغلال لأنها تغطي الاستغلال للمؤسسة كالشراء ، الإنتاج ،البيع...
- **الموازنات الرأسمالية :**و تدعى كذلك بموازنة الاستثمار لأنها تتعلق بتخطيط العمليات الاستثمارية للمؤسسة .

3- معيار وحدة القياس المستعملة :

تقسم الموازنات وفق هذا المعيار إلى موازنات عينية و أخرى نقدية.

- **الموازنات العينية :** يعبر عنها بوحدات مادية (كالوزن ، الوقت ،الوحدات ..) و يكثر هذا النوع من الموازنات في المؤسسات الصناعية.
- **الموازنات النقدية :**يتم التعبير عنها بوحدات نقدية ، يستعمل هذا النوع لتقييم الموازنات العينية من جهة ، و من جهة ثانية لغرض الجمع بين مختلف الموازنات في الأعمال النهائية.

4- معيار الثبات و المرونة :

- **الموازنات الثابتة :**تعد على أساس ثابت من الأسعار و النشاط.
- **الموازنات المرنة :** تعد على أساس مجموعة متعددة من الأسعار و مستويات مختلفة من النشاط لتفادي الأخطار التي تنجم عن عدم اليقين.

ثالثا:لـوحة القيادة

1- تعريف لوحة القيادة

التعريف الأول :عرفت لوحة القيادة على أنها مجموعة من المؤشرات المرتبة في نظام خاضع لمتابعة فريق عمل أو مسؤول ما للمساعدة على اتخاذ القرارات و التنسيق والرقابة على عمليات القسم المعني ، كما تعتبر أداة اتصال تسمح لمراقبي التسيير بلفت انتباه المسؤول إلى النقاط الأساسية في إدارته بغرض تحسينها.

التعريف الثاني :و قد عرفت أيضا على أنها عرض لأهم المعلومات التي يحتاجها المسؤول، والتي تسمح بإظهار الانحرافات الناتجة عن سوء التسيير،كما تعتبر أداة تنبؤ تسمح بتقدير التطورات المتوقعة لاقتناص الفرص و تخفيض نسبة الخطر[1].

ومن خلال ما سبق يمكن تعريف لوحة القيادة على أنها تمثيل مبسط وملخص لأهم المؤشرات والمعلومات التي يحتاجها المسؤول من أجل التحكم الجيد في سير العمليات اليومي.

2- أهداف لوحة القيادة

من بين أهداف لوحة القيادة نجد :[2]

- **لوحة القيادة كأداة المراقبة :**تسمح لوحة القيادة بالمراقبة المستمرة على ما تحقق ومقارنة الأهداف (المحققة) المحددة وهي تجلب الاهتمام للنقاط الحساسة ومدى انحرافها بالنسبة للمعايير وهي تسمح بتشخيص وفحص نقاط الضعف وإظهار النقائص، لها تأثير مباشر على نتيجة المؤسسة.
- **بمجرد صدور لوحة القيادة تصبح كأداة للاتصال** بين مختلف مستويات الهرم الإداري و يجب أن تسمح للمنفذين أي أسفل الهرم بمناقشة النتائج وكذلك نقاط القوة والضعف،ويجب كذلك أن تسمح هذه المناقشات بطلب وسائل إضافية أو تحديد أكثر لما هو مطلوب ومنتظر منهم.

أما المسؤول في التسلسل الهرمي فيجب عليه أن ينسق الإجراءات والقرارات التصحيحية المزمع القيام بها قصد تعظيم النتائج الإجمالية بدلا من الجزئية.

- **لوحة القيادة كأداة لاتخاذ القرار :**تعطي لوحة القيادة معلومات عن نقاط القوة والضعف للمسير, هذه المعرفة تسمح بوضع خطة تصحيحية محددة المدى وبالتالي فهي تؤدي دور أداة مساعدة على اتخاذ القرار ثم كوسيلة من الوسائل المهمة في عملية التسيير.

---

[1] بونقيب أحمد ، **دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير – دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة**، رسالة ماجستير، تخصص علوم تجارية ، فرع إدارة الأعمال ، جامعة محمد بوضياف –المسيلة- 2006،ص 119.

[2] معراج هواري ،مصطفى الباهي ،**مدخل إلى مراقبة التسيير** ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ،2011،ص85.

3- خصائص لوحة القيادة

ومن بين أهم خصائص لوحات القيادة توجد: [1]

- لكل مسؤول عملي لوحة القيادة الخاصة به والتي تتناسب مع طبيعة نشاطه.
- يركز فيها على أهم النقاط التي تسمح بمتابعة أداء المسؤول، والتي تعكس الإستراتيجية المتبعة.
- يعبر عنها بلغة مشتركة تسمح لجميع أعضاء الفريق بالتحاور حول نتائج أدائهم.
- تسمح بكشف الخلل والتعديل فيها لمطابقة احتياجات المسؤولين.
- تسمح بتحديد الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.

إضافة إلى أن المعلومات التي تقدمها لوحة القيادة:

- تكون مطابقة لاحتياجات المسؤول المعني.
- تحتوى علي قيم مالية وغير مالية.
- يتم تحصيلها بسرعة مع القدرة على تحديد مصدرها.
- تكون واضحة وسهلة الشرح.
- يتم إعدادها بشكل دوري حسب احتياجات المسؤولين ولمواكبة التغيرات سواء الداخلية أو الخارجية.

4- أهم أدوات لوحة القيادة

- النسب : تعتبر من أكثر الأدوات التي تمكن من التعبير عن مؤشر معين من خلال العلاقة بين عنصرين يؤثر و يتأثر كل واحد منهما الآخر.

- المنحنيات و التمثيلات البيانية : كالمدرجات التكرارية ، الدوائر النسبية ، تتميز هذه الأداة أنها سهلة القراءة ، و بالتالي سرعة التحليل .

- المنبهات ،الإشارة الضوئية : تعبر هذه الوسيلة عن مستوى الأداء بصورة مبسطة ،لتنبه المسؤولين في الوقت المناسب.[2]

---

[1] بونقيب أحمد ، **دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير** ، مرجع سابق ،ص 120.

[2] بن سعيد محمد ، قدوري هدى صلطان ،**مداخلة بعنوان :تجارب نموذجية لتطبيق آليات مراقبة التسيير في تسيير المؤسسة الإقتصادية** ، مرجع سابق، ص 14.

المبحث الثاني : الطرق التقليدية لمراقبة التسيير

تم استخدام الطرق التقليدية لفترة طويلة من الزمن وهذا في بيئة تميزت بالثبات نسبيا ، وعدم التعقد و قلة المنافسة ، إلا وأنه مع التطور الحاصل في البيئة الاقتصادية أصبحت هذه الطرق لا تفي بالغرض المطلوب حيث تعرضت للعديد من الانتقادات ، وفيما يلي سنتطرق بالتفصيل إلى هذه الطرق التقليدية.

المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية :

تعتبر طريقة التكاليف الكلية من أول النظريات في محاسبة التكاليف وهي تقوم على مجموعة من المفاهيم والأسس والتي سنحاول من خلال هذا العنصر الإلمام بها وذكر أهم الانتقادات التي واجهتها.

أولاً : تعريف الطريقة

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

تشكل طريقة التكاليف الكلية (الحقيقية) طريقة حساب التكاليف الأكثر قدما ، حيث أنها تتميز عن الطرق الأخرى بميزتين أساسيتين هما: [2]

- ❖ بعدها الحسابي التاريخي أي المتعلقة بفترة ماضية.
- ❖ اتساع مجال تطبيقها و الذي يتضمن مجموعة التكاليف المستخدمة لإنتاج وتوزيع المنتجات.

[1] محمد سعيد أوكيل ، **تقنيات المحاسبة التحليلية**، دار الآفاق، الجزء1 ،الجزائر،1998 ، ص180 .

[2] الأخرس عاطف ، المنيني إيمان، حمودة سمير ، الجعبري أحمد، **محاسبة التكاليف الصناعية** ، دار البركة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن ، بدون سنة نشر، ص 234 .

ثانيا: الأسس والمبادئ

تعتمد هذه الطريقة على عدة أسس يتطلب مراعاتها عند تطبيقها وتتمثل فيما يلي:

1- تحديد الأقسام : تنطلق عملية تحديد الأقسام بالقيام بدراسة ميدانية لكل المصالح داخل المؤسسة بنشاطاتها وعملياتها معتمدة على الهيكل التنظيمي وهذا ليتسنى تقسيم المؤسسة بشكل يناسب العمل المحاسبي ، ويتم الحرص على تجانس العمليات داخل كل قسم لتسهيل عملية حصر وتحميل الأعباء غير المباشرة ،ويختلف هذا التصنيف من مؤسسة إلى أخرى لاختلاف تنظيمها ، ويمكن تصنيفها بصفة عامة إلى :[1]

- **الأقسام الرئيسية:**هي التي لها علاقة مباشرة بالمنتجات والمواد والتي يمكن التمييز بينها فيما يخص الأعباء بشكل إجمالي وتحميلها على المنتجات بواسطة وحدات العمل لكل قسم رئيسي المتعلقة بالمنتجات، وتتمثل تلك الأقسام غالبا في الشراء، الإنتاج، التوزيع...

- **الأقسام المساعدة(الثانوية):** التي تقدم خدمات للأقسام الرئيسية ونجد من بينها قسم الصيانة ، الطاقة ، الإدارة ، وكثيرا ما نجد خدمات متبادلة بين عدة أقسام وهذا ما يثير صعوبة في تحديد قيمة التبادلات وتوزيعها 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 نجد تكلفة الإنتاج ، قيمة التموين ، كمية التموين ، قيمة الآلات ، المساحة ، عدد العمال....

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

[1] طوايبية أحمد، **المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج**،رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003،ص99.

[2] نفس المرجع السابق، ص100،101.

- وحدة المنتج في حالة اختلاف عوامل الإنتاج المستخدمة، ويمكن أن يكون منتج نهائي أو جزئي أو خاص بمركز عمل معين و يتم قياسه بـ (العدد ، الوزن ، الحجم ، المساحة ...)
- ساعات اليد العاملة
- ساعات دوران الآلة.
- مواد أولية مستعملة في قسم معين.
- وحدة نقدية مثلا (100 دج من رقم الأعمال ...).

4- إعداد جدول توزيع الأعباء غير المباشرة :

أ- التوزيع الأولي : يتم من خلاله إعادة تصنيف الأعباء غير المباشرة من الأعباء حسب طبيعتها (أعباء المحاسبة العامة - الصنف 6 -) إلى أعباء حسب وظيفتها عن طريق استعمال مفاتيح التوزيع لتحديد قيمة الأعباء لكل قسم من الأقسام (الرئيسية والمساعدة). [1]

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

الجدول رقم(01): جدول توزيع الأعباء الأولي

رقم الحساب	اسم الحساب	مبلغ التوزيع	قسم الإدارة	قسم الصيانة	قسم التموين	قسم الإنتاج	قسم التوزيع
60	مشتريات	.....	.....	.....	.....	.....	.....
61	مستهلكة	.....	.....	.....	.....	.....	.....
62	خدمات خارجية	.....	.....	.....	.....	.....	.....
63	خدمات أخرى	.....	.....	.....	.....	.....	.....
64	مصاريف العمال	.....	.....	.....	.....	.....	.....
65	ضرائب و رسوم	.....	.....	.....	.....	.....	.....
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 قيمة الأعباء لكل من الأقسام الرئيسية حتى يتسنى تحميلها على المنتجات وبالتالي يتم توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية ، وقد يحدث أن يكون هناك تبادل 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 طريقة التوزيع التنازلي أو وضعية وجود تبادل بين الأقسام وفي هذه الوضعية نطبق طريقة التوزيع المتبادل.

ت- التوزيع التنازلي: يتم وفق هذه الطريقة ترتيب مراكز الخدمات (الأقسام المساعدة) ترتيبا تنازليا ثم توزع أعباء القسم الأول على ما يليه من الأقسام المساعدة والرئيسية 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 حالة تبادل الخدمات فيما بين الأقسام المساعدة، ويتطلب تسوية التبادل بين الأقسام المساعدة ثم تستكمل عملية التسوية، ويلجأ أحيانا كما ذكرنا سالفا 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 سالفا يتم إيجاد تكلفة وحدة العمل بقسمة مجموع القسم الرئيسي على عدد وحدات العمل الخاصة به ومن ثم تتم عمليه تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات بضرب تكلفة وحدة العمل في عدد وحدات العمل الخاصة 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 غير المباشرة على مجموع الأقسام بواسطة مفاتيح التوزيع (توزيع أولي) .
- توزيع كل أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية مع الأخذ بعين الاعتبار تبادل الخدمات (توزيع ثانوي) .

[1] ناصر دادي عدون ، **تقنيات مراقبة التسيير** ، مرجع سابق ، ص40،41.

- التحميل عن طريق إيجاد كلفة وحدة العمل وضربها في وحدات العمل الخاصة بكل منتج زائد الأعباء المباشرة لإيجاد تكلفة الإنتاج .[1]

الجدول رقم(02): جدول توزيع الأعباء الثانوي

الأقسام	الأقسام المساعدة			الأقسام الرئيسية		
البيانات	الإدارة	السياحة	النقل	تموين	إنتاج	توزيع
مجموع التوزيع الأولي	-	-	-	-	-	-
التوزيع الثانوي	-	-	-	-	-	-
الإدارة	()	-	-	-	-	-
السياحة	-	()	-	-	-	-
النقل	-	-	()	-	-	-
مجموع التوزيع الثانوي	00	00	00	-	-	-

المصدر : من إعداد الطالبتين

ثالثا : مزايا تطبيق طريقة التكاليف الكلية

تتميز هذه الطريقة بمايلي :[2]

- يتم في إطار هذه الطريقة حساب نصيب الوحدة المنتجة من كل عناصر التكاليف دون تمييز على أساس أن مصادر التكاليف جعلت لغرض يتمثل في تلك المنتجات ، وهي تعطينا صورة واضحة لمستوى التكاليف ومقارنتها مع الإيرادات.

[1] ناصر دادي عدون ، **تقنيات مراقبة التسيير** ، مرجع سابق ، ص42.

[2] نواف فخر، خليل الدليمي، **محاسبة التكاليف الصناعية**، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002 ، ص 84.

- إمكانية مقارنة تكلفة إنتاج الوحدة أو سعر تكلفة الوحدة بسعر بيع الوحدة وهذا يسهل من وضع سياسات سعرية و اتخاذ قرارات في هذا المجال والعمل على أن لا يقل سعر البيع عن التكلفة الكلية للمنتج .

رابعا ً :الانتقادات الموجهة لطريقة التكاليف الكلية

من الانتقادات الموجهة لهذه الطريقة مايلي : [1]

- يتطلب الانتظار حتى نهاية الدورة للقيام بحساب مجمل الأعباء وهذا لا يساعد الإدارة على الحصول على المعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات أو القيام بدراسة الوضعية .

- لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط وبالتالي عدم معرفة مدى استغلال الطاقة الإنتاجية وما يقابلها من المستوى المستغل والغير مستغل.

- عدم القدرة على استعمالها في التحليل الاقتصادي لنشاط المؤسسة.

المطلب الثاني: طرق التكاليف الجزئية

نتيجة للانتقادات التي تعرضت لها طريقة التكاليف الكلية تحول الاهتمام إلى البحث عن طرق أخرى، حيث تجسدت هذه الطرق في النظر إلى حساب التكاليف بنظرة أخرى، حيث سميت بطرق التكاليف الجزئية والمتمثلة في طريقة التحميل العقلاني طريقة ، طريقة التكاليف 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 المتجانسة) من حيث استعمالاتها في التحليل والتسيير الاقتصادي للمؤسسة وإيجاد المؤشرات التي تستخدمها الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة والتسيير بصفة عامة، وتعتمد على مبدأ الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة و اعتماد هذه الأخيرة في التحليل و اتخاذ القرارات للمدى القصير المتعلق بفترة

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

النشاط ومراقبة فعالية التسيير من خلال إمكانية متابعة سلوك التكاليف المتعلقة بحجم النشاط وتحليلها[1]، ويظهر سير هذه الطريقة وفق الجدول التالي :

الجدول رقم (03): حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف المتغيرة

البيانات	المبلغ	النسبة %
رقم الأعمال	X	% 100
- التكاليف المتغيرة	X	% X
= الهامش على التكلفة المتغيرة	X	% X
- التكاليف الثابتة	X	%X
= النتيجة	X	% X

المصدر : من إعداد الطالبتين

1- مبادئ طريقة التكاليف المتغيرة

إن المبدأ الرئيسي لهذه الطريقة هو الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة و استخدام التكاليف المتغيرة سواء كانت مباشرة أم غير مباشرة في التحليل وحساب الهامش على التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في إيجاد نقطة التعادل، وقد عرفت هذه الطريقة شكلين أو أسلوبين و هما طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة وطريقة التكاليف المتغيرة المتطورة التي تأخذ بعين الاعتبار جزء من التكاليف الثابتة في التحليل وحساب الهوامش والمتمثل في الأعباء الثابتة المباشرة وتعرف بالأعباء الثابتة الخاصة.[2]

أ- الأعباء المتغيرة والثابتة

إن نسبة نوع معين من الأعباء تؤثر على إجراءات التحليل والقرارات التي يمكن أن تتخذ وكذلك بالنسبة إلى درجة ارتباطها بحجم الإنتاج، وهناك عدة عوامل تساهم في التأثير على سلوك الأعباء، لذلك يلجأ إلى دراسة تلك الأعباء بشكل تفصيلي لفهم كيفية حدوثها وتحديد درجة الارتباط بحجم

[1] أبو نصار محمد، **المحاسبة الإدارية**، دار وائل للنشر، عمان، 2003 ، ص 467 .

[2] Gérard Melyon, **Comptabilité Analytique**, Bréal, 2éme edition, Paris, 2001, p 136.

الإنتاج للتمكن من التحكم فيها أو استغلال تلك المعلومات في برمجة وتخطيط الإنتاج حسب سياسات وظروف معينة، ونجد نوعين رئيسيين من التكاليف : [1]

- **التكاليف المتغيرة :** وتعرف بالتكاليف التشغيلية وهي التكاليف المرتبطة بحجم النشاط وتتغير في مجموعها في الأجل القصير حسب مستوى النشاط كالمواد الأولية واللوازم، الماء، الطاقة .... . ويفترض نظريا أن تكون التكلفة المتغيرة للوحدة من المنتجات ثابتة إلى حد ما وهذا يرجع إلى إمكانية 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 أو المباعة، رقم الأعمال ....، ويمكن التعبير عنها في شكل معادلة خطية **y=a*x** ، **(a)** ثابت يمثل الأعباء المتغيرة للوحدة و **(x)** عامل متغير يمثل كمية .

- **الأعباء المتغيرة الغير متناسبة :** هي تلك الأعباء المرتبطة بمستوى النشاط بشكل غير خطي (غير تناسبي)، وتوجد 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 المرتبطة بوجود المؤسسة وليست متعلقة بحجم النشاط وتكون ثابتة في المدى القصير، ونجد من أمثلتها أعباء الإيجار، التأمين، فوائد القروض، الضرائب العقارية ، المرتبات ....الخ. [2]

ويحدث التغيير فيها بشكل متدرج على المدى الطويل عند تجاوز مستوى النشاط حد معين يتطلب زيادة الاستثمارات أو عناصر الأعباء المتعلقة بها حسب المستوى من النشاط الذي يتطلب ذلك، وتكون تكلفة الوحدة متغيرة وفي هذا النوع من التكاليف نجد كذلك نوعين من التكاليف الثابتة:

[1] Gérard Melyon, **Comptabilité Analytique**,opcit , p 136.

[2] Gérard Melyon, **Comptabilité Analytique**,opcit , p 136

***الأعباء الثابتة المستقرة:** نجد أن هذه الأعباء تكون مستقرة لفترات طويلة مهما كان مستوى النشاط ولا يحدث التغيير فيها إلا إذا كانت هناك تغييرات جذرية في هياكل المؤسسة وإستراتيجيتها ويحدث التغير 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، فعند وصول مستوى النشاط إلى حد معين يؤدي إلى حدوث تلك الأعباء وتتصف بالتدرج كسابقتها إلا أنها تعد مرنة إلى حد ما مقارنة بها.

إن معالجة وتحليل التكاليف بهذه الكيفية يوفر للمؤسسة معلومات دقيقة يتم استخدامها في البرمجة ودراسة الحساسية لكل مستوى من المستويات الإنتاجية والعناصر التي تدخل في التركيبة الإنتاجية، فأحيانا تكون هناك عناصر من التكاليف يصعب التفريق بينها ولذا تسمى بالتكاليف الشبه ثابتة أو شبه متغيرة ولأغراض التحليل يتم تبويبها إلى ثابتة أو متغيرة حسب صفتها الغالبة أو يفصل الجزء الثابت ويضاف إلى مجموعة العناصر الثابتة ومثل ذلك لمجموعة العناصر المتغيرة باستخدام خطوط الانحدار على الرسوم البيانية والمعادلات الجبرية الرياضية أو التقدير الشخصي للمحاسب.

2- أهمية طريقة التكاليف المتغيرة

تظهر أهمية حساب التكاليف وتبويب عناصرها وفق هذه الطريقة في عدة أوجه من الاستخدامات في التسيير بحيث يتم تحميل التكاليف المتغيرة على المنتجات والتي تعد التكاليف الحقيقية المباشرة حسب هذه الطريقة، وتحديد الهامش الإجمالي على التكاليف المتغيرة ومدى مساهمته في تغطية التكاليف الثابتة ومنه الأرباح الحقيقية نظرا لتقييم المخزون بكلفته الحقيقية عكس طريقة التكاليف الإجمالية التي تنقل جزءا من تكاليف (الثابتة) هذه الدورة إلى دورة قادمة في حالة وجود مخزون آخر مدة وبالتالي تضخم الأرباح للدورة الحالية .[1]

إن إمكانية التقديرات المستقبلية ومقارنة الحالات المختلفة واسعة في هذه الطريقة مع قدرة التعمق في التحليل بإيجاد تقديرات لرقم الأعمال والهامش على التكلفة المتغيرة ونقطة التعادل سواء للنشاط العام أو لكل منتج على حدة بالنسبة للمؤسسات ذات المنتج الوحيد أو ذات المنتجات المتعددة، وكذلك

[1] طوايبية أحمد، **المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج** ،مرجع سابق، ص 114.

بالنسبة إلى التكاليف يمكن تفصيلها وتحديد أثرها ودراسة مختلف التغيرات المتوقعة في رقم الأعمال والتكاليف بالرجوع إلى المعطيات الحالية للسوق وظروف المؤسسة وتوقع التغيرات بالزيادة أو الانخفاض في أسعار البيع، الوحدات المباعة، أسعار المواد الأولية، إلى غير ذلك من المعطيات المؤثرة على سلوك التكاليف ونشاط المؤسسة .[1]

يمكن تلخيص وصياغة مفهوم وسير هذه الطريقة وفق المعادلة التالية:

النتيجة = (سعر بيع الوحدة - التكلفة المتغيرة للوحدة) حجم المبيعات - مجموع الأعباء الثابتة.

وتعتمد هذه الطريقة بشكل رئيسي في تحليلاتها على مفهوم التعادل الذي تترجمه عتبة المردودية وهي الوضعية التي تحقق المؤسسة من خلالها النتيجة المساوية للصفر، أي أن الهامش (الربح) الإجمالي يغطي بالكامل التكاليف الثابتة وهو ما يعبر عن العتبة أو النقطة التي من خلالها تبدأ المؤسسة تحقق أرباحا ويتم تحديد عتبة المردودية (رقم أعمال نقطة التعادل) كما يلي :[2]

عتبة المردودية = (رقم الأعمال x التكاليف الثابتة)/الهامش الإجمالي على التكاليف المتغيرة.

وحساب هامش الآمان ومعامل المردودية :

هامش الآمان = رقم الأعمال الصافي - رقم أعمال نقطة التعادل

معامل المردودية=(هامش المردودية x100)/ رقم الأعمال الصافي

من خلال تلك المعادلة (معادلة النتيجة) المشتملة على حدود رقم أعمال نقطة التعادل يتضح مدى أهمية هذه الطريقة في التخطيط المستقبلي والرقابة على التكاليف وأيضا إمكانية تصميم خطط لمختلف الوضعيات المستقبلية بالنسبة لسلوك التكاليف والإنتاج والمفاضلة بينها، وكيف يتم معالجة أو التعامل مع

[1] طوايبية أحمد، **المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج** ،مرجع سابق، ص 114.

[2] نفس المرجع السابق ، ص 115.

تلك الوضعيات في أسوء الحالات وقدرة المؤسسة على تحملها وتحديد متى وأين (في حالة وجود فروع ووحدات إنتاجية للمؤسسة) تحقق المؤسسة نقطة التعادل وما مدى مساهمة كل منتج في تحقيق ذلك (في حالة تعدد تشكيلة المنتجات) حتى يمكن لها التعديل من الإستراتيجيات والتأثير 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 المعادلة في كل مرة وذلك بتحديد أدنى سعر بيع يمكن للمؤسسة أن تحقق به نقطة التعادل ، أكبر تكلفة متغيرة للوحدة، أدنى حجم للمبيعات، أقصى مبلغ للتكاليف الثابتة.[1]

1- مزايا تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة

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

- نظرا لاعتماد هذه الطريقة على الفصل بين المتغير والثابت من التكاليف والعمل على تطوير الأساليب التي تمكن من تحقيق الدقة فإن ذلك يوفر للمسيرين كل المعطيات الضرورية لفهم الوضعية وضبط سلوك التكاليف وخطط الإنتاج وإعداد الموازنات لاستخدامها فيما بعد في تقييم الأداء.

- اختصار مراحل حساب التكاليف لاعتمادها في المرحلة الأولى على التكاليف المتغيرة بتحميلها على المنتجات باعتبارها التكاليف الحقيقية المباشرة حسب هذه الطريقة وبالتالي يتم الإطلاع على الوضعية والحصول على المعلومات في الوقت المناسب ، ثم تتم معالجة التكاليف الثابتة في مرحلة ثانية.

- توفر الأدوات الرقابية على سلوك التكاليف وإخضاعها للتدقيق و الفحص.

- تسمح بقياس فعالية و أداء مراكز المسؤولية (استهلاك المواد والطاقة أو الموارد بصفة عامة ، الإنتاجية ....) بفضل استبعاد وتجنب الأعباء الثابتة في حساب التكاليف في المرحلة الأولى.

- إمكانية مقارنة وتقييم المنتجات أو الأقسام أو الفروع من حيث التكاليف والإنتاجية سواء في فترة واحدة أو لعدة فترات وذلك باستخدام الهامش على التكاليف المتغيرة و استبعاد أثر التكاليف الثابتة.

[1] طوايبية أحمد، **المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج** ،مرجع سابق، ص 115.

[2] Louis Dubrulle, Didier Jourdain, **Comptabilité Analytique de gestion**, Dunod, Paris, 2000, p 175.

2- الانتقادات الموجهة لطريقة التكاليف المتغيرة

من الانتقادات الموجهة : [1]

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

ثانيا :طريقة التحميل العقلاني

يقصد بهذه الطريقة العملية التي يتم من خلالها معالجة الأعباء الثابتة وتحميلها على أساس مستوى النشاط أي أخذ بعين الاعتبار في حساب التكاليف الجزء المستغل من التكاليف الثابتة وهذا مقارنة بمستوى النشاط العادي، والفرق يضاف أو يطرح من النتيجة إذ يعتبر حسب الحالات زيادة الفعالية أونقص الفعالية وهذا يعد في حد ذاته مؤشر رقابة على نشاط الأقسام والمسؤولية على الأداء ، ومن ثم يمكن القيام بعدة إجراءات حسب الوضعية .

1- تعريف طريقة التحميل العقلاني

تعرف هذه الطريقة في بعض المراجع بطريقة التكاليف الإجمالية المعدلة أو الكلية المعدلة وبالرغم من أن بعض الكتاب من يعتبرها من الطرق الجزئية وليست من الطرق الإجمالية (الكلية) على أساس أن التحميل لا يكون إجماليا لكل التكاليف (الثابتة) في حالة نقص النشاط ، إلا أن هذا القول لا يمكن تبريره في حالة تطبيق هذه الطريقة عند زيادة النشاط أو تعادله مع النشاط العادي ، وحتى في حالة نقص النشاط لا ينطبق عليه المعيار الذي نميز به الطرق الجزئية عن الطرق الإجمالية (الكلية) . [2]

ونجد بعض الكتاب الآخرين من يطلق على هذه الطريقة تسمية طريقة التكاليف المستغلة ، ونرى أن هذه التسمية ملائمة وتنطبق على مواصفات هذه الطريقة .

[1] Louis Dubrulle, Didier Jourdain, **Comptabilité Analytique de gestion**, opcit, p 175.

[2] سفيان بن بلقاسم ، حسين لبيهي ، **المحاسبة التحليلية - منهجية حساب سعر التكلفة -** دار الأفاق الجزائر، بدون سنة نشر، ص 82

2- مبادئ طريقة التحميل العقلاني

تعتمد هذه الطريقة في معالجتها لحساب التكلفة مبدأ التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة لتحديد المقدار المستغل من الأعباء الثابتة وتحميله على المنتجات بالإضافة إلى الأعباء المتغيرة، وتهدف إلى إلغاء تأثير تقلبات مستويات الإنتاج على تكلفة الوحدة عن طريق استخدام معامل التحميل العقلاني وهو مستوى الفعالية الذي يساوي إلى الإنتاج الفعلي على الإنتاج العادي ومنه يتم حساب الأعباء الثابتة المحملة عقلانيا بضرب الأعباء الثابتة في 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: [1]

أ- النشاط الفعلي = النشاط العادي : إن مستوى الفعالية يكون مساويا لـ 1 مما يعني 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) .

ت- النشاط الفعلي > النشاط العادي : مستوى الفعالية > 1 ، في هذه الحالة المؤسسة فاقت قدراتها الإنتاجية العادية فيتم تحميل أعباء ثابتة أكبر من الأعباء الثابتة العادية والفرق بينهما يمثل ربح زيادة النشاط أو الفعالية .

- يتم معالجة تلك الفروق بإضافة الفرق إلى النتيجة في حالة ربح زيادة النشاط وطرحه من النتيجة في حالة نقص النشاط ، وذلك يمثل قيمة التأثير على سعر التكلفة من جراء تطبيق مبدأ هذه الطريقة و يتم حساب سعر تكلفة المنتجات وفق هذه الطريقة كما يلي :

❖ **كلفة مباشرة أولية =** كلفة المواد المباشرة + كلفة الأجور المباشرة + لوازم وخدمات مباشرة.

[1] نفس المرجع السابق .

❖ **كلفة الإنتاج المحملة عقلانيا =** كلفة مباشرة أولية + أعباء صناعية غير مباشرة متغيرة + الجزء المستغل من التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة المحملة عقلانيا.

❖ **سعر التكلفة المحملة 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 إلى حد ما القصور الذي تشتمل عليه طريقة التكلفة الكلية (الأقسام المتجانسة)خاصة فيما يتعلق بالمؤشرات التسييرية والمعلومات التي تخص أثر تغير مستويات النشاط على الأداء العام للمؤسسة و المتمثلة 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 التغيرات في مستويات النشاط ، وهذا يساعد على البحث في أسباب الفروق و اتخاذ إجراءات تشغيل الطاقة الغير مستغلة وتحسينها والعمل على تحديد عوامل زيادة الفعالية من أجل دراستها وتعميمها ، وتساعد على تقييم الفرص الضائعة من جراء نقص النشاط والخسارة الناتجة من ذلك والعكس في حالة زيادة النشاط ، وكل ذلك يوفر للإدارة معلومات يمكن استخدامها في التخطيط و اتخاذ القرارات والرقابة على استغلال الطاقة ، وإعداد الموازنات والعمل على تحسين دقة المعايير المتعلقة بالنشاط والطاقة الإنتاجية و استخدام ذلك في حساب التكاليف المتوقعة أو المعيارية .

- تحقيق عدالة في تحديد تكلفة الوحدة من المنتجات بتحميلها بالأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة المستغلة.

- تجمع إلى حد ما بين مزايا طريقة الأقسام المتجانسة وطريقة التكلفة المتغيرة .

[1] صالح الرزق ، عطا الله خليل بن وراد ، **مبادئ محاسبة التكاليف**، مرجع سابق ، ص 143 .

4- الانتقادات الموجهة لهذه الطريقة:

من الانتقادات الموجهة لهذه الطريقة مايلي :[1]

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

ثالثاً : طريقة التكلفة الهامشية

من بين الطرق التي تستعملها المؤسسة في مراقبة نشاطها ونتائجها وذلك حرصا على بقائها وتحسين مردوديتها هي طريقة التكلفة الهامشية ، وهذه الطريقة استعملت قديما لدى الاقتصاديين الرأسماليين ، باعتبارهم أول من استعمل هذا المفهوم، وكانت هذه نظرية تدعوا المنتج إلى رفع كمية إنتاجه إلى الحد الذي تتساوى فيه تكلفة الوحدة الأخيرة المباعة مع سعر بيعها، أي عدم تحقيق أي ربح أو خسارة في بيع هذه الوحدة الأخيرة، وعند هذا الحجم يجب توقيف الإنتاج، أي عدم رفعه أكثر أو تجاوزه .[2]

1- تعريف التكلفة الهامشية

التعريف الأول:"هي التغير الحاصل في التكلفة الإجمالية إثر التغير الحاصل في الكمية المنتجة بوحدة من وحدات الإنتاج، وبمعنى أخر هي عبارة عن الزيادة في التكاليف الكلية على إثر الزيادة في كمية الإنتاج بوحدة واحدة، أو هي عبارة عن النقصان في التكاليف الكلية على إثر انخفاض كمية الإنتاج". [3]

التعريف الثاني" :هي تكلفة الوحدة الأخيرة، أو الفرق بين مجموع أعباء الاستغلال لإنتاج أو بيع حجم معين من الإنتاج، أو مجموع أعباء الاستغلال لهذا الحجم مضافا إليه أو منخفضا منه وحدة واحدة " .[4]

---

[1] صالح الرزق ، عطا الله خليل بن وراد ، **مبادئ محاسبة التكاليف**، مرجع سابق ، ص 143 .

[2] ناصر دادي عدون، **المحاسبة التحليلية** ،مرجع سابق، ص179.

[3] بويعقوب عبد الكريم ، **المحاسبة التحليلية** ،ديوان المطبوعات الجامعية ، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر ،1998 ،ص195.

[4] ناصر دادي عدون، **المحاسبة التحليلية**، مرجع سابق، ص179.

من هذه التعريفات السابقة نستنتج أن هناك علاقة بين التكلفة الهامشية والتكلفة الإجمالية المتوسطة، وتستخدم تلك العلاقة في التحليل من أجل إيجاد الحلول واتخاذ القرارات المناسبة، فإذا كان **متوسط التكلفة يساوي التكلفة الإجمالية /عدد الوحدات** ، فإن **التكلفة الهامشية تعد مشتقة من التكلفة الإجمالية** ، وهذا أيضا بالنسبة للعائد والربح، وهذا كله يدخل في التحليل الرياضي لتقنية التكلفة الهامشية.

2- أنواع التكلفة الهامشية وترتيبها

نلاحظ أن المنتجات المباعة قد تكون سلعا مادية أو خدمات ، و هذه الأخيرة قد تستلزم عدة عناصر من التكاليف مثل :تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع أو مجموعها (وهو سعر التكلفة)، فيمكن إذن أن يكون هناك ثلاث أنواع من التكلفة الهامشية : [1]

أ- التكلفة الهامشية الإجمالية أو سعر التكلفة الهامشية :والتي غالبا ما توزع إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة للاستعمال في التحليل.

ب- تكلفة إنتاج هامشية :وهي تمثل التكاليف الإضافية للإنتاج التي يستلزمها إنتاج وحدة إضافية.

ت- تكلفة توزيع هامشية :وهي تشكل التكاليف الإضافية للتوزيع عند بيع وحدة إضافية، وغالبا ما تكون في المؤسسات التجارية.

3- تقييم طريقة التكلفة الهامشية

فيما يلي سنقوم باستعراض المزايا الخاصة بهذه الطريقة والعيوب المترتبة عنها.

أ- مزايا تطبيق طريقة التكلفة الهامشية :

و تتمثل فيما يلي :[2]

- تمكن من تحديد مستوى النشاط الأكثر مردودية .
- تساهم في توجيه اتخاذ القرارات بخصوص برنامج الإنتاج والمبيعات .
- توفر فرصة للتعاقد مع أطراف أخرى لإنتاج وتوفير ما تحتاجه بدل القيام بذلك.
- تفيد في قبول أو رفض طلبيات الزبائن وترتيبهم حسب طلبياتهم.

[1] ناصر دادي عدون، **المحاسبة التحليلية**، مرجع سابق،ص180.

[2] عبد الكريم بويعقوب ، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص199 .

- تمكن من تحديد أسعار بيع مختلفة حسب مستويات النشاط التي تحققها المؤسسة وحسب علاقاتها مع الزبائن.

ب- الانتقادات الموجهة لطريقة التكلفة الهامشية

وتتمثل فيما يلي :[1]

- التكلفة الهامشية تشمل فقط التكاليف المتغيرة عند مجال معين من مستويات الإنتاج وعند الانتقال إلى درجة ثانية من مستويات الإنتاج التي تفرض الزيادة في التكاليف الثابتة وذلك يؤثر على التكلفة الهامشية وبالتالي ترتفع وتشتمل على التكلفة المتغيرة والثابتة.
- الصعوبة في تحديد المعادلات الخاصة بالتكلفة الإجمالية والتكلفة المتوسطة وهذا نظرا لصعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة.

رابعاً :طريقة التكاليف المباشرة

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

1- مفهوم طريقة التكاليف المباشرة

تتمثل طريقة التكاليف المباشرة في حساب و تحليل 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 على تكاليف ثابتة والتي يمكن تحميلها بدون صعوبة أو غموض على منتج أو نشاط، أما التكاليف الغير مباشرة لا توزع على المنتجات ولكن تتم معالجتها بصورة شاملة من أجل تحديد النتيجة.[2]

[1] درحمون هلال ، **المحاسبة التحليلية :نظام معلومات للتسيير 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،ص 245 .

[2] Béatrice, Francis Grandguillot, **Comptabilité de Gestion**, 12eme édition, Gualino édition, Paris, 2012,P 157.

بحيث تحمل على حساب الأرباح والخسائر في نهاية الفترة وذلك من منطلق أن الوحدات المنتجة والمباعة مسؤولة على تحقيق التكاليف المباشرة فقط، وتستخدم هذه الطريقة بنجاح كبير في مشاريع المقاولات، وذلك لأن طبيعة التكاليف في هذه المشاريع يعتبر معظمها تكاليف مباشرة ويمكن تحقيقها بسهولة .[1]

2- مزايا تطبيق طريقة التكاليف المباشرة

وتتميز بالاتي :[2]

- تمتاز بسهولة تحديد تكاليف 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 والأحكام الشخصية التي تغلب على عمليات احتساب وتحليل التكاليف غير المباشرة وتحميلها على وحدات المنتج.

3- الانتقادات الموجهة لطريقة التكاليف المباشرة:

و تتمثل في الأتي :[3]

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

---

[1] حابي أحمد، **دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية "دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية"** ، مذكرة الماجستير في المحاسبة و التدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3،2011،ص52.

[2] سالمي ياسين، **الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة دراسة حالة مؤسسة نفطال فرع GPL البليدة**، مذكرة ماجستير غير منشورة في العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر03،2010 ،ص 75.

[3] عبد الشكور عبد الرحمن الفرا، **قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف – دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية السعودية -** ، مجلة جامعة الازهر ، سلسلة العلوم الانسانية ، المجلد 14، العدد2 ، غزة ، 2012، ص269.

المطلب 3: طريقة التكاليف المعيارية

تمثل طريقة التكاليف الكلية وطرق التكاليف الجزئية التي تطرقنا إليها سابقا نظم 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 والتخطيط من خلال مقارنة وتقييم النتائج الفعلية لفترة زمنية معينة.

أولاً : تعريف طريقة التكاليف المعيارية

التعريف الأول: " التكاليف المعيارية هي تكاليف مثلية تتلخص في رقم تستنتجه المنشأة من سابق خبراتها مثلا لتكلفة سلعة من إنتاجها، أو أي عنصر ممن عناصر إنتاج هذه السلعة. و يفترض عادة أن يكون رقم تكلفة السلعة طوال الفترة التكاليفية هو رقم التكاليف المثلية دون نظر إلى ما يحققه الواقع من فروق الزيادة أو النقص".[1]

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

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

- تقييم قبلي للتكاليف النهائية للمنتجات أو سير مصلحة.
- مقارنة بعدية مع التكاليف المحققة بهدف تحليل الانحرافات.

ثانياً :أهداف التكاليف المعيارية:

يحقق استخدام التكاليف المعيارية أهدافا متعددة للإدارة تتمثل في الرقابة على التكاليف و خفض تكلفة الوحدة المنتجة ، و لكن مع ازدياد أهمية الإدارة الحديثة في تحقيق أهداف المنشأة ازداد الاهتمام بتطوير نظام التكاليف المعيارية و توسعت أهدافها و اكتسبت مكانة خاصة في النواحي التالية:[3]

---

[1] حاب الله الشريف،**دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن سوق أهراس"**، الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة ، 2009،ص 67.

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

[3] عبد الكريم بويعقوب، **المحاسبة التحليلية** ، مرجع سابق، ص 227 .

- **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، و تقليص 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.

ثالثاً : أسس التكاليف المعيارية

ترتكز هذه الطريقة على أسس ومبادئ رئيسية للوصول إلى الأهداف المرجوة 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 كل ذلك 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 ومصادر المسؤولية.

ت- العمل على تعديل المعايير الموضوعة باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بهياكل المؤسسة، ظروف السوق، تطور التقنيات 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.

رابعاً :حساب و تحليل الانحرافات:

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

---

[1] طوايبية أحمد، **المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج**، مرجع سابق ، ص 123.

[2] هادفي خالد، **دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية** ، مرجع سابق ، ص 67-68.

1- انحرافات المواد الأولية:

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

الانحراف الإجمالي للمواد الأولية = التكلفة المعيارية – التكلفة الفعلية

=(الكمية المعيارية X السعر المعياري) – (الكمية الفعلية X السعر الفعلي)

2- انحرافات اليد العاملة:

لقياس الانحرافات المتعلقة بالأجور أو اليد العاملة تقوم المصالح المختصة (مكتب الدراسات والطرق) بإعداد وتحديد معايير آخذة بعين الاعتبار العوامل 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 Xالمدة المعيارية) – (الأجر الفعلي X المدة الفعلية)

3- انحراف الأعباء غير المباشرة:

إن أسباب فروق الأعباء غير المباشرة 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 غير المباشرة الإجمالية والأعباء غير المباشرة لوحدة العمل أو المنتج .

يحسب الانحراف الإجمالي للأعباء غير المباشرة كما يلي:

الانحراف الإجمالي = التكاليف المعيارية – التكاليف الفعلية

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

أ- انحراف الموازنة:

يحدد هذا الانحراف حصة الانحراف الإجمالي المتعلقة بميزانية الأعباء غير المباشرة ، بحيث تعتبر

[1]هادفي خالد، **دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية** ، مرجع سابق ، ص 67-68.

الأعباء الثابتة غير قابلة للتعديل خلال فترة التحليل.

ب- انحراف المردودية:

يسمح بقياس خسائر أو أرباح الإنتاجية و ذلك بوضع علاقة بين مستوى النشاط و الكميات المنتجة.

ت- انحراف النشاط : هو عبارة عن مؤشر تحميل الأعباء الثابتة على المنتجات، و تحمل الأعباء غير المباشرة لتكاليف المنتجات بواسطة وحدات العمل، أي لمستوى النشاط.

ث- الانحراف على المبيعات:

كما هو الحال بالنسبة للأعباء، فإنه يمكن تحديد انحرافات على الإيرادات، و المتمثلة في مبيعات المؤسسة،حيث يمكن تحديد انحراف إجمالي، 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 و نوعية السلعة.
  - إستراتيجية 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 في الأتي : [1]

- العمل على تحسين شروط الاستغلال بناءا على تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات .
- إمكانية تقدير تكاليف أي حجم من الإنتاج والقيام بتحليل الفروق الخاصة به و بالتالي المساعدة على وضع الموزانات التقديرية .
- تزويد الإدارة بتقارير دورية عن الوضعية و مستوى الأداء و الانحرافات المسجلة ، من ثم تمكين اتخاذ القرارات المناسبة .
- المساهمة في إعداد معايير دقيقة بالدراسة و المتابعة و التطوير و التغيير ، وهذا ما يؤدي الى ضبط العمليات و تحسين الأداء.
- الحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها ، وهذا ما يمكن إدارة المؤسسة من إعداد قوائم التكاليف و مراقبة سير النظام الإنتاجي وتطور الإنتاجية و العمل على ملاحظة أي انحراف ورصد كل المؤشرات وتقديمها للمصالح المعنية للقيام بالإجراءات .

سادسا:الانتقادات الموجهة لطريقة التكاليف المعيارية

وتتلخص في الأتي : [2]

- صعوبة تطبيق أسلوب التكاليف المعيارية في الوحدات التي لا تنتج إنتاجا نمطيا وفي بعض الأنشطة الخدمية.
- إذا لم تراعى الدقة في تحديد الانحرافات وأسبابها الحقيقية فإن ذلك يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير سليمة.
- إذا لم تراعى النواحي 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] حاج قويدر قورين ، **نظام محاسبة التكاليف و دوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية** ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الشلف، مجلة الكترونية ، بدون سنة نشر ،ص6.

[2] هاشم أحمد عطية، **محمد محمود عبد ربه محمد**، مرجع سبق ذكره، ص ، 350،351.

خلاصة :

بعد أن شهد العالم تغيرات اقتصادية ،تكنولوجية و سياسية هامة دفعت بالمؤسسات إلى البحث عن المعلومات التي تمكنها من التكيف و بالتالي التصرف ، وهذا فرض ضرورة تغيير مفاهيم مراقبة التسيير، فبعد أن كانت وسيلة للجزاء والعقاب أصبحت وسيلة للحوار و التحفيز، وأصبحت تعمل على اختيار المهام و المؤشرات التي تقيس و تحسن الأداء و تبحث عن المعلومات الملائمة لاتخاذ القرار من جهة ولتقييم الأداء من جهة ثانية.

و قد ساعدها على ذلك نظام المحاسبة التحليلية الذي يعد أحد أهم الأدوات التي يعتمد عليها نظام مراقبة التسيير في اتخاذ القرارات و تقييم الأداء وذلك باستخدام الطرق التقليدية التي بالرغم 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 الغير مباشرة.

الفصل الثاني

تمهيـــــد:

إن التقدم العلمي والصناعي وثورة تكنولوجيا المعلومات، أدت لوجود تغيرات جوهرية ومستمرة لكيفية أداء وتنفيذ الأعمال، أيضا اشتداد حدة المنافسة بين المنشآت الصناعية والاقتصادية على مستوى العالم، خصوصا بعد اتفاقيات التجارة الدولية وحرية تدفق السلع والعمل على تخفيض التعرفة الجمركية، يتطلب من المنشآت الاقتصادية العمل على تطبيق المفاهيم والأساليب الإدارية الحديثة، وذلك لتستطيع مواجهة التحديات الجديدة المفروضة عليها، ومواجهة المنافسة في سوق العمل، وهذا يتطلب من الإدارة العمل على تحقيق تحسين إنتاجيتها وتحقيق أفضل أداء ممكن والعمل على زيادة الأرباح والارتقاء بمستوى الخدمات والمنتجات التي يقدمها.

وقد أدى ذلك إلى مزيد من الضغوط على الشركات لكي تتكيف مع متطلبات السوق، والعمل على تطوير أدائها وتخفيض تكاليفها، الأمر الذي دفع هذه الشركات إلى تبني أساليب تدعم تميزمنتجاتها كنظم التكاليف على أساس الأنشطة ABC، أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM ، أسلوب التكلفة المستهدفة TC، نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT ، بطاقة الأداء المتوازن BSC،و أسلوب المقارنة المرجعية.

بالتالي بتطبيق الاتجاهات الحديثة في مجال مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية له أهمية كبيرة لما يحققه من أهداف إستراتجية للمؤسسة،لهذا سيتم التطرق في هذا الفصل إلى :

المبحث الأول: نظام التكاليف على أساس الأنشطة و إدارة الجودة الشاملة.

المبحث الثاني: نظام التكلفة المستهدفة و الإنتاج في الوقت المحدد.

المبحث الثالث : بطاقة الأداء المتوازن والمقارنة المرجعية.

المبحث الأول: نظام التكاليف على أساس الأنشطة وإدارة الجودة

حتى تتمكن المؤسسة من إحكام الرقابة على التكاليف ينبغي عليها تبني نظام فعال لحساب التكاليف النهائية لمنتجاتها بشكل دقيق ، وكذلك حتى تستطيع المؤسسة كسب رضا الزبائن يستوجب عليها كذلك توفير ما يجتاحه هؤلاء الزبائن من منتجات أو خدمات تتسم بالجودة المطلوبة والمرغوبة منهم، حتى تضمن ولائهم . وبالتالي سيتم التطرق إلى بعض الأساليب الحديثة التي تساعد المؤسسة على إحكام الرقابة على التكاليف وكذلك تحقيق الجودة .

المطلب الأول: نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

تتجه المؤسسات الحديثة إلى استعمال أنظمة التكاليف المبنية على الأنشطة بدلا من استعمال أنظمة التكاليف التقليدية، وسبب هذا التوجه هو وجود المزايا العديدة المتوفرة فيها، ومع تزايد الوضع التنافسي في السوق بالشكل الذي جعل المؤسسة تبحث عن الاستغلال الأمثل للمواد المتاحة، وكذلك التنوع في المنتجات داخل السوق واختلاف نوعيات العملاء، والاعتماد على استخدام نظم إنتاجية حديثة بالشكل الذي أدى إلى زيادة المبالغ المستثمرة في وسائل الإنتاج.

ولقد كان لهذه الآثار والتغيرات التي حدثت في نظم الإنتاج والتصنيع تأثيرا كبيرا على الأساليب المحاسبية المطبقة الخاصة بالقياس وتقييم الأداء في المراكز المختلفة، ولهذا ظهر نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC .

أولا: نشأة نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

برغم ما أحدثه منهج الكلفة على أساس النشاط "ABC " من ضجة في الأدب المحاسبي المعاصر ، إلا أن العديد من الكتاب يشيرون إلى أن فكرة الكلفة على أساس النشاط ليست بالفكرة الجديدة ، فقد راودت العديد من المهتمين بالعلوم المحاسبية يشير "Drury " إلى أنه في نهاية النصف الأول من القرن المنصرم تطرق بعض الكتاب بشكل أو بآخر إلى مفاهيم الكلفة على أساس النشاط ، فمثلا تناول " Goetz"[1] في إحدى كتاباته عام 1949 مفهوم الكلفة على أساس النشاط ، حيث أشار إلى أن بعض الأحجام الرئيسة ربما تختلف أي من كلفها غير المباشرة عن عدد الوحدات المنتجة في إشارة إلى أن الكلف غير المباشرة لا تتناسب مع حجم الوحدات المنتجة فقد يكون هناك

[1] محمد علي احمد السيادية ، **تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة أسلوب جديد للقياس مقارنة بالأنظمة التقليدية** ،مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية ،العدد 3، المجلد 2، ، جامعة تكريت ،2006 ،ص111 .

كلف غير مباشرة تزيد أو تنقص بنا ء على عوامل أخرى كعدد عمليات التشغيل ، ولتحقيق مستوى تخطيطيا و رقابيا أفضل ينبغي أخذ ذلك الأمر في الاعتبار .وأيا كانت فكرة الكلفة على أساس النشاط قديمة أم حديثة فإن المهم هو أن دخولها إلى حيز التطبيق واستخدامها في جوانب إدارية مهمة كتحليل الربحية والتسعير وتطوير العمليات لم يكن إلا في نهاية الثمانينات من القرن المنصرم حيث استطا ع "Cooper and Kaplan" في سلسلة من المقالات أن يجعلا أفكار الكلفة على أساس النشاط مفهومة وقابلة للتطبيق، ولقد أحدثت هذه المقالات صد ى واسعا و نوعا من الدعاية لتطبيق أنظمة ABC[1] .

ثانيا: مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة

التعريف الأول : يعرفها Horngren "هو ذلك النظام الذي يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المنشأة في مجمعات للتكلفة (cost pool) ثم توزيع هذه التكاليف على المنتج النهائي أو الخدمة المقدمة بموجب معدلات تحميل تحدد بموجب مسببات أو موجهات مبنية على العلاقة السببية" [2] .

التعريف الثاني :يعرفها cooper " نظام يقوم بتحليل الأنشطة التى تمارس في الشركة ، ومن ثم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدة ، حيث يتم تخصيصها على الأنشطة التى تقوم بها الشركة أولا ، ثم يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو العملاء ، وذلك بحسب الاستفادة منها". [3]

التعريف الثالث:يعرفها Drury "هو نظام يفترض التدفقات النقدية الخارجة تكون للحصول على تجهزات الموارد و التى تستهلك فيما بعد بواسطة الأنشطة ، بمعنى أن الأنشطة تسبب الكلف و أن المنتجات أو الخدمات تحقق الطلب على الأنشطة".[4]

---

[1] محمد علي احمد السيادية ، **تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة أسلوب جديد للقياس مقارنة بالأنظمة التقليدية** ، نفس المرجع السابق ،ص،112.

[2] Horngren, C. T., Sundem, G. L., Stratton, W. O., **Introduction To Management Accounting**, 13th. ed., Upper Saddle River : NewJersey, Prentice Hall, 2005, p131.

[3] Cooper, Robin. **Five Steps to ABC System Design**. Accountancy, Nov1990, p78-81.

[4] Colin Drury, **Management & Cost Accouting**, 5th edition,Thomson Learning edition, USA, 2002,P296.

ثالثا :خصائص نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

يتمتع نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC بالخصائص التالية:[1]

1- يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تعيين الفرصة المتاحة أمام الإدارة لتخفيض التكاليف بكل دقة ووضوح، حيث يبين المراحل والعمليات التي يمر بها المنتوج والأنشطة التي تساهم في تكوينه بشكل منفصل، وأن تخفيض تكلفة أي نشاط أو إيقاف الأنشطة الزائدة وإلغاء تكلفتها سيؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتوج التام، ويعتبر ذلك هدف وسبب إيجاد النظام وخصوصا في المؤسسات ذات المنافسة العالية.

2- يعتبر أداة فعالة في تقييم الأداء، حيث يبذل العاملون في الإنتاج جهودهم لتخفيض التكلفة وبمساعدة نظام التكاليف على أساس الأنشطة"ABC"فقد تم تحديد الأنشطة وتحديد المشرف على كل نشاط منها، وأن من ضمن المقاييس المستخدمة في تقييم أداء المشرفين الآن هو هدف تخفيض التكلفة وخصوصا تكلفة وحدة العامل المسبب، فمثلا يستحق المشرف (على نشاط الفحص)الحوافز إذا استطاع تخفيض تكلفة ساعة الفحص (العامل المسبب لتكلفة الفحص).

3- يعود سبب وجود اختلافات في تكلفة منتوج عن آخر إلى كيفية استخدام هذه المنتجات للموارد الاقتصادية كماً ونوعاً والتي تتمثل في الأنشطة وذلك ما تعجز عن إيضاحه الطرق التقليدية بسبب استخدام معدل تحميل واحد والذي يعني وجود مجمع تكلفة واحد أو عدد محدود جدا منها، والذي يحتوي مختلف التكاليف الخاصة بالقسم أو المستخلصة بغض النظر عن الأنشطة، وترتبط هذه التكاليف بأساس تحميل واحد تتباين قدرته التأثيرية في أنواع هذه التكاليف.

4- يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" على زيادة تكلفة أداء الأنشطة واتخاذ الإدارة للقرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة.

5- يساهم في تعظيم الأرباح من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها، لذا يتطلب توفير عناصر إدارية تؤمن بإدخال مفاهيم النظام، حيث يمكن ربطه مثلا بنظام الإنتاج في الوقت المحدد بهدف تخفيض التكلفة حيث إن تحديد دور كل نشاط في الإنتاج وبيان الأنشطة التي تعاني من الاختناقات والأنشطة غير المتعلقة بالكامل،يساعد في معالجتهما ويخفض كلفتهما.

[1] اسماعيل يحي التكريتي ، **محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)** ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2007، ص 165-166 .

رابعا :أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC :

إن لنظام التكاليف على أساس الأنشطة أهمية كبيرة على تكلفة المنتجات، وتحديدها بأكثر دقة، لذلك سوف نقوم بإبراز هذه الأهمية كما يلي:[1]

1- تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة، وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة.

2- قياس تكلفة المنتج بأكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة وتحميل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة.

3- يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة معلومات حول التكاليف أكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج والأنشطة المختلفة مثل قرارات التسعير وقرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة، تحديد مستويات الإنتاج واختيار قنوات التسويق والتوزيع، وقرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة، إعادة تصميم عمليات المؤسسة وذلك من خلال إلغاء أو دمج أو إعادة تنظيم أنشطة معينة، وإعادة تصميم المنتج النهائي.

4- يتيح هذا النظام للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة مثل إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية وإجراء تعديل في تصميم المنتج وإتباع أساليب تكنولوجية حديثة.

الفرع الخامس :أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة

يسعى نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABCإلى تحقيق الأهداف التالية: [2]

- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما.
- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة.
- يساعد إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف فيه تكلفة للمنتوج والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف هذه الأنشطة.

[1] هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد ، **دراسات في المحاسبة المالية ، محاسبة التكاليف ، المحاسبة الإدارية** ،مرجع سابق ،ص 24.

[2] إسماعيل يحي التكريتي ، **محاسبة التكاليف المتقدمة**، مرجع سابق، ص164.

- تحديد تكلفة المنتوج بالدقة المطلوبة .
- تتيح أفضل تشخيص لأصل التكاليف، مع اتجاه واقعي للاستهلاك، إذ يتعلق الأمر بتعريف كلمة تدفق الموارد من خلال مختلف الأنشطة و المنتجات في المؤسسة وذلك بالطريقة الأقرب من الواقع.
- إدماج التكاليف المرتبطة بالتطور التكنولوجي في المنتجات وتوسيع الأنظمة الآلية للإنتاج.
- الربط بين التكاليف والنشاطات ومراكز المسؤولية من وجهة نظر إدارة الأداء الداخلي.

سادسا :فروض تحديد التكلفة وفقا لطريقة " ABC "

تحديد التكلفة وفقا لطريقة ABC تستند على ستة فروض أساسية نوجزها في الآتي:[1]

- الأنشطة تستهلك الموارد (التكاليف): وهو الفرض الذي يعني أن الأنشطة التي يتطلب مزاولتها في العمليات الإنتاجية والعمليات السائدة تتطلب موارد (تكاليف).
- المنتجات أو الزبائن تستهلك الأنشطة: وهو يعني أن متطلبات المنتجات أو الزبائن هي التي تنشأ الحاجة لوجود الأنشطة.
- تحديد التكلفة مبني على الاستهلاك بدلا من الإنفاق: هذا الفرض يعني أن تحديد التكلفة على أساس النشاط لا تقيس الإنفاق وإنما تقيس الاستهلاك.
- هناك العديد من الأنشطة يمكن تحديدها وقياسها: بحيث تشمل الأنشطة حلقة وصل بين تكلفة الموارد وأغراض التكلفة ويحقق هذا الربط إمكانية استعمال مجمعات تكلفة مختلفة بدلا من استعمال مجمع تكلفة واحد وتقيس تلك الأنشطة علاقة السبب والنتيجة.
- مجمعات التكلفة يجب أن تكون متجانسة تستند على وجود عدد كبير من معدات التكلفة وتكون متجانسة.
- التكاليف في كل مجمع تكون متغير أو متناسبة بإحكام مع النشاط أي أن التكاليف التي تكون ثابتة فقط على مستوى المصنع وجميع الأنشطة الأخرى تكون تكاليف متغيرة.

[1] قاسم محمد عبد الله، **أهمية استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية العراقية: دراسة تطبيقية في الشركة العامة للزيوت النباتية (مصنع المأمون)**، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية المجلد 2، الإصدار 2، جامعة المثنى، العراق، 2012،ص 10.

سابعا: مراحل تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

1- تحديد الأنشطة :

تعتبر الخطوة الأولى عند تطبيق نظام ABC هو التعرف على الأنشطة المختلفة التي تقوم بها المؤسسة، وبسبب تعدد هذه الأنشطة يكون من غير المجدي استخدام مسبب تكلفة لكل نشاط، وبالتالي يمكن تجميع عدد من الأنشطة المتشابهة في نشاط واحد بحيث يمكن استخدام مسبب واحد لتتبع تكلفة النشاط إلى المنتجات النهائية،[1] وقد عرف كل من Kaplan و Atkinson الأنشطة على أنها وحدة عمل أو مهمة لغرض تحقيق غرض معين، وقد قسم الباحثان الأنشطة إلى أربع مجموعات وهي الأنشطة المتعلقة بالمدخلات، الأنشطة المتعلقة بمعالجة المدخلات، الأنشطة المتعلقة بالمخرجات، والأنشطة الإدارية بحيث تساعد هذه الأنشطة الثلاثة السالفة الذكر[2].

يجب أن تكون عملية تحديد الأنشطة عند مستوى مقبول من التجميع القائم على العلاقات التحليلية بين المنافع والتكاليف الخاصة بكل نشاط، ويتم ذلك عن طريق الدراسة والإلمام الجيد بكل الأنشطة حيث يتم إعداد قائمة مبدئية لكل الأنشطة والقيام بدراسة كل الجوانب المتعلقة بها ، وخاصة ما تعلق بتأثيرها على المنتجات والأنشطة الأخرى، ويكون ذلك من خلال الأنشطة التي تساهم في خلق القيمة وترتيبها حسب أهميتها، واستبعاد الأنشطة عديمة القيمة أو التي تؤثر سلبا على مجمل القيم والتي لا يمكن قياسها كميا[3].

2- تجميع تكاليف الأنشطة في مجمعات (أوعية) التكاليف :

تتم في هذه المرحلة تحديد تكاليف الأنشطة التي حددت في الخطوة السابقة، وتعبر تكلفة النشاط عن "مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي يمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط، ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك بمعرفة كل نشاط خلال فترة معينة، ويعتبر ذلك تبويبا للتكلفة طبقا لعلاقاتها بالأنشطة المنفذة خلال هذه الفترة، الأمر الذي يحقق الرقابة

---

[1] رغد هاشم جاسم، **مساهمة هندسة القيمة بتخفيض التكاليف على أساس الأنشطة ABC**، مجلة كلية التربية، المجلد الأول، العدد 04، الجامعة المستنصرية، العراق، 2011، ص-ص، 184-185.

[2] Khalid A. Abdullah, Marwan Irshaidat, **Activity Based Costing (ABC) A proposed Costing model for Phosphate industry Jordan phosphate mines company as case study**, Journal of Dirasat, Administrative Sciences ,Volume 36,N°01, University of Jordan, Jordany, 2009,P 202.

[3] محمد الخطيب نمر، هواري سويسي، **محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في قطاع الخدمات الجامعية دراسة حالة الاقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 04، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ، الجزائر، 2013، ص، 74.

على تكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة، ويتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط". [1]

بعد تحديد تكاليف الأنشطة تجمع هذه التكاليف في ما يسمى بمجمعات التكلفة أو أوعية التكاليف، ويمكن التمييز بين نوعين من مجمعات التكلفة وهي مجمعات التكاليف المتجانسة، ومجمعات التكاليف غير المتجانسة، حيث يعبر النوع الأول على أن الأنشطة في كل مجمع يجب أن تكون متشابهة من حيث السبب والأثر، أما مجمعات التكلفة غير المتجانسة تكون بموجبها تكاليف الأنشطة في مجمع التكلفة الواحد ذات علاقة السبب والنتيجة ضعيفة، إلا أن تجميع التكاليف في مجمعات تكلفة متجانسة تثير مشكلة مهمة، وهي العدد الأمثل للمجمعات التي يتعين تكوينها بحيث لا تكون قليلة حتى تأثر على دقة التخصيص، ولا يكون مبالغ فيها لدرجة إخلالها بمبدأ التكلفة–المنفعة [2].

3-تحديد مسببات التكلفة:

تعتبر مرحلة اختيار مسببات التكاليف أكثر مراحل تطبيق نظام ABC أهمية، باعتبار أن مسببات التكاليف المتعددة والمتنوعة إحدى سمات هذا النظام والذي يميزه عن أنظمة التكاليف التقليدية، كما أنها تعد حلقة الوصل التي تربط التكلفة بالنشاط ومن ثم بأهداف التكاليف، ولذا يجب توخي الحذر والعناية عند اختيار مسببات التكاليف، والأخذ بعين الاعتبار مجموعة من العوامل لاختيار مسبب التكلفة الملائم نذكرها في الآتي:[3]

أ–تكاليف القياس: إن تصميم أي نظام تكاليف يجب أن يعتمد على مبدأ التكلفة مقابل المنفعة وبالتالي فعند اختيار مسببات التكلفة لابد من مراعاة مدى سهولة الحصول على البيانات المطلوبة لمسبب التكلفة.

ب–درجة الارتباط: إن دقة نتائج التكاليف المخصصة تعتمد على درجة الارتباط بين استهلاك الأنشطة ومسببات التكلفة، فمثلا لتخصيص تكلفة نشاط الفحص هناك اثنين من المسببات يمكن استخدامها (عدد الفحوصات، عدد ساعات الفحص) فإذا كان كل فحص يتطلب نفس المقدار من الوقت لكل المنتجات فإن عدد الفحوصات يكون على درجة كبيرة من الارتباط مع استهلاك نشاط

---

[1] عبد السلام لفتة، ميادة مهدي صالح، **أسلوب ABC ودوره في تحديد تكلفة مشروعات قطاع المقاولات**، دراسة تطبيقية في شركة العراق العامة لتنفيذ مشاريع الري، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 19، الإصدار 72، جامعة بغداد، العراق، 2013، ص، 40.

[2] نفس المرجع السابق ، ص 40.

[3] هيثم مالك راضي، مجبل دواي اسماعيل، **تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في اتخاذ القرارات الإدارية– دراسة تطبيقية في معمل مثلجات الخفاجي في محافظة النجف**، مجلة التقني، هيئة التعليم التقني في العراق،المجلد24، الإصدار09، العراق، 2011،ص، 91.

الفحص بواسطة المنتجات وبالتالي يعتبر مسبب التكلفة الملائم لتوزيع تكاليف نشاط الفحص، أما لو كانت الفحوصات تختلف بشكل كبير فيما تتطلبه من وقت لفحص المنتجات، فإن عدد الفحوصات لن يكون مسببا ملائما، لأن استخدامه سيؤدي إلى تحميل المنتجات التي تتطلب وقت فحص أقل بتكلفة فحص أكثر من اللازم. بمعنى أن مسبب التكلفة يجب أن يقدم تفسيرا مقنعا عن تكاليف النشاط.

ت–التأثيرات السلوكية: إن تأثير استخدام مسببات التكاليف على سلوك الأفراد يجب أخذه بعين الاعتبار عند اختيار مسببات التكلفة، فمثلا قد يؤثر مسبب التكلفة على سلوك الأفراد في حال شعورهم بأن مسبب التكلفة سيستخدم كأساس لتقييم أدائهم ومحاسبتهم، وقد يكون تأثير مسبب التكلفة تأثيرا سلبيا أو إيجابا ولذا يجب اختيار مسببات التكاليف التي تحفز على التصرفات المحبذة أو التي تحد من التصرفات الغير مرغوب فيها.

4-تخصيص تكاليف الأنشطة على مواضيع التكلفة (منتجات، خدمات):

تعتبر هذه الخطوة المرحلة النهائية لحساب التكاليف على أساس النشاط، ويتم من خلال هذه المرحلة توزيع الأعباء غير المباشرة على الأنشطة لتحديد تكلفة الأنشطة وبعده توزع هذه الأعباء على المنتجات أو الخدمات ويتم احتساب تكاليف الوحدة الواحدة من مسبب التكلفة لكل نشاط حسب المعادلة التالية:[1]

تكلفة النشاط للوحدة الواحدة= إجمالي أعباء النشاط/ إجمالي عدد مسببات تكلفة النشاط

يتم بعد ذلك تحديد استهلاك كل منتج من مسببات التكلفة وما يلي:[2]

نصيب الوحدة المنتجة من تكلفة النشاط= تكلفة الوحدة الواحدة من مسبب تكلفة النشاط× مقدار مسبب التكلفة المستهلكة من النشاط.

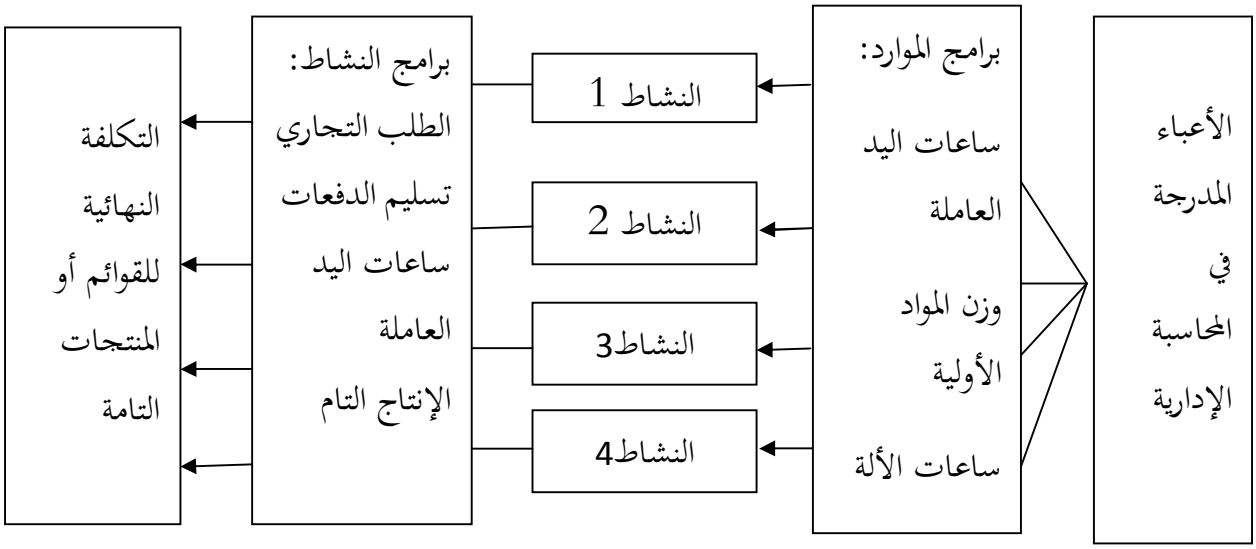
من خلال ما سبق يتضح لنا مدى دقة نظام التكاليف على أساس النشاط في تحديد التكاليف النهائية للمنتجات انطلاقا من أن الطرق التقليدية تعتمد على تخصيص الأعباء غير مباشرة على المنتجات على أساس معدل تحميل واحد، ما يؤدي إلى حساب غير دقيق للتكلفة بسبب إهمال اختلاف التعقيدات الإنتاجية التي يمر بها كل منتج، وعليه يمكن التغلب على مشكلة عدم الدقة في تحديد تكاليف المنتجات

[1] عبد السلام لفتة، ميادة مهدي صالح، **أسلوب ABC ودوره في تحديد تكلفة مشروعات قطاع المقاولات**، مرجع سابق، ص، 45.

[2] نفس المرجع السابق ،ص45.

من خلال استخدام طريقة "ABC" في توزيع الأعباء غير المباشرة على الأنشطة ثم على المنتجات وبالتالي الوصول إلى تحديد وقياس دقيق للتكاليف النهائية للمنتجات، بحيث تساعد هذه الأداة بصفتها أداة إستراتيجية تعمل على تزويد متخذي القرارات في المؤسسة بالمعلومات الدقيقة والموضوعية التي تساعد في تطوير وتحسين العمليات الإنتاجية في المستويين القصير والطويل الأمد.

الشكل رقم (3): خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطةABC



La source: Emmanulle Cargnello Charles et autres**, Comptabilité Analytique de gestion**, Presses universitaires de Grenoble, France, 2000, p 218.

ثامنا :مزايا تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

إن استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعد ضرورة لكونه يضمن تحقيق المزايا التالية: [1]

- التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات، وبشكل عام نستطيع القول أن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هي الأكثر دقة عن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف التقليدي.
- استمرارية عملية التحسين وتجاوز المشاكل المرتبطة بالأسلوب التقليدي بتخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة، وذلك من خلال إلغاء جميع الفعاليات غير الضرورية والتي لا تضيف أي قيمة للسلعة أو الخدمة.

[1] ماهر موسى درغام ،**مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة :دراسة ميدانية،مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)** ،المجلد 15، العدد 2 ،كلية التجارة،الجامعة الإسلامية ، غزة ، فلسطين،2006، ص692.

- يستفاد من نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات التي تكون التكاليف الصناعية غير المباشرة عالية، وتنوع المنتجات.
- يشجع هذا النظام المؤسسات على تقييم الأنشطة لتحديد أي الأنشطة ليست ذات قيمة، ويمكن أن تهمل في العملية الاستغلالية والتركيز على الأنشطة ذات القيمة[1].
- يؤدي تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى زيادة فاعلية الرقابة، حيث يرتبط بين ثلاث متغيرات هي :النشاط والموارد التي تم استهلاكها و المسؤول عن هذا النشاط، وبالتالي تقييم أداء دقيق للمسؤولية .[2]

تاسعا :الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة

بالرغم من كل الجوانب المشرقة التي يفرزها نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلا أنه هناك من أشار إلى بعض محددات النظام والمتمثلة في:

- إن العيب الرئيسي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة هو ارتفاع تكاليف تطبيقه، فهذا النظام يكون مكلفا للتطوير والصيانة أكثر من نظام تحديد التكاليف التقليدي الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة والمنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى النظام .[3]
- إن استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فمثلا قد تكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة الصناعية بدقة على الأنشطة المختلفة نظرا لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة مما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة للتوزيع العشوائي لبعض التكاليف غير المباشرة كاهتلاك مباني المصنع أو التأمين على مباني المصنع، أو الضريبة السنوية المدفوعة على هذه المباني وما شابه ذلك .
- إن كفاءة نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس سهلا ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها .

---

[1] قاسم محمد عبد الله، **أهمية استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية العراقية: دراسة تطبيقية في الشركة العامة للزيوت النباتية (مصنع المأمون)**، مرجع سابق ، ص15.

[2] مخار عبد الله الخليل،**تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية** ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة ،كلية الأعمال ، جامعة الشرق الأوسط، 2012، ص16.

[3] إسماعيل يحي التكريتي، **محاسبة التكاليف المتقدمة**، مرجع سابق، ص 187.

- لقد طبق هذا النظام في احتساب التكلفة الكلية والتي تحتوي على التكاليف الثابتة، ونظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقيس التكاليف المتغيرة لإنتاج الوحدة .[1]
- من الواضح أن هناك بعض المشاكل العلمية مازالت دون حل، مثل اختيار مسببات التكلفة، كما أوضحت الدراسات العلمية أن محاولات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مجال التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية لم تكتمل بعد .
- للحصول على معلومات حول تكاليف الأنشطة يستوجب نظام معلومات ذو جودة عالية، وهذا لا يوجد، مما أدى إلى الحصول على معلومات غير صحيح.[2]

المطلب الثاني: نظام إدارة الجودة الشاملة TQM

ازداد وعي المؤسسات في السنوات الأخيرة بضرورة تطبيق مفاهيم إدارة الجودة الشاملة، إذ سعت العديد من المؤسسات والشركات في العالم لترسيخ مبادئ ومفاهيم الجودة في عملياتها التصنيعية والخدمية والإنتاجية حتى تستطيع مجابهة التحديات الجديدة المرتبطة بشدة المنافسة على المستوى الدولي والمحلي بعد أن تم التركيز على حرية التجارة، والسماح للسلع بالتدفق الحر بين الدول وإلغاء الحواجز الجمركية، ويعني هذا الأمر ضرورة سعي هذه الشركات والمؤسسات إلى الوصول إلى أعلى مستويات الجودة في سلعها وخدماتها حتى تستطيع أن تثبت نفسها على الصعيد المحلي والدولي .ويعد مفهوم إدارة الجودة الشاملة من المفاهيم الإدارية الحديثة التي تقوم على مجموعة من الأفكار والمبادئ التي يمكن لأي مؤسسة أن تطبقها من أجل تحقيق أفضل أداء ممكن، وتحسين الإنتاجية، وزيادة الأرباح، وتحسين سمعتها في السوق المحلي والخارجي، في ظل الارتفاع الكبير في عدد الشركات والمؤسسات على اختلاف مجالاتها ونشاطاتها.

أولا:مفهوم نظام إدارة الجودة الشاملة: Total Quality Management

هناك عدة تعاريف لنظام إدارة الجودة الشاملة منها:

التعريف الأول : يعرفها Goetsch & Pavis بأنها " نشاطات التحسين التي يشترك بها جميع الأفراد العاملين في المنظمة بجهود تكاملية شاملة من أجل تحسين الأداء في كل المستويات الادارية في المنظمة "[1]

---

[1] ماهر موسى درغام ، **مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة :دراسة ميدانية،مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)** ، مرجع سابق ، ص695.

[2] أمين بن سعيد ، نظام **محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء "دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري"**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2010، ص117.

التعريف الثاني: يعرفها Wiele "الجودة الشاملة هي التعاون المتبادل بين كل فرد من أفراد المنظمة بين كل من له علاقة بعمليات المنظمة لإنتاج سلع أو خدمات تلبي حاجات ورغبات الزبائن"[2]

التعريف الثالث: "إدارة الجودة الشاملة هي فلسفة إدارية حديثة، تأخذ شكل نهج أو نظام إداري شامل، قائم على أساس إحداث تغييرات إيجابية جذرية لكل شيء داخل المنظمة، بحيث تشمل هذه التغيرات : الفكر، السلوك، القيم، المعتقدات التنظيمية، المفاهيم الإدارية، نمط القيادة الإدارية، نظم وإجراءات العمل والأداء .... الخ، وذلك من أجل تحسين وتطوير كل مكونات المنظمة، للوصول إلى أعلى جودة في مخرجاتها (سلع أو خدمات) وبأقل تكلفة، بهدف تحقيق أعلى درجة من الرضا لدى زبائنها، عن طريق إشباع حاجاتهم ورغباتهم " [3]

ثانيا :المبادئ الأساسية لنظام إدارة الجودة الشاملة

هناك بعض المبادئ المساعدة على نجاح نظام إدارة الجودة الشاملة وهي:[4]

- العمل يحدد الجودة.
- يتطلب تحسين الجودة اعتماد مقاييس فعالة حيث لا ينبغي أن نتكلم عن مجرد أراء وإنما على بيانات.
- الأفراد الذين يعملون داخل النظام هم الذين يقومون بإيجاد الجودة.
- الجودة هدف متحرك يتطلب الالتزام بالتحسين المستمر.
- الوقاية هي المفتاح الجوهري لإنتاج جودة عالية وليس اكتشاف الأخطاء، حيث ينبغي القيام بالأشياء الصحيحة، بشكل صحيح منذ المرة الأولى ودائما.
- يجب أن تدعم الإدارة العليا كل المبادرات المتعلقة بالجودة.

ثالثا :أهمية نظام إدارة الجودة الشاملة

ينظر إلى إدارة الجودة الشاملة على أنها مقياس أساسي للمفاضلة بين المؤسسات .حيث اعتمدتها الكثير من المنظمات لأهميتها الإستراتيجية الفائقة، مما زاد من فاعليتها ومن قدرتها على البقاء في سوق تنافسية

---

[1] باسم عباس آريدي الجاسمي،**مبادئ الجودة الشاملة وأثرها في تحقيق الأسبقيات التنافسية – دراسة ميدانية في مصنع نسيج الديوانية** ،مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية ، المجلد9 ،العدد2، جامعة القادسية، 2007، ص7.

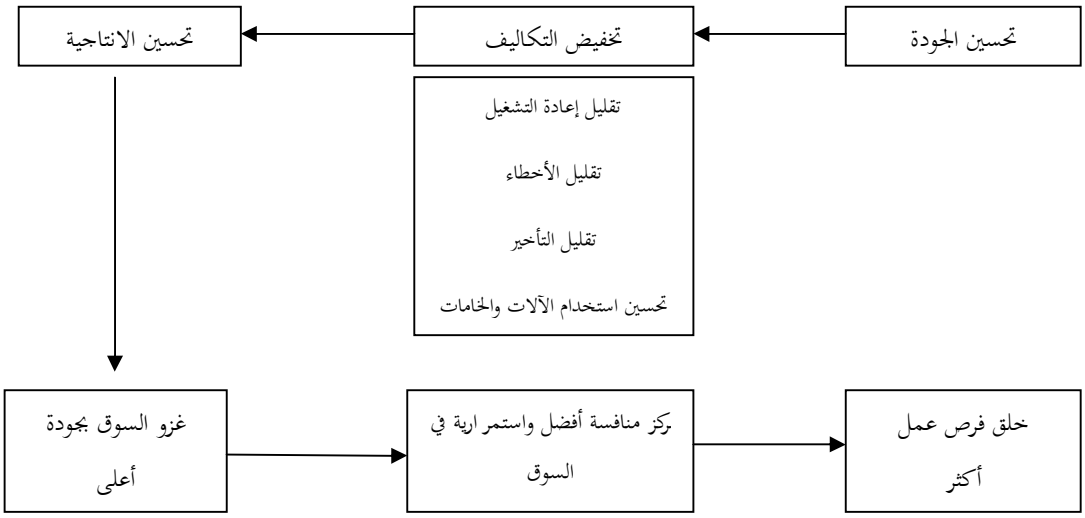
[2] باسل فارس قنديل، **أثر تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة على السياسات التنافسية في المنشآت الصناعية "دراسة تطبيقية على منشآت القطاع الصناعي في قطاع غزة"**، مذكرة ماجستير في إدارة الأعمال،كلية التجارة ،الجامعة الإسلامية غزة،فلسطين، 2008 ،ص26.

[3] محمد محمود عبد الله النحوي ، **أهمية التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وتقنيات إدارة التكلفة في تحسين الأداء في الشركات الصناعية المساهم العامة الأردنية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة ،كلية الأعمال ، جامعة الشرق الأوسط ، 2013،ص11.

[4] راضية عطوي، **دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخصيص التكاليف**، مذكرة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر،2008، ص30.

ويمكن توضيح أهمية نظام إدارة الجودة الشاملة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم: (4) أهمية نظام إدارة الجودة الشاملة



المصدر :العيهار فلة، **دور الجودة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2005 ، ص59.

من خلال هذا الشكل نستنتج أن أهمية نظام إدارة الجودة الشاملة تبنى على عدة مقومات بدءا من استعمال أحد النماذج في تحسين الجودة، وتخفيض التكاليف سواء بتقليل إعادة التشغيل، تقليل الأخطاء، تقليل التأخير، تحسين استغلال الآلات والخامات، وكذلك تحسين الإنتاجية، وغزو السوق بالجودة العالية من أجل المحافظة على البقاء والاستمرارية في الأسواق من خلال المنافسة، وخلق فرص عمل أكثر.

رابعا :وظائف نظام إدارة الجودة الشاملة

إن نظام إدارة الجودة الشاملة يلعب دورا أساسيا في تحقيق فعالية وكفاءة الأداء للمنظمات المختلفة سواء الإنتاجية منها أو الخدمية، حيث أورد أهم الوظائف التي يسعى نظام إدارة الجودة لتحقيقها وهي كما يلي:[1]

1- في ظل بروز ظاهرة العولمة فإن الجودة تعتبر مفتاح أساسي في التصدي للمنافسة الدولية التي تحترف بالأداء الإنتاجي، أو الخدمي لتحقيق الاستمرار والاستقرار.

[1] فواز التميمي وأحمد الخطيب، **إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات التأهيل للايزو" 9001 "**، ،عالم الكتاب الحديث للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى، الأردن ،2008، ص 32،31.

2- المساهمة في تحسين المستوى المعيشي للفرد والمجتمع على حد سواء، وتطوير الميادين الاستثمارية، وزيادة الإنتاجية، ونمو التجارة التصديرية في ظل العولمة.

3-التحسين المستمر في استخدام التكنولوجيا وتحسين الخدمات المراد تقديمها للمستهلكين الحاليين والمرتقبين.

4- الاستخدام الأمثل للطاقة البشرية، وتطوير إمكانياتها الهادفة في تحسين الأداء.

5- تحسين برامج التدريب والتطوير والاستخدام الهادف لأبعادها.

6- اعتماد المعايير القياسية سواء المعايير الوطنية، أو المعايير القياسية العالمية ISO 9000 ،كمتطلبات أساسية في كفاءة الأداء وفعاليته، والاهتمام بشكل أساسي للوصول إلى المستويات العالية من الجودة، سواء ما يتعلق فيها بالتصميم للمنتج أو الخدمة والأداء الذي يستهدف تحقيق الالتزام بتلك المواصفات، أو المقاييس المراد إنجازها لتنسجم مع حاجات وتوقعات المستهلكين.

7- إن نظام إدارة الجودة الشاملة يعتبر مدخلا أساسيا في زيادة القدرة التنافسية للمؤسسات المختلفة من خلال استمرارية التحسين مع البيئة الخارجية.

8- التركيز الكبير على الدور الوقائي بدلا من الدور العلاجي، وهذا من شأنه تقليص التكاليف الناجمة عن الإجراءات التصحيحية(العلاجية).

9-استخدام الوسائل والأساليب الإحصائية التي تساهم بشكل فعال في تحقيق الكفاءة وفعالية الأداء في المجالات الإنتاجية، الخدمية، وتحقيق الأهداف المنشودة.

خامسا :فوائد إدارة الجودة الشاملة:

إن تطبيق واستخدام مبادئ ومفاهيم إدارية معينة لا يمكن أن يحظى باهتمام الإدارة العليا إلا إذا ترتب عنها تحقيق فوائد معينة، وتطبيق مفاهيم ومبادئ إدارة الجودة الشاملة يؤدي إلى تحقيق كثير من الفوائد من أبرزها:[1]

- تحسين نوعية الخدمات والسلع المنتجة.
- رفع مستوى أداء العاملين في المؤسسة.
- تخفيض تكاليف الخدمات والتشغيل.
- العمل على تحسين وتطوير طرق وأساليب العمل.
- زيادة ولاء وانتماء ورضا العاملين عن المؤسسة.

[1] أحمد محمود خليل الأسطل، **دور بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء آليات الحوكمة "دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية "**، مذكرة ماجستير في المحاسبة و التمويل ،كلية التجارة ،الجامعة الإسلامية ،غزة، فلسطين ،2010، ص61.

سادس :أهداف نظام إدارة الجودة الشاملة

يهدف نظام إدارة الجودة الشاملة إلى تطوير جودة المنتجات أو الخدمات مع تخفيض التكاليف مما يحسن خدمة العملاء، وتلبية حاجاتهم، وتتلخص أهداف نظام إدارة الجودة الشاملة فيما يلي:[1]

1-**خفض التكاليف** :بتقليل الأخطاء ونسبة تكرار العمل والعمل الإضافي.

2- **تحقيق الجودة**.

3-**زيادة العوائد والأرباح** :زيادة المبيعات وزيادة المشاركة في السوق.

4- **رضا وسرور العملاء** :حيث يشترون أكثر من مرة ويقومون بالدعاية.

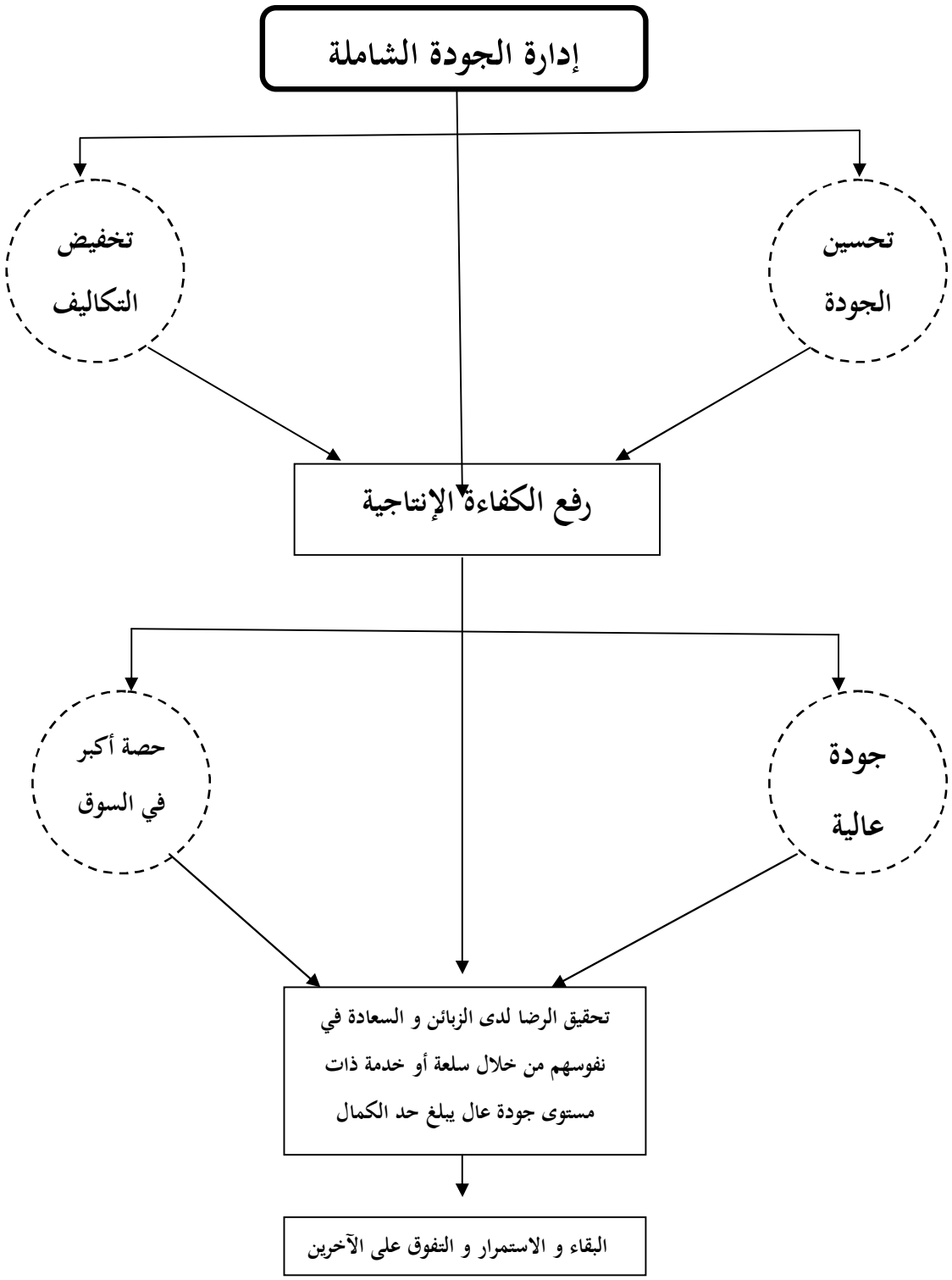
5-**تمكين الموظفين ومنحهم السلطة** :وبذلك تتجنب المؤسسة المشاكل المستقبلية.

إن تحقيق أهداف إدارة الجودة الشاملة بشكل عام لا يكون في الواقع إلا من خلال إستراتجية متكاملة ، تضع نصب عينيها هدفا أساسيهو تحقيق مستوى جودة عالٍ ، في سبيل تحقيق رضا وسعادة عالية المستوي لدى العملاء لضمان البقاء و الاستمرار و التطور .

ويوضح الشكل أ هداف إدارة الجودة الشاملة:

[1] سالمي ياسين، **الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة دراسة حالة مؤسسة نفطال فرع GPL البليدة**،نفس المرجع السابق،ص147.

الشكل رقم (5) : أ هداف إدارة الجودة الشاملة



المصدر: محمد محمود عبد الله النحوي ، **أهمية التكامل بين الجودة إدارة الجودة الشاملة وتقنيات إدارة التكلفة في تحسين الأداء في الشركات الصناعية المساهم العامة الأردنية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة ، كلية الأعمال ، جامعة الشرق الأوسط ، 2013،ص15.

سابعا :خطوات تطبيق إدارة الجودة الشاملة

حدد جوزيف جابلونسكي(Josephe Jablonski)خمس خطوات ضرورية للتطبيق الناجح لإدارة الجودة الشاملة في أي منظمة، وهذه المراحل هي:

* المرحلة الصفرية : مرحلة الإعداد Preparing.

*المرحلة الأولى: مرحلة التخطيط Planning.

*المرحلة الثانية: مرحلة التقويم والتقدير Assessment.

*المرحلة الثالثة : مرحلة التطبيق implémentation.

* المرحلة الرابعة:مرحلة تبادل نشر الخبرات Diversification.

وسنحاول من خلال ما سيأتي مناقشة هذه المراحل تهدف إلى توضيح التتابع المنطقي للحدوث والتفاعل بينها.

1- مرحلة الإعداد

تعتبر هذه المرحلة من أكثر المراحل أهمية في عملية تطبيق إدارة الجودة الشاملة، وتكمن أهمية هذه المرحلة بالأساس في تحديد مدى الاستفادة الموجودة من تطبيق هذا المدخل الإداري مقارنة بالتكلفة المحتملة ثم عمليات التدريب المناسبة للمديرين التنفيذيين الرئيسيين، ويفضل أن يكون التدريب خارج المنظمة وجماعيا وذلك حتى يمكنهم أن يفهموا بشكل أفضل فوائد إدارة الجودة الشاملة لمنظمتهم إضافة إلى تكوين محيط تفاعلي بينهم أثناء التدريب. و في هذه المرحلة نجد أن المديرين التنفيذيين يقومون بإعادة صياغة رسالة المنظمة و وضع أهدافها المستقبلية بما يتماشى بمنهج الجودة والتحسين المستمر، وإعداد السياسة التي تدعم بشكل مباشر الخطة الإستراتيجية بالشركة.وتنتهي هذه المرحلة بالالتزام بتخصيص الموارد الضرورية لتطبيق هذا المدخل الإداري[1].

2- مرحلة التخطيط

و فيها يتم وضع الخطط التفصيلية للتنفيذ، وتحديد الموارد اللازمة لتطبيق النظام، وفي هذه المرحلة أيضا يتم اختيار(الفريق القيادي لبرنامج إدارة الجودة والمقررين والمشرفين)، ويتم التصديق على هذه الخطة بعد الموافقة عليها من جميع أعضاء الفريق.[2]

---

[1] مزغيش عبد الحليم**تحسين أداء المؤسسة في ظل إدارة الجودة الشاملة** ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر،2012، ص73.

[2]علي قاسم حسن العبيدي،**قياس وتحليل كلف الجودة الشاملة في الشركة العامة للصناعات الكهربائية**،المجلة العراقية للعلوم الإدارية ، العدد29، كلية الإدارة الاقتصاد، جامعة كربلاء،العراق، 2011 ،ص7.

3- مرحلة التقويم و التقدير

إن تقدير وتقويم التركيبة البشرية عملية ضرورية قبل الانطلاق في عملية التطبيق، حيث أن هذه المجموعات البشرية تتكون من مزيج من الأفراد ذوي أفكار ومعتقدات قد تكون متباينة، لذلك نجد أن الثقافة التنظيمية التي يجب أن يرتكز عليها التقدير والتقييم مبنية على فهم نقاط القوة والضعف للأنماط المختلفة لشخصية الأفراد وهذا ما يسمح للمديرين بتكوين فرق عمل أكثر سرعة وفعالية وأقل أخطاء وهذا ما يتيح للمنظمة بأن تخطو بشكل أسرع تجاه التحسين المستمر.[1]

4- مرحلة التطبيق

و في هذه المرحلة يتم اختيار الأفراد الذين سيعتمد عليهم في عملية التنفيذ، ويتم تدريبهم على أحدث وسائل التدريب المتعلقة بإدارة الجودة الشاملة[2].

5- مرحلة تبادل و نشر الخبرات

و في هذه المرحلة يتم استثمار الخبرات و النجاحات التي تم تحقيقها من تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة، حيث تشارك جميع إدارات وأقسام الشركة وكذلك المتعاملون معها من العملاء والموردين في عملية تحسين الجودة[3].

---

[1] حسن عيسى أبو حمام ، **أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتجية المطبقة من قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين (PEX) وتأثيرها على الهيكل التمويلي لتلك الشركات** ، مذكرة ماجستير في المحاسبة،كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الازهر، غزة، 2013 ، ص 40.

[2] نريمان إبراهيم صباح، **واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة**،مذكرة ماجستير في المحاسبة و التمويل، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية، غزة ،2008،ص46.

[3] ختيم محمد العيد، **إدارة الجودة الشاملة وإستراتجية المؤسسة دراسة ميدانية سونلغاز**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة ، الجزائر ، 2009، ص50.

المبحث الثاني :نظام التكلفة المستهدفة و الإنتاج في الوقت المحدد

يعتبر كل من أسلوب التكلفة المستهدفة و نظام الإنتاج في الوقت المحدد من بين الأساليب المقترحة لتدنية التكاليف و التي تمثل الهدف الأسمى لأي مؤسسة مهما كان المجال الذي تنشط فيه ، وكذا رغبة هذه الأخيرة في بناء علاقة ربحية مع زبائنها من خلال كسب ولائهم لمنتجات عالية الجودة وبأقل الأسعار. إضافة إلى الأنظمة السابقة الذكر سوف نتطرق إلى أسلوب التكلفة المستهدفة و نظام الإنتاج في الوقت المحدد.

المطلب الأول : نظام التكلفة المستهدفة " Target cost "

حتى تتمكن المؤسسات من تطوير ميزاتها التنافسية من خلال جودة منتجاتها و وظائف تلك المنتجات التي يطلبها الزبون ، وبواسطة السعر الذي يحدده السوق،و المحافظة على كل ذلك في بيئة ذات طبيعة متغيرة ، يستلزم ذلك عمليات منها تخطيط السعر والرقابة على التكاليف ...كل ذلك في إطار ما يسمى بالمنتجات الموجهة بواسطة السوق ، وهي تقنية التكلفة المستهدفة.

أولا: التطور التاريخي للتكلفة المستهدفة

بدأ ظهور هذا الأسلوب من التكلفة في اليابان خلال عام 1960حيث وجد 80%من الصناعات الكبرى كانت تتبع هذا الأسلوب بالفعل ،بالإضافة إلى قيام الصناعات اليابانية بتطوير بعض الأساليب و المفاهيم الأمريكية و اكتسابها خصائص جديدة تتوافق مع متغيرات الأعمال التي تواجه الصناعة ، حيث قام خبراء الصناع اليابانية بتطوير فكرة أمريكية بسيطة يطلق عليها هندسة القيمة" Value Engineering"،و من ثم تم تحويلها إلى نضام ديناميكي لخفض التكلفة و تخطيط الربحية، وقد ظهرت هندسة القيمة في شركة "جنرال إلكتريك الأمريكية " أثناء الحرب العالمية الثانية ، وذلك كمنهج أو أسلوب هندسي منظم يسعى إلى إنتاج المنتج في ظل وجود نقص في عناصر الإنتاج من المواد الخام و المنتجات الوسيطة ، و أسفرت التجارب

العملية عن إمكانية إنتاج منتج ذو فاعلية عالية و يتكون من أقل عدد ممكن من الأجزاء الداخلية في تركيبه، ثم تطور هذا الأسلوب حتى أصبح يؤدي إلى إنتاج منتج بأقصى درجة كفاءة و فعالية مع خفض التكلفة إلى أدنى مستوى ، و اليوم أصبح هناك نسبة كبيرة من الصناعات التجميعية تستخدم هذا

الأسلوب مثل صناعات السيارات، الإلكترونيات ،الأدوات المنزلية وغيرها و معظم الشركات اليابانية العملاقة مثل "تويوتا"،"نيسان"، "سوني" تستخدم هذا الأسلوب. [1]

و بالرغم من استخدام اليابانيين مدخل التكلفة المستهدفة لما يقارب ثلاثين عاما باعتباره سلاحا إستراتيجيا لإدارة التكاليف إلا أن المديرين خارج اليابان لم يكن لديهم المعرفة الكافية التي تظهر لهم الأهمية الكبيرة لهذا المدخل فقد كان الاعتقاد السائد لديهم أن أي مقال أو كتاب يحتوي على جملة نظام تكاليف فإنه يناقش موضوع خاص بعمل المحاسبين و بالتالي فهو خارج اهتمامهم بالرغم من أن مدخل التكلفة المستهدفة هو أسلوب شامل لإدارة التكاليف و الارباح .[2]

ثانيا :مفهوم التكلفة المستهدفة

تعددت الدراسات التي تناولت تعريف التكلفة المستهدفة فبعضهم يرى أنها أسلوب لإدارة التكلفة خلال مراحل التصميم والتخطيط والتطوير، وبعضهم يرى أنها أسلوب للوصول إلى سعر المنتج.

التعريف الأول :وقد عرفها "Kato 1993" بأنها" نشاط يهدف إلى تخفيض تكلفة دورة حياة المنتجات الجديدة ، مع التأكيد على ضمان تحقيق جودة المنتج والمتطلبات الأخرى للعملاء من خلال دراسة كل الأفكار المطروحة لتخفيض التكاليف في أثناء مراحل تخطيط المنتج والبحث والتطوير وفي المراحل التجريبية للإنتاج، وذلك من خلال فحص وتقييم التصورات المختلفة المتاحة لخفض التكلفة[3]."

التعريف الثاني: عرفها "Cooper 1995 " اعتبر التكلفة المستهدفة مجرد تقنية لحساب تكلفة إنتاج المنتوج وهذا يظهر من خلال التعريف التالي الذي وضعه"إن هدف التكلفة المستهدفة هو تحديد تكلفة الإنتاج المنتوج مقترح بحيث يحقق المنتوج عند بيعه هامش الربح المرغوب[4] ".

التعريف الثالث :عرفها"Ewert and Ernst 1999 "أنها أسلوب استراتيجي للمحاسبة الإدارية من أجل إدارة تكلفة المنتج.

---

[1] محمد راجح خليل أبو عواد، **أهمية إستخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية** ،مذكرة ماجستير في المحاسبة ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ، كلية العلوم الإدارية و المالية ،2008،ص58،59.

[2] نفس المرجع السابق .

[3] غسان فلاح المطارنة ،**دراسة حول متطلبات و معوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الأردنية** ، مرجع سابق ،ص 284،285.

[4] R. Cooper, **When Lean Entreprises Collide, Competing Through Confrontation**, Boston, Harvard Business School Press, 1995 ,p136.

التعريف الرابع : فقد عرفتها "ellram 2000 " بأنها عملية تطور المنظمة بواسطتها أهداف محددة، بالنسبة لتكاليفها لطرح سلعة أو خدمة .ويتم بناء التكلفة على هامش ربح مرغوب وسعر بيع مرسوم للسلعة أو الخدمة، وعلى التقييمات المعقولة التي يجب أن تكلفها السلعة أو الخدمة".[1]

من خلال استعراض التعريفات السابقة للتكلفة المستهدفة يمكن أن تعرف بأنها: أسلوب أو نظام يهدف إلى إدارة التكاليف والأرباح المخططة عن طريق القيام بإجراء دراسة للسوق وتحديد للسعر ومعرفة رغبات العميل للوصول إلى ما يرضيه فضلا عن إدارة التكلفة خلال مرحلة التخطيط والتصميم والتطوير للمنتج أي أن تمارس من خلال دورة حياة المنتج.

ثالثا: مبادئ التكلفة المستهدفة

تتحدد معظم التكاليف بناءا على القرارات المتخذة أثناء المراحل الأولى لتصميم المنتوج والعملية الإنتاجية وتعتبر محاولة تخفيض التكاليف عند بلوغ المنتوج مرحلة الإنتاج أمرا صعبا، لذلك فإن التركيز على التكاليف أثناء المراحل الأولى للتصميم يعتبر أساسيا لضمان تحقيق الربح والتكلفة المستهدفة .وهذا يعني أنه يلزم معرفة تصاميم المنتوج، اختيارات المواد، المواصفات والتجاوزات المسموحة، تصميم العمليات وقرارات الاستثمار قبل اتخاذ قرارات تصميم وتطوير المنتوج .وبناءا عليه فإن المبادئ الأساسية التي تقوم عليها التكلفة المستهدفة هي التالية: [2]

أ –السعر يؤدي إلى التكلفة:وفقا لهذا الأساس فإن تحديد التكاليف باستخدام تقنية التكاليف المستهدفة يتم عن طريق طرح هامش الربح المستهدف من سعر السوق التنافسي وهذا ما يعبر عنه بالمعادلة التالية: **التكلفة المستهدفة =سعر البيع – هامش الربح المستهدف.**

ب –التركيز على العميل :أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، التكلفة والوقت والتي تؤخذ بعين الاعتبار في قرارات المنتوج والعمليات وفي نفس الوقت تواجه تحاليل التكلفة بحيث يجب أن تكون قيمة أي خاصية أو وظيفة يؤديها المنتوج (بالنسبة للعميل)أكبر من تكلفتها.

ج –التركيز على مرحلة التصميم :في هذا السياق يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتوج .لذلك يجب أن تتم التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة وتخفيض زمن إطلاق منتوجات جديدة في السوق.

---

[1] غسان فلاح المطارنة ،**دراسة حول متطلبات و معوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الأردنية** ، مجلة جامعة دمشق ،المجلد 24،العدد 2، 2008،ص 284،285.

[2] راضية عطوي ، **دور التكلفة المستهدفة و تحليل القيمة في تخفيض التكاليف** ، مرجع سابق ،ص 43،44.

د – فريق أعضاؤه من وظائف مختلفة : ويتعلق هذا بحقائق أن الفريق متعدد الوظائف مسؤول عن كامل العملية من الشروع في الاختبار إلى النهاية .ويعني الفريق المتعدد الوظائف هنا تفاعل أقسام مختلفة، مثلا :المحلل المالي الذي يخطط طلب الإمدادات والمبيعات يتفاعل مع المصممين للاتفاق على التكلفة المستهدفة النهائية.

هـ – تخفيض تكلفة دورة الحياة :يتم تخفيض تكلفة كامل دورة الحياة بالنسبة لكل من المنتجين والعملاء .وتتضمن تكلفة دورة الحياة سعر الشراء، تكلفة التشغيل، تكلفة الصيانة والتوزيع.

و – إدماج سلسلة القيمة :ويعني هذا إدماج كل أعضاء سلسلة القيمة، حيث يتم إدراج كل الأعضاء المعنيين بالتوريد ، التوزيع ،تقديم الخدمات و العملاء في أسلوب التكلفة المستهدفة .

رابعا :مراحل تطبيق نظام التكلفة المستهدفة

من أجل تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يجب التأكد أولا من ملائمة بيئة التصنيع ، و وجود نظام معلومات تكاليفي متطور من حيث المفاهيم والأدوات وخبرة القائمين عليه ، وأيضا إستراتيجية واضحة ومحددة للإدارة تتلاءم وأهداف المنشأة . ويجب إن يتم تحديد الهدف من تطبيق نظام التكلفة المستهدفة والذي يتمثل في خفض التكلفة .ويتم تطبيق هذا النظام من خلال المراحل التالية :

1- تحديد السعر المستهدف:

و السعر المستهدف هو السعر المقدر للمنتج(سلعة أو خدمة)، الذي يكون العملاء على استعداد لدفعه، وهذا التقدير مبني على أساس تفهم وإدراك العملاء لقيمة هذا المنتج وردود فعل المنافسين[1].

و يتحدد السعر المستهدف على أساس مجموعة من العوامل منها:

- تحليل المنافسين.
- وضع المنتج في السوق ومكانته بين منافسيه.
- تحليل خصائص وأسعار المنتجات المنافسة.
- السعر الذي يكون العملاء مستعدين لدفعه مقابل الخصائص التي تميز المنتج.
- احتياجات العملاء ورغباتهم المرتبطة بالخصائص المادية للمنتج.

[1] محار عبد اللّه الخليل ،**تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية** ، مرجع سابق، ص 21.

2- تقدير تكاليف التصميم:

حيث يتم فيها تحديد مواصفات المنتج المطلوب ومستوى الجودة ، ويتم تحديد متطلبات تصميم من خلال تحديد مكونات المنتج الجزئية والشكل النهائي المتوقع له، ويتم تقدير التكلفة اللازمة لذلك وتكون عادةً أعلى بكثير من تكلفة الهدف حيث تحدد في ضوء معايير فنية وهندسية فهي اقرب إلى التكاليف المعيارية التقليدية التي تحدد في معزل عن البيئة الخارجية للمنشأة. [1]

3- تحديد هامش الربح المستهدف:

ويعرف الربح المستهدف على انه : ذلك الربح الذي ترغب الإدارة في تحقيقه من المنتج المعين.

ويتحدد الربح المستهدف على أساس مجموعة من الاعتبارات منها[2]:

- المعدلات السائدة للتوزيعات على الأسهم في الشركات المنافسة.
- حجم المال المستثمر ومصادره الداخلية والخارجية وحجم القروض ومعدلات الفائدة.
- إمكانية التضحية المتاحة لخفض معدلات العائد، مع عدم الإخلال بهيكل التمويل أو أهداف المستثمرين.
- المعدلات السائدة للودائع الاستثمارية في البنوك وبدائل الاستثمار المتاحة.

4- تحديد التكلفة المسموح بها:

ويمكن الوصول لهذه التكلفة من خلال الفرق بين الأسعار المستهدفة والأرباح المستهدفة فهذه التكلفة هي أقصى تكلفة تكون الإدارة مستعدة للإنتاج بها .

5- مرحلة هندسة القيمة: ويتم فيها إجراء مقارنة بين التكلفةالمسمو ح بها وتكاليف التصميم المقدرة في ضوء خصائص ومواصفات المنتج وذلك في محاولة لخفض التكلفة المقدرة والاقتراب بها من مستوى التكلفة المسموح بها.

6- التصميم النهائي للإنتاج ومعايرة التكلفة:

ويتم فيها ترجمة التكلفة المستهدفة إلى معايير أداء للأنشطة ومعايير تكاليف لكل نشاط ، و إجراء تحليل لتلك المعايير حسب العمليات والعناصر باعتبار أنها معايير ملزمة لكافة الأطراف المشاركة في التصميم

[1] محار عبد اللّه الخليل ،**تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية** ، مرجع سابق، ص 22.
[2] نفس المرجع السابق.

والإنتاج ولا يمكن تجاوزها وفي تحقيقها يتم تحقيق التكلفة المستهدفة ،وتعتبر تلك المعايير بمثابة أهداف إستراتيجية تحقق الملائمة والقدرة التنافسية والخفض الحقيقي للتكلفة. ثم يتم وضع نموذج تجريبي للمنتج طبقا للتكاليف المستهدفة حيث يكشف النموذج التجريبي عن مدى الالتزام بتحقيق تلك التكلفة، وفي حالة عدم إمكانية الوصول إلى الكلفة المسموح بها يتم التخلي عن المنتج.[1]

خامسا : الانتقادات الموجهة لطريقة التكلفة المستهدفة

- صعوبة معرفة رغبات الزبون .
- صعوبة تحديد القيمة التي يدركها الزبون لكل خاصية و وظيفة .
- صعوبة تحديد مواصفات المنتجات المنافسة و خصائصها.[2]
- يمثل أحد مشاكل التكلفة المستهدفة في التحديد الفعلي للتكلفة المستهدفة ، إذ أنه من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتوج معين والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة.[3]

المطلب الثاني : نظام الإنتاج في الوقت المحدد "just in time"

يلعب المخزوندوراً مهماً وكبيراً في حجم التكاليف الكلية للإنتاج والمنتجوغالباً ما يشكل ما نسبته 50% من إجمالي التكاليف في المنشآت الصناعية و% 70من كلفة المبيعات في المنشآت التجارية، لذلك تسعى الشركات إلى تخفيض هذا البند إلى أدنى مستوياته من خلال إتباع الطرق والوسائل التي من شأنها تحقيق هذا وكانت احد هذه الوسائل هي تقنية الإنتاج في الوقت المحدد" Just-In-Time " حيث كانت اليابان وأمريكا من أوائل الدول التي خطت خطوات عملية في مجال استخدام هذه الطريقة ونجحت في تحقيق ميزات كبيرة في مجال تخفيض كلفة المخزون.

أولا : جذور نظام الإنتاج في الوقت المحدد " JIT "

إن البحث عن جذور نظام **JIT** يكشف عن خصائصه من حيث ارتباطه بالأسباب المؤدية إلى ظهوره ، وخاصة أن بعض المنظمات غير اليابانية التي طبقت هذا النظام واجهت صعوبات كثيرة، لأن

[1] محار عبد اللّه الخليل ،**تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية** ، مرجع سابق، ص 22،23.

[2] مروة جمعة طعمة ، **دور التكاليف المعيارية و التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف**،رسالة ماجيستير ، كلية الإدارة و الإقتصاد،بغداد ،2011، ص 08.

[3] راضية عطوي، **دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخصيص التكاليف** ، مرجع سابق،ص 61.

بعض خصائص هذا النظام هي خصائص بيئية أكثر من كونها مفاهيم علمية قابلة للتجديد والتطبيق العام .غير أن هناك وجهتي نظر حول جذور هذا النظام هما[1]:

-**النظرة الأولى** :ترى أن H. Ford قد أخذ بهذه الفكرة منذ بداية القرن السابق عندما أصبحت شركته الخاصة بتصنيع السيارات تعاني من مشاكل في المخزون.

-النظرة الثانية: ترى أن نظام JIT هو نظام ياباني ترتبط جذوره بالبيئة اليابانية وخصائصها المتميزة.

فاليابان بوصفها بلدا يتسم بالحيز المكاني الضيق والاكتظاظ السكاني الكبير والموارد الطبيعية المحدودة، لهذا اعتبر اليابانيون المخزون تبذيرا في المكان وتعطل في موارد ثمينة .

والواقع أن اليابانيين لا ينكرون الاستفادة من طرق الإدارة الأمريكية .إذ يرى رئيس شركة Sony أن شركته تطبق % 60 من طرق الإدارة اليابانية و % 40 من طرق الإدارة الأمريكية .ولكن هذا المزيج الإداري عبر عنه" تاكو موجياوا " من شركة Honda اليابانية بأن الإدارتين متشابهتين بنسبة % 95 ولكنهما تختلفان في كافة الجوانب الهامة.

ثانيا : فلسفة نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT :

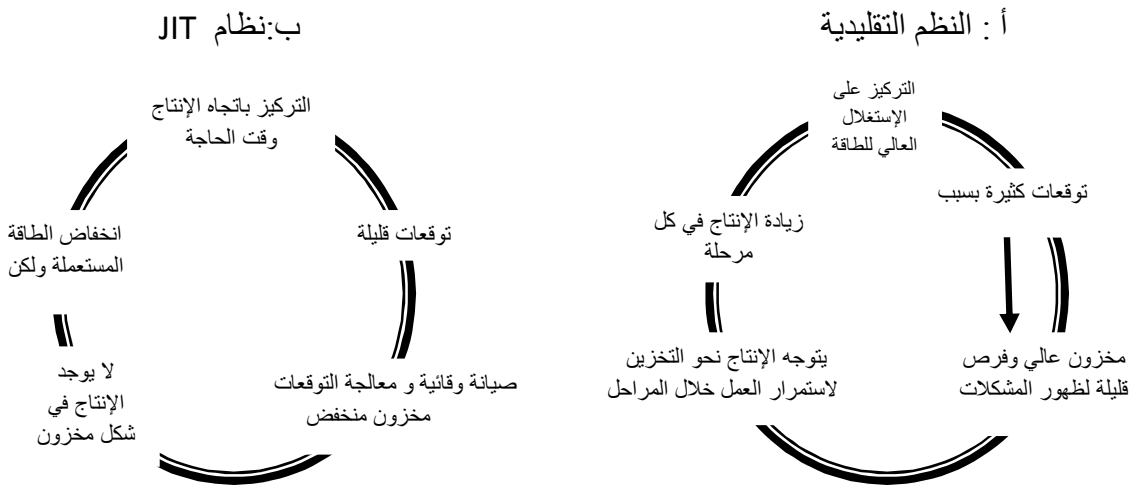
تتمثل فلسفةJIT في تشغيل نظام إنتاجي مبسط وكفء، قادر على الاستخدام الأمثل للموارد، تمهيدا لتلبية الطلبات الحقيقية للمستهلكين بالجودة والكمية المطلوبتين وفي الوقت المحدد والسعر المناسب، ويتمثل الهدف من نظامJIT في إزالة جميع الأنشطة التي ترهق المنظمة بتكلفة غير مباشرة ونفقات غير ضرورية ،وتجنيبها معوقات الإنتاج، وذلك من خلال التكامل بين الجوانب الرئيسية للأنظمة الفرعية وإبرازها بتشكيلة متجانسة، وبنظام تفاعلي.

ويستمد نظامJIT أساسه الفلسفي من فكرة وصول المواد فقط عند الحاجة إليها، وجوهر الفكرة هو إزالة الفاقد (من المواد نتيجة الانتظار للمعالجة، وانتظار التسهيلات للمواد المتأخرة والمنتجات المعيبة والمساحات غير الضرورية والمخزون الزائد عن الحاجة) .وبدون شك فإن ذلك يحقق تخفيضا في التكلفة وتحسينا في الإيرادات، مع تخفيض في الاستثمار المطلوب .وبالمقارنة مع الأنظمة التقليدية فإنه يلاحظ أنها تقوم على التخطيط لإنتاج المنتجات التي توجه نحو التخزين، حيث تعتمد هذه النظم فلسفة المخزون الاحتياطي الذي يستخدم لتلبية الطلبات غير المتوقعة، كما تعمل على تجنب المشاكل الناتجة عن التذبذب في العرض والطلب للمواد والمنتجات والتأخير الذي يحدث في تجهيز المواد وتسليمها في

[1] كية مقري، **نحو تفكير جديد في إدارة الإنتاج في ظل هيمنة التسويق، دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الوطنية الجزائرية** ، أطروحة دكتوراه ، تخصص تسيير المؤسسات ، جامعة الحاج لخضر- باتنة ،2008 ، ص 276.

الوقت المناسب وتعطل الآلات المفاجئ، بالإضافة إلى سوء التنظيم الداخلي .بينما يركز نظام JITجهوده نحو إيجاد حلول للمشاكل السابقة دون اللجوء إلى زيادة المخزون، أي البحث في أسباب المشاكل وإزالتها بدل وضع حلول للحماية من أضرارها [1].ويمكن ملاحظة هذه المقارنة في الشكل الموالي:

الشكل (6) :مقارنة بين الأنظمة التقليدية و فلسفة JIT



المصدر : زكية مقري، **نحو تفكير جديد في إدارة الإنتاج في ظل هيمنة التسويق دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الوطنية الجزائرية** ، مرجع سابق ، ص278.

ثالثا : تعريف نظام الإنتاج في الوقت المحدد

التعريف الأول :نظام يتم بمقتضاه إنتاج كل عنصر على خط الإنتاج حال حاجة الخطوة التالية على خط الإنتاج اليه.[2]

التعريف الثاني :كما يرى" Ohno" أن نظام الإنتاج في الوقت المحدد هو نظام للحصول على جزء معين في الوقت المحدد و بالكمية المناسبة الناتجة عن تجميع معين في وقت محدد [3].

[1] زكية مقري، **نحو تفكير جديد في إدارة الإنتاج في ظل هيمنة التسويق، دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الوطنية الجزائرية** ، مرجع سابق ،ص 277-278.

[2] C.T.Hongren ,**cost accounting** ,pearson education ,14th edition,2012, p20 .

[3] مسعود جايد مشكور، علي نعيم جاسم، **أهمية نظام الإنتاج في الوقت المحدد في الشركات العامة العراقية دراسة تطبيقية** ،كلية الإدارة والإقتصاد ، العراق 2010 ، ص9.

التعريف الثالث : هو النظام الذي من خلاله يتم تشغيل جميع الخطوط الانتاجية و عناصرها،و ذلك لاحتياج كل مرحلة للمرحلة التي تليها ، وأنه يزيل التخزين و يركز على الكفاءة و النوعية في الإنتاج ويركز على مهارة العمال و تدريبهم .[1]

رابعا : أهداف نظام الإنتاج في الوقت المحدد

تتلخص أهم أهداف نظام الإنتاج في الوقت المحدد فيما يلي :[2]

- تخفيض أو إلغاء كافة أنواع المخزون(مخزون المواد الأولية، ومخزون الإنتاج تحت التشغيل، ومخزون الإنتاج التام).
- تقليل الفاقد والتالف في الموارد والوقت اللازم للعملية الإنتاجية، ويأتي تحقيق ذلك من خلال إزالة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج وتؤدي إلى زيادة التكلفة.
- الشراء بالكميات المناسبة لتلبية احتياجات المستهلكين في الوقت المناسب وبالجودة المناسبة.
- تنمية الثقة بين الشركة ومجهزيها وتقوية العلاقة بينهما، من خلال وضع أهداف طويلة الأجل تؤدي إلى ثقة متبادلة بينهما.

خامسا :عناصر نظام الإنتاج في الوقت المحدد "JIT" :

حتى تتمكن المنشأة من تحقيق أهداف تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد "JIT" ، لا بد من توفر عناصر متعددة بصورة مترابطة:[3]

1- التركيز على الزبون:

المقصود بذلك ليس فقط تلبية طلب العميل من حيث الإنتاج والتوصيل بالمواصفات المطلوبة وفي الوقت المحدد، وإنما الاطلاع إلى تنفيذ رغباتهم وتأمين احتياجاتهم المستقبلية، وأن ذلك يخدم المنظمة في وضع خططها المستقبلية للإنتاج حسب طلب الزبون وخلق الولاء والانتماء بين الزبون والمنشأة، وهذا في الواقع أساس نظام الإنتاج في الوقت المحدد "JIT" وأي نظام آخر مهما كان نوعه.

---

[1] إسماعيل يحي التكريتي، **محاسبة التكاليف المتقدمة(قضايا معاصرة)**، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ،2007،ص-ص،41-42.

[2] غسان فلاح المطارنة ،سليمان حسين البشتاوي ، **أثر تطبيق نظام تكاليف الإنتاج في الوقت المحدد على الأداء التشغيلي في الشركات الصناعية الأردنية**، دراسات، العلوم الإدارية،المجلد 34 ، العدد 2، الجامعة الاردنية ، عمان ، الأردن ، 2007، ص304.

[3] سناء نايف اليعقوب ، **أثر تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد على تعظيم ربحية الشكات الصناعية المساهمة العامة في الأردن** ، رسالة ماجستير في المحاسبة ،جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ،2009،ص22.

2- تقدير القوة البشرية العاملة:

إن العنصر البشري في نظام الوقت المحدد يلعب دورا مهما نجاح المصنع وأنظمته، فهو يقوم بتنفيذ الأعمال ويعدمنبعاً للأفكار البناءة، وأن التقدير يتم من خلال الاحترام المتبادل بين العاملين وإدارة المنشأة مع الاهتمام بتوفير البيئة الملائمة للعمل والعناية بتدريبهم المستمروتبّني إبداعاتهم ومعاملتهم على أنهم أساس للنجاح وشركاء في المنشأة .إن هذا التقدير يقود العاملين نحو الشعور بالانتماء والولاء لمنشأتهم وعدم خسارتهم ويكونحافزاً لهم نحو البقاء والعمل بها لمدة أطول لاسيما وأن المنشآت عادة ما تنفق أموالا "لا بأس بها في تدريبهم، وأن انتماء العاملين هذا حتما يقود نحو نجاح المنشأة .ومن الجدير بالذكر أن وجود عمالة متنوعة الوظائف " Multi task Employees" يدعم وبشكل كبير نجاح تنفيذ النظام .

3- تجنب المعيب والتالف والمخلفات

إن ما نقصد به هنا أن المعيب هو ذلك الإنتاج غير المطابق للمواصفات بحسب طلب العميل .أما عن التالف فهو المنتوج الذي لا يحمل قيمة مضافة له.

في حين أن مخلفات تلك الفضلات الناتجة عن العملية الإنتاجية، وأن زيادتها جميعها يؤدي حتما إلى تحميل المنشأة تكاليف إضافية يمكن تجنبها.

إن التالف في المنتجات قد يكون ناجما "عن:

- الإنتاج بكميات أكثر من طلبية العميل "Over Production" ، وأن هذه الزيادة تقود إلى زيادة حجم المخزون وبالتالي أو تلف تلك الكمية الزائدة إذا لم يقابلها طلب وبالتالي زيادة التكاليف.
- التالف نتيجة أعمال النقل والمناولة "Transportation & Handling" حيث يمكن أن يحدث التلف لخلل ما في أسلوب نقل المواد الخام من المورد إلى المنشأة أو قد يحدث التلف عند نقل البضاعة من المنشأة إلى الأسواق.
- وقد ينجم عن الانتظار لمدة طويلة تلف للمواد الخام، وهذا ما يحدثكثيراً للمواد سريعة التلف مثل المواد الغذائية[1].

[1] سناء نايف اليعقوب ، **أثر تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد على تعظيم ربحية الشكات الصناعية المساهمة العامة في الأردن** ، مرجع سابق ، ص23.

4- التحسين المستمر في الأداء والرقابة على الجودة الشاملة:

هذا العنصر يجمع بين مواكبة الإدارة العليا للتطورات المتغيرة بصورة مستمرة والمنافسة الشديدة مع وجود نظرة مستقبلية بعيدة المدى، والتركيز على العنصر البشري كما ذكرنا سابقاً، مع تحديد المنشأة لأهدافها والأساليب التي يجب إتباعها لتحقيق تلك الأهداف.

أما عن رقابة الجودة الشاملة "Total Quality Control" فإنها تساعدكثيراً في زيادة جودة المنتج وتقليل التالف، فكلما زادت قوة إدارة الجودة الشاملة أدى ذلك إلى تقليل التالف وخفض التكاليف وزيادة ربحية المنشأة. [1]

5- نظام المعلومات "Information System"

حيث تم استخدام نظام البطاقات من قبل شركة "تويوتا"، وهو ما يعرف بنظام كانبان "Kanban" في ظل تطبيق نظام الوقت المحدد"JIT" ، هو نظام معلوماتي بسيط يتم استخدامه من قبل مركز العمل داخل المنشأة للاتصال بالمورد من أجل توريد طلبية من مادة ما، وتجهيز طلبية أخرى من المادة نفسها .ويستخدم النظام "كانبان" نوعين من البطاقات :بطاقات السحب التي تعطي الإذن لسحب كمية من المرحلة السابقة، وبطاقات الإنتاج التي تعطي الإذن لمعالجة أو العمل على المواد التي تحتويها حاوية قياسية لوحدات خاصة محددة في البطاقة.

ولضمان نجاح هذا النظام " نظام كانبان " لا بد من توفر شروط خاصة هي:

*يجب أن يكون عدد البطاقاتقليلاً ، إذ إن كميةالمخزون تتحدد بعددها.

*يتم سحب كمية المواد التالية للإنتاج بحسب ما هو محدد بالبطاقة دون زيادة أو نقصان[2].

6- الشراء في الوقت المحدد "JIT Purchasing" :

إن شراء الكمية المحددة وفي الوقت المحدد من العناصر المهمة في نظام "JIT" إذ إنه وبطبيعة الحال يتم تحديد الاحتياجات المطلوبة وبالمواصفات الملائمة وبعدها تحديد كمية الشراء اللازمة بحسب طلب الزبون .ولابد من أن نذكر هنا أهمية العلاقة الوثيقة مع الموردين "إن الشراء في نظام "JIT" يقوم على تطوير علاقات طويلة الأمد مع الموردين" ، مع الأخذ بعين الاعتبار نصائحهم لتحديد المواصفات الفنية للمواد المشتراة، وهذا يقود نحو جودة أعلى وتكاليف أقل[3].

---

[1] سناء نايف اليعقوب ، **أثر تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد على تعظيم ربحية الشكات الصناعية المساهمة العامة في الأردن** ، مرجع سابق ،ص 24.

[2] نفس المرجع السابق ، ص25.

[3] نفس المرجع السابق،ص 26.

سادسا : مزايا نظام الانتاج الوقت المحدد "JIT" :

حتى تتمكن المنشأة من تحقيق أهداف تطبيق نظام الوقت المحدد لابد من توفر عناصر متعددة بصورة مترابطة،وسنقوم فيما يلي بتوضيح عناصر الإنتا ج الخاصة بنظام "JIT" بشكل مختصر:[1]

- تخفيض حجم المخزون وكمية الأموال المستثمرة فيه وفي المباني اللازمة لوضع كميات المخزون الكبيرة.
- تخفيض تكاليف النقل ومناولة المخزون.
- انخفاض عدد الوحدات التالفة والفاقدة بناء على تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة.
- ازدياد إيرادات المبيعات نتيجة لسرعة الاستجابة للعملاء.

سابعا :عيوب ومشاكل نظام الإنتاج الوقت المحدد "JIT"

بالرغم من المزايا التي حققها هذا النظام إلا إنه يواجه عدد من المشاكل والتي أشارت لها العديد من الدراسات حيث أشارت الدراسة حول أسباب عدم تطبيق نظام تكاليف الإنتا ج في الوقت المحدد:[2]

1-عدم ملائمة النظام لمنظمات التي يعمل لها.

2- إن هذا النظام يحتاج إلى الكثير من العمل و الإجراءات التي يصعب تنفيذها.

3- انه يمثل ضغط على اهتمامات المديرين .

4- هناك نقص في المعلومات المتوفرة عن هذا النظام داخل المنظمة.

5- عدم اقتناع الإدارة بالتحول من النظم الحالية إلى نظام تكاليف الإنتاج في الوقت المحدد خوفا من عدم ضمان نتائج تطبيقية.

6- إن بعض الشركات الصناعية لا تطبق فكرة تطبيق نظام تكاليف الإنتاج في الوقت المحدد بسبب الكلفة الحالية التي تتكبدها المنشات في بداية تطبيق النظام من إعداد الإداريين والعاملين ولتغير تعاملات الشركة من الموردين والعملاء.

7-يتطلب النظام ضرورة تطوير نظم المحاسبة بصفة عامة والتكاليف بصفة خاصة والمفاهيم التي يقوم عليها نظام التكاليف بصفة عامة.

8-إن النظام يتطلب عونا كبيرا من الإدارة والعمال وكذلك بين الإدارة والموردين ولا يمكن تطبيق هذا النظام بدون التعامل بين تلك الأطراف.

---

[1] نريمان إبراهيم صباح، **واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة**،مرجع سابق ,ص48.

[2] قاسم محمد عبد اللّه البعاج، **التكامل بين نظام (ABC-JIT) في تخفيض التكاليف للشركات الصناعية**،دراسة تطبيقية ،مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية ، العدد 39 ،2014، ص 372.

المبحث الثالث : بطاقة الأداء المتوازن والمقارنة المرجعية

إن التطور الحاصل في عمل منظمات الأعمال وازدياد حدة المنافسة تطلب من إدارات تلك المنظمات الاهتمام الشمولي بالعمل وبذلك لا يمكن اعتماد مقاييس ومؤشرات مالية ومحاسبية فقط للتعبير عن هذه الشمولية . لهذا تطلب الأمر التغلب على هذه التحديات من خلال انتقال منظمات الأعمال في تفكيرها من العصر الصناعي إلى العصر المعرفي حيث الشمولية والتركيز على جوانب متعددة من الأداء تعطي المنظمة قدرة أكبر على الاستمرار والمنافسة وإرضاء العملاء ومختلف أصحاب المصالح.

المطلب الأول : بطاقة الأداء المتوازن" BSC "

في بداية التسعينات ظهر أسلوب جديد في تقييم الأداء كأحد المقاييس الإدارية المعاصرة التي تستند على تحديد الاتجاه الإستراتيجي للشركة و قياس تقييم الأداء باتجاه تحقيق الأهداف ، و هذا الأسلوب هو ما يعرف باسم بطاقة الأداء المتوازن " Balance Score Card" ، حيث يأخذ بعين الاعتبار التوازن بين النتائج المالية و المحرك الذي يدفع النمو.

أولا :النشأة و التعريف

طورت بطاقة الأداء المتوازن في الولايات المتحدة الأمريكية في بداية التسعينات على يد " David Norton" و"Robert Kaplan" بعد جملة من الانتقادات التي وجهها هاذين الأخيرين للطرق التقليدية في تقييم الأداء، وذلك بأجراء دراسة في 12 مؤسسة مختلفة بعنوان -The Balanced Scorecard « Measures that Drive Performance » ، وكان الدافع الأساسي لهذه الدراسة تبيان أن طرق قياس الأداء التقليدية المعتمدة على البيانات التاريخية لم تعد تفي بالغرض المطلوب لاتخاذ قرارات فاعلة، وقد استغرقت الدراسة عاما كاملا وكانت النتيجة ظهور مفهوم بطاقة الأداء المتوازن. [1]

التعريف الأول :وفي جانفي 1992 نشر الباحثان نتائج بحثهما في مجلة Harvard Business Review، من خلالها عرف الباحثان بطاقة الأداء المتوازن على أنه مجموعة من المقاييس التي توفر للإدارة العليا نظرة شمولية وسريعة على المؤسسة، بحيث تحتوي بطاقة الأداء المتوازن على المقاييس المالية التي تعكس نتائج الأعمال التي تم القيام بها، كما تكمل المقاييس المالية بمقاييس تشغيلية (غير مالية)

[1] مراد كواشي، السعيد بريكة ،**بطاقة الأداء المتوازن المستدامSBSC: أداة فعالة لقياس الأداء وللتشخيص الاستراتيجي دراسة حالة مؤسسة الاسمنت لعين الكبيرة –سطيف–**، الملتقى الدولي الأول حول الطرق والأدوات الكمية المطبقة في التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة د.الطاهر مولاي ،سعيدة، الجزائر ، يومي 19-20 نوفمبر 2013، ص04 .

والمتمثلة في رضا الزبائن، العمليات الداخلية، أنشطة المؤسسة المتعلقة بالابتكار والتحسين[1]، كما طورت هذه التقنية منذ نشأتها عبر ثلاثة مراحل مختلفة ففي المرحلة الأولى صممت بطاقة الأداء المتوازن وقدمت على أساس أداة للتسيير مختصرة تجمع بين أربعة محاور أساسية (المحور المالي، الزبائن، العمليات الداخلية، التعليم والابتكار)، وكانت تهدف أساسا لقياس أفضل للأداء الحالي والمستقبلي للمؤسسة.

التعريف الثاني : كما عرف "Robinson" بطاقة الأداء المتوازن على أنها "نموذج يعرض طرقا متنوعة لإدارة المنظمة لكسب عوائد مرضية من خلال صناعة قرارات إستراتيجية تأخذ بعين الاعتبار الآثار المنعكسة على كل من المحور المالي والزبائن والعمليات والمراحل الداخلية وتعلم الأفراد، وإن تحليل الأداء وقياسه للمحاور المذكورة يعتمد على تحليل وتشخيص مقاييس أداء مالية وغير مالية لأهداف قصيرة وطويلة الأجل.[2]

التعريف الثالث :ويشير "Horngren" إلى أن بطاقة الأداء المتوازن تترجم مهمة المنظمة و إستراتجيتها إلى مجموعة من إجراءات الأداء و التي تمثل إطار عمل تطبيق إستراتجيتها ، و تعتبر هذه البطاقة أداة تقييم ، فصلا عن كونها أداة إستراتجية لكونها تعتمد أربعة مناظير لتقيم أداء المنظمة بدلا من التركيز على المنظور المالي فقط مع أهميته إلا أنه غير كاف لتكوين الصورة الشاملة عن المنظمة، إذ أصبح من المعروف بأن المقاييس التقليدية التي تركز على المنظور المالي غير كافية لبيئة الأعمال المعاصرة ، وأن الاهتمام بمجموعة أوسع من المقاييس التي ترتبط بالجودة ، حجم السوق ، رضا الزبون و العاملين يمكن أن تبصر أكبر بالعوامل التي تسوق الأداء المالي .[3]

وبالتالي كتعريف شامل لبطاقة الأداء المتوازن هي :إطار متكامل الأداء، تساهم في صياغة ونقل وتوصيل إستراتيجية المؤسسة إلى الوحدات والمستويات الإدارية المختلفة، وذلك بترجمة الإستراتيجية إلى أهداف تشغيلية ومؤشرات عملية تحقق رؤية المؤسسة، كما تعمل على خلق التوازن بين جميع الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة.

وقد سميت بطاقة الأداء بالمتوازنة لأنها :[4]

- توازن بين الأهداف قصيرة وطويلة الأجل .

---

[1]Robert S. Kaplan, David Norton, **The Balanced Scorecard- Measures That Drive Performance**, Harvard Business Review, Harvard business school Publishing, Boston, USA, 1992, P71.

[2] مخار عبد اللّٰه الخليل ، **تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الإردنية**، مرجع سابق، ص31.

[3] مريم شكري محمود نديم ،**تقييم الأداء باستخدام بطاقة الأداء المتوازن(دراسة اختبارية في شركة طيران الملكية الأردنية)** ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، قسم المحاسبة و التمويل ،كلية الأعمال ، جامعة الشرق الأوسط، 2013، ص15.

[4] صالح بلاسكة ، **قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإستراتجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية – دراسة حالة بعض المؤسسات** ، رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص الإدارة الإستراتجية ،جامعة فرحات عباس – سطيف- 2012، ص24.

- 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.

ثانيا :أهمية بطاقة الأداء المتوازن

شخصت البحوث والدراسات أهمية بطاقة الأداء المتوازن بمجموعة من النقاط يمكن تلخيصها بالاتي[1]:

1-تعمل بمثابة الحجر الأساسي للنجاح الحالي والمستقبلي للمنظمة على العكس من المقاييس المالية التقليدية التي تفيد بما حدث في الفترة الماضية من دون الإشارة إلى كيفية الاستفادة منها في تحسين الأداءمستقبلاً .

2-تعالج النقص الموجود في أنظمة الإدارة التقليدية بمعنى أنها تعالج عجز هذه الأنظمة عن ربط إستراتيجية المنظمة بعيدة المدى مع أفعالها ونشاطاتها قريبة المدى.

3- توضح الرؤيا وتحسن الأداء و تضع تسلسل للأهداف وتوفر التغذية العكسية للإستراتيجية.

4-تمكن من تشخيص وتحديد بصورة عملية مجالات جديدة ينبغي أن تتميز بها المنظمة لتحقيق أهداف المستهلك والمنظمة.

5- مساعدة المنظمة بالتركيز الكلي على ما ينبغي عمله لزيادة تقدم الأداء.

6- تبقي بطاقة الأداء المتوازن المعايير المالية كملخص مهم لأداء العمل والإدارة وتلقي الضوء على مجموعة مقاييس أكثر عمومية وتفا علا و ترابطا بين العملاء والعمليات الداخلية والعاملين وأداء النظام لتحقيق نجاح مالي طويل الأمد .

ثالثا :المحاور الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن :

تمكن بطاقة الأداء المتوازن المؤسسة من تقييم الأداء على نحو متكامل عن طريق ربط الأهداف المتعددة التي تسعى المؤسسة لتحقيقها وذلك بهدف تعزيز قدراتها التنافسية، ويتم من خلال هذه الأداة ترجمة رؤية المؤسسة إلى أهداف ومقاييس يتم تبويبها في أربعة محاور أو أبعاد يقوم كل منها بتقييم الأداء من منظور مختلف، وعليه فبطاقة الأداء المتوازن نابعة من فكرة متعددة الأبعاد تنظر إلى المؤسسة من أربعة محاور مختلفة وهي :

[1] محار عبد اللّه الخليل ، **تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الإردنية**، مرجع سابق ، ص32.

1- محور الزبائن:

في ظل بيئة الأعمال الراهنة ازداد إدراك متخذي القرارات في المؤسسة بأهمية التركيز على الزبون والعمل على تحقيق رضاه، حيث أنه في حالة عدم رضا الزبون فإنه سيجد في نهاية المطاف على عارضين آخرين سيشبعون له رغباته ويوفرون له احتياجاته، وبالتالي فضعف الأداء من هذا المنظور هو مؤشر رئيسي عن حدوث انخفاض في الأداء مستقبلا، حتى و إن كانت الصورة المالية الحالية جيدة[1]، وعليه فان معظم المؤسسات تعتمد على وضع متطلبات زبائنها في قلب إستراتيجياتها من أجل تحقيق أداء أفضل.

ويمكن الاعتماد في هذا المحور على عدة مقاييس منها رضا الزبائن بحيث يعتبر هذا المقياس من أهم المقاييس التي تعتمد عليه المؤسسات لأنه يتم من خلاله التركيز على قياس نظرة الزبائن إلى المنتجات والخدمات التي تقدمها لهم المؤسسة، فضلا عن بيان المشاكل التي يواجهونها عند التعامل مع المؤسسة ،ومن بين المؤشرات المستخدمة في هذا المجال نذكر نسبة عدد الوحدات المعابة المشحونة إلى الزبائن من إجمالي الوحدات المشحونة، نسبة عدد شكاوي الزبائن إلى عدد الوحدات المباعة، سرعة الاستجابة لطلبات الزبائن، ومعدل التسليم في الوقت المحدد[2].

كما يمكن الاعتماد في هذا المحور كذلك على مدى قدرة المؤسسة على اكتساب والاحتفاظ بالزبائن، حيث أن عملية اكتساب الزبائن ينظر إليها منظورين ، يكمن المنظور الأو ل من حيث أنواع وأعداد الزبائن الذين تم اكتسابهم، والثاني من حيث أسواق الزبائن الجديدة التي تم الوصول إليها وتغطيتها، ويحدد النجاح في تبني إستراتيجيةاكتساب الزبائن حجم ونوع برامج التسويق التي تقوم بها المؤسسة، كما يرتبط هدف الاكتساب بعملية المقارنة بين المنافع والتكاليف التي ستتحملها هذه السياسة، أما مؤشر الاحتفاظ بالزبائن فيتم قياسه من خلال مراقبة عدد المرات التي يكرر بها الزبون عملية شراء سلع أو خدمات المؤسسة، ويتم ذلك من خلال مراقبة المؤسسة لسلوك زبائنها، ويمكن لهذا المقياس أن يكون دقيقا في المؤسسات التي تقدم سلعا وخدمات لزبائن يرتبطون مع المؤسسة، ويسهل التعرف عليهم من خلال سجلات أو قوائم.[3]

---

[1] Ashu Sharma**, Implementing Balance Scorecard for Performance Measurement**, journal of Business Strategy, vol 06, Issue 01, The ICFAI University, India, 2009, P 10.

[2] صالح ابراهيم الشعباني، **المنظور الإستراتيجي لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن محاسبيا وأوجه القصور**، مجلة بحوث مستقبلية ، المجلد 4، العدد 33 ، كلية حدباء ، جامعة العراق، 2011،ص، 112.

[3] وحيد رثعان الختاتنة، منصور ابراهيم السعايدة، **مستوى إدراك مديري الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لأهمية استخدام المقاييس غير المالية لبطاقة الأهداف المتوازنة في تقييم الأداء**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 05، العدد01،الجامعة الأردنية، الأردن، 2009، ص07.

2- محور العمليات الداخلية:

يقصد بالعمليات الداخلية جميع الأنشطة والفعاليات الداخلية التي تتميز بها المؤسسة عن غيرها من المؤسسات والتي من خلالها يتم مقابلة حاجات الزبائن وأهداف المالكين، وعليه فان المقاييس المرتبطة بالعمليات الداخلية لبطاقة الأداء المتوازن يفترض أن تنبثق من العمليات التي يكون لها أثر في رضا الزبائن وتقنياتها المطلوبة لضمان السيطرة على السوق، وعلى متخذي القرارات في المؤسسة أن يقرروا العمليات التي يفترض أن تتفوق أو تتميز بها المؤسسة ومن ثم تحديد مقاييس هذا التميز أو التفوق، ويتضمن هذا المنظور ثلاثة دورات وهي دورة الإبداع حيث يتم وفق هذه الدورة تحديد حجم السوق التي تستوعب السلعة أو الخدمة ويتم هذا بعد إجراء دراسات السوق، بعد ذلك تحدد خطة الإنتاج المطلوبة ونوعية ومعدات الإنتاج والمدة الزمنية للإنتاج، أما الدورة الثانية والمتمثلة في دورة العمليات فهي تتضمن إنتاج وتسليم السلع والخدمات التي تلبي احتياجات الزبائن، أما الدورة الثالثة فهي دورة خدمات ما بعد البيع ، وعليه فان هذه الدورات الثلاث بأنشطتها تعد الحلقة الرابطة بين حاجات الزبائن و متطلباتهم ومستوى الرضا المحقق من جراء تعاملهم مع المؤسسة.[1]

3- محور التعلم النمو والابتكار:

يركز هذا المحور على القدرات والمهارات التي تتمتع المؤسسة بها داخليا والواجب تنميتها لتحقق أهدافها في الأجل الطويل، فالمنافسة في السوق تتطلب من المؤسسة أن تعمل باستمرار على تنمية قدراتها لتحقيق قيمة للعملاء والمساهمين، ولسد هذه الفجوة بين المهارات والقدرات الحالية والمهارات والقدرات المطلوبة لتحقق المؤسسة أهدافها يجب عليها التركيز على ثلاثة مجالات رئيسية وهي العاملين من خلال التدريب وتنمية مهاراتهم وتطوير كفاءاتهم ، الأنظمة كالاعتماد على أنظمة معلومات حديثة، والإجراءات التنظيمية، كما يعتمد هذا المحور على مجموعة من المقاييس أهمها براءات الاختراع الجديدة والمنتجات الجديدة المقدمة في السوق.[2]

---

[1] سحر طلال إبراهيم، **تقويم أداء الوحدات الاقتصادية باستعمال بطاقة الأداء المتوازن– دراسة تطبيقية في شركة زين السعودية للاتصالات–**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 35، العراق،2013، ص،361.

[2] Robert S. Kaplan, Anthony A. Atkinson**, Advanced Management Accounting**,3rd Edition, Printice Hall, New Jersay, USA, 1998, P-P, 372-373.

4- المحور المالي

تعبر المؤشرات المالية فيما إذا كانت عملية صياغة الإستراتيجية وتنفيذها تساهم في تحسين أداء المؤسسة[1]، كما تساعد المؤشرات المالية في تزويد المسيرين على صورة جيدة عن النتائج الاقتصادية للأنشطة التي تم القيام بها في الماضي، ومن بين المؤشرات الشائعة الاستخدام في هذا المحور نذكر معدل العائد على الاستثمار، معدل العائد على حقوق الملكية، والعائد على المبيعات، كما تقدم هذه المؤشرات صورة واضحة عن الأداء المالي للمؤسسة للتأكد أن عملية تنفيذ الإستراتيجية تساهم بصورة فعالة في التحسين المستمر لأداء المؤسسة وتحقيق أهدافها، وكغيرها من المؤشرات التي اشتملت عليها المحاور الأخرى يشترط في المؤشرات المختارة في هذا المحور أن تترجم الأهداف الإستراتيجيةللمؤسسة، كما أن اختيار مقاييس مالية مناسبة يعتمد على دورة الحياة التي تمر بها المؤسسة[2]، أي أن المقاييس المالية تختلف باختلاف تلك المراحل، ففي مرحلة النمو حيث تكون المؤسسة في المرحلة الأولى من دورة حياتها تركز المقاييس المالية على زيادة المبيعات والدخول في أسواق جديدة واجتذاب زبائن جدد والمحافظة على مستوى مناسب للإنفاق على تطوير المنتجات وعمليات التشغيل وتنمية قدرات العاملين وإمكانياتهم، و في مرحلة الاستقرار فتحاول المؤسسة إعادة استثمار أموالها واجتذاب المزيد من الاستثمارات، حيث تركز المقاييس المالية في هذه المرحلة على المقاييس التقليدية مثل العائد على الاستثمار، العائد على حقوق الملكية،والقيمة الاقتصادية المضافة، أما في مرحلة النضج فان المؤسسة ترغب في حصاد نتائج الاستثمارات في المرحلتين السابقتين، وبالتالي تركز المقاييس المالية على تعظيم التدفق النقدي الداخل للمؤسسة بالإضافة إلى مقاييس أخرى مثل فترة الاسترداد وحجم الإيرادات[3]

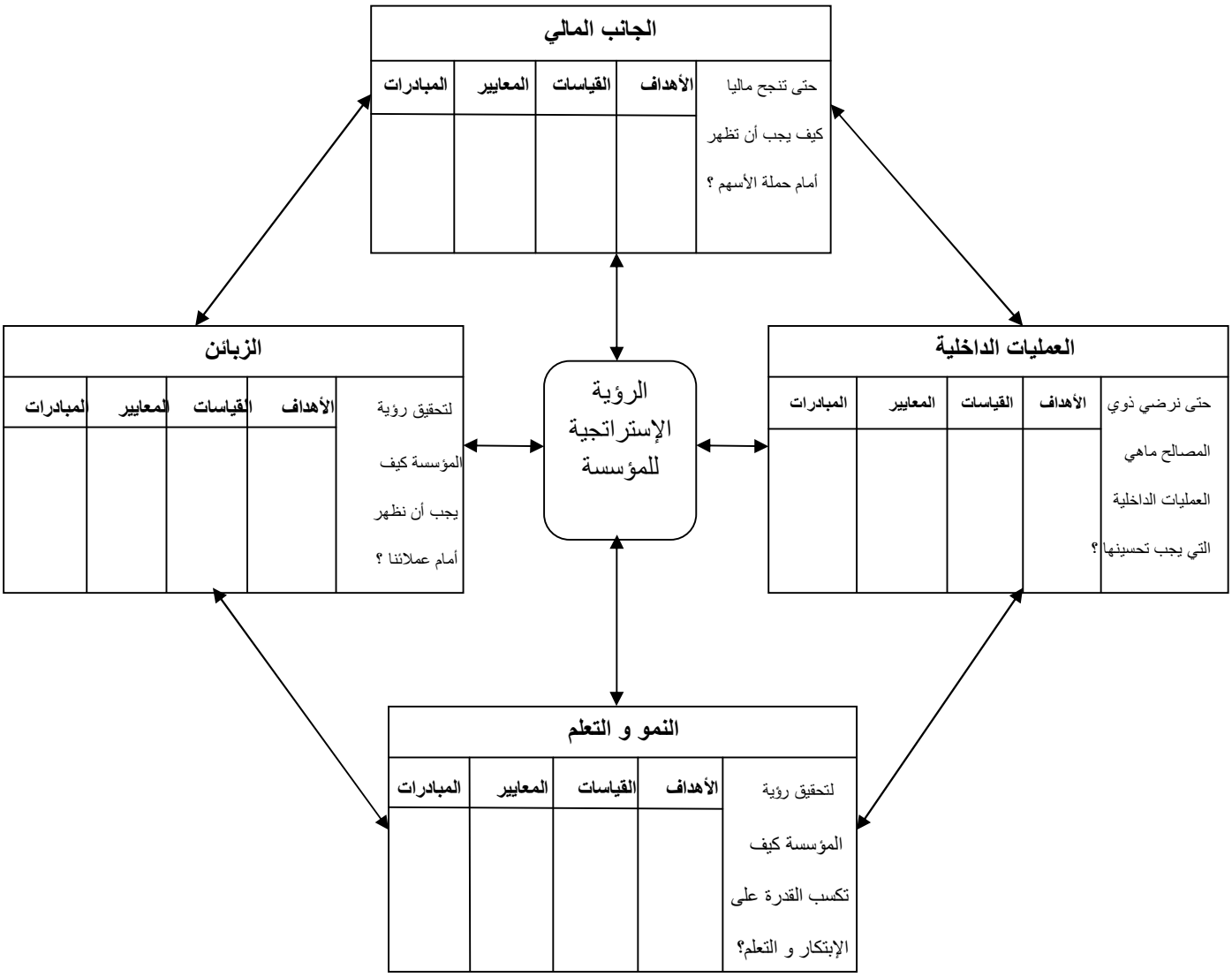
---

[1] Robert S. Kaplan, David Norton, opcit, P 77.

[2] Sanjoy Bose, Keith Thomas, **Applying The balanced scorecard for better performance of intellectual capital**, Journal of Intellectual capital, Vol 08, No 04, Emerald Group Publishing, Bingley, United Kingdom, 2007, P 659.

[3] فاطمة رشدي سويلم عوض، **تاثير الربط والتكامل بين مقاييس الاداء المتوازن (BSC) و نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) في تطوير أداء المصارف الفلسطينية (دراسة تطبيقية بنك فلسطين)**، مذكرة ماجستير غير منشورة في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009، ص،97.

الشكل رقم (7) : نموذج بطاقة الأداء المتوازن



Source : Robert S.Kaplan, **Conceptual foundations of the Balaced Scorecard**, Harvard Business School Accounting & Management Unite Research Paper Series, Working paper 10-074, Harvard Bussiness School, Boston,USA, 2010, P 04.

رابعا :معوقات تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن :

يواجه تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن"BSC" العديد من الصعوبات والمعوقات، والتي يجب أخذها بعين الاعتبار حتى يمكن استخدامه بفاعلية في قياس وتقييم الأداء بالمؤسسات المالية:[1]

1-يفترض نموذج تقييم الأداءالمتو ازن وجود علاقة السبب والنتيجة بين المعلومات غير المالية والإيرادات المالية المستقبلية.

2- تكاليف تصميم مقاييس الأداء المتوازن عالية جدا، حيث يجب قبل تصميم النموذج مقارنة التكلفة بالمنفعة.

3- معظم مقاييس الأداء غير المالية يصعب تقييمها وتفسيرها وتحتاج إلى اجتهاد عند الحكم عليها.

4-سوء التنظيم في بعض المؤسسات المالية يعيق جمع البيانات المطلوبة.

5- عدم توفر الكفاءات الإدارية التي تستخدم نموذج بطاقة الأداء المتوازن.

6-ينتج عن الخلط بين مقاييس الأداء المالية وغير المالية في قياس الأداء توفر كم هائل من المعلومات تفوق طاقة المديرين وتسبب في تشتت الجهود على أهداف متعددة مما ينقص من فاعلية أنظمة قياس الأداء.

7- عدم وجود أسلوب تفصيلي يوضح كيفية اختيار مقياس الأداء لكل مدخل .

المطلب الثاني : المقارنة المرجعية " Benchmarking "

تعدُ المقارنة المرجعية" Benchmarking " أحد المواضيع الإدارية الحديثة التي ظهرت منذ بداية التسعينات، و أصبحت محط اهتمام الكتاب و الباحثين في مجال إدارة الأعمال حيث بدءوا يفكرون في كيفية تطوير المؤسسة لمواجهة مختلف التحديات .

أولا : بدايات المقارنة المرجعية

كانت اليابان أول البلدان التي طبقت مفهوم المقارنة المرجعية " Benchmarking " وذلك عندما بدأ اليابانيون بزيارة العديد من الشركات الغربية في بداية خمسينيات القرن الماضي ، إذا استطاعوا استيعاب ما نقلوه من الغرب من خلال مجموعة ضخمة من التعاقدات للحصول على حق المعرفة مع مراعاة اختيار ما يناسبهم و موائمته مع ظروفهم . وبعد تلك العملية بدأت اليابان في أواخر الستينيات بتطوير

[1] أحمد محمد عبد الحسن ، **مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة في قطاع غزة** ، رسالة ماجيستر في محاسبة و التمويل ، كلية التجارة الجامعة الاسلامية ،غزة، 2009، ص83.

مبتكراتها الخاصة الأمر الذي لم يمنعها من الاستمرار في تطبيق سياسة المقارنة حتى يقفوا على مدى التطور لدى البلدان الأخرى المنافسة ليكونوا أكثر تطورا ويحتفظوا بمكان الصدارة في الإنتاج الصناعي على وجه الخصوص[1].

أما على مستوى التطبيق المتكامل للمقارنة المرجعية فتعد شركة "Xerox " أول من طبقها وذلك في نهاية السبعينيات وبالتحديد عام 1979 .

إذ وجدت هذه الشركة إن المنافسين يبيعون منتجات مماثلة بسعر ارخص ، وبالتالي شرعت في تطبيق شامل للمقارنة المرجعية يهدف إلى التعرف عما يفعله المنافسون بغرض تطبيق أفضل ما لدى كل منهم بعد تعديله ليلائم ظروف شركة " Xerox " إذ شملت المقارنة جميع أنشطة الشركة الفنية والإدارية والتسويقية وقد تحققت نتيجة لذلك النجاحات الآتية :

1-انخفض المخزون بمقدار الثلثين.

2- انخفضت تكلفة العمالة لخدمات ما بعد البيع بمقدار30%.

3- ازدادت إنتاجية نشاط التوزيع بنسبة 10% .[2]

كذلك في عام 1982 طبقت المقارنة المرجعية من قبل شركة "Sunbeam " لإنتاج الأجهزة الكهربائية، إذ قررت تلك الشركة أن تعمل على جعل حصتها السوقية من مبيعات" المكاوي" تصل إلى 30%من حجم المبيعات السنوية ، ولتحقيق ذلك قام فريق البحث في الشركة بشراء عينات من" المكاوي" من جميع أنحاء العالم وتحليل كل عينة بهدف تحديد عدد الأجزاء التي تتكون منها" المكواة" وتكاليف المواد والعمل ، وقد وجد الفريق تفاوتا كبيرا بين الأنواع المختلف ، فمثلا من حيث الأجزاء المكونة للمكواة راوح العدد بين 74 و 147 ويتراوح عدد المثبتات بين 16 و 30 كما تتراوح أنواع المثبتات بين 9 و 15وقد عقد فريق من خبراء الشراء من استراليا وأوربا الغربية وأمريكا مؤتمرا لمدة يومين لمناقشة النتائج السابق ذكرها وقد وجدوا أن منتجات الشركة تقع في المنتصف في كل من البنود الثلاثة المذكورة ، ووجدوا أيضا أن هناك علاقة طردية بين عدد الأجزاء التي تتكون منها المكواة وتكلفة المواد والعمل ، وقد قرر الفريق تصميم مكواة جديدة تتكون من عدد اقل من الأجزاء ومن ثم تكون تكلفتها اقل ، وقد أمكن تصميم مكواة تتكون من 51 جزء فقط وثلاثة مثبتات , وكما توقع المصممون فقد

[1] Horngren , Charles T. Datar , Srikant M. & Foster George , **"Cost Accounting : A Managerial Emphasis**" , 9th ed. , Pearson Education , Inc , Upper Saddle River , New Jersey ,1997,p50.

[2] Blocher , Edward D, Chem , Hing H and Hin Thomas W, **"Cost Management : A Strategic Emphasis"** , 1st ed. , McGraw Hill Co,1999,p12.

حققت المكواة الجديدة خفضا كبيرا في تكاليف الإنتاج بالمقارنة بتكاليف جميع المنافسين بل حتى مع تكاليف المكواة القديمة التي كانت تنتجها الشركة[1].

ثانيا :مفهوم المقارنة المرجعية "Benchmarking "

ترجم العديد من الكتاب والباحثين العرب مصطلح المقارنة المرجعية "Benchmarking" بطرق مختلفة، فمنهم من اصطلح على تسميته بالقياس المرجعي أو القياس المقارن أو المعايرة التنافسية، وعلى الرغم من الفروق اللفظية في الترجمة إلا أنهم يجمعون على المعنى المقصود والفائدة المتحققة من تطبيق هذا الأسلوب.

التعريف الأول : عرفت شركة "Xerox " زيوركس المقارنة المرجعية بأنها عملية قياس مستمرة للسلع والخدمات والأنشطة ومقارنتها مع اقوي المنافسين.[2]

التعريف الثاني: عرف" Besterfield "المقارنات المرجعية بأنها عملية منظمة للبحث عن أفضل الممارسات والأفكار الإبداعية وطرق العمل والعمليات ذات التأثير الفعال، والاستفادة من خبرات الآخرين، فهي أداة للتعلم من الآخرين على كيفية القيام بالأعمال بطريقة صحيحة، ومن ثم محاكاة تلك الطرق والاستفادة منها؛ وذلك لتفادي العودة إلى نقطة البداية.[3]

التعريف الثالث :وعرفت أنها العملية التي تقييم بها العمليات أو الخدمات الداخلية ومقارنتها مع أداء الآخرين.[4]

ثالثا :مبادئ المقارنة المرجعية

يجب أن تتصف المقارنة المرجعية بالحرص على المبادئ التي أساسها تحقيق الفائدة المشتركة للطرفين (المقارن والمقارن به)، وقد وضع بيت الخبرة الأمريكي للمقارنة المرجعية النقاط أدناه كمبادئ:[5]

---

[1] إسماعيل يحيى التكريتي، **المقارنة المرجعية أداة لتقييم الأداء وأسلوب للتطوير المستمر**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد 7 , العدد 24 ,كلية الإدارة والاقتصاد , جامعة بغداد ، 2000 ، ص 214.

[2] Robert .G.Gift, cathrine,F.Kinney**Today's Management Methods**, **A Guide for the healthcare executive ,** 1996,p.245.

[3] مراد سليم عطياني ، عبد الناصر ابراهيم نور، **أثر المقارنات المرجعية في التحسين المستمر لجودة المنتجات و العمليات : دراسة ميدانية على شركات صناعة الأدوية في الأردن** ،المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ،المجلد 10 ، العدد2 ، 2014 ، ص278.

[4] Asher Mike ," **Managing Quality in the service sector**, British library in calatoguing publication data London 1996 ,p15 .

[5] سمير محمد عبد الوهاب، **المقارنة المرجعية لتقييم أداء الوحدات المحلية في الدول العربية، المؤتمر الدولي للتنمية الادارية: نحو أداء متميز في القطاع الحكومي**، معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، 01-04، نوفمبر 2009، ص-ص، 18-19.

- **مبدأ الشرعية Validity Principle**

وهو تحاشي أي عملٍ يُعد من قبيل السرقة لمجهود الآخرين أو معرفة أسرار لا يرغب الآخرون في كشفها ، أو محاولة استخدام المعلومات التي تحصل عليها للإضرار بهم .ويتضمن مبدأ الشرعية أيضا الابتعاد عن التصرفات التي تحتمل الشك أو الاستعانة بمستشار قانوني عند الضرورة.

- **مبدأ الثقة Confidence Principle**

لا تنقل أية معلومات حصلت عليها من شريك في عملية المقارنة إلى طرف ثالث إلا بموافقة الشريك .

- **مبدأ التبادل Interchange Principle**

كن مستعدا لإعطاء شريكك القدر نفسه من المعلومات من النوع نفسه، ومن الأفضل توضيح هذا الاستعداد منذ اللقاء الأول بين الط رفين.

- **مبدأ الاستخدام Utilizing Principle**

لا تستخدم المعلومات التي حصلت عليها من المقارنة في الدعاية والإعلان والتسويق، بل أستخدمها فقط في تحسين عملياتك التشغيلية.

- **مبدأ الاتصال Communicating Principle**

لا تتصل مباشرة بالوحدة التي ترغب في المقارنة معها لدى الشريك، بل ينبغي أن يتم ذلك من خلال المسؤولين.

- **مبدأ الاتصال من طرف ثالث Third-Person Communicating Principle**

لا تفصح عن أسماء الأفراد المشتركين في المقارنة سواء من طرفك أم من طرف الشريك لجهة ثالثة إلا بموافقة الجميع.

رابعا:أهمية المقارنة المرجعية

تلجأ العديد من المنظمات إلى استخدام أسلوب المقارنة المرجعية لتحقيق مجموعة من الأهداف التي تتمثل في ما يلي: [1]

1-**على مستوى العمليات الإنتاجية** :يؤدي استخدام أسلوب المقارنة المرجعية لمنع العودة إلى نقطة الصفر في تصميم طرق وعمليات الإنتاج والاستفادة من أحدث التقنيات التي توصلت إليها الشركات الرائدة في أساليب وطرق الإنتاج .كما تقود المقارنات المرجعية إلى أفكار إبداعية من خلال قيام المنظمات بمحاكاة العمليات المستخدمة في المنظمات الرائدة في القطاع نفسه أو خارج الصناعة نفسها، والعمل على إدخال التحسينات الضرورية على طرق وأساليب العمل في المنظمة نظرا لكون هذه الطرق

[1] مراد سليم عطياني ، عبد الناصر ابراهيم نور،**أثر المقارنات المرجعية في التحسين المستمر لجودة المنتجات و العمليات**، مرجع سابق ، ص279.

والأساليب مجربة وثبت نجاحها في منظمات أخرى. كما تساهم المقارنات المرجعية على منع حالة عدم رضا(To Get The Gain Without The Pain) لدى الموظفين من خلال وضع أهداف مرنه تعتمد على نتائج تم تحقيقها فعلا في الشركات المنافسة.

2-**على مستوى الثقافة** :تشجع المقارنة المرجعية على ظهور وتطور ثقافة التعلم المستمر في المنظمة، كما أنها تساهم في التركيز بشكل مستمر على الزبائن من خلال النظر إلى العمليات التي تسهم في تحقيق قيمة مضافة للمستهلكين لذلك فان المقارنات المرجعية تعد وسيلة للتغلب حيث تقدم Not Invented Here (NIH) على ثقافة المقارنة المرجعية أدلة عملية وليست حقائق نظريه.

3-**على المستوى المالي** :تساهم المقارنة المرجعية في تحسين قدرات المنظمة المالية، حيث تشير الدراسة التي أجراها مركز الجودة والإنتاجية في الولايات المتحدة إن أكثر من ثلاثين شركة استطاعت أن تحقق معدل استرداد سريع للمشاريع التي قامت بها من السنة الأولى .كما يؤدي استخدام أسلوب المقارنة المرجعية إلى ترشيد النفقات وتقليل الوقت والكلفة اللازمة لعمليات التطوير والتحسين المستمر.

4-**على المستوى الاستراتيجي** :يؤدي استخدام أسلوب المقارنة المرجعية إلى مساعدة المنظمات في تطوير نقاط قوتها ومعالجة نقاط الضعف وبناء ميزة المنظمة التنافسية، كما أن المقارنات المرجعية تعد أداة لوضع الأهداف بطريقة تتسم بالموضوعية بناء على المعلومات التي يتم الحصول عليها من البيئة الخارجية للمنظمة، ويشجع هذا الأسلوب المنظمات على الابتكار من خلال قيام المنظمات بمسح للأسواق بشكل مستمر واستخدام المعلومات في تطوير منتجات جديدة وتحسين العمليات الحالية.

خامسا : أنواع المقارنات المرجعية:

تتنوع المقارنات المرجعية وتأخذ أشكالا مختلفة، إلا أن الأنواع الرئيسة تتمثل في :المقارنة المرجعية الداخلية والمقارنة المرجعية التنافسية والمقارنة المرجعية الوظيفية والمقارنة المرجعية الشاملة وفي ما يلي نبذة عن هذه الأنواع: [1]

1-**المقارنة المرجعية الداخلية "Internal Benchmarking** ":

يعد هذا النوع من أسهل وأبسط أنواع المقارنات المرجعية نظرا لإمكانية تطبيق هذا الأسلوب داخل حدود المنظمة بين الأقسام والإدارات المختلفة، فعلى سبيل المثال تقوم فرق المقارنة المرجعية باعتماد إحدى الإدارات أو الأقسام المتميزة في المنظمة كأساس لمقارنة أداء الإدارات الأخرى به وتحديد الكيفية

[1] مراد سليم عطياني ، عبد الناصر ابراهيم نور، **أثر المقارنات المرجعية في التحسين المستمر لجودة المنتجات و العمليات**، مرجع سابق، ص280،

التي أدت إلى تميز هذه الإدارة عن غيرها ونقل تجربتها إلى الإدارات الأخرى في إطار عملية التحسين المستمر.

2-المقارنة المرجعية الوظيفية " Functional Benchmarking ":

تستخدم المقارنة المرجعية الوظيفية للمقارنة بين الوظائف المتماثلة والمتشابهة في المنظمات بصرف النظر عن القطاع الذي تعمل فيه المنظمة، ومن الأمثلة على ذلك قيام أحد المستشفيات بمقارنة أنظمته المحاسبية مع أنظمة إحدى المنظمات الرائدة في قطاع صناعة وتوزيع المواد الغذائية.

3-المقارنة المرجعية التنافسية " Competitive Benchmarking "

تستخدم المقارنة المرجعية التنافسية للمقارنة على المستوى الأفقي مما يتيح للمنظمة مقارنة أدائها مع أداء المنظمات المنافسة لها وتعمل في القطاع الصناعي نفسه تحديدا، ويعد هذا النوع من أصعب أنواع المقارنات المرجعية نظرا للصعوبة والتعقيد في عملية الحصول على المعلومات من المنافسين .

4-المقارنة المرجعية العامة أو العمليات " Generic / Process Benchmarking " :

يستخدم هذا النوع من أنواع المقارنة المرجعية لمقارنة إحدى العمليات التي تقوم بها المنظمة مع عمليات أخرى شبيهة تقوم فيها إحدى المنظمات الرائدة وتعمل في قطاع مختلف تماما، ومن الأمثلة على ذلك قيام أحد المستشفيات بمقارنة خدماته الفندقية التي يقدمها للمرضى مع الخدمات الفندقية المتميزة التي يقدمها أحد الفنادق، وذلك في إطار السعي لاستخلاص التجارب من أجل تحسين مستوى جودة الخدمات الفندقية في المستشفى.

5- المقارنة المرجعية الاستراتيجية "Strategic Benchmarking " :

يهدف هذا النوع من المقارنات المرجعية إلى قياس أداء المنظمة الاستراتيجي ومقارنته بأداء المنظمات الرائدة من أجل تحسين فاعلية التخطيط الاستراتيجي للمنظمة على المدى البعيد، كما يتضمن هذه النوع من المقارنات مقارنة الميزة التنافسية للشركة ومقارنتها مع الميزات التنافسية للشركات الرائدة.

سادسا :خطوات تطبيق المقارنة المرجعية

إن تطبيق المقارنة المرجعية يتم من خلال مجموعة من الخطوات تتمثل بالآتي: [1]

1-مرحلة التخطيط : يتم في هذه المرحلة التعرف على العمليات و الإجراءات التي يراد تحسينها فتتم دراستها بشكل تفصيلي بدءا بمدخلات العملية وانتهاءا بالمخرجات، فالدراسة التفصيلية تساعد على

[1] صالح ابراهيم يونس الشعباني ، جرجيس مصطفى خضر ،**كفاح جبار حسن، استخدام تقنية المقارنة المرجعية في تقويم أداء القطاع السياحي بالتطبيق على عينة من فنادق بعض المحافظات العراقية** ،مجلة العلوم الإقتصادية، المجلد8،العدد 32، ،العراق،2013،ص144.

التعرف على أماكن الخلل والضعف في أي عملية، وتتضمن هذه المرحلةأيضاً تشكيل الفرق المسؤولة عن تطبيق المقارنة المرجعية من ذوى الاختصاص وتحديد الوحدات الاقتصادية التي سوف تتم المقارنة معها.

2-**مرحلة التنفيذ** :يقوم الفريق المسؤول عن تطبيق المقارنة المرجعية في هذه المرحلة بجمع البيانات والمعلومات من مصدرين أساسيين الأول البيانات المنشورة في التقارير والسجلات، والثاني أداء الوحدات الاقتصادية التي تعد الرائدة في مجال عمل الوحدة الاقتصادية التي قد حققت النوعية الجيدة، ويتم من خلال الاتصال بتلك الوحدات و إجراء مقابلات شخصية و زيارات ميدانية لمواقعها وتحليل هذه البيانات من خلال مقارنتها مع أداء الوحدة الاقتصادية لاتخاذ ما يلزم لتحسين مركزها التنافس.

3-**مرحلة ما بعد التنفيذ** :تظهر لدى الوحدة الاقتصادية في هذه المرحلة الفجوات السلبية نتيجة عملية القياس المقارن بعد دراستها وتحليلها في المرحلة السابقة، ويكون العمل هنا منصبا على ردم الفجوة لتحسين أداء الوحدة الاقتصادية وكذلك الرقابة على تنفيذ عملية المقارنة، وتحتاج هذه المرحلة إلى إشرا ك العاملين في عملية المقارنة المرجعية لنقل وتحويل الأفكار من الوحدات الاقتصادية المتميزة وتطبيقها في مجال عملهم وتحتاج أيضا إلى الدعم والتشجيع وتوفير الموارد اللازمة لتطبيق الخطة من قبلالإدار ة العليا. والشكل التالي يظهر مراحل القيام بعملية المقارنة المرجعية و المسؤولين عن كل مرحلة والخطوات اللازمة في كل مرحلة.

الجدول رقم (4) : خطوات تطبيق المقارنة المرجعية والمسؤولين عن كل مرحلة

المرحلة	المسؤول عن المرحلة	الخطوات
التخطيط	الإدارة	1.الحصول على التزام الإدارة.
	مهندسو المعالجة، المالكون،الإدارة	2.تقويم المعالجات . 3.تحديد و توثيق كل من المعالجات القوية و الضعيفة.
	الإدارة	4.اختيار المعالجات التي سوف تقارن. 5.تسكيل فرق المقارنة المرجعية.
	الفرق	6.البحث عن عمل في المرتبة الأفضل. 7.اختيار الشركاء المرشحين للمقارنة المرجعية.
التنفيذ	الفرق مع الشركاء	8.عقد اتفاقيات مع الشركاء . 9. جمع بيانات المقارنة المرجعية.
	زيادة الفرق عند الحاجة	10.تحليل البيانات ، تحديد الفجوة . 11.وضع خطة تنفيذية لغلق الفجوة و التفوق. 12. تنفيذ التغيير.
ما بعد التنفيذ	الإدارة	13.رقابة الإداء 14. تحديث العلامات المرجعية ،استمرارية الدورة.

الزمن ←

المصدر : آل فيحان، إيثار عبد الهادي، **المقارنة المرجعيةالإستراتيجية في صناعة الالكترونيات**، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية،العدد45 ،2005 ،ص 95.

الخلاصـــــــة :

يعد استخدام الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير ذو أهمية بالغة في المؤسسة الاقتصادية ويظهر هذا في النتائج المحققة من قبل المؤسسات باستخدامها لهذه الاتجاهات الحديثة ، من رقابة على التكاليف وتحقيق للجودة ، و كذلك الاهتمام بتدنية التكاليف و تقييم ومتابعة الأداء لغرض تحسينه.

فحتى تتمكن المؤسسة من إحكام الرقابة و تحقيق الجودة العالية، يمكنها تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة و نظام إدارة الجودة الشاملة ، فتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة" ABC" يؤدي إلى الحصول على مخرجات من المعلومات تتسم بالدقة والوضوح، هذا ما جعله نظاما إداريا تسييريا ، فالإدارة أصبحت تعتمد على هذا النظام في اتخاذ القرارات الإستراتيجية التي من شأنها تحديد مستقبل المؤسسة. أما بنسبة لنظام إدارة الجودة الشاملة" TQM" يؤدي إلى الارتقاء بالجودة على مستوى المؤسسة ككل وليس للمنتج فقط، وفي مجال تدنية التكاليف فاستخدام نظام التكلفة المستهدفة يهدف إلى إدارة التكاليف والأرباح المخططة عن طريق القيام بإجراء دراسة للسوق وتحديد للسعر ومعرفة رغبات العميل للوصول إلى ما يرضيه بمعنى التوجه نحو الزبون من خلال ربط أسعار المنتجات بمدى قدرة حصول الزبائن على تلك المنتجات، كما يساهم أسلوب نظام الإنتاج في الوقت" JIT"المحدد مساهمة كبيرة في تخفيض التكاليف في الأنشطة المرتبطة بمرحلة الإنتاج، ولعل من أهم التكاليف التي لا تضيف إلى قيمة المنتج من وجهة نظر العميل والتي أمكن التخلص منها باستخدام هذا النظام هي التكاليف المرتبطة بالمخزون، وهذا بتدنية تكاليف المخزون إلى أدنى حد ممكن مع الحفاظ على جودة المنتجات .

وفيما يخص تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن و أسلوب المقارنة المرجعية فيسهم في تحقيق الأهداف وتقييم الأداء من خلال مؤشرات مالية ومؤشرات غير مالية، مع القيام بمقارنة دورية لنتائج وأداء المؤسسة مع المؤسسات المنافسة أو الرائدة في السوق، ما يؤدي إلى معرفة مواطن الضعف والمجالات التي ينبغي للمؤسسة التركيز عليها في سبيل تحسين أداء عملياتها ووظائفها.

وبالتالي يمكن القول انه حتى يتسنى للمؤسسة مواكبة التطورات الحاصلة و تحقيق أهدافها بكفاءة و فعالية و تعزيز قدراتها التنافسية عليها بالاستعانة بهذه الأساليب الحديثة لمالها من انعكاسات ايجابية على المؤسسة .

الفصل الثالث

تمهيد :

بغية الإلمام بموضوع الدراسة وتكملة الجوانب النظرية التي تم التطرق إليها في الفصول السابقة والإجابة عن الإشكالية الأساسية، نحاول من خلال هذا الفصل إعداد دراسة ميدانية، نسعى من خلالها لتحليل واقع تطبيق هذه الاتجاهات الحديثة ومدى حاجة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتبنيها كمدخل من المداخل التي يمكن الاستعانة بها في بيئة الأعمال الراهنة .

وقد اخترنا لهذا الغرض إعداد استمارة استبيان، تحتوي على مجموعة أسئلة مرتبطة بإشكالية البحث، تم توزيعها على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية ذات الطابع الإنتاجي 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 الدراسة الميدانية

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 و أدوات 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 نتيجة معلومة"[1] ، أما المنهج المستخدم في هذا البحث هو المنهج التحليلي لتفسير وتحليل البيانات والمعلومات المتحصل عليها من هذا الاستبيان ومن ثم تحديد النتائج المترتبة عن 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، و المتمثلة في :

- **الاستبيان** :وهو تقنية مباشرة لجمع المعطيات من خلال طرح أسئلة على الأفراد بطريقة موجهة، هذا ما يسمح بالقيام بمعالجات كمية بهدف اكتشاف علاقة رياضية والقيام بمقارنات رقمية .[2]

المطلب الثاني محددات الدراسة الميدانية

بعدما قمنا بتحديد منهج الدراسة الميدانية و تقنياتها نقوم الآن بتقديم مجتمع الدراسة المتعلق بتقنية الاستبيان وعينتها ، حدودها والمشاكل التي واجهتنا خلال إجرائها.

أولا : مجتمع و عينة الدراسة مجتمع الدراسة:

1- مجتمع الدراسة

يضم مجتمع الدراسة المؤسسات الاقتصادية ذات الطابع الانتاجي في ولاية المدية و التي تطبق نظام محاسبة التكاليف و المتكون من 04 مؤسسات.

[1] صلاح الدين شروخ، **منهجية البحث العلمي للجامعيين**، دار العلوم للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عنابة، 2003 ، ص90 .

[2] محمد حسن عبد الباسط، **أصول البحث العلمي**، مكتبة وهبة، مصر، 1982 ، ص20 .

وقد تم توزيع الاستبيان بواقع 5 استبيانات في كل مؤسسة ،و بذلك يكون عدد الاستبيانات الخاضعة للدراسة 20 استبيان.

2- عينة الدراسة :

جدول رقم(5): المؤسسات التي شملها الاستبيان

الرقم	اسم المؤسسة	مجال نشاط المؤسسة
01	مجمع صيدال فرع- المدية-	صناعة الأدوية
02	مؤسسة poval-البرواقية -	صناعة الصمامات و المضخات
03	شركة كهريف- المدية -	شركة أشغال الكهرباء
04	شركة نفطال	نقل، انتاج وتوزيع الوقود

المصدر :من إعداد الطالبتان

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

الجدول رقم(6): الاحصائيات الخاصة باستمارات الاستبيان

البيان	العدد	النسبة
عدد الاستمارات الموزعة والمعلن عنها	20	%100
عدد الاستمارات المفقودة والمهملة	-	%0
عدد الاستمارات الملغاة	-	%0
عدد الاستمارات الصالحة للتحليل	20	%100

المصدر: من اعداد الباحثتان بالاعتماد على الاستبيانات

ثانيا :حدود الدراسة الميدانية

تتمثل حدود الدراسة الميدانية فيما يلي:

أ . **الحدود المكانية** : تركز الدراسة على عينة مؤسسات ذات طابع انتاجي من ولاية المدية وهذا بحكم سهولة تنقلنا فيها.

ب .الحدود الزمنية : يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه والمقدر ما بين فيفري إلى غاية ماي 2016 ، وذلك بدءا من إعداد وتحضير الاستبيان مرورا بتوزيعه ، ومن ثم جمع الاستمارات ومعالجتها.

ج .الحدود الموضوعية: لا تقوم هذه الدراسة بقياس أهمية تطبيق الاتجاهات الحديثة في مجال مراقبة التسيير ، وإنما اهتمت بدراسة مدى حاجة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف .

ثالثا :فرضيات الدراسة

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

الفرضية الأولى: لا تطبق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف .

الفرضية الثانية: تحتاج المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتبني الاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف لتحسين التسيير وترشيد عملية اتخاذ مختلف القرارت في المؤسسة.

الفرضية الثالثة: توجد عدة صعوبات تعيق تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف.

رابعا :الصعوبات المواجهة في الدراسة:

- قلة المؤسسات الاقتصادية ذات الطابع الانتاجي و التي تستخدم المحاسبة التحليلية في ولاية المدية .
- تزامن الفترة الزمنية التي قمت فيها بتوزيع الاستبيان بفترة إعداد القوائم المالية الختامية في المؤسسات رغم أن الاستبيان يأخذ وقتا يسيرا في الإجابة .
- صعوبة استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) .

المبحث الثاني :عرض الاستمارة

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

المطلب الأول :مراحل إعداد الاستبيان

مر إعداد الاستبيان عبر المراحل 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 6 صفحات 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 (3) محاور رئيسية، حيث تضمن الاستبيان في بدايته معلومات حول المؤسسة ليليه مباشرة المحور الأول الذي حاولنا من خلاله التعرف على واقع تطبيق المؤسسات محل الدراسة للاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف ، وشمل المحور على ستة (6) فقرات، أما المحور الثاني فتضمن ستة (6)أسئلة متعلقة بمدى حاجة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة لتطبيق الاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف ، حيث خصصنا لكل طريقة سؤالا مرفقا بإجابات متوقعة خاصة بكل طريقة، حيث كان السؤال الأول متعلق بطريقة التكلفة على أساس النشاط ABC، أما السؤال الثاني فهو متعلق بإدارة الجودة الشاملة، أما السؤال الثالث فهو متعلق بطريقة التكلفة المستهدفة، وفيما يخص السؤال الرابع فهو متعلق بطريقة نظام الإنتاج الآني، السؤال الخامس مرتبط بطريقة بطاقة الأداء المتوازن، أما السؤال السادس فهو مرتبط بدوره بطريقة المقارنة المرجعية.

فيما يخص المحور الثالث والأخير من الاستبيان فقد تضمن سؤالا واحدا متعلق بالصعوبات التي تواجه تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف، وقد ارفقنا هذا السؤال بستة (6) اجابات متوقعة.

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

الجدول رقم(7) : أوزان الاجابة على الاستبيان

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

المصدر:من اعداد الطالبتان

بعد الانتهاء من صياغة الأسئلة تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين المختصين في المحاسبة و المنهجية ، وقد استجابت الباحثتان لآراء الأساتذة المحكمين وقامتا بإجراء ما يازم من حذف و تعديل في ضوء مقترحاتهم، وذلك تمهيدا لصياغة الاستبيان بشكله النهائي .[1]

المطلب الثاني :اختبار استمارة الاستبيان

أولا : اختبار ثبات الاستبيان

من أجل اختبار ثبات الاستبيان استخدمنا المؤشر الإحصائي ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach) وهي طريقة لقياس ثبات الاستبيان، والجدول التالي يبين أن معامل الثبات مرتفع، مع العلم أن معامل ألفا كرونباخ 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 ثبات الاستبيان ككل:

[1] انظر الملحق رقم (01).

الجدول رقم(8):نتائج اختبار معامل ألفا كرومباخ للاستبيان

معامل Alpha Cronbach	عدد العبارات
0.815	20

المصدر: مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن معامل الثبات الفاكرونباخ المتعلق بالاستبيان ككل قد فاق 0.6 حيث بلغ 0.815 وهو بذلك معامل ثبات عال ما يدل على قدرة الاستبيان على تحقيق أغراض الدراسة، كما انه يشير الى قوة الارتباط والتماسك بين فقراته، وأن إجابات أفراد عينة الدراسة كانت متشابهة إلى حد كبير الأمر الذي يسمح بظهور نتائج أكثر دقة.

2- نتائج ثبات محاور الاستبيان:

قمنا بتقسيم المحور الثاني من الاستبيان الى محاور جزئية حيث يتعلق كل محور جزئي بمجموع الاسئلة المتعلقة بكل أداة لتصبح المحاور الجزئية المكونة للمحور الثاني ستة (6) محاور وفيما يلي معامل ألفاكرونباخ الخاص بكل محور جزئي.

- **اختبار ثبات المحور الجزئي الأول من المحور الثاني:**

الجدول رقم(9):معامل ألفا كرومباخ للمحور الجزئي الأول من المحور الثاني

معامل Alpha Cronbach	عدد العبارات
0.623	03

المصدر:مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول أن معامل ألفا كرونباخ الخاص بالمحور الجزئي المتعلق بطريقة التكاليف على أساس النشاط ABC قد بلغ0.623 وهو أكبر من القيمة 0.6 وهذا ما يؤكد ثباته.

- **اختبار ثبات المحور الجزئي الثاني من المحور الثاني**

الجدول رقم(10): معامل ألفاكرونباخ محور الجزئي الثاني من المحور الثاني

معامل Alpha Cronbach	عدد العبارات
0.720	03

المصدر: مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول أن معامل ألفا كرونباخ الخاص بالمحور الجزئي المتعلق بأسلوب ادارة الجودة الشاملة قد بلغ 0.720، وهذا ما يؤكد على ثبات المحور الجزئي الثاني للمحور الرئيسي الثاني.

- **اختبار ثبات المحور الجزئي االثالث من المحور الثاني:**

الجدول رقم(11): معامل ألفاكرونباخ للمحور الجزئي الثالث من المحور الثاني

معامل Alpha Cronbach	عدد العبارات
0.870	03

المصدر:مخرجات برنامج SPSS

يتبين لنا من خلال الجدول أن معامل ألفا كرونباخ الخاص بالمحور الجزئي المتعلق بأسلوب التكلفة المستهدفة قد بلغ 0.870 ، وهذا ما يؤكد ثبات المحور الجزئي الثالث من المحور الرئيسي الثاني.

- **اختبار ثبات المحور الجزئي الرابع من المحور الثاني:**

الجدول رقم(12): معامل ألفاكرونباخ للمحور الجزئي الرابع من المحور الثاني

معامل Alpha Cronbach	عدد العبارات
0.624	03

المصدر : مخرجات برنامج SPSS

يظهر الجدول أن معامل ألفاكرونباخ الخاص بهذا المحور والمتعلق بأسلوب نظام الانتاج الآني قد بلغ 0.624 وهو ما يؤكد بدوره ثبات هذا المحور.

- **اختبار ثبات المحور الجزئي الخامس من المحور الثاني:**

الجدول رقم(13): معامل ألفاكرونباخ للمحور الجزئي الخامس من المحور الثاني

معامل Alpha Cronbach	عدد العبارات
0.985	02

المصدر:مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه نرى أن معامل ألفاكرونباخ المتعلق بأسلوب بطاقة الاداء المتوازن قد بلغ (0.985) وهو ما يؤكد بدوره ثبات هذا المحور.

- **اختبار ثبات المحور الجزئي السادس من المحور الثاني**

الجدول رقم(14): معامل ألفاكرونباخ للمحور الجزئي السادس من المحور الثاني

معامل Alpha Cronbach	عدد العبارات
0.743	02

المصدر:مخرجات برنامج SPSS

يتبين لنا من خلال الجدول المتعلق باختبار معامل ألفا كرونباخ الخاص بالمحور المرتبط بأسلوب المقارنة المرجعية، أن المعامل قد بلغ 0.743 وهذا ما يؤكد كذلك ثبات هذا المحور.

- **اختبار ثبات المحور الثالث**

الجدول رقم(15): معامل ألفاكرونباخ للمحور الثالث

معامل Alpha Cronbach	عدد العبارات
0.690	06

المصدر:مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول اعلاه المتعلق بالمحور الثالث من الاستبيان والذي خصص لدراسة الصعوبات التي تحول دون تطبيق المؤسسات محل الدراسة لأساليب الادارة الاستراتيجية للتكاليف، أن معامل الفاكرونباخ الخاص به قد بلغ 0.690 وهو ما يؤكد بدوره ثبات هذا المحور.

ثانيا : صدق الاتساق الداخلي

1- اختبار الصدق الداخلي لسؤال والعبارات الخاصة بطريقة التكلفة على أساس النشاط:

كان السؤال المتعلق بهذا المحور الجزئي كالآتي " **حسب رأيك هل تواجه مؤسستكم فيما يخص حساب التكاليف الصعوبات التالية** " :

وكانت العبارات الخاصة بهذا المحور ومعامل ارتباطها موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم(16): معامل الارتباط سبيرمان للمحور الجزئي المتعلق ب ABC

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة Sig
01	تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات .	0.80	0.00
02	تحديد التكلفة النهائية للمنتج بسبب التحميل العشوائي للأعباء غير المباشرة .	0.85	0.00
03	ارتفاع تكاليف المنتجات .	0.77	0.00

المصدر : مخرجات برنامج SPSS

ظهر معامل الارتباط الخاص بعبارات المحور المتعلقة بطريقة التكلفة على أساس النشاط بقيم موجبة تقترب من الواحد (1) عند مستوى دلالة 0.01 وهو ما يدل على وجود تجانس واتساق داخلي لأسئلة المحور الأول.

حيث كان معامل ارتباط العبارة الثانية 0.80 وبمستوى دلالة 0.00 وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد 0.01، أما معامل ارتباط العبارة الثانية فقد كان 0.85 وبمستوى دلالة 0.00، أما معامل ارتباط العبارة الثالثة فقد بلغ 0.77 وبمستوى دلالة 0.00 .

2- اختبار الصدق الداخلي لسؤال والعبارات الخاصة بإدارة الجودة الشاملة

قمنا بصياغة السؤال المتعلق بهذا المحور كالآتي " **حسب رأيك هل تحتاج المؤسسة إلى تطبيق أسلوب ادارة الجودة الشاملة وذلك بسبب** " : و قد كان معامل الارتباط المتعلق بالعبارات المقترحة كالآتي:

الجدول رقم(17): معامل الارتباط سبيرمان للمحور الجزئي المتعلق بإدارة الجودة الشاملة

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة Sig
01	ارتفاع حدة المنافسة بين المؤسسات من نفس القطاع.	0.84	0.00
02	عدم اشراك العاملين في وضع الخطط لتحسين الجودة و الاداء.	0.77	0.00
03	ارتفاع تكاليف منتجاتكم بسبب عدم التزام المؤسسة بتصميم و تحسين المنتجات بصورة مستمرة	0.79	0.00

المصدر: مخرجات برنامجSPSS

يتضح لنا من خلال الجدول أن قيم معامل الارتباط المتعلقة بالمحور الجزئي الخاص بإدارة الجودة الشاملة تظهر بقيم موجبة عند مستوى دلالة 0.01، مما يدل على صدق اتساق العبارات مع محورها.

حيث كان معامل ارتباط العبارة الأولى 0.84 وبمستوى دلالة 0.00 وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد 0.01 ، أما معامل ارتباط العبارة الثانية فقد كان 0.77 وبمستوى دلالة 0.00، أما معامل ارتباط العبارة الثالثة فقد بلغ 0.79 وبمستوى دلالة 0.00 .

3- اختبار الصدق الداخلي لسؤال والعبارات الخاصة بالتكلفة المستهدفة

كان السؤال المتعلق بهذا المحور كالآتي" **حسب رأيك لإنتاج منتجات ذات جودة عالية و بأسعار تنافسية تحتاج المؤسسة إلى** " :

حيث كان معامل الارتباط الخاص بكل عبارة كالآتي:

الجدول رقم(18): معامل الارتباط سبيرمان للمحور الجزئي المتعلق بالتكلفة المستهدفة

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة Sig
1	دراسة أسعار المنافسين كأساس لتسعير منتجات المؤسسة.	0.85	0.00
2	معرفة السعر الذي يكون الزبون مستعد لدفعه مقابل الحصول على هذا المنت	0.79	0.00
3	البحث عن طرق لتخفيض تكاليف المنتج خلال دورة حياة المنتج .	0.88	0.00

المصدر: مخرجات برنامجSPSS

يظهر لنا الجدول أن قيم معامل الارتباط المتعلقة بالمحور الجزئي الخاص بأسلوب التكلفة المستهدفة تظهر بقيم موجبة عند مستوى دلالة 0.01، مما يدل على صدق اتساق العبارات مع محورها.

حيث كان معامل ارتباط العبارة الأولى 0.85 وبمستوى دلالة 0.00 وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.01)، أما معامل ارتباط العبارة الثانية فقد كان 0.79 وبمستوى دلالة 0.00، أما معامل ارتباط العبارة الثالثة فقد بلغ 0.88 وبمستوى دلالة 0.00 .

4- اختبار الصدق الداخلي لسؤال والعبارات الخاصة بنظام الانتاج في الوقت المحدد

كان السؤال المتعلق بهذا المحور كالآتي" **حسب رأيك لتخفيض تكاليف التخزين تحتاج المؤسسة إلى:**"

وكان معامل الارتباط الخاص بكل عبارة كالآتي:

الجدول رقم(19): معامل الارتباط سبيرمان للمحور الجزئي المتعلق بنظام الإنتاج في الوقت المحدد

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة sig
01	الاستغناء عن كافة أنواع المخزون أو تخفيضه إلى أدنى حد ممكن.	0.52	0.00
02	الحد من الهدر في الوقت و الموارد في العمليات الإنتاجية.	0.63	0.00
03	التخلص من الإنتاج المعيب و التالف.	0.80	0.00

المصدر: مخرجات برنامجSPSS

يظهر لنا الجدول أن قيم معامل الارتباط المتعلقة بالمحور الجزئي الخاص بأسلوب نظام الإنتاج المحدد تظهر بقيم موجبة عند مستوى دلالة 0.01، مما يدل على على صدق اتساق العبارات مع محورها.

حيث كان معامل ارتباط العبارة الأولى 0.52 وبمستوى دلالة 0.00 وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.01)، أما معامل ارتباط العبارة الثانية فقد كان 0.63 وبمستوى دلالة 0.00، أما معامل ارتباط العبارة الثالثة فقد بلغ 0.80 وبمستوى دلالة 0.00.

5- اختبار الصدق الداخلي لسؤال والعبارات الخاصة ببطاقة الأداء المتوازن

كان السؤال المتعلق بهذا المحور كالآتي" حسب رأيك لتقييم أداء المؤسسة على نحو متكامل عليها"
وكان معامل الارتباط الخاص بكل عبارة كالآتي:

الجدول رقم(20): معامل الارتباط سبيرمان للمحور الجزئي المتعلق ببطاقة الأداء المتوازن

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	اعتماد مقاييس مالية تعكس نتائج الأعمال التي تم القيام بها.	0.53	0.00
02	الاعتماد على مقاييس تشغيلية (غير مالية)تعكس الأداء الحالي والمستقبلي.	0.62	0.00

المصدر: مخرجات برنامجSPSS

يظهر لنا الجدول أن قيم معامل الارتباط المتعلقة بالمحور الجزئي الخاص ببطاقة الأداء المتوازن تظهر بقيم موجبة ،مما يدل على على صدق اتساق العبارات مع محورها.

حيث كان معامل ارتباط العبارة الأولى 0.53 وبمستوى دلالة 0.00 وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.01)، أما معامل ارتباط العبارة الثانية فقد كان 0.62 وبمستوى دلالة 0.00.

6- اختبار الصدق الداخلي لسؤال والعبارات الخاصة بأسلوب المقارنة المرجعية

كان السؤال المتعلق بهذا المحور كالآتي" **حسب رأيك لمعرفة مستوي أداء مؤسستكم في السوق و تحسينه تحتاج إلى"** : وكان معامل الارتباط الخاص بكل عبارة كالآتي:

الجدول رقم(21): معامل الارتباط سبيرمان للمحور الجزئي المتعلق بأسلوب المقارنة المرجعية

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	معرفة مستوى أداء المؤسسات المنافسة	0.78	0.00
02	القيام بمقارنات دورية لمختلف المنتجات و الخدمات المقدمة لمواكبة التطور التكنولوجي و تقليل النفقات .	0.89	0.00

المصدر: مخرجات برنامجSPSS

يظهر لنا الجدول أن قيم معامل الارتباط المتعلقة بالمحور الجزئي الخاص بأسلوب المقارنة المرجعية تظهر بقيم موجبة عند مستوى دلالة 0.01، مما يدل على على صدق اتساق العبارات مع محورها.

حيث كان معامل ارتباط العبارة الأولى 0.78 وبمستوى دلالة 0.00 وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.01)، أما معامل ارتباط العبارة الثانية فقد كان 0.89 وبمستوى دلالة 0.00.

7- اختبار الصدق الداخلي لسؤال والعبارات الخاصة بالمحور الثالث

يتعلق هذا المحور بمحاولة الوقوف على أهم الصعوبات والتحديات التي تحول دون تطبيق المؤسسات محل الدراسة للاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف، حيث قمنا بصياغة السؤال التالي". **حسب رأيك ما هي الصعوبات التي تحول دون استخدام الاتجاهات الحديثة في مؤسستكم"**.

وكان معامل الارتباط الخاص بكل عبارة كالآتي:

الجدول رقم(22): معامل الارتباط سبيرمان للمحور الثالث

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	عدم معرفة الإدارة بالاتجاهات الحديثة لمحاسبة التكاليف.	0.75	0.00
02	عدم رغبة الإدارة في تغيير الأنظمة السائدة في المؤسسة.	0.83	0.00
03	ارتفاع تكاليف تبني هذه الإتجاهات.	0.70	0.00
04	عدم انتظام وصول المواد في الوقت المحدد .	0.81	0.00
05	عدم ثبات الأسعار يمثل مشكلة عند تطبيق الإتجاهات الحديثة .	0.89	0.25
06	عدم تقبل العاملين لهذا التغيير .	0.69	0.00

المصدر: مخرجات برنامجSPSS

يظهر لنا الجدول أن قيم معامل الارتباط المتعلقة بالمحور الثالث والخاص بأهم الصعوبات والتحديات التي تحول دون تطبيق المؤسسات محل الدراسة لأساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف تظهر بقيم موجبة كذلك عند مستوى دلالة 0.01، مما يدل على على صدق اتساق العبارات مع محورها.

حيث كان معامل ارتباط كل العبارات على التوالي :0.75، 0.83، 0.70، 0.81، 0.89، 0.69 كما كانت كلها تظهر بمستوى دلالة 0.00 وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.01).

المبحث الثالث :تحليل الاستبيان و اختبار 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 : "**لا تطبق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف** " .

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

- لا تطبق المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة نظام التكلفة على أساس النشاط.
- لا تلتزم المؤسسات محل الدراسة بالجودة والعمل على تحسينها المستمر والرقابة عليها من خلال فلسفة إدارة الجودة الشاملة.
- لا تقوم المؤسسات محل الدراسة بتسعير منتجاتها وفقا لطريقة التكلفة المستهدفة.
- لا تطبق المؤسسات محل الدراسة أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد.
- لا تستخدم المؤسسات محل الدراسة بطاقة الأداء المتوازن.
- لا تقوم المؤسسات محل الدراسة بالاعتماد على أسلوب المقارنة المرجعية.

و الجدول التالي يظهر إجابات افراد العينة بالمحور المتعلق بمدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة للاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف.

الجدول رقم(23): الاجابات المتعلقة بواقع تطبيق المؤسسات محل الدراسة الاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف

الرقم	الأسئلة	نعم	لا
01	تستخدم مؤسستكم طريقة ABC لتحديد التكاليف النهائية لمنتجاتها.	0	20
02	تلتزم مؤسستكم بالجودة والعمل على تحسينها المستمر والرقابة عليها من خلال فلسفة ادارة الجودة الشاملة.	15	05
03	تقوم مؤسستكم بتسعير منتجاتها وفقا لطريقة التكلفة المستهدفة.	0	20
04	– تطبق مؤسستكم أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد للتقليل من كميات المخزون من المواد الأولية والإنتاج التام .	0	20
05	تستخدم مؤسستكم بطاقة الأداء المتوازن لتقييم ومتابعة الأداء ومدى تحقيقه للأهداف الموضوعة.	0	20
06	تقوم المؤسسة بصفة دورية بمقارنة تكاليف وجودة منتجاتها مع منتجات المؤسسات المنافسة أو الرائدة في السوق الداخلي أو الخارجي من خلال أسلوب المقارنة المرجعية.	0	20

المصدر :من اعداد الطالبتين (بالاعتماد على اجابات الاستبيان)

كانت إجابات أفراد العينة حول واقع تطبيق الاتجتهات الحديثة لحساب التكاليف في الجدول أعلاه كمايلي :

- بالنسبة لطريقة ABC فقد كانت اجابات أفراد العينة بالأغلبية بعدم تطبيق هذا الأسلوب وهذا ما يؤكد الفرضية الفرعية الأولى والتي تنص " **لا تطبق المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة نظام ABC**".

- أما بالنسبة لأسلوب ادارة الجودة الشاملة فقد كانت اجابات أفراد العينة أن المؤسسات محل الدراسة تهتم بالجودة كعامل مهم وأساسي، ولكنها لا تهتم بإدارة الجودة الشاملة كمفهوم وأسس، إلا أنه بالاعتماد على نتائج الاستبيان فإن ذلك يقودنا إلى رفض الفرضية الثانية التي تنص " **لا تلتزم المؤسسات محل الدراسة بالجودة والعمل على تحسينها المستمر والرقابة عليها من خلال فلسفة إدارة الجودة الشاملة**".
- فيما يخص أسلوب التكلفة المستهدفة فقد كانت كل اجابات أفراد العينة عدم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وهذا ما يثبت صحة الفرضية الفرعية الثالثة والتي تنص " **لا تقوم المؤسسات محل الدراسة بتسعير منتجاتها وفقا لطريقة التكلفة المستهدفة**".
- بالنسبة لطريقة الانتاج في الوقت المحدد فقد كانت جميع إجابات أفراد العينة بعد اعتمادها على هذا الأسلوب وهذا ما يثبت صحة الفرضية الفرعية الرابعة والتي تنص" **لا تطبق المؤسسات محل الدراسة أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد**".
- فيما يتعلق ببطاقة الأداء المتوازن فقد أكدت جميع المؤسسات عن عدم تطبيقها لهذا الاسلوب وهذا ما يثبت الفرضية الفرعية الخامسة والتي تنص" **لا تستخدم المؤسسات محل الدراسة بطاقة الأداء المتوازن**".
- فيما يخص أسلوب المقارنة الرجعية فقد كانت جل اجابات أفراد العينة بعدم الاعتماد على هذا الأسلوب وهذا يثبت كذلك الفرضية الفرعية السادسة والتي تنص " **لا تقوم المؤسسات محل الدراسة بالاعتماد على أسلوب المقارنة المرجعية**".

من خلال تحليل إجابات أفراد العينة واختبار الفرضيات الفرعية يمكن تأكيد واثبات الفرضية الاولى للدراسة الميدانية والتي تنص " **لا تطبق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف** ".

المطلب الثاني : تحليل أسئلة المحور الثاني واختبار الفرضية الثانية

في هذا المطلب سنحاول تحليل اجابات أفراد العينة واختبار صحة الفرضية الثانية " **تحتاج المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتبني الاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف لتحسين التسيير وترشيد عملية اتخاذ مختلف القرارت في المؤسسة** ".

و من أجل تحليل هذه الفرضية يجب بتجزئتها الى 6 فرضيات جزئية:

- **الفرضية الفرعية الأولى** :تحتاج المؤسسات محل الدراسة لأسلوب التكلفة على أساس النشاط ABC كأداة لحساب التكاليف وترشيد عملية اتخاذ القرارات.
- **الفرضية الفرعية الثانية** : تحتاج المؤسسات محل الدراسة لتبني منهج إدارة الجودة الشاملة لترشيد عملية اتخاذ القرارات .
- **الفرضية الفرعية الثالثة** :تحتاج المؤسسات محل الدراسة لتبني أسلوب التكلفة المستهدفة لترشيد عملية اتخاذ القرارات.
- **الفرضية الفرعية الرابعة**: تحتاج المؤسسات محل الدراسة لتبني نظام الإنتاج في الوقت المحدد لترشيد عملية اتخاذ القرارات.
- **الفرضية الفرعية الخامسة** :تحتاج المؤسسات محل الدراسة لتبني أسلوب بطاقة الأداء المتوازن لترشيد عملية اتخاذ القرارات.
- **الفرضية الفرعية السادسة** تحتاج المؤسسات محل الدراسة لتبني أسلوب المقارنة المرجعية لترشيد عملية اتخاذ القرارات.

أولا: اختبار الفرضية الفرعية الأولى

بالنسبة للسؤال الأول والذي نحاول من خلاله اختبار الفرضية الفرعية الأولى من أجل معرفة ما خلصت اليه اجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى حاجة المؤسسات محل الدراسة لتطبيق أسلوب ABC لترشيد عملية اتخاذ القرارات، استخدمنا اختبارOne-Sample T-Test .

كان السؤال المتعلق بهذا المحور كالآتي" **حسب رأيك هل تواجه مؤسستكم فيما يخص حساب التكاليف الصعوبات التالية**" ،والجدول الموالي يبين تحليل العبارات المتعلقة بهذا المحور الجزئي.

الجدول رقم(24):نتائج عبارات المحور الأول المتعلقة بطريقة التكلفة على أساس الأنشطة

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
01	تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات.	4.25	0.78
02	تحديد التكلفة النهائية لمنتجاتكم بسبب التحميل العشوائي للأعباء الغير مباشرة.	4.10	0.71
03	ارتفاع تكاليف منتجاتكم .	2.40	1.30
	الفقرات (1-3) مجتمعة	3.58	0.32

المصدر: مخرجات نظام SPSS

يلاحظ من الجدول رقم (24) أن اجابات أفراد العينة على الفقرة رقم(1) جاءت بمتوسط حسابي 4.25 وبانحراف معياري قدره 0.78، مما يعني أن هناك تأييدا كبيرا لوجود صعوبة في تحميل الأعباء الغير مباشرة ظل الأساليب المطبقة ، السبب الذي يؤدي لضرورة تبني أسلوب ABC باعتباره الأسلوب الذي يغطي الصعوبات والمشاكل المرتبطة بتخصيص الأعباء الغير مباشرة على المنتجات.

أما بالنسبة للعبارة الثانية فقد ظهر متوسطها الحسابي ب 4.10 وهو أكبر من المتوسط الحسابي لمقياس ليكر ت المستخدم 3، في حين ظهر الانحراف المعياري المتوسط ب 0.71، وهو ما يدل أن أفراد عينة الدراسة اتفقت على أن المؤسسات المعنية تجد صعوبة في تحديد التكاليف النهائية لمنتجاتكم بسبب التخصيص العشوائي للأعباء الغير مباشرة، الأمر الذي يؤدي بدوره يؤدي لضرورة تبني أسلو ب ABC باعتباره الأسلوب الذي يغطي الصعوبات والمشاكل المرتبطة بالتخصيص العشوائي للأعباء الغير مباشرة على المنتجات.

فيما يخص العبارة الثالثة فقد ظهر متوسطها الحسابي ب2.40، وبانحراف معياري متوسط قدره 0.30، وهو ما يوضح أن أفراد عينة الدراسة اتفقت على أن المؤسسات المعنية لا تعاني من ارتفاع تكاليف الإنتاج بسبب غياب الرقابة على مسببات التكلفة الأمر الذي يؤدي لعدم ضرورة تبني أسلوب ABC باعتباره الأسلوب الذي يساعد في الرقابة على مسببات التكلفة.

وبشكل عام جاءت نتائج تحليل البيانات المتعلقة بهذه الفرضية الفرعية الأولى ، بمتوسط حسابي للأسئلة مجتمعة 3.58 وهو أعلى من المتوسط الحسابي لمقياس ليكرت المستخدم 3، ، كما بلغ الانحراف المعياري للأسئلة مجتمعة 0.32 وهذا يدل على انسجام واضح وقلة التباين بين إجابات الأفراد المجيبين على أسئلة الاستبانة.

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

الجدول رقم (25) :نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى.

المتغير	T الجدولية	T المحسوبة	مستوى الدلالةsig
الفرضية الفرعية الأولى	2.02	54.30	0.00

المصدر: مخرجات نظام SPSS

يوضح الجدول رقم (25) نتائج اختبار الفرضية الأولى بحيث بلغت T المحسوبة 54.30 و هي أكبر من قيمة T الجدولية 2.02 و مستوى الدلالة الإحصائية 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 نؤكد قبول الفرضية التي تنص على أن **المؤسسات محل الدراسة تحتاج لتطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط ABC كأداة لحساب التكاليف وترشيد عملية اتخاذ القرارات.**

ثانيا : اختبار الفرضية الفرعية الثانية

فيما يخص السؤال الثاني والذي نحاول من خلاله اختبار الفرضية الفرعية الثانية لمعرفة اجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى حاجة المؤسسات محل الدراسة لتبني فلسفة ادارة الجودة الشاملة لترشيد عملية اتخاذ القرارات استخدمنا اختبار One-Sample T-Test .

وكان السؤال المتعلق بهذا المحور كالآتي "**حسب رأيك هل تحتاج مؤسستكم إلى تطبيق أسلوب ادارة الجودة الشاملة وذلك بسبب** ": والجدول الموالي يبين تحليل العبارات المتعلقة بهذا المحور الجزئي.

الجدول رقم(26):نتائج عبارات المحور الجزئي المتعلق بإدارة الجودة الشاملة

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
01	ارتفاع حدة المنافسة بين بين المؤسسات من نفس القطاع.	2.20	1.80
02	عدم اشراك العاملين في وضع الخطط لتحسين الجودة والأداء.	2.88	2.03
03	ارتفاع تكاليف منتجاتكم بسب عدم التزام المؤسسة بتصميم و تحسين المنتجات بصورة مستمرة.	2.00	0.91
	الفقرات (1-3) مجتمعة	2.36	1.15

المصدر : مخرجات نظام SPSS

ظهر المتوسط الحسابي للعبارة الأولى بالقيمة 2.20 وبانحراف معياري متوسط قدره 1.80، وبالتالي فالمتوسط الحسابي للفقرة أقل من المتوسط الحسابي لمقياس ليكرت المستخدم 3، وهو ما يوضح أن أفراد عينة الدراسة اتفقت على أن المؤسسات المعنية لا تواجه منافسة حادة بسبب ضعف جودة منتجاتها أمام منتجات المؤسسات المنافسة.

بالنسبة للعبارة الثانية فقد ظهر متوسطها الحسابي ب 2.88 وهو أقل من المتوسط الحسابي لمقياس ليكرت المستخدم 3، في حين ظهر الانحراف المعياري المتوسط ب 2.03، ، و الذي يدل على أن أفراد عينة الدراسة اتفقت على أن المؤسسات المعنية تشرك العمال في وضع الخطط و هذا من أجل تحسين الجودة و الأداء.

فيما يخص العبارة الثالثة فقد ظهر متوسطها الحسابي ب 2.00، وبانحراف معياري متوسط قدره 0.91 ، وهو ما يوضح أن أفراد عينة الدراسة اتفقت على أن المؤسسات المعنية لا ترجع ارتفاع تكاليف منتجاتها لغياب الالتزام بمبدأ التحسين المستمر للعمليات الانتاجية للمؤسسة ومنتجاتها.

عموما فقد ظهر المتوسط الحسابي للسؤال الثاني بالقيمة 2.36 وبانحراف معياري متوسط قدره 1.15، وبالتالي نلاحظ أن المتوسط الحسابي للمحور أقل من المتوسط الحسابي لمقياس ليكرت المستخدم 3 ، والذي يظهر عدم انسجام و تباين كبير في الاجابات .

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

الجدول رقم(27) :نتائج اختبار الفرضية الثانية

المتغير	T الجدولية	T المحسوبة	مستوى الدلالةsig
الفرضية الفرعية الثانية	2.02	(2.25)	0.071

المصدر: مخرجات نظام SPSS

يوضح الجدول رقم (27) نتائج اختبار الفرضية الثانية بحيث بلغت T المحسوبة 2.25- و هي أقل من قيمة T الجدولية 2.02 و مستوى الدلالة الإحصائية لها0.071 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 رفض الفرضية الثانوية الثانية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أن " **لا تحتاج المؤسسات محل الدراسة لتبني أسلوب التكلفة المستهدفة لترشيد عملية اتخاذ القرارات** ".

ثالثا : اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

فيما يخص السؤال الثالث والذي نحاول من خلاله اختبار الفرضية الفرعية الثالثة لمعرفة اجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى حاجة المؤسسات محل الدراسة لتبني أسلوب التكلفة المستهدفة لترشيد عملية اتخاذ القرارات ،استخدمنا اختبار One-Sample T-Test.

وكان السؤال المتعلق بهذا المحور كالآتي "**حسب رأيك لإنتاج منتجات ذات جودة عالية وأسعار تنافسية تحتاج مؤسستكم إلى**": والجدول الموالي يبين تحليل العبارات المتعلقة بهذا المحور الجزئي:

الجدول رقم(28):تحليل عبارات المحور الجزئي المتعلق بالتكلفة المستهدفة

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
01	دراسة أسعار المنافسين كأساس لتسعير منتجات المؤسسة.	3.90	0.45
02	معرفة السعر الذي يكون الزبون مستعد لدفعه مقابل الحصول على هذا المنتج.	3.85	0.37
03	البحث عن طرق لتخفيض تكاليف المنتج خلال دورة حياته.	4.25	0.42
	الفقرات (1-3) مجتمعة	4.00	0.41

المصدر: مخرجات نظام SPSS

ظهر المتوسط الحسابي للعبارة الأولى بالقيمة 3.90 وبانحراف معياري متوسط قدره 0.45، وبالتالي فالمتوسط الحسابي للفقرة أكبر من المتوسط الحسابي لمقياس ليكرت المستخدم 3، وهو ما يوضح أن أفراد عينة الدراسة اتفقت على أن المؤسسات محل الدراسة تحتاج لدراسة أسعار المنافسين كأساس لتسعير منتجاتها.

بالنسبة للعبارة الثانية فقد ظهر متوسطها الحسابي ب 3.85 وهو أقل من المتوسط الحسابي لمقياس ليكرت المستخدم 3، في حين ظهر الانحراف المعياري المتوسط ب 0.37 ، و الذي يدل على أن أفراد عينة الدراسة اتفقت على أن المؤسسات بحاجة إلى معرفة السعر الذي يكون الزبون مستعد لدفعه مقابل الحصول على هذا المنتج.

فيما يخص العبارة الثالثة فقد ظهر متوسطها الحسابي ب4.25 ، وبانحراف معياري متوسط قدره 0.42، وهو ما يوضح أن أفراد عينة الدراسة اتفقت على أن المؤسسات البحث عن طرق لتخفيض تكاليف المنتج خلال دورة حياته ، السبب الذي يؤدي لضرورة تبني أسلوب التكلفة باعتباره الأسلوب الذي يسعى بالدرجة الاولى لتدنية تكاليف المنتج عبر جميع مراحله.

عموما فقد ظهر المتوسط الحسابي للسؤال الثاني بالقيمة 4.00 وبانحراف معياري متوسط قدره 0.41 ، وبالتالي نلاحظ أن المتوسط الحسابي للمحور أكبرمن المتوسط الحسابي لمقياس ليكرت المستخدم 3 . وبهدف التحقق من الدلالة الإحصائية للنتائج أعلاه ولاختبار الفرضية الفرعية الأولى

تم استخدام اختبارOne-Sample T-Test

الجدول رقم (29): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

المتغير	T الجدولية	T المحسوبة	مستوى الدلالةsig
الفرضية الفرعية الثالثة	2.02	69.54	0.00

المصدر: مخرجات نظام SPSS

يوضح الجدول رقم (29) نتائج اختبار الفرضية الثالثة بحيث بلغت T المحسوبة 69.54 و هي أقل من قيمة T الجدولية 2.02 و مستوى الدلالة الإحصائية 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 الثالثة التي تنص على أن " تحتاج المؤسسات محل الدراسة لتبني أسلوب التكلفة المستهدفة لترشيد عملية اتخاذ القرارات " .

رابعا: اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

كانت الفرضية الفرعية الرابعة كالأتي " **تحتاج المؤسسات محل الدراسة لتبني نظام الإنتاج في الوقت المحدد لترشيد عملية اتخاذ القرارات** "، ولتأكيدها أو نفيها استخدمنا كذلك اختبار One-Sample T-Test.

كان السؤال المتعلق بهذا المحور الجزئي كالآتي "**حسب رأيك لتخفيض تكاليف التخزين تحتاج مؤسستكم إلى** "، والجدول الموالي يبين تحليل العبارات المتعلقة بهذا المحور الجزئي:

الجدول رقم(30):تحليل عبارات المحور الجزئي التعلق بنظام الانتاج في الوقت المحدد

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
01	الاستغناء عن كافة أنواع المخزون أو تخفيضه إلى أدنى حد ممكن.	3.65	0.45
02	الاعتماد على نظام للتموين وقت الحاجة فقط.	4.30	0.35
03	التخلص من الانتاج المعيب و التالف.	3.79	0.42
	الفقرات (1-3) مجتمعة	3.91	0.36

المصدر: مخرجات نظام SPSS

ظهر المتوسط الحسابي للعبارة الأولى بالقيمة 3.65 وبانحراف معياري متوسط قدره 0.45، وبالتالي فالمتوسط الحسابي للفقرة أكبر من المتوسط الحسابي لمقياس ليكرت المستخدم 3، وهو ما يوضح أن أفراد عينة الدراسة اتفقت على أن المؤسسات محل الدراسة مع تخفيض المخزون إلى أدنى حد ممكن لتفادي تكدسها داخل المخازن وهذا ما يشكل الهدف الرئيسي لنظام الأنتاج في الوقت المحدد .

بالنسبة للعبارة الثانية فقد ظهر متوسطها الحسابي ب 4.30 وهو أقل من المتوسط الحسابي لمقياس ليكرت المستخدم 3، في حين ظهر الانحراف المعياري المتوسط ب 0.35 ، و الذي يدل على أن أفراد عينة الدراسة اتفقت على اعتماد المؤسسات على التموين وقت الحاجة.

فيما يخص العبارة الثالثة فقد ظهر متوسطها الحسابي ب3.79 ، وبانحراف معياري متوسط قدره 0.42، وهو ما يوضح أن أفراد عينة الدراسة اتفقت على أن المؤسسات البحث عن طرق للتخلص من الانتاج المعيب و التالف.

عموما فقد ظهر المتوسط الحسابي للسؤال الثاني بالقيمة 3.91 وبانحراف معياري متوسط قدره 0.36 ، وبالتالي نلاحظ أن المتوسط الحسابي للمحور أكبر من المتوسط الحسابي لمقياس ليكرت المستخدم 3 .

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

الجدول رقم (31): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

المتغير	T الجدولية	T المحسوبة	مستوى الدلالةsig
الفرضية الفرعية الرابعة	2.02	35.62	0.00

المصدر: مخرجات نظام SPSS

يوضح الجدول رقم (31) نتائج اختبار الفرضية الرابعة بحيث بلغت T المحسوبة 35.62 و هي أقل من قيمة T الجدولية 2.02 و مستوى الدلالة الإحصائية 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 الرابعة التي تنص على أن " تحتاج المؤسسات محل الدراسة لتبني نظام الإنتاج في الوقت المحدد لترشيد عملية اتخاذ القرارات " .

خامسا:اختبار الفرضية الفرعية الخامسة

كانت الفرضية الفرعية الخامسة كالأتي " **تحتاج المؤسسات محل الدراسة لتبني أسلوب بطاقة الأداء المتوازن لترشيد عملية اتخاذ القرارات** "، ولتأكيدها أو نفيها استخدمنا كذلك اختبار One-Sample T-Test.

وكان السؤال المتعلق بهذا المحور الجزئي كالآتي" **حسب رأيك لتقييم أداء المؤسسة على نحو متكامل عليها** "، والجدول الموالي يبين تحليل العبارات المتعلقة بهذا المحور الجزئي:

الجدول رقم(32):تحليل عبارات المحور الجزئي التعلق بنظام بطاقة الأداء المتوازن

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
01	اعتماد مقاييس مالية تعكس نتائج الأعمال التي تم القيام بها.	4.04	0.58
02	الاعتماد على مقاييس تشغيلية (غير مالية)تعكس الأداء الحالي و المستقبلي.	3.88	0.49
	الفقرات (1-2) مجتمعة	3.96	0.48

المصدر: مخرجات نظام SPSS

نلاحظ من خلال الجدول أن المتوسط الحسابي الخاص بالعبارة الأولى ظهر بالقيمة 4.04 وبانحراف معياري متوسط قدره 0.58 ، وبالتالي فالمتوسط الحسابي للفقرة أكبر من المتوسط الحسابي لمقياس ليكرت المستخدم 3، وهو ما يوضح أن أفراد عينة الدراسة اتفقت على أن المؤسسات المعنية بحاجة للأخذ بعين الاعتبار مقاييس مالية لمتابعة الأداء ومدى تحقيقه للأهداف الموضوعة.

بالنسبة للعبارة الثانية فقد ظهر متوسطها الحسابي ب 3.88 ، في حين ظهر الانحراف المعياري المتوسط ب 0.49، وهو أكبر من المتوسط الحسابي لمقياس ليكرت المستخدم 3، والذي يدل أن أفراد عينة الدراسة اتفقت على أن المؤسسات المعنية بحاجة للأخذ بعين الاعتبار بالإضافة الى المقاييس المالية مقاييس غير مالية متعلقة بقياس مدى رضا الزبائن عن منتجات المؤسسة.

عموما وما تعلق بهذا المحور الفرعي ككل فقد ظهر المتوسط الحسابي له بالقيمة 3.96 وبانحراف معياري متوسط 0.48، وعليه المتوسط الحسابي للمحور أكبر من المتوسط الحسابي لمقياس ليكرت المستخدم 3.

وبهدف التحقق من الدلالة الإحصائية للنتائج أعلاه ولاختبار الفرضية الفرعية الخامسة تم استخدام اختبارOne-Sample T-Test .

الجدول رقم (33): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الخامسة

المتغير	T الجدولية	T المحسوبة	مستوى الدلالةsig
الفرضية الفرعية الخامسة	2.02	53.20	0.00

المصدر: مخرجات نظام SPSS

يوضح الجدول رقم (33) نتائج اختبار الفرضية الفرعية الخامسة بحيث بلغت T المحسوبة 53.20 و هي أقل من قيمة T الجدولية 2.02 و مستوى الدلالة الإحصائية 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 ، و من خلال تحليل الإجابات فإننا نصل إلى قبول الفرضية الفرعية الخامسة التي تنص على أن " **المؤسسات محل الدراسة تحتاج لتبني أسلوب بطاقة الأداء المتوازن المحدد لترشيد عملية اتخاذ القرارات** " .

سادسا :اختبار الفرضية الفرعية السادسة

قمنا بصياغة الفرضية الفرعية السادسة على النحو الآتي" تحتاج المؤسسات محل الدراسة لتبني أسلوب المقارنة المرجعية لترشيد اتخاذ القرارات " ،لتأكيد أو نفي الفرضية استعنا كذلك باختبار One-Sample T-Test.

كان السؤال المتعلق بهذا المحور الجزئي كالآتي" **حسب رأيك لمعرفة مستوى أداء مؤسستكم في السوق و تحسينه أدائها تحتاج إلى**" ، والجدول الموالي يبين تحليل العبارات المتعلقة بهذا السؤال.

الجدول رقم(34):تحليل عبارات المحور الجزئي التعلق بنظام المقارنة المرجعية

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
01	معرفة مستوى أداء المؤسسات المنافسة.	3.78	1.05
02	القيام بمقارنات دورية لمختلف المنتجات و الخدمات المقدمة لمواكبة التطور التكنولوجي و تقليل النفقات .	4.25	0.76
	الفقرات (1-2) مجتمعة	4.01	0.49

المصدر: مخرجات نظام SPSS

نرى من خلال الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي للعبارة الأولى كان 3.78 ، أما الانحراف المعياري فكان 1.05، وبالتالي فالمتوسط الحسابي للفقرة أكبر من المتوسط الحسابي لمقياس ليكرت المستخدم 3، وهو ما يوضح أن أفراد عينة الدراسة اتفقت على أن المؤسسات المعنية بحاجة لمعرفة مستوى أداء المؤسسات المنافسة.

أما فيما يخص العبارة الثانية فقد كان المتوسط الحسابي 4.25 وكان الانحراف المعياري 0.76 وهذا يعني أن أفراد العينة اتفقت في الإجابة أنه على المؤسسات القيام بمقارنات دورية لمختلف المنتجات و الخدمات المقدمة لمواكبة التطور التكنولوجي و تقليل النفقات.

عموما وما تعلق بهذا المحور الفرعي ككل فقد ظهر المتوسط الحسابي له بالقيمة 4.01 وبانحراف معياري متوسط 0.49، وعليه المتوسط الحسابي للمحور أكبر من المتوسط الحسابي لمقياس ليكرت المستخدم 3.

وبهدف التحقق من الدلالة الإحصائية للنتائج أعلاه ولاختبار الفرضية الفرعية الخامسة تم استخدام اختبارOne-Sample T-Test .

الجدول رقم (35): نتائج اختبار الفرضية الفرعية السادسة

المتغير	T الجدولية	T المحسوبة	مستوى الدلالةsig
الفرضية الفرعية السادسة	2.02	25.13	0.00

المصدر: مخرجات نظام SPSS

يوضح الجدول رقم (35) نتائج اختبار الفرضية الفرعية السادسة بحيث بلغت T المحسوبة 25.13 و هي أكبر من قيمة T الجدولية 2.02 و مستوى الدلالة الإحصائية 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 الفرعية السادسة التي تنص على أن " **المؤسسات محل الدراسة تحتاج لتبني أسلوب المقارنة المرجعية لترشيد عملية اتخاذ القرارات** " .

المطلب الثالث: تحليل ومناقشة أسئلة المحور الثالث واختبار الفرضية الثالثة

كانت الفرضية الرئيسية الثالثة كالآتي" **توجد عدة صعوبات تعيق تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف**" ، و من أجل معرفة ما خلصت إليه إجابات أفراد عينة الدراسة حول تلك الصعوبات وإختبار صحة الفرضية، إستخدمنا اختبار One-Sample T-Test.

الجدول رقم(36): الاجابات المتعلقة بالصعوبات التي تواجه المؤسسات محل الدراسة من ناحية تطبيق الاتجاهات الحديثة

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	عدم معرفة الإدارة بالاتجاهات الحديثة.	4.30	0.47
2	عدم رغبة الإدارة في تغيير الأنظمة السائدة في المؤسسة.	3.90	0.49
3	ارتفاع تكاليف تبني هذه الاتجاهات.	3.52	0.65
4	عدم انتظام وصول المواد في الوقت المحدد	4.63	0.41
5	عدم ثبات الأسعار يمثل مشكلة عند تطبيق الاتجاهات الحديثة.	4.71	0.45
6	عدم تقبل العاملين لهذا التغيير	3.47	1.01
	الفقرات (1-7) مجتمعة	4.08	0.44

المصدر: مخرجات نظام SPSS

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن اجابات 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 المستخدم 3.

وبهدف التحقق من الدلالة الإحصائية للنتائج أعلاه ولاختبار الفرضية الفرعية الخامسة تم استخدام اختبارOne-Sample T-Test .

الجدول رقم (37): نتائج اختبار الفرضية الثالثة

المتغير	T الجدولية	T المحسوبة	مستوى الدلالةsig
الفرضية الثالثة	2.02	32.56	0.00

المصدر: مخرجات نظام SPSS

يوضح الجدول رقم (37) نتائج اختبار الفرضية الفرعية السادسة بحيث بلغت T المحسوبة 32.56 و هي أكبر من قيمة T الجدولية 2.02 و مستوى الدلالة الإحصائية لها 0.00 وبما أن قاعدة القرار هي أن نقبل الفرضية الثالثة و التي تنص على وجود عدة صعوبات تحول دون تطبيق الاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف ،و كانت أبرزها تلك المذكورة في الجدول أعلاه ، بالإضافة إلى وجود صعوبات و تحديات أخرى لم تذكر.

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 الاتجاهات الحديثة لمحاسبة التكاليف وكان الهدف الثاني من هذه الدراسة هو معرفة مدى حاجة هذه المؤسسات لتبني الاتجاهات الحديثة لمحاسبة التكاليف بالإضافة إلى محاولة معرفة الصعوبات التي تواجه معظم المؤسسات في تطبيق هذه الاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف.

و من النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة :عدم تطبيق المؤسسات محل الدراسة الاتجاهات الحديثة لمحاسبة التكاليف وهذا بسبب جملة من الصعوبات من بينها ارتفاع تكاليف تطبيق هذه الاتجاهات الحديثة ،مع أنها في حاجة لتطبيق هذه الاتجاهات.

الخاتمة العامة

مما لا شك فيه أن التغيرات التي حدثت و مازالت تحدث في العالم ، تركت أثرها على كافة المستويات الاقتصادية ، التكنولوجية ، الاجتماعية والسياسية ، و لعل تحرير التجارة الخارجية و ضرورة التواجد تحت مظلة العولمة يعد أهم التغيرات التي حدثت على المستوى الاقتصادي . وقد ظهرت العديد من المفاهيم الجديدة ، وأصبح لزاما الاعتناء بمفهوم الميزة التنافسية و كيفية كسب أسواق جديدة وطريقة تحقيق أكبر قيمة للزبون و ما إلى ذلك من الأفكار المستحدثة .

و بسبب التطورات و المستجدات التي تحدث في البيئة الخارجية، الأمر الذي فرض ضرورة تبني تلك المؤسسات بمختلف أشكالها و أحجامها أساليب و طرق تسيير حديثة وهذا بهدف البقاء و الاستمرار و التفوق 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 أهمية تبني المؤسسات الاقتصادية للأساليب الحديثة لمعالجة التكاليف كمنهج يمكن لتلك المؤسسات الاستفادة منه في تحسين التسيير وترشيد عملية اتخاذ القرارات و تعزيز قدراتها التنافسية.و ذلك من خلال معالجة الإشكالية المطروحة و التي كانت كالأتي :" **فيما تتمثل أهمية تطبيق الاتجاهات الحديثة في مجال مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ؟ "**

و للإجابة عن هذه الإشكالية و الأسئلة المتفرعة عنها قمنا بتقسيم دراستنا إلى ثلاثة فصول ، حيث خصص الفصل الأول و الفصل الثاني لدراسة النظرية في حين خصص الفصل الثالث لدراسة الميدانية إذ حولنا إبراز مدى حاجة المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لتطبيق الأساليب الحديثة لمعالجة التكاليف، من اجل تحسين التسيير و ترشيد القرارات و رفع القدرة التنافسية و كذلك محاولة معرفة أهم الصعوبات و المعوقات التي تحول دون تبنيها ، من خلال دراسة تحليلية تم الاعتماد فيها على استبيان لجمع البيانات من اجل تحليلها و مناقشة نتائجها للوصول لتحقيق أهداف الدراسة . 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 : " **تمثل الاتجاهات الحديثة لمحاسبة التكاليف بديلا للطرق التقليدية** " إذ توصلنا من خلال الدراسة النظرية لإثبات صحة و قبول هذه الفرضية و هذا بسبب الانتقادات الكثيرة الموجهة للنظم التقليدية لمحاسبة التكاليف و التي لم تعد تواكب بيئة الأعمال الراهنة .

2- الفرضية الثانية :

و المتمثلة في : " **توفر الاتجاهات الحديثة لمراقبة التسيير و محاسبة التكاليف إمكانية تحسين و ترشيد عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة** " ، فقد تم قبولها و إثبات صحتها من خلال الدراسة النظرية وذلك للمزايا التي يوفرها تبني هذه الاتجاهات من تحديد دقيق لتكاليف و زيادة فعالية الرقابة.

3- الفرضية الثالثة:

وكانت كما يلي : " **المؤسسات الاقتصادية في حاجة لتطبيق الاتجاهات الحديثة في حساب التكاليف** " ، فقد تم اختبارها و تأكيدها و هذا استنادا للدراسة الميدانية و ذلك لان هذه الاتجاهات تساعد المؤسسة على التحميل الأمثل للأعباء غير المباشرة ، وتعمل على التحسين المستمر للمنتجات بالإضافية إلى دراسة أسعار المنتجات المنافسة وهذا حتى تضمن استمراريتها في ظل الوضع الراهن.

4- الفرضية الرابعة:

و المتمثلة في:"**تواجه المؤسسات الاقتصادية صعوبات تحول دون تطبيق الاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف**"،فقد تم إثباتها تبعا لنتائج الدراسة الميدانية ومن أهم هذه الصعوبات نقص الإدراك بهذه الاتجاهات وارتفاع تكاليف تبنيها .

ثانيا:النتائج العامة

1- تحتل محاسبة التكاليف أهمية بالغة في المؤسسة حيث يمكن اعتبارها نظاما داخليا فرعيا للمعلومات له تقنياته الخاصة لجمع وفحص وتبويب التكاليف بغرض تحليلها،حيث تسمح بحساب التكاليف لأهداف التسيير وتقييم الأداء.

2-إن معظم المؤسسات الاقتصادية تعتمد في نظام تكاليفها على الطرق التقليدية .

3-إن التكاليف غير المباشرة هي المحور الأساسي في محاسبة التكاليف نظرا لصعوبة تحميلها على المنتجات.

4-إن الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف توفر معلومات دقيقة حول التكاليف بأكثر مصداقية ، وهذا ما يساعد الإدارة العليا في اتخاذ القرارات. وهذه الأنظمة هي:نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، أسلوب إدارة الجودة الشاملة،أسلوب التكلفة المستهدفة،نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT ،بطاقة الأداء المتوازن،والمقارنة المرجعية.

5-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 و هذا يساهم في التحديد الدقيق للتكاليف النهائية للمنتجات و الخدمات.

6-يساهم أسلوب إدارة الجودة الشاملة من خلال التركيز على التوجه نحو الزبائن و ذلك بزيادة رضاهم وكسب ولائهم ، وهذا بتوفير سلع أو خدمات تتناسب مع متطلباتهم من حيث الجودة ، التكلفة و الوقت .

7-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 ، و البحث عن إمكانية تدنية التكاليف على مستوى جميع مراحل دورة حياة المنتج .

8-يساهم نظام الإنتاج في الوقت المحدد من خلال فلسفته المرتبطة باستغلال جميع الموارد المتاحة للمؤسسة، العمل على الوصول بالمخزون إلى أدنى مستوى ممكن، خفض وقت الإنتاج، و القضاء على جميع مظاهر الإسراف و التلف في جميع أنشطة المؤسسة.

9-تساهم بطاقة الأداء المتوازن في صياغة ونقل و توصيل إستراتيجية المؤسسة إلى مختلف الوحدات و المستويات الإدارية كما تعمل على خلق التوازن بين جميع الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة.

10-يساهم أسلوب المقارنة المرجعية في القيام بمقارنات دورية لنتائج و أداء المؤسسة مع المؤسسات المنافسة أو الرائدة في السوق، و هذا من أجل معرفة مواطن الضعف و العمل على تحسينها.

ثالثا:التوصيات

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

1- العمل على فتح برامج تكوينية و تخصصات تتضمن مقاييس خاصة بالأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف.

2- تنمية الوعي لدى مدراء المؤسسات الاقتصادية ذات الطابع الإنتاجي لتبني الاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف نظرا للمزايا التي توفرها هذه الأخيرة .

3- على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية القيام بدورات تكوينية لفائدة عمالها وذلك بتنمية قدراتهم المعرفية حول الاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف .

رابعا: آفاق 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 :

- علاقة الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف فيما بينها .
- وضع نموذج لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في ظل النظام المحاسبي المالي.

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 .

قـائمـة المراجـع

I. قائمة المراجع باللغة العربية:

أولاً :الكتب

1– الأخرس عاطف، الهنيني إيمان، حمودة سمير ، الجعبري أحمد، **محاسبة التكاليف الصناعية** ، دار البركة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن ، بدون سنة نشر.

2– اسماعيل يحي التكريتي ، **محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)** ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن،2007 .

3– بو يعقوب عبد الكريم ، **المحاسبة التحليلية** ،ديوان المطبوعات الجامعية ، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر ، 1998.

4– رحال علي، **سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،1992 .

5– زكرياء فريد عبد الفتاح ، **محاسبة التكاليف** ، دراسة نظرية و تطبيقية ، الدار الجامعية ، القاهرة ، 2000.

6– سفيان بن بلقاسم ، حسين لبيهي ، **المحاسبة التحليلية** ، **منهجية حساب سعر التكلفة** ، دار الأفاق الجزائر،بدون سنة نشر.

7– صالح عبد الله الرزق و عطا الله وراد خليل ، **محاسبة التكاليف الفعلية** ،دار زهران للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ،1998 .

8– صلاح الدين شروخ، **منهجية البحث العلمي للجامعيين**، دار العلوم للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عنابة،.2003 .

9– فهمي مصطفى الشيخ ،**التحليل المالي** ،رام اللّه ،فلسطين ، الطبعة الأولى ،2008.

10– فواز التميمي وأحمد الخطيب، **إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات التأهيل للايزو" 9001 "**، الطبعة الأولى،عالم الكتاب الحديث للنشر و التوزيع ، الأردن ،2008.

11– محمد الفيومي محمد ، **أصول محاسبة التكاليف** ، دار النهضة العربية ، بيروت، لبنان، 1988.

12– محمد حسن عبد الباسط، **أصول البحث العلمي**، مكتبة وهبة، مصر،1982 .

13– محمد رفيق الطيب ،**مدخل للتسيير – أساسيات ،وظائف ،تقنيات –** ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر ، ج1 ،ن الطبعة الأولى ،1995.

14– محمد سعيد أوكيل ، **تقنيات المحاسبة التحليلية،** الجزء 1 ، دار الآفاق، الجزائر1998 .

15– محمد عبد الفتاح ياغي، **مبادئ الإدارة العامة،** مطبعة الفرزدق، السعودية،1994 .

16– محمد فركوس، **الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير،** ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،الطبعة 6،2001 .

17– معراج هواري ،مصطفى الباهي ،**مدخل إلى مراقبة التسيير،** ديو ان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ،2011.

18– ناصر دادي عدون ، **المحاسبة التحليلية** ، دار المحمدية ، الجزائر ، 1999.

19– ناصر دادي عدون ،**تقنيات مراقبة التسيير**،دار المحمدية،الجزائر،1999.

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

21– وليد ناجي الحيالي ، **الإتجاهات الحديثة في التحليل المالي** ،دار الوراق ،عمان ،الأردن ،2004.

ثانياً : أطروحات الدكتوراه

1– درحمون هلال، **المحاسبة التحليلية :نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية – دراسة مقارنة –** ، أطروحة دكتوراه غير منشورة في العلوم الاقتصادية فرع نقود ومالية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005.

2- زكية مقري، **نحو تفكير جديد في إدارة الانتاج في ظل هيمنة التسويق دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الوطنية الجزائرية (ملبنة الاوراس بباتنة ووحدة قارورات الغاز بباتنة)**، أطروحة دكتوراه غير منشورة في علوم التسيير تخصص تسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة الجزائر، 2008.

3- يحياوي نعيمة ، **أدوات مراقبة التسيير بين النظرية و التطبيق ، دراسة حالة قطاع صناعة الحليب** ، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية ،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ،جامعة الحاج لخصر، باتنة ،2009.

ثالثاً :مذكرات الماجستير

1- أحمد محمد عبد الحسن ، **مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة في قطاع غزة** ، رسالة ماجيستر، محاسبة و التمويل ، كلية التجارة الجامعة الاسلامية ،غزة 2009.

2- أحمد محمود خليل الأسطل، **دور بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء آليات الحوكمة "دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية** "، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة و التمويل ، كلية التجارة ،الجامعة الإسلامية ،غزة، فلسطين ،2010،

3- أمين بن سعيد ، نظام **محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير و تحسين الأداء" دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة ، الري"**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3،2010 .

4- باسل فارس قنديل، **أثر تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة على السياسات التنافسية في المنشآت الصناعية "دراسة تطبيقية على منشآت القطاع الصناعي في قطاع غزة"**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في إدارة الأعمال،كلية التجارة ،الجامعة الإسلامية غزة،2008 .

5– بونقيب أحمد ، **دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير ، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة**، رسالة ماجستير، تخصص علوم تجارية ، فرع إدارة الأعمال ، جامعة محمد بوضياف ،المسيلة،2006.

6– حاب الله الشريف،**دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن سوق اهراس"**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة ، 2009.

7– حابي أحمد، **دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية "دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية"** ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر2010.

8– حسن عيسى أبو حمام ، **أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتجية المطبقة من قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين (PEX) وتأثيرها على الهيكل التمويلي لتلك الشركات** ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة،كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الازهر، غزة، 2013.

9– ختيم محمد العيد، **إدارة الجودة الشاملة وإستراتجية المؤسسة دراسة ميدانية سونلغاز**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة ، الجزائر ، 2009 .

10– راضية عطوي، **دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخصيص التكاليف**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر،2008.

11– زابي مريم ،عيسى عيدة ،**مراقبة التسيير كنظام للمعلومات ، دراسة حالة مفتشية الضرائب سور الغزلان** ، مذكرة ماستر ،تخصص إدارة الأعمال الإستراتيجية ، معهد العلوم الإقتصادية ، التجارية و علوم التسيير، المركز الجامعي العقيد أكلي محند اولحاج ، البويرة ،2012.

12- سالمي ياسين، **الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة دراسة حالة مؤسسة نفطال فرع GPL البليدة**،مذكرة ماجيستير غير منشورة في العلوم التجارية ، فرع محاسبة و تدقيق ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ، جامعة الجزائر 3،2010.

13- سناء نايف اليعقوب ، **أثر تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد على تعظيم ربحية الشكات الصناعية المساهمة العامة في الأردن** ، رسالة ماجستير في المحاسبة ،جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ،2009.

14- صالح بلاسكة ،**قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإستراتجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية – دراسة حالة بعض المؤسسات –**، رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص الإدارة الإستراتجية ،جامعة فرحات عباس ، سطيف، 2012 .

15- صفاء لشهب ،**نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه المعدنية بموزاية** ، رسالة ماجستير ،تخصص إدارة الأعمال ، جامعة الجزائر 2006.

16- طوايبية أحمد، **المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج**،رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003.

17- العيهار فلة، ، **دور الجودة في تحقيق الميزة التنافسية** ، مذكرة غير منشورة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص ادارة أعمال، ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ،جامعة الجزائر، 2005.

18- فاطمة رشدي سويلم عوض، **تاثير الربط والتكامل بين مقاييس الاداء المتوازن (BSC) و نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) في تطوير أداء المصارف الفلسطينية ،دراسة تطبيقية بنك فلسطين**، مذكرة ماجستير غير منشورة في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009.

19– محار عبد الله الخليل،**تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية** ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة ، كلية الأعمال ، جامعة الشرق الأوسط ،2012 .

20– محمد راجح خليل أبو عواد، **أهمية إستخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية** ،رسالة ماجستير في المحاسبة ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ، كلية العلوم الإدارية و المالية ،2008.

21– محمد محمود عبد الله النحوي ، **أهمية التكامل بين الجودة إدارة الجودة الشاملة وتقنيات إدارة التكلفة في تحسين الأداء في الشركات الصناعية المساهم العامة الأردنية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة ، كلية الأعمال ، جامعة الشرق الأوسط ، 2013.

22– محمد محمود عبد الله النحوي ، **أهمية التكامل بين الجودة إدارة الجودة الشاملة وتقنيات إدارة التكلفة في تحسين الأداء في الشركات الصناعية المساهم العامة الأردنية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة ، كلية الأعمال ، جامعة الشرق الأوسط ، 2013.

23– مروة جمعة طعمة ، **دور التكاليف المعيارية و التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف**،رسالة ماجيستير ، كلية الإدارة و الإقتصاد،بغداد ،2011.

24– مريم شكري محمود نديم ،**تقييم الأداء باستخدام بطاقة الأداء المتوازن(دراسة اختبارية في شركة طيران الملكية الأردنية)** ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، قسم المحاسبة و التمويل ، كلية الأعمال ، جامعة الشرق الأوسط، 2013.

25– مزغيش عبد الحليم**تحسين أداء المِ ؤسسة في ظل إدارة الجودة الشاملة** ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر،**2012**.

26- نريمان إبراهيم صباح، **واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة**،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة و التمويل، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية، غزة ،2008.

27- هادفي خالد، **دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية "** ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة،2013.

رابعاً :المداخلات و المقالات

1- إسماعيل يحيى التكريتي، **المقارنة المرجعية أداة لتقييم الأداء وأسلوب للتطوير المستمر**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد 7 , العدد 24 ,كلية الإدارة والاقتصاد , جامعة بغداد ،2000.

2- آل فيحان، إيثار عبد الهادي، **المقارنة المرجعية الإستراتيجية في صناعة الالكترونيات**، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية،العدد45 ،2005 .

3- باسم عباس آريدي الجاسمي ، **مبادئ الجودة الشاملة وأثرها في تحقيق الأسبقيات التنافسية – دراسة ميدانية في مصنع نسيج الديوانية** ،مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية ، المجلد9 ،العدد2، جامعة القادسية، 2007.

4- بن سعيد محمد ، قدوري هدى صلطان ،**مداخلة بعنوان :تجارب نموذجية لتطبيق آليات مراقبة التسيير في تسيير المؤسسة الاقتصادية** ،دراسة حالة لمؤسسات جزائرية ، الملتقى الدولي الأول حول الطرق الكمية المطبقة في التسيير، جامعة سعيدة،2013.

5- بن سعيد محمد ، قدوري هدى صلطان ،**مداخلة بعنوان :تجارب نموذجية لتطبيق آليات مراقبة التسيير في تسيير المؤسسة الاقتصادية**، بدون سنة نشر.

6- حاج قويدر قورين ، **نظام محاسبة التكاليف و دوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية** ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الشلف ،مجلة الكترونية ، بدون سنة نشر.

7– رغد هاشم جاسم، **مساهمة هندسة القيمة بتخفيض التكاليف على اساس الأنشطة ABC** ،مجلة كلية التربية، المجلد 01، العدد 04 ، الجامعة المستنصرية ،العراق، 2011.

8- سمير محمد عبد الوهاب، **المقارنة المرجعية لتقييم أداء الوحدات المحلية في الدول العربية، المؤتمر الدولي للتنمية الادارية: نحو أداء متميز في القطاع الحكومي**، معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، 01-04 نوفمبر ،2009.

9– صالح ابراهيم الشعباني، **المنظور الإستراتيجي لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن محاسبيا وأوجه القصور**، مجلة بحوث مستقبلية،المجلد4، العدد 33 ، كلية حدباء ،جامعة العراق، 2011.

10– صالح ابراهيم يونس الشعباني ، جرجيس مصطفى خضر ،كفاح جبار حسن، **استخدام تقنية المقارنة المرجعية في تقويم أداء القطاع السياحي بالتطبيق على عينة من فنادق بعض المحافظات العراقية** ،مجلة العلوم الإقتصادية ،العدد 32، المجلد8 ،2013.

11– عبد السلام لفتة، ميادة مهدي صالح، **أسلوب ABC ودوره في تحديد تكلفة مشروعات قطاع المقاولات، دراسة تطبيقية في شركة العراق العامة لتنفيذ مشاريع الري**، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية،المجلد 19، الإصدار 72 ، جامعة بغداد، العراق،2013 .

12– عبد الشكور عبد الرحمن الفرا ،قياس **فعالية نظام محاسبة التكاليف –دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية السعودية –**،مجلة جامعة الأزهر ،سلسلة العلوم الانسانية ، المجلد14 ، العدد 02، غزة ،2012.

13– علي قاسم حسن العبيدي،**قياس وتحليل كلف الجودة الشاملة في الشركة العامة للصناعات الكهربائية** ،المجلة العراقية للعلوم الإدارية ، العدد29 كلية الإدارة الاقتصاد، جامعة كربلاء،العراق،2011.

14– غسان فلاح المطارنة ،**دراسة حول متطلبات و معوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات** الأردنية ، مجلة جامعة دمشق ،المجلد 24،العدد 2 ،الجامعة الأردنية ،عمان، الأردن، 2008.

15– غسان فلاح المطارنة ،سليمان حسين البشتاوي ، **أثر تطبيق نظام تكاليف الإنتاج في الوقت المحدد على الأداء التشغيلي في الشركات الصناعية الأردنية**، دراسات، العلوم الإدارية،المجلد 34، العدد 2،2007.

16– قاسم محمد عبد اللّٰه البعاج، **التكامل بين نظام (ABC–JIT) في تخفيض التكاليف للشركات الصناعية**،دراسة تطبيقية ،مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية ، العدد 39 ،2014.

17– قاسم محمد عبد الله، **أهمية استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة(ABC) في الشركات الصناعية العراقية :دراسة تطبيقية في الشركة العامة للزيوت النباتية(مصنع المأمون)** ، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد2، الإصدار2 ، جامعة المثنى، العراق، 2012

18– ماهر موسى درغام ،**مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة: دراسة ميدانية،مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)**، المجلد15 ، العدد 2 ،كلية التجارة،الجامعة الإسلامية، غزة ، فلسطين، 2006 .

19– محمد الخطيب نمر، هواري سويسي، **محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في قطاع الخدمات الجامعية دراسة حالة الاقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 04 ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ، الجزائر،2013 .

20– محمد خليل ،عبد الحميد أحمد ،منى عبد السلام ، **مراقبة التسيير في المؤسسة**،شبكة الأبحاث و الدراسات الاقتصادية ،بدون سنة نشر.

21– محمد صغير قريشي ،**واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر**، مجلة الباحث ، جامعة ورقلة ،العدد 09 ،2011.

22– محمد علي احمد السيادية ، **تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة أسلوب جديد للقياس مقارنة بالأنظمة التقليدية** ،مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية ، جامعة تكريت ،العدد 3،المجلد 2،2006.

23– مراد سليم عطياني ، عبد الناصر ابراهيم نور، **أثر المقارنات المرجعية في التحسين المستمر لجودة المنتجات و العمليات : دراسة ميدانية على شركات صناعة الأدوية في الأردن** ،المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ،المجلد 10 ، العدد2 ، 2014.

24– مراد كواشي، السعيد بريكة ،**بطاقة الأداء المتوازن المستدامSBSC: أداة فعالة لقياس الأداء وللتشخيص الاستراتيجي دراسة حالة مؤسسة الاسمنت لعين الكبيرة –سطيف–،** الملتقى الدولي الأول حول الطرق والأدوات الكمية المطبقة في التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة د.الطاهر مولاي ،سعيدة، الجزائر ، يومي 19-20 نوفمبر 2013

25– مسعود جايد مشكور، علي نعيم جاسم، **أهمية نظام الإنتاج في الوقت المحدد في الشركات العامة العراقية دراسة تطبيقية** ، كلية الإدارة والإقتصاد ، العراق 2010.

26– هيثم مالك راضي، مجبل دواي اسماعيل، **تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في اتخاذ القرارات الإدارية –دراسة تطبيقية في معمل مثلجات الخفاجي في محافظة النجف،** مجلة التقني، هيئة التعليم التقني في العراق،المجلد24، الإصدار 09 ، العراق،2011.

27– وحيد رثعان الختاتنة ، منصور ابراهيم السعايدة، **مستوى ادراك مديري الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لأهمية استخدام المقاييس غير المالية لبطاقة الأهداف المتوازنة في تقييم الأداء،** المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 05، العدد01،الجامعة الأردنية، الأردن، 2009.

28– صلاح الدين شروخ، **منهجية البحث العلمي للجامعيين،** دار العلوم للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عنابة،.2003 .

29– محمد حسن عبد الباسط، **أصول البحث العلمي**، مكتبة وهبة، مصر،1982 .

II. **قائمة المراجع باللغة الأجنبية:**

أولاً : الكتب

1– A.Khmakhem ,**la dynamique du controle de gestion,** Dunod,paris**,**1977.

2– Blocher , Edward D, Chem , Hing H and Hin Thomas W, **"Cost Management : A Strategic Emphasis"** , 1st ed. , McGraw Hill Co,1999.

3– Charles.T.Hongren ,**cost accounting** ,pearson education ,14th edition,2012 .

4– Claude Alazard ,Separi Sabine , **contrôle de gestion : Manuel et application** ,6eme édition , DUNOD ,paris 2004.

5– Colin Drury, **Management & Cost Accouting,** 5th edition, Thomson Learning edition, USA, 2002.

6– Emmanulle Cargnello Charles et autres, **Comptabilité Analytique de gestion**, Presse universitaire de Grenoble ,France ,2000.

7– Gérard Melyon, **Comptabilité Analytique**, Bréal, 2 éme edition, Paris, 2001.

8– Henri Bouquin , **le contrôle de gestion , PUF, 5e me édition** , France, 2001.

9– Horngren , Charles T, Datar , Srikant M. & Foster , George **, "Cost Accounting : A Managerial Emphasis**" , 9th ed. , Pearson Education , Upper Saddle River , New Jersey 1997.

10– Horngren, C. T., Sundem, G. L., Stratton, W. O., **Introduction To Management Accounting**, 13th edition ,Upper Saddle River , NewJersey, Prentice Hall, 2005.

11- Khmakhem Abdelatif, **introduction au contrôle de gestion ,** édition Bordas managment ,paris, 1971.

12- Louis Dubrulle, Didier Jourdain, **Comptabilité Analytique de gestion**, Dunod, Paris, 2000.

13- Mike Asher," **Managing Quality in the service sector"**, British library in calatoguing publication data, London, 1996.

14- R. Anthony and V.Govindarajan, **Management Control Systems**, Eighth Edition, ed Erwin, Homewood, 1994.

15- Robert .G.Gift, cathrine,F.Kinney ,**Today's Management Methods**: **A Guide for the health care executive ,** 1996.

16- Robert S. Kaplan, Anthony A. Atkinson**, Advanced Management Accounting**,3rd Edition, Printice Hall, New Jersay, USA, 1998.

17- Robert S. Kaplan, David Norton, **The Balanced Scorecard- Measures That Drive Performance**, Harvard Business Review, Harvard business school Publishing, Boston, USA, 1992.

18-Robin Cooper, **When Lean Entreprises Collide, Competing Through Confrontation**, Boston, Harvard Business School Press, 1995.

19- Robin Cooper. **Five Steps to ABC System Design**. Accountancy, Nov ,1990.

ثانياً : المداخلات والمقالات

1-Ashu Sharma**, Implementing Balance Scorecard for Performance Measurement**, journal of Business Strategy, vol 06, Issue 01, The ICFAI University, India, 20

2-09.

3- Khalid A. Abdullah, Marwan Irshaidat, **Acticity Based Costing (ABC) A proposed Costing model for Phosphate industry Jordan phosphate mines company as case study**, Journal of Dirasat, Administrative Sciences Volume 36,N°01, 2009, Unicersity of Jordan, Jordany, 2009.

4- Robert S .Kaplan, **Conceptual foundations of the Balaced Scorecard**, Harvard Business School Accounting & Management Unite Research Paper Series, Working paper, Harvard Bussiness School, Boston,USA, 2010.

5- Sanjoy Bose, Keith Thomas, **Applying The balanced scorecard for better performance of intellectual capital**, Journal of Intellectual capital, Vol 08, No 04, Emerald Group Publishing, Bingley, United Kingdom, 2007.

قـائمـة الملاحق

الملحق رقم 01: الاستبيان باللغة العربية

الأخ الكريم /الأخت الكريمة

تحية طيبة و بعد ،،،

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

نرجو التكرم بتعبئة هذا الاستبيان الخاص بدراستنا المسماة " **أهمية تطبيق الاتجاهات الحديثة في مجال مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية** "، **دراسة ميدانية لكبريات المؤسسات الانتاجية لولاية المدية** ،وذلك بوضع اشارة (X) في المكان المناسب مقابل كل فقرة ، حسب درجة اتفاقك مع مضمون الفقرة من و جهة نظرك ، علما بان المعلومات التى 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:

أمينة بن جاب الله .

أسماء بن لكحل.

المحور الأول: واقع تطبيق الاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف

ضع علامة (x) في المكان الذي تراه مناسبا:

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

2- تلتزم مؤسستكم بالجودة والعمل على تحسينها المستمر والرقابة عليها من خلال فلسفة ادارة الجودة الشاملة. **نعم** ( ) **لا** ( ).

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

4- هل تطبق مؤسستكم أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد للتقليل من كميات المخزون من المواد الأولية والإنتاج التام. **نعم** ( ) **لا**( ).

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

6- تقوم المؤسسة بصفة دورية بمقارنة تكاليف وجودة منتجاتها مع منتجات المؤسسات المنافسة أو الرائدة في السوق الداخلي أو الخارجي من خلال أسلوب المقارنة المرجعية. **نعم** ( ) **لا**( ).

المحور الثاني : مدى الحاجة لتطبيق الاتجاهات الحديثة لحساب التكاليف في المؤسسة

		موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا
1/ حسب رأيك هل تواجه مؤسستكم فيما يخص حساب التكاليف الصعوبات التالية :						
أ	تحميل الاعباء غير المباشرة على المنتجات .					
ب	تحديد التكلفة النهائية للمنتج بسبب التحميل العشوائي للأعباء غير المباشرة .					
ج	ارتفاع تكاليف المنتجات .					
2/ حسب رأيك هل تحتاج المؤسسة الى تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة وذلك بسبب :						
أ	ارتفاع حدة المنافسة بين المؤسسات من نفس القطاع.					
ب	عدم اشراك العاملين في وضع الخطط لتحسين الجودة و الاداء.					
ج	ارتفاع تكاليف منتجاتكم بسبب عدم التزام المؤسسة بتصميم و تحسين المنتجات بصورة مستمرة					

		موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا
3/حسب رأيك لإنتاج منتجات ذات جودة عالية و بأسعار تنافسية تحتاج المؤسسة إلى :						
أ	دراسة أسعار المنافسين كأساس لتسعير منتجات المؤسسة.					
ب	معرفة السعر الذي يكون الزبون مستعد لدفعه مقابل الحصول على هذا المنتج.					
ج	البحث عن طرق لتخفيض تكاليف المنتج خلال دورة حياته .					
4/ حسب رأيك لتخفيض تكاليف التخزين تحتاج المؤسسة الى :						
أ	الاستغناء عن كافة أنواع المخزون أو تخفيضه إلى ادني حد ممكن .					
ب	الاعتماد على نظام للتموين وقت الحاجة فقط.					
ج	التخلص من الإنتاج المعيب و التلف .					
5/ حسب رأيك لتقييم أداء المؤسسة على نحو متكامل عليها :						
أ	اعتماد مقاييس مالية تعكس نتائج الأعمال التي تم القيام بها .					
ب	الاعتماد على مقاييس تشغيلية (غير مالية) تعكس الأداء الحالي و المستقبلي .					

6/ حسب رأيك لمعرفة مستوي أداء مؤسستكم في السوق و تحسينه تحتاج الى :						
أ	معرفة مستوى أداء المؤسسات المنافسة					
ب	القيام بمقارنات دورية لمختلف المنتجات و الخدمات المقدمة لمواكبة التطور التكنولوجي و تقليل النفقات					

المحور الثالث :الصعوبات التي تحول دون استخدام الاتجاهات الحديثة في المؤسسة

	حسب رأيك ما هي الصعوبات التي تحول دون استخدام الاتجاهات الحديثة في مؤسستكم ؟	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا
1 /	عدم معرفة الإدارة بالاتجاهات الحديثة لمحاسبة التكاليف.					
2 /	عدم رغبة الإدارة في تغيير الأنظمة السائدة في المؤسسة.					
3 /	ارتفاع تكاليف تبني هذه الإتجاهات.					
4/	عدم انتظام وصول المواد في الوقت المحدد .					
5/	عدم ثبات الأسعار يمثل مشكلة عند تطبيق الإتجاهات الحديثة .					
6/	عدم تقبل العاملين لهذا التغيير .					

إذا كانت لديكم بعض الصعوبات فيما يخص هذا المحور فتفضلوا بذكرها :

.....

.....

.....

.....

وشـــكراً لـــكـــم

الملحق رقم 02:قائمة الأساتذة المحكمين

اسم الأستاذ المحكم	التخصص
د.أحمد شمس الدين بوعرار	محاسبة
د.بولصنام محمد	محاسبة
د.مولوج كمال	محاسبة