

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة فرحات عباس سطيف-1-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه

التخصص: محاسبة، مالية وتدقيق

الشعبة: العلوم التجارية

تحت عنوان:

مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية

- دراسة استقصائية على المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف -

تحت إشراف:

من إعداد الطالبة:

أ. د ملياني حكيم

نجوم قمازي

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
أ.د قطاف ليلي	أستاذ التعليم العالي	جامعة سطيف 1	رئيساً
أ.د ملياني حكيم	أستاذ التعليم العالي	جامعة سطيف 1	مشرفاً
أ.د بلعجوز حسين	أستاذ التعليم العالي	جامعة المسيلة	مناقشاً
د. مسامح مختار	أستاذ التعليم العالي	جامعة باتنة 1	مناقشاً
د. مهمللي	أستاذ محاضر	جامعة سطيف 1	مناقشاً
د. تريش نجود	أستاذ محاضر	جامعة سطيف 1	مدعو

السنة الجامعية: 2017/2018

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

وفاقیہ اسلامیہ
کراچی

۱۳۷۶ ع

إهداء

"من لا يشكر الناس لا يشكر الله"، فبعد شكر الله وحمده على الجهد الذي منحنا إياه من أجل

إتمام هذا العمل المتواضع، نتقدم بالشكر والإهداء

إلى النور الذي فقدناه أبـــــي الغـــــالي محمد- رحمه الله

إلى التي أنارت لي حياتي إلى حبيبتي أمـــــي فضيلة

إلى رفيق دربي ومساندي إلى زوجي العزيز زكرياء

إلى ابنتي حبيبتي قرة عيني نور حياتي عزيزتي الغالية شمس

إلى جدتي العزيزة... زاهية

إلى أعمى إنسان في الوجود... إلى حبيبتي "سارة وكتاكيتها"

إلى بسمة أيامي.... أختي المحبوبة خادة وكتكوتها أنس، إلى أخي إلياس وزوجته، أسامة،

صفى الدين، الطاهر وموسى

إلى إخوتي خالد، مراد، رفيق، كمال- رحمه الله-، إلى أخواتي صونيا، وافية، أمال وشاشا

إلى خالاتي وأخوالي، إلى أولادهم مروة، ريان، حمزة، بلال، زاكي، محبة، لخضر، آدم وجورية

إلى عمي وعماتي وأبنائهم وبناتهم

إلى أختي صديقاتي اللواتي وقفن معي في دربي ولم تبخلن علي بنصائحهن

إلى البشوشة... التي لا تحلو الحياة من دونها "خولة"

إلى الطموحة... التي لا تهزما صعوبات الحياة "إيمان"

إلى ليندة، سمية، خليصة، نزهة، فميمة، زينب، سارة

إلى تلامذتي الأعماء... سمراء، أماني، مروة، أسيا، هديل، أمال، مونية، آية، شيما، إيمان، رشا

إلى كل من تذكرهم قلبي... ونسيهم قلبي

أهدي هذا العمل

المقدمة

يعيش العالم منذ العقدين الأخيرين من القرن الماضي وبدايات القرن الواحد والعشرين قفزة هائلة في التقدم التكنولوجي والاقتصادي، إلى جانب التطور السريع الذي لحق بظروف الصناعة، حيث ازداد الاعتماد على الوسائل الآلية، وتطورت تكنولوجيا الإنتاج وتعددت رغبات المستهلكين. هذا التغيير ولد الحاجة إلى البحث عن أفضل وأدق المعلومات وأكثرها ملائمة ومرونة، وذلك بأقل التكاليف لأن المعلومات الدقيقة والسليمة تؤدي إلى اتخاذ القرارات الرشيدة خصوصاً في المجالات الاقتصادية والإدارية.

كما أن المؤسسة الاقتصادية عرفت تطوراً كبيراً من خلال التقدم الحاصل في أساليب الإدارة والتسيير، فإزدياد المنافسة في السوق واشتدادها، فرض عليها تحديث أنظمتها الإنتاجية من أجل تقديم منتجات عالية الجودة وبأقل تكلفة ممكنة، الأمر الذي أدى إلى الاهتمام بالأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية حتى تكون المؤسسة قادرة على مواكبة المستجدات في بيئة الأعمال الحديثة خصوصاً أمام عجز الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية على التماشي مع مواكبة هذا التطور ومواجهة المنافسة.

إن التغيير المستمر في بيئة الأعمال الحديثة أدى إلى تعرض المؤسسة للعديد من المواقف المتغيرة والسريعة، مما أثر على المحاسبة الإدارية فأصبحت أساليبها التقليدية غير ملائمة، مما يتطلب تغيير سياساتها، والسعي لتبني أساليب حديثة توفر للمؤسسة المعلومات الحاسوبية التي يجب أن تتوافق مع احتياجاتها، وتمكنها من إعداد الخطط الملائمة والرقابة عليها حتى يتوافر الارتباط بينها وبين البيئة التي تعمل في ظلها.

تم توجيه الانتقادات بشدة إلى أساليب المحاسبة التقليدية من ناحية الدقة التي تمثل أهم خصائص المعلومات الحاسوبية، كما أنها أصبحت أقل ملائمة لعمليات المؤسسة واستراتيجياتها في ظل البيئة الحديثة وما تتميز به من ديناميكية وتغيير سريع في نظم التصنيع وزيادة حدة المنافسة. أدى هذا الأمر ضرورة الاهتمام بأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.

إن تطوير المحاسبة الإدارية أحد أهم التحديات التي تواجه المؤسسات المعاصرة والتي تجعلها تتخذ طابعاً أكثر ديناميكية لتعظيم قيمتها بهدف ضمان الاستمرار والبقاء في ظل التغيرات الحاصلة، ومن أجل تحقيق ذلك التغيير لا بد من الاعتماد على طرق تسييرية حديثة، وبالتالي استحداث أساليب المحاسبة الإدارية لتضمن تحقيق التطوير الدائم والتحسين المستمر في توفير معلومات ملائمة للرفع جودة القرارات وتحسين الأداء وزيادة المقدرة التنافسية هذا ما يزيد من تعظيم قيمة المؤسسة مما يسمح ببقائها ومنافسة نظيراتها من المؤسسات المحلية والشركات العالمية الأخرى.

فتعظيم القيمة في ظل الانفتاح الاقتصادي أصبح الهدف المعاصر للمؤسسة. لما له من انعكاس إيجابي على جميع الأطراف المعنية بها (الملاك، المستثمرون والدائنون، العاملون، المجتمع...). لذا تسعى إلى توجيه مجمل قراراتها في خدمة هذا الهدف الاستراتيجي (تعظيم القيمة)، كونه هو الذي يعمل على الحفاظ على بقاءها واستمرارها خاصة في ظل اقتصاد السوق المتميز بالانفتاح والمنافسة. هذه التطورات جعلت المؤسسة الاقتصادية تخطط جاهدة لتبني الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية الحديثة، والتي تساهم في تعزيز تنافسيتها لتعظيم قيمتها، لذلك سوف نتناول في هذا البحث موضوع " مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية " وفيما يلي بعض التوضيحات المتعلقة بذلك:

1. إشكالية الدراسة:

في ظل بيئة الأعمال الحديثة أصبح للمحاسبة الإدارية دوراً استراتيجياً، إذ يتم الاعتماد على المعلومات التي توفرها في اتخاذ القرارات الإستراتيجية، أي أن دورها وأهميتها لم تعد تكمن في مجرد حساب للتكاليف. وبما أن المؤسسة الاقتصادية تسعى لتعظيم قيمتها، هذه الأخيرة مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بعدة عناصر أهمها تعزيز تنافسية المؤسسة من خلال امتلاكها لتكنولوجيا أفضل، فعالية أنظمتها الإنتاجية، استخدامها أساليب حديثة للمحاسبة الإدارية. بناءً على ما سبق تنحصر الإشكالية في السؤال الرئيسي التالي:

إلى أي مدى تساهم الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية؟

تتفرع في ظل هذه الإشكالية الجوهرية مجموعة من التساؤلات الفرعية كالتالي:

- هل يساهم أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في تعظيم قيمة المؤسسة؟
- هل يساهم أسلوب التكلفة المستهدفة في تعظيم قيمة المؤسسة؟
- هل تساهم بطاقة الأداء المتوازن في تعظيم قيمة المؤسسة؟
- هل توجد عوائق تحول دون تطبيق المؤسسات الجزائرية الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية؟

2. فرضيات الدراسة:

في ضوء إشكالية البحث وأهدافه يمكن صياغة فرضيات البحث كما يلي:

- الفرضية الأولى: يساهم أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في تعظيم قيمة المؤسسة؛
- الفرضية الثانية: يساهم أسلوب التكلفة المستهدفة في تعظيم قيمة المؤسسة؛
- الفرضية الثالثة: تساهم بطاقة الأداء المتوازن في تعظيم قيمة المؤسسة؛

- الفرضية الرابعة: توجد عوائق تحول دون تطبيق المؤسسات الجزائرية الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.

3. أهداف الدراسة:

يهدف هذا البحث بشكل رئيسي إلى التعرف على مدى مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية عن طريق في ترشيد القرارات وتحسين الأداء وزيادة القدرة التنافسية، ولتحقيق هذا الهدف كان لا بد من معرفة الأهداف الفرعية التالية:

- تبيان ما يمكن أن يساهم به أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في تعظيم قيمة المؤسسة عن طريق تعزيز تنافسياتها؛
- إظهار ما يمكن أن يساهم به أسلوب التكلفة المستهدفة في تعظيم قيمة المؤسسة عن طريق تعزيز تنافسياتها؛
- إبراز ما يمكن أن تساهم به بطاقة الأداء المتوازن في تعظيم قيمة المؤسسة عن طريق تعزيز تنافسياتها؛
- تبيان أساليب المحاسبة الإدارية المطبقة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية والصعوبات التي تحد من تطبيقها.

4. أهمية الدراسة:

للمحاسبة الإدارية دوراً هاماً في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية من خلال مساهمتها في رفع جودة القرارات وتحسين الأداء وزيادة الميزة التنافسية، لذا فالاهتمام بهذه المحاسبة أمر ضروري وهام خصوصاً في ظل التطورات الحاصلة في البيئة الصناعية والتي تدعو إلى ضرورة تطبيق الأساليب الحديثة بما يتلاءم مع المستجدات الجديدة في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية والتطرق لأهم الصعوبات والمعوقات التي تحد من تطبيقها.

5. حدود الدراسة:

تمت الدراسة خلال سنة 2015، على 30 مؤسسة من المؤسسات الإنتاجية بولاية سطيف، وقد اهتمت الدراسة ببعض الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية (أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة التكلفة المستهدفة، بطاقة الأداء المتوازن). وذلك لكثرة استعمالها ووفرة الدراسات والمراجع التي تكلمت عنها مما أتاح للباحثة الإلمام بكافة جوانب موضوع البحث.

6. المنهج والأدوات في الدراسة:

للقيام بأي دراسة علمية للوصول إلى الحقيقة وجب إتباع منهج واضح يساعد على دراسة المشكلة وتشخيصها ولقد تم استخدام بعض المناهج المتبعة في الدراسات والبحوث الاقتصادية والملائمة لموضوع دراستنا كالتالي:

- **المنهجي الوصفي التحليلي:** أكثر المناهج استخدامنا عينة من المؤسسات الصناعية لاستنتاج مدى تطبيقها للمحاسبة الإدارية والاتجاهات المستقبلية لإمكانية التطبيق والمعوقات التي تحول دون ذلك، وأن تطبيقها سيساهم في تعظيم قيمة المؤسسة.
- **المنهج الإحصائي:** تم الاعتماد عليه من خلال توظيف المقاييس والاختبارات الإحصائية، وذلك عن طريق الاستعانة بالإحصاء الوصفي، وتم ذلك بالاعتماد على Excel 2007 في عرض البيانات المجمعة من عينة الدراسة في أشكال ورسومات. كما اعتمد على البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية SPSS v.21 في تحليل البيانات للوصول إلى نتائج علمية مبرهنة بطرق تجريبية، تمكننا من فحص فرضيات الدراسة المطروحة.

وقد اعتمدنا على الأدوات والمصادر المختلفة؛ فعلى مستوى الجانب النظري تم استعمال الكتب والانترنت من أجل معرفة ما تناولته المراجع والمصادر باللغة العربية والأجنبية بخصوص موضوع الدراسة والمقالات والمجالات العلمية، ورسائل الدكتوراه. أما على مستوى الجانب التطبيقي، استخدمنا الملاحظة والمقابلة، الاستبيان الموزع على عينة الدراسة والتي شملت 30 مؤسسة إنتاجية تنشط بولاية سطيف.

7. أسباب اختيار موضوع الدراسة:

يعود اختيار هذا الموضوع لأسباب ذاتية وموضوعية، تلخص كالتالي:

- الأوضاع الاقتصادية العالمية الجديدة التي دخلت المؤسسة الجزائرية في نطاقها والتي حتمت عليها إعادة النظر في أساليب تسييرها وتبني الأساليب التي تساعدتها لتكون أكثر تنافسية في الأسواق الخارجية؛
- الانتقادات الموجهة إلى الأساليب التقليدية في ظل التغيرات الجديدة التي تعيشها المؤسسة؛
- إظهار أهمية اللجوء إلى الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية وذلك من خلال إيضاح مدى أهميتها في توفير معلومات لرفع جودة القرارات لتحسين الأداء، وزيادة الميزة التنافسية، مما يساعد المؤسسة على البقاء والاستمرارية خصوصاً في ظل التطورات والتحديات الحالية.

- كون موضوع الدراسة من المواضيع الحديثة نسبياً؛
- رغبتى الشخصية في البحث في هذا الموضوع، وهو في مجال تخصصي؛
- صعوبة الترجمة كون أن معظم الكتب كانت باللغات الأجنبية.

8. الدراسات السابقة:

من المراحل المنهجية المهمة في البحث العلمي الاطلاع على الدراسات السابقة والاستفادة منها من أجل بناء إشكالية تنتهي بما توصلت إليه هذه الدراسات، وتم الاطلاع على العديد منها، نذكر منها:

• الدراسات باللغة العربية:

- الدراسة الأولى: (عمر محمد هديب، 2009) بعنوان: "نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية الأردن وعلاقته بالأداء المالي-التطبيق ونموذج مقترح للقياس"¹.

تناولت الدراسة مدى تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في البيئة الأردنية، كأحدث التطورات المحاسبية المستخدمة في كثير من الشركات العالمية الرائدة، خصوصاً أن تبني هذا الأسلوب يرفع القدرة التنافسية والكفاءة الإنتاجية للشركات الصناعية والخدماتية على حد سواء.

وقد هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن، وذلك من خلال نموذج مقترح للقياس، وبيان العلاقة بين هذا الأسلوب وتحسين الأداء المالي لهذه الشركات، ولتحقيق هذه الأهداف ونظراً لطبيعة الشركات الصناعية في الأردن، تم تصميم استبيانين أحدهم موزع إلى 1184 شركة لا تطبق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، والآخر موزع على 30 مؤسسة تطبق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة.

أظهرت الدراسة واقع استخدام أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في القطاع الصناعي الأردني، حيث كان من أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة:

- أن عدد الشركات الصناعية العاملة في الأردن المطبقة لأسلوب التكلفة المستهدفة أو شرعت في تطبيقه 16 شركة وكلها شركات مساهمة عامة، منها 5 شركات فعلاً اعتمدت تطبيقه، وبالباقي كان ضمن مراحل التطبيق بدءاً من مرحلة التخطيط ولغاية مرحلة تطبيقه فعلاً؛

¹ عمر محمد هديب: (2009)، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية الأردن وعلاقته بالأداء المالي-التطبيق ونموذج مقترح للقياس- أطروحة دكتوراه، عمان، الأردن.

- توجد علاقة ايجابية بين تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة وتحسين الأداء المالي لشركتين من 5 شركات، أي ما نسبته 40% من العينة النهائية للدراسة، حيث ارتفعت متوسطات مؤشرات الأداء المالي لهما بعد التطبيق؛
 - عدم وجود علاقة ايجابية بين تحسين الأداء المالي لثلاث شركات أي 60% من العينة، حيث تبين أن متوسطات مؤشرات الأداء المالي لها قد انخفضت على عكس ما كان متوقعاً مما يشير إلى عدم وجود علاقة بين قيام الشركات بتطبيق هذا الأسلوب وتحسين الأداء؛
 - كافة أفراد عينة الدراسة يؤيدون بأن أهمية تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة تبرز في المؤسسات التي يكون فيه التغيير التكنولوجي كبير والتي تشكل تكاليفها غير المباشرة نسبة كبيرة من إجمالي التكاليف؛
 - 62.5% من أفراد العينة يوافقون أن النظام يوفر معلومات غير مالية تساعد الإدارة في وضع مقاييس أداء غير مالية للأنشطة؛
 - 62.6% منهم يرون أن الأسلوب يوفر معلومات للإدارة تساعد على تخطيط ورقابة التكاليف بشكل أفضل من خلال سلسلة القيمة بدءاً من البحوث والتطوير وانتهاءً بخدمة المستهلك؛
 - 56.3% يرون أن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يعمل على تحسين الموقف التنافسي للشركة مع الشركات الأخرى.
- تقترح هذه الدراسة ضرورة إجراء تحولات جذرية لأوضاع الشركات لتمكين من إستيعاب التغيرات التكنولوجية والتنظيمية، وتطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة لأهميتها في المرحلة الراهنة، واستخدامه لأنه يوفر معلومات تعتمد عليها الإدارة في ترشيد قراراتها.
- كما أوصى الباحث بضرورة قيام إدارات الشركات غير المطبقة لهذا الأسلوب بالعمل الجاد لإزالة كافة الصعوبات التي تحول دون تطبيقه، كما أن من الضرورة للشركات المطبقة لهذا الأسلوب أن تسعى لتطوير أنظمتها مما ينعكس على الواقع الفعلي على أدائها المالي.

- الدراسة الثانية: (عمر الجميدي، 2009) بعنوان: "معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة- دراسة تطبيقية على قطاع صناعة المواد الغذائية في الجمهورية اليمنية"¹

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهم معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في بيئة التصنيع الغذائي في الجمهورية اليمنية، وقد وزع استبيان الدراسة على 50 فرد من عينة الدراسة وهم القائمين على قسم الإدارة المالية؛ لمعرفة أهمية تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، والتعرف على إمكانية تطبيقه من خلال اكتشاف أهم العوائق التي تحول دون تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسات محل الدراسة للتمكن من تخطيطها لاحقاً بمعالجتها بالشكل المناسب، وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- من خلال الدراسة الميدانية تبين أن ما نسبته 90% من العينة لم يحصلوا على دورات تدريبية لتبني أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، وهذا يدل على عدم الوعي الكافي بهذا الأسلوب، إلا أن الواضح من خلال النتائج أن عدم وجود المعرفة والوعي لا تقف عائقاً أمام تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة؛
- أن الأسلوب المطبق حالياً يتميز بالتكلفة المعقولة ولا داعي للتحويل إلى أساليب أخرى، خصوصاً أن هذه الأخيرة تتطلب أموال كبيرة لتطبيقها؛
- أن أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة من المفاهيم غير معروفة جيداً للمستويات الإدارية المسؤولة، كما ترى معظم هذه الإدارات أن مخرجات الأساليب المستخدمة سليمة وكافية ولا داعي للتحويل لهذا الأسلوب؛
- من أسباب عدم تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة عدم توافر أنظمة المعلومات اللازمة لعملية تطبيقه، فيتطلب معلومات هائلة حول تفاصيل الأنشطة التي تؤديها هذه المؤسسات؛
- قناعة الإدارة العليا بجدوى تطبيق هذا الأسلوب، فإن عدم وجود القناعة لدى إدارات مؤسسات التصنيع الغذائي في الجمهورية اليمنية يشكل عائقاً مهماً يحول دون تطبيقه.

كما يوصي الباحث بضرورة إجراء أبحاث تهم بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة لدى كافة القطاعات اليمنية، للوقوف على عوائق وفوائد تطبيقه، لما لهذه الدراسات والأبحاث من أثر كبير على قناعة الأفراد بنظام التكاليف على أساس الأنشطة والاتجاه نحو تطبيقه.

¹ عمر الجميدي: (2009)، معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة-دراسة تطبيقية على قطاع صناعة المواد الغذائية في الجمهورية اليمنية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، بغداد العدد السادس.

الدراسة الثالثة: (نوبلي نجلاء، 2015)، بعنوان: "استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة"¹

تناولت هذه الدراسة العلاقة بين أدوات المحاسبة الإدارية والأداء المالي وتجسيدها على أرض الواقع من خلال مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة، فتناولت أهم المؤشرات المعتمدة في عملية قياس وتقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، وقد توصلت الباحثة إلى النتائج التالية:

- لا تقوم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة بتطبيق أي أداة من أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة منها أو التقليدية في الوقت الحالي، إلا أنه قبل سنوات كانت الوحدة تقوم بإعداد الموازنات التقديرية؛
- أن المؤسسة لا تعتمد في حسابها للتكاليف على طريقة علمية واضحة، مما يؤدي إلى التحميل الخاطئ للتكلفة وبالتالي سوء اتخاذ القرارات المالية المتعلقة بها كقرار التسعير؛
- إن استخدام التحليل المالي في المؤسسة ساهم بشكل كبير في قياس المؤشرات المالية، بالإضافة إلى قياس المردودية من مؤشرات الربحية، وهذا يدل على التأثير الإيجابي على الأداء المالي؛
- أن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة لا تهتم بتطبيق أدوات المحاسبة الإدارية بحجة أنها لا تقوم بأية إضافة موجبة لها، بقدر ما تتطلب من تأهيل اليد العاملة وتوفير الوسائل اللازمة؛
- ساهم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة وذلك على مختلف مؤشرات؛
- تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسة ساهم في مجموعة من التوازنات منها التوازن بين الأهداف الإستراتيجية والأهداف القصيرة المدى، كذلك التوازن بين البيئة الخارجية (العملاء) والبيئة الداخلية (العمليات الداخلية)، كذلك التوازن بين المؤشرات المالية وغير المالية؛
- صعوبة دراسة مؤشر خلق القيمة لأنه يعتمد على معلومات مصدرها السوق المالي، وهذا النوع غائب بصفة عامة في المؤسسات الجزائرية، وبصفة عامة في المؤسسة محل الدراسة؛
- توصي الباحثة بضرورة إنشاء مصلحة أو قسم خاص بالمحاسبة الإدارية يهتم بتطبيق الأساليب اللازمة وتفعيل دورها في تحسين الأداء المالي من خلال مختلف مؤشرات، كما انه من الضروري مواكبة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة للتطور التكنولوجي فيما يخص إجراءات قياس الأداء المالي والمحاسبة التحليلية.

¹ نوبلي نجلاء: (2015)، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

بسكرة- أطروحة دكتوراه، بسكرة، الجزائر.

الدراسة الرابعة: (زعرى حمدي، 2006)، مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في شركات المساهمة الصناعية في قطاع غزة -دراسة ميدانية-¹

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة آراء المدراء الماليين في الشركات الصناعية وتبسيط الضوء على الممارسات المختلفة كتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في شركاتهم للتعرف على أكثر تلك الأساليب استخداماً من قبل الشركات الصناعية في قطاع غزة، توصلت الدراسة إلى أن:

- الأساليب الإدارية غير معروفة بشكل كبير لدى الغالبية العظمى من متخذي القرارات في الشركات الصناعية للمساهمة؛

- أن نسبة الذين يطبقون أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة 43 وهي لا تمثل نسبة كبيرة حيث أظهرت أن أكثر الأساليب الإدارية المتبعة في الشركات الصناعية للمساهمة هو أسلوب التكاليف الفعلية،

إن معظم مجتمع الدراسة لديهم معرفة بالأساليب الإدارية لذا يوصي الباحث بضرورة توفير المعلومات اللازمة والتي من شأنها أن تساهم في تنمية المعرفة بالأساليب الإدارية وزيادة الإدراك لأهمية الدور الذي تلعبه أساليب المحاسبة الإدارية في شركات المساهمة الصناعية في قطاع غزة وزيادة الوعي بأهمية واستقطاب الكفاءات في المحاسبة الإدارية الحديثة.

الدراسة الخامسة: (حمدي زعرى، على أبو عودة، 2012)، بعنوان "أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين تسعير الخدمات المصرفية- دراسة المصارف العاملة في قطاع غزة-"²

تهدف هذه الدراسة إلى بيان أهمية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمة المصرفية، وما إذا كانت هناك إمكانية لتطبيق هذا المنهج في المصارف العاملة في قطاع غزة، مع الوقوف على المعوقات التي تحول دون تطبيقه في المصارف، والمزايا التي يمكن تحقيقها من خلال تطبيقه، ولتحقيق هدف الدراسة تم استخدام الاستبيان لجمع البيانات من 20 مصرفاً، وأسفرت الدراسة عن مجموعة من النتائج نذكر منها:

¹ زعرى حمدي: (2006)، مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في شركات المساهمة الصناعية في قطاع غزة -دراسة ميدانية-، العدد 01، المجلد 09، مجلة جامعة الأزهر، غزة، فلسطين.

² حمدي زعرى، على أبو عودة: (2012)، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين تسعير الخدمات المصرفية-دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة-، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، العدد 01، المجلد 20، غزة.

- إمكانية تطبيق منهج التكلفة المستهدفة في المصارف، مع وجود بعض المعوقات منها، عدم وجود نظام تكاليفي فعال في البنك، كما وبينت الدراسة أن إدارة المصارف على دراية تامة بالمزايا المتنوعة المتحققة من خلال تطبيقها لهذا المنهج؛
- إدراك المصارف إلى أن تطبيق منهج التكلفة المستهدفة يعمل على خفض التكاليف وذلك باستبعاده للأنشطة التي لا تضيف قيمة، والتخلص من نواحي الإسراف، وتفادياً للأخطاء والعيوب؛
- إدراك المصارف لربحية لأهمية تطبيق منهج التكلفة المستهدفة وذلك لتحسينه المستمر للخدمات لتلبية احتياجات العملاء، وتخفيضه لتكاليف وتحقيقه هامش الربح التي تطمح به الإدارة، والتسعير وفق ذلك المنهج يزيد من حصة البنك السوقية كما يزيد من معدل دوران المبيعات والتي بدورها تحقق الأرباح؛
- إدراك المصارف لجودة الخدمة وكفاءة التسعير عند تطبيقها منهج التكلفة المستهدفة، وذلك عن طريق التحسين والتطوير المستمر لخدماتها المصرفية، وتوليد له لقدرة تنافسية حيث إن التسعير بموجب منهج التكلفة المستهدفة أكثر عدالة من وجهة نظر العميل من تسعيرها بموجب منهج التكلفة الفعلية، كما يعطي المزيد من المرونة في تطبيق سياسة تسعير ذلك الخدمات.

أوصت الدراسة بالعمل الجاد للانتقال نحو تطبيق منهج التكلفة المستهدفة؛ لما له من فوائد ومزايا في زيادة كفاءة وفعالية المصارف، وتحسين كفاءة التسعير بشكل خاصة، وعلى المصارف تطوير أنظمتها المحاسبية؛ لتواكب التطور المستمر في بيئة الأعمال المصرفية؛ لما يحققه ذلك من ترشيد وتحسين في القرارات الإدارية المختلفة.

الدراسة السادسة: (ماهر موسى درغام، مروان محمد أبو فضة، 2009) بعنوان: " أثر تطبيق نموذج الأداء المتوازن في تعزيز الأداء المالي الاستراتيجي للمصاريف الوطنية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة-دراسة ميدانية- " 1

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق نموذج الأداء المتوازن المحددة ضمن جوانبه الأربعة: المالي، العميل العمليات الداخلية، والنمو والتعلم، في تعزيز الأداء المالي الإستراتيجي للمصارف الوطنية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة. ومن أهم نتائج الدراسة:

¹ ماهر موسى درغام، مروان محمد أبو فضة: (2009)، أثر تطبيق أنموذج الاداء المتوازن في تعزيز الأداء المالي الاستراتيجي للمصاريف الوطنية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة-دراسة ميدانية- ، مجلة الجامع الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، العدد02، المجلد17، غزة.

- إن المصارف الوطنية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، يتوفر لديها الإدراك الجيد، بأن نجاحها يتطلب العمل بشكل حثيث وجددي؛ لتعزيز الأداء المالي الإستراتيجي؛
- تمتلك المصارف الوطنية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة تصوراً واضحاً عن أبعاد الأداء المالي الاستراتيجي الأساسية، وقد ظهر ذلك من خلال الإجابات الواضحة عن الأسئلة المتعلقة بقياس تلك الأبعاد المختلفة، كما أنه تتوفر لدى تلك المؤسسات خطط واضحة ومحددة، تعمل على تطويرها باستمرار لمواجهة التطورات المستجدة في العمل المصرفي؛ مما يمكنها بالتالي من تحقيق أداء مالي استراتيجي متميز. ويعزز هذا التصور الواضح، والتنفيذ العملي الدقيق والأمين للخطط الموضوعة، وجود كادر وظيفي متمرس، يتمتع بالخبرة العملية المناسبة وبمستويات مرتفعة، يتم العمل على استدامتها بالدورات التدريبية المتواصلة؛
- يمكن استخدام نموذج الأداء المتوازن الأربعة معاً كل على حدة؛ لتعزيز الأداء المالي الإستراتيجي للمصارف؛

خلصت الدراسة إلى عدة توصيات منها؛ ضرورة تبني المصارف الوطنية الفلسطينية عبر إعادة تشكيل الثقافة المؤسسية، وهئية الظروف اللازمة العاملة في قطاع غزة نموذج وسيلة لترشيد قرارات المديرين لتفعيل عملية تطبيقه. وضرورة استخدام المصارف نموذج وتوجيه سلوكهم وتقوم أدائه وتدريب العاملين في المصارف وتأهيلهم.

• الدراسات الأجنبية:

الدراسة الأولى: (Kaplan) بعنوان: "الحاسبة الإدارية (1984-1994): تطوير ممارسة ونظرية جديدة"¹

تهدف هذه الورقة البحثية إلى معرفة التطور الذي طرأ على الحاسبة الإدارية وفق ثلاث محطات التكلفة القائمة على أساس الأنشطة، نظام الرقابة التشغيلي، بطاقة الأداء المتوازن، وتصف هذه الدراسة كيفية توثيق هذه الممارسات في البداية وكيفية وضعها ونشرها، وبعد تجربة دامت عشر سنوات من التحقيق والتوثيق وتطوير النظرية قام الباحث بالعديد من البحوث التجريبية ذات ارتباط بتطوير المؤسسات كوسيلة لتعزيز الممارسة الحاسبية الإدارية وتعليمها.

¹ Robert Kaplan, **Management Accounting(1984-1994),development of new practice and theory**, Management Accounting Research, Vol 5.

وقد قدم "Kaplan" من خلال مقاله مفهوم لكل أسلوب من الأساليب الثلاثة السابقة وكيفية استخدامها داخل المؤسسات لترشيد وتطوير ممارسات المحاسبة الإدارية، وتقديم إطار تصوري ونظريات من أجل الوقوف على الجوانب الأكثر ابتكاراً ونجاحاً في هذه الممارسة.

من خلال هذه الدراسة توصل الباحث إلى تبيان قيمة التفاعلات الوثيقة مع المؤسسات المطبقة لأساليب المحاسبة الإدارية، وقد مكنت هذه التفاعلات من مراقبة الممارسات الرائدة وتوثيق الممارسة في تدريس حالات تطبيقية، بالإضافة إلى الاستفادة من الخبرات التعليمية وردود الفعل على الكتابات المنشورة، وقد حاول الباحث من خلال هذه الدراسة تنفيذ الأفكار والتعلم حيث طور المفاهيم الجديدة لجعل الأفكار أكثر سهولة وأكثر قابلية للتنفيذ داخل المؤسسات.

الدراسة الثانية: (F.mitchel and J.innes)، بعنوان: "عملية التغيير في المحاسبة الإدارية: بعض التجارب دراسة ميدانية"¹

لقد حظيت عملية تغيير المحاسبة الإدارية داخل الشركات باهتمام ضئيل من جانب الباحثين، وقد استندت هذه الدراسة إلى سبع دراسات ميدانية عن التغيير في المحاسبة الإدارية على المستوى العملي داخل قطاع الالكترونيات.

إن الهدف الرئيسي لهذه الدراسة هو التحقيق في العوامل التي تؤثر على تغيير المحاسبة الإدارية في الشركات محل الدراسة، بالإضافة إلى ذلك فقد تم من خلال هذه الدراسة تقديم كيفية الجمع بين هذه العوامل المؤثرة والتفاعل فيما بينها من أجل توفير متطلبات ملائمة للتغيير، التي تؤدي إلى حدوث تطورات عملية في المحاسبة الإدارية.

من خلال هذه الدراسة فقد بين الباحثان تأثير بعض العوامل في عملية التغيير في المحاسبة الإدارية وهي: المحفزات، المكافآت... الهدف منها تقديم تحليل وصفي للعملية التي تم من خلالها تغيير ممارسات المحاسبة الإدارية داخل المؤسسات، واختار الباحثان قطاع الالكترونيات بسبب أن الطبيعة الديناميكية لتغيراتها البيئية والتكنولوجية تعطي وزناً لافتراض السائد بأن التغيير في المحاسبة الإدارية سيكون سائداً.

توصلت الدراسة إلى أن التغيير في ممارسات المحاسبة الإدارية يرتبط بمجموعة محددة من الظروف ووجود التفاعل بين هذه الأنواع الثلاثة من المتغيرات يعزز ويحدد طبيعة التطور العملي للمحاسبة الإدارية.

¹ J. Innes F. Mitchell: (1990), The process of change in management accounting: some field study evidence, Management Accounting Research, vol 1.

الدراسة الثالثة: (Janet A. Hume-schwarz)، بعنوان: "محاسبة التكاليف: منظور تاريخي"¹

لقد حاول الباحث من خلال هذه الدراسة تتبع التطور التاريخي الذي مرت به محاسبة التكاليف، وإعطاء مفهوم لها وتوضيح التغيرات التي لحقت بها وبأساليبها عبر الزمن، حيث أوضح من خلال هذه الدراسة أن أول الكتابات حول محاسبة التكاليف بدأت سنة 1904 واستمرت إلى عام 1990، وقد حاولت هذه الكتابات إدماج المحاسبة والتاريخ إلا أن الدراسات كانت قليلة في مجال محاسبة التكاليف قبل سنة 1920، وكل النصوص التاريخية الواردة في هذا الموضوع تبدأ بتعريف محاسبة التكاليف وأهميتها في بيئة الأعمال، وقد كان لظهور الثورة الصناعية أثر كبير على أساليب وتكاليف التصنيع فقد توصل الباحث إلى أن تطور محاسبة التكاليف هو نتيجة للتغيرات في عملية التصنيع، حتى أن المصطلحات المستخدمة في محاسبة التكاليف قد تغيرت مع مرور الوقت وذلك مع فهم التكاليف والحسابات والتغيرات، والمديرون والمحاسبون قادرون على التكيف مع هذه التغيرات وتحسين أعمالهم.

توصل الباحث إلى أن محاسبة التكاليف توفر العلاقة بين الإدارة والأرباح، ويمكن أن تساعد الإدارة في ضمان استخدام الموارد ورأس المال بطريقة توفر قاعدة صلبة للربحية في المستقبل، كما تمكن محاسبة التكاليف المسيرين من جمع المعلومات من مصادر داخل عملية الإنتاج، واستخدام المعلومات من أجل إنشاء اتخاذ ال بقرارات بكفاءة.

كما أوضح الباحث من خلال دراسته أن محاسبة التكاليف قد تكون موضوعا صعبا بالنسبة للمحاسبين وأصحاب الأعمال غير مألوفة المصطلحات وبعمليات معقدة، وكثيرا ما يقدم المحاسبون إلى الإدارة تقارير تكون معقدة، لكن بالرجوع إلى تاريخ محاسبة التكاليف وتطورها عبر الزمن يمكن من توفير تجربة قيمة لكل من المحاسبين والإدارة، وهذه التجربة قد تساعد على تحقيق أهداف تعظيم الربح، وتحقيق الهدف في التصنيع وتحليل المتغيرات اللازمة لخلق أفضل الشركات.

¹ Janet A. Hume-Schwarz: (2007), **Cost Accounting: A Historical Perspective**, Proceedings of the Academy of Accounting and Financial Studies, Volume 12, Number 2 Reno.

الدراسة الرابعة: (Robert.Chenhall , Smith ,1998) بعنوان: " تبني أساليب المحاسبة الإدارية و منافعها - دراسة الميدانية في استراليا"¹

هدفت الدراسة إلى معرفة المنافع التي تنتج من استخدام كل من الأساليب التقليدية والأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية ومدى ملاءمتها للشركات الصناعية الكبرى في استراليا.

ويرى Chenhall أن الأساليب التقليدية مثل تحليل انحرافات التكاليف ومقاييس الأداء المعتمدة على الربحية تركز على المعلومات المالية ولا تعطي اهتماما للمعلومات غير المالية وذلك عكس الأساليب الحديثة التي تضع كل من المعلومات المالية وغير المالية في الاعتبار مثل نظام التكلفة حسب الأنشطة (ABC) ومقاييس الأداء الحديثة أو المقاييس المرجعية (Benchmarking) .

وتوصلت الدراسة إلى أن نسبة تبني الأساليب الحديثة في الشركات الصناعية الكبرى تعتبر مرتفعة مقارنة بدراسات جرت في دول أخرى وفي نفس الوقت فإن الأساليب التقليدية كانت الأكثر انتشارا من الأساليب الحديثة في تلك الشركات. وأوضحت أنه من الصعب الحكم على الأساليب التقليدية غير ملائمة، وأنه يجب التركيز على التكامل بين الأساليب التقليدية والأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية . حيث انه وحتى الآن فان الأساليب الحديثة أظهرت منافع للشركات المستخدمة لها ويجب دراسة الشروط الضرورية لتفعيل هذه الطرق الحديثة والمبتكرة .

كما تعرضت الدراسة للأسباب التي تجعل بعض الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية ملائمة لبعض الشركات في دول ما وغير ملائمة في دول أخرى فمثلاً الأساليب التي تستخدمها الشركات في اليابان قد لا تكون ملائمة للشركات الغربية ومن هذه الأسباب ما يتعلق بعوامل حضارية وأسباب تتعلق بمدى تطور نظام التكاليف في تلك الشركات .

¹ Robert H. Chenhall , Kim langfield Smith : (1998) , Adoption and benefits of management accounting practice: an Australian study, Management Accounting Research, V9, issue1.

الدراسة الخامسة: (Robert Sharma,2000) بعنوان: "من أهمية الخسارة إلى أهمية الاستعداد: الممارسة الإدارية في الألفية الجديدة"¹.

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى استخدام الشركات الصناعية واللاصناعية لأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة .

وقد شملت الأساليب التقليدية ثلاث مجموعات رئيسية هي الموازنات التخطيطية، وأنظمة التكاليف التقليدية وطرق تحليل تكلفة المنتج. أما الأساليب الحديثة فشملت طرق تقييم الأداء، والمقاييس المرجعية، وطرق تقييم الأداء المتوازن، وأساليب التخطيط الاستراتيجي بالإضافة إلى عدة أساليب أخرى.

وقد تم توزيع عدد 1500 استقصاء على مدراء ماليين تم الحصول عليهم من قاعدة بيانات عضوية CPA واستجاب منهم 332 مديراً بنسبة 22% من العينة . تم دراسة ثلاثة عوامل أو متغيرات تؤثر على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية هي نوعية الصناعة، حجم المشروع، إستراتيجية الشركة.

وقد خلصت الدراسة إلى أن أعلى نسبة استخدام من الأساليب التقليدية هي الموازنات التقليدية. أما من الممارسات الحديثة فكانت مقاييس الأداء المتوازن ذات أعلى نسبة . وأظهرت الدراسة أن أغلبية المديرين يعتقدون أن الأساليب الحديثة أكثر منفعة ومساهمة من الأساليب التقليدية كما وجد اختلاف في درجة منفعة أساليب المحاسبة الإدارية ما بين الشركات الصناعية واللاصناعية . كما أثر حجم الشركة وإستراتيجيتها على اختلاف منفعة كل من الأساليب التقليدية والحديثة بشكل كبير.

- بعض دراسات Drury:

قام Drury بعرض لأهم الانتقادات التي وجهها (Johnson, Kaplan) للمحاسبة الإدارية وأنظمة التكاليف المستخدمة وطرق ضبط التكاليف التشغيلية وكيف أنها فشلت في توفير المعلومات الملائمة للإدارة وقام بالرد على كل من هذه الانتقادات .

وذكر Drury أن الانتقاد القائل بأن المحاسبة الإدارية تدرس طرق استخدام تكاليف العمل المباشر كأساس لتوزيع التكاليف مقابل استبعادها للأسس الأخرى انتقاد غير صحيح، حيث أن معظم المراجع المستخدمة في

¹ Robert Sharma:(2002), From Relevance lost to Relevance Regained: Management practice in the new Millennium, Financial and Management Accounting IFAC.

تدريس المحاسبة الإدارية تشرح استخدام العديد من الطرق البديلة، كما أنها لا تستخدم طرق التوزيع المعتمدة على تكلفة العمل المباشر لقياس تكاليف الإنتاج على المدى الطويل. بل أن المفاهيم الأكاديمية تؤكد أن التكاليف التي يمكن تجنبها هي التي يجب استخدامها لربط التكاليف عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالمنتج .

وذكر (Drury, Dugdale 1993)¹ أن هناك أنظمة حديثة مثل ABC يجب استخدامها لربط التكاليف بالمنتجات وعليه فإن الجدل يجب أن لا يدور حول توزيع التكلفة بل يجب أن يكون حول ما إذا كان يجب أن يتم استخدام تكاليف الإنتاج في المدى الطويل في اتخاذ القرارات المتعلقة بالمنتج، وإذا كانت الإجابة بنعم فإن على البحوث الأكاديمية التركيز على الطرق الملائمة لتتبع تكاليف الإنتاج المرتبطة بالمنتجات حيث أن المحاسبين الإداريين الأكاديميين أعطوا القليل من الاهتمام لتكاليف الإنتاج في المدى الطويل.

ودعا الباحثان إلى الاهتمام بالبحوث المرتبطة بالواقع الميداني ودراسة الممارسات المبتكرة المطبقة في الشركات الناجحة حيث إن الجانب العملي هو الذي يجب عليه توجيه وقيادة مسار البحوث الأكاديمية.

وفي دراسة حديثة وجدا (Drury, Tayles, 1995)² أن معظم المؤسسات تستخدم المقاييس غير المالية بشكل كبير مثل رضا العميل، جودة المنتج وسرعة التسليم، حلو المنتج من العيوب... تستخدم هذه المقاييس لتقييم فعالية الأداء، هذا يتنافى مع مزاعم Kaplan بان التقارير المحاسبية لا تنتج البيانات غير المالية والتي تعتبر ضرورية لعمليات التشغيل والمؤثرة في بيئة الأعمال التنافسية.

وذكر أن دور المحاسبة الإدارية الحالي يكمن في التكامل والتنسيق بين المعلومات المالية وغير المالية. وأن الأبحاث المستقبلية يجب أن تركز على كيفية استخدام هذه المعلومات المحاسبية ويمتد البحث إلى ما وراء النظم المحاسبية الرسمية للتعرف على أي مستحدثات خارج نطاق التقارير المحاسبية الرسمية حيث تحتاج المحاسبة الإدارية إلى مفاهيم محاسبية عملية أكثر من احتياجها إلى نظريات بحثية.

¹ Drury .C, Dugdale.D:(1993), **Developments in user-friendly accounting research**, Management Accounting Research, JUL-AUG, VOL71:7.

² Drury .C, Tayles.M:(1995), **Issues arising from surveys of management accounting practice**, Management Accounting Research, SEP, VOL6:3.

• مناقشة الدراسات السابقة وموضع الدراسة الحالية:

تتفق دراسة (عمر محمد هديب، 2009) مع موضوعنا، في أنها تدرس في جانب منها مدى وجود صعوبات تحول دون تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات محل الدراسة، كما بينت أن هذا الأسلوب لو طبق سيحسن في الوضع التنافسي لهذه الشركات، وهذا ما سنحاول التأكد منه من خلال جزء من بحثنا.

أما الاختلاف فيمكن في أننا لن ندرس علاقة هذا الأسلوب في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية في الأردن، بل ربطنا هذا الأسلوب بتعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية، كما ركزنا على أساليب أخرى كأسلوب التكلفة المستهدفة وبطاقة الأداء المتوازن.

تأتي أهمية دراسة (عمر الجميدي، 2009) في كونها تبحث في أحدث وأهم الأنظمة (أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة). الذي يساهم استخدامه من قبل المؤسسة في رفع كفاءتها الإنتاجية وزيادة قدرتها التنافسية من خلال تقديمه بيانات عن التكلفة تكون أكثر ملائمة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة، وهو الأمر نفسه الذي ركزت عليه دراستنا والمتمثل في معرفة مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة من خلال تنافسياتها. غير أن دراستنا تطرقت إلى ثلاث أساليب بدل أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة فقط.

كما تناولت الدراسة أهم عوائق تطبيق التكاليف على أساس الأنشطة في المنشآت الصناعية اليمينية، دراستنا كذلك تكلمت في الجانب التطبيقي عن أهم المشاكل التي تحول دون تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في المؤسسات الإنتاجية الجزائرية. لنتمكن من تخطيطها لاحقاً بمعالجتها بالشكل المناسب، وجذب الانتباه إلى أهمية تطبيق مثل هذه الأساليب.

تطرقت دراسة (نوبلي نجلاء، 2015) إلى أن استخدام أدوات المحاسبة الإدارية سيساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، هذه الأدوات التي توفر معلومات تساعد الإدارة في التخطيط والرقابة والتقييم، كما أنها تساهم في ترشيد القرارات، وتعظيم قيمة المؤسسة هذا الأخير كان موضوع دراستنا، خصوصاً ظل التغييرات الحاصلة في بيئة الأعمال، التي تحتم على المسيرين البحث عن أنجع الأساليب للحفاظ على بقاء واستمرارية المؤسسة.

حيث أن دراستنا مست موضوعا واسعا وهو القيمة، والتي حاولنا حصرها في التنافسية، لتتمكن من تبيان كيفية مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة من خلال تعزيز تنافسيتها، كما أننا تطرقنا لثلاث أساليب بشكل من التفصيل والدقة فحصرناه في (التكاليف على أساس الأنشطة، التكلفة المستهدفة بطاقة الأداء المتوازن)، أما هذه الدراسة تكلمت على كل الأساليب بشكل بسيط فقط.

تتفق دراسة (زعراب حمدي، 2006) مع موضوعنا في أنها ركزت على مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في شركات المساهمة الصناعية في قطاع غزة، وهو الأمر نفسه الذي أردنا معرفته في بيئة الأعمال الجزائرية، غير أن دراستنا تطرقت إلى أهمية هذه الأساليب ومساهمتها في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية، أضف إلى تبيان أن الأساليب التقليدية أصبحت غير ملائمة في ظل بيئة الأعمال سريعة التغير.

بينت دراسة (حمدي زعراب، على أبو عودة، 2012) أهمية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمة المصرفية، وإمكانية تطبيقه في العاملة في قطاع غزة والتركيز على أهم عراقيل تطبيقه، دراستنا تطرقت لهذا الأسلوب ومساهمتها في تعزيز تنافسية المؤسسة وبالتالي تعظيم قيمتها، كما حددت المعوقات التي تحول دون تبني الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في المؤسسات الجزائرية.

تطرقت دراسة (ماهر موسى درغام، مروان محمد أبو فضة، 2009) إلى أثر تطبيق نموذج الأداء المتوازن في تعزيز الأداء المالي الاستراتيجي للمصاريف الوطنية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، ولكن دراستنا درست مساهمة هذا النموذج في تعظيم قيمة المؤسسة وبالتالي البقاء والاستمرارية، كما ركزت على أسلوبين آخرين (أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، أسلوب التكلفة المستهدفة).

ركزت دراسة كل من (Kaplan) و (Janet A. Hume-schwarz) على التطور التاريخي للمحاسبة الإدارية وهتين الدراستين تتفقان مع دراستنا فالتغيرات في بيئة الأعمال أثرت على تطور المحاسبة الإدارية، فبرزت ظاهرة فقدان أساليبها للملائمة، مما دعت الحاجة إلى ظهور أساليب جديدة تواكب مستجدات الحاصلة في بيئة الأعمال، تطرقت دراستنا لبعضها ومدى مساهمتها في تعظيم قيمة المؤسسة.

دراسة (F.mitchel and J.innes) هدفها الأساسي التحقق من وجود عوامل تؤثر على تغيير المحاسبة الإدارية في المؤسسات، وتطرق بحثنا لهذه النقطة من خلال دراسة النظرية الموقفية، وتبيان أهم العوامل الموقفية التي لها تأثير كبير على تبني الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في المؤسسات ومنها حجم المؤسسة، نوعها، المناخ البيئي، الثقافة التنظيمية.....

الهدف من دراسة (Robert.Chenhall , Smith ,1998) تبين المنافع التي تنتج من تبني كل من الأساليب التقليدية والحديثة للمحاسبة الإدارية ومدى ملاءمتها للشركات الصناعية الكبرى في استراليا، موضوعنا ركز على أحد المنافع من تبني الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية وهو تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية ومعرفة الظروف المناسبة لتطبيقها ولتفعيل هذه الطرق الحديثة والمبتكرة.

تنفق دراسة (Robert Sharma,2000) مع دراستنا في أنها اهتمت بمعرفة مدى استخدام الشركات الصناعية لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، أما الأساليب التقليدية فلم يتم التطرق إليها إلى الجانب النظري على عكس الأساليب الحديثة والتي تم دراستها من أجل تبين مساهمتها في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية.

أما دراسات Drury ركزت كلها على أن دور المحاسبة الإدارية يكمن في التكامل والتنسيق بين المعلومات المالية وغير المالية وان المؤسسة بحاجة إلى أساليب حديثة لأن الأساليب التقليدية أصبحت غير ملائمة وهذا جزء من دراستنا، غير أن هذه الأخيرة كانت أوسع لتشمل مساهمة هذه الأساليب في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية.

9. تقسيمات الدراسة:

للإحاطة بكافة جوانب الموضوع، والإجابة عن الإشكالية واختبار فرضيات الدراسة، قسمنا البحث إلى أربعة فصول ومقدمة وخاتمة كالتالي:

- مقدمة: عرضت فيها إشكالية البحث التي تهدف الدراسة إلى الإجابة عليها، والفرضيات التي تسعى الدراسة إلى اختبارها، بالإضافة إلى عرض الدراسات السابقة التي لها صلة بموضوع الدراسة.
- الفصل الأول: يتناول المحاسبة الإدارية من حيث تعريفها، أهدافها، وتطور أدواتها، وذلك من خلال ثلاثة مباحث، نتعرض في المبحث الأول والثاني للمحاسبة الإدارية وبيئة الأعمال-دراسة تاريخية للعلاقة بينهما تطرقنا فيه إلى نشأة المحاسبة والتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال، وكذلك الأساليب التقليدية لحساب التكلفة في ظل بيئة الأعمال، طبيعة المحاسبة الإدارية، مثل مفهومها وعلاقة المحاسبة الإدارية بالأنظمة الأخرى، دراسة للتكاليف في المحاسبة الإدارية. أما المبحث الثالث تناول الأساليب التقليدية لحساب التكلفة (أسلوب التكاليف الكلية أسلوب التكاليف الجزئية، أسلوب التكاليف المعيارية)؛

- **الفصل الثاني:** جاء تحت عنوان الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، تضمن هذا الفصل ثلاثة مباحث، حيث تناول المبحث الأول أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة والثاني شمل أسلوب التكلفة المستهدفة، والأخير تضمن بطاقة الأداء المتوازن؛ وفي كل مبحث تم التطرق إلى نشأة الأسلوب وأسس تطبيقه وتقييمه،
- **الفصل الثالث:** يحاول هذا الفصل الإلمام بمختلف المفاهيم المتعلقة بالقيمة (المبحث الأول). دراسة علاقة قيمة المؤسسة الاقتصادية بالتنافسية (المبحث الثاني). الاطلاع على مساهمة كل من أساليب المحاسبة الإدارية (أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، أسلوب التكلفة المستهدفة، بطاقة الأداء المتوازن) في تعزيز التنافسية لتعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية (المبحث الثالث)؛
- **الفصل الرابع:** تضمن الفصل التطبيقي المعالجة الإحصائية بالاعتماد على البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية SPSS . v.21 لتتمكن من تحليل ومناقشة النتائج المتوصل إليها من خلال أجوبة المستجوبين على محاور الاستبيان. وفي الأخير تم اختبار فرضيات الدراسة من حيث إثبات صحتها أو نفيها، التي خصص كل محور منها من أجل اختبار الفرضيات الموضوعية في الدراسة. وبعدها عرض النتائج المتوصل إليها في الجانب التطبيقي، وتقديم بعض الاقتراحات.
- **خاتمة:** تم من خلالها عرض ملخص شامل لما جاء به البحث ومناقشة نتائج الدراسة مع الدراسات السابقة، وتقديم آفاق مستقبلية للبحث.

10. صعوبات الدراسة:

لقد واجهتنا العديد من الصعوبات خلال مرحلة إعداد البحث نذكر منها:

- موضوع قيمة المؤسسة من المواضيع صعبة الخوض فيها وذلك لتعدد المفاهيم واختلاف وجهات النظر؛
- قلة الدراسات السابقة التي تطرقت لموضوع تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية؛
- رفض مديري المؤسسات السماح لنا بتوزيع الاستمارات داخل مؤسساتهم للإجابة عليها، مما أدى إلى تقليص عينة الدراسة إلى 30 مؤسسة فقط.

الجزء النظري

مقدمة الجزء النظري

تشهد بيئة الأعمال العديد من التغيرات السريعة فازدياد حجم المؤسسات وتعدد هياكلها التنظيمية، وظهور التطور التكنولوجي ووحدة المنافسة والكثير من التغيرات الأخرى... ألقت بظلها على المحاسبة الإدارية لتجعلها تسعى لتطوير وابتكار أساليب حديثة حتى تكون المؤسسة قادرة على مواكبة المستجدات في بيئة الأعمال الحديثة خصوصا أمام عجز الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية. وهذا لتضمن تحقيق التطوير الدائم والتحسين المستمر في توفير نوعيات جديدة ومختلفة من المعلومات المحاسبية الملائمة لرفع جودة القرارات وتحسين الأداء وزيادة المقدرة التنافسية هذا ما يزيد من تعظيم قيمة المؤسسة مما يسمح ببقائها ومنافسة نظيراتها من المؤسسات المحلية والشركات العالمية الأخرى.

تضمن هذا الجزء ثلاث فصول نظرية، خصص الفصل الأول للتعرف على ماهية المحاسبة الإدارية وأهدافها المختلف وطور أساليبها، في حين عالج الفصل الثاني بعض الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية (ABC, TC, BSC) أخيرا تناول الفصل الثالث تعريف مفهوم القيمة والفرق بين تعظيمها وتعظيم الربح في المؤسسة الاقتصادية، وكيفية تعظيم هذه القيمة عن طريق استخدام الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.

قسم الجزء النظري إلى الفصول التالية:

الفصل الأول: المحاسبة الإدارية: تعريفها، أهدافها وتطور أدواتها.

الفصل الثاني: الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية

الفصل الثالث: تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية.

الفصل الأول:

المحاسبة الإدارية: تعريفها،

أهدافها وتطور أدواتها

تمهيد:

يتوقف نجاح واستمرار المؤسسة على ما يتاح للإدارة من معلومات تمكنها من أداء مهامها المتعددة، فيما يخص استغلال الموارد المتاحة لها بكفاءة وفعالية. لذلك نجد أنها تبحث عن نظام يوفر لها احتياجاتها من المعلومات الملائمة في الوقت المناسب حتى تتمكن من اتخاذ القرارات الرشيدة.

يعتبر النظام المعلوماتي أهم الأنظمة المنتجة للمعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الرشيدة في المؤسسة، كما يساعدها على القيام بوظائفها المختلف. ويساهم في نموها خصوصا في ظل ما تواجهه المؤسسة من ضغوطات وتحديات، ظروف المنافسة الشديدة والتغيرات السريعة في بيئة الأعمال.

تمثل الحاسبة الإدارية في المؤسسة أهم فرع من هذا النظام المعلوماتي. فهي نظام مفتوح يؤثر ويتأثر بالبيئة التي يعمل في نطاقها. وهذا يعني أن أي تغيير يطرأ على البيئة إنما يؤثر بصورة مباشرة على عمل الحاسبة الإدارية ومخرجات هذه الأخيرة تؤثر بدورها على أداء المؤسسة.

وعليه سيشمل موضوع هذا الفصل، محاولة للإلمام بمختلف جوانب الحاسبة الإدارية ودراسة علاقة تطورها ببيئة الأعمال، وكذلك الاطلاع على كل الأساليب التقليدية لحساب التكلفة، وإبراز إيجابياتها وكذا العيوب التي تطرحها، وذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: الحاسبة الإدارية وبيئة الأعمال: دراسة تاريخية للعلاقة بينهما؛

المبحث الثاني: طبيعة الحاسبة الإدارية؛

المبحث الثالث: الأساليب التقليدية لحساب التكلفة.

المبحث الأول: المحاسبة الإدارية وبيئة الأعمال: دراسة تاريخية للعلاقة بينهما

تعتبر المحاسبة الإدارية من أهم العناصر المكونة لنظام المعلومات الإدارية في المؤسسة، فهي توفر المعلومات المالية والاقتصادية، وتتولى تجميع المعلومات الأخرى الملائمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. وللتعرف على نشأة المحاسبة الإدارية، والتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الحديثة والتي ساهمت في تطوير الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية؛ وبالتالي العلاقة بينهما، تناول هذا المبحث ما يلي:

المطلب الأول: نشأة المحاسبة الإدارية؛

المطلب الثاني: التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الحديثة؛

المطلب الثالث: تطوير الأساليب التقليدية لحساب التكلفة في ظل بيئة

الأعمال الحديثة.

المطلب الأول: نشأة المحاسبة الإدارية

مع تطور المحاسبة العامة في الواقع العملي بداية بالقيود الوحيد وانتهاء بالقيود المزدوج. كان هناك في المقابل تطور كبير في شكل الوحدات الاقتصادية. إذ انتقلت من مشاريع فردية أو عائلية إلى مشاريع بالمساهمة. ومع ظهور الثورة الصناعية، ارتفع حجم المشاريع، واتسعت الأنشطة الاقتصادية وتعقدت العمليات وانتشرت المنافسة الشديدة بين هذه المشاريع. كل هذا أدى إلى ظهور الحاجة إلى نوع آخر من المحاسبة ينصب في مضمونه إلى قياس تكاليف المنتجات وتحديد أسعار البيع، فظهرت المحاسبة التحليلية.

نظرا لما تقدمه المحاسبة التحليلية من احتياجات داخلية في تسيير المؤسسة، فقد تم اعتبارها من أهم المصادر الأساسية للمعلومات الاقتصادية وحلقة وصل هامة بين مختلف مستويات الإدارة، وعموما فقد ارتبط التطور التاريخي للمحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة بتطور بيئة الأعمال في مطلع القرن الرابع عشر.

مع ظهور السكك الحديدية 1850؛ ازدادت حاجة أصحاب الصناعات إلى معرفة تكلفة الإنتاج. حيث أظهر T. Johnson أهمية المعلومة الخاصة بتكاليف الإنتاج لتدعيم نمو المؤسسات الكبيرة كالمؤسسات العاملة في قطاع النسيج والسكك الحديدية، حيث استعملت هذه المعلومات في:¹

- متابعة مدى كفاءة استعمال المواد الأولية لإنتاج عدة منتجات؛

- استخراج تكلفة المنتجات تامة الصنع؛

- حساب إنتاجية العمالة، تحفيز ورقابة أداء العمال؛

- معرفة أثر التغيير في نظام العمل.

وانطلاقا من 1880، بدأت مؤسسات أخرى تستعمل التقنيات التي تم تطويرها في مؤسسات السكك الحديدية، مما أدى إلى نمو إحساس عال بوجود رب عمل يراقبهم عن طريق السجلات المحاسبية. في تلك الفترة لم تحمل التكاليف الثابتة على المنتجات. وكتب أحد أشهر الكتاب في مجال التكاليف Smith في إنجلترا 1899، عن مدى أهمية معرفة تكلفة الإنتاج وتحديد تكلفة الوحدة المنتجة.

¹ Robert S.Kaplan : (1984), **The Evolution of Management Accounting**, The Accounting Review, vol IIX, n°3, p18.

لقد شهدت هذه الفترة ميلاد التكاليف الحدية التي كانت من إبداع العالم الألماني Ischmalen Bach الذي قسم التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة، وبين أهمية فصل التكاليف الثابتة أثناء التسعير، وبالتالي تطورت حلقة من حلقات محاسبة التكاليف.¹

ركزت حركة الإدارة العلمية الحديثة على ضرورة استخدام الأساليب العلمية في الإدارة وما يتعلق بها من وظائف يمكن ممارستها في الوحدات الاقتصادية. كما دفع التسيير العلمي المؤسسات إلى الإبداع في تطوير استعمال تقنيات محاسبة التكاليف في الولايات المتحدة الأمريكية، أين أدخل المهندسون والممارسون تقنيات جديدة في هذه الفترة، كونهم اهتموا بالتطورات في النواحي الفنية، ولكن انطلاقاً من 1925، فقد كان التطور الحاصل من طرف الأكاديميين وليس الصناعيين، وبالتالي صعب تطبيقه ميدانياً.²

ولكن بعد الحرب العالمية الأولى والأزمة الاقتصادية الكبرى حدث تأثير عميق في تطور محاسبة التكاليف حيث اتسمت بالتعاون المستمر بين الممارسين والأكاديميين لتقليص الفجوة بينهم.³

وابتداءً من 1936، بدأ الاهتمام لأول مرة بنظرية التكاليف المتغيرة واستخدامها في المجال الإنتاجي والإداري. كما تضاعف - عقب الحرب العالمية الثانية - الاهتمام بتطوير وسائل التحليل التكاليفي لخدمة أهداف التخطيط والرقابة واتخاذ القرار. وظهر كذلك ما يعرف بتحليل التعادل، وأدخلت الأساليب الرياضية والإحصائية بشكل واسع لترفع بذلك مستويات الدقة في المعلومات الخاصة بالتكاليف.

وبعد 1945، تطورت الصناعة بشكل كبير مما أدى إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين. ولكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار والبقاء، وجب عليها تخفيض تكاليفها إلى حدها الأدنى، والحصول على أكبر ربح ممكنة.

ونتيجة للتطور في الفكر المحاسبي وتماشياً مع كل تطور تكنولوجي، تطورت محاسبة التكاليف في مفهومها وأهدافها وأساليبها، معتمدة في ذلك على علوم متعددة كالرياضيات والاقتصاد والإحصاء... فأصبحت بذلك أشمل وأوسع، ولم يقتصر مفهومها على دراسة التكاليف والنظر في كيفية التحكم فيها لتدنيتهما، بل أصبحت تخدم الإدارة، فظهر مصطلح المحاسبة الإدارية أو ما يعرف في الدول الفرونكوفونية بمصطلح محاسبة التسيير.

¹ عبد الحى مرعي، عبد الله عبد العظيم هلال: (2006)، مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، مصر، ص 8.

² Robert S. Kaplan, op. cit, p: 19.

³ محمد فيومي: (1999)، أصول محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، مصر، ص 15.

يرجع ظهور مصطلح المحاسبة الإدارية إلى 1950، عندما قام مجلس الأنجلوسكسوني بتشكيل فريق تحت اسم "فريق المحاسبة الإدارية". الذي زار عددا من المؤسسات في الولايات المتحدة الأمريكية، ونشر تقريرا بعنوان "المحاسبة الإدارية". وقد أوصى هذا الفريق بضرورة قيام محاسبة التكاليف بمجهودات أكبر من أجل التعرف على مشاكل الإدارة والعمليات الفنية في المؤسسة وتركيز جهودها في توفير معلومات تؤدي إلى ترشيد سياسة الإدارة وزيادة مقدرتها في اتخاذ القرارات.

في 1959، اعتبرت لجنة المحاسبة الإدارية في جمعية المحاسبين الأمريكيين، أن المحاسبة الإدارية هي تطبيق للوسائل والمفاهيم الملائمة في تطوير المعلومات الاقتصادية التاريخية والمتوقعة عن المؤسسة من أجل مساعدة الإدارة في وضع خطة للأهداف الاقتصادية واتخاذ القرارات الرشيدة.¹

وفي الستينات، ازداد الاهتمام بمحاسبة التكاليف المعيارية باعتبارها أداة عملية فعالة لإعداد الموازنات التخطيطية لمساعدة الإدارة في الرقابة، واستعملت كذلك في تحديد أجور العمال ومنح المردودية لهم.

وفي 1972، تم تحديد معايير الآداب والسلوك المهني للمحاسبين الإداريين ووضع برنامج في الولايات المتحدة الأمريكية لمنح شهادة المحاسبة الإدارية ولقب المحاسب الإداري القانون CMA والذي يعد لقب مهني تترتب عليه ضرورة الالتزام بمعايير الآداب والسلوك المهني بحكم عمله ومسؤوليته.²

وقد اهتمت المحاسبة الإدارية في الثمانينات، بالتخطيط للاستثمارات طويلة الأجل وإعداد الموازنات التخطيطية، حيث ركز الاهتمام على الناحية الكمية كالتحليل المالي والتخطيط من أجل الاستخدام الفعال للموارد المالية المتاحة بشكل أمثل.³

وتميزت المحاسبة الإدارية في التسعينات بتقديم المعلومات الضرورية لخدمة القرارات الإدارية. لذا اهتمت بالتركيز على نظم المعلومات، فكان ذلك بداية مدرسة جديدة اهتمت بتطوير الأنظمة الحاسوبية كإطار معبر لاستخدام المعلومات الحاسوبية والإدارية لرسم السياسات الاستثمارية.⁴

¹ مويذ فضل وآخرون: (2007)، المحاسبة الإدارية، ط 1، دار المسيرة، عمان، ص 13.

² حارسون ري اتش، نورين اريك، ترجمة زايد محمد عصام: (2008)، المحاسبة الإدارية، دار المريخ، الرياض، ص 33.

³ اسماعيل يحي التكريتي وآخرون: (2007)، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، ط 1، دار الحامد، عمان، ص 25-26.

⁴ يوحنا عبد آل آدم، صالح الرزق: (2006)، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، ط 2، دار الحامد، عمان، ص 13.

ولقد تتبع Kaplan و Johnson (1987) في كتاب لهما تطور المحاسبة الإدارية من جذورها في الثورة الصناعية. بدعمها لأنواع العمليات الصناعية من النسيج وال فولاذ والنقل، حيث كانت معنية بتقييم كفاءة العمليات الداخلية بدلا من قياس ربحية المؤسسة، كما أن إعداد القوائم المالية كان يتم باستعمال نظام معاملات منفصل يسجل الأداء المالي.

وقد أكدوا أن ممارسات المحاسبة الإدارية التي كانت في تلك الفترة ظهرت في 1925 كما وصفا كذلك محاولات المؤسسات لتحسين الأداء من خلال اقتصاديات الحجم بتخفيض التكلفة الوحودية عن طريق زيادة حجم المخرجات، مما أدى بالاهتمام بقياس كفاءة العمليات الإنتاجية،

كما أن حساب التكلفة لمنتجات مختلفة لم يكن ضروريا لأن صنف المنتج كان متجانسا، ومع مرور الزمن ازدادت أصناف المنتجات وتعددت، وأصبحت المؤسسة تنتج منتجاتين أو أكثر، الأمر الذي أدى إلى ظهور الحاجة لمعلومات أكثر دقة عن كل منتج على حدة.

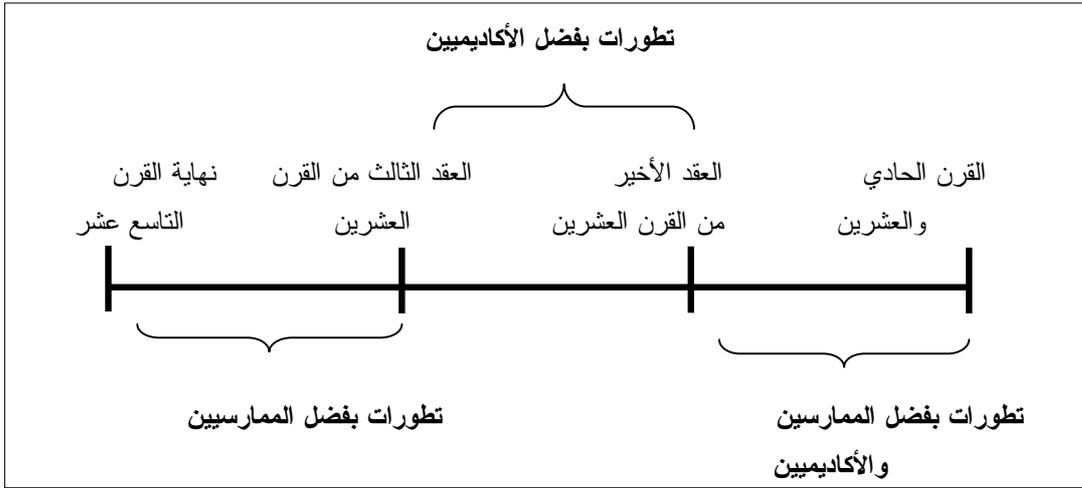
ولقد ذكرا الكاتبان كيف يجب أن يوفر نظام المحاسبة الإدارية معلومات آنية وملائمة لتسهيل مراقبة التكاليف وقياس وتحسين الإنتاجية وابتكار عمليات إنتاجية متطورة، إضافة إلى تسجيله لتكاليف المنتجات بشكل صحيح حتى يمكن من اتخاذ قرارات التسعير أو إدخال منتجات جديدة والتخلي عن بعض المنتجات.

إن زيادة التطور والتشابه في العمليات الإنتاجية، أدى إلى ظهور أنظمة حديثة للمحاسبة الإدارية مكتملة للأنظمة التقليدية، وذلك من خلال الدراسة التي قام بها الباحثون حول استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة¹ ABC وترجع إلى التجارب المستخدمة منذ بداية الستينات إلى أن وصلت دراسة Cooper Kaplan (1987)، ومنذ ذلك الوقت بدأت المؤسسات الأمريكية تطبيق هذا النظام²، كما أن هناك أنظمة أخرى حديثة مثل: إدارة الجودة الشاملة TQM، التكاليف المستهدفة TC، ضبط الوقت JIT، نظام التحسين المستمر CI...

والشكل الموالي يبين ملامح تطورات المحاسبة الإدارية:

¹ زياد هاشم يحي، قاسم محسن الحبيطي: (2005)، تأثير التطورات التكنولوجية والبيئية على المحاسبة الإدارية، ملتقى الأردن الثاني، جامعة الأردن منشورة، ص 6-7.

الشكل رقم (01): تطور المحاسبة الإدارية



المصدر/ من إعداد الباحثة

من الشكل السابق نستخلص أن:

- معظم التطورات التي حدثت خلال الفترات الأولى الممتدة من نهايات القرن التاسع عشر وحتى العقد الثالث من القرن العشرين، كانت بفضل الممارسين لتلبية ومواجهة الاحتياجات المتزايدة للوحدات الاقتصادية من المعلومات، لذا فقد تم تطبيق التطورات والتكيف معها بسرعة؛
- أما التطورات الحاصلة خلال الفترة الممتدة من العقد الثالث من القرن العشرين وحتى بداية العقد الأخير من نفس القرن، فقد حدثت بفضل الأكاديميين، فمعظم التطورات كانت ذات طبيعة نظرية، وبالتالي تأخر استخدامها والاعتماد عليها من جانب الممارسين، فلم تكن لتلبية متطلبات عملية من وجهة نظرهم؛
- أما التطورات التي حدثت خلال العقد الأخير من القرن العشرين وبداية القرن الحادي والعشرين، إنما وجدت بفضل الجهود المشتركة بين كل من الأكاديميين والممارسين. وكان هدفها تطوير أساليب المحاسبة الإدارية لضمان تحقيق التطوير الدائم والتحسين المستمر في أداء الوحدات الاقتصادية التي تعمل في بيئة العمال المعاصرة والتي تتصف بالتغير الدائم والسريع في متطلباتها، وبالتالي ضرورة استحداث واستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتي تتلاءم مع تلك الظروف والمتغيرات.

المطلب الثاني: التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الحديثة

حدثت العديد من التغييرات في بيئة الأعمال لم تواكبها الحاسبة الإدارية، فبرزت ظاهرة فقدان الحاسبة الإدارية للملائمة، مما دعت الحاجة إلى ظهور تقنيات حديثة ترتبط بشكل رئيسي ببيئة الأعمال الحديثة، ومن أهم التطورات الحاصلة والتي ساهمت في تطوير الحاسبة الإدارية مايلي:

الفرع الأول: تطورات بيئة الأعمال الخارجية

هناك كثير من عناصر بيئة الأعمال الخارجية للمحاسبة قد تغيرت يمكن أن نحددها فيما يلي:¹

1.1 العولمة: في العقود الحالية هناك اختفاء مثير للحواجز الجغرافية سواء أكانت مادية أم سلوكية. تزايدت الشركات متعددة الجنسيات بشكل كبير وأصبح لها أسواق عالمية وتزايدت الأسواق المالية، ونتيجة لذلك أصبح بإمكان المؤسسات الحصول وفي أي مكان على رأس المال.

والتطور الكبير الذي أثر على الأعمال هو العولمة التي ساهمت في الانتقال السريع للمعلومات وتوفرها بشكل فوري يسمح للعالم بأن يكون سوقاً هائلاً. وأدت العولمة إلى نتيجتين رئيسيتين:

1.1.1 تحرير التجارة: إذ تم رفع القيود الجمركية وغيرها على انتقال السلع من مكان إلى آخر، فالترتيبات الاقتصادية الجديدة واتفاقيات التجارة المترتبة عليها جعل من اقتصاديات الدول متداخلة مع بعضها البعض، ولقد واجهت الشركات المتعددة الجنسيات عدة تحديات لا تواجهها المؤسسات المحلية، مثل: الأنظمة السياسية الأنظمة القانونية... والتي تختلف بشكل كبير من بلد إلى آخر.

1.2 المنافسة العالمية: أدى تحرير التجارة وإمكانية دخول السلع والخدمات إلى مختلف الأسواق من دون أية قيود إلى شدة المنافسة العالمية. فبعد أن كانت المؤسسات تواجه منافسة محلية من منافسين محليين يواجهون نفس الظروف، أصبحت تواجه في الوقت الحاضر منافسة حادة من مؤسسات عالمية تعمل في بيئة أفضل، كما أن تشجيع التجارة العالمية وإلغاء قيود على تبادل السلع والخدمات قد شجع على تدفق الاستثمارات في مجال

¹ بماء حسين، رياض حمزة البكري: (2008)، الحاسبة الإدارية الشاملة (حقيقة التطور في ظل التقدم العلمي ومفهوم الذكاء الاصطناعي) بحث مستقل بتصرف من أطروحة دكتوراه (الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية الشاملة)، منشورة، جامعة بغداد، ص 259.

الأعمال، وظهرت العديد من المؤسسات الجديدة التي دخلت ومازالت تدخل في المنافسة، بمعنى آخر أن شدة المنافسة تجعل البقاء للأصلح، أي المؤسسات التي تستطيع تقديم منتجات جديدة للأسواق في أسرع وقت ممكن وجودة عالية، وبأقل تكلفة ممكنة هي المؤسسة الرائدة.

ولقد جعلت المنافسة العالمية كثيراً من المؤسسات التي كانت تتمتع بالحماية المحلية تواجه منافسة حادة، فبدلاً من إنتاج بضائع محلية أصبحت المؤسسة تستورد الأجزاء والمكونات الفرعية عالمياً، مما سبب تغيرات في هيكل المؤسسة وكذلك تغيرت ظروف السوق في أشكال عدة بما يشمل التغير في القوانين والسياسات الضريبية.¹

2. ظروف صناعة الخدمة: احتلت صناعة الخدمة دوراً متنامياً وخاصة في اقتصاديات الولايات المتحدة، وهذا ما تطلب أكثر فأكثر من تقنيات الحاسبة الإدارية أن تلبى حاجات المؤسسات التي تقوم بهذه الخدمات، خصوصاً أن المؤسسات الصناعية تختلف عن المؤسسات الخدمية؛ فإنتاج هذه الأخيرة يستهلك حال إنتاجه فالخدمات لا يمكن تخزينها مثل البضائع، كذلك هناك تركيز على عنصر العمل في هذه المؤسسات أكثر منه في المؤسسات الصناعية.

3. الذكاء الاصطناعي: الذكاء الاصطناعي هو علم وتكنولوجيا مستندة إلى فروع العلوم الأخرى كالإعلام الآلي والهندسة وعلم النفس والطب... أو أنه لغة معينة يتم برمجتها من قبل الإنسان، تمكن الآلة من أداء أعمال تعد ذكية إذا ما قام بها البشر، ويتضمن الذكاء الاصطناعي العديد من التقنيات منها (تقنية المعلومات، الأنظمة الخبيرة، تقنية التصنيع المتقدمة التي يتم التطرق إليها في بيئة الأعمال الداخلية)².

4. تقنية المعلومات: عرفت تقنية المعلومات على أنها مجموعة من المنتجات المادية والبرمجيات وتشغيل أنظمة المعلومات وعمليات الإدارة والمهارات المطلوبة لتطبيق تلك المنتجات من أجل إنتاج معلومات وتطوير أنظمة المعلومات وإدارتها والرقابة عليها، ونتيجة لذلك غيرت المعلومات ظروف بيئة الحاسبة، إذ قلصت من مساحات التطبيق والتي كان يهيمن عليها الحاسبون وأصبحت البرمجيات والأنظمة المعلوماتية هي المهيمنة.

لم تؤثر تقنية المعلومات في تطوير أساليب الحاسبة الإدارية، ومن الأسباب التي أدت إلى ضعف تأثيرها مايلي:³

¹ حسين احمد علي: (2000)، الحاسبة الإدارية المتقدمة، ط1، دار الكتاب الحديثة، الإسكندرية، مصر، ص16.

² بهاء عمران: (2009)، أثر تقنية المعلومات على الحاسبة الإدارية، شبكة المحاسبين العرب، على الموقع: www.acc4arab.com، تاريخ التصفح: 2013/12/18،

على الساعة 10 ليلاً .

³ بهاء حسين الحمداني، رياض حمزة البكري، مرجع سابق، ص 261.

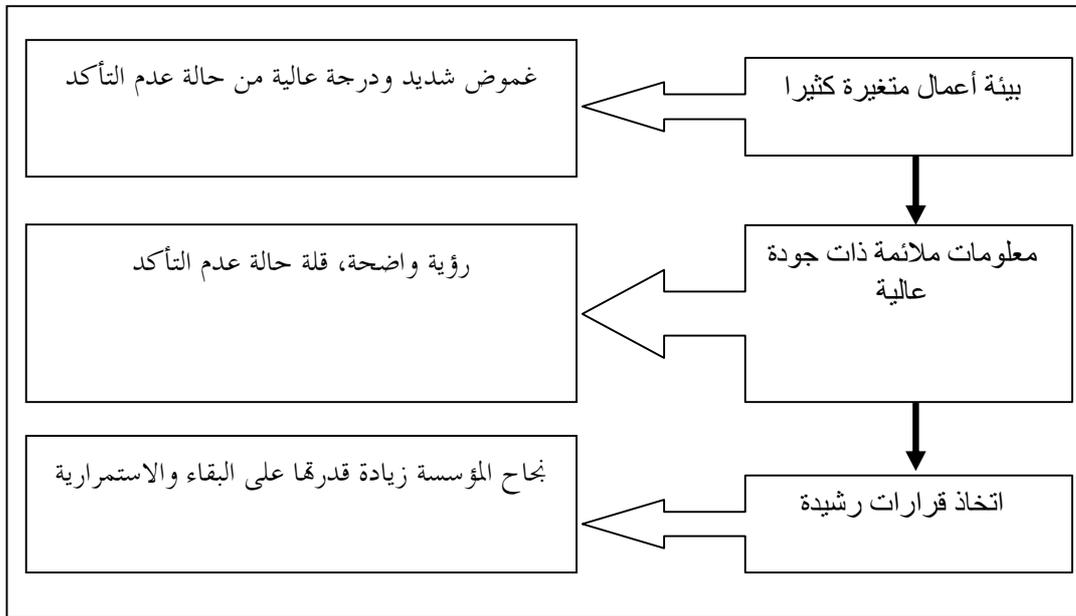
- أن نظم تقنية المعلومات معقدة وتتطلب بعض الوقت حتى يتسنى الحصول على منافعها، وليس غريباً على هذه النظم المتطورة جداً، أنها تأخذ وقتاً للتعلم على كيفية استخراج المنافع المتوقعة منها خاصة أن هذه النظم تشهد تطوراً مستمراً وسريعاً؛

- إن إمكانية الحصول على كافة المنافع المتوقعة من هذه النظم وعلى رأسها استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة محدودة طالما أن تطبيق هذه النظم في بعض المؤسسات مازال جزئياً وليس كلياً؛

- أن هناك نظم مكملة لهذه النظم يركز على تحليل المعلومات الإستراتيجية، والمتوقع أنه سوف يشجع على استخدام الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، وتجدر الإشارة إلى أن تقنية المعلومات لا تمثل سوى عامل واحد وهناك عوامل أخرى تؤثر على المؤسسات بشكل خاص مثل: حجم المؤسسة، إستراتيجيتها، نوع القطاع...

يمكن توضيح دور المعلومات في بيئة الأعمال الحديثة في الشكل التالي:

الشكل رقم(02): دور المعلومات في بيئة الأعمال الحديثة



المصدر/ من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

حسين أحمد علي: (2000)، المحاسبة الإدارية المتقدمة، ط1، دار الكتاب الحديثة، الإسكندرية، مصر، ص28.

الشكل السابق يبين أنه كلما زودت تقنية المعلومات المؤسسة بمعلومات ذات جودة عالية وبالتوقيت المناسبة سيساعد المؤسسة في النمو والاستمرارية. وهذا ما تحتاج إليه في ظل بيئة أعمال متغيرة ومعقدة

5. الأنظمة الخبيرة: تعتبر فرع من الذكاء الاصطناعي والتي تعتمد على استخدام الكمبيوتر بشكل واسع كون هذه التكنولوجيا تقوم بحل المشاكل وتحليلها بالصيغة والنتائج نفسها لخبيرة البشر، باستعمال التحليل الكمي وإعداد حالات أكثر تعقيداً وتقديم حلول أكثر للمفاضلة بينها.

الفرع الثاني: تطورات بيئة الأعمال الداخلية

هناك كثير من عناصر بيئة الأعمال الداخلية للمحاسبة الإدارية قد تغيرت يمكن أن نحددها فيما يلي:

1. تقنية التصنيع المتقدمة: شهد العالم في الربع الأخير من القرن العشرين تطوراً تكنولوجياً هائل. فقد أدت زيادة المنافسة بين المؤسسات واتساع الأسواق وغزارة تدفق رأس المال إلى توجيه مبالغ خيالية للبحث والتطوير نتج عنها هذا التقدم التكنولوجي المذهل. وانصبت معظم هذه التطورات التكنولوجية في وسائل الإنتاج وإحلال الآلة مكان البشر.¹

لقد استندت الأساليب التقليدية لحساب التكلفة إلى أن المؤسسة لا تنوع في نمط منتجاتها، بينما مع المعدات والآلات المتطورة ظهر الإنتاج السريع والمتنوع. هذه التغيرات أنشأت الحاجة لأساليب حديثة للمحاسبة الإدارية. وقد أثرت تقنية التصنيع المتقدمة على هيكل التكاليف في النقاط التالية:²

- انخفاض نسبي لتكلفة العمل المباشرة، ومن ثم أصبح حجم تكلفة الأجر المباشرة في هيكل التكاليف ضئيلة مما قلل أهميتها؛

- بسبب ضخامة حجم الاستثمار في المعدات وكون عمرها الإنتاجي أصبح قصير بسبب التطور التكنولوجي السريع. مما أدى إلى امتلاكها على المدى القصير. وزيادة أهمية التكاليف غير المباشرة وأهمية قياسها بشكل جيد لاسيما وأنها تحمل للمنتجات وبالتالي إذا حُملت بالزيادة تفقد المؤسسة القدرة على المنافسة وإذا حُملت بالنقصان تؤدي إلى خسارتها؛ هذا أدى إلى ظهور أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة؛

¹ حسين احمد علي، مرجع سابق، ص 16.

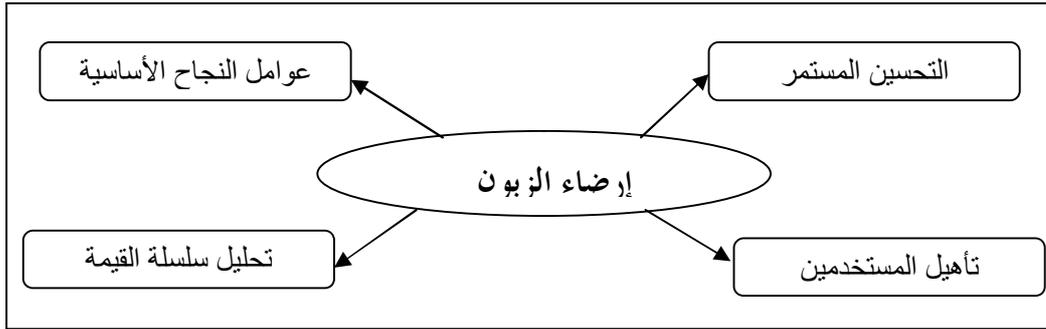
² بهاء حسين الحمداني، رياض حمزة البكري، مرجع سابق، ص 264.

- الإمكانية الواسعة لإنتاج المنتج النهائي بحجم كبير وفي مدة زمنية قصيرة وسريعة بسبب تخفيض تكلفة الإنتاج ذلك لأن حجم التكاليف الثابتة الإجمالي انخفض بالنسبة للوحدة الواحدة، عندما توزع على عدد أكبر من وحدات الإنتاج. هذه الميزة سمحت للمؤسسة من إدخال المنتجات الجديدة للأسواق وبكثرة.

والمنحى الأخير للتقدم في تقنيات التصنيع هو نظام الإنتاج المرن وهو مجموعة من المعدات المسيطر عليها رقمياً والمتصلة بنظام سيطرة مركزي، وترتبط فيه مختلف صفوف الآلات بمحطات اتصال آلي، وقد شجعت مرونة العمليات القدرة على إنجاز عمليات التصنيع كلها وبمختلف التصاميم وبكميات كبيرة.

2. **التركيز على رضا الزبون:** يُعد التركيز على الزبون وإرضائه من أهم مظاهر البيئة التنافسية الحديثة، حيث أصبحت المؤسسة في ظل هذه الظروف مطالبة بتحسين مستويات الخدمة والمنتج من حيث جوانب عديدة، والشكل الموالي يوضح أهم أمور يجب تحقيقها للوصول إلى رضا الزبون:

الشكل رقم (03): التركيز على إرضاء الزبون



المصدر/ من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

Colin Drury:(2001), **Management for business decisions** ,Thomson learning, 2^{ed},p12

يتضح من الشكل أنه ينبغي على المؤسسة أن تركز على عدة نقاط من أجل إرضاء زبائنها وهي:¹

1.2. عوامل النجاح الأساسية: وهي تؤثر بشكل مباشر في رضا العملاء وتمثلة في:

- **التكلفة:** تسعى المؤسسات بشكل مستمر لتخفيض تكلفة السلعة أو الخدمة لزبائنها. ذلك من خلال تبني أساليب تمكنها من تخفيض تكاليفها؛
- **الجودة:** ويقصد بالجودة إنتاج منتج يتطابق مع المواصفات الموضوعية في التصميم ومع حاجات ورغبات العملاء، بأقل نسبة من العيوب والأخطاء، وبأقل تكلفة ممكنة بهدف إرضاء العميل،² الذي أصبح يطلب منتجات ذات جودة أعلى وبأقل تكلفة ممكنة؛

¹ محمد سامي راضي: (2003)، **مبادئ محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر، ص30-32 .

² Alain Courtois, Chantal Mariain.et autres :(2002), **Gestion de Production**, 3^{ème} éd, 2^{ème} tirage, Edition D'organisation, Paris, p319.

- الوقت: ويقصد به الوقت اللازم لتقديم منتجات جديدة للأسواق، وسرعة الاستجابة لرغبات العملاء وزيادة درجة الثقة في مواعيد التسليم المتفق عليه وهذا لإرضاء العميل؛

- التجديد والابتكار: لقد أصبح الابتكار والتجديد في المنتجات سواء سلع أو خدمات مطلباً أساسياً للاستمرار في نجاح معظم المؤسسات. خصوصاً في ظل التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال.

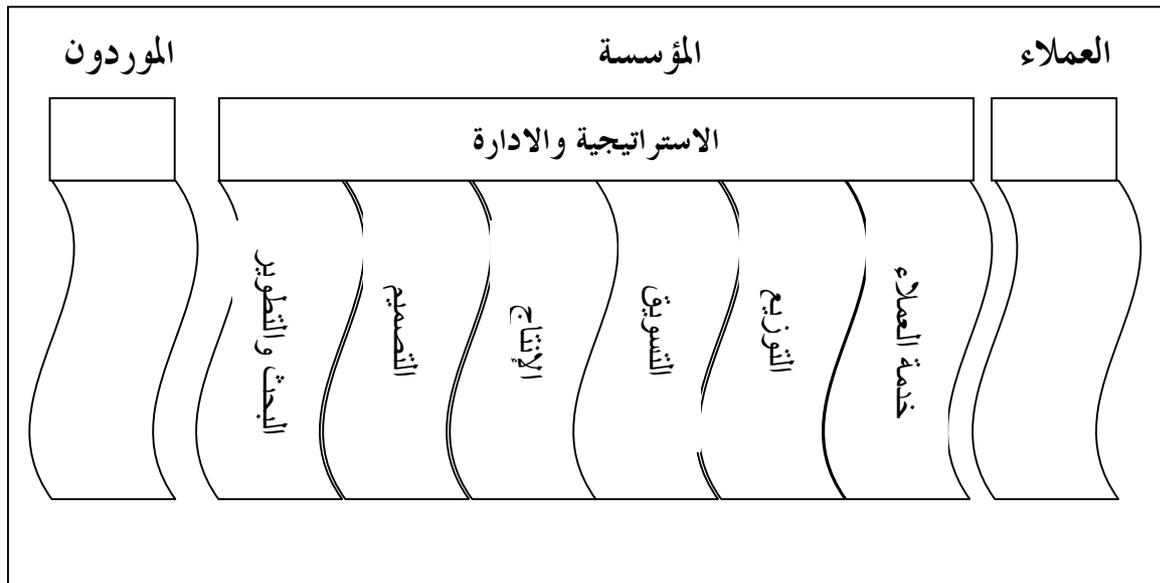
2.2. التحسين المستمر: من جانب المنافسين تعني البحث والتطوير المستمر للوصول إلى مستويات أفضل وأعلى من الأداء داخل العديد من المؤسسات، والمؤسسة الناجحة هي التي وجب عليها التحسين المستمر لما تقدمه من سلع في ضوء أفضل مستويات الأداء التي يمكنها الوصول إليها.

3.2. تحليل سلسلة القيمة: إن هذا التحليل له جانبين هما:

- معاملة كل وظيفة من وظائف المؤسسة على أنها أنشطة ضرورية تضيف قيمة؛
- التكامل والتنسيق بين جهود كافة وظائف المؤسسة بالشكل الذي يؤدي إلى تحسين قدرات كل وظيفة من الوظائف؛

ويمكن أن نبين سلسلة القيمة في الشكل الموالي:

الشكل رقم (04): سلسلة القيمة



المصدر/ من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

Colin Drury: (2001), **Management for business decisions**, Thomson learning, 2^{ed}, p14

يتضح من الشكل أن سلسلة القيمة هي ربط بين الأنشطة التي تخلق القيمة، بداية من المصادر الأساسية للمواد الأولية وحتى الاستخدام النهائي للمنتج أو الخدمة المقدمة للعميل، وتساهم الأجزاء المكونة لسلسلة القيمة مع بعضها في إرضاء العميل بشكل أفضل خاصة فيما يتعلق بالكفاءة، التكلفة، الجودة...

4.2. تأهيل المستخدمين: وتعني إعطائهم نوع من الحرية من أجل الإبداع والابتكار، وقد ثبت أنه بتأهيل المستخدمين وتزويدهم بالمعلومات المناسبة يمكن الاستجابة للعملاء بسرعة، وزيادة مرونة العمليات وتقليص زمن الدورة ورفع المعنويات.

3. قصر دورة حياة المنتج: من الاتجاهات المعاصرة الأخرى التي ظهرت، التقادم السريع للمنتجات. فكثير من المنتجات تكون مدة حياتها النافعة قصيرة، وربما حياة بعضها الآخر لا يتجاوز السنة، لذا كل المؤسسات التي لديها مثل هذه المنتجات لا تحاول إتباع إجراءات تخفيض تكلفة المنتجات بل إنها تسعى أن تكون مبتكرة لمنتجات جديدة، فالزبائن يشترون منتجات هذه المؤسسات المبتكرة لأجل المواصفات المتميزة في منتجاتها وبالتالي يتمثل النجاح الرئيسي لهذه المؤسسات في استمرارية تقديم منتجات جديدة ذات جودة عالية، لذلك الإنتاج بتكلفة منخفضة لن يكون هدف المؤسسة وذلك لان إنتاجها سيباع بهامش أكبر من تكلفة تصنيعه، كون سعر المنتج يحدد عبر قيمة المنتج لدى الزبون وليس عبر تكلفة التصنيع¹.

4. تغير الهيكل التنظيمي للمؤسسة: تكون المؤسسة ناجحة إذا استطاعت أن تتكيف وبسرعة مع التطورات الحاصلة في بيئتها. حينها تظهر لها فرص استثمارية جديدة هذا يتطلب وجود هيكل تنظيمياً جيداً قادراً على ربط متخذ القرار بالمعلومات الملائمة لاتخاذ قرارات رشيدة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة.

وبالتالي إذا غيرت المؤسسة هيكلها التنظيمي فإن النظام المحاسبي بشكل عام والمحاسبة الإدارية بشكل خاص يجب أن تتغير وتتأقلم مع الحالة الجديدة، للمحافظة على ملائمة المعلومة المقدمة للمسيرين بالمؤسسة، إذ أن تقسيم هذه الأخيرة إلى مراكز مسؤولية وتحديد مراكز التكلفة هي أحد أهم الخطوات المتبعة في تصميم نظام معلومات للمحاسبة الإدارية.²

¹ Colin Drury:(2001), Management for business decisions, Thomson learning, 2^{ed}, p45

² بهاء حسين الحمداني، رياض حمزة البكري، مرجع سابق، ص 266.

المطلب الثالث: تطوير الأساليب التقليدية لحساب التكلفة في ظل بيئة الأعمال الحديثة

إن معلومات المحاسبة الإدارية في ظل الأوضاع السابقة الذكر، تهدف أساساً إلى خدمة إدارة المؤسسة، أما في ظل بيئة التصنيع الحديثة فهي تعتمد على الفكر الاستراتيجي والسعي الدائم لتدفق المعلومات من الداخل والخارج من خلال العلاقات المباشرة ليس فقط مع الموردين والعملاء الحاليين والمتوقعين، وإنما كذلك مع موردي الموردين وعملاء العملاء بهدف إرضاء المستهلك النهائي وتحسين المستمر للإنتاج، إذ أصبحت هذه المعلومات ضرورية لكافة العاملين خلال دورة حياة المنتج لتساعد على فهم وتحسين الأنشطة بشكل مستمر بما يتوافق مع التغيرات في بيئة الأعمال.

وكما أشار Kaplan و Cooper (1988) إلى أن الإدارة تقوم باتخاذ قراراتها بناء على معلومات مضللة عن التكاليف في ظل النموذج التقليدي لأساليب المحاسبة الإدارية، مما قد يترتب عليه نتائج سلبية تؤدي إلى ضعف المركز التنافسي للمؤسسة¹.

وأدت التغيرات الاقتصادية إلى إجبار العديد من المؤسسات إلى إعادة النظر إلى الأساليب التقليدية لحساب التكلفة، وذلك بهدف تطويرها بما يتلاءم والبيئة الجديدة نظراً لأنها قد صممت في ظل بيئة كانت فيها الأجور المباشرة تمثل الجزء الأعظم من تكاليف الإنتاج، ومن ثم كانت تستخدم كأساس لتحميل التكاليف الإضافية، إلا أن هذا لم يعد ملائماً في ظل البيئة الحديثة التي طغت عليها استخدام الآلة في الإنتاج، ويمكن تناول أثر بيئة الأعمال الحديثة على أساليب المحاسبة الإدارية من عدة جوانب، سنعرض أهمها في الجدول التالي:

¹ Dury, op. cit, p 456.

الجدول رقم (01): مقارنة بين الأساليب التقليدية والحديثة للمحاسبة الإدارية

الأساليب التقليدية لحساب التكلفة	الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية
1- أهداف الأساليب	
الرقابة على تكاليف الإنتاج لمنع الإسراف والضياع في كافة الأنشطة، وذلك باستخدام مؤشرات مالية لضمان تخفيض التكاليف	الرقابة على تكاليف الإنتاج لمنع الإسراف والضياع في كافة الأنشطة، ولكن خفض دور المقاييس والمؤشرات المالية وازدادت أهمية المؤشرات غير المالية: الجودة، درجة رضا العملاء..
توفر أساس سليم لتقييم الإنتاج التام ومخزون آخر فترة	انعدام الحاجة لوجود المخزون في حالة تطبيق الإنتاج في الوقت المحدد IT، وبالتالي انخفاض أهمية هدف تقييم المخزون
توفير المعلومات لخدمة إدارة المؤسسة، ولكن لا يوفر المعلومات الضرورية والكافية للتخطيط واتخاذ القرارات الإستراتيجية.	المساعدة على رسم السياسات واتخاذ القرارات، إذ مع حدة المنافسة تصبح الحاجة لتخفيض التكاليف مع الحفاظ على الجودة وبالتالي أصبحت هذه الأساليب تساعد في ترشيد القرارات الإستراتيجية بمختلف أنواعها.
2- أسس التحميل	
اعتماد ساعات العمل المباشرة أو ساعات عمل الآلة كأساس لتحميل التكاليف الإضافية.	لم تعد ساعات العمل المباشرة ملائمة كأساس لتحميل التكاليف الإضافية، وأصبح من الضروري البحث عن أسس جديدة تناسب والبيئة الجديدة.
3- هيكل التكلفة	
تصنيف عناصر التكلفة إلى مباشرة وغير مباشرة، ثابتة ومتغيرة	تساؤل أهمية عناصر التكلفة إلى مباشرة وغير مباشرة نظرا لتغير مفهوم عنصر العمل بمفهومه التقليدي، كما تضاءلت أهمية تصنيفها إلى ثابتة ومتغيرة. وظهر توجه كبير نحو تبويب التكاليف وفقا لارتباطها بالأنشطة والعمل على التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو المؤسسة ككل.
4- مضمون التقارير	
تقارير مالية موجهة لإدارة المؤسسة، تخص أساسا العمالة وتحديد الانحرافات والتقارير التشغيلية.	الاستغناء عن تقارير العمالة، انخفاض عدد التقارير التشغيلية وتقارير الانحرافات وزيادة أهمية التقارير غير المالية.
5- التحليل الاستراتيجي	
توفير معلومات تتعلق بالعمليات الداخلية مع إبداء اهتمام صغير للمحيط الخارجي .	ظهور الحاسبة الإدارية الإستراتيجية، والأخذ بعين الاعتبار العملاء، المحيط الخارجي والمنافسين.

المصدر/ من إعداد الباحثة بالاعتماد على: راضية عطوي: (2008)، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض

التكاليف، مذكرة ماجستير منشورة، جامعة لخضر، الجزائر، ص 20- 21.

استناداً للجدول السابق، يتبين أن بيئة التصنيع الحديثة تتطلب إعادة النظر في الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية حيث أن هذه البيئة تستلزم أساليب حديثة لتحديد وقياس وعرض المعلومات المتعلقة بالتكاليف بما يتلاءم والمتطلبات التكنولوجية الحديثة، وعوامل المنافسة التي أصبحت من سمات بيئة الأعمال الحديثة.

ولقد تأثر هيكل وسلوك التكلفة في ظل مراعاة البعد الاستراتيجي واعتماد نظم التشغيل في بيئة التصنيع الحديثة على التقنيات العالمية والمتقدمة التي تختلف بدرجة كبيرة عن نظم التشغيل التقليدية.

فقد أدت سيادة الطابع الآلي على نظم التشغيل في معظم الصناعات إلى اختلاف عناصر التكلفة ونسبة كل عنصر في ظل التقنيات المطبقة، حيث أدى انخفاض الحاجة للعمل اليدوي إلى زيادة نسبة تكلفة العمل غير المباشرة على حساب العمل المباشر الذي تضاعف إلى أدنى حد ممكن، وانحصر في الأعمال الإشرافية خلال دورة حياة المنتج، والتي تمثلت معظمها في تكاليف ثابتة، كما ترتب على سيادة الطابع الآلي ارتفاع تكلفة الآلات عالية التقنية، بالإضافة إلى ارتفاع نسبة التكاليف الإضافية بالنسبة لإجمالي تكاليف الإنتاج، حيث تحولت العديد من التكاليف المباشرة إلى تكاليف غير مباشرة.¹

¹ يوحنا عبد آل آدم، صالح الرزق، مرجع سابق، ص 14-18.

المبحث الثاني: طبيعة المحاسبة الإدارية

تنقسم المحاسبة إلى العديد من الفروع الأساسية، فجانبا المحاسبة المالية والمحاسبة الحكومية ومحاسبة التكاليف، نجد المحاسبة الإدارية كفرع أساسي للمعرفة المحاسبية، له وظائف وأهداف تميزه عن الفروع الأخرى.

وللتعرف على طبيعة المحاسبة الإدارية، والعلاقة بينها وبين الأنظمة الأخرى، وكذلك معرفة التقسيمات المختلفة للتكاليف. قسم هذا المبحث كما يلي:

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإدارية؛

المطلب الثاني: علاقة المحاسبة الإدارية بالأنظمة الأخرى؛

المطلب الثالث: التكاليف في المحاسبة الإدارية.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإدارية

الفرع الأول: تعريف المحاسبة الإدارية

للمحاسبة الإدارية عدة تعريفات متداخلة فيما بينها، عرفها معهد المحاسبين الإداريين « IMA » على أنها: "عملية تحديد وقياس وتحليل وتقسيم وإبلاغ المعلومات المالية المستخدمة من قبل الإدارة لضمان الاستخدام الأمثل للموارد، ومن أجل السيطرة داخل المؤسسة"¹.

حسب هذا التعريف، تقوم المحاسبة الإدارية بإبلاغ المعلومات المالية فقط. ولكن في الحقيقة أن نطاق المحاسبة الإدارية يشمل المعلومات المالية مثل التكلفة والمعلومات التشغيلية (غير المالية) مثل نسبة الوحدة المعيبة المنتجة. كما عرفت على أنها: "نظام للمعلومات يختص بتجميع وتحليل وتبويب وتفسير وتخزين بيانات متولدة من نظم المعلومات الفرعية التي يتكون منها نظام المعلومات في الوحدة الاقتصادية بهدف إنتاج معلومات كمية ومالية وتوصيلها إلى الإدارة لاستخدامها في مجال التخطيط والرقابة والتأكد من استخدام الموارد المتاحة بفعالية وكفاءة"².

يدور التعريف السابق حول أن المحاسبة الإدارية نظام للمعلومات له مدخلات ومخرجات.

- المدخلات: مدخلات أي نظام تتمثل في البيانات التي يتم تجميعها لغرض معالجتها والاستفادة منها من أجل تحقيق الأهداف؛
- العمليات (المعالجة): تتعدد طرق المعالجة بتعدد الأهداف المراد تحقيقها، وكذلك المعلومات التي يراها المسؤول ضرورية. وتتمثل في مجموعة من العمليات التي يتم من خلالها تحويل البيانات إلى معلومات ملائمة تساعد في اتخاذ القرارات؛
- المخرجات: إن تصنيف التكاليف وفق أسس مختلفة واستعمال أساليب متعددة في معالجة البيانات. سيؤدي إلى اختلاف النتائج، والتي تتفرع استعمالاتها حسب الهدف والحاجة. فمثلا من أجل معرفة هامش الأمان لاتخاذ قرار معين يستلزم توفر معلومات عن عتبة المردودية.
- التغذية العكسية: أن مخرجات النظام تستعمل كمدخلات من أجل تعديله وضبطه، ومن خلال حساب الانحرافات يتم اتخاذ الإجراءات التصحيحية لهذا النظام.

¹ Jan Bell and all, **Strategy and Management Accounting**, Version 1.2, p 2.

² محمد عباس بدوي وآخرون: (2009)، المحاسبة الإدارية ودراسات الجدوى الاقتصادية، دار الهناء الإسكندرية، مصر، ص 19-20

في حين عرفها كاتب آخر على أنها: "تطور طبيعي للأنظمة الحاسوبية ولحاجة الإدارة إلى نظام جديد لاستقصاء المعلومات، حيث أن البيانات الحاسوبية تم كل العاملين في المؤسسة دون استثناء، كما أنها الجهة التي تختص بتهيئة المعلومات لصنع القرارات لأجل تقديمها إلى الإدارة بغية إقرارها"¹.

إن التحولات الاقتصادية ساهمت في تطوير النظم الحاسوبية، فزادت الحاجة إلى نظم المعلومات الإدارية لما لها دور كبير في اتخاذ القرارات ومساعدة الإدارة في تحقيق أهدافها.

وبشكل عام، يمكن تعريف الحاسبة الإدارية على أنها نظام معلومات محاسبي يشتمل على كافة الأنشطة الخاصة بقياس وتوصيل المعلومات اللازمة للإدارة بكافة مستوياتها في صورة تساعد على القيام بكافة وظائفها من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات وتقييم أداء بكفاءة وفعالية.

الفرع الثاني: خصائص الحاسبة الإدارية

تتميز الحاسبة الإدارية بالعديد من السمات، أهمها:²

- إن الحاسبة الإدارية وظيفة تختص بتوفير المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة، وبالتالي تحقيق الأهداف الأساسية للإدارة؛
- أنها الوظيفة الحاسوبية التي تقوم بتوفير المعلومات واستخدامها لصنع قرارات بما يضمن تحقيق أهداف المؤسسة، آخذة بعين الاعتبار التوازن بين تكلفة الحصول على المعلومات والمنفعة من استخدامها؛
- ليس الهدف منها تقديم الخدمات الاستشارية والمعلومات للمستويات الإدارية داخل المؤسسة بل تتعدى ذلك إلى قياس أداء مراكز المسؤولية؛
- إن الحاسبة الإدارية تجمع البيانات المالية وغير المالية، سواء الكمية منها أم السلوكية، وترجمها إلى لغة كمية بطرق رياضية وتحللها بأساليب إحصائية بغية استقصاء معلومات اقتصادية منها، محققة بذلك مبدأ استخدام تلك المعلومات في الزمن الملائم والمستوى الإداري المناسب؛
- بما أن هدف الإدارة هو ذاته هدف الحاسبة الإدارية فلا بد أن يعكس الأهداف الخاصة للأطراف المعنية بالمؤسسة، كما يجب أن تعكس قرارات الإدارة مصالح تلك الأطراف بشكل يحقق استمرارية المؤسسة وتطورها.

¹ إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، مرجع سابق، ص 24.

² يوحنا عبد آل آدم، صالح الرزق، مرجع سابق، ص 10.

الفرع الثالث: أهداف المحاسبة الإدارية

يرتكز الهدف التقليدي للمحاسبة الإدارية في توفير معلومات مناسبة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الرشيدة، ولكن مع التغيرات الحاصلة في تقنية المعلومات وانفتاح الأسواق العالمية على بعضها البعض، لم تعد مهمة المحاسب الإداري مقتصرة على تقديم المساعدة للإدارة لاتخاذ القرارات، بل أصبح جزءاً من الفريق الإداري المتكامل الذي يسعى إلى التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المناسبة لتحقيق أهداف المؤسسة¹.

ويمكن تلخيص أهداف المحاسبة الإدارية فيما يلي:²

- إنتاج معلومات لمساعدة الإدارة في عملية التخطيط، سواء في الأجل القصير، المتوسط أو الطويل، ومن ثم إعداد الخطط التشغيلية والتكتيكية والإستراتيجية؛
- إنتاج معلومات ملائمة لحل المشاكل داخل المؤسسة؛
- إنتاج معلومات ملائمة لأغراض قياس الأداء والانحرافات عن الخطط لمعرفة أسبابها وتحديد المسؤول عنها؛
- إنتاج معلومات ملائمة لأغراض مراقبة الأداء، ومساعدة الإدارة في التخطيط للأرباح ووضع الخطط في صورة موازنات؛
- تقديم أساس لمراقبة التكاليف عن طريق مقارنة النتائج الفعلية بالأهداف المسطرة لها والتكاليف المعيارية؛
- تهدف المحاسبة الإدارية إلى تحديد وتنفيذ الاستراتيجيات والسياسات وإعداد الموازنات والتنبؤات والتأثير على سلوك العمال.

¹ أحمد ظاهر، محمد أبو نصار: (2009)، المحاسبة الإدارية، الشركة العربية المتحدة، مصر، ص 20.

² الأميرة إبراهيم عثمان، عبد الوهاب نصر علي: (2003)، مقدمة في المحاسبة الإدارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، ص 9-10.

المطلب الثاني: علاقة المحاسبة الإدارية بالأنظمة الأخرى

الفرع الأول: علاقة المحاسبة الإدارية بالمحاسبة المالية

كما هو معروف، فإن المحاسبة المالية بشكل أساسي تهدف إلى إتاحة المعلومات المحاسبية إلى الأطراف الخارجية وتتمثل في القوائم المالية، ولكن تبقى وحدها عاجزة عن تزويد الإدارة بكل المعلومات التي تحتاجها، هنا يأتي دور المحاسبة الإدارية؛ التي تكون معلومتها مرتبطة بالتنبؤات المستقبلية مع الأخذ بالاعتبار الظروف المحيطة بالمؤسسة. ويمكن تبيان نقاط التشابه بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (02): أوجه التشابه بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية

أوجه الشبه	المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية
الاستخدام	يستخدم كلاهما بيانات ومعلومات تؤدي إلى ترشيد القرارات.
الاهتمام	يهتمان بقائمة التدفقات النقدية والميزانية وجدول النتائج
المصدر	يعتمدان على نظام المعلومات المحاسبي

المصدر/ مجدي أحمد الجعبري، قراءات في المحاسبة الإدارية، الأكاديمية العربية، الدائرك، ص27.

ونلخص أوجه الاختلاف بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية في الجدول الموالي:

جدول رقم (03): أوجه الاختلاف بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية

أوجه الاختلاف	المحاسبة الإدارية	المحاسبة المالية
مستخدمي المعلومات	الأطراف الداخلية فقط، أي الإدارة لكافة مستوياتها.	الأطراف الخارجية والداخلية.
الدقة	تقديرية تنبؤية لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.	موضوعية إلى حد كبير وخالية من التحيز.
تعلق المعلومات بالزمن	معلومات تتعلق بالماضي والتركيز على المستقبل	تتعلق بالماضي فقط فهي تاريخية.
نوعية المعلومات	تهتم بكل المعلومات المالية وغير المالية.	تهتم بالمعلومات المالية فقط.
الفترة المحددة	غير مرتبطة بفترة.	مرتبطة بفترة زمنية.
معايير التطبيق المحاسبي	تقاريرها يحكمها خصائص المعلومات المحاسبية	تقاريرها محددة بمعايير محاسبية

المصدر/ من إعداد الباحثة اعتمادا على:

مؤيد محمد فضل وآخرون: (2007)، المحاسبة الإدارية، ط1، دار المسيرة عمان، ص50.

يتضح من خلال الجدولين السابقين أن المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية تتشابهان في العديد من الأمور، وعلى الرغم من أن المعلومات التي تتحصل عليها كل من المحابستين مصدرها النظام المحاسبي في المؤسسة، إلا أنه لا بد من وجود اختلافات.

الفرع الثاني: علاقة المحاسبة الإدارية بمحاسبة التكاليف

على الرغم من أنه لا يوجد فرق واضح بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف، حيث أن عملهما وأهدافهما مترابطة ومتداخلة. ولكن بشكل عام فإن الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف هو قياس تكلفة الإنتاج الذي وقع في الفترة السابقة من أجل تحديد أسعار بيعه وقياس هامش الربح إضافة إلى تقييم مخزون آخر مدة. ثم تطورت هذه الأهداف واتسعت لتشمل قياس التكلفة لغرض توفير معلومات ملائمة ومفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات¹، وهذا الهدف لا يختلف عن صلب أهداف المحاسبة الإدارية التي تركز على توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات².

في الأخير يمكن القول أن محاسبة التكاليف تطورت تاريخياً إلى المحاسبة الإدارية، وذلك مع تطور بيئة الأعمال وأهداف النظام المحاسبي وأدواته، ورغم ذلك توجد العديد من الاختلافات يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

¹ إسماعيل يحي التكريتي: (2010)، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، ط1، دار الحامد، عمان، ص29.

² جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلون حنان: (2009)، المحاسبة الإدارية مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، ط1، الإصدار الثالث، دار الثقافة، عمان، ص29.

جدول رقم (04): أوجه الاختلاف بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف

أوجه الاختلاف	المحاسبة الإدارية	محاسبة التكاليف
الهدف	حل المشكلات الإدارية والمفاضلة بين البدائل المتاحة.	تحديد تكلفة النشاط.
تعلق المعلومات بالزمن	توفر معلومات تاريخية ومستقبلية.	توفر معلومات تاريخية فقط.
مصدر البيانات	تعتمد على نظام المعلومات المحاسبي الكلي للمؤسسة إضافة إلى مصادر أخرى.	تعتمد على نظام المعلومات المحاسبي الكلي للمؤسسة.
التكاليف والإيرادات	تهتم بعناصر التكاليف والإيرادات.	تهتم بعناصر التكاليف فقط.
الفترة المحددة	تقاريرها غير مرتبطة بفترة محددة، فيمكن إعدادها في أي وقت حسب الحاجة.	تقاريرها مرتبطة بفترة محددة.
مستخدمي المعلومات	تخدم المستويات الإدارية المختلفة داخل المؤسسة.	تخدم المستويات الإدارية المختلفة داخل المؤسسة وقد تمتد إلى مستفيدين آخرين.

المصدر / من إعداد الباحثة اعتماداً:

المحاسبة الإدارية، على الموقع: www.wikipedia.org تاريخ التصفح: 2013/09/15 على 9:45 سا.

على الرغم من اختلاف المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف في العديد من النقاط المبينة في الجدول، لكن يبقى نطاق اهتمام كل من محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية هو بالضرورة اهتماماً متداخلاً، فهما يعملان على تحقيق أهدافهما بتكامل، وبالتالي حالياً يمكن اعتبار محاسبة التكاليف جزءاً من المحاسبة الإدارية؛ إذ هذه الأخيرة أوسع من الأولى بالنسبة للأدوات والأهداف.

الفرع الثالث: علاقة المحاسبة الإدارية بالعلوم الأخرى

بسبب طبيعة المعلومات التي تسعى المحاسبة الإدارية إلى توفيرها قصد ترشيد القرارات والقيام بوظائفها على أكمل وجه، فإنها تعتمد من أجل تحقيق ذلك، على الكثير من المفاهيم والنظريات والطرق الاقتصادية والإدارية والإحصائية، هذا ما يدل على وجود صلة ارتباط بينها وبين فروع المعرفة الأخرى. يمكن توضيح ذلك على النحو التالي:

1. علاقة المحاسبة الإدارية بعلم الاقتصاد: يعد علم الاقتصاد الأساس والمنشأ لكثير من العلوم الإدارية والإنسانية الأخرى، لذا فإن المحاسبة الإدارية ما هي إلا الجانب التطبيقي لهذا العلم، وإذا كانت المفاهيم الاقتصادية تتصف بالشمولية ولا تخضع للقياس، فإن دور المحاسبة الإدارية برز بتطبيق تلك المفاهيم وقياسها بشكل كمي من أجل توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات¹.

2. علاقة المحاسبة الإدارية بعلم الإدارة: تقوم الإدارة بعدة وظائف هامة لخدمة وظائف المؤسسة وتحقيق أهدافها، كالتخطيط، الرقابة، اتخاذ القرارات وغيرها... ولأداء هذه الوظائف تحتاج الإدارة إلى بيانات ومعلومات محاسبية، وكي تقوم المحاسبة الإدارية بإعداد هذه المعلومات المفيدة للإدارة، عليها أن تستمد بياناتها من المعلومات الإدارية، لذا فإن العلاقة بين المحاسبة الإدارية وعلم الإدارة، علاقة تكامل واندماج².

3. علاقة المحاسبة الإدارية بالأساليب الكمية: تستعين المحاسبة الإدارية للقيام بمهامها بالعديد من أساليب التحليل الكمي مثل المعادلات الرياضية، نظرية الاحتمالات، الأرقام القياسية، تحليل التعادل وبحوث العمليات. فمثلا باستخدام نظرية الاحتمالات، تتمكن المحاسبة الإدارية من التنبؤ بالأحداث المستقبلية، كما تستفيد من بحوث العمليات في مجال اكتشاف البدائل لحل المشكلات في المستقبل ومن ثم تقييمها لاختيار البديل الأفضل...

4. علاقة المحاسبة الإدارية بالعلوم السلوكية: نظرا لأهمية العنصر البشري في نجاح إدارة المؤسسة، كان لابد من الاهتمام بهذا العنصر ودراسة حاجاته والبحث عن سبل إشباع هذه الاحتياجات.

¹ يوحنا عبد آل آدم، صالح الوزق، مرجع سابق، ص 22.

² جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان: (2006)، محاسبة التكاليف المعيارية رقابة واثبات، ط1، دار الثقافة، عمان، ص 31.

ولتحقيق ذلك، يتطلب معرفة العلوم السلوكية، حيث أدركت الحاسبة الإدارية الحاجة إلى هذه العلوم وعملت على تطبيقها في ممارستها، فشجعت المشاركة في وضع الأهداف والخطط، وأعدت حوافز وربطتها بالإنتاجية والكفاءة، قصد تحفيز الأفراد نحو الأداء المتميز والإنتاجية العالية.¹

وفي الأخير نستنتج أن العلاقة بين المحاسبة الإدارية والعلوم الأخرى ليست مجرد علاقة وثيقة فحسب ولكنها علاقة تكامل واندماج وبالرغم من أن المحاسبة الإدارية تعتمد في تكوين جزء من مادتها العلمية على فروع الحاسبة الأخرى إلا أنها تُصيغ ما تستمده من هذه الفروع بلونها الخاص وتضفي عليها طابعاً مميزاً.

المطلب الثالث: التكاليف في المحاسبة الإدارية

الفرع الأول: تعريف التكاليف

من حيث المفهوم يمكننا التفرقة بين عدد من المصطلحات المحاسبية للتكلفة منها النفقة والتكلفة والمصرف والخسارة والتحويل . كما يلي:²

1. النفقة: تعرف النفقة بأنها تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على أصول لم تصل بعد إلى مقر الشركة لذلك يكون توقيت الحصول على المنافع هو مدى زمني تقع حدوده في المستقبل مثال ذلك الدفعات المقدمة لشراء آلات ومعدات من الداخل أو الخارج لم تصل بعد، والدفعات المقدمة لشراء مباني وإنشاءات لم تستلم بعد .

2. التكلفة: تعرف التكلفة بأنها تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على أصول وصلت بالفعل إلى مقر الشركة لذلك يكون توقيت الحصول على المنافع هو مدى زمني تكون حدوده في الحاضر والمستقبل و يتوقف ذلك على نسبة المنافع المستفدة في الحاضر إلى إجمالي المنافع المتوقعة من هذه الأصول .

3. المصروف: يعرف المصروف بأنه تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على منافع في الحاضر فقط.³

¹ مؤيد فضل وآخرون، مرجع سابق، ص 57.

² سليمان سفيان، مجيد الشرع: (2002)، الحاسبة الإدارية: اتخاذ قرارات ورقابة، ط1، دار الشروق، عمان، ص 50

³ عبد الحي مرعي: (2008)، إدارة التكلفة لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات والتخطيط والرقابة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ص 13.

4. **الخسارة:** تعرف الخسارة بأنها تضحية اختيارية أو إجبارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل دون الحصول على منفعة. ومن أمثلة التضحية الاختيارية تكلفة المخزون التالف بسبب الإهمال في النقل أو التخزين. أما ما يترتب على السرقة والحريق مثلاً يمثل تضحية إجبارية¹.

5. **التحويل:** يعرف التحويل بأنه تضحية اختيارية أو إجبارية بموارد اقتصادية خاصة بشخص طبيعي أو معنوي في سبيل تحقيق منافع عامة اقتصادية أو سياسية أو اجتماعية. فالتبرعات بكافة أنواعها مثلاً على التضحية الاختيارية. والضرائب والرسوم ورسوم الإنتاج أمثلة للتضحيات الإجبارية.

أما في المحاسبة الإدارية يستعمل مصطلح التكلفة بطرق مختلفة وعديدة. لذلك يتم تبويبها إلى أنواع مختلفة حسب حاجة الإدارة لها. وليكون هناك معنى لتعريف التكلفة لابد من ربطها بموضوع التكلفة. أي الشيء المراد إيجاد تكلفته؛ هل هو إنتاج سلعة أم تقديم خدمة، أم قسم أو مرحلة تصنيع معينة².

ويتم تحقيق ما سبق عن طريق مرحلتين هما:³

- **مرحلة 1:** تحديد التكاليف ويتم فيها تحديد واضح لموضوع التكلفة والذي قد يكون سلعة، أو خدمة، أو قسماً أو مرحلة تصنيع؛

- **مرحلة 2:** يتم تجميع عدد من مفردات التكاليف الخاصة بموضوع التكلفة الذي تم تحديده في المرحلة السابقة، وفق أسلوب يتلاءم والغاية مع ذلك.

الفرع الثاني: الحاجة إلى تبويب التكاليف

تساهم التكاليف بشكل أساسي في معظم القرارات الإدارية، مما يستدعي استخدام التحليل المناسب للتكاليف والذي يختلف باختلاف نوع القرار الواجب اتخاذه، فإذا كانت التكاليف من وجهة النظر المحاسبية، تعرض في أشكال توفى باحتياجات الرقابة المالية والقانونية على أعمال المؤسسة، فإن التكاليف من وجهة النظر الاقتصادية أداة لترشيد المدراء في اتخاذ القرارات⁴.

إن المقصود بالتبويب هو تجميع عناصر التكاليف في مجموعات رئيسية وفرعية، لكل منها اسم معين، وذلك بهدف تجميع تكاليف الوحدات المنتجة والمباعة⁵، وهناك العديد من التبويات سنتطرق إليها لاحقاً.

¹ جميل السعيدة فيصل: (2007)، المحاسبة الإدارية لتخصيص نظم المعلومات المحاسبية، ط1، دار الميسرة، الأردن، ص 115.

² Carla Mendosa: (2002)، Cout et Décisions, Gualino Editeurs, Paris, p168.

³ Horngren.C and all : (1999)، Management and Cost Accounting, First Edition, Prentice-Hall International, new Jersey, INC, USA, page 34.

⁴ سليمان سفيان، مجيد الشرع، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص 50.

⁵ المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، ص 8.

الفرع الثالث: تبويب التكاليف

هناك عدة تبويات لعناصر التكلفة وهي:

1. التبويب الأساسي (الطبيعي): يهدف هذا التبويب إلى تحديد تكلفة كل عامل من عوامل الإنتاج الداخلة في قياس تكلفة المنتج النهائي. وحسب هذا التبويب، يمكن تقسيم التكلفة إلى ثلاثة أنواع هي:¹

1.1. عنصر تكلفة المواد: هي تكلفة المستلزمات المستخدمة في الإنتاج (العنصر الرئيسي الذي يخضع لعملية التحويل حتى يصبح منتجا نهائيا، وتشمل المواد التي تدخل في العملية الإنتاجية والتسويقية والإدارية مثل الخشب لصنع الطاولات؛

2.1. تكلفة العمل (الأجور): هي كل ما تتحمله المؤسسة من أجور نقدية ومزايا عينية، والتأمينات الاجتماعية للعاملين من أجل الحصول على عنصر العمل وقد تكون هذه الخدمات مباشرة مرتبطة بالإنتاج أو غير مباشرة مثل راتب المدير العام فهذه التكلفة غير مرتبطة مباشرة بالإنتاج؛

3.1. تكلفة الخدمات الأخرى (المصروفات): وهي كل التكاليف اللازمة للدورة الإنتاجية والبيعية بالمؤسسة بخلاف الأجور والمواد، مثل صيانة الآلات، إهلاك الآلات والمعدات، إيجار المصنع...

2. التبويب الوظيفي: الغرض منه هو حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف المؤسسة وهي كالتالي:²

1.2. تكاليف التموين: وتمثل في ثمن شراء بالإضافة إلى كافة المصاريف التي تتحملها من شراء المشتريات المؤسسة إلى غاية إدخالها إلى المخزن. مثل تكلفة شراء المواد الأولية...

2.2. تكاليف الإنتاج: تتخصص بالعمليات الإنتاجية أي تحويل المواد الخام إلى منتج نهائي، وتشمل المواد الأولية والعمالة والخدمات التي تم إنفاقها في مراحل الإنتاج مثل المواد المستخدمة، أجور العاملين...

3.2. تكاليف التسويق (التوزيع): تهدف إلى توزيع وتسويق ما تم إنتاجه. وتمثل في كافة المصاريف التي تتحملها المؤسسة من تخزين مواد تامة الصنع، مصاريف الدعاية والترويج، مصاريف أبحاث التسويق...

¹ إسماعيل التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية، المدخل النظري والتطبيقي، مرجع سابق، ص 33.

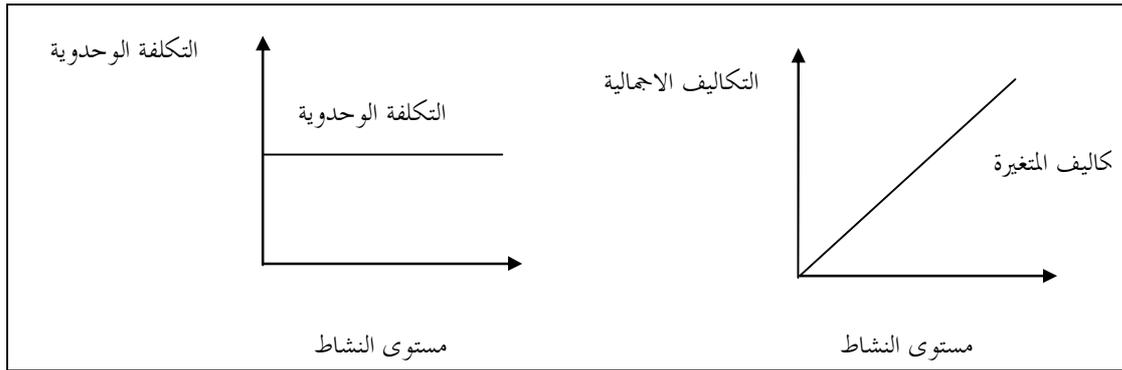
² عبد الناصر نور، عليان الشريف: (2000)، محاسبة التكاليف الصناعية، ط 3، دار المسيرة، عمان، ص 29-30.

4.2. تكاليف الإدارة: هي الوظيفة الخدمية التي يتجسد نشاطها في عمليات الإشراف والتنسيق بين مختلف الأقسام، وهي المصاريف التي تتمثل في رواتب الإدارة المالية ومصاريفها، إدارة الشؤون القانونية، إدارة الأفراد بما يخص العملية الإنتاجية.

3. التبويب حسب حجم النشاط: يتم تبويب التكاليف حسب سلوكها وتغيرها مع حجم الإنتاج أو النشاط، وهي على ثلاثة أشكال:¹

1.3. التكاليف المتغيرة: هي التكاليف التي تتغير بصورة مباشرة خلال فترة زمنية معينة، أما نصيب الوحدة الواحدة بقي ثابتا مهما تغير مستوى النشاط، يمكن أن نوضح بيانيا سلوك التكلفة المتغيرة الإجمالية والحدوية في المنحنين التاليين:

الشكل رقم (05): علاقة التكاليف المتغيرة بحجم النشاط



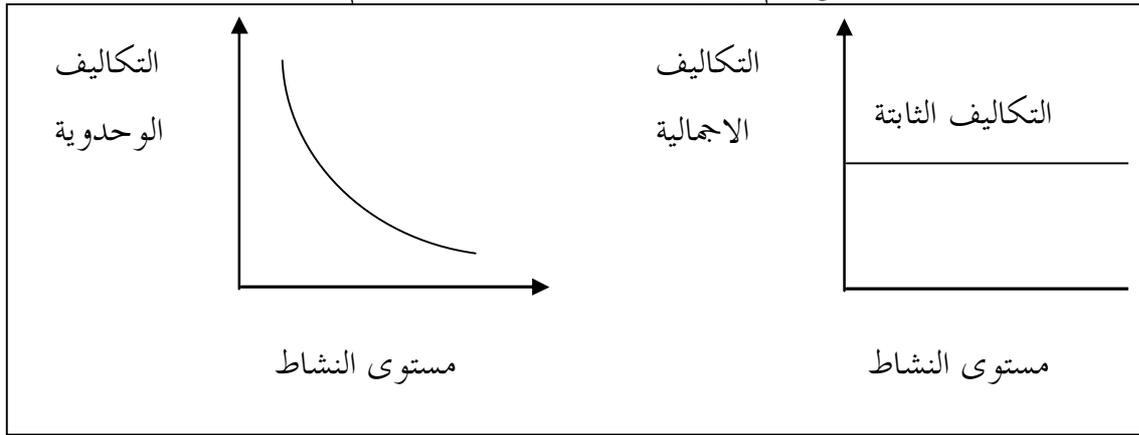
المصدر/ من إعداد الباحثة

يبين الشكل علاقة حجم الإنتاج والتكلفة، فالتكلفة المتغيرة الإجمالية تتغير مع تغير مستوى النشاط، بينما تبقى التكلفة الثابتة للوحدة ثابتة، مثل الأجر المباشرة، المواد الأولية المباشرة...

2.3. التكاليف الثابتة: هي التكاليف التي لا تتأثر بالتغيرات في مستوى النشاط خلال فترة زمنية معينة، لكن نصيب الوحدة الواحدة يتغير بتغير حجم الإنتاج، يمكن أن نبين سلوك التكلفة الثابتة الإجمالية والحدوية في المنحنين التاليين:

¹ عصام فهد العرييد: (2002)، المحاسبة الإدارية، ط 1، دار المناهج، ص 41-45.

الشكل رقم (06): علاقة التكاليف الثابتة بحجم النشاط

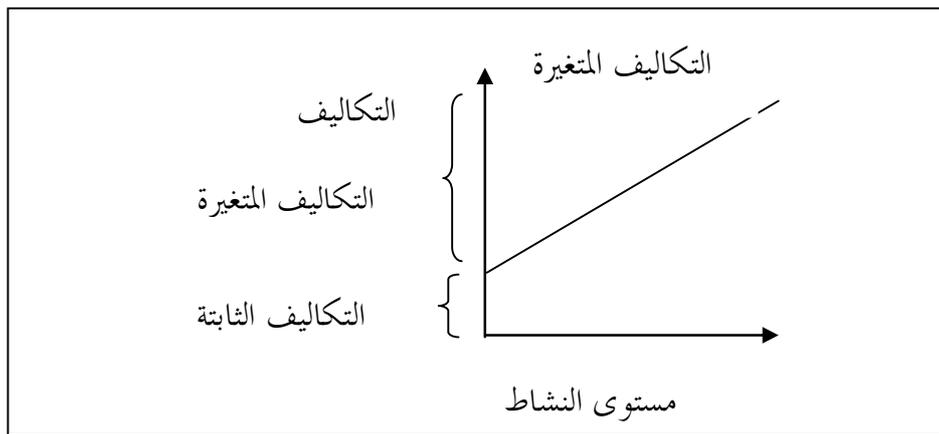


المصدر/ من إعداد الباحثة

يتضح من خلال الشكل علاقة حجم الإنتاج والتكلفة، فالتكلفة الثابتة الإجمالية تبقى ثابتة مهما تغير مستوى النشاط، بينما تتغير التكلفة الثابتة للوحدة مع تغير مستوى النشاط، وأمثلة هذه التكلفة؛ التكاليف الإدارية تكاليف الإيجار...

3.3. التكاليف شبه المتغيرة: هي تكاليف تجمع بين خصائص التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة¹. والتكاليف شبه المتغيرة تمثل بيانياً بالمنحنى التالي:

الشكل رقم (07): علاقة التكاليف شبه المتغيرة الإجمالية بحجم النشاط



المصدر/ من إعداد الباحثة

نلاحظ من خلال الشكل علاقة حجم الإنتاج والتكلفة، فالتكلفة شبه متغيرة تتكون من جزء ثابت (التكلفة الثابتة) وجزء متغير (التكلفة المتغيرة)، ومثال عن هذه التكلفة نجد تكلفة الصيانة فجزء منها ثابت يتمثل في التصليح الدوري، وجزء متغير كالتصليحات المتعلقة بزيادة الاستعمال.

¹ المرجع السابق، ص 46

كما أشارت بعض تقسيمات التكلفة إلى وجود نوع رابع يتم التبويب فيه على أساس حجم النشاط وهي التكاليف المتدرجة؛ تتمثل في بعض التكاليف التي تبقى ثابتة خلال مدى واسع من النشاط ولكنها تصعد إلى مبلغ آخر خارج ذلك المدى مثل تكلفة الأجور غير المباشرة¹.

4. التبويب لأغراض الرقابة: حسب هذا التبويب، يوجد نوعين من التكاليف هما:²

1.4. التكاليف الخاضعة للرقابة: هي تلك التكاليف التي يمكن التحكم فيها من حيث تحققها وتحديد مقدارها بصفة واضحة، أو بمعنى آخر هي التكاليف الخاضعة لرقابة مدير مركز المسؤولية، حيث يستطيع أن يؤثر عليها بقراراته ويكون مسؤول عن أي انحرافات تحدث في عناصر التكاليف؛

2.4. تكاليف غير خاضعة للرقابة: هي تكاليف لا يستطيع المدير المسؤول أن يؤثر عليها فهي غير قابلة للرقابة عند المستوى الإداري الذي فيه المدير. ولكن يستطيع مدير آخر في مستوى إداري أعلى منه أن يؤثر عليها بقراراته.

5. التبويب لأغراض اتخاذ القرارات: في مجالات التخطيط واتخاذ القرارات تستخدم المصطلحات التالية للتكاليف:³

1.5. التكاليف التفاضلية: عند اتخاذ القرارات تقوم الإدارة بالمقارنة بين البدائل المتاحة. ولكل بديل تكاليفه التي يجب أن تقارن بالتكاليف الخاصة بالبدائل الأخرى المتاحة، والتكاليف التي تكون موجودة تحت أحد البدائل وغيابها كلياً أو جزئياً بالنسبة لبديل آخر؛

2.5. تكلفة الفرصة البديلة: يمكن التعريف على أنها الخسارة والتضحية بمنفعة ممكنة إذا أُختير إجراء معين بدلاً من إجراء آخر، فعندما تختار الإدارة بديلاً وترفض البدائل الأخرى، فهي تستغني على الأرباح والعوائد الناتجة عن تلك البدائل المرفوضة، هذه الأرباح والعوائد التي يمكن الاستغناء عنها تعرف بتكلفة الفرصة البديلة؛

3.5. التكاليف الغارقة: هي التكاليف التي تم تحملها والتي لا يمكن تغييرها بأي قرار حالياً أو في المستقبل، فهي ليست تفاضلية وبالتالي لا يمكن استخدامها في تحليل البدائل، وتتميز التكاليف الغارقة بعدة مزايا منها:

¹ الفداغ الفداغ: (2000)، المحاسبة الإدارية، مؤسسة الوراق، الأردن، ص 126

² مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص 94.

³ جيهان سليمان سالم: (2010)، محاسبة الإدارية، محاضرة، الجامعة المفتوحة لليبيا، ص 8-9.

- التكاليف التي يصعب استردادها مستقبلاً؛
- التكاليف التي يصعب تغييرها في الأجل القصير؛
- التكاليف التي يمكن تجاهلها عند المقارنة بين البدائل لاتخاذ القرار.

4.5. التكاليف الجارية أو الدورية: تمثل التكاليف الدورية التي تتحملها المؤسسة في الحاضر أو في المستقبل

نتيجة لقرار معين، فهي بالنسبة للمستقبل تكاليف مازالت تحت البحث، تخضع لاحتمالات اتخاذ القرار؛

5.5. التكاليف التي يمكن تجنبها: هي التكاليف التي يمكن تجنبها نتيجة لاتخاذ قرار معين، وتشمل التكاليف

الثابتة والمتغيرة (ليست الهيكلية)، فإهلاك معدات قسم من أقسام المؤسسة يعتبر تكلفة ثابتة يمكن تجنبها، إذا تم اتخاذ قرار الاستغناء عن هذا القسم بالكامل في حالة عدم الحاجة إليه؛

6.5. التكاليف التي لا يمكن تجنبها: التكاليف التي تنفق سواء اتخذ قرار معين أو لم يتخذ، مثل إلغاء إنتاج

سلعة معينة في أحد أقسام الإنتاج، هذا لا يترتب عليه تجنب إنفاق بعض التكاليف مثل راتب المدير العام اهتلاك المباني... هذه التكاليف تعتبر تكاليف هيكلية.¹

6. التبويب حسب وحدة الإنتاج: تنقسم التكاليف حسب هذا التبويب إلى قسمين:²

1.6. تكاليف مباشرة: هي التكاليف التي تحمل مباشرة إلى منتج أو نشاط معين، دون استعمال العمليات

الحسابية الوسيطة، فهي تتميز بسهولة التمييز بسهولة العيني أو سهولة التحميل، ويستخدم مصطلح تتبع التكلفة لتحديد التكاليف المباشرة لغرض معين، مثل تكلفة المواد المباشرة، تكلفة اليد العاملة المباشرة...

2.6. التكاليف غير المباشرة: هي تكاليف مشتركة ليست خاصة بمنتج معين، فهي لا ترتبط به بشكل مباشر

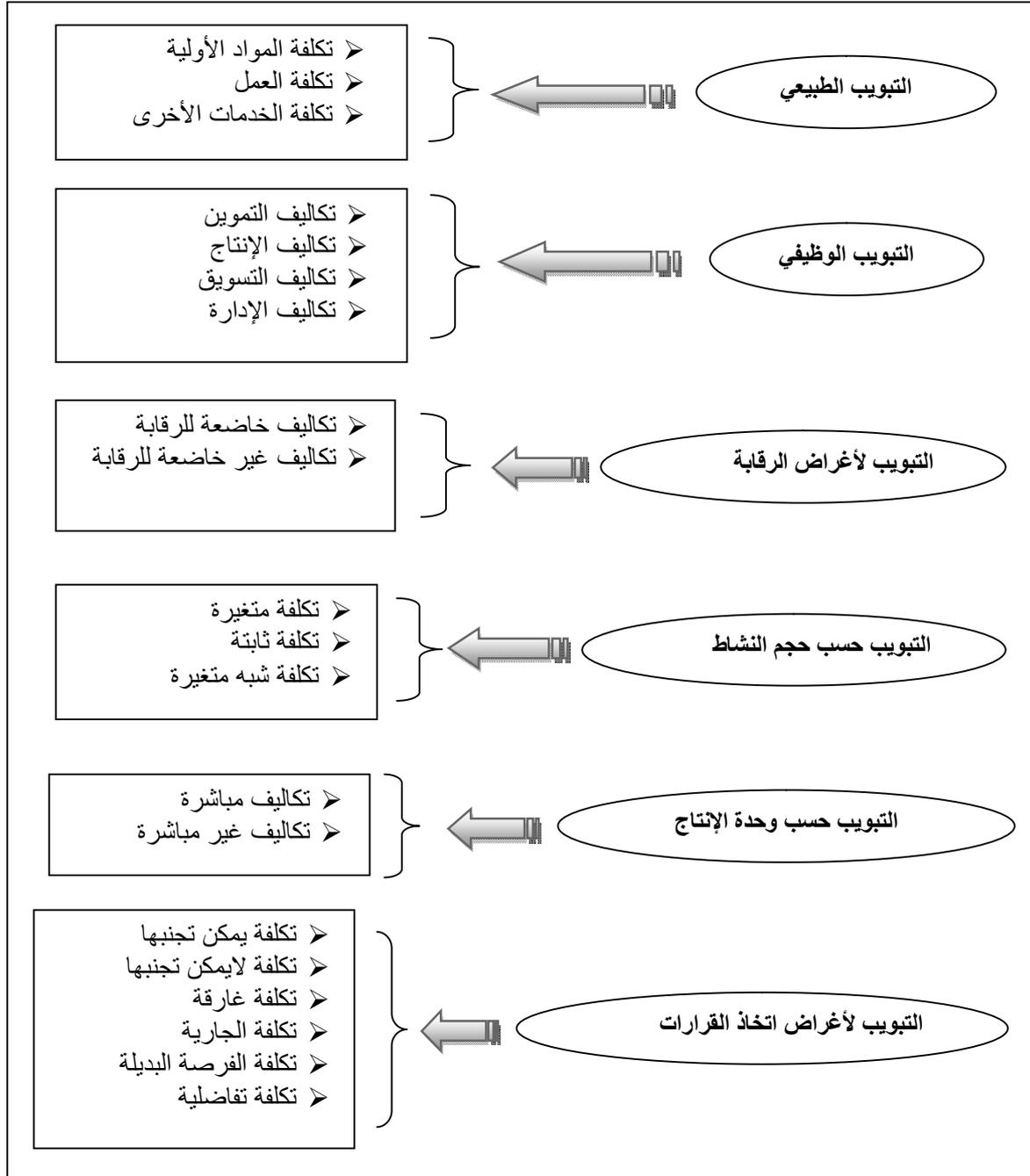
لهذا يصعب تحديد نصيب المنتج منها، في تتطلب معدلات مركبة لأجل تخصيصها، ونستعمل مصطلح تخصيص التكلفة؛ لتحديد التكاليف غير المباشرة، مثل المواد غير المباشرة كالوقود، أجور عمال الصيانة، الإيجار...

يمكن أن نلخص التقسيمات السابق للتكلفة في الشكل الموالي:

¹ عبد الناصر نور، عليان الشريف، مرجع سابق، ص 30-31.

² سامي محمد الوقاد: (2010)، الأصول الحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف، - النظري والتطبيقي، ط1، الإصدار العلمي ومكتبة المجتمع عمان، ص 49.

الشكل رقم (08): التبويبات المختلفة للتكلفة



المصدر/ من إعداد الباحثة (بتصرف)

الشكل السابق يوضح تقسيمات التكلفة حسب معايير التصنيف المختلفة. حيث يركز التبويب أساساً على هدف التكلفة التي يمكن النظر إليها من وجهات نظر متعددة، أضيف إلى أن تبويب هذه التكاليف يكون تبعاً لأسس متعددة وفقاً لاستخداماتها الإدارية

المبحث الثالث: الأساليب التقليدية للحساب التكلفة

يهدف تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية إلى تقديم المعلومات اللازمة للإدارة للقيام بعمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، واتخاذ القرارات الإدارية المختلفة؛ بحيث تؤدي إلى الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة بالمؤسسة، وهناك العديد من الأساليب التقليدية لحساب لتكلفة.

وللتعرف على بعضها، نتناول هذا المبحث كما يلي:

المطلب الأول: أسلوب التكاليف الكلية؛

المطلب الثاني: أسلوب التكاليف الجزئية؛

المطلب الثالث: أسلوب التكاليف المعيارية.

المطلب الأول: أسلوب التكاليف الكلية

يرجع ظهور هذا الأسلوب إلى العقيد الفرنسي Rimailino في الدراسات التي أجراها بين الحربين العالميتين الأولى والثانية لأجل تنظيم الورشات العسكرية ثم في إطار اللجنة العامة لتنظيم العلمي CEGOS ، ومكتب المجلس وتكوين المؤسسات، عُرف هذا الأسلوب في تلك الحقبة بأسلوب الأقسام المتجانسة وليس مراكز التحليل وتم اعتمادها من قبل لجنة المعايير المحاسبية CNC وفق مرسوم 4 أبريل 1948.¹

الفرع الأول: تعريف أسلوب التكاليف الكلية

التكلفة الكلية هي تكلفة إنتاج أو تصنيع وحدة واحدة من المنتج، وتُعد من العناصر الأساسية لقيادة المؤسسة ومراقبة إدارتها، وتحدد بأسلوب التكاليف الكلية، الذي يقسم التكاليف إلى تكاليف مباشرة وأخرى غير مباشرة.

وكما أشرنا سابقا أن التكاليف المباشرة عبارة عن تلك التكاليف التي تُحمل مباشرة لتكلفة المنتج كونها مرتبطة به بشكل مباشر، أما التكاليف غير المباشرة فهي غير مرتبطة بمجموعة من المنتجات أو الوظائف وتتعلق بنشاط المؤسسة ككل وبالتالي فعملية تحميلها للمنتج تكون صعبة لأنه ليس من السهل تحديد ما هو الجزء الذي يدخل في حساب تكلفة المنتج ومثال ذلك التكاليف الإدارية التي تقدم خدمة للمؤسسة ككل وبالتالي يصعب تحميل جزء منها للمنتج.

الفرع الثاني: خطوات تطبيق أسلوب التكلفة الكلية

وفق هذه الطريقة يتم تحليل عناصر التكاليف حسب طبيعتها (مواد أولية مستهلكة، أجور...)، وحسب وظائف المؤسسة (تموين، إنتاج، توزيع...)، وبعدها يتم فصل التكاليف المباشرة لتحميل مباشرة إلى المنتج، أما التكاليف غير المباشرة يتم تحميلها بعدة طرق؛ أهمها الأقسام المتجانسة أو ما يُعرف بمراكز التحليل، هذا الأسلوب يعتمد على تقسيم المؤسسة إلى عدد معين من الوظائف، هذه الأخيرة منها ما يتعلق بنشاط واحد ومنها ما يكون مشترك بين بعض الأنشطة، تكون هذه الأخيرة مرتبطة بمراكز تحليل (أقسام متجانسة) التي تمثل مجموعة من الوسائل تعمل بتجانس لتحقيق هدف معين، ويمكن قياسها بوحدة قياس. يتم تحديد التكاليف عن طريق مراكز التحليل عبر المراحل التالية:

¹ ناصر دادي عدون: (2000)، تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، ج1، دار المحمدية، الجزائر، ص36.

1. تحديد مراكز التحليل: اعتماداً على الهيكل التنظيمي يتم تقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام رئيسية وأخرى ثانوية، يقصد بالأقسام الرئيسية أو مراكز الاستغلال تلك المراكز التي تتم فيها العمليات أو الأنشطة الإنتاجية في مراحل إعداد المنتج حتى يصبح هائياً، كقسم التموين، الإنتاج والتوزيع، حيث يتم فيها تحميل كافة أنشطتها إلى تكاليف المنتجات بواسطة وحدات عمل محددة لكل قسم رئيسي.

أما الأقسام الثانوية فهي مراكز خدماتية أو تسييرية مهمتها خدمة المراكز الرئيسية، مثلاً قسم الإدارة هو قسم ثانوي تُوزع تكاليفه على كافة المراكز الرئيسية في المؤسسة؛ كونه يُقدم خدمة لكافة الأقسام الأخرى.

2. تحديد وحدة العمل أو القياس: إن تجميع التكاليف داخل كل قسم ليس له معنى إلا إذا ارتبط نشاط المركز بوحدة قياس، واختيار وحدة العمل لهذا النشاط (وحدة لقياس نشاط القسم) تسمح بتحميل التكاليف على مختلف المنتجات¹.

يقتضي تحديد وحدة القياس دراسة دقيقة وتحليلية للواقع لعدة فترات لمعرفة مدى وجود علاقة بين التكلفة المتغيرة لكل قسم وحجم وحدة القياس المحددة، وإذا لم يتمكن من ربط تكلفة مركز تحليل بوحدة عمل تناسبه؛ يمكن تبني الوحدة النقدية وفقاً لرقم الأعمال أو قيمة المشتريات كأساس لتوزيع تكلفة كل مركز على المنتجات المعنية.

ويتم اختيار وحدة القياس كما هو متعارف عليه في مجال الحاسبة التحليلية كالتالي:²

- اختيار ساعات عمل اليد العاملة كوحدة قياس لقسم عمل أو ورشة إذا كانت الإنتاجية المحققة من طرف كل عامل مضبوطة ومسجلة؛

- اختيار ساعة عمل آلة كوحدة قياس إذا كانت كمية إنتاج كل آلة مسجلة، ومدة تشغيل الآلة ليس لها علاقة بمدة عمل عامل يشتغل عليها؛

- يمكن اختيار وحدة الإنتاج المعبر عنها بالعدد، الوزن، الحجم، المساحة... في حالة لم يساهم قسم معين إلا في إنتاج منتج واحد حتى يمكن ربط كل منتج بوحدة العمل التي تناسبه.

3. توزيع التكاليف غير المباشرة على مراكز التحليل: توزيع التكاليف غير مباشرة عبر مرحلتين هما:

¹ Burlaud. A, Simon. C: (1993) **Comptabilité de Gestion**, Vuibert, Paris, p22.

² Gervais Michel: (1997) , **Contrôle de gestion**, Economica, Paris, p55.

1.3. التوزيع الأولي: يتم إعداد جدول التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة، من أسطر بعدد أنواع التكاليف الموجودة المرتبة حسب طبيعتها، وأعمدة تكون بعدد أقسام المؤسسة، تصنف في هذا الجدول التكاليف غير المباشرة وتوزع حسب طبيعتها على المراكز المستخدمة لها ووفقاً لمفاتيح توزيع محددة؛

2.3. التوزيع الثانوي: توزع تكاليف الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية بواسطة مفاتيح التوزيع وهذا لتحديد قيمة التكاليف لكل قسم من الأقسام الرئيسية؛ حتى يسهل تحميلها على المنتجات بصفة نهائية ويمكن يأخذ التوزيع الثانوي شكلين هما:

أ. التوزيع المتبادل: غالباً ما تتبادل الأقسام الخدمات فيما بينها، فمثلاً إذا كان هناك قسمين وكل قسم يستفيد من الآخر، فإن معرفة تكاليف أحد قسم معتمدة على تكاليف القسم الآخر، لذا يجب تسوية عملية التبادل بين هذين القسمين من خلال طرق عديدة منها المعادلات، المصفوفات، الطريقة الجبرية لحساب الخدمات المتبادلة، والتي تعتمد على مبدأ أساسي هو تحديد تكلفة وحدة العمل للأقسام المتبادلة بدلالة متغير مجهول ثم تعين لكل قسم مجموع تكاليفه بدلالة المبالغ الأولية للأقسام من جدول التوزيع. وبالتغيرات للمبالغ المحولة بينهما يكفي حلها جبرياً للحصول على تكلفة الوحدة بصفة دقيقة لكل قسم وبالتالي توزيع تكاليفها على الأقسام الأخرى.

ب. التوزيع التنازلي: بطريقة بسيطة بعد ترتيب الأقسام المساعدة تنازلياً؛ يتم توزيع تكاليف القسم الأول من الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية.

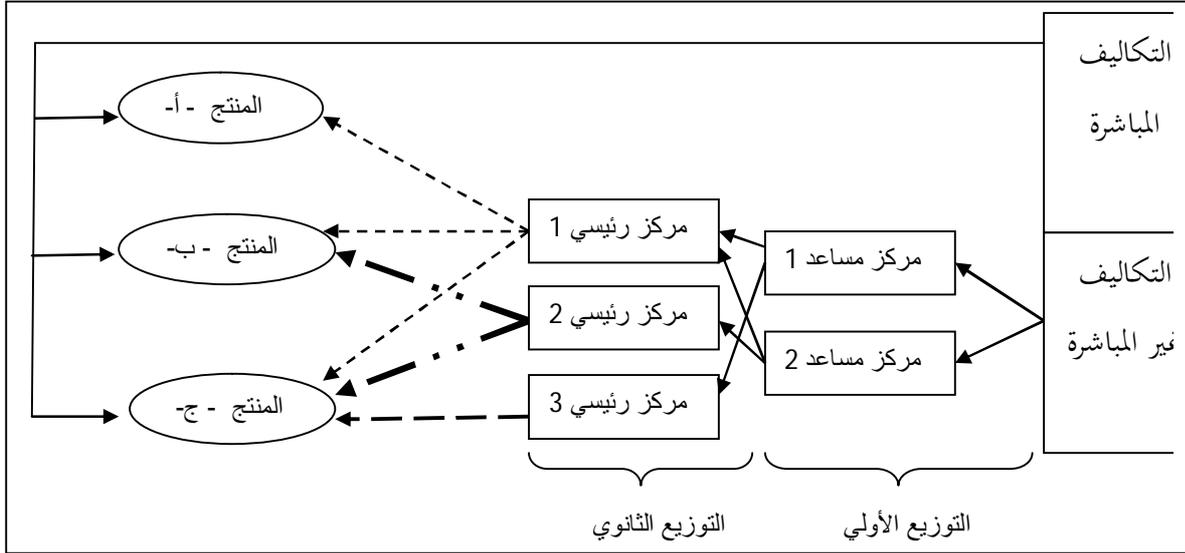
4. تحميل تكاليف مراكز التحليل على المنتجات: في هذه المرحلة توزع تكاليف الأقسام الرئيسية على المنتجات نسبة لعدد وحدات القياس المستخدمة ونحسب تكلفة وحد العمل، والتكاليف التي يتحملها المنتج بالعلاقات التالية:

$$\text{تكلفة وحدة العمل} = \text{مجموع التكاليف غير المباشرة في القسم} / \text{عدد}$$

$$\text{التكاليف التي يتحملها المنتج} = \text{تكلفة وحدة العمل} \times \text{عدد الوحدات المنتج}$$

المخطط الموالي يلخص توزيع التكاليف المباشرة وغير المباشرة على المنتجات كما يلي:

الشكل رقم (09): توزيع التكاليف غير المباشرة على مراكز التحليل



المصدر/ من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

Gervais Michel: (1997) , **Contrôle de gestion**, Economica, Paris, p60..

من خلال الشكل يلاحظ أن التكاليف المباشرة تحمل مباشرة للمنتج، على عكس التكاليف غير مباشرة التي يتم توزيعها على مراكز التحليل ثم على المنتجات. حتى نستطيع تحديد سعر التكلفة ونتمكن من تحديد النتيجة التحليلية وفق طريقة التكاليف الكلية.

الفرع الثالث: تقييم أسلوب التكاليف الكلية

توجد عدة مزايا تحققها المؤسسة عند استخدامها أسلوب التكلفة الكلية، إذ معرفة هذه الأخيرة يُعد عنصر معلومات لا يمكن تجاهلها عندما يتعلق الأمر بقيادة المؤسسة ومراقبة تسييرها، ومن مزايا هذه التكلفة نجد:¹

- طريقة سهلة ومباشرة لتحديد السعر، فهي تضمن وضع الأسعار عند حد معين وملائم بحيث لا يؤدي إلى خسائر، أو قبول أسعار منخفضة للمنتجات حيث تعتبر التكلفة هي الحد الأدنى للأسعار؛
- تساهم التكلفة الكلية في التسيير العقلاني للمؤسسة وفي مراقبة تسييرها؛
- تسمح بإجراء مقارنة لسعر التكلفة الخاصة لكل المؤسسات التي لها أنشطة متعددة وتحديد نقاط القوة والضعف في ظل المنافسة؛ وهذا بهدف تسطير خيارات إستراتيجية حول تخفيض التكاليف في المراحل المختلفة لإنتاج المنتج؛

¹ Idem, p56-57.

- تساعد في اتخاذ القرارات فيما يخص إنتاج المنتجات، إذ تُمكن من تحليل التكاليف لكل مركز مسؤولية مما يسمح بمعرفة مساهمة كل منها في النتيجة.

وعلى الرغم من أهمية طريقة التكاليف الكلية، فقد وجهت لها العديد من الانتقادات أهمها:¹

- يتم تحميل التكاليف غير المباشرة على وحدات الإنتاج، والتي يصعب ربطها بدقة بالمنتج وتحديد نصيبه منها فمعظم تلك التكاليف تمثل تكاليف دورية لا تتلاءم فترة قياسها مع الدورة الإنتاجية محل القياس لذلك ينم عادة تحميل التكاليف غير المباشرة وفق أسس تقديرية؛ والذي يؤدي إلى عدم الدقة في استفادة المنتج من استخدام عناصر الإنتاج؛

- عند تحميل التكاليف الثابتة على الوحدات المنتجة وفقاً لهذه الطريقة يجعل منها تكاليف منتج في حين أن هذه التكاليف تُعد تكاليف زمنية ترتبط بالفترة المحاسبية؛

- تقوم هذه الطريقة بتحميل المنتج بالتكاليف المتغيرة والثابتة، وعملية تحميل المنتج بالتكاليف غير المباشرة تعني تحميل الإنتاج دائماً بتكاليف بغض النظر عن حجم الإنتاج، أي التحميل يكون بمقدار ثابت مما يؤدي إلى تغير متوسط تكلفة الإنتاج بتغير حجم الإنتاج من فترة إلى أخرى؛

- يؤدي تطبيق هذه الطريقة إلى تقلب النتائج بسبب اختلاف مستويات الإنتاج مما يؤدي إلى ضعف الاعتماد على مؤشر الربح كمعيار للحكم على كفاءة أداء المؤسسة؛

- تُهمل العلاقة بين عدد الوحدات التي يمكن بيعها وسعر بيع الوحدات، حيث إنه في حالة وجود منافسة كبيرة وانخفاض الطلب على المنتجات، لن تستطيع المؤسسة بيع كمية المنتجات بالسعر المحدد مسبقاً؛

قصورها في مجال مراقبة التسيير نظراً لعدم دقة التحميل وهذا لوجود بعض التكاليف التي لا يتوافق تسجيلها مع حساب التكاليف وسعر التكلفة كأقساط التأمين التي قد تُدفع كل ثلاثي أو كل سداسي. وكذلك مخصصات الاهتلاك التي لا تسجل إلا في نهاية كل سنة. هذا ما يجعل تحميل بعض التكاليف يكون تقريبياً؛

- لا تأخذ في الحسبان تغيرات مستوى النشاط وبالتالي عدم معرفة مدى استغلال الطاقة الإنتاجية وما يقابلها من المستوى الذي تم استغلاله والذي لم يتم استغلاله.

¹ Yves Dupuy: (2009), **les Bases de la Comptabilité Analytique de Gestion**, 2^{ème} Edition, Economica, Paris, p57.

المطلب الثاني: أسلوب التكاليف الجزئية

نظراً للانتقادات الموجهة لطريقة التكاليف الكلية، ظهرت طريقة التكاليف الجزئية التي تعتمد على مبدأ عدم تحميل كافة التكاليف غير المباشرة للمنتج كون أن هذه التكاليف مرتبطة بالعملية الإنتاجية ككل وبالتالي صعوبة إيجاد وحدة قياس مناسبة لتمكين من توزيعها على المنتجات، ومن الطرق الجزئية نجد:

الفرع الأول: أسلوب التكاليف المتغيرة

1. تعريف أسلوب التكاليف المتغيرة:

يعتمد أسلوب التكاليف المتغيرة على الفصل بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، إذ تحمل التكاليف المتغيرة المباشرة وغير المباشرة للمنتجات وهذا حسب مستوى النشاط، بينما التكاليف الثابتة (الهيكيلية) فتبقى ثابتة مهما تغير مستوى النشاط وهي لا تُحمل للمنتجات وتغطي عن طريق النتيجة.

2. مبادئ أسلوب التكاليف المتغيرة:

باختصار طريقة التكاليف المتغيرة تقوم على المبادئ التالية:¹

- التكاليف المتغيرة تعتبر من مكونات الإنتاج في حين ترتبط التكاليف الثابتة بتكاليف الفترة؛
- تصنف التكاليف إلى تكاليف ثابتة وأخرى متغيرة وهذا حسب علاقتها بحجم الإنتاج؛
- يحسب هامش التكلفة المتغيرة لكل منتج على حده؛
- تُحمل في النهاية التكاليف الثابتة إلى النتيجة.

ويمكن أن نبرز أهم العلاقات المرتبطة بطريقة التكاليف المتغيرة في الجدول التالي:

¹ Norbert Guedj : (1998), le Contrôle de Gestion pour Améliorer la Performance de l'entreprise, 2^{ème} edit, Edition D'organisation, Paris, pp159-160.

الجدول رقم (05): حساب النتيجة حسب طريقة التكاليف المتغيرة

النسبة	المبلغ	البيان
%	(1)	رقم الأعمال
%	(2)	التكاليف المتغيرة
%	(3) = (2) - (1)	هامش على التكلفة المتغير
%	(4)	التكاليف الثابتة
%	(5) = (4) - (3)	النتيجة

المصدر/ من إعداد الباحثة

نستخلص من الجدول أهم العلاقات التي تمكن المؤسسة من حساب نتيجتها التحليلية وفق هذه الطريقة كالتالي: التالية:

هامش على التكلفة المتغيرة (ه/ت م) = رقم الأعمال - تكاليف المتغيرة

نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة (ه/ت م) % = رقم الأعمال - تكاليف المتغيرة

النتيجة = الهامش على التكلفة المتغيرة - التكاليف الثابتة

يتضح أن هدف طريقة التكاليف المتغيرة ليس حساب النتيجة، وإنما هي أداة لتحليل الاستغلال، إذ تسمح بتحديد عتبة المردودية لكل منتج ولكل وظيفة على حدة، وتحديد هامش الأمان ونقطة التوازن.

1.2. عتبة المردودية:

ويُقصد بها حجم أو قيمة المبيعات التي تبدأ عندها المؤسسة في تحقيق الربحية من خلال نشاطها، قد تتعلق بمستوى النشاط الذي يُحقق نتيجة معدومة.¹

وبعبارة أخرى فعتبة المردودية هي النقطة التي تساوي فيها الإيراد الكلي مع التكاليف الكلية، وكذلك عندها يتساوى هامش التكلفة المتغيرة مع التكاليف الثابتة.²

¹ Burlaud Ali, and all : (1995) , **Comptabilité Analytique et Contrôle de Gestion**, vuibert, Paris, France, p56.

² Harper W : (1983), **Cost and Management Accounting**, vol 01, cost accounting macdonald and evans LTD, london, england, p199.

ويمكن تحديد نقطة التعادل أو عتبة المردودية بالكميات وبالقيمة كالتالي:

2. عتبة المردودية بالقيمة (رقم الأعمال الحرج): هو رقم الأعمال الذي يتساوى مع التكاليف الكلية

وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{رقم الأعمال الحرج} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{(1 - \text{التكاليف المتغيرة})}$$

أو بعبارة أخرى:

$$\text{رقم الأعمال الحرج (رأح)} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة} \%}$$

ب. عتبة المردودية بالكميات (الكمية الحرجة): هي الكميات المباعة من المنتجات التي تحقق للمؤسسة نتيجة

معدومة (تغطية كل التكاليف الثابتة والمتغيرة)، إذ أي وحدة إضافية ستبيعها المؤسسة بعد هذه الكمية تحقيق

لها ربح وحدوي، وتحسب عتبة المردودية بالكميات بالعلاقة التالية:

$$\text{عتبة المردودية بالكميات (الكمية الحرجة)} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{هامش على التكلفة المتغيرة}}$$

أو بعبارة أخرى:

$$\text{عتبة المردودية بالكميات (الكمية الحرجة)} = \frac{\text{رقم الأعمال الحرج}}{\text{سعر البيع الوحدوي}}$$

2.2. نقطة التوازن:

هي نقطة التعادل المالية، عندها يتساوى الإيراد الكلي مع التكاليف الكلية مضاف إليها قيمة الربح المستهدف

تتمثل في رقم الأعمال المستهدف والكمية المستهدفة، وبحسبان بالعلاقات التالية:

$$\text{رقم الأعمال المستهدف (ع.د)} = \frac{\text{التكاليف الثابتة (أ)} + \text{النتيجة المستهدفة (د)}}{1 - \text{التكلفة المتغيرة للوحدة (ب)} / \text{سعر البيع (ر)}}$$

$$\frac{\text{التكاليف الثابتة (أ) + النتيجة المستهدفة (د)}}{\text{التكلفة المتغيرة للوحدة (ب) - سعر البيع (ر)}} = \text{الكمية المستهدفة (س)}$$

3.2. هامش الأمان:

هو الزيادة في مبلغ المبيعات (المقدرة أو الفعلية) عن مبيعات التعادل، أو هو عبارة عن قياس لمبلغ انخفاض في المبيعات الفعلية أو المتوقعة قبل أن تبدأ المؤسسة في تحقيق الخسائر.

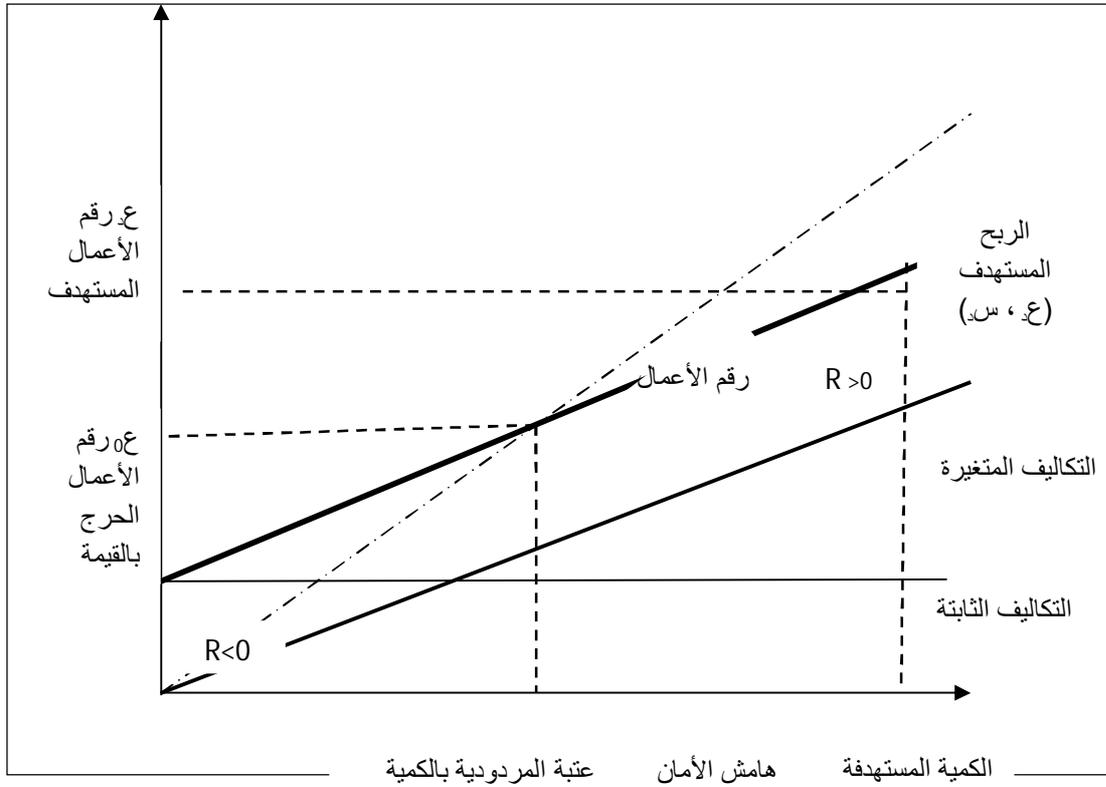
ويحسب بالعلاقات التالية:

$$\text{هامش الأمان بالكمية} = \text{الكميات المباعة} - \text{الكمية المستهدفة (س)}$$

$$\frac{\text{المبيعات الفعلية - المبيعات المستهدفة (ع)}}{\text{المبيعات الفعلية}} = \text{هامش الأمان بالقيمة}$$

ويمكن تحديد عتبة المردودية (الكميات، القيمة)، نقطة التوازن، هامش الأمان بيانياً، في الشكل التالية:

الشكل رقم (10): التمثيل البياني لعتبة المردودية



المصدر/ من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

Harper W : (1983), **Cost and Management Accounting**, vol 01, cost accounting macdonald and evans LTD, london, england,p199.

من الشكل السابق نلاحظ مايلي:

- التكاليف الثابتة تبقى ثابتة مهما تغير مستوى النشاط، أما التكاليف المتغيرة تتغير مع تغير مستوى النشاط.
- التكاليف الكلية $>$ رقم الأعمال، تكون النتيجة سالبة (المؤسسة تحقق خسارة)؛
- التكاليف الكلية $<$ رقم الأعمال، النتيجة موجبة (المؤسسة تحقق ربح)؛
- التكاليف الكلية = رقم الأعمال، النتيجة معدومة، وهنا توجد عتبة المردودية انطلاقاً منها تبدأ المؤسسة في تحقيق الأرباح.

3. تقييم أسلوب التكلفة المتغيرة:

إن طريقة التكاليف المتغيرة ملائمة لتقنيات مراقبة التسيير واستخدامها في التحليل الاقتصادي للمؤسسة، وبالرغم من مزاياها التي تقدمها، ووجهت لها عدة انتقادات تعبر عن العيوب التي تتضمنها.

1.3. المزايا: يمكن أن نوضح بعض مزايا هذا الأسلوب كمايلي:¹

- تسمح عتبة المردودية باتخاذ القرارات في المدى القصير كالإبقاء على منتج معين رغم تحقيقه خسارة ؛
- طريقة مناسبة بالنسبة للمؤسسات التي تعمل بنظام الطلبيات لأن المبيعات تكون مساوية للإنتاج؛
- إذا كان هامش الربح معروفاً فإن التغيرات في الربح الناتجة عن التغيرات في كمية الإنتاج المباع يمكن تحديدها؛

- تُمكن هذه الطريقة من إجراء مقارنات على فترات متباينة ، داخل المؤسسة نظراً لكون التحليل مستقل عن تغيرات النشاط بفعل حيادية التكاليف الثابتة، تحت شرط بقاء معدل التضخم عند مستويات مقبولة خلال الفترات المدروسة؛

- تسمح التكاليف المتغيرة بمراقبة فعالية التسيير الداخلي للمؤسسة، حيث تمكن من متابعة تطور التكاليف المتغيرة التي لها علاقة مباشرة بسياسة المؤسسة في المدى القصير ومقارنتها بالأرقام المثالية. السهر على تخفيض من قيمتها.

2.3. العيوب: على الرغم من المزايا الذب يقدمها أسلوب التكلفة المتغيرة، إلا أن لها عيوب نذكر منها:²

- صعوبة الفصل بين عناصر التكاليف المتغيرة والعناصر الثابتة نتيجة للربط بين عناصر التكاليف وحجم الإنتاج والمبيعات؛
- طريقة تقييم المخزونات ليست دقيقة، لأنها تدخل ضمن عملية التقييم لأعباء التكاليف الثابتة لأنه إذا كان الإنتاج المباع أقل من الإنتاج الخاص بالمؤسسة، حيث يصبح المخزون آخر مدة من المنتجات مُقيماً بالتكلفة المتغيرة فقط؛
- عملية استبعاد التكاليف الثابتة غير منطقية لأن الوحدة المنتجة تستفيد من بعض عناصر التكاليف الثابتة والتي لا يمكن إنتاجها بدون هذه التكاليف.

¹ بوعلام بوشاشي: (2004)، الرائد في الحاسبة، الدار الجامعية، الجزائر، ص 217.

² نور أحمد: (1987)، الحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، بيروت، ص 139.

الفرع الثاني: أسلوب التكاليف الحدية

1. تعريف أسلوب التكاليف الحدية (الهامشية):

يرجع أول استعمال لمفهوم التكلفة الحدية إلى قانون الربح التفاضلي لـ: Robert Malthus، والذي كان يستخدم من طرف الاقتصاديين، ثم المحاسبين، نظرا لأهميته في اتخاذ القرارات المتعلقة بالإنتاج الإضافي، تعتبر هذه الطريقة من الطرق التي تستخدمها المؤسسة في مراقبة نشاطها، وذلك حرصا على بقائها وتحسين مردوديتها.

تُعرف التكاليف الحدية على أنها التغير الحاصل في التكلفة الإجمالية على إثر التغير في الكمية المنتجة بوحدة واحدة من وحدات الإنتاج أو بمعنى آخر هو عبارة عن الزيادة في التكاليف الكلية اثر الزيادة في كمية الإنتاج بوحدة واحدة أو النقصان في التكاليف الكلية إثر النقصان في كمية الإنتاج بوحدة واحدة.¹

2. مبادئ أسلوب التكاليف الحدية:

لتطبيق أسلوب التكلفة الحدية تتبع المبادئ التالية:

- تحديد التكلفة المتغيرة للإنتاج وتشمل المواد المباشرة والأجور المباشرة والتكلفة الصناعية غير المباشرة المتغيرة ويتم اعتبار التكاليف الصناعية غير المباشرة تكاليف فترة تُحمل على النتيجة مباشرة؛
- اعتبار التكاليف الإدارية وتكاليف التسويق، تكاليف تخص الفترة وبالتالي تُحمل إلى النتيجة مباشرة؛
- تحديد المساهمة الحدية للوحدة بطرح التكلفة المتغيرة للوحدة من سعر بيع الوحدة وهو يمثل مدى مساهمة الوحدة في تغطية التكاليف الثابتة.

■ قد تتساوى التكلفة الحدية مع التكلفة المتغيرة في حالة:

✓ بقاء متوسط التكاليف المتغيرة ثابت؛

✓ بقاء التكاليف الإجمالية ثابتة رغم تغير الإنتاج والمبيعات؛

■ لاتخاذ قرار إنتاج إضافي يجب مقارنة هذه التكلفة الحدية بالإيراد الحدي فنجد حالتين:

✓ التكلفة الحدية < الإيراد الحدي: في هذه الحالة رفع الإنتاج يؤدي إلى تخفيض النتيجة الإجمالية

وتُعرف بالتكلفة الحدية للانكماش.

¹ بويغوب عبد الكريم: (2009)، الحاسبة التحليلية، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، ص195.

✓ التكلفة الحدية > الإيراد الحدي: في هذه الحالة رفع الإنتاج يرفع النتيجة الإجمالية وتُعرف بالتكلفة الحدية للنمو.

3. تقييم أسلوب التكاليف الحدية:

إن لهذه الطريقة مزايا وعيوب سيتم استعراضها كما يلي:

1.3. المزايا: من مزاياها إنها تُستخدم في العديد من الحالات:¹

- التسويق بسعر أقل من المعتاد: تُمكننا التكلفة الحدية من معرفة مدى التخفيضات الممكنة في الأسعار دون التأثير على النتيجة وهذا في حالة أن يقوم مسؤولي التسويق بتمرير طلبيات إضافية بسعر أقل من المعتاد وفي حالة بلوغ عتبة المردودية لغرض معين؛
- فرصة الاستمرار في المفاضلة: كلما تجاوزت الإيرادات الحدية التكاليف الحدية كان من المستحسن الاستمرار في مفاضلة منتج ما؛
- فرصة اللجوء إلى التعهد (المقاولة من الباطن): في حالة إنتاج سلعة على مستوى أقسام المؤسسة يتم مقارنة سعر شراء السلعة محل التعهد مع التكلفة الحدية؛
- تعظيم الربح: يكون تعظيم الربح برفع وتيرة الإنتاج إلى الحد الذي تحقق فيه الوحدة الأخيرة المنتجة (إيرادات إضافية متساوية لتكلفة إنتاجها أي:

$$R_m = C_m \text{ التكلفة الحدية الحدي}$$

2.3. العيوب: ويعاب على أسلوب التكاليف الحدية، أنه:²

- يتجاهل التكاليف الثابتة، والتي تمثل جزءاً من تكاليف المنتج؛
- مفهوم التكلفة الحدية هو مفهوم اقتصادي، نادراً ما تستخدم في المؤسسات؛
- التكلفة الحدية تشمل فقط التكاليف المتغيرة عند مستوى معين من الإنتاج، وعند الانتقال إلى مستوى آخر الذي يفرض الزيادة في التكاليف الثابتة؛ فإن ذلك يؤثر على التكلفة الهامشية فترتفع. وتشمل التكلفة المتغيرة والثابتة، أي يصعب التمييز بين التكلفة الحدية والتكلفة المتغيرة في غالب الأحيان؛

¹ Cibert André : (1987), Comptabilité Analytique de Gestion, 4^{ème} Edit, Dunod ,Paris, pp 254-256.

² زعرب حمدي: (2002)، إطار محاسبي مقترح لقياس التكلفة في المنشآت الصحية - دراسة نظرية وعملية على مستشفيات قطاع غزة، أطروحة دكتوراه، منشورة، جامعة النيلين، غزة، ص73.

- يوجد عدد قليل من المؤسسات التي تعرف بدقة دالتها الإنتاجية، لأن المعطيات متغيرة (انخفاض الأسعار مثلاً قد يسبب اضطرابات في المؤسسة).

الفرع الثالث: أسلوب التكاليف المتغيرة المتزايدة

ليست كل الأعباء الثابتة مشتركة في كل منتجات المؤسسة لأن بعض التكاليف الهيكلية قد تخص بعض المنتجات دون غيرها، في هذه الحالة يمكن دمج التكاليف الثابتة لكل منتج لتحديد التكلفة المتغيرة.¹

ويتم حساب هامش التكلفة المتغيرة كالتالي:

الجدول رقم (06): حساب هامش التكلفة المتغيرة للمنتج "أ"

المبلغ	البيان
(1)	رقم الأعمال
(2)	التكلفة المتغيرة
(3)	التكاليف الثابتة الخاصة بالمنتج "أ"
(3)-(2)-(1)	هامش على تكلفة المنتج "أ"

المصدر / من إعداد الباحثة

الجدول يوضح المردودية الحقيقية للمنتج "أ" (هامش على التكلفة)، والتي تتمثل الفرق بين رقم الأعمال والتكلفة المتغيرة والتكاليف الثابتة المتعلقة بالمنتج "أ".

أما حساب النتيجة التحليلية للمؤسسة يكون كما يلي:

الجدول رقم (07): حساب النتيجة الإجمالية

المبلغ	البيان
(1)	هامش التكلفة للمنتج "أ"
(2)	هامش التكلفة للمنتج "ب"
(3)	هامش التكلفة للمنتج "ج"
(3)+(2)+(1)=(4)	هامش التكلفة الإجمالي
(5)	التكاليف الثابتة المشتركة
(5)-(4)	النتيجة التحليلية الإجمالية

المصدر / من إعداد الباحثة

¹ Gervais Michel, op. cit , p78-80.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن مجموع هوامش على تكلفة المنتجات كلها (أ، ب، ج)، يمثل هامش على التكلفة الإجمالي الذي يُغطي التكاليف الثابتة المشتركة ويُحقق لنا نتيجة تحليلية إجمالية.

المطلب الثالث: أسلوب التكاليف المعيارية

إن فعالية التحكم في التكاليف المقدرة، تفترض أن تقوم المؤسسة بصفة دورية ومنظمة بمقارنة نتائج فترة معينة بتقديرات مرجعية، وذلك بإعداد معايير تُستخدم في تقييم عوامل الإنتاج.

الفرع الأول: مفهوم التكاليف المعيارية

1. تعريف التكاليف المعيارية:

اختلف المحاسبون في تعريف التكاليف المعيارية، فعرفت على أنها: " تكاليف محددة مقدماً لما يجب أن تكون عليه تكلفة وحدة المنتج خلال الفترة المقبلة ويتم تحديدها عادة باستخدام الأساليب العلمية، وتهدف إلى مساعدة الإدارة في أغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وحتى تستطيع التكاليف المعيارية خدمة أغراضها لا بد أن تكون المعايير مسايرة لظروف المؤسسة في الحاضر والمستقبل، وبدون ذلك تكون هذه المعايير غير مناسبة وكأنها معايير مؤسسة أخرى".¹

التكاليف المعيارية هي التكاليف المقدرة مسبقاً ذات ميزة معيارية تسمح بتقييم الأداء داخل المؤسسة خلال فترة معينة، إن نجاح طريقة التكاليف المعيارية يعتمد على مدى مراعاة الظروف الخاصة بعملية الإنتاج ومواصفاتها عند إعداد المعايير الخاصة بالمؤسسة ويتسم المعيار المثالي بجملة من الصفات أهمها:²

1.1 الواقعية: أي أن يتصف المعيار بالواقعية ويمكن تطبيقه في الواقع، ويجب أن يأخذ بعين الاعتبار نواحي

الضيق الطبيعي للمواد؛

2.1 المشاركة والاقتناع: يجب مشاركة المشرفين والقائمين على تنفيذ الأعمال في إعداد المعايير وإبداء رأي

فيها، وذلك ليكونوا مقتنعين بها ويعملون على تنفيذها وليتحملوا المسؤولية عن أي انحرافات تحدث فيها؛

3.1 الوضوح والفهم: يجب أن تكون المعايير واضحة ومفهومة لكل من سيعمل على تطبيقها؛

¹ جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 27.

² جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان: (1998)، مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، ط1، الإصدار الأول، دار الثقافة، عمان ص 28-37.

4.1. الثبات النسبي: من المهم أن يكون المعيار ثابتاً لأطول مدة ممكنة لتتمكن المؤسسة من استخدامه كمقياس لفترات متعددة ومقارنة أعمال هذه الفترات، ويفضل عدم تغيير أو تعديل هذه المعايير إلا إذا طرأت أحداث جديدة يمكن أن تستمر لفترة طويلة مثل: تخفيض تكلفة العمل أو ساعات العمل.

2. أنواع التكاليف المعيارية: تصنف التكاليف المعيارية إلى خمسة أنواع:¹

1.2. التكاليف المعيارية التاريخية: يتم تحديدها على أساس متوسط التكاليف التي تحملتها المؤسسة في فترات سابقة وبالتالي فهي غير ناتجة عن دراسة علمية، فلا ينصح باستخدام هذا النوع من التكاليف؛

2.2. التكاليف المعيارية النظرية: تُحدد على أساس أفضل استخدام ممكن لعوامل الإنتاج في المؤسسة، أي هي الوضعية المثلى التي لا تتحقق إلا في الحالات الاستثنائية، وغالباً ما تستطيع المؤسسة الاقتراب من تحقيقها؛

3.2. التكاليف المعيارية العادية: تُحدد بدلالة التقديرات المتعلقة بالظروف العادية للإنتاج في المؤسسة، وهي تكاليف تتعلق بتكاليف دورة أو دورات سابقة، مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات الممكن حدوثها مستقبلاً خلال دورة الاستغلال؛

4.2. التكاليف المعيارية المعدة على أساس تسعيرات منافسة: يُؤخذ هذا النوع في عين الاعتبار ظروف السوق، ولكن لا يمكن تحديد دائماً مستوى الفعالية التقنية التي يجب الوصول إليها كما لا تُحدد أيضاً معايير الإنتاج والتوزيع المقابلة لها، فرغم سهولة تحديدها فهي لا تستجيب دائماً لأهداف التكلفة المثالية؛

5.2. التكاليف المعيارية المقيمة بالسعر الحالي: يصعب إدماج أسعار عوامل الإنتاج في التكلفة المعيارية في ظروف تضخمية، لذا في هذه الحالة يستحسن تحديد الكمية المعيارية وفقاً لأحسن توليفة ممكنة لعوامل الإنتاج وتطبيق السعر الجاري في تقييمها.

3. أهداف أسلوب التكاليف المعيارية: إن استخدام طريقة التكاليف المعيارية يؤدي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها:²

¹ Gervais Michel: (2000) , Contrôle de gestion, 7^{ème} édition, Economica, Paris, p104-106.

² Rebouche. B: (1997), Comptabilité Analytique et Contrôle de Gestion, Ellipses, Paris, p54-56

1.3. المساعدة في عملية التخطيط: تعتمد على التحديد المسبق لعناصر تكاليف الإنتاج، وأسعار المنتجات وتحديد أرباح المؤسسة والهامش الذي يحققه كل منتج على حدا، وهذا يساعد الإدارة على تخطيط الإنتاج والكميات اللازمة من كل منتج لتعظيم أرباح المؤسسة؛

2.3. الرقابة على التكاليف وتقييم الأداء: من خلال مقارنة التكاليف المعيارية مع التكاليف الفعلية وتحديد الانحرافات وتحليل أسبابها لتتم الرقابة على التكاليف، وأيضاً على تقييم أداء المؤسسة ككل؛

3.3. المساعدة في اتخاذ القرارات: تعتبر التكاليف المعيارية العناصر الأساسية في تحديد الحد الأدنى للسعر الذي يمكن قبوله وتساعد في تحديد مستويات الإنتاج وتشكيلة الإنتاج الذي تحقق أعلى أرباح ممكن وبالتالي تستطيع وبسهولة اتخاذ القرار؛

4.3. تقويم بيانات التكاليف لأغراض مختلفة: ففي أسلوب التكاليف المعيارية لا حاجة لانتظار حين تُجمع بيانات حول التكاليف الفعلية في نهاية الفترة بل تستعمل مكائماً التكاليف المعيارية التي تُحدد في بداية لفترة وبالتالي الحصول على قاعدة بيانات يمكن استخدامها لخدمة الإدارة؛

5.3. دراسة المشاريع والعروض الجديدة: عند القيام بإنشاء مشاريع جديدة أو استلام عروض من عملاء يتم مقارنة التدفقات المتوقعة مستقبلاً من المشاريع والعروض الجديدة بالتكاليف المعيارية لها، فإن كانت الإيرادات المتوقعة أكبر من التكاليف المعيارية يتم قبول هذه المشاريع؛

6.3. توفير نظام مناسب لتحقيق الإدارة بالاستثناء: حيث أن الانحرافات المهمة تلفت انتباه الإدارة لوجود مشكلة أو خلل يجب معالجته بسرعة وأيضاً تحليل الانحرافات يكشف عن نقاط الضعف وسوء التسيير ويعمل على تخفيض التكاليف.

الفرع الثاني: الأسس المتبعة في أسلوب التكاليف المعيارية والانحرافات

1. الأسس المتبعة: تقوم هذه الطريقة على مجموعة من الأسس الهادفة إلى متابعة كل عنصر من عناصر الإنتاج من خلال مراقبته عن طريق تحديد الانحرافات وأسبابها؛ ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة، هذه الأسس تكمن في :

- تحديد المستويات المعيارية مسبقاً لمستوى النشاط والعناصر المكونة له (الكمية، الطاقة الإنتاجية، اليد العاملة...) وهذا بناءً على دراسات دقيقة ؛

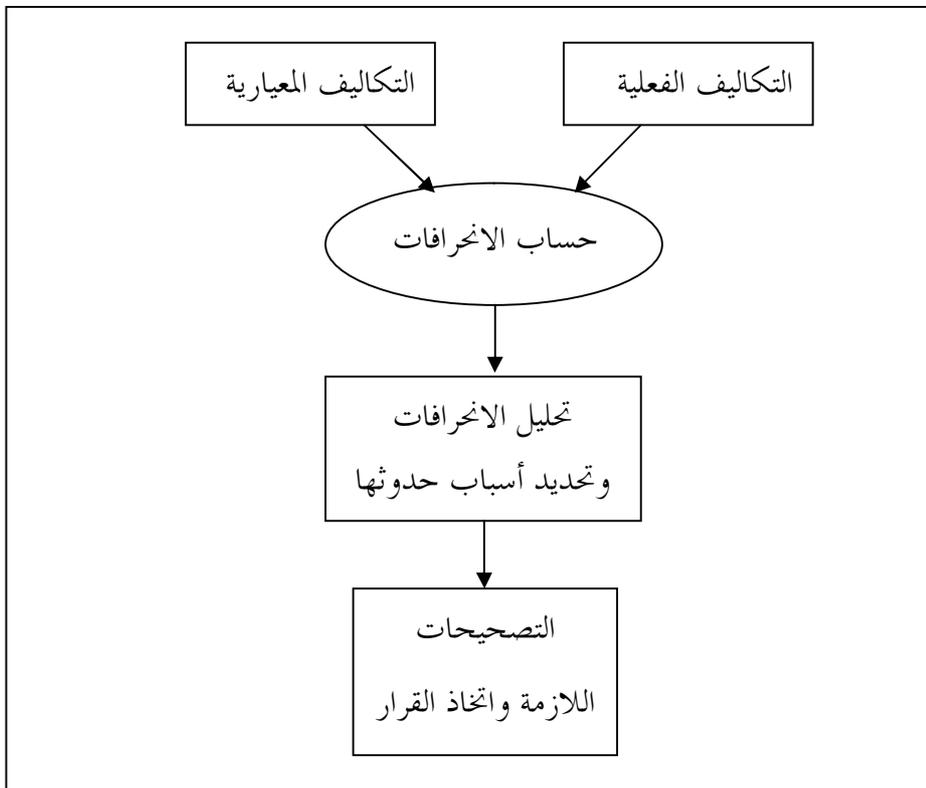
- المقارنة بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية من أجل تحديد الانحرافات والمراكز المسؤولة عنها؛ والقيام بالتصحيحات اللازمة، ونجد نوعين من الانحرافات :

- انحرافات ايجابية عندما تكون التكاليف الفعلية أكبر من التكاليف المعيارية؛
- انحرافات سلبية عندما تكون التكاليف المعيارية أصغر من التكاليف الفعلية.

- العمل على تعديل المعايير المعتمدة بصفة مستمرة للتأقلم مع المعطيات الجديدة.

ويمكن تلخيص هذه الأسس في الشكل التالي :

الشكل رقم (11): الأسس المتبعة في طريقة التكاليف المعيارية



المصدر/ من إعداد الباحثة اعتمادا على:

Abdallah Boughaba:(1991), **comptabilité analytique d'exploitation**, Berth Ediction, Tom 2
Alger, p87.

الشكل يوضح الأسس المتبعة لتطبيق طريقة التكاليف المعيارية، لتتمكن المؤسسة من الاستفادة منها، من أجل بلوغ أعلى مستويات الأداء لتحقيق أهدافها المخططة

2. الانحرافات:

1.2. حساب الانحرافات:

تسمح طريقة التكاليف المعيارية من تقييم أداء المؤسسة من خلال تحديد الفروقات بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية لعناصر التكلفة المختلفة، ثم تحدد الأسباب التي أدت إلى ذلك ويتم حسابها بالنسبة لثلاث عناصر وهي:¹

أ. المواد الأولية: ينتج هذا الانحراف لعدة أسباب منها:

- ارتفاع عام لأسعار المواد الأولية؛
- غياب دراسات مقارنة للأسعار؛
- التبذير والسرقة، التلف في المواد الأولية.

يتم حساب هذا الانحراف من خلال المعادلة التالية:

$$\text{الانحراف الإجمالي} = (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية})$$

ويمكن تجزئتها إلى انحراف على الكمية وانحراف على السعر كالتالي:

$$\text{انحراف الكمية} = (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}) \times \text{السعر الفعلي}$$

$$\text{انحراف السعر} = (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times \text{الكمية المعيارية}$$

ب. اليد العاملة: ينتج هذا الانحراف لعدة أسباب منها:

- ارتفاع الرواتب أو الأعباء الاجتماعية؛
- عدم توفر اليد العاملة المؤهلة؛
- عدم كفاية الإشراف على العمل؛
- عدم واقعية المعيار.

¹ إسماعيل إبراهيم جمعة: (1999)، حاسبة التكاليف، دار المعرفة الجامعية، مصر، ص 327-335.

ويتم حساب هذا الانحراف من خلال المعادلة التالية:

$$\text{انحراف الوقت} = (\text{المدة الفعلية} - \text{المدة المعيارية}) \times \text{معدل السعر الفعلي}$$

$$\text{انحراف السعر} = (\text{معدل السعر الفعلي} - \text{معدل السعر المعياري}) \times \text{المدة}$$

ج. الأعباء غير المباشرة: ينتج هذا الانحراف لعدة أسباب منها:

- ظروف الطلب والعرض في السوق؛
- الطاقة الإنتاجية للآلة؛
- الكفاءة الإنتاجية للعمال؛
- عدم واقعية المعيار.

ويتم حساب هذا الانحراف من خلال المعادلة التالية:

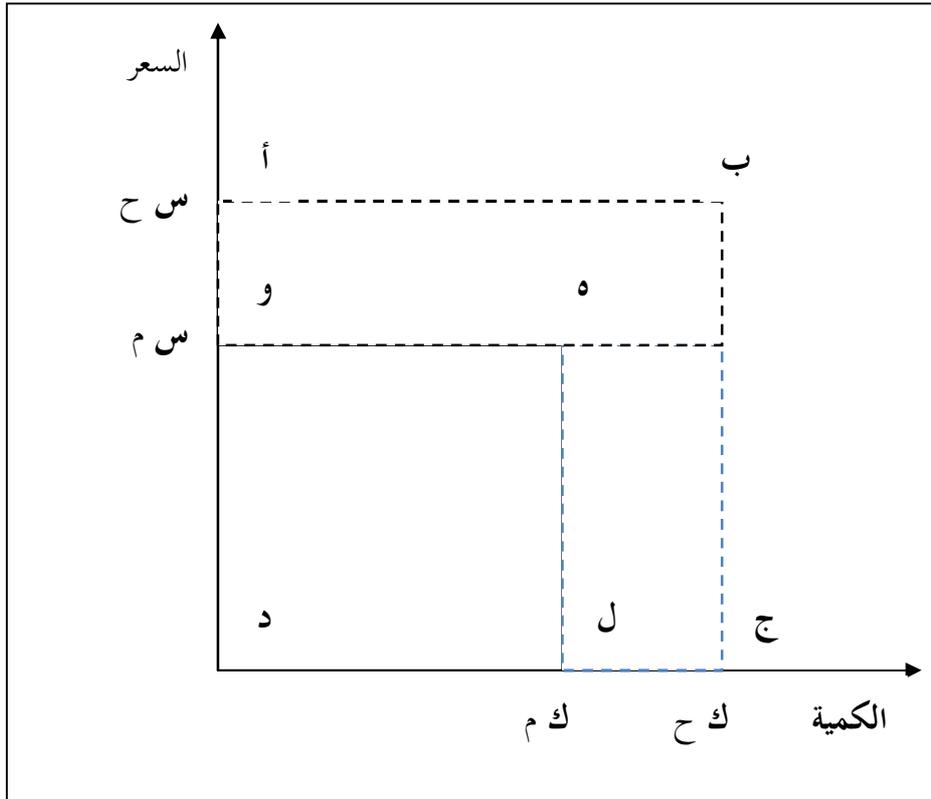
$$\text{الانحراف الإجمالي} = \text{التكاليف الفعلية للإنتاج} - \text{التكاليف المعيارية للإنتاج الفعلي}$$

$$\text{انحراف السعر} = (\text{معدل السعر الفعلي} - \text{معدل السعر المعياري}) \times \text{المدة الفعلية}$$

2.2. التمثيل البياني للانحرافات:

أ. التمثيل البياني بواسطة مساحات: تمثل كما يلي:

الشكل رقم (12): تمثيل الانحرافات بواسطة مساحات



المصدر/ من إعداد الباحثة اعتمادا على:

Abdallah Boughaba:(1991), **comptabilité analytique d'exploitation**, Berthe Ediction, Tom 2
Alger, p87.

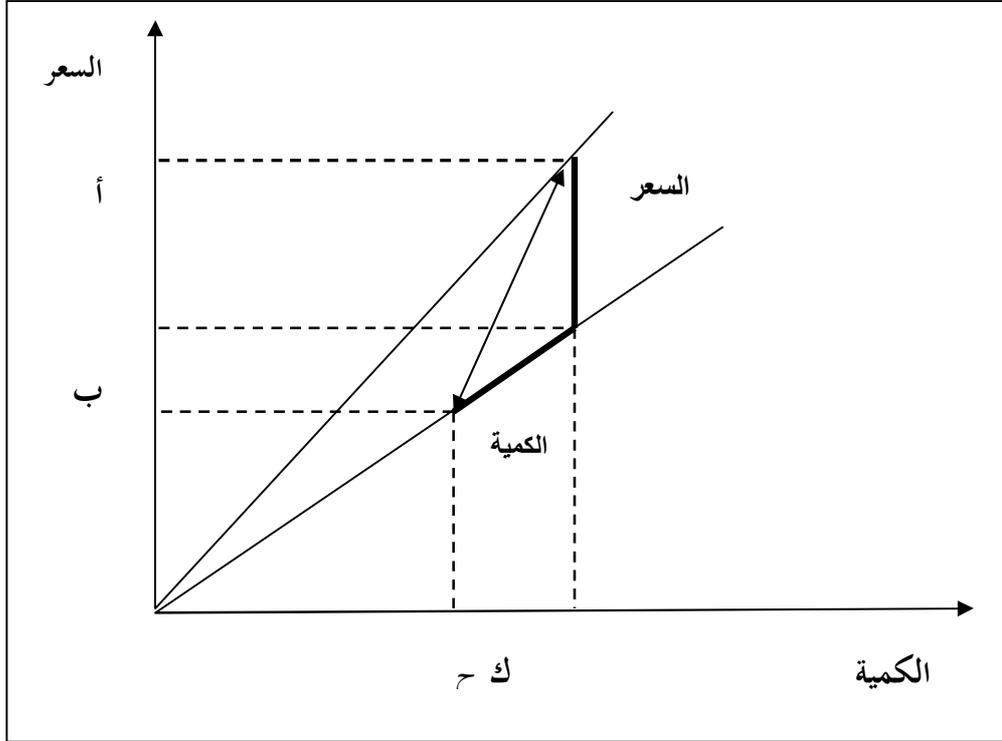
الشكل يبين التمثيل البياني للانحرافات بواسطة المساحات بحيث:

- المساحة (أ ب ج د) تمثل التكاليف الفعلية؛

- والمساحة (و هـ ل د) تمثل التكاليف المعيارية.

ب. التمثيل البياني بواسطة منحني: تمثل الانحرافات كما هو مبين في الشكل الموالي:

الشكل رقم (13): تمثيل الانحرافات بواسطة منحني بياني



المصدر/ من إعداد الباحثة اعتمادا على:

Abdallah Boughaba:(1991), **comptabilité analytique d'exploitation**, Berthe Ediction, Tom 2 Alger, p94.

الشكل يبين التمثيل البياني للانحرافات بواسطة منحني بحيث:

- الطول أ ب يمثل الانحراف على السعر؛
- الطول ب ج يمثل الانحراف على الكمي؛
- الطول أ ج يمثل الانحراف الإجمالي.

الفرع الثالث: تقييم أسلوب التكاليف المعيارية

1. مزايا أسلوب التكاليف المعيارية: من بين المزايا نجد:

- إمكانية الحث على تقليص التكاليف، خاصة إذا طبق هذا الأسلوب بالتنسيق مع كافة العمال، فهذا يؤدي إلى رفع مردودية المؤسسة؛
- يمثل الأسلوب آلية لرقابة التسيير، بما أن التكاليف المحددة على أساسها تمثل معايير على أساس مقارنة النشاط الفعلي والتكاليف الفعلية، ويمكن للمؤسسة أن تتخذ قرارات التسيير خاصة إذا حللت التكاليف إلى تكاليف معيارية ثابتة ومعيارية متغيرة؛
- إلزام المؤسسة بدراسة السوق، وهو ما يساعد على اكتشاف الوسائل التي توسع مجال نشاطها؛
- إمكانية اتخاذ إجراءات سليمة نتيجة تفسير سليم للانحرافات؛
- إلزام المؤسسة بالدراسة والتخطيط من أجل الاستخدام الأمثل لمواردها.

2. عيوب أسلوب التكاليف المعيارية: على الرغم من أن هذه الطريقة من أنجع الطرق التي تستخدم في مراقبة نشاط المؤسسة، فلها العديد من العيوب أهمها: ¹

- صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي لا تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية؛
- عند حدوث تغييرات في مستويات التشغيل أو في متطلبات العمليات الإنتاجية بعد البدء في تطبيق النموذج المعياري يصعب التدخل بالتعديل إلا بعد نهاية الفترة؛
- إن الاعتماد على معايير غير دقيقة يتسبب في حصول خلل في سير النظام وعدم فعاليته وبالتالي الحصول على معلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة ومن ثم تكون المعلومة مضللة وبالتالي اتخاذ قرارات غير صائبة؛
- مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة.

¹ Alain Boutat, Jean Marc Capraro : (2008), **Comptabilité Analytique de Gestion**, Press Polytechniques et Universitaires Romandes, Nouvelle Edition, p 209-211.

خلاصة الفصل:

بناءً على ما تقدم في هذا الفصل، نستخلص أن المؤسسة مهما كان نوعها أو حجمها تحتاج إلى معلومات محاسبية تساعدها في أداء عملها بكفاءة وفعالية، وأن المحاسبة الإدارية ليست إلا نظام قائم على جمع وتصنيف البيانات ومعالجتها للحصول على معلومات ملائمة للإدارة لاستخدامها في التخطيط، الرقابة وتقييم الأداء للمساهمة في اتخاذ القرارات الرشيدة التي تساهم في تعظيم قيمة المؤسسة.

إن المحاسبة الإدارية تطورت كبقية العلوم الأخرى، فقد نشأت بسبب الظروف الاقتصادية والاجتماعية... إضافة إلى المتطلبات التي رافقت كل مرحلة من مراحل تطورها، فالوضع الحالي للمحاسبة الإدارية يمثل نتاج للعديد من التطورات التي حدثت على مدار فترات في بيئة الأعمال.

إن العلاقة بين المحاسبة الإدارية وفروع المعرفة الأخرى ليست مجرد علاقة ارتباط وثيقة فحسب، لكنها علاقة تكامل وانسجام، وعلى الرغم من أنها تستمد في تكوين مادتها العلمية جزءاً من فروع المعرفة العلمية؛ إلا أنها تصبغ ما تستمده بلونها الخاص وتضفي عليه طابعاً متميزاً.

قدمت المحاسبة الإدارية عدة أساليب؛ تضمنت أبعاداً شكلت طرق مختلفة لتحقيق الكثير من المزايا للمؤسسة الاقتصادية في معظم المجالات بما في ذلك تحديد التكاليف وتخفيضها، تخفيض الوقت، تحسين النوعية، التطوير والابتكار، اتخاذ القرارات...؛ ولكن طبيعة العمل في بيئة الأعمال الحديثة يستلزم كفاءة عالية وتحديات فيما يتعلق بتدنية التكاليف، ومتطلبات الجودة، والتحسين المستمر، هذا الوضع جعل الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية عاجزة عن تلبية متطلبات الوضع الجديد، مما دعت الحاجة إلى ظهور أساليب جديدة تواكب مستجدات الحاصلة في بيئة الأعمال، سنتطرق إلى دراسة بعض هذه الأساليب الحديثة في الفصل الموالي.

الفصل الثاني:

الأساليب الحديثة للمحاسبة
الإدارية

تمهيد:

أصبح للمحاسبة الإدارية في ظل بيئة الأعمال الحديثة دوراً استراتيجياً، إذ يتم الاعتماد على المعلومات التي توفرها في اتخاذ القرارات الإستراتيجية، أي أن دورها وأهميتها لم تعد تكمن في مجرد حساب للتكاليف. لذلك فإن الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية أصبحت عاجزة عن توفير المعلومات المناسبة التي تتواءم مع هذه المتطلبات الجديدة. كما أثرت شكوك حول مدى دقة المعلومات التي توفرها، والتي قد تكون مضللة لمتخذي القرارات نظراً لتأثير البيئة الحديثة على هيكل وسلوك التكاليف.

لقد تم توجيه الانتقادات بشدة إلى الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية من ناحية الدقة التي تمثل خصائص المعلومات المحاسبية، فتطلب الأمر ضرورة الاهتمام والبحث عن أساليب حديثة للمحاسبة الإدارية التي تساعد على توفير المعلومات الدقيقة والملائمة لاتخاذ القرارات ومواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال.

تتمثل الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ونظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)، التكلفة المستهدفة (TC) وبطاقة الأداء المتوازن (BSC) وإدارة الجودة الشاملة (QTM)، نظام التوقيت المنضبط (JIT)... سيتم خلال هذا الفصل، حصر الدراسة في ثلاث أساليب فقط (ABC - TC - BSC)، فبين المبادئ التي يقوم عليها كل أسلوب، وكذلك تقييمها. ونبرز أهم المميزات التي تتسم بها لتجعلها تؤدي دوراً استراتيجياً داخل المؤسسة. لذا تم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث أساسية هي:

المبحث الأول: أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)؛

المبحث الثاني: أسلوب التكلفة المستهدفة (TC)؛

المبحث الثالث: بطاقة الأداء المتوازن (BSC).

المبحث الأول: أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة

ازداد في الآونة الأخيرة الاهتمام بتحسين وتطوير تخصيص التكاليف وخصوصاً غير المباشرة منها. وذلك نتيجة لزيادة الضغوط على تسعير المنتجات في تلك البيئة التي تتصف بالمنافسة الحادة، وجاءت أبرز هذه الجهود من قبل كل من Kaplan و Cooper اللذين بحثا عن أسلوب جديد لتخصيص التكاليف غير المباشرة. سمي بأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC (Activity Based Costing .

سنتناول هذا الأسلوب بالتفصيل في هذا المبحث؛ الذي قسم إلى:

المطلب الأول: نشأة ومفهوم أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة؛

المطلب الثاني: أساسيات أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة؛

المطلب الثالث: تقييم أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة.

المطلب الأول: نشأة ومفهوم أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة

الفرع الأول: نشأة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة وأسباب اللجوء إليه:

يعتبر أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC من أحدث التطورات في مجال المحاسبة الإدارية، فهو ثمرة العديد من الأعمال النظرية والتجريبية. أشار T.Jonson إلى أن أصوله تعود إلى أوائل الستينات من القرن الماضي، ولكنه طبق لأول مرة في الشركة الأمريكية General Electric التي أرادت تطوير نموذج تحليل التكلفة على أساس النشاط من أجل تحسين نوعية معلومتها بخصوص التكاليف غير المباشرة والسيطرة عليها. والظهور الفعلي لهذا الأسلوب كان سنة 1986 من المبادرة التي تبنتها CAM-I من خلال وضعها مشروع لتحسين تقنيات حساب التكلفة، كونت فرقة عمل من عالين Robert Kaplan – Robert Cooper. استطاعا في منتصف الثمانيات بتطبيق نظام ABC في مؤسسة Union Pacific Juhn Deer، ونشرا العديد من المقالات لأجل التعريف بهذا النظام منها: "نظام التكلفة واحد لا يكفي" – "قياس التكاليف بشكل صحيح يصنع القرار الصحيح".¹

وأول ظهور في الكتب العلمية لهذا الأسلوب كان سنة 1987 في كتاب للعالم Robert Koplان سلط فيه الضوء على الانتقادات الموجهة للطرق التقليدية لحساب التكلفة وبين طريقة جديدة تعرف بأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة.

ومنذ ذلك الوقت بدأت الشركات الأمريكية في تطبيق هذا النظام لما له من مزايا عديدة، كما أنه ظهر في البلدان المتطورة كأروبا، كندا واليابان.....

لقد أثبتت دراسة قام بها كل من Innes و Mitchell عام 1995 إلى أن 20% من المؤسسات في إنجلترا تبنت هذا النظام، كما أشارت بعض الدراسات إلى أن 126 شركة منها 29 شركة خدمية في الولايات المتحدة الأمريكية طبقت ABC في بدايتها، أما في كندا فحوالي 14% من مجموع الشركات طبقت 15% منها تدرس عملية التطبيق وذلك رغبة منها في تحسين إدارة التكلفة والسيطرة عليها.²

¹ إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة - قضايا معاصرة، مرجع سابق، ص 160

² عمر هديب محمد، (2009): نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية وعلاقته بالأداء المالي - تطبيق نموذج مقترح، دكتوراه، منشورة أكاديمية

العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، ص 39.

هناك العديد من العوامل التي ساعدت على ظهور ABC نذكر منها:¹

1.زيادة تنوع المنتجات: تلبيةً لمتطلبات العملاء المختلفة زادت تنوع المنتجات الأمر الذي أدى إلى تحرك سوق المنتجات والخدمات من كونه سوق بائع إلى أن أصبح سوق مستهلك. وأصبحت أسعار البيع محددة ومفروضة على المؤسسات مما تطلب وجود نظرة تنافسية للتكاليف إضافة إلى تحقيق الجودة في التصميم والقدرة على أداء الوظائف، تفعيل خدمته ما بعد البيع وإرضاء المستهلك، التوقيت المناسب في الإنتاج والبيع.

2.ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة: نظراً لتقدم عمليات الإنتاج وإدخال التكنولوجيا أدى إلى زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة وانخفاض التكاليف المباشرة للإنتاج مقارنة مع الوضع السابق، كما أن انخفاض حجم العمالة وارتفاع درجة التقنية العالية للمعدات والآلات، أدى إلى زيادة أهمية الأنشطة الداعمة للإنتاج وبالتالي زيادة حجم التكاليف الصناعية غير المباشرة.

3.تقدم تكنولوجيا المعلومات: إن أنظمة التكاليف في ظل المتغيرات البيئية والتنظيمية والسلوكية تتطلب جمع وتحليل البيانات بغية الحصول على معلومات دقيقة حول التكلفة. واستخدام تكنولوجيا المعلومات جعل عملية إخراج مخرجات متعددة ومهمة لاتخاذ القرارات الإدارية.

4.المنافسة في أسواق المنتجات: حيث أصبحت أسواق المنتجات أكثر تنافسية من قبل، لذلك فإن المدراء أصبحوا بحاجة إلى معلومات دقيقة حول التكاليف لمساعدتهم على اتخاذ القرارات الإستراتيجية المهمة كقرارات التسعير، اختيار المنتجات أو التخلي عن الأخرى.

5.حاجة الإدارة إلى مواكبة التطور العالمي: هذا يتطلب خلق وعي ثقافي لدى الإدارات بأهمية التغيير، وقبول الأنظمة الجديدة والمتطورة من أجل مواكبة التغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال، وبالتالي تحافظ المؤسسة على بقاءها واستمراريتها.

الفرع الثاني: مفهوم أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة:

أبرزت التطورات الحديثة نظام جديد في مجال قياس التكاليف عرف بنظام التكاليف على أساس الأنشطة تعددت تعاريفه نذكر منها:

¹ Horngren .C, and all :(2006), Cost Accounting: a Managerial Emphasis, 12th Edit, Prentice Hall International, New Jersey,p14.

- عرفا Kaplan و Cooper أسلوب ABC على أنه أداة إستراتيجية للمؤسسة تساعد في الحصول على تكلفة أكثر دقة ومعلومات عن ربحية العمليات والمنتجات والخدمات وعملاء المؤسسة مما يساهم في اتخاذ العديد من القرارات المهمة ومنها قرارات التسعير والتسويق، تصميم المنتج أو الخدمة، قرارات توظيف الموارد.

- عرفه كذلك P.Mevelléc على أنه: "مدخل لنمذجة تشغيل المؤسسات أكثر منه نظام لحساب التكاليف، هذه النمذجة يمكن أن تستعمل أيضا لبناء أدوات حساب سعر التكلفة للقيادة والتحكم في قياس أداء التنسيق فضلاً عن استعمالها في الخيارات الاستثمارية"¹.

- واعتبره Hilton على أنه: "أسلوب يتكون من مرحلتين لتوزيع التكاليف غير المباشرة حيث يتم تجميعها في جماعات للتكلفة ثم يتم تخصيصها على المنتجات النهائية بناءً على موجهات التكلفة"².

- كما عرفه Cooper على أنه: "نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المؤسسة وبعدها تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدة، حيث يتم تخصيصها على الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة أولاً ثم يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو العملاء وذلك بحسب الاستفادة منها"³.

- عرف Horngren كذلك نظام ABC على أنه: "طريقة أو مدخل لتحسن قيم التكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، كما أنه يستخدم هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكاليف أغراض أخرى مثل السلع والخدمات والعملاء"⁴.

من خلال تحليلنا للتعريف السابقة يمكن أن نستنتج أن:

- نظام ABC لا يعد نظام محاسبيًا متميزًا فقط وإنما يتعدى ذلك ليكون أداة تسييرية تهدف إلى تسهيل تسيير المؤسسة؛

- ABC طريقة جديدة لتوزيع التكاليف تتفادى عيوب الطرق التقليدية وتساهم في توفير معلومات أكثر دقة؛

- ABC الأداة اللازمة كي توجه التكاليف بفعالية في بيئة تشغيلية ديناميكية؛

¹ Mevelléc. P:(1999), Encyclopédie de la Gestion et du Management, Edit Dalloz, Paris, p61

² Hilton. R :(1994), Managerial Accounting, 2^{ème} Edit, McGraw-hill, New York, p97.

³ Cooper. R.: (1990), Implementing An Activity Based Cost System, Journal of Cost Management, p 33-35.

⁴ Horngren .C, and all :(1996), Cost Accounting: a Managerial Emphasis, 09th Edit, Prentice Hall

International, New Jersey, p140.

- يستند ABC إلى جملة من المفاهيم الأساسية الواجب معرفتها قبل البدء في تطبيقه وهي الأنشطة، الموارد ومسببات التكلفة، أهداف التكلفة.... والتي سيتم التطرق إليها بشكل مفصل في المطالب اللاحقة؛

- ABC نظام لتخصيص التكلفة يقوم على جملة من المراحل سيتم التطرق إليها لاحقاً بشكل من التفصيل.

وبشكل عام يمكن تعريف نظام ABC على أنه أسلوب ملائم لتخصيص التكاليف غير المباشرة يساعد على فهم أفضل لمبررات حدوث التكلفة من خلال استخدام مسببات التكاليف لتتبع التكاليف إلى الأنشطة ومن ثم تُحمل إلى المنتجات أو الخدمات وهكذا يتم الحصول على معلومات دقيقة عن التكلفة لدعم اتخاذ القرارات وتحسين أداء المؤسسة وزيادة تنافسيتها في ظل بيئة الأعمال الحديثة.

لنظام ABC جملة من الأهداف نذكر منها:¹

- توفير معلومات مفيدة عن تكلفة المنتج أو الخدمة مما يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف؛

- مساعدة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة من تلك التي لا تضيف قيمة للمنتج وبالتالي العمل على تخفيض تكاليفها أو إلغاؤها؛

- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛

- توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة أو الخدمات توزيعاً عادلاً وبالتالي تحديد نصيب المنتج من كل التكاليف على حدة وبشكل دقيق.

الفرع الثالث: الفرق بين أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ونظام التكاليف التقليدي

يمكن لنا المقارنة بين نظام ABC والأساليب التقليدية لحساب التكلفة من خلال عقد جدول مقارنة بين بعض العناصر التي يتم أخذها بالاعتبار عن تصميم ABC كما هو مبين في الجدول التالي:

¹ اسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 165.

الجدول رقم (08): الفرق بين ABC والأسباب التقليدية لحساب التكلفة

البيان	نظام التكاليف ABC	الأساليب التقليدية لحساب التكلفة
أسلوب التحليل	أسلوب التحليل الدقيق والشامل للأنشطة التي تمارسها المؤسسة	أسلوب التحليل البسيط و المباشر للتكاليف وليس للأنشطة
السيطرة على التكاليف	بسبب تجميع التكاليف ضمن مراكز تكلفة متجانسة فإن السيطرة عليها سهلة وعالية الكفاءة	تكون السيطرة فقط على عدد قليل من التكاليف وبالتالي الرقابة في هذا النظام تكون ضعيفة
هدف الأسلوب	هناك هدفين رئيسيين من تطبيق ABC: - تصميم هيكل تكاليفي؛ - التأكيد على القيمة الحقيقية للمنتج أو الخدمة.	يتم التركيز على تخصيص التكاليف غير المباشرة لأغراض تقويم المخزون ولا يوفر معلومات لخدمة الإدارة.
تكلفة التطبيق أو المنفعة	مُكلف في عملية التطبيق والمنفعة منه عالية ولكن لحد معين ومن ثم تصبح التكلفة أعلى من المنفعة	غير مُكلف في عملية التطبيق والمنفعة منه أقل من التكلفة في غالب الأحيان بسبب مشاكل في عملية توزيع التكاليف

المصدر/ عمر هديب محمد، (2009): نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية وعلاقته بالأداء المالي- تطبيق نموذج

مقترح، دكتوراه، منشورة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، ص 52.

من خلال الجدول السابق نستنتج أن استخدام أسلوب ABC يعتبر بمثابة الوسيلة المناسبة لتفادي نواحي القصور في الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية، إذ بموجب هذا الأسلوب يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس دقيق. مما يساعد المؤسسة على اتخاذ القرارات بناءً على معلومات دقيقة وملائمة.

المطلب الثاني : أساسيات تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة

الفرع الأول: مفاهيم متعلقة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة

إن فهم أسلوب ABC بشكل صحيح أو جب معرفة بعض المفاهيم المتعلقة بها:¹

1. تتبع التكاليف Cost Tracing: هي تخصيص التكاليف المباشرة على أغراض التكلفة (منتجات أو خدمات) معينة مختارة لتحقيق هدف معين؛
2. تخصيص التكاليف Cost Allocation: الإجراءات المتعلقة بتخزين التكاليف في حساب واحد (مجمعات التكلفة) وتحويلها إلى حسابات بناءً على مقياس ملائم للنشاط، أو هو تخصيص التكاليف غير المباشرة على أهداف تكلفة معين؛

¹ عمر محمد هديب، مرجع سابق، ص 25.

3. توزيع التكاليف Cost Assignment: يقصد به أن هناك علاقة واضحة بين التكلفة ووحدة التكلفة مما يسهل معه تخصيص التكلفة على منتج معين أو مجمع التكاليف، وهي تشمل على كل من توجيه التكاليف المباشرة وتحميل التكاليف غير المباشرة على أغراض التكلفة؛

4. تجمع التكاليف Cost Accumulation: هي عملية تجميع بيانات التكاليف المباشرة بطريقة منظمة من خلال أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة لتحديد تكاليف الإنتاج؛

5. الموارد Ressource: عرفت الموارد كذلك على أنها: " عنصر اقتصادي يوجه لأداء الأنشطة ويمثل أساس حدوث التكلفة التي تحمل على الأنشطة والمنتجات ".¹ فالموارد هي مجموعة الموارد البشرية والمادية التي تعد ضرورية من أجل إنجاز الأنشطة فهي التي تسبب حدوث التكلفة؛

6. أهداف التكلفة Cost Objectif: هي الشيء المراد حساب تكلفته مثل: السلع، الخدمات، القسم... وتمثل النقطة النهائية التي تُحمل عليها التكلفة وهي السبب الذي ينجز العمل من أجله. قد يكون غرض التكلفة نهائي حيث تقوم المؤسسة بتحويل المنتج إلى الخارج، تتكبد عنه تكاليف ويتم مقابلتها بإيرادات، كما يكون غرض التكلفة المتوسط حيث يتم داخل المؤسسة ويحول المنتج داخلها في نطاق منفعتها.

7. النشاط Activity:

1.7. تعريف النشاط:

عرف النشاط على أنه: " مجموعة من المهام التي تهدف إلى إضافة قيمة لهدف التكلفة "². ويمكن تعريفه على أنه كافة المهام المنجزة باليد العاملة والآلات في المؤسسة من أجل إنتاج منتجات أو تقديم خدمات.

2.7. أنواع الأنشطة:

أ. تصنيف Kaplan و Cooper: اعتماداً على معيار التسلسل الطبقي في تصنيف الأنشطة، ونجد:³

¹ أحمد صلاح عطية: (2006)، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، مصر، ص 80.

² جولي مابري: (2004)، تحديد التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسة العالية، تر: أحمد محمد زامل، مكتبة الملك فهد الوطنية، ص 168.

³ Michael Porter : (1999), **la concurrence selon porter**, Edit Village Mondial, paris, p 308-310.

- **أنشطة على مستوى الوحدة المنتجة:** وهي الأنشطة التي يرتبط حدوثها بإنتاج وحدة منتج معينة. بمعنى أن الموارد التي تستهلكها هذه الأنشطة تكون متناسبة طرديا مع الوحدات المنتجة ومن أمثلة هذه الأنشطة التقطيع، تركيب الأجزاء، الصباغة....

- **أنشطة على مستوى الدفعة:** وهي الأنشطة التي تم أداءها لدعم عمليات الإنتاج بالنسبة لكل دفعة من دفعات الإنتاج وبالتالي فإن الموارد التي تستهلكها هذه الأنشطة تتناسب طرديا مع عدد الدفعات أو المجموعات النتيجة من كل منتج ومن أمثلة هذه الأنشطة إعداد الآلات وعمليات الأمر بالشراء، عمليات الأمر بالإنتاج، مناولة الموارد؛

- **أنشطة على مستوى نوعية المنتجات:** وهي الأنشطة التي تم القيام بها لدعم العمليات الخاصة بكل نوع من أنواع المنتجات على حدة ولهذا فإن الموارد المستهلكة من طرف هذه الأنشطة تكون تابعة لدرجة تعقيد المنتج أو درجة تعقيد عمليات التصنيع، وهنا يمكن أن تكون تكاليف هذه الأنشطة في هذا المستوى مختلفة عن تكاليف منتج آخر عند نفس المستوى وذلك بسبب اختلاف مسارات العملية أو التشغيل بالنسبة لكل منتج ومن أمثلة هذه الأنشطة نحد رقابة الجودة، اختبارات المنتج وإدارة مخزون؛

- **أنشطة على مستوى المصنع:** وهي تلك الأنشطة التي تم القيام بها لدعم عمليات المؤسسة ككل، لكونها تخدم التنظيم ككل ولا يمكن ربطها بالمنتجات وحدها ولهذا فإن الموارد التي تستهلكها هذه الأنشطة لا يمكن تتبعها لأغراض تكلفة محددة و من أمثلة هذه الأنشطة، الإعلان عن المؤسسة، الإدارة العامة، الإنارة، الحراسة.

ب. تصنيف Porter: كان من أوائل الذين اهتموا بأنشطة المؤسسة وصنفها إلى: ¹

- **الأنشطة الأولية أو الرئيسية:** تتمثل في الأنشطة التي تكون لها علاقة مباشرة بخلق منتج جديد انطلاقا من المراحل الأولى لسيرورة عملية الإبداع حتى المراحل النهائية.

- **الأنشطة الثانوية والمدعمة:** إن أهميتها تكمن في مساندة الأنشطة الرئيسية، حيث بدونها لا تستطيع الأنشطة الرئيسية القيام بمهامها كما ينبغي.

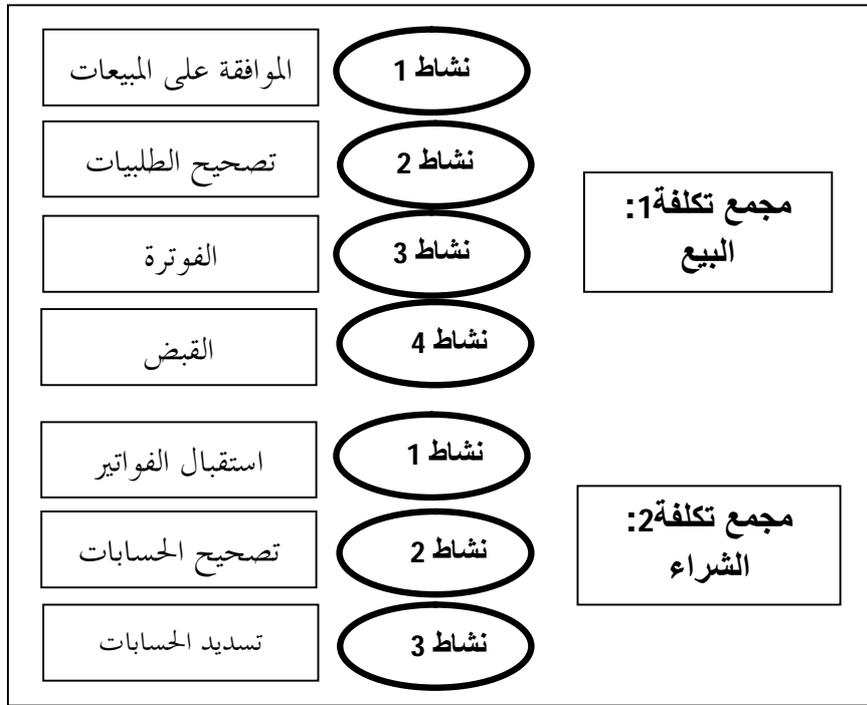
ج. الأنشطة حسب تأثيرها على قيمة المنتج أو الخدمة: صنفت الأنشطة حسب هذا المعيار إلى:

¹ محمد سامي راضي، المرجع السابق، ص 273.

- الأنشطة تضيف قيمة: هي تلك الأنشطة التي تؤدي إلى زيادة قيمة المنتج أو السلعة للمستهلك النهائي وهذه الأنشطة وجب دعمها وإعادة تقديمها دوريا؛
- الأنشطة التي لا تضيف قيمة: هي تلك الأنشطة التي يمكن حذفها أو التقليل من تكلفتها لأنها تضيف تكاليف.

8. مجتمعات التكلفة Cost Pool: هي بمثابة أوعية يتم تجميع كل عناصر التكلفة للأنشطة التي لها مسبب واحد بحيث يخصص لكل مجموعة من التكاليف المتجانسة وعاء خاص بها ويحتوي كل وعاء على مجموعة من عناصر التكاليف اللازمة لأداء مجموعة من الأنشطة الفرعية المتجانسة.

الشكل رقم (14): أمثلة عن مجتمعات التكلفة



المصدر/ من إعداد الباحثة (بتصرف)

من خلال الشكل السابق، يتضح أن كافة عناصر التكلفة للأنشطة المتعلقة بعملية البيع لها مسبب واحد لذا تجمع في مجمع تكلفة البيع، وكذلك بالنسبة لعملية الشراء.

9. مسببات التكلفة Cost Drivers:

1.9. تعريف مسبب التكلفة: مسبب أو موجه التكلفة هو: "معامل يستخدم في قياس الموارد والتكاليف المستفدة ويحملها بشكل أفضل على الأنشطة أو الأغراض النهائية للتكلفة ومراعاة اختيار المسببات وفق

الاعتماد على المعلومات المتوفرة بالفعل¹، أو هو: "العامل الذي يترتب على وجوده حدوث التكلفة ويتمثل في السبب الأساسي لمستوى أو حجم النشاط"².

وبشكل أوضح فإن مصطلح "وحدة العمل" في الأساليب التقليدية لحساب التكلفة استبدل في ABC بالمسبب أو المولد أو موجه التكلفة فهو يحدد المؤشرات والأسباب الكامنة وراء الاستهلاك، ولكن اختيار طبيعة هذا المحفز أمر بالغ الأهمية إذ يجب أن يسمح بتوزيع الموارد التي تستهلكها الأنشطة بدقة كامنة من أجل تحديد التكلفة الحقيقية للمنتجات أو الخدمات.

2.9. أنواع مسببات التكلفة: وتميز نوعين:

أ. مسبب تكلفة للمستوى 1 "مسبب التكلفة للموارد" **Ressource Driver**: هو العامل المؤثر في تحقيق مستويات مختلفة من التشغيل داخل المؤسسة ويستخدم لحساب معدل توزيع تكلفة الموارد على الأنشطة.

ب. مسبب تكلفة للمستوى 2 "مسببات التكلفة للأنشطة" **Activity Driver**: وهو يربط تكلفة الأنشطة بهدف التكلفة من خلال قياس المعامل.

وصنفا Kaplan و Cooper مسببات الأنشطة كما هو مبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم (09): تصنيف مسببات التكلفة

أنواع مسببات التكلفة	أنواع الأنشطة
ساعات عمل الآلات، ساعات عمل يد عاملة، عدد وحدات المخرجات	أنشطة على مستوى الوحدات المنتجة
عدد الأوامر المنفذة، وزن المواد المتناولة، عدد مرات إعداد الآلات	أنشطة على مستوى الدفعة
عدد مرات الفحص، عدد ساعات الفحص، عدد الاختبارات، عدد ساعات الاختبارات، عدد أنواع القطع، عدد ساعات التصميم	أنشطة على مستوى نوعية المنتجات
مرتبات إدارة المصنع، الضرائب العقارية والتأمينات، تكاليف إدارة الأفراد	أنشطة على مستوى المصنع

المصدر/ جارسون ري اتش، نورين اريك، ترجمة زايد محمد عصام: (2008)، المحاسبة الإدارية، دار المريخ

الرياض، ص 229-230.

¹ سالم عبد الله حلس: (2007)، نظام تكاليف كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية الجامعية، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، العدد 1، المجلد 15 فلسطين، ص 222.

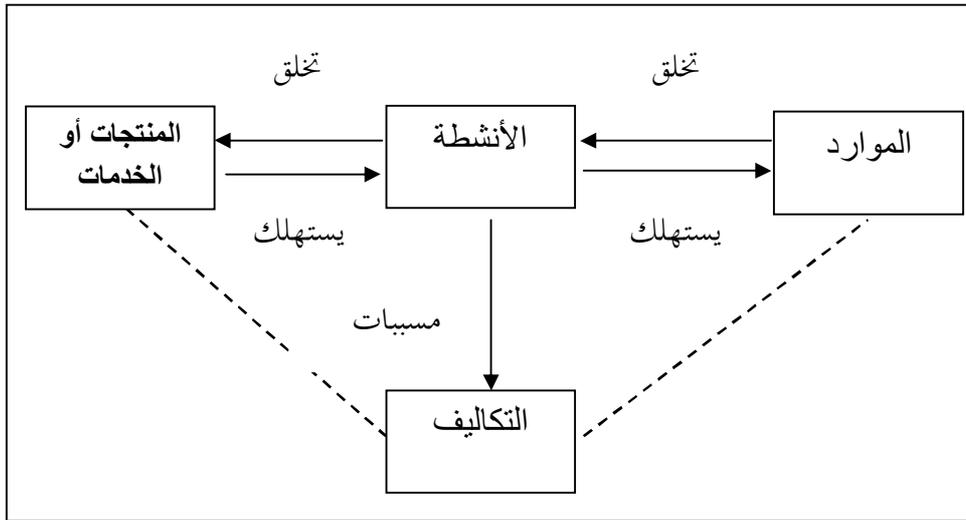
² ري أتش جارسون وآخرون، مرجع سابق، ص 229-230.

من خلال الجدول نلاحظ أن Kaplan و Cooper صنفا مسببات التكلفة إلى أربع مستويات كما صنفا الأنشطة سابقا إلى أربعة مستويات

الفرع الثاني: مبادئ طريقة ABC

تستند طريقة ABC على جملة من المبادئ يجب فهمها جيدا، لأن إهمالها يؤدي إلى تشويه مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة، نلخصها في الشكل الموالي:

الشكل رقم (15): المبادئ الأساسية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة



Source / Panda. N:(1999), **Activity Based Costing for Indian Industries**, Edition Mittal Publication, New Delhi_ India, p 42.

من الشكل يتضح وجود علاقات بين الموارد والأنشطة، والتكاليف، المنتوجات أو الخدمات، كلها تمثل مبادئ أساسية في أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، وهذه المبادئ متمثل في:

1. مبدأ مسببات التكلفة: مسببات التكلفة تربط بين الموارد والأنشطة وبين الأنشطة وأغراض التكلفة، إن هذا الرابط يسمح بزيادة درجة الدقة في تخصيص تكاليف غير المباشرة، وبفضل خاصية دقة تتبع التكاليف يتم تحميل بعض عناصر التكاليف بطريقة مباشرة في حين أنها تعتبر وتعالج كتكاليف غير مباشرة في الأساليب التقليدي؛

2. مبدأ أن الأنشطة تستهلك الموارد: يتم تدفق التكاليف من الموارد إلى الأنشطة وبالتالي لا يتم استهلاك هذه الموارد. إلا إذا أردنا إنجاز نشاط من الأنشطة وبالتالي فلولا الأنشطة لما وجدت الموارد. ويتم استهلاكها بواسطة مسببات التكلفة؛

3. مبدأ أن المنتجات تستهلك الأنشطة: انجاز النشاط يعتمد على طلب منتج معين أو خدمة والذي يؤدي بدوره إلى انجاز النشاط وحدوث التكلفة إن هذا الربح يتيح القياس الدقيق لتكاليف الأنشطة التي لا ترتبط بعدد الوحدات المنجزة، وهذا يؤدي بدوره إلى قياس تكلفة المنتج بدقة ويساعد المؤسسة على اتخاذ قرارات إدارية سليمة.

4. مبدأ علاقة السبب - النتيجة: ويقصد بعلاقة السبب-النتيجة هي إيجاد علاقة سببية بين وحدة النشاط وعنصر التكلفة، أي متى تأكد أن وحدة النشاط هي المتسببة في حدوث التكلفة اعتبرت مسؤولة عنها، وتحملت بذلك نتيجة سلوكها واعتبرت التكلفة عبء مباشر عليها، أما إذا لم تتضح هذه العلاقة المسببة كأن اتضح أن وحدة النشاط لم تسبب في حدوث هذه التكلفة، فيصبح من البديهي عدم تحميلها تكاليف لم تسبب فيها.¹

الفرع الثالث: مراحل تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة

من أجل تطبيق ABC في المؤسسة نتبع الخطوات التالية:

1. تحديد الأنشطة وتقييمها: يتم في هذه المرحلة تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة، منذ بداية طلب الموارد مروراً بالعملية الإنتاجية وانتهاءً بأنشطة وضع المنتج أو الخدمة في السوق، بحيث كل نشاط يصف جانباً مما تقوم به المؤسسة من عمليات، وتكون الوظيفة الأساسية هو تحويل الموارد إلى مخرجات أي استهلاك الموارد اللازمة لإنتاج منتج أو تقديم خدمة.

وبما أن إنتاج منتج يتطلب عدة أنشطة منها: شراء المواد، تخزين المواد، الرقابة على الجودة، الفحص والصيانة، ترويج المبيعات، البحث والتطوير في المنتج.... نجد أن المؤسسة تحتوي على كم هائل من الأنشطة التي كلما زادت كلما تعقدت العلاقة بين النشاط ووحدة الإنتاج.

وبالتالي عند تحديد الأنشطة لا بد من الاهتمام بالنقاط التالية:

- إن مجرد تقسيم المؤسسة إلى أجزاء صغيرة لا يؤدي للوصول إلى معلومات أكثر دقة حول التكلفة؛
- يتوقف عدد الأنشطة على درجة تعقد العمليات، فكلما ازدادت درجة تعقيد العمليات ازداد عدد الأنشطة المسببة للتكلفة؛
- يرتبط عدد الأنشطة بالهدف المراد تحقيقه من جراء تطبيق ABC، فإذا كان الهدف يتمثل في تحسين الأداء فتحدد الأنشطة كثير نسبياً، أما إذا كان الهدف حساب التكلفة بشكل أفضل فتستخدم أنشطة قليلة نسبياً؛

¹ Mohamed Salah, Activity Based Costing, p9, consulté sur :www.infortechaccountant,03/12/2014, 8:40AM

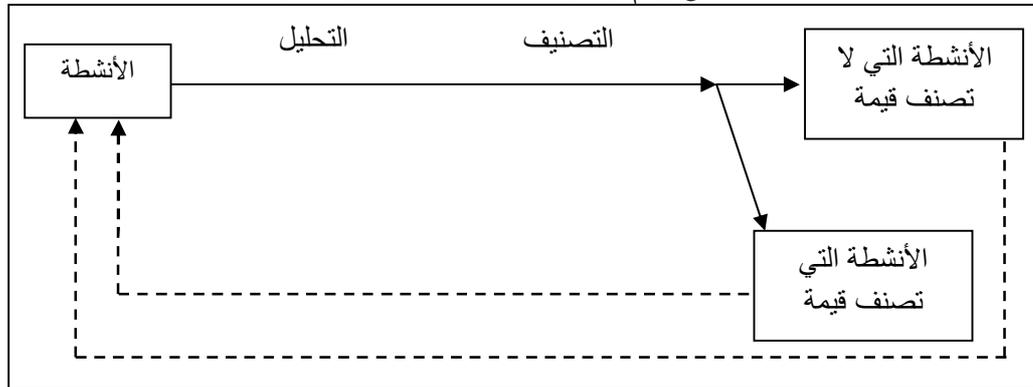
- يتم تحديد الأنشطة المهمة، إذ لا يمكن تحليل كافة الأنشطة وحسب قاعدة Pareto Rol فإن نسبة 20% من الأنشطة تسبب حدوث نسبة 80% من التكلفة؛
- إن عدد الأنشطة مرتبط بهدف تطبيق ABC وحجم المؤسسة وتعقيدها ويتم عادة تجاهل الأنشطة التي تستخدم أقل من 5% من وقت العمال أو طاقة الموارد.

بعد تحديد كافة الأنشطة يتم تحليلها بشكل دقيق وتصنيفها واستبعاد تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة مثلاً نشاط التخزين يمكن تخفيض تكلفته دون المساس بمنفعته التي يحققها المنتج للمستهلك لذا فمن مصلحة المؤسسة استبعادها. ولعملية تقييم النشاط منفعة نستخلصها فيما يلي:¹

- استبعاد الأنشطة التي لا تضيف أي قيمة أو تخفيضها إلى أدنى مستوى ممكن؛
- اكتشاف فرص أو أنشطة التحسين المستمر في العمليات الإنتاجية؛
- تدعيم التحليل الاستراتيجي وتقييم مراحل الإنتاج بالمؤسسة و إضافة أو حذف إحدى هذه المراحل التي تؤدي إلى تخفيض الربح في الأجل القصير أو الطويل أو تحسين هذه المراحل. وذلك ابتداء من شراء المواد الخام وحتى وصول المنتج إلى المستهلك النهائي.

في نهاية هذه المرحلة يتم إنشاء قاموس الأنشطة تصف فيه كافة الأنشطة اللازمة لعملية الإنتاج، يمكن تلخيص هذه المرحلة في الشكل الموالي:

الشكل رقم (16): تحديد الأنشطة وتقييمها



المصدر/ من إعداد الباحثة (بتصرف)

¹ فرحات منى خالد: (2004)، نظام التكاليف حسب الأنشطة: دراسة تطبيقية على إحدى الوحدات الاقتصادية العاملة في سوريا، رسالة دكتوراه، منشورة، جامعة دمشق، سوريا، ص 27-29.

يتبين من الشكل السابق أن الأنشطة تخضع لإعادة تقييم النشاط، فإذا كان هذا الأخير يضيف قيمة قد يصبح لا يضيف قيمة اليوم لتغيير الظروف، وكذلك بالنسبة للأنشطة التي لا تضيف قيمة وبالتالي عملية التقييم تكون دورية.

2. تحديد تكلفة الأنشطة: يتم التعبير عن تلك الأنشطة بمقياس كمي يحقق علاقة الارتباط بين حجم النشاط ومقدار التكلفة هذه الأخيرة تتضمن كافة العوامل الإنتاجية الموظفة لتنفيذ هذا النشاط. يتم تتبعها من خلال العلاقة السببية بين الموارد ومخرجات كل نشاط. ويعد مسبب التكلفة مقياس مهم لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج لكل وحدة من مخرجات النشاط.

3. تحديد مراكز النشاط: في هذه المرحلة يتم التعبير عن النشاط بمركز نشاط ويقصد بهذا الأخير جزء من العملية الإنتاجية التي تحتاج المؤسسة إلى التقرير عن تكلفتها بشكل مستقل. لذا يتم تجميع الأنشطة المتجانسة في مركز نشاط واحد وهذا ما يسمى بالمسار. تتوقف عملية التجميع في مركز على مستوى الاختلاف بين منتجات المؤسسة فكلما كان صغير كانت إمكانية التجميع أسهل. وكلما كان أكبر كلما دعت الحاجة إلى زيادة عدد مراكز النشاط لضمان تحديد التكلفة بشكل أدق.¹

ونلجأ إلى هذه المرحلة لأن عدد الأنشطة المتحصل عليها من المرحلة الأولى يكون كبير في المؤسسات الإنتاجية الكبرى، فاقتراباً في التكلفة والوقت يتم إدماج كافة الأنشطة المتجانسة في مركز نشاط واحد.

4. تحديد مسببات التكلفة: يتم ربط تكاليف الأنشطة المجمعة (مراكز النشاط) بموضوع التكلفة عن طريق العلاقة السببية وفق مسببات التكلفة، ويتوقف تحديد مستوى دقة مخرجات ABC على كفاءة تحديد مسببات التكلفة لأن الهدف منها هو التحديد الدقيق لحصة التكاليف الواجب تحميلها للمنتجات ومن مسببات التكلفة نجد:

¹ جارسبون ري أنشج ارسون وآخرون، مرجع سابق، ص 228.

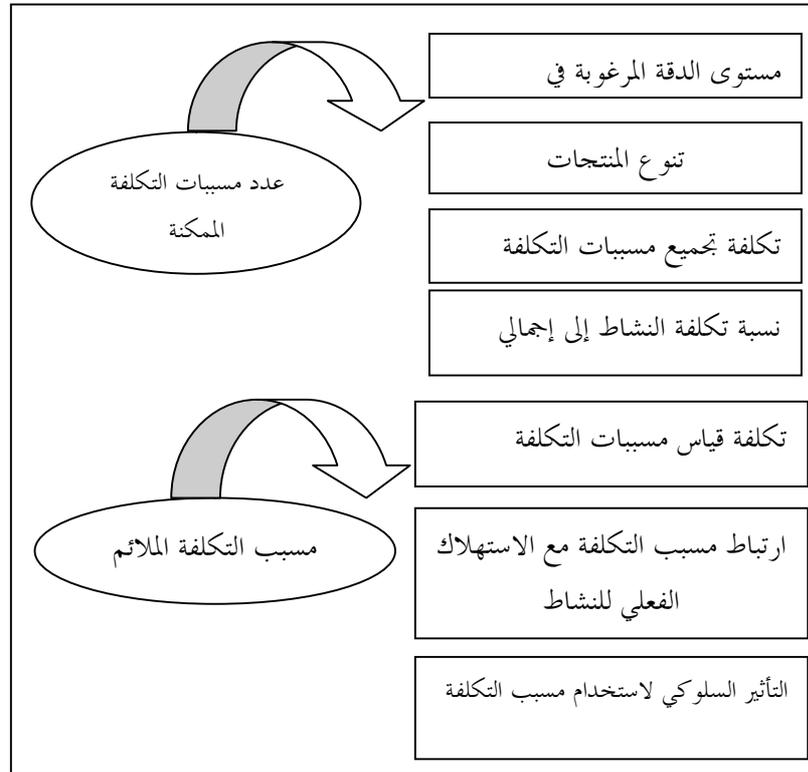
الجدول رقم (10): أمثلة عن مسببات التكلفة

النشاط	مسبب التكلفة
تشغيل الآلات	ساعة عمل آلة
صيانة الآلات	عدد مرات الصيانة
طلب المواد	عدد أوامر الشراء
تعبئة المنتجات	عدد الأوامر المسلمة للعملاء

المصدر/ هشام أحمد عطية: (2000)، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، مصر، ص 29.

وهناك شروط لاختيار مسببات التكلفة الملائمة نلخصها في الشكل الموالي:

الشكل رقم (17): شروط اختيار مسببات التكلفة الملائمة



المصدر/ من إعداد الباحثة (بتصرف)

من خلال الشكل يتضح أن هناك العديد من الشروط يجب مراعاتها من أجل ضمان تحقيق الكفاءة عند اختيار مسبب التكلفة، خصوصاً أن هذه الأخيرة تخلق درجة كبيرة من الدقة من جهة ومن جهة أخرى تعقد النظام.

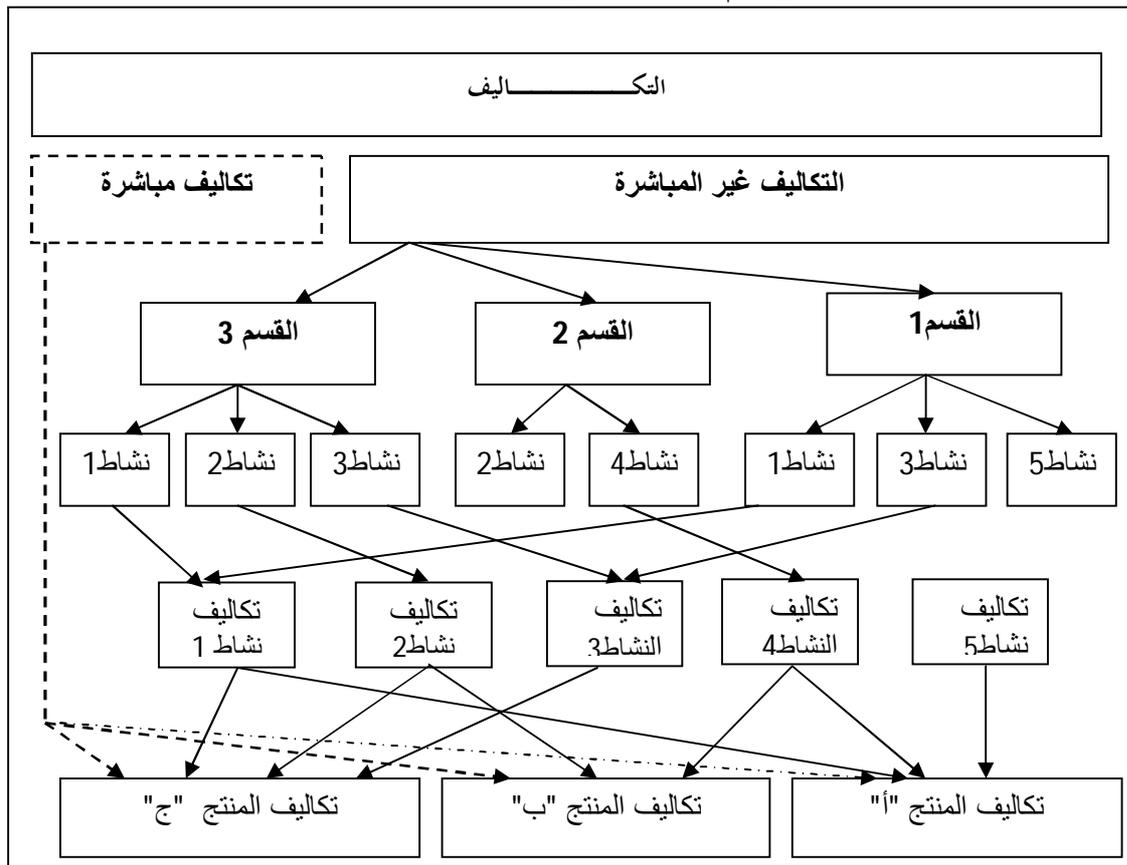
5. تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات: في هذه المرحلة يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على المخرجات سواءً كانت منتجات أو خدمات تبعاً لمقدار استفادة هذه الأخيرة من تكلفة كل نشاط ويتم ذلك عن طريق تحديد معدل التكاليف غير المباشرة لكل نشاط حسب العلاقة التالية:

$$\text{معدل التحميل لمجمعات التكلفة} = \frac{\text{تكلفة النشاط}}{\text{عدد مسسات النشاط}}$$

وهكذا يتم تخصيص تكلفة النشاط على مختلف المنتجات المستهلكة على أساس عدد مسببات التكلفة المخصصة للمنتج.

وفي الشكل الموالي نوضح طريق عمل أسلوب ABC في تخصيص التكاليف غير المباشرة:

الشكل رقم (18): تحميل التكاليف وفق ABC



المصدر/ من إعداد الباحثة (بتصرف) بالاعتماد على

Patrick Boisselier : (2005), Control de Gestion, Edition Vuibert, Paris p 204.

يوضح الشكل السابق أن أسلوب ABC في تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات تكون بصورة دقيقة فالأنشطة تستهلك الموارد مما يخلق تكاليف ويتم استهلاكها من قبل المنتجات وكذلك حسب Cooper يمكن أن نصنف نموذج ABC في مرحلتين:¹

- أ. يتم تخصيص التكلفة إلى مجمع التكلفة ضمن مركز النشاط بالاستناد على مسببات التكلفة وهذه الأخيرة ليس لها مكافئ في طريقة التكاليف التقليدية؛
- ب. تخصص التكلفة من مجمع التكلفة إلى منتج بالاستناد إلى استهلاك المنتجات للأنشطة هذه المرحلة مشابهة لطرق التكاليف التقليدية

المطلب الثالث: تقييم أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة

الفرع الأول: مقومات نجاح أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة

إن تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة هو إستراتيجية فعالة لتحقيق ميزة تنافسية، كونه يعطي صورة أكثر وضوحاً حول تكاليف المؤسسة وكيفية متابعتها وتحميلها على أغراض التكلفة، ولإنجاح هذا النظام لا بد من توفر مجموعة من المقومات التي تساهم في الحصول على نتائج ذات كفاءة وفعالية من تطبيقه ومن بينها نجد:²

- =توقف كفاءة وفعالية النظام على مدى دقة تحديد أهداف ABC بين مصممي النظام ومستخدميه؛
- =على كفاءة أفراد المؤسسة الالتزام باستخدام معلومات أسلوب ABC حتى تضمن نجاحه، إذ أنه غير مقتصر فقط على المحاسبين إذ على مدير الإنتاج أن يثق في صحة تكاليف المنتجات التي يتم إعدادها من قبل المحاسبين بالاعتماد على ABC وكذلك على مدير التسويق أن يستعين بـ ABC لأجل اتخاذ قرارات التسعير.

¹ Cooper R : (1987), **The Two Stage Procedure in Cost Accounting**, Part Two, Journal of Cost Management, Vol1, N03,p43-51.

² درغام ماهر موسى: (2006)، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة-دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الجامعية الإنسانية، المجلد15، العدد2، ص630.

- انخفاض عنصر العمل المباشر إلى إجمالي التكاليف وذلك ما يدل على أن المؤسسة تستخدم أنظمة لتصنيع المتقدمة في عمليات الإنتاج التي تعتمد على التكنولوجيا المتطورة؛
- هذه الأخيرة من أهم الأسباب التي ساهمت في هيكلية التكاليف بين الحاضر والماضي، فبعدما كانت التكاليف غير المباشرة تمثل حوالي 20% من التكاليف الكلية أصبحت تمثل 40%.
- زيادة التكاليف غير المباشرة ضمن هيكلية التكاليف وذلك بمعنى أن التكاليف غير المباشرة تشكل الجزء الأكبر من هيكلية التكاليف، مما يجعل مسألة التخصيص الدقيق لهذه التكاليف مهمة لترشيد عملية اتخاذ القرارات داخل المؤسسة؛
- إن ربط أسلوب ABC بتقييم أداء المستخدمين يحفزهم ويدفعهم إلى استخدامه وإنجاحه، لأن نتائج النظام تعكس بشكل مباشر أداء الأفراد في المؤسسة وهذه سياسة تضعها المؤسسة لتجنب رفض هذا الأسلوب وتجعل الأفراد يتكيفون معه؛
- يجب أن تكون الموارد الداخلية للمؤسسة كافية، وكفايتها تساعد على تصميم النظام وتطبيقه ومعالجة معلوماته بشكل جيد وبالتالي إنجاح النظام؛
- إعداد دورات تكوينية حول هذا تطبيق هذا الأسلوب لكل المؤسسة من المدير العام إلى غاية العمال. لأن هذا التكوين سيمكنهم من فهمه ومعرفة أوجه الاختلاف بينه وبين الأساليب التقليدية لحساب التكلفة. وما أضافه هذا الأسلوب من قيمة المؤسسة كل هذا يدفع أفراد المؤسسة إلى استخدام معلومات أو مخرجات هذا الأسلوب وزيادة الثقة فيه؛
- كما أنه من الضروري وجود نظام معلومات محاسبي جيد يمكن من توفير بيانات تفصيلية تساعد على تحديد وقياس العلاقة بين التكلفة ومسبباتها. هذا ما أشار إليه Cooper Robin وقد أشارا كذلك Kaplan.S و Cooper.R أن نجاح أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة خاضعة لمفهومين:
- الدفاع الروتيني: إذ لا بد على الإدارة أن تعرف البيئة التقنية الاجتماعية الداخلية حتى يمكنها التغلب أو توجيه السلوك الدفاعي للمستخدمين و عاداتهم نحو استغلال مخرجات نظام ABC وكذلك إعطاء عملية اتخاذ القرار للأفراد المستخدمين الذين لديهم معرفة بالعمليات؛
- استخدام مخرجات نظام التكلفة على أساس الأنشطة: لا بد على المستخدمين أن يستعملوا هذا الأسلوب من أجل المساعدة على اتخاذ القرارات.

وبالتالي فهذين العنصرين السابقين يمكن إدراجهما ضمن ما يسمى بثقافة المؤسسة، وهذا يدل على أن للعوامل الثقافية عامل مهم في نجاح أسلوب ABC .

كما أن هناك العديد من الصعوبات التي تواجه أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة. وهي:¹

1. توافر البيانات: حيث تعد مشكلة الحصول على البيانات التفصيلية المطلوبة كمدخلات لنظام التكاليف المبني على الأنشطة من أهم المشكلات التي تواجه تطبيق هذا النظام، فقد يستحيل في بعض الأحيان توفير بيانات تفصيلية عن الموارد وعن الأنشطة المستهلكة للموارد وعن كل مسبب من مسببات التكلفة ويمكن التغلب على ذلك من خلال تطبيق أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة جزئياً بهدف إلى تقليل مشاكل القياس حتى يتم تطبيقه على المؤسسة ككل؛

2. تكلفة تطبيق أسلوب ABC: حيث إن زيادة تكلفة تطبيق هذا النظام يكون أهم عائق يواجه إدارة المؤسسة الصناعية أو الخدمية التي ترغب في تطبيق هذا النظام المتطور. ويمكن تجاوز هذه الصعوبة من خلال عدم التمسك بضرورة تحقيق الدرجة المرغوب فيها من الدقة والتعقيد في نظام تحديد تكلفة المنتجات مرة واحدة وإنما بشكل تدريجي؛

3. المقاومة والاعتراض على التغيير: يواجه تطبيق ABC بمقاومة واعتراض كبير من الأقسام التي لا ترغب في التغيير والتمسك بأنظمة التكاليف التقليدية. إلا أنه يمكن تجاوز ذلك من خلال عقد برامج للتعليم و التدريب لمن هم متوقع تعاملهم مع هذا الأسلوب. وكذلك دعم تشجيع الإدارة العليا من خلال مشاركتها مع كافة الأقسام والإدارات في تحديد أهداف تطبيق النظام؛

الفرع الثاني: مزايا أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة

كأي أسلوب للتكاليف يؤدي تطبيقه في المؤسسة إلى تحقيق مزايا تستفيد منها وهي:²

- يجارب ABC الضياع أثناء استخدام الموارد ويحسن إدارة العمليات الإنتاجية بأفضل قياس للأداء. إذ يساهم في تحليل الحساسية بمعنى معرفة تغيير التكلفة عند تغيير التصميم وتوفير نموذج لتنظيم القيمة المضافة للأنشطة وبالتالي تحسين الرقابة على التكلفة وإدارتها؛

¹ عيادي عبد القادر، نوي الحاج: (2005)، دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الصناعية الكبيرة، الملتقى

الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة الجزائر، ص 11 .

² Lawson Raef : (1994 vs 2004), **The Use of Activity Based Costing in the Healthcare Industry**, research in Healthcare Financial Management , p77-94.

- أسلوب ABC يخفض تكاليف المؤسسة ويساهم في زيادة الجودة في بيئة أكثر تنافسية في ظل اقتصاد غير مستقر؛
- أشار Kaplan أن أسلوب ABC يوفر معلومات اقتصادية قيمة تدعم التحسين العملي للمؤسسة وبرامج إرضاء الزبون بهدف الاستمرارية في بيئة المنافسة؛
- يعمل نظام ABC إلى زيادة فاعلية الدور الرقابي حيث أن معرفة الأنشطة المتعلقة بالتكاليف غير المباشرة يؤدي إلى تحديد المسؤولية عن تلك التكاليف وبالتالي إخضاعها لرقابة أكثر فعالية؛¹
- تطبيق أسلوب ABC له مساهمة جوهرية في استخدام أكثر كفاءة لمصادر تكاليف غير المباشرة و ذلك لتحميل التكلفة بشكل متميز، حيث أنه ليس فقط يقوم بتزويدنا بمعلومات حول التكاليف بشكل دقيق ولكن أيضا يزودنا بمعلومات حول مصادر التكلفة؛²
- يساعد أسلوب ABC على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط وإلغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية وغير الضرورية واختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة؛
- من أهم نتائج استخدام أسلوب ABC في المؤسسات العالمية هو ظهور مصطلح الإدارة الإستراتيجية للتكاليف التي تساعد في عملية التخطيط الإستراتيجي وإدارة الموارد؛
- أسلوب ABC يجعل للمحاسبين دوراً هاماً في العملية الإنتاجية بشكل عام وفي صنع القرارات بشكل خاص، وبالتالي تنمية روح العمل كفريق، حيث تطبيق هذا الأسلوب لا يقتصر على المحاسبين فقط وإنما يمتد إلى كل الوظائف الأخرى كالوظيفة الإنتاجية والتسويقية؛
- يوفر أسلوب ABC مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية من خلال مؤشرات غي مالية لقياس مسببات التكلفة، حيث تمثل هذه المقاييس الخاصة بالوقت كما يساعد هذا الأسلوب على إعداد الموازنات المبني على الأنشطة ABC باعتبارها أداة تخطيطية ورقابية تساعد في تقويم الأداء؛

¹ Maria Major, Terror Hopper : (2005), **Management Divided :Implement ABC in Portuguese telecommunications company**, Management Accounting Research, p207-208.

² طاهر احمد حسين: (2002)، المحاسبة الإدارية، دار الواصل، عمان، الأردن، ص2012.

- فعالية الدور الرقابي لأسلوب ABC مقارنة بالتكاليف التقليدية لتخصيص التكاليف غير المباشرة طالما أنه يأخذ في الحساب التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة وقبل الانتهاء من عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات النهائية الأمر الذي يزيد من إمكانية تفادي أي انحرافات؛

- التحسين المستمر وتجاوز جميع العيوب المرتبطة بأساليب التكاليف التقليدية حيث أن أفضل الأساليب لتحسين الأداء هو تحليل الأنشطة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد الأخرى التي لا تضيف قيمة؛¹

- إن تطبيقه يوفر للمؤسسة نموذج أكثر دقة لكيفية امتصاص التكلفة من قبل الأنشطة وكذلك يضمن أن جميعها تحمّل للمنتجات؛

- يمكننا أسلوب ABC من اتخاذ قرارات مناسبة بخصوص التسعير المزيح الإنتاجي الأمثل، التخلي أو الإبقاء على منتج معين؛²

وقد أوضحت الدراسة التي قام بها Bailey سنة 1991 لإدراج أسلوب ABC في عدد من مؤسسات المملكة المتحدة، حيث بينت هذه الدراسة المزايا التي يمكن الحصول عليها عند تطبيقه. والجدول التالي يوضح نتائج هذه الدراسة كما يلي:

الجدول رقم (11): مزايا تطبيق ABC في مؤسسات المملكة المتحدة

المزايا	الـمـعـيـنة	أهمية التطبيق
دقة أكبر في حساب تكلفة الإنتاج	100%	تحسين التسعير، ترشيد قرارات الشراء و التصنيع
مساهمة أكبر لمديري الإنتاج	90%	تحسين في فهم سلوك التكاليف والإحساس بالملكية
تحسين معلومات التسيير	70%	تحسين تصميم أفضل للمنتوج +تحسين استراتيجي + مراقبة تسيير
تحسين الربحية	40%	ربحية أكبر، تحسين الاستثمار
تخفيض التكاليف	60%	تشجيع في الأداء، فرص للأعمال

المصدر/جمعة هوام وزهية خياري: (29-30 أكتوبر2002)، تحقيق التنافسية في التكاليف والأسعار، الملتقى الدولي حول

تنافسية المؤسسة الاقتصادية وتحولات المحيط ، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص 29.

¹ درغام ماهر موسى: (2006)، مرجع سابق، ص669-725.

² محمد وفي، عباس الشمري: (2009)، مدخل الكلفة على أساس الأنشطة ودورها في تحديد المزيح الإنتاجي الأمثل –دراسة مقارنة بين المدخل التقليدي ومدخل الكلفة على أساس الأنشطة، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، العدد 23، ص259.

الفرع الثالث: عيوب أساليب التكاليف على أساس الأنشطة

رغم المزايا التي يتمتع بها أسلوب ABC والمتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة و تساعد على اتخاذ قرارات رشيدة إلا أنه توجد بعض العيوب التي تواجه أهمها:¹

- يستبعد أسلوب ABC بعض التكاليف المرتبطة بمنتجات معينة من التحليل مثل الإعلان، خدمة ما بعد البيع، البحوث والتطوير.... لذلك يجب على هذا الأسلوب تعديل التحليل لكي يتضمن هذه التكاليف حتى تتمكن من الوصول إلى التكلفة الكلية للمنتج؛
- لا يساهم أسلوب ABC في توضيح العلاقة بين الأنشطة وبين رضا المستهلك حيث أن هذا الأخير يعد بمثابة الهدف الأساسي إذ هو العامل المشترك بين المؤسسة الهادفة للربح؛
- يتم تعريف الأنشطة في الغالب على مفاهيم عامة حيث يعد النشاط مجمع تكلفة على مستوى المؤسسة ويعكس مجموعة من الأنشطة الفرعية وهذا لا يوفر معلومات عن التكلفة لتلك الأنشطة بشكل مفصل؛
- يركز أسلوب ABC على القرارات الإستراتيجية في الأمد الطويل الأجل بينما تحتاج المؤسسة أيضا إلى اتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط في الأمد القصير؛
- صعوبة اختيار مسببات التكلفة في الواقع العملي الأمر الذي يترتب عليه الاستفادة بخبرات خارجية بالإضافة إلى إعادة تدريب العاملين لضمان نجاح تطبيق أسلوب ABC وهذا ما يجعل تطبيقه أمراً صعباً؛
- أن تطبيق أسلوب ABC قد يتعارض مع بعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمبدأ الحيطة والحذر إذ لا يهتم مثلاً بتحميل تكلفة اهتلاك المصانع أو المباني، لذا فإن بعض المؤسسات المطبقة له تعمل بنظامين تستخدم ABC لأغراض داخلية وتستمر باستخدام نظم تقليدية لتحديد التقارير المالية الخارجية وهذا مكلف جداً²؛
- عدم توفر الخبرة الكافية لتطبيق أسلوب ABC حيث يحتاج إلى وعي ودراية كافة من قبل المحاسبين والممارسين له وهذا ما يفتقد إليه مستخدمو نظام أو أساليب التكاليف التقليدية؛

¹ المرجع سابق، ص 679-725.

² التكريتي إسماعيل يحي: (2007)، مرجع سابق، ص 187-188.

- يفترض أسلوب ABC أن العلاقة بين الأنشطة و استهلاك الموارد وبين الأنشطة والمنتجات على أنها خطية وهذا يعني أن الأنشطة الإضافية تعطينا تكاليف إضافية ومستويات النشاط المنخفضة تتضمن تخفيضات في التكلفة لكن هذا غير ممكن عملياً، وبالتالي فالعلاقة غير خطية.

على الرغم من العيوب السابقة الذكر، يبقى أسلوب ABC يحوي العديد من المزايا التي تفوق العيوب التي تحد من استعماله، إذ ترجع هذه الانتقادات أساساً إلى عوامل سلوكية. فتطبيق أسلوب ABC وجعله يساهم في مساعدة المؤسسة على اتخاذ قراراتها وفق أسس سليمة وموضوعية لا بد من اتخاذ قرار بتطبيق هذا الأسلوب أن نقوم بمراعاة توفير مقومات وشروط لنجاحه وذلك لإمكانية تحقيق النتائج المرجوة منه.

بمعنى آخر قبل أن نقرر تطبيق هذا الأسلوب يجب معرفة العوامل المرتبطة بنجاح هذا الأسلوب وكذلك العوامل المؤثرة على مختلف مراحل تطبيقه وهذا لتقليل من عيوبه والاستفادة من كافة مزاياه.

المبحث الثاني: أسلوب التكلفة المستهدفة

ظهر أسلوب التكلفة المستهدفة (Target Costing) استجابة للتحديات التي تواجه المؤسسات الاقتصادية المختلفة في مجال المنافسة الشديدة، وصناعة الميزة التنافسية والحفاظ على البقاء والاستمرار في ظل بيئة يسوده التغيير السريع والمستمر؛ لمعرفة هذا الأسلوب الحديث قسمنا المبحث كالتالي:

المطلب الأول: نشأة ومفهوم التكلفة المستهدفة ؛

المطلب الثاني: أساسيات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة؛

المطلب الثالث: تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة.

المطلب الأول: نشأة ومفهوم التكلفة المستهدفة

الفرع الأول: نشأة أسلوب التكلفة المستهدفة

ظهرت فكرة بسيطة في الولايات المتحدة الأمريكية عرفت باسم "هندسة القيمة أو تحليل القيمة" Value Engineering طبقت في شركة جيزال إلكترونيك الأمريكية كأسلوب هندسي منظم يسعى إلى إنتاج منتج بجودة عالية وأقل تكلفة. خصوصاً بعد الحرب العالمية الثانية وفي ظل ندرة عناصر الإنتاج.¹

وكذلك طبقت هذه الفكرة في بعض المؤسسات اليابانية للصعود أمام المنافسة الحادة في الأسواق، وفي الستينات قام خبراء في الصناعة في اليابان بتطويرها وجعلها نظام ديناميكي يجمع بين هندسة القيمة وفكرة تخفيض التكلفة في مراحل التخطيط وتطوير المنتج إلى أدنى حد ممكن.

وفي سنة 1963 استعمل هذا النظام كأسلوب جديد تحت اسم "Genka Kikaku" لأول مرة في مؤسسة Toyota اليابانية، وقد تم ترجمة هذا الاسم إلى "Target Costing"، ثم وضع الاسم الرسمي لها من طرف جمعية التكاليف اليابانية Cost Society Japan سنة 1995 وهو "Target Cost Management" أي إدارة التكلفة المستهدفة². وذكر هذا الأسلوب لأول مرة سنة 1977 في الكتابات اليابانية من قبل Tanaka.

في أواخر الثمانينات لم يعرف هذا الأسلوب رواجاً في الولايات المتحدة الأمريكية، أما أوروبا فقد كانت أكثر تفتيحاً واستعداداً لاستقبال المساهمات اليابانية. إذ بقيت هيمنة اليابان على هذا المجال للبحث لفترة طويلة إلى غاية ظهور كتاب انجليزي يتكلم عن هذه التقنية في سنة 1988 من قبل Hiromoto ثم تبعه Sakura سنة 1989³. وبعدها صدرت بعض الدراسات المقارنة بين المؤسسات اليابانية والأوروبية على اثر اكتساب المفاهيم اليابانية المتعلقة بالتكاليف الشعبية في العالم الأنجلوسكسوني من قبل Yoshikawa Innes, Mitchell.

¹ طارق تيسير النابلسي: (2008)، إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، بحث مقدم لكلية الأعمال والاقتصاد جامعة الحسين بن طلال، ص8.

² Feil Patrick, and all: (2004), **Japanese Target Costing: A Historical Perspective**, International Journal of Cost Management, University of Akrom, p10.

³ Cooper Robin, Slagmulder Regine: (1997), **Factors Influencing The Target Costing Process**: Lessons From Japanese Practice, p02.

وقد أسست جمعية المحاسبة اليابانية لجنة خاصة بإدارة التكلفة المستهدفة ابتداء من 1992 حتى 1994. ناقشت هذه اللجنة أبحاث مختلفة في إدارة التكلفة المستهدفة، وأشارت إلى الخطوات المستبشرة بها حول إدارة التكلفة المستهدفة، وقد تضمن تقرير هذه اللجنة الخاصة إعداد لقائمة بحوالي ثلاثمائة مرجع باليابانية، الإنجليزية والألمانية.

كما قام المجمع الدولي للمؤسسات والمستشارين CAM-I بتشكيل فريق عمل أوروبي يهتم بأسلوب التكلفة المستهدفة، وكلف الأستاذ Horvath سنة 1993 ببحث منظم في مجال التكلفة المستهدفة. وكان الظهور الفعلي للتكلفة المستهدفة في الكتابات الفرنسية بين سنة 1993-1995 بداية من مقالات Dumovest.L ، Deglaire. J ، Horvath (1993) ، (1995) ، Loino.P (1994).

الفرع الثاني: مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة

لأسلوب التكلفة المستهدفة العديد من التعاريف والمفاهيم المتباينة التي تعكس وجهات نظر مختلفة يمكننا أن نتطرق إليها فيما يلي:

بما أن هذا الأسلوب تعود جذوره إلى اليابان فإنه من الأنسب عرض تعريف جمعية المحاسبين اليابانيين، حيث عرف التكلفة المستهدفة بأنها: "عملية إدارة الأرباح بصفة عامة وذلك عن طريق تحديد مستويات جودة المنتج والتي تمكن المنظمة من تحقيق إستراتيجية للربح على أن يتم تحقيق تلك المستويات المذكورة في مراحل التخطيط وكذلك تطويره للمستوى الذي يقابل تطلعات واحتياجات العملاء"¹، يظهر من خلال التعريف السابق أن الهدف من هذا الأسلوب ليس فقط الوصول إلى التكلفة المستهدفة بل إنتاج منتج ذو جودة عالية ويبيى احتياجات العملاء.

كما عُرِفَت على أنها: "تكاليف التصنيع وتسويق المنتج التي تتضمن الوصول إلى السعر المستهدف وتحقيق أيضا العائد المطلوب ويتم الوصول إلى التكلفة المستهدفة بطرح السعر المستهدف من الربح المستهدف"².

¹ لطيف الرفاعي: (2006)، التكاليف المعيارية والموازنات التقديرية، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، ص235.

² ثناء علي القباني: (2006)، قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص114.

وعرفها البعض على أنها: "أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة الإنتاج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم. ومن ثم فإن هذه الأداة تحاول تخفيض التكلفة عند مرحلة التصميم لسرعة وكبير حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل التالية لها؛ وذلك مع الحفاظ على جودة المنتج والقدرات الوظيفية ودرجة الثقة فيه من جانب العملاء"¹، إن هذا التعريف يركز على أن عملية تخفيض التكلفة تكون أثناء مرحلة التخطيط والتصميم في دورة حياة المنتج إذ وُجدت أن تكاليف هذه المرحلة تشكل حوالي 70 إلى 90% من تكلفة الإنتاج في بعض الوحدات الاقتصادية لبعض المؤسسات.

عرفها عام 1989 Sakurai على أنها: "أداة لإدارة التكلفة لأجل تخفيض التكلفة الكلية للمنتج على كامل دورة حياته. بمساعدة قسم الإنتاج الهندسة البحث والتطوير، التسويق والمحاسبة"²، وقد أشار هذا التعريف إلى ضرورة التعاون بين مستويات وأقسام المؤسسة من أجل بلوغ التكلفة المستهدفة.

أما CAM-I عرفت أسلوب التكلفة المستهدفة على أنه: "نظام لتخطيط الربح وإدارة التكلفة موجه نحو السعر يهتم بالعميل، يركز على التصميم والتعاون الوظيفي وتبدأ إدارة التكلفة في المراحل الأولى لتطوير المنتج وتطبيقها خلال دورة حياته بإدماج فعال لكامل سلسلة القيمة"³، إن هذا التعريف واسع كونه اعتبر أسلوب التكاليف المستهدفة كنظام للتسيير الإستراتيجي للتكاليف والأرباح ويعتبر السوق واحتياجات العملاء ضمن اهتمامات المؤسسة.

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نعرف أسلوب التكلفة المستهدفة بشكل بسيط على أنه: تقنية تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتصميم من دورة حياة المنتج، بالتعاون الوظيفي بين مختلف أقسام المؤسسة مع التأكيد على ضرورة ضمان إنتاج منتج ذو جودة عالية، وفي ضوء الوضع التنافسي في السوق يحدد السعر المستهدف الذي يسمح بتحديد التكلفة المستهدفة.

لأسلوب التكلفة المستهدفة أهداف نذكر منها:⁴

¹ شوفي فودة: (2007)، إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة، مجلة التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 44، العدد 01، ص 209.

² Feil Patrick, and all, Op cit, p10-19.

³ Kulmala Harri I. et al., **Cost Perspectives of Product Development**, Cost Management Center, Tampere University of Technology, Industrial Management, p02.

⁴ Henri Dekker, Peter Smedt:(2003), **The Adoptions and Use of Target Costing in Dutch Firms**, International Journal of Production Economics, Amsterdam, p10.

- تخفيض تكاليف المنتج أثناء مرحلة التصميم؛
- تأكيد جودة المنتج مع خفض تكاليفه؛
- تطوير المنتج دائما لجذب العملاء؛
- يساعد في تحديد تكاليف المستهدفة للمنتج أي التكاليف المنافسة المستمدة من واقع السوق الخارجي لأنه تم تحديدها بواسطة السعر المستهدف؛
- يحقق التوازن بين المدخل الخارجي (السوق) والمدخل الداخلي (المؤسسة) مما يساعدها على مواكبة التطورات الحاصلة في محيطها الخارجي.

وبشكل عام فإن أسلوب التكلفة المستهدفة يسعى للتوافق بين هدفين قد لا يكونا متوافقين، فمن جهة الزبون وما يتطلبه من جودة عالية في المنتج وسعر مقبول بل ومنخفض. ومن جهة أخرى ما تريده المؤسسة من أرباح كي تحافظ على ديمومتها وبقائها في ظل البيئة التنافسية الشديدة.

الفرع الثالث: مبادئ أسلوب التكلفة المستهدفة

من أجل الاستفادة من المزايا التي يقدمها أسلوب التكلفة المستهدفة للمؤسسة المطبقة له، وجب معرفة المبادئ الأساسية التي يقوم عليها هذا الأسلوب كما يلي:¹

1. السعر المستهدف يحدد التكلفة المستهدفة: بناءً على السوق يتم تحديد السعر المستهدف ومن ثم يتم الوصول إلى التكلفة المستهدفة عن طريق طرح السعر المستهدف من هامش الربح المستهدف، كما هي موضحة في المعادلة التالية:

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

2. التركيز على العملاء واهتمامهم: تُعد احتياجات ورغبات الزبون المتعلقة بالجودة، التكلفة والوقت من أهم الأمور التي يجب على المؤسسة الاهتمام بها لتضمن بقاءها واستمرارها، وعلى هذا الأساس عليها القيام بدراسة شاملة ودقيقة للسوق قبل البدء في الإنتاج؛

¹ Laurent Ravignon : (2008), **Activity Based Costing- Activity Based Management**, ABC Enterprise et ABC PME, Alphacen, France, p3.

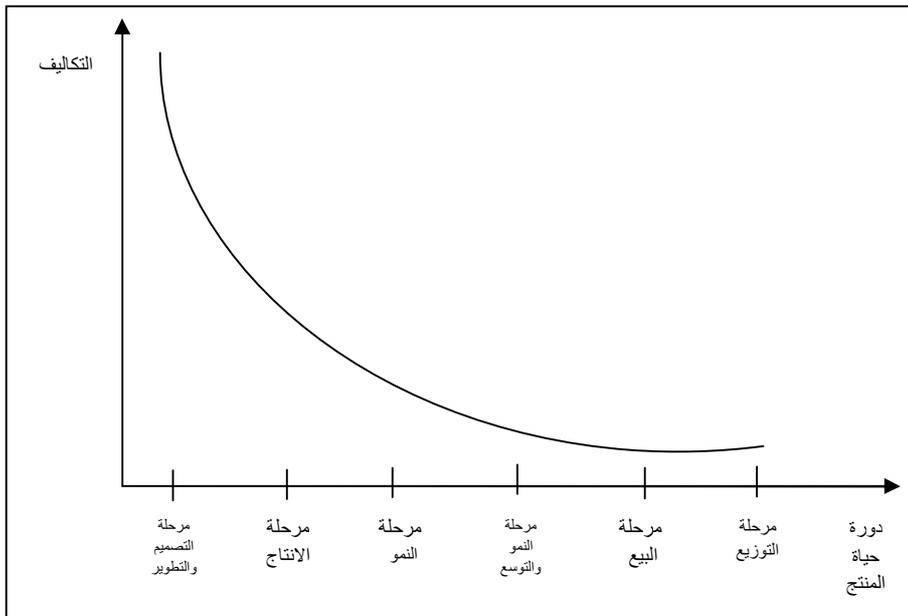
3. تخفيض التكلفة في مرحلة التصميم: في مرحلة التصميم يتم تطوير منتج في حدود التكلفة المستهدفة من جهة، ورغبات واحتياجات الزبون من جهة أخرى، ويعد هذا المبدأ من أهم المبادئ إذ أن تصميم المنتج يوازن بين ثلاث متغيرات وهي:

- التكاليف المستهدفة أو المسموح بها؛
- رغبات ومتطلبات الزبون؛
- جودة المنتج.

4. تخفيض التكلفة في جميع مراحل دورة حياة المنتج: بموجب التكلفة المستهدفة يتم تحليل ودراسة نظام سلسلة القيمة عن طريق إدماج كل أعضاء السلسلة من أعضاء معينين بالتموين والتوزيع والعملاء. وهذا عن طريق تشكيل فريق متعدد الوظائف مسؤول عن كامل العملية الإنتاجية من بدايتها إلى نهايتها، وهذا الفريق يعني به أقسام المؤسسة المختلفة.

ويمكن أن نبين أن هذا الفريق يمكنه الوصول إلى التكلفة المستهدفة من خلال التحكم بأنشطة نظام سلسلة القيمة (سلسلة قيمة المؤسسة، سلسلة قيمة العملاء، سلسلة قيمة الموردين) وبهذا الشكل يتم تخفيض التكلفة في جميع مراحل دورة حياة المنتج، كالتالي:

الشكل رقم (19): العلاقة بين التكلفة المستهدفة ودورة حياة المنتج



المصدر / من إعداد الباحثة (بتصرف)

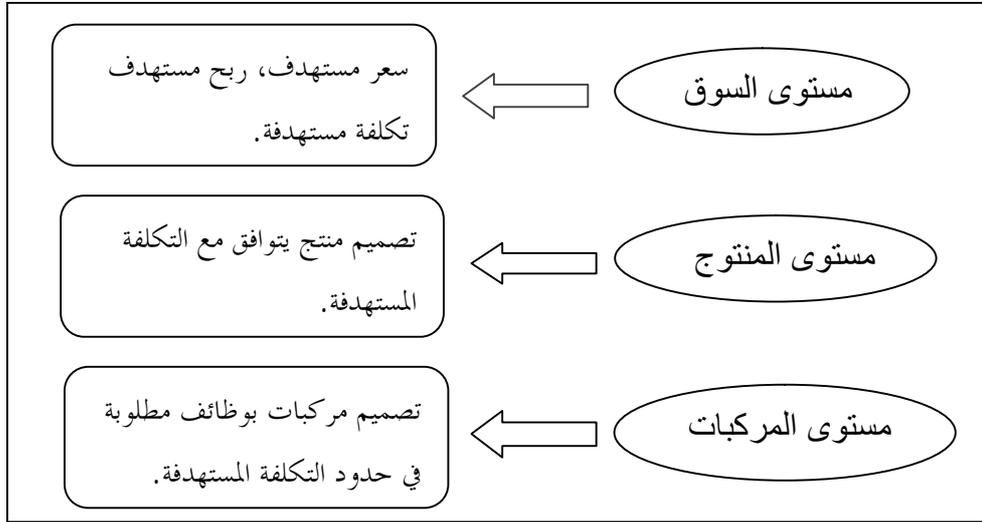
من الشكل السابق يمكن تبيان أن تخفيض التكلفة يتناسب طردياً مع دورة حياة المنتج ويتضح أن تخفيض التكلفة الأكبر يكون في مرحلة التصميم. ومع ذلك فإن أسلوب التكلفة المستهدفة لا يركز على هذه المرحلة فقط بل يهدف إلى تخفيض التكاليف عبر مراحل دورة حياة المنتج.

المطلب الثاني: أساسيات أسلوب التكلفة المستهدفة

الفرع الأول: خطوات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

عند تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، تتبع الخطوات الملخصة في ثلاث مستويات مبينة في الشكل الموالي:

الشكل رقم (20): الخطوات الأساسية للتكلفة المستهدفة



المصدر/ من إعداد الباحثة (بتصرف) بالاعتماد على:

Hergeth Helmut : (2002), Target Costing In the Textile Complex, Journal of Textile and Apparel Technology and Management (JTATM), Volume 2, p03

يشير الشكل السابق للمستويات الثلاثة لخطوات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، يتم تفصيلها كالتالي:

1. المرحلة الأولى على مستوى السوق: ويتم في هذه المرحلة تحديد ما يلي:

1.1. تحديد السعر المستهدف: يقصد بالسعر المستهدف هو: "السعر المقدر للسلعة أو للخدمة والذي يرغب الزبون والعميل ويكون قادرا على دفعه"¹، ويعد سعر البيع المستهدف الركن الأساسي الأول في هذه التقنية، وعند تحديده وجب الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- الزبون: يجب مراعاة قدرة الزبائن على الدفع في ظل الوضع التنافسي وقدرة المنتج على تلبية احتياجات ورغبات الزبائن؛

- المنافسين: يجب معرفة قدرة المنافسين على طرح منتجات بأصناف عديدة ووظائف مختلفة مع أسعار تنافسية؛

- إستراتيجية المؤسسة: معرفة حصة السوق المراد بلوغها في السوق التنافسي وهذا يدفعها إلى وضع أسعار تنافسية لمنتجات ذات جودة عالية لتضمن البقاء والاستمرارية والنمو.

يتم تحديد أسعار المنتجات الجديدة بصعوبة نظرا لعدم توفر معلومات تاريخية عن تكلفتها و هنا تقوم المؤسسة بتقييم كافة العوامل التي تساعد على تقدير تكلفة المنتجات و من ثم تحديد السعر و من هذه العوامل نجد: دراسة السوق، دراسة المنتجات، دراسة المنافسين...

أما في حالة أن المنتجات تكون موجودة في السوق فهنا تقوم المؤسسة فقط بإعادة تقييم السعر مع الأخذ بعين الاعتبار أنشطة المنافسين وعادة ما يتم تعديل سعر البيع نتيجة إضافة وظائف أو خصائص جيدة في المنتج أو على أساس المنافسين.

2.1. تحديد الربح المستهدف: تعد الخطوة الثانية بناء على إستراتيجية المؤسسة القائمة على الربح، أي الربح الذي تطمح المؤسسة بتحقيقه وينحصر بين خيارين هما:

- أقصى هامش الربح يمكن تحقيقه مع إمكانية تسويق المنتجات؛

- أدنى هامش الربح يمكن القبول به، حيث لا يتعارض مع أهداف المؤسسة ويمكنها من البقاء والنمو في ظل المنافسة الشديدة.

¹Hornigren .C, and all :(2000), Cost Accounting a Managerial Emphasis, 10th Edit, Prentice Hall International, New Jersey, p425.

وعلى المؤسسة أن تختار بديل بين البديلين الذي يتوافق مع سياستها التسعيرية وأهدافه. في اليابان إدارة الشركات العملاقة تركز في حساب الربح المستهدف على معدل العائد على الاستثمار باعتباره الأكثر ملائمة لوضع إستراتيجية طويلة الأجل ولربط الربح مع المبيعات وينفس الوقت الأخذ بالاعتبار ربحية محفظة المنتجات والدور الذي يؤديه كل منتج فيها وليس على ربحية منتج معين وبشكل منفرد.¹

3.1. تحديد التكلفة المستهدفة: يتم استخدام العنصرين السابقين للحصول على التكلفة المستهدفة وذلك بطرح الربح المستهدف من السعر المستهدف. والشكل الموالي يوضح لنا إجراء تحديد التكلفة المستهدفة كما يلي:

2. المرحلة الثانية على مستوى المنتج: بعد نهاية المرحلة السابقة. نتمكن من حساب التكلفة المستهدفة التي لا تأخذ بعين الاعتبار إمكانيات المؤسسة، في هذه المرحلة يتم تقدير تكلفة المنتج بناء على قدرات ومؤهلات المؤسسة. وتكون هذه التكلفة في غالب الأحيان أكبر من التكلفة المستهدفة وهذا ما يدفع إلى التخلص من الفجوة التكاليفية بينهما حيث يتم التخلص منها من خلال تصميم أفضل للمنتج، إذ تبذل كل الجهود إلى تخفيض التكلفة لبلوغ التكلفة المستهدفة دون أن ينخفض أداء المنتج عن الحد الذي يحدده العميل، وهناك قاعدة أساسية حسب (Cooper و Slagmulder) مفادها أنه: "لا يمكن أبدا تجاوز التكلفة المستهدفة للمنتج" ولو حدث هذا لن يتم إطلاق المنتج في السوق وإلا فإن التكلفة المستهدفة تفقد أثرها كأداة للتسيير".

وهناك العديد من الأدوات التي تستخدم لتحقيق هدف خفض التكلفة من أشهرها هندسة القيمة والهندسة المتزايدة، جداول التكلفة وتحليل التكلفة الوظيفي، نظم دعم التكلفة، وأهم هذه التقنيات هندسة القيمة وقد عبر Kato على ذلك كما يلي: "إن الأدوات الأكثر أهمية وفعالية لبلوغ التكلفة المستهدفة هي هندسة القيمة".

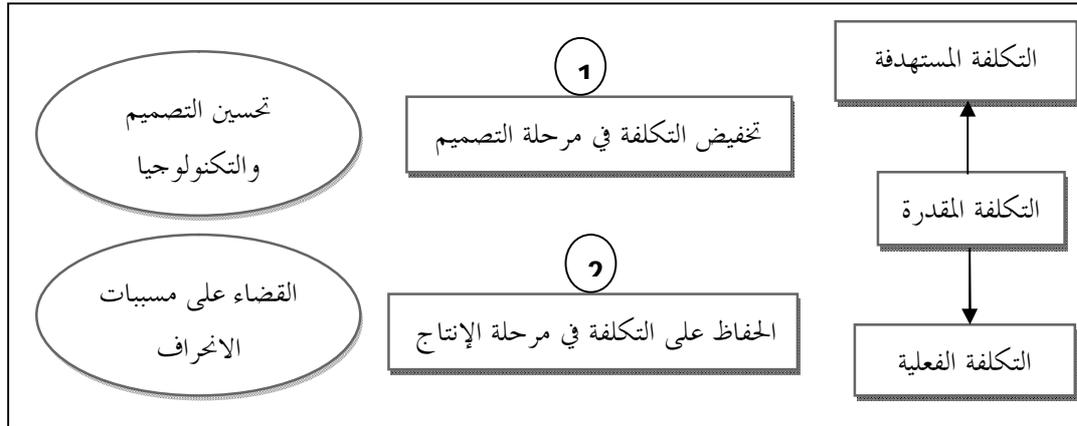
وحسب Peter Harvath فإن: "هندسة القيمة مفيدة جدا لترجمة متطلبات السوق إلى حلول تقنية، كما قد أظهرت الدراسات حول المؤسسات اليابانية أن هندسة القيمة هي الأكثر أهمية لبلوغ التكلفة المستهدفة"².

وقد أشار Takao Makido أن جوهر تخفيض التكاليف هو المحافظة على معايير التكلفة التي تم تخفيضها وهذا موضح في الشكل الموالي:

¹ Kwah Discole Ganye : (2004), **Target Costing In Swedish Firms- Fiction, fad or fact? An Empirical Study of some Swedish firms**, International Management, Masters Thesis, Graduate Business School, School of Economics and Commercial law, Goteborg University, p52.

² Lorino Philipe: (1997), **Méthodes et Pratiques de la Performance: Le Guide de Pilotage**, Edition D'Organisation, Paris, p412

الشكل رقم (21): نموذج Makido للتحكم في التكاليف



المصدر/ من إعداد الباحثة (بتصرف) بالاعتماد على:

Lorino Philipe:(1997), **Méthodes et Pratiques de la Performance:Le Guide de Pilotage**, Edition D'Organisation, Paris, p412

نستنتج من الشكل أن نموذج Makido للتحكم في التكاليف يقوم على مرحلتين :

- تحسينات في مرحلة التصميم: إن عملية التخفيض التكلفة تكون بشكل كبير في هذه المرحلة نظراً لأهميتها، ينتج عن هذا التخفيض الأول في التكلفة المقدرة للمنتوج، تكلفة معيارية أقل من التكاليف الحالية للمؤسسة.
- تحسينات في مرحلة الإنتاج: وتمثل هذه المرحلة في مراقبة التكاليف الفعلية لإبقائها قريبة من التكاليف المستهدفة كي لا تضيق الوفورات المتوصل إليها في المرحلة السابقة.

3. المرحلة الثالثة على مستوى المركبات: تكون هذه المرحلة على مستوى المركبات المكونة للمنتوج وفي حالات عديدة تتم بالتوازن مع المرحلة الثانية، بحيث تتم تجزئة المركبات إلى وظائف فرعية وتعاد بنفس العملية التي تمت في المرحلة الثانية على مستوى المنتوج.

وتجدر الإشارة أنه في حالة تساوي التكلفة المقدرة مع التكلفة المستهدفة وهذا نادراً ما يحدث، يتم اعتماد التصميم والبدء في الإنتاج ويتم العمل على تحسين مدخل التكلفة المستهدفة باستخدام مدخل التطوير والتحسين المستمر، لأنه لا يعني الوصول إلى التكلفة المستهدفة هو نهاية الأمر وإنما بداية مرحلة جديدة في البحث المستمر عن مواطن التكلفة كلما أمكن ذلك.

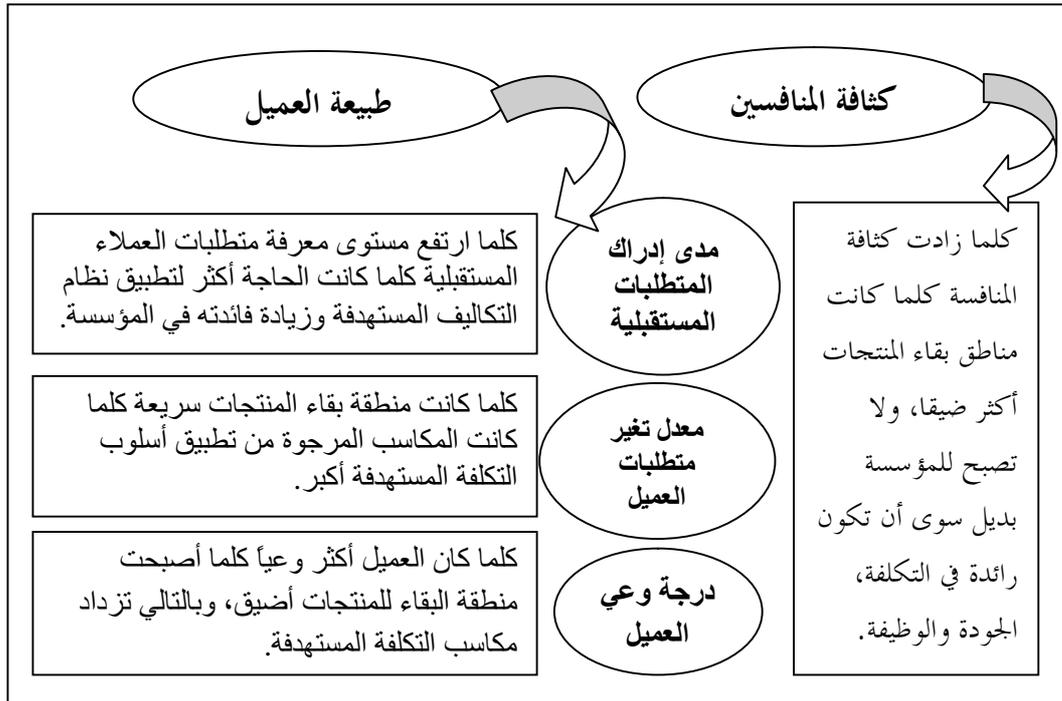
ووفق مدخل التحسين المستمر تكون التحسينات عن طريق تطوير وتحسين أداء الآلات لتقليل نسبة العطل أو التوقف عن الإنتاج كما يتم تدريب العمالة وتأهيلهم لأن هذا المدخل يركز على العملية وليس على المنتج.

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة على أسلوب التكلفة المستهدفة

بناءً على التقسيمات السابقة لمراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، قسم الباحثون كذلك العوامل المؤثرة حسب هذه التقسيمات، وهي:

1. على مستوى السوق: تساعد هذه العوامل في تحديد طبيعة المعلومات التي يتم جمعها عن العملاء والمنافسين، وبالتالي تحدد مدى الصعوبة التي يمكن مواجهتها لضمان نجاح المنتجات عند إطلاقها في السوق، يوجد على مستوى السوق عاملان أساسيان يؤثران على التكلفة المستهدفة هما كثافة المنافسة وطبيعة العميل. والشكل الموالي يشرح هذان العاملان:

الشكل رقم (22): العوامل المؤثرة على مستوى السوق



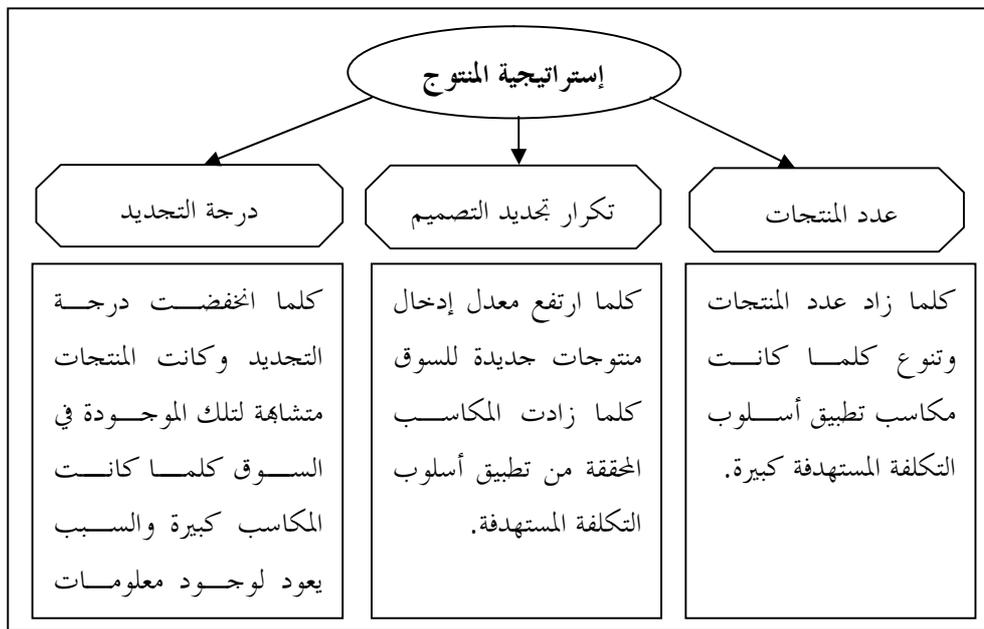
المصدر / من إعداد الباحثة (بتصرف) بالاعتماد على:

Cooper Robin, Slagmulder Regine:(1997), **Factors Influencing The Target Costing Process**, Lessons From Japanese Practice, p25-26

2. على مستوى المنتج: تساعد العوامل المؤثرة على مستوى المنتج في تحديد طبيعة وكمية المعلومات التي يتم جمعها لتحديد التكلفة التاريخية ومعرفة متطلبات واحتياجات العملاء، وتشمل العاملين التاليين:

1.2. إستراتيجية المنتج: تعتبر إستراتيجية المنتج التي تضعها المؤسسة المحدد الأساسي لمقدار الجهد المبذول في التكلفة المستهدفة، ويمكن تلخيص كيفية تأثير إستراتيجية المنتج على أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (23): تأثير إستراتيجية المنتج على أسلوب التكلفة المستهدفة

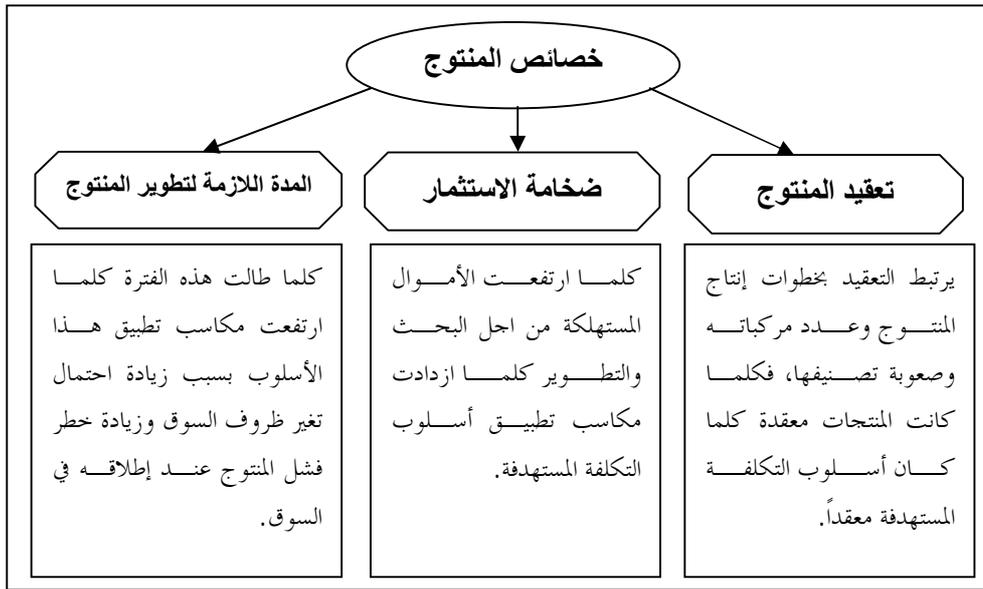


المصدر/ من إعداد الباحثة (بتصرف) بالاعتماد على:

Cooper Robin, Slagmulder Regine:(1997), **Factors Influencing The Target Costing Process: Lessons From Japanese Practice**, p10-12.

2.2. خصائص المنتج: تُؤثر خصائص المنتج على أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال ثلاث خصائص مشروحة في الشكل الموالي:

الشكل رقم(24):تأثير خصائص المنتج على أسلوب التكلفة المستهدفة



المصدر/ من إعداد الباحثة (بتصرف) بالاعتماد على:

Cooper Robin, Slagmulder Regine: (1997), **Factors Influencing The Target Costing Process:** Lessons From Japanese Practice, p10-12.

3. على مستوى المركبات: عن طريق تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة نحدد التكاليف المستهدفة للمركبات

والتي تتأثر بالإستراتيجية التي تتبعها المؤسسة مع مورديها، وهذه العوامل هي:

1.3 درجة التكامل الأفقي: إن المؤسسات المتكاملة أفقياً تحتاج نسب كثيرة من المدخلات أو اللوازم لإنتاج

منتجاتها من مصادر خارجية وبالتالي الاعتماد على موردين كثر، وهنا تزداد أهمية تسييرهم وتزداد معها أهمية التكلفة المستهدفة، إذ يمكن تطبيقها على كل مركب من المركبات المتحصل عليها من مصادر خارجية لإحداث ضغط على الموردين لتخفيض أسعار الشراء، كما أن إبداع الموردين يعتبر جزءاً مهماً يدخل في تصميم المنتج؛

2.3 القوة اتجاه أغلبية الموردين: كلما كانت المؤسسة تتمتع بقوة اتجاه أغلبية الموردين أي سيطرة كافية

عليهم، كلما تمكنت من فرض أسعار الشراء على أغليبتهم، وهنا يكون تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات المشتراة له مكاسب كبيرة؛

3.3 طبيعة العلاقة مع الموردين: إن قدرة أي مؤسسة مع مورديها، على جمع إيداعيهما في تصميم منتج ما

سيمكنهم من إيجاد طرق ممتازة لتخفيض التكاليف، كما أن زيارة الموردين بشكل متكرر وتنمية روح التعاون

بينهم، ومشاركتهم في الحلول التي تواجه المؤسسة في مرحلة التصميم سيمكن من إيجاد حلول مبدعة لرفع جودة المنتج ووظائفه وتخفيض تكلفته.

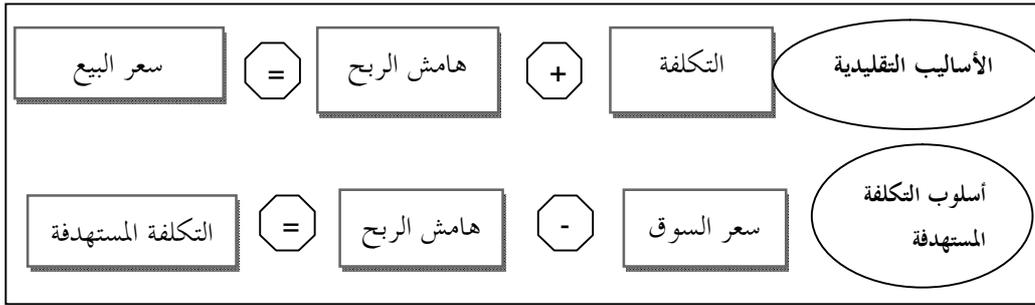
الفرع الثالث: مقارنة التكلفة المستهدفة مع الأساليب التقليدية

هناك العديد من الأساليب التي دفعت إلى تطبيق التكلفة المستهدفة، وأهمها العيوب التي شبت الأساليب التقليدية وجعلتها لا تستجيب لتحديات العصر والبيئة التنافسية الشديدة التي فرضتها التكنولوجيا، وتطور الاتصالات وتكنولوجيا الإنتاج، مما جعل أسلوب التكلفة المستهدفة يختلف عن الأساليب التقليدية في العديد من النقاط أهمها:

- الأساليب التقليدية لا تنظر إلى سلسلة قيمة الزبون *costumer value* في حين تنظر التكلفة المستهدفة لذلك باعتبارها ضمن نظام سلسلة القيمة *system value* والذي يؤثر بشكل مباشر على الوضع التنافسي للمؤسسة؛
- الأساليب التقليدية لا تحدد سعر البيع أولاً بل تقوم بتحديد التكلفة وإضافة هامش الربح المناسب، فإذا كان هذا السعر أعلى من سعر السوق، فيتم تخفيض السعر إلى أقل قدر ممكن على غرار أسلوب التكلفة المستهدفة الذي يحدد السعر أولاً ثم يحدد هامش الربح المخطط له (الربح المستهدف) والفرق بينهما أي السعر المحدد والربح المستهدف يمثل التكلفة المسموح بها وبالتالي تقوم المؤسسة بإجراء تصميمات للمنتج في حدود هذه التكلفة؛
- الأساليب التقليدية لا تأخذ في الحسبان اقتراحات الموردين والمستهلكين قبل عملية الإنتاج ولكن تهتم بذلك عند الانتهاء من عملية الإنتاج على عكس أسلوب التكلفة المستهدفة يهتم بذلك قبل البدء في تصميم المنتج أي قبل عملية الإنتاج.
- إن إجراء تخفيض للتكلفة باستخدام الأساليب التقليدية، يقصد به تقليل فرص الضياع والتلف في مرحلة الإنتاج من دورة حياة المنتج، في حين أن أسلوب التكلفة المستهدفة يسعى إلى بلوغ التكلفة المستهدفة في كافة دورات حياة المنتج وبالأخص مرحلة التصميم، حيث في هذه المرحلة يتم التحكم في التكاليف قبل بدأ الإنتاج؛

- هناك اختلاف جوهري بين الأساليب التقليدية وأسلوب التكلفة المستهدفة في الأساس الذي بُني عليه كل منهما، وبالتالي الاختلاف يكون كذلك في الأهداف إذ أسلوب التكلفة المستهدفة هدفه تحديد التكلفة المستهدفة، والأساليب التقليدية هدفها تحديد السعر، والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (25): أساس كل من الأساليب التقليدية والتكلفة المستهدفة



المصدر / من إعداد الباحثة (بتصرف)

يتضح من الشكل السابق أن الأساليب التقليدية تركز على تكلفة المنتج باعتبارها هي التي تقود سعر البيع. إذ يضاف هامش ربح معين للتكلفة لتحديد السعر. أما التكلفة المستهدفة تركز على السعر إذ هو الذي يقود التكلفة، وليس العكس.

المطلب الثالث: تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة

الفرع الأول: مقومات نجاح أسلوب التكلفة المستهدفة

لضمان نجاح أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة، والحفاظ على بقاءها في ظل بيئة يشوبها التغير السريع والمستمر، على المؤسسة أن تعرف أهم الدعائم الأساسية لتطبيق هذا الأسلوب لتضمن الاستفادة من كافة مزاياه وتجنب عيوبه.

وقد أظهرت الدراسة الاستطلاعية لآراء 135 شركة يابانية مفيدة في بورصة طوكيو تستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة أن أهم العوامل الداعمة لنجاح تطبيق هذا الأسلوب هي:¹

- وجود نظام جيد للمعلومات المحاسبية،
- وجود نظام جيد لتقدير التكاليف بالاعتماد على كل من التكاليف التاريخية والدراسات التحليلية لاتجاهات الأسعار في السوق؛
- نظرا لتأثير هذا الأسلوب على مختلف الإدارات داخل المؤسسة، وجب وجود دعم من قبل الإدارة العليا؛
- توفير الدورات العلمية والتدريبية للعاملين على استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة؛
- تشجيع و تطوير فرق العمل التي تحتوي على أفراد من مختلف الإدارات والتخصصات؛
- مشاركة الجميع في المعلومات المتاحة في كافة المستويات الإدارية وعند كل العمال، وعدم اختصاص البعض منها واحتكارها،
- وجود فترات اتصال مفتوحة بشكل دائم بين المؤسسة والموردين أو بين المؤسسة والعملاء أو بين مختلف الأقسام والإدارة داخل المؤسسة لتسهيل تقديم ومناقشة الاقتراحات والحصول على المعلومات الملائمة؛
- اعتماد الإدارة على أسلوب تفويض السلطات لفرق العمل هذا يحفز فيها حب العمل و الابتكار و الإبداع،
- تقديم جميع الأنشطة، الأعمال، والأفراد بمدى مساهمتها في تحقيق إستراتيجية الربح المؤسسة.

كما تم تحديد مجموعة من الخصائص التي تجعل المؤسسة تجني فوائد عديدة من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ومن بين متطلبات نجاح تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة نجد:¹

¹ محمد منصور شبل: (2008)، ماهية التكلفة المستهدفة، كلية التجارة، جامعة الأزهر، مصر، ص 14.

- إذا كانت المؤسسة تعتمد على منتجات دورة حياة متنوعة؛
- إذا كانت المؤسسة لديها خبرة جيدة بالمنتجات ذات دورة الحياة القصيرة؛
- أن تعتمد المؤسسة على أنظمة التطوير في خفض التكلفة سواء أثناء التصميم أو أثناء دورة حياة المنتج؛
- أن تكون تعتمد أيضا على بعض أساليب المحاسبة الإدارية الأخرى كالإنتاج الفوري، رقابة الجودة الشاملة. وكذلك إن إتباع التحسين المستمر للمنتج أو الخدمة مع الحفاظ على الجودة والاعتماد على برامج محسوبة لمعالجة البيانات والحصول على معلومات ملائمة من متطلبات النجاح إنجاح أسلوب التكلفة.

الفرع الثاني: مزايا أسلوب التكلفة المستهدفة

لأسلوب التكلفة المستهدفة العديد من المزايا التي يمكن أن تستهدف بها المؤسسة من جراء تطبيقها لهذا الأسلوب نذكر منها:

- يساعد نظام التكلفة المستهدفة على التخطيط على المدى الطويل وبالتالي الإدارة الإستراتيجية للأرباح وذلك من خلال تحديد التكلفة والربح المناسبين. ويجعل منها هدفا يعمل إلى الوصول إليه عن طريق تطبيق أنشطة التحسين المستمر؛
- يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض التكلفة قبل حدوثها، بحيث تصبح التكلفة أداة لتصميم منتجاً ناجحاً بدلا من توثيق بيانات تاريخية؛
- أسلوب التكلفة المستهدفة جعل من الربح مسبا لعملية تطوير المنتج بدلا أن يكون ناتجا عنها مما يجعل عملية تطوير المنتج موجهة نحو السوق والربح؛
- يعتمد الأسلوب في البداية على سعر السوق المستقبلي ثم الوصول إلى التكلفة المستهدفة، وهذا ما يجعل الأسلوب يركز على الخارج (السوق) على عكس الأساليب التقليدية التي يكون فيها التركيز داخلي أي من أجل حساب تكلفة الوحدة المنتجة تعتمد على تكلفة المواد، اليد العاملة؛²
- أسلوب يساعد في الرقابة على التكاليف لأنه يعمل على تجنب الزيادة في التكاليف منذ مرحلة التصميم وقبل البدء في الإنتاج؛

¹ Gagne, M, Discenza. R: (1995), **Target Costing**, Journal of Business and Industrial Marketing, Vol.10, N1 p.16-23.

² Eliram lisa .M, et all, **The Contrôle of Supply Management in target Costing**, Center for Advanced Purchasing Studies, Arizona State University, Phoenix- Arizona, p4.

- يساعد تطبيق التكلفة المستهدفة في التحسينات الداخلية وذلك من خلال دعم روح الفريق حيث أنه لا يمكن تبني هذا الأسلوب والاستفادة من مزاياه إلا من خلال تعاون كافة أفراد المؤسسة؛
- يساعد نظام التكلفة المستهدفة إلى تقديم منتجات أو خدمات مرغوبة من قبل العميل بسعر يمكن تحمله وفي نفس الوقت تكون تلك المنتجات أو الخدمات محققة للربح (مرجحة)؛
- يتم إنتاج المنتجات بأفضل توليفة ممكنة من الأنشطة هذا ما يجعل المؤسسة تحقق وفورات في التكلفة بسبب إدارة أنشطتها؛
- يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة مدخلا مهماً لإدارة التكلفة والربح في آن واحد.

الفرع الثالث: عيوب التكاليف المستهدفة

رغم المزايا التي يقدمها أسلوب التكلفة المستهدفة إلا أنه يحوي العديد من العيوب أهمها:¹

- إن عملية بلوغ التكلفة المستهدفة مع تقليص الجدول الزمني أمرًا نوعًا ما أصعب ويجعل العمال يعملون تحت ضغوطات بلوغ الهدف؛
- عندما تكون المؤسسة تحقق أرباحا قريبة من المستويات العادية، يكون ربط التكلفة المستهدفة بالأرباح العادية معقولا، أما إن كانت المؤسسة تحقق خسائر فإن التكلفة المستهدفة على أساس الأرباح العادية يمكن أن يؤدي إلى أهداف غير قابلة للتحقيق، وهنا تلجأ الإدارة العليا إلى أية طريقة عقلانية لتخفيض التكاليف؛
- عند نقطة معينة، تبدأ درجة عدم فهم أسلوب التكلفة المستهدفة، إذ أنها تربط إيجابياً بدرجة تعقيده وسلبياً بدقة القياس، فكلما أصبح النظام أكثر تعقيداً ومتضمناً لمتغيرات وقياسات أكثر، كلما أصبح أكثر صعوبة للفهم؛
- عندما يكون الأسلوب مفهوماً، متكاملًا وفعالاً ومتعلقاً بالأهداف الطويلة المدى تصبح السرية شرطاً أساسياً خصوصاً أمام المنافسين خصوصاً أنهم على استعداد لدفع أي ثمن مقابل الحصول على معلومات تخص تطوير التكلفة المستهدفة للفترة القادمة لأهم منتج؛
- صعوبة تحديد التكلفة المستهدفة لأنه من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتج معين، والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة؛

¹ Kwah Discole Ganye, Op cit, p40-41.

- قد تبني مثلاً التكلفة المستهدفة على أساس المنافسين المستقبليين ولكن قد تواجه المؤسسة منافسين جدد في المستقبل إضافة إلى المنافسين الحاليين مما يسبب مشاكل متوقعة للمؤسسة. وبالتالي بما أنها قائمة على فرضيات فهي ليست قياسات دقيقة. ولكنها تمثل أفضل تقدير في ظل هذه الفرضيات التي تقوم عليها؛

- بقاء أداء بعض المؤسسات التي طبقت أسلوب التكلفة المستهدفة أقل من تلك الذي لم تطبقه وهذا ما أدلت به بعض الأبحاث اليابانية التي مازالت تلاحظ لحد الآن وجود مشاكل عند تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

وبالطبع لا يمكن أن يوجد أسلوب خالي من العيوب، إلا أن هذه النقائص يمكن تجاوزها بسهولة مقارنة بطرق أخرى الأمر الذي جعل التكلفة المستهدفة تحظى بجاذبية على الرغم من نقاط الضعف المذكورة أعلاه.

المبحث الثالث: بطاقة الأداء المتوازن

حظيت بطاقة الأداء المتوازن في الآونة الأخيرة باهتمام متزايد في المجالين الأكاديمي والتطبيقي في الدول الصناعية. ويتضمن نظام بطاقة الأداء المتوازن مجموعة من الأبعاد، يندرج تحت كل منها عدة مقاييس يتم اشتقاقها من رؤية إستراتيجية للمؤسسة.

وقد اختلفت الأهمية النسبية لكل بعد من هذه الأبعاد، باختلاف المؤسسة ومجال نشاطها ووجهة نظر الإدارة فيها، ففي المؤسسات الهادفة إلى الربح، أعطى البعد المالي الأهمية النسبية الأكبر من بين الأبعاد الأخرى، أما في المؤسسات غير الهادفة للربح، فقد أعطى المحور المالي الأهمية النسبية الأقل. وعليه يقسم هذا المبحث كالتالي:

المطلب الأول: نشأة ومفهوم بطاقة الأداء المتوازن؛

المطلب الثاني: خطوات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن والعوامل المؤثرة فيها؛

المطلب الثالث: تقييم بطاقة الأداء المتوازن.

المطلب الأول: نشأة ومفهوم بطاقة الأداء المتوازن

الفرع الأول: نشأة وتطور بطاقة الأداء المتوازن

في ضوء التطورات الحديثة للفكر الإداري، وعمرارة التحديات المعاصرة، والدراسات والبحوث الإستراتيجية، اهتم عدد من الباحثين بدراسة وتحليل وتقييم الأداء الإستراتيجي للمؤسسات؛ مما أدى إلى ظهور بطاقة الأداء المتوازن على يد العالمين Kaplan و Norton عام 1990 بأمریکا الشمالية، وذلك بعد دراسة قاما بها على عدد من المؤسسات في كل من كندا والولايات المتحدة الأمريكية، من أجل تقييم الأداء حيث أوضحا أن الحاجة إلى زيادة المعرفة اللازمة لإدارة المؤسسات الحديثة مثلت سببا وراء تقديم هذه الفكرة والأكثر من ذلك أن هناك أعمال كثيرة أصبحت تتم في المؤسسة كأعمال التجديد والابتكار المستمر، الأنشطة التدريب، ومن هنا بدت الحاجة الملحة إلى إيجاد أسلوب تقييم شامل ومتوازن يعكس حقيقة الانجاز الفعلي للمؤسسة¹.

ولكن بطاقة الأداء المتوازن لا تعد أسلوباً جديداً في تقييم الأداء، فبعض الباحثين من يرى بأن جذورها تعود إلى سنوات الخمسينات، أين قام Simon ومجموعة من الباحثين بدراسة كيفية استعمال المعلومة المحاسبية، وتوصلوا إلى أن المسير لا يستند في بناء معلوماته على النظام المحاسبي فقط، بل هناك مجموعة متنوعة من الأنظمة يستقي منها معلوماته، بالإضافة إلى المؤشرات المادية كوسيلة للمتابعة اليومية للإنتاج².

إن تطوير بطاقة الأداء المتوازن كان مترامنة مع تطور العديد من الأحداث نذكر بعضها:³

- ظهرت بطاقة الأداء المتوازن لتغطية عجز المعايير المالية التقليدية في مراقبة مدى تنفيذ الإستراتيجية بالإضافة إلى المتغيرات التي طرأت على مختلف نواحي الأداء؛
- التطور الحاصل في مجال الجودة الشاملة. والذي بدوره يركز على العملاء من خلال توفير المنتجات والخدمات ذات الجودة العالية؛
- التطور التكنولوجي في مجال الإنتاج ونظم المعلومات بالإضافة إلى شدة المنافسة؛

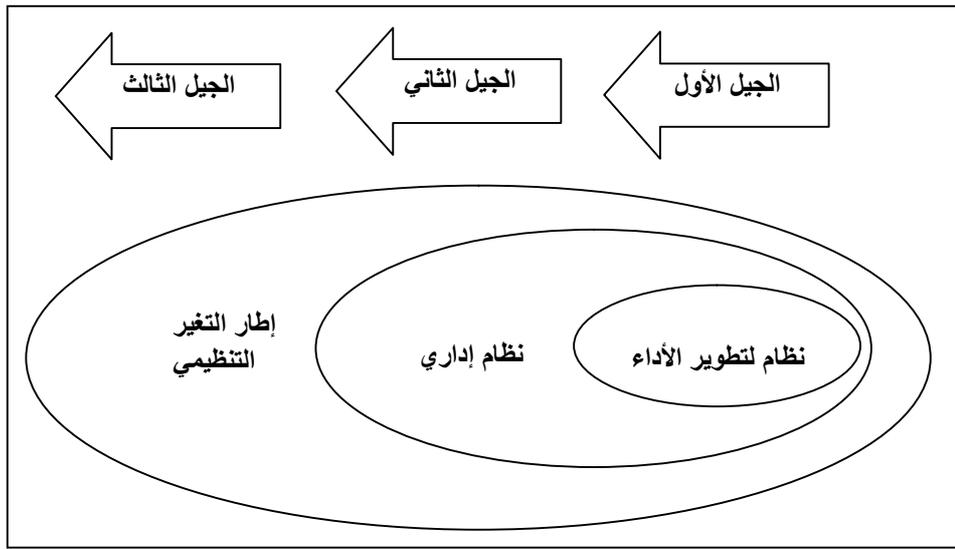
¹ زياد عبد الحليم الذبيبة: (2011)، مدى تطبيق النظام المتوازن الأداء في المصاريف التجارية اليمنية (دراسة تطبيقية على المصارف التجارية اليمنية)، مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية، العدد التاسع، ص 150.

² Simon.A, and all:(1954), **Centralization vs Decentralization In Organization the Controllers**, Controller Ship Foundation, New York, p.212.

³ وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالي: (2009)، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل، عمان، ص 140-143.

- استعمال المؤسسات الناجحة للبعد المالي وأبعاد أخرى ترتبط ببعض القضايا الإستراتيجية طويلة الأمد وبعضها الآخر بصحة ارتباطها بالبيئة وطبيعة التفاعلات التي تحدث فيها؛
 - التركيز على مفاهيم المحاسبة الإدارية التقليدية، أدى إلى حدوث انعكاسات على قياس وتقييم الأداء الشامل والمتوازن؛
 - النتائج غير المرضية لمقاييس الأداء المالي؛ ولدت الحاجة إلى تطوير بطاقة الأداء المتوازن حيث أن المقاييس المالية التقليدية كالأرباح، المبيعات الصافية، موجهة لمعرفة الأحداث الماضية ولا يمكن أن تتنبأ بالمستقبل.
- وقد حدث تطور لبطاقة الأداء المتوازن منذ التسعينات من خلال ثلاثة أجيال بعد أن أدركت المؤسسات أن هناك أسباب للأداء غير المرضي لبطاقة الأداء المتوازن، فبدأت في استخدامها كنظام إداري وليس فقط كنظام لتطوير الأداء، ثم تطورت لتصبح إطار للتغيير التنظيمي، والشكل التالي يوضح تطورها عبر الأجيال الثلاثة:

الشكل (26): مراحل تطور بطاقة الأداء المتوازن



المصدر/ من إعداد الباحثة (بتصرف)

نستنتج من خلال الشكل أن بطاقة الأداء المتوازن بقيت في البداية كوسيلة لتقييم الأداء، إذ اعتبرت كنظام لتطوير الأداء حيث تعطي مؤشرات لأبعادها الأربعة (البعد المالي، بعد العملاء، بعد العمليات الداخلية، بعد النمو والتعلم) انطلاقاً من الرؤية والأهداف الموضوعية؛ وتتغير هذه المؤشرات بتغير الرؤية الإستراتيجية للمؤسسة. فالاعتماد على المؤشرات المالية وحدها لم يعد كافياً، وأضيف لها مقاييس غير مالية.

ثم في الجيل الثاني تحولت بطاقة الأداء المتوازن إلى نظام للتسيير يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات. وأصبحت تتميز بالبساطة والوضوح. وفي هذا المرحلة ظهر ما يعرف بعلاقة السبب والنتيجة التي أصبحت تتولد من خلال علاقة المحاور الأربعة مع بعضها البعض.

أما في الجيل الثالث بقي النموذج العام لبطاقة الأداء المتوازن، ولكن تغيرت فلسفته وطريقة عمله، وأصبح أكثر دقة وشمولية. وبعد التوجهات الأخيرة للمؤسسات نحو فلسفة جدية وهي المؤسسة الخضراء؛ هناك من يضيف بعد خامس لها والمتمثل في البعد البيئي، فظهرت ما يعرف بطاقة الأداء المتوازن المستدامة.

الفرع الثاني: تعريف بطاقة الأداء المتوازن

هناك تعريفات مختلفة لبطاقة الأداء المتوازن (Balanced Scorecard) من طرف الباحثين والكتاب من أهمها:

عرفها كل من Kaplan و Atkinson على أنها: "أداة تتم بواسطتها ترجمة رسالة المؤسسة واستراتيجياتها إلى أهداف ومقاييس تقوم على أربعة أبعاد أساسية هي الأداء المالي، ورضا العملاء، وكفاءة الأداء المالي التشغيلي والفرص التي توفرها المؤسسة للعاملين فيها للتطور والنمو، وبذلك يصبح التنافس فيما بين المؤسسات قائما على أساس ما يتوافر فيها من روح المبادرة، والقدرة على الإبداع والابتكار، أكثر مما هو على أساس ما لديها من أصول ثابتة وملموسة"¹.

كما عرفها Kaplan و Norton: بأنها: "نظام لقياس الأداء بشكل منظم، حيث يتم بواسطتها ترجمة الإستراتيجية إلى أهداف واضحة، ومجموعة من المقاييس لتقويم الأداء، مع توفير معايير للأداء يتم ربطها بمجموعة من الأعمال والبرامج التي ينبغي القيام بها لتحقيق تلك الأهداف"².

كما عرفت بطاقة الأداء المتوازن على أنها: "أول عمل نظامي حاول تصميم نظام لقياس وتقييم الأداء والذي يهتم بترجمة إستراتيجية المؤسسة إلى أهداف محددة ومقاييس ومعايير مستهدفة ومبادرات للتحسين المستمر، كما أنها توحد جميع المقاييس التي تستخدمها المؤسسة"³.

¹ Kaplan, Atkinson, Op cit, p71

² Kaplan, Norton: (2001), **Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management**, Part 2, Accounting Horizons, Vol 15, N 1, pp87-104.

³ عبد الحميد، عبد الفتاح المغربي: (2006)، التخطيط الإستراتيجي بقياس بطاقة الأداء المتوازن، المكتبة العصرية، مصر، ص 192.

إن التعريفات السابقة ترتبط بعامل مشترك أساسي، وهو اعتبار بطاقة الأداء المتوازن نظام شامل لقياس الأداء من منظور استراتيجي، فهو لا يركز على المقاييس المالية فقط، وما يرتبط بها من أهداف مالية، بل يتضمن أبعاداً مختلفة يمثل كل منها محركاً من محركات الأداء لتلك الأهداف.

وبشكل عام يمكن تعريف بطاقة الأداء المتوازن على أنها نظام لتقييم أنشطة وأداء المؤسسة في ضوء رؤيتها وإستراتيجيتها ويوازن بين البعد المالي، رضا العملاء، عمليات التشغيل الداخلية ومدى تطورها، والنمو والتعلم للعاملين بالمؤسسة.

الفرع الثالث: أهمية بطاقة الأداء المتوازن

تهدف بطاقة الأداء المتوازن إلى الربط بين المفردات المالية والربح في جانب، وبين العمليات التشغيلية والتخطيط المستقبلي في جانب آخر. بمعنى الربط بين الرقابة المالية التشغيلية على المدى القصير مع الرؤية الإستراتيجية المستقبلية في المدى الطويل؛ ودراسة مدى تأثيرها على نمو المؤسسة في المستقبل، وتمثل أهمية بطاقة الأداء المتوازن من خلال المنافع العديد من استخداماتها، التي جاءت نتيجة لتوظيفها في مؤسسات مختلفة ويمكن تلخيصها¹:

- توفير أسلوب قياس متميز يساعد المؤسسة على قياس أدائها الإستراتيجي والتشغيلي؛
- تعمل على إيجاد ترابط بين الأهداف ومقاييس الأداء؛
- تركز على أبعاد متعددة المالية وغير المالية، الداخلية والخارجية. تتمكن المؤسسة من خلالها هذه الأبعاد من مراقبة النتائج المالية وفي نفس الوقت مراقبة التقدم ببناء القدرات واكتساب الموجودات غير الملموسة؛
- أهما تزود المؤسسة بمؤشرات السبب ومؤشرات النتيجة عن مؤسستهم؛
- تحديد المقاييس في بطاقة الأداء المتوازن يمثل الدافع الأساسي للأهداف الإستراتيجية للمؤسسة ومتطلبات المنافسة؛
- تجمع وبتقرير واحد العديد من العناصر المتفرقة لبرامج العمل التنافسية مثل التوجه نحو العملاء، تلبية وقت الاستجابة، تحسين النوعية، تأكيد العمل الجماعي، تقليل وقت طرح المنتجات الجديدة؛

¹ وائل محمد صبيحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالي، مرجع سابق، ص 153.

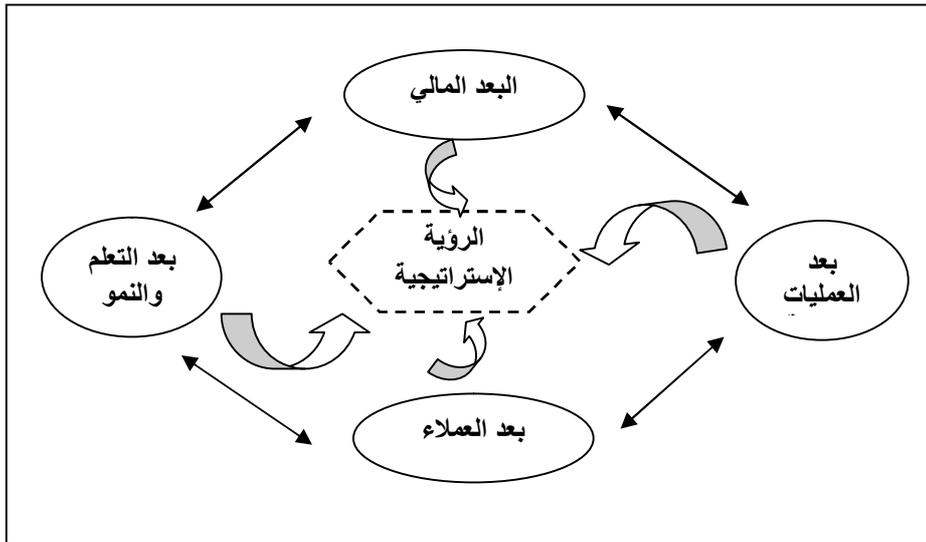
- تلزم المدراء على معرفة كافة المقاييس التشغيلية المهمة وبالتالي تساهم بزيادة الوعي والفهم المتحقق بعد قبول التحين الحاصل في مجال معين والمرتبطة بتدهور الوضع في مجال آخر؛
- معرفة الارتباطات الإستراتيجية لتكامل الأداء¹؛

المطلب الثاني: أساسيات بطاقة الأداء المتوازن

الفرع الأول: أبعاد بطاقة الأداء المتوازن

عندما قدما العالمين Kaplan و Norton بوضع نموذج بطاقة الأداء المتوازن صاغاه على شكل ترجمة لرسالة ورؤية المؤسسة إلى أهداف ومقاييس أداء معبر عنها من خلال أربعة أبعاد رئيسية. يقوم كل منها بتقييم الأداء من منظور مختلف، فبطاقة الأداء المتوازن نابعة من فكرة متعددة الأبعاد لقياس الأداء. نلخص هذه الأبعاد في الشكل الموالي:

الشكل (27): أبعاد بطاقة الأداء المتوازن



المصدر/ من إعداد الباحثة (بتصرف)

من خلال الشكل يتضح أن بطاقة الأداء المتوازن تظهر في أربعة أبعاد مرتبطة ببعضها البعض وتتوسطها الرؤية الإستراتيجية (تبين أين تتجه المؤسسة؛ يحمل أهدافها وخططها الطويلة المدى)، كون هذه الأخيرة هي نقطة انطلاق المؤسسة، ولكن يمكن إضافة أبعاد أخرى، فمثلاً يمكن للمؤسسة أن تضع البعد البيئي كجانب رئيسي

¹ Kaplan, Norton:(1992), **Le Tableau de Bord Prospectif, Harvard Business Review**, Les Systèmes de Mesure de la Performance, Editions d'Organisations Paris, p70.
(http://www.srsdocs.com/bsc/bsc_ref/artigos/BSC_DrivePerf.pdf). Seen on: 20/08/2014.

حيث أنها تؤثر في عملياتها الرئيسية. وهذا كله يتوقف على المؤسسة وظروفها وبيئة عملها المحيطة. نوضح هذه الأبعاد بشكل من التفصيل كالتالي:

1. البعد المالي: على الرغم من الدور المهم للأهداف غير الملموسة وتأثيرها على المؤسسة. فإن العديد من الكتاب يعتبرون أن الأهداف المالية هي السبيل الأمثل في التطبيق ورغم انتقاد معظمهم الآخر للمقاييس المالية ودعمهم للمقاييس غير المالية فإنهم لا ينكرون دور المقاييس المالية في تقييم الأداء. إذ لا يمكن بل يجب أن تستخدم مع المقاييس غير المالية جنباً إلى جنب، ويعتبر البعد المالي البعد الأول والأهم في بطاقة قياس الأداء المتوازن لقياس الأداء الاستراتيجي حيث تعمل أبعاد البطاقة الأخرى على دعم هذا البعد. يعتمد هذا الجانب على الربحية، الدخل التشغيلي والعائد على رأس المال...¹

2. بعد العملاء: تحتاج المؤسسة دائماً إلى تلبية احتياجات ورغبات عملائها لأنهم يساهمون في نجاحها، ويحافظون على نموها واستمرارها، وبالتالي تستخدم مؤشرات تعكس وضع العميل بالنسبة للمؤسسة كرضا العميل ودرجة ولائه، القدرة على الاحتفاظ بالزبون، الحصة السوقية.²

3. بعد العمليات الداخلية: يحدد هذا الجانب القدرات التي يجب أن تنمو فيها المؤسسة من أجل تحقيق عمليات داخلية عالية المستوى التي تخلق قيمة للعملاء والمساهمين، تمثل العمليات الداخلية في مجموعة النشاطات التي تعطي المؤسسة ميزة تنافسية في السوق، وبالتالي تنطلق من بعد المستهلك بشكل رئيسي، فتسعى إلى تقديم السلعة أو الخدمة حسب المواصفات التي تحقق إشباع احتياجاته؛ وذلك لأن إيصال القيمة إلى المستهلك يؤدي إلى رضاه، وولائه والاحتفاظ به، ويتحقق لديه قيمة نتيجة التعامل المستمر مع المؤسسة.³

4. جانب النمو والتعليم: يرتبط التعلم بالتغيير الإيجابي في السلوكيات الفردية، الجماعية والتنظيمية للعمال؛ وبالتالي يركز على نشر المعرفة داخل المؤسسة؛ من بين المؤشرات التي تترجم هذا البعد نجد مؤشر القيادة ودوران الموظفين، متوسط سنوات خدمة الموظف... كذلك يتعلق هذا البعد بالوسائل التي تستعمل لبلوغ

¹ Kaplan, Atkinson, Op cit, p 368

² علي بن سعيد القرني: (2010)، قياس الأداء المتوازن - المدخل المعاصر لقياس الأداء الاستراتيجي، على موقع المنتدى العربي لإدارة الموارد البشرية،

www.hrdiscussion.com تاريخ التصفح: 2016/01/23 على 9 ليلا.

³ Kaplan, Atkinson, op cit, p374.

الأهداف الإستراتيجية، كما ترتبط مركباته بكل ما يتعلق بالمستخدم (إنتاجية العمل، دوران العمل، التحفيز والمكافآت...).¹

تتصل الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن فيما بينها من خلال علاقة السبب والأثر، حيث يدعم كل بعد الآخر وتساهم مجتمعة في قياس مدى تحقيق الإستراتيجية، ويؤكد كل من Norton و Kaplan أن تسجيل وتحقيق المحاور يتم بشكل تسلسلي من أسفل إلى أعلى، حيث يسمح بمجهود التعلم والنمو بتحسين العمليات الداخلية مما يؤدي إلى زيادة رضا الزبائن مما يولد في النهاية النتائج المالية التي تحقق رضا المساهمين.²

الفرع الثاني: عوامل المؤثرة في تطبيق بطاقة الأداء المتوازن

تخضع أنظمة التقييم لتأثير مجموعة من العوامل تجعلها تختلف من محيط إلى آخر، ومن أهم هذه العوامل نجد:³

1. حجم المؤسسة: يؤثر هذا العامل على محتوى وسائل التقييم والرقابة، ولقد توصل Dupuy من خلال أبحاثه إلى وجود علاقة بين خصائص المؤسسة وأنظمة المراقبة، ويبين Merchant أن تقنيات الرقابة تصبح أكثر تطوراً كلما زاد حجم المؤسسة.

في حين يؤكد Nobre على أن المؤسسات التي تضم أقل من مائة عامل لا تستعمل مؤشرات الأداء المادية وهو ما خلص إليه James و Hoque من خلال دراسة تمت على 66 مؤسسة استرالية حيث أوضح أن المؤسسات الكبيرة تستعمل مقاييس أداء قريبة من بطاقة الأداء المتوازن، في حين تغيب في المؤسسات المتوسطة والصغيرة.

2. المحيط: للمحيط دوراً هاماً في تحديد أنظمة الرقابة، فالظروف الاقتصادية التي تتطور فيها المؤسسات تؤثر على الأسلوب الذي تستعمله هذه الأخيرة في الرقابة كما خلصت إليه نتائج العديد من الأبحاث، فقد بين Berland أن نظام الرقابة تطور في فترة من التاريخ الاقتصادي إذ تميز محيط المؤسسات بالاستقرار النسبي وقلة المنافسة والتعقيد.

¹ مقدم وهبية: (2010)، استخدام بطاقة الأداء المتوازن في صياغة وتنفيذ وتقييم إستراتيجية المؤسسة، مداخلة، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية في المؤسسات خارج قطاع المحروقات بالدول العربية، غير منشور، جامعة حسينية بن بوعلوي بشلف، الجزائر، ص7

² Kaplan, Norton: (2001), **The Strategy Focused Organization**, Harvard Business, School Press, Boston, pp 66-67.

³ نعيمة بجاوي، حديجة لدرع: (2011)، بطاقة الأداء المتوازن BSC أداة فعالة للتقييم الشامل لأداء المنظمات (دراسة ميدانية)، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز

للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية، جامعة ورقلة، الجزائر، ص81

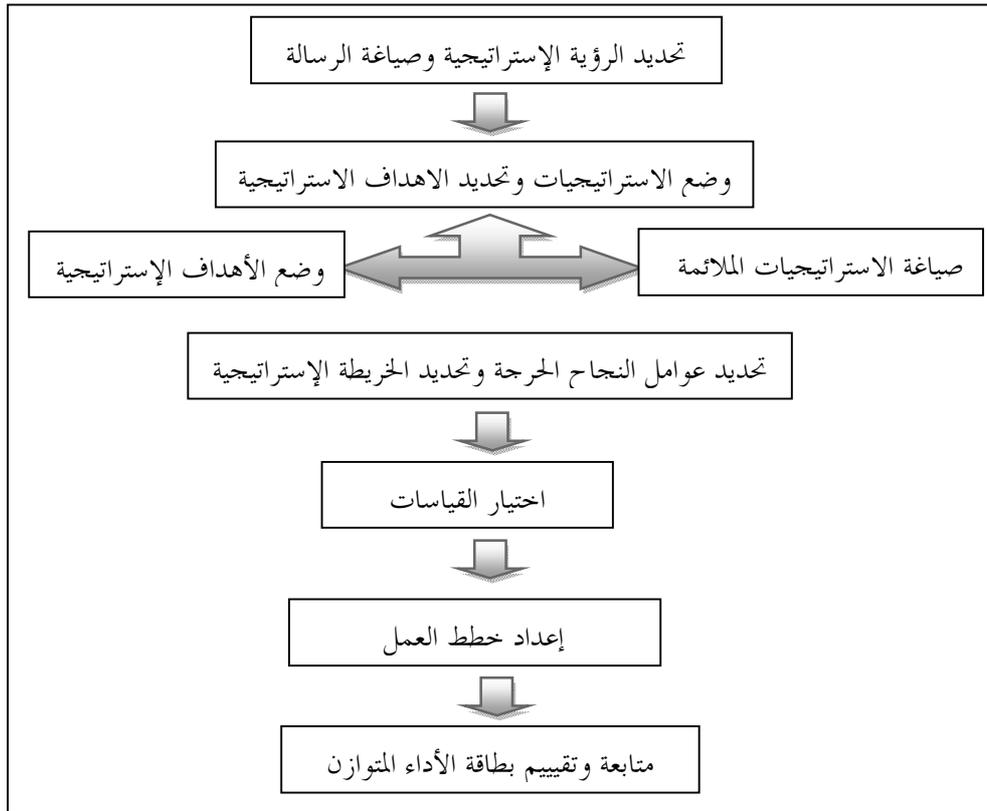
في حين تبين نتائج البحث لكل من Miller و Gordon أنه من الضروري على المؤسسات أن تدمج المعطيات غير المالية في نظام معلوماتها المحاسبية لمواجهة عدم اليقين في المحيط أما Narayan و Gordon فيلاحظان أن ارتفاع مستوى عدم اليقين يؤدي إلى أهمية اللجوء إلى المعلومات الخارجية وغير المالية، وهذا يدل على أن المؤسسات التي تواجه مستوى مرتفع من عدم اليقين تلجأ إلى استعمال مؤشرات الأداء غير المالية على عكس التي تنمو في محيط ثابت وقليل التعقيد تركز على المؤشرات المالية.

3. تنظيم المؤسسة: يعتبر أحد متغيرات التحليل في الرقابة، حيث تتوفر لدى المؤسسات التي تكون أكثر تنوعاً وغير ممركرة؛ أنظمة أكثر تطوراً في التخطيط والرقابة، وهي النتيجة التي توصل إليها كل من Merchant و Bruns الذين لاحظوا أن تطبيق الرقابة يكون أكثر تطوراً في الهياكل غير الممركرة، وتوصل Waterhouse إلى نفس النتيجة عندما بين أن العملية تكون أكثر رسمية وتعقيداً وأكثر مساهمة في المؤسسات اللامركزية. بعد ذكر العوامل التي تؤثر على بطاقة الأداء المتوازن، نستنتج أن قياس الأداء يكون أكثر شمولية وتوازناً كما تشترطه بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الكبيرة وفي المحيط الذي تشوبه حالة عدم التأكد، وفي التنظيمات اللامركزية.

الفرع الثالث: خطوات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن

لقد تعددت آراء الكتاب والباحثين حول الخطوات اللازمة لتصميم وتطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن ، وقد أشار العديد منها على الترتيب الذي يلزم لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن. والوقت المخصص لكل خطوة يتم تكييفهما طبقاً لخصائص وظروف كل مؤسسة على حده. ويوضح الشكل الموالي باختصار خطوات تطبيق أسلوب بطاقة قياس الأداء المتوازن:

الشكل (28): خطوات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن



المصدر / من إعداد الباحثة (بتصرف)

من خلال الشكل السابق. نستنتج أن عملية تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن يمر بعدة مراحل، تبدأ من المستويات العليا إلى المستويات الأدنى، بدءاً بإستراتيجية المؤسسة حيث تترجم البطاقة إلى أهداف وقياسات أداء ملموسة تمثل توازناً بين مختلف الجوانب، ويمكن أن نوضح هذه الخطوات كما يلي:

1. تحديد الرؤية الإستراتيجية للمؤسسة وصياغة رسالتها: تعبر الرؤية عن طموحات المؤسسة وتصوراتها عما ستكون عليه في المستقبل البعيد، وهي تساعد في صياغة الرسالة، هذه الأخيرة تظهر في شكل وثيقة مكتوبة، تدل على الغرض الأساس الذي وجدت المؤسسة من أجله أو المهمة الجوهرية لها، ومبرر وجودها واستمرارها، وهي أيضاً تعبر عن الرؤية العامة، وتفصل أكثر أنشطة ومنتجات ومصالح المؤسسة وقيمها الأساسية، تساعد كل من الرؤية والرسالة في صياغة الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.

2. وضع الاستراتيجيات وتحديد الأهداف الإستراتيجية بدقة: تترجم عملية صياغة إستراتيجية المؤسسة من خلال وضع مخطط مفصل، هذا المخطط يصف النشاطات اللازم القيام بها بدلالة الوسائل والقيود من أجل

الوصول إلى هدف ثابت في زمن محدد، هذا المخطط سيكون إطاراً لمصب القرارات المتخذة لبلوغ أفضل إستراتيجية ملائمة¹.

تمر هذه المرحلة من خلال الخطوات التالية:

1.2. صياغة الاستراتيجيات الملائمة: وفيها يتم الإجابة عن التساؤلات التالية:

- من نحن؟: تحليل كيان المؤسسة (مواردها، هيكلها، المستخدمين، التجهيزات...)
- أين نحن؟: تحليل المحيط (سوق المؤسسة، زبائنها، موردها، منافسوها، شركاؤها..)
- إلى أين نود الاتجاه؟: التعبير عن الأهداف المرجوة.

الإجابات عن هذه الأسئلة تسهل وضع الاستراتيجيات واختيار الأكثر ملائمة من بين مجموعة من السيناريوهات للاستراتيجيات المحتملة.

2.2. وضع الأهداف الإستراتيجية: انطلاقاً من الاستراتيجيات التي تمت صياغتها، تقوم المؤسسة بتحديد

عدد من الأهداف الكلية على المستوى الاستراتيجي، بحيث تحدد عدداً محدداً من الأهداف مقابل كل محور من محاور بطاقة الأداء المتوازن الأربعة.

مثال إذا رغبت المؤسسة في توسيع حصتها السوقية يمكن أن يكون هدفها الاستراتيجي هو: "تقديم أفضل خدمة لزبائنها"، هذا الهدف يمكن أن يترجم إلى سلسلة من الأهداف التكتيكية، مثل تحسين نوعية وجودة المنتجات.

3. تحديد عوامل النجاح الحرجة وإعداد الخريطة الإستراتيجية: تعني هذه الخطوة الانتقال من الاستراتيجيات

الموصوفة إلى مناقشة ما نحتاجه لنجاح الرؤية الإستراتيجية، بحيث تحدد المؤسسة؛ ما هي أكثر العوامل تأثيراً على النجاح ضمن كل محور من محاور بطاقة الأداء المتوازن الأربعة.

تركز مفاتيح النجاح على التغييرات التي يجب أن تمارسها المؤسسة وهي خطوة سابقة لوضع الخطط العملية وتساعد على تحديد القياسات الأساسية².

¹ Alain Fernandez : (2002), Les nouveaux Tableaux de Bord des Décideurs , Editions d' Organisation, Paris France ; 2^{ème} Edition, pp:190-191.

² Patrick Iribarne : (2003), Les Tableaux de Bord de la Performance (Comment les Concevoir –le Aligner et les Déployer sur les Facteurs Clés de Succès), Dunod, Paris, pp:57-58

ويعتمد على هذه العوامل في رسم الخريطة الإستراتيجية، والتي تعتبر أداة اتصال منطقية تربط الاستراتيجيات المختلفة للمؤسسة بعملياتها وبالنظم التي تساعد في انجاز تلك الاستراتيجيات وأهميتها تكمن في تقديم خطط واضحة للعاملين في مختلف المستويات التنظيمية في المؤسسة.

4. اختيار القياسات: بعد تحديد عوامل النجاح التي تم استخراجها من الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، يجب قياس هذه العوامل من خلال اختيار المؤشر المناسب الذي يقيس بدقة عامل النجاح المراد تقييمه.

ويعرف المؤشر بأنه معلومة تكون عموماً رقمية ويتم اختيارها من أجل التقييم عند مجالات متقاربة لتنفيذ المهمة وتحديد الأهداف الموافقة¹؛ ومن أمثلة ذلك نستعمل مؤشر معدل الغيابات لمعرفة رضا الموظفين وامتثالهم للمؤسسة.

5. إعداد خطط العمل: يجب على إدارة المؤسسة إعداد خطط العمل أي بيان الأنشطة والأعمال الواجب القيام بها؛ سعياً لانجاز الأهداف والرؤية الإستراتيجية. ويتضمن ذلك تحديد الأهداف السنوية وتخصيص الموارد؛ تحديد المسؤوليات والأدوات وتدعيم البرامج، اختيار الأفراد المسؤولين عن إتمام خطة العمل، وتحديد المدة اللازمة للتطبيق.

6. متابعة وتقييم بطاقة الأداء المتوازن: للتأكد من سلامة تطبيق بطاقة الأداء المتوازن لا بد من متابعتها بشكل مستمر للتأكد من أنها تنجز الوظيفة المقصودة باعتبارها أداة ديناميكية للإدارة الإستراتيجية. ومن الضروري استخدامها في العمليات اليومية للمؤسسة وعلى مستوى كل المستويات الإدارية في المنظمة. يتم ذلك من خلال متابعة المقاييس المعدة في جميع المستويات الإدارية والحرص على اللجوء إليها بشكل مستمر في العمليات اليومية للمؤسسة. إذن يجب أن تكون عملية تسجيل درجات قياس الأداء المتوازن جزءاً من العمل اليومي للمؤسسة.

¹ Jacques de Guerny , Jean Claude Guiriec :(1998), Contrôle de Gestion et Choix Stratégiques, Delmas, Paris, 6^{ème} Edition, p:76.

المطلب الثالث: تقييم بطاقة الأداء المتوازن

الفرع الأول: التحديات التي تواجه بطاقة الأداء المتوازن

إن ارتفاع معدل الفشل في تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن يعتبر موضوع مهم ويثير القلق، ويعتبر مجال واسع للبحث، حيث تواجه المؤسسات تحديات تحول دون تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن بنجاح، ومن الصعوبات والمعوقات التي يمكن أن تواجه تطبيق بطاقة الأداء المتوازن نجد:¹

- نقص المعرفة عن بطاقة الأداء المتوازن في قياس الأداء، أو عدم المعرفة بمزايا هذا النموذج؛
- يحتاج إعداد نموذج بطاقة الأداء المتوازن إلى رؤية مشتركة لإستراتيجية متفق عليها، لذلك قد لا تكون هناك رؤية معينة متفق عليها، أو إذا اتفق عليها قد لا تكون واضحة لكل المستويات الإدارية؛
- صعوبة تحديد الوزن المرغوب للأهداف الأساسية التي تكون ذات أبعاد متعددة. لذا يجب على المؤسسة أن تحدد الأهداف الثانوية التي تمثل موجهات للأداء وفقاً للأهداف الأساسية؛
- نقص الموظفين المؤهلين القادرين على التعامل مع نظام بطاقة الأداء المتوازنة، مما يؤدي بالنهاية إلى مقاومة تطبيق هذا النظام، وتتكون لدى الموظفين اتجاهات سلبية تجاه استخدام بطاقة الأداء المتوازن. وخاصة أنهم لا يدركون منافع تطبيقها؛
- يمكن أن تفوق تكاليف بطاقة الأداء المتوازن في قياس الأداء المنفعة التي يمكن الحصول عليها؛
- عملية وضع المقاييس وتحديدتها في بطاقة الأداء المتوازن معقدة جداً. إضافة إلى صعوبة تحديد العدد الأمثل من المقاييس المستخدمة التي تظهر الأداء بشكل متكامل؛
- عدم وجود مقاييس لبعض متغيرات الأداء، حيث أن وجودها مهم لوضع الاستراتيجيات موضع التنفيذ، وبالتالي فإن عدم وجود مقاييس لقياس متغير ما يؤدي إلى عدم قدرة المؤسسة على توجيه أداؤها.

¹ أحمد يوسف دودين: (2009)، معوقات استخدام بطاقة الأداء المتوازن في البنوك التجارية الأردنية (دراسة ميدانية)، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، المجلد

الفرع الثاني: مزايا تطبيق بطاقة الأداء المتوازن

تُعد بطاقة قياس الأداء المتوازن من أهم أنظمة قياس الأداء التي تم تطويرها حديثاً، فهي تسعى لتوحيد أربعة أبعاد مختلفة لقياس الأداء وذلك لتفادي التركيز على بعد واحد على حساب الأبعاد الأخرى، فهو لم يتجاهل أساليب القياس المالية، كما أنه أخذ بالاعتبار أساليب القياس غير المالية. وإن تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن يحقق العديد من المزايا منها:¹

- تقدم إطاراً شاملاً لترجمة الأهداف الإستراتيجية إلى مجموعة متكاملة من المقاييس التي تنعكس في صورة مقياس أداء الإستراتيجية، فهي تنسيق بين مختلف فروع المؤسسة والتعاون في تحقيق الأهداف المسطرة؛
- تعمل على إشباع عدة احتياجات إدارية لأنها تجمع في تقرير واحد أجزاء عديدة من إستراتيجية المؤسسة وبالتالي توفر معلومات كافية للمسؤولين لاتخاذ القرارات المناسبة؛
- تتضمن بطاقة قياس الأداء المتوازن العديد من التوازنات، فمقاييس الأداء تتضمن موازنة بين الأهداف طويلة المدى وقصيرة المدى، والتوازن بين المقاييس المالية وغير المالية، وتوازن المقاييس الخارجية والداخلية؛
- تعمل بطاقة قياس الأداء المتوازن على توفير مبادئ توجيهية للتنمية من خلال التركيز على الفوائد المتوقعة، فهي تساعد على الإدارة الفعالة للموارد البشرية من خلال تحفيز الموظفين على أساس الأداء؛
- تسهل الاتصال وفهم أهداف العمل والاستراتيجيات في مختلف مستويات المؤسسة وبالتالي تحديد المسؤوليات بصورة واضحة مما يسهل التدخل في حالة وجود الانحرافات.

كما سبق يمكن القول بأن بطاقة الأداء المتوازن تعد أداة إستراتيجية للمؤسسة الاقتصادية؛ فهي تنتهي بتحقيق الأهداف والغايات المرجوة عن طريق الربط بين الخطط القصيرة الأجل والإستراتيجية العامة للمؤسسة.

¹ Jakobsen. Mortem: (2008), **Balanced Scorecard Development in Lithuanian Companies: Case study of the Lithuanian Consulting Engineering Company**, Master thesis, in Finance and International Business, Aarhus School of Business, University of Aarhus, Lithuanian, p84.

الفرع الثالث: عيوب أسلوب بطاقة الأداء المتوازن

إن من أهم نقاط الضعف التي تشكل خطورة على نجاح بطاقة قياس الأداء المتوازن هو التعقيد في نظامها والمدة الزمنية التي يتطلب تطويرها. حيث إن التطوير يحتاج إلى أن يتضمن كافة المستويات الإدارية وأحياناً كافة الأفراد في المؤسسة. وتصل مدة التطوير إلى ثلاثين شهراً، وهذا الإجراء مكلف وقد تفوق تكاليفه المنافع المتوقعة منه في تحسين الأداء.

وقد يشجع التعقيد بعض المؤسسات إلى التطبيق الجزئي لبطاقة قياس الأداء المتوازن. فعلى سبيل المثال قد يقتصر تصميم النموذج على المستويات الإدارية العليا فقط. وإذا حدث ذلك فإن هذا الأسلوب سوف ينتهي إلى ما انتهى إليه أسلوب الإدارة بالأهداف وذلك بعدم تمكنه من تحقيق تطابق أهداف المؤسسة ككل.

وأما بالنسبة إلى الانتقادات الأخرى فيمكن إجمالها فيما يلي¹:

- عدم وجود إطارات مؤهلة لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن يؤدي إلى مقاومة تطبيقها من طرف العمال، بسبب نقص المعرفة المتعلقة بهذا الأسلوب؛
- قد تكون تكاليف تطبيق بطاقة الأداء المتوازن مرتفعة بالمقارنة بالفائدة المنتظرة منها؛
- كثرة المقاييس والمعلومات قد تحدث لبساً في فهم العاملين؛
- صعوبة تحديد مقاييس تترجم السياسات والأهداف العامة للمؤسسة الاقتصادية.

بالرغم من هذه الصعوبات والمشاكل يجب أن لا يشكل تطبيق بطاقة الأداء المتوازن عائقاً أمام المؤسسة الاقتصادية، نظراً إلى المزايا والمنافع الكبيرة التي تعود بها عليها.

¹ نوبلي نجلاء: (2015)، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة - دراسة مؤسسة المطاحن الكبرى لجنوب بسكرة، أطروحة دكتوراه، منشورة، جامعة محمد لخضر - بسكرة، الجزائر، ص 128-129.

خلاصة الفصل:

لا تقتصر طريقة عمل المحاسبة الإدارية على الأساليب والأدوات المحاسبية فقط بل تمتد لتشمل مفاهيم اقتصادية ومالية وأساليب إحصائية وكمية لتسهيل مهمتها في تقديم المعلومات اللازمة للمؤسسة.

نستخلص - في هذا الفصل - من دراسة لبعض الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية ما يلي:

- أن أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة يقود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف؛ عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة، إذ يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة، ثم تحميل تكاليف هذه الأخيرة على المنتجات وفق معدل استفادتها من هذه الأنشطة؛
- أن أسلوب التكلفة المستهدف يعمل على تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة وتوليد الأرباح التي ترغب بها وذلك عن طريق تخفيض تكاليف الإنتاج مع المحافظة على الجودة. ومعرفة نجاح المنتج قبل تقديمه للسوق وذلك لتحقيق الأهداف والأغراض الإستراتيجية للمؤسسة؛
- إن أسلوب بطاقة الأداء المتوازن أصبح من أفضل النماذج المتعددة الأبعاد والأوسع انتشاراً على المستوى العالمي. وهي تعتبر نظام قياس أداء متوازن ومتكامل وأداة لترجمة الاستراتيجيات إلى أهداف تشغيلية ومؤشرات عملية تحقق رؤية وإستراتيجية المؤسسة، وذلك من خلال دمج العديد من المؤشرات غير مالية.

أن الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية تتكامل فيما بينها لتحقيق عدة مزايا للمؤسسة الاقتصادية، فهي تؤثر على اتخاذ القرار، وأداء المؤسسة وميزتها التنافسية. وتساهم بشكل كبير في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية من خلال تعزيز تنافسيتها. وهذا ما سنتطرق إليه في الفصل الموالي.

الفصل الثالث:

تعظيم قيمة المؤسسة
الاقتصادية

تمهيد:

يعد مفهوم القيمة من المفاهيم المعقدة وغير الواضحة. كل باحث يحدد المفهوم من الزاوية التي ينظر إليها وقد كثر الجدل حولها عبر مختلف المدارس الفكرية. إذ شهدت اهتماماً وتطوراً كبيراً، الأمر الذي جعل القيمة تعتبر أداة مهمة ومساعدة لنظام التسيير داخل المؤسسة.

في ظل الانفتاح الاقتصادي وبعد ما كان هدف المؤسسة تعظيم ربحها أصبح الهدف المعاصر لها هو تعظيم قيمتها. هذا له انعكاس وفائدة على جميع الأطراف المعنية بما (الملاك، المستثمرون والدائنون، العاملون المجتمع...). لذلك تسعى المؤسسة إلى توجيه مجمل قراراتها سواء بشكل مباشر أو غير مباشر في خدمة هذا الهدف الاستراتيجي (تعظيم القيمة)، كونه هو الذي يعمل على الحفاظ على بقاءها واستمرارها خاصة في ظل اقتصاد السوق المتميز بالانفتاح والمنافسة.

هذه التطورات جعلت المؤسسة الاقتصادية تسعى جاهدة لتبني أدوات التسيير الحديثة التي تساهم في تعزيز تنافسيتها لتعظيم قيمتها، وبالتالي تجاوز الصعوبات الناجمة عن الأساليب التقليدية من جهة. ومن جهة أخرى مواكبة تداعيات الدخول لاقتصاد السوق، مما يفرز وضعية تنافسية جديدة بالأخص أمام منتجات كبريات الشركات العالمية.

وعليه يحاول هذا الفصل الإلمام بمختلف المفاهيم المتعلقة بالقيمة. دراسة علاقة قيمة المؤسسة الاقتصادية بالتنافسية. الاطلاع على مساهمة كل من أساليب المحاسبة الإدارية (أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة أسلوب التكلفة المستهدفة، بطاقة الأداء المتوازن) في تعزيز التنافسية لتعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية. وذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: قيمة المؤسسة الاقتصادية؛

المبحث الثاني: علاقة قيمة المؤسسة الاقتصادية بتنافسيتها؛

المبحث الثالث: مساهمة أساليب المحاسبة الإدارية في تعزيز تنافسية المؤسسة.

المبحث الأول: قيمة المؤسسة الاقتصادية

اهتم العديد من الباحثين الأكاديميين والخبراء المحاسبين مثل Adam Smith و David Ricardo وآخرين بقيمة المؤسسة كون أن غالب القرارات المالية سواء الداخلية أو الخارجية منها، ذات الأجل الطويل أو القصير، تبني على أساس هذه القيمة لما لها من انعكاسات بالغة الأهمية للمهتمين بشؤون المؤسسة.

للتعرف على مفهوم القيمة عبر مختلف المدارس الفكرية. والوقوف على بعض المفاهيم المرتبطة بالقيمة. التطرق إلى خلق القيمة بالمؤسسة وتعظيمها. قسم هذا المبحث إلى ما يلي:

المطلب الأول: مفهوم قيمة المؤسسة؛

المطلب الثاني: خلق القيمة داخل المؤسسة؛

المطلب الثالث: تعظيم قيمة المؤسسة.

المطلب الأول: مفهوم قيمة المؤسسة

ركز الدارسين في مختلف العلوم لاسيما الفلسفة، علم الاجتماع وفي مجال علم الاقتصاد بموضوع القيمة. إذ احتل مجالاً واسعاً من الدراسة نظراً لكونه يجمع بين العديد من المفاهيم الأساسية. ويسمح الإلمام به فهم الكثير من مواضيع النظرية المالية. النظريات في مختلف المدارس وعبر فترات متتالية اختلفت في تحديد مفهوم دقيق للقيمة.

الفرع الأول: القيمة في الفكر الاقتصادي

لقد اختلف مفهوم القيمة في المدارس الاقتصادية. اعتبر الفيزيوقراط أن مقياسها نابع عن العمل في الأرض الذي يعتبر وحده مصدراً للثروة. أما المدرسة الكلاسيكية والماركسية فردتها إلى تكاليف الإنتاج وخاصة العمل. بينما يرى النيوكلاسيك أن ما يحدد القيمة هي المنفعة. كما ذهب تيار آخر من المدرسة الحديثة إلى المزج بين المدرستين السابقتين، فاعتبر أن كل من تكاليف الإنتاج والمنفعة لهما تأثير في تحديد القيمة. أصبحت نظرية القيمة أو ما يعرف بنظرية الأسعار النسبية الأساس الذي يقوم عليه التحليل الاقتصادي لمختلف المدارس.¹

مفهوم القيمة مرتبط دائماً بـ Adam Smith و David Ricardo و Karl Marx. يرى Adam Smith أنه: "يجب ملاحظة أن كلمة القيمة لها معنيين مختلفين، فهي تعني أحياناً منفعة شيء محدد وأحياناً تعني الاختيار الذي تمنحه حيازة هذا الشيء بشراء أشياء أخرى، ويمكننا تسمية الأولى بقيمة الاستعمال والأخرى قيمة الاستبدال".²

يوضح التعريف السابق نوعين للقيمة، إحداهما تدعى قيمة الاستعمال ويقصد بها منفعة الشيء، والأخرى تدعى قيمة المبادلة وتعني ما للشيء من قدرة على شراء سلع أخرى، وعلى هذا الأساس، يمكن شرح هذين المفهومين الأساسيين حول القيمة في الفكر الاقتصادي على النحو الآتي:³

1. قيمة الاستعمال: تدل على أهمية السلعة بالنسبة للمستهلك، من خلال المنفعة التي تقدمها له. وبالتالي

يعكس هذا المفهوم ويقاس حجم الإشباع الذي يعود للمستهلك من وراء استعماله المباشر لهذه السلع. أي يقيس الأهمية الاقتصادية التي يحددها المستهلك للسلعة .

¹ Jessua C.: (1991), **Histoire de la Théorie Economique**, Presses Universitaires de France, Paris, p44.

² Gerrien B: (1996), **Dictionnaire d'Analyse Economique**, La Découverte, Paris, p508-509.

³ سويسسي هوارى: (2008)، **تقييم المؤسسة ودوره في اتخاذ القرار في إطار التحولات الاقتصادية بالجزائر**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر ص 18.

2. قيمة المبادلة: تعني قدرة السلعة على أن تتبادل بسلعة أخرى. أي تتحدد قيمة سلعة ما بالكمية التي تستطيع الحصول بها على سلعة أخرى. وعليه تعبر قيمة المبادلة عن النسبة التي يتم على أساسها مبادلة سلعة بصفات معينة بسلعة أخرى لها صفات مختلفة.

من خلال المفهومين السابقين للقيمة يمكن أن نستنتج:

- أن قيمة المبادلة تتميز بالموضوعية إذ تحظى بإجماع بين الأفراد الذين يرون أن استخدام السلعة محل التبادل تحقق إشباعا لحاجة معينة. على عكس قيمة الاستعمال تتميز بالذاتية لأن استخدام سلعة يحقق إشباعا معيناً لشخص ما، قد لا يحقق ذلك لشخص آخر.
 - مفهوم قيمة الاستعمال يصعب وضع قواعد محددة له نظراً لتأثره بظروف المستهلك أي الجوانب الذاتية. أما قيمة المبادلة يمكن حسابها حتى وإن لم تتم عملية المبادلة فعلياً. مما يعني أن هذه القيمة مرتبطة بقدرة السلعة على المبادلة.
- هذه الخصائص كلها جعلت اهتمام الفكر الاقتصادي ينصب ويرتكز في تفسيره للقيمة على مفهوم قيمة المبادلة أكثر من قيمة الاستعمال.

ويعتبر الاقتصادي A.Marshall الذي أعطى التفسير العلمي الدقيق للقيمة (التكلفة، المنفعة). أي قيمة المبادلة تتحدد في ظل متغيرين اثنين، وهما المنفعة التي يحصل عليها المستهلك من جراء استخدامه للمنتج (الطلب) والتكلفة التي يتم تكبدها من عمليات الإنتاج (العرض). وبين العرض والطلب يكون المستهلك على استعداد لدفع السعر للمنتج الذي يحقق له المنفعة. أما المنتج لن يتخل عن السلعة ما لم يتم تغطية جميع التكاليف مضافاً إليها هامش معقول. وبين ارتفاعهما وانخفاضهما (التكلفة والمنفعة) عكسياً أو طردياً. يعدل السعر الذي يتم الوصول إليه.

الفرع الثاني: القيمة في الفكر المحاسبي

يرتكز جوهر الفكر المحاسبي في القياس، أي استخدام الأرقام في التعبير عن الأنشطة التي تمارسها المؤسسة بهدف تحديد نتائجها ووضعيتها المالية. إلا أنه من الملاحظ عدم وجود نظرية مستقلة للقيمة عند هذا الفكر بالمقارنة بما هو متوافر لدى الفكر الاقتصادي.

يرتبط مفهوم القيمة في الفكر المحاسبي بقياس عناصر الميزانية شأنها شأن القيمة في الفكر الاقتصادي. لكن ما ينبغي ذكره أن بدايات عملية تقييم المؤسسة كمجموعة من العناصر هي ذات أصول محاسبية. عملية تقييم المؤسسة ليست موضوع بحثنا، هذا الأخير يهتم بتعظيم قيمة المؤسسة لا بقياسها وتقييمها.

الفرع الثالث: القيمة في النظرية المالية

يفترض النموذج النيوكلاسيكي في النظرية الاقتصادية أن المؤسسة تهدف إلى تعظيم أرباحها. فاستعملت النظرية المالية نماذج متعددة قصد استخراج قواعد توجيهية. بما يسمح بمعرفة القرارات التي ينبغي اتخاذها لتعظيم دالة الربح. لكن سرعان ما لاقى مفهوم الربح في النظرية النيوكلاسيكية انتقادات واسعة، مما جعل النظرية المالية تتخلى عنه وتتخذ على إثر ذلك مفهوم تعظيم ثروة المساهمين المنتظرة كبديل له. وانطلاقاً من ذلك تم تبني مفهوم القيمة من طرف النظرية المالية كهدف جوهري للمؤسسة،¹ جعلها تسعى إلى تعظيم قيمة المؤسسة وجعل مختلف القرارات المالية تصب في قالبها ولخدمتها.²

ظهر تعظيم قيمة المؤسسة كبديل لهدف الربح. فالقيمة قبل أن تكون هدفاً للمؤسسة كانت موضوع دراسة في النظرية المالية. يرجع الفضل في ظهور مفهوم القيمة الذي يعد أساس النظرية المالية إلى الاقتصادي J.B.Williams، وذلك في سنة 1938. بين أن قيمة أي أصل مادي أو مالي تتحدد انطلاقاً من قيمة جميع التدفقات المالية المقدرة من هذا الأصل، فأصبح هدف المؤسسة هو تعظيم قيمتها، أو بمعنى آخر تعظيم ثروة الملاك.

من خلال دراسة القيمة في الفكر الاقتصادي والمحاسبي والمالي نستنتج ما يلي:

✓ يعتبر الفكر الاقتصادي الإطار المرجعي للفكر المحاسبي فيما يرتبط بقياس قيمة السلعة، وكذلك مرجعاً فكرياً للفكر المالي من خلال إسهامات المدرسة النيوكلاسيكية في بناء النظرية المالية وبالتحديد نظرية قيمة المؤسسة؛

✓ يرتبط موضوع القيمة في الفكر المحاسبي والمالي بقيمة السلعة، بالإضافة إلى قيمة المؤسسة على عكس الفكر الاقتصادي الذي ارتبط بالسلعة فقط نتيجة قدمه وعدم تزامنه مع ظهور المؤسسة. بمفهومها المتعارف عليه في الوقت المعاصر.

¹ Hirigoyen G., Caby J.: (2001), la création de valeur de l'entreprise, édition Economica, Paris , p5-6.

² هواري سويسبي، مرجع سابق، ص30-32.

فالفكر المحاسبي يتطرق لقيمة عناصر الميزانية، بينما يركز الفكر المالي بشكل أكبر إلى قيمة المؤسسة وأسهمها؛ بعد دراسة القيمة عبر المدارس المختلفة. يمكن الوقوف على بعض المفاهيم المرتبطة بالقيمة، نلخصها في الجدول الموالي:

الجدول رقم (12): مفاهيم أخرى للقيمة

القيمة	الشرح
القيمة السوقية	تعبر عن قيمة الأصل في السوق، تتحدد على أساس تقييم المستثمرين للأرباح المتوقعة في المستقبل.
القيمة الدفترية	تعبر عن القيمة المحاسبية التاريخية للأصل المعني ناقص الاهتلاك المجموع.
القيمة المتبقية الاقتصادية	تمثل المبلغ الذي يتم الحصول عليه من بيع أصل انتهت مدته النفعية ولكن لم تستنفذ منافعه الاقتصادية
القيمة التساهمية	حسب النظرية المالية القيمة التي تعالجها مالية المؤسسة هي القيمة المالية للمساهمين (قيمة السهم).
قيمة الزبون	القيمة حسب ما يراها الزبون تعتمد على مفهوم الجودة فالسلعة أو الخدمة ذات جودة تلي حاجات ورغبات الزبون، إذ خلق القيمة يأتي من تعظيم العلاقة : جودة / تكاليف، وتعتبر قيمة الزبون هي قيمة نسبية لأنها تختلف من زبون لآخر.
القيمة التنافسية	القيمة التنافسية هي نتيجة لعلاقات المؤسسة مع بيئتها. وخلق القيمة هنا هو نتيجة للاختيارات والتوفيق لأعمال المؤسسة بغرض خلق ميزة تنافسية.
قيمة المؤسسة	القدرة على خلق قيمة المؤسسة تكمن في إمكانية خفض تكاليف تشغيلها واتخاذ القرارات الرشيدة وتحسن أدائها، فالقيمة تعتمد إذاً على كفاءات المنظمة أي استعدادها للتسيير والتنظيم. وأي أداء سيء للتشغيل وإدارة المؤسسة تتولد تكاليف مخفية تعرقل قيمة المنظمة.
القيمة الاجتماعية	تمثل نوعية ظروف العمل بالنسبة للعمال والموظفين ورضاهم عنها. تستطيع أيضاً أن تتضمن بعداً خارجي وترجع إلى المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة أي التفاعل بين المؤسسة وبيئتها الخارجية.
القيمة الاقتصادية	هو ما يقبل أن يدفعه الزبون مقابل حصوله على السلعة فائض اقتصادي أو هامش اقتصادي متأني من الفرق بين العائد والتكلفة.

المصدر/ من إعداد الباحثة

يتبين من خلال الجدول السابق أن لكل سلعة أو مؤسسة اقتصادية قيمة معينة مختلفة في الزمان وحسب الوضعية وحتى في نظر الأطراف المهتمة بالمؤسسة. نركز في بحثنا على قيمة المؤسسة. مادامت هذه القيمة هي هدف المؤسسة فهي تضمن لها النمو والاستمرارية، كان لزاماً معرفة العناصر المختلفة التي تساهم في تعظيم القيمة، من بينها الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية وهذا ما سنتناوله لاحقاً.

المطلب الثاني: خلق القيمة داخل المؤسسة الاقتصادية

عُرف مفهوم خلق القيمة في الدول الأنجلوسكسونية في السنوات الأخيرة كهدف أساسي بالنسبة لمسيرى كبريات المؤسسات العالمية. حيث أن ثلث التقارير السنوية المنشورة سنة 1998 الخاصة بـ 100 مجمع صناعي وتجاري في فرنسا تتمحور كلها حول مصطلح خلق القيمة. هذا الأخير يركز على المدخل التعاقدى بين الملاك والمسييرين بالمؤسسة وهذا بعد انفصال الملكية عن التسيير. فتجلى هذا الهدف الذي تسعى الإدارة المالية إلى تحقيقه المرتبط ارتباطا وثيق بتعظيم قيمة المؤسسة.¹

الفرع الأول: مفهوم خلق القيمة

يعتبر مفهوم خلق القيمة من المسائل المعقدة على مستوى الساحة المالية، كما لا يعتبر مفهوما حديثا. فقد تناوله Alfred Marshall سنة 1980 تحت اسم "الربح الاقتصادي" يعرفه بأنه: "رأس المال المستثمر مضروب في الفرق بين العائد على الاستثمار وتكلفة رأس المال".²

أما Donaldson Brown فقد تناول هذا المفهوم في مقال كتبه سنة 1924 بقوله: "إن هدف التسيير ليس بالضرورة تحقيق مردودية عالية من رأس المال، لكن ضمان نمو في النشاط يحقق ربح على الأقل مساو لتكلفة رأس المال الإضافي المطلوب".³

خلق القيمة يعني تقديم نفع يزيد عن التكلفة. لكي تنجح المؤسسة على المدى الطويل يجب أن تسعى لخلق القيمة لكل الأطراف المرتبطة والمتأثرة بالنشاط متمثلين في المساهمين والعملاء والموظفين والمجتمع، وعدم تحقيق قيمة لأي من الأطراف سيدفع المؤسسة لتقليص نشاطها مما يؤثر على ما تسعى لتحقيقه من أهداف.

وقياس القيمة للمساهمين أمراً ممكناً من خلال مقارنة المنافع التي يحصلون عليها بالتكاليف التي تحملوها. أو بمعنى آخر زيادة العائد الذي يحصلون عليه عن تكلفة رأس المال والتي تتحدد بناء على تكلفة الفرصة البديلة. أي ما يمكن أن يحصل عليه المساهمين من استثمار نفس المال في مجال آخر له نفس الدرجة من المخاطر.

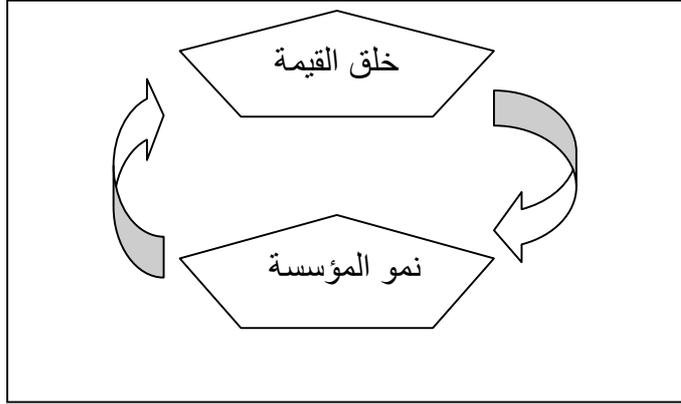
¹ Richard .J, Simon.B et associés, Secafi Alpha et associés : (2000), **Analyse financière et gestion des groupes**, Economica, Paris, P 326.

² Denis Dubois : (2000), **la création de valeur**, IEF, Paris, 2000, p 4.

³ Christian Hoarau, Robert Teller : (2001), **Création de valeur et management de l'entreprise**, Vuibert, Paris, p 7.

وللقيمة علاقة بنمو المؤسسة. كون خلق القيمة يؤدي إلى استخدامات جديدة، أي نمو أصول المؤسسة وتنوع نشاطها، وبالتالي تحقيق النمو والاستمرار في ظل بيئة سريعة التغير. وأن تحقيق النمو يؤدي بدوره إلى زيادة قدرة المؤسسة على خلق القيمة في المستقبل. ومنه فالعلاقة بين النمو وخلق القيمة علاقة تبادلية، نوضحها في الشكل الموالي:

الشكل رقم(29): العلاقة بين نمو المؤسسة وخلق القيمة



المصدر/ من إعداد الباحثة

إن خلق القيمة بالمؤسسة مرتبط بالمحاور الأساسية التالية:¹

1. **تدنية تكلفة رأس المال:** وذلك من خلال تكوين توليفة مناسبة من مصادر التمويل تتلاءم و قيد تدنية التكاليف وذلك اعتمادا على التكلفة المرجحة لرأس المال، و التي تعبر عن المجموع المرجح لتكلفة الاستدانة وتكلفة الأموال الخاصة. وبالتالي فالمؤسسة مخيرة بين الاعتماد على الاستدانة تحت قيد تكلفة سعر الفائدة والاعتماد على تدعيم الأموال الخاصة تحت قيد توزيع أرباح الأسهم ؛
2. **تعظيم الإنتاج وتنوع النشاط:** ذلك لان ذلك يساهم في تدنية التكاليف من خلال امتصاص التكاليف الثابتة بسبب العلاقة العكسية بين حجم الإنتاج و التكلفة الثابتة للوحدة الواحدة حسب قانون اقتصاديات السلم. وتحقق ذلك بتطبيق عدة استراتيجيات مثل إستراتيجية تنوع النشاط، والتي تؤدي إلى تعظيم الإنتاج والتقليص من المخاطر الاقتصادية والمالية؛
3. **تطبيق أساليب تسييرية محكمة:** كاستخدام مراقبة التسيير والموازنات التقديرية، وتطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية والتخلي عن الأساليب التقليدية التي أصبحت لا تواكب التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال. وتبني الأساليب الحديثة لخلق وتعظيم القيمة موضوع سنتطرق إليه لاحقاً بشكل من التفصيل.

¹ بن ساسي إلياس: (2005)، النمو و مفهوم خلق القيمة كمؤشر للأداء المالي و الاستراتيجي للمؤسسة، حالة المؤسسة الوطنية للتنقيب بحاسي مسعود ENAFOR، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات 8-9 مارس، جامعة ورقلة، الجزائر، ص 343-344.

الفرع الثاني: أسباب تطور خلق القيمة

تجدر الإشارة إلى أن هناك العديد من العوامل التي أدت إلى تطور هذا المفهوم نحاول تلخيصها في العناصر التالية:

1. **التحولات في البيئة الاقتصادية للمؤسسة:** شهدت السنوات الأولى من القرن الماضي بروز مداخل التقييم التي طورت لتتلاءم وما يمليه السوق. وتجنبنا لكل المؤشرات التي تعتمد على التقييم المحاسبي وحده ظهر مفهوم خلق القيمة. كذلك الحركة الواسعة لعروض الشراء (OPA)، أدت إلى إعادة تحديد مكانة ودور المساهم في إستراتيجية المؤسسة؛¹
2. **العولمة والتمويل:** في السنوات الأخيرة من القرن الماضي يلاحظ الانتشار الكبير لظاهرة تدويل أنشطة المؤسسة، ما أدى إلى تطور الهندسة المالية وظهور صيغ جديدة للتمويل. فالهيكل المالي للمؤسسة أصبح يخضع لمنطق آخر مختلف عما كان سائدا من قبل بسبب استراتيجيات الاندماج التي تتبناها المؤسسة سعيا منها لتحقيق الهيمنة الكاملة على الأسواق العالمية؛
3. **الحاجة إلى الأموال:** أدى ارتفاع أسعار الفائدة في سنوات الثمانينات إلى اتساع وتيرة المنافسة بين المتعاملين الاقتصاديين الخواص منهم والعموميين في سوق رأس المال، ما صعب من عملية الحصول على الأموال بحرية أكبر، الأمر الذي جعل المؤسسات تبحث عن معيار تحتكم إليه لتحقيق الاستقرار المالي خلال المدى الطويل والمعبر على قدرة المؤسسة من الناحية المالية على ضمان حقوق الدائنين؛
4. **التغير في اديولوجية المسير:** خلق القيمة ليس سهل التحقيق بل لا يتم إلا بإتباع استراتيجيات جد معقدة في جميع المستويات بالمؤسسة. فهذه الأخيرة لم تعد عبارة عن تلك العلبة السوداء المغلقة، بل هي منفتحة على محيطها من خلال مدخلاته ومخرجاتها فيه، ما أدى إلى تطور تفكير المسير الحالي للنظر بأفق أبعد لتحقيق هدف خلق القيمة لضمان استمرارية المؤسسة في السوق على المدى الطويل، وبالتالي الحصول على أكبر قدر من المكافآت.

الفرع الثالث: نتائج تطور خلق القيمة

إن تطور مفهوم خلق القيمة أفرز العديد من النتائج نذكرها كما يلي:²

¹ Christian Hoarau, Robert Teller, Op.cit, p 3.

² Bulletin.C :(2000), Création de Valeur Actionariale et Communication Financière, n° 346, Bourse de Paris, p5.

1. التركيز على المردودية: لقد جعلت التطورات التي حدثت في نهاية الثمانينات المؤسسة الاقتصادية تركز على المردودية نظراً لارتفاع معدلات الفائدة في تلك الفترة. ونتج عن ذلك إعادة النظر في مردودية المؤسسة وذلك في محاولة لتحديد العناصر الأساسية لزيادتها.

وفي نفس الفترة شهد نمو لمقاييس المردودية وتعددتها بسبب ظهور منتجات مالية جديدة، ومن هنا زاد التركيز في عملية تقييم قرارات الإدارة المالية على المردودية باعتبارها إضافة لعنصر الخطر المحددين لقيمة المؤسسة؛

2. إدماج تكلفة الأموال الخاصة: تكلفة الأموال الخاصة في ظل خلق القيمة ليست هي تكلفة الديون فقط لأن الأموال الخاصة ليست مورد عديم التكلفة، باعتبار السهم أصل ذو خطر وحامله يطلب معدل مردودية مرتفع. ففي حالة انخفاض المردودية التي يحققها المساهمون فإن سلوكهم في السوق يتغير من خلال توجيههم إلى قطاع آخر قادر على تقديم مردودية أعلى؛

3. التغير في نمط إدارة المؤسسة: إن تغير نمط اتخاذ القرارات على مستوى المؤسسة الاقتصادية وسبل إدارتها من خلال ما يسمى في الوقت الراهن حوكمة الشركات أعطى لعملية التسيير شفافية أكبر من خلال إدماج سلطة المساهمين وباقي الشركاء. وهذا بسبب الاضطرابات والفضائح المالية المسجلة على مستوى الأسواق العالمية والتي ميزت السنوات الأخيرة.

المطلب الثالث: تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية

الفرع الأول: الفرق بين تعظيم القيمة وتعظيم الربح

لقد امتد الجدل في الأوساط المالية ليشمل ما إذا كان الهدف الأكثر قبولا من طرف المديرين هو تعظيم الربح أو تعظيم قيمة المؤسسة الذي يعتبر تحديدها من أصعب المشاكل في مالية المؤسسة. يمكن استعراض أوجه هذا الجدل فيما يلي:

1. مفهوم تعظيم الربح والانتقادات الموجهة له:

1.1. مفهوم تعظيم الربح: يعتبر الربح المبرر الأساسي لوجود أي مؤسسة لأنه يسمح لها بتعزيز طاقتها التمويلية التي تستعملها في توسيع قدراتها الإنتاجية وتطويرها أو على الأقل الحفاظ عليها. وعليه الصمود أمام منافسة المؤسسات الأخرى والاستمرارية في النشاط.

نظرية الاقتصاد الجزئي النيوكلاسيكي منذ وقت طويل تُقر بأن الهدف الأساسي للمؤسسة هو تعظيم الربح¹، ما يعني أن المؤسسة قادرة على تعويض ومكافأة الملاك الذين ساهموا في نشاطها؛ مما يعزز من ثقتهم فيها ويشجعهم على مواصلة التعامل معها.

2.1. الانتقادات الموجهة لهدف تعظيم الربح: وجهت العديد من الانتقادات لهدف تعظيم الربح كهدف للإدارة المالية بالمؤسسة نذكر منه:

- ✓ **كلمة غامضة:** يقصد بالربح معدل العائد على السهم أم العائد على المبيعات أو على إجمالي أصول المؤسسة. وتعظيمه في الأجل الطويل حتى ولو تعارض مع تحقيقه في الأجل القصير؛
- ✓ **غير إنساني:** حيث ينطوي عليه استغلال الإنسان أسوء استغلال، والرفع من الأسعار كلما أمكن ذلك حتى يتم الوصول بقيمة الأرباح إلى أقصى حد ممكن؛
- ✓ **يتجاهل المخاطر:** بشأن التدفقات النقدية المستقبلية². المؤسسة تفضل التدفقات النقدية المؤكدة على التدفقات النقدية المحتملة في حالة تساوي تلك التدفقات في المشاريع الاستثمارية. ففي حالة الاعتماد على

¹ Hutin Hervé: (2000), Toute la finance d'entreprise en pratique, d'Organisation, Paris, p253.

² منير إبراهيم هندي: (1998)، الإدارة المالية: مدخل تحليلي معاصر، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، مصر، ص 10-13.

الربح فالانحياز يكون تجاه المشروعات الأكثر ربحاً بغض النظر عن المخاطر، في حين أن المساهمين لا يقبلون بالمشاريع ذات المخاطر المرتفعة؛

✓ **قصير الأجل:** يمثل وجهة نظر محدودة، فيمكن للمؤسسة أن تحقق أرباح في المدى القصير وهذا لا يعني استمرار نشاطها في المستقبل إذا كانت هذه الأرباح ضئيلة مقارنة بحجم الموارد المستخدمة من طرف المؤسسة؛

✓ **لا يأخذ بالقيمة الزمنية للنقود:** فلو حقق مشروعان ربحاً متساوياً، أحدهما حققه في السنة الأولى، والآخر في السنة الموالية، فالربح بالمفهوم المطلق متساو في الحالتين. ولكن لو أخذنا عنصر الزمن بعين الاعتبار فلن يتساو إلا إذا كان سعر الفائدة أو الخصم يساوي صفراً، ومثل هذا الإشكال لا يثار إلا عند استعمال صافي القيمة الحالية في عملية الاختيار بين المشروعين؛

✓ **اعتماده على المعطيات التي توفرها المحاسبة العامة:** تمثل المحاسبة العامة لقواعد قانونية وضريبية تؤثر كثيراً على المعنى الذي تؤديه مختلف المقادير المحاسبية والتي من بينها الربح، وبالتالي تقلل من مصداقية التحليل؛

✓ **لا يعد معياراً للأداء:** تعتبر المردودية معياراً أفضل من الربح للحكم على أداء الإدارة المالية. فالربح عبارة عن رقم مطلق لا يشير إلى حجم رأس المال أو الاستثمارات التي حققته. بينما المردودية تربط بين الطرفين. الأمر الذي يسهل إجراء مقارنات مع معدلات المردودية للسنوات السابقة ودراسة تطورها وإجراء مقارنات مع مؤسسات تنتمي إلى نفس القطاع لكن تختلف في أعبائها الضريبية وتختلف في هيكلها المالي.

2. مفهوم تعظيم قيمة المؤسسة

يعتقد العديد من رواد الإدارة المالية وعلى رأسهم كل من Van ، Lall و Pogue ، Schall ، Haley ، Horne أن تعظيم قيمة المؤسسة، أو ما يعبر عنه أحياناً بالقيمة السوقية للأسهم، ما هو إلا تعظيم لثروة الملاك ويمكن أن يكون مقبولاً من وجهة نظرهم كهدف للإدارة المالية.¹

على اعتبار أن هدف تعظيم قيمة المؤسسة يمكن أن يتخذ كمعيار للحكم على القرارات المالية ويتجاوز القصور في اعتبار هدف تعظيم الربح كهدف للإدارة المالية من وجهة نظر الأطراف المعنية بنشاطها.

¹ منير إبراهيم هندي، مرجع سابق، ص14.

يمكن أن نستنتج أن الربح يأتي كهدف أول للمؤسسة لأنه المفتاح الذي يدفع إلى تحقيق العديد من الأهداف الثانوية، ولكن يبقى تعظيم قيمة المؤسسة هدف استراتيجي. فالمساهمون يفضلون تعظيم الثروة في الأجل الطويل بدلا من زيادة الأرباح في الأجل القصير. تعظيم الربح وديمومته يعتبر جزءاً من إستراتيجية تعظيم قيمة المؤسسة.

الفرع الثاني: اعتبارات هدف تعظيم قيمة المؤسسة

لهدف تعظيم القيمة العديد من الاعتبارات نذكرها:

- يعكس الكثير من المتغيرات التي تهم المستثمر مثل العائد المحقق، وتوقيت حدوثه ومدى استمراره ومدى التأكد من إمكانية تحقيقه؛¹
- يعتبر معيارا لتقييم كفاءة الإدارة المالية من خلال قراراتها المالية خصوصا بعد انفصال الملكية عن الإدارة وتعدد الأشكال القانونية للمؤسسات؛
- يعكس الاستخدام الفعال للموارد الاقتصادية الوطنية من خلال الكفاءة في تخصيص مدخرات المستثمرين عبر الزمن بإحداث أفضل توليفة بين العائد والمخاطرة؛
- تعتبر إستراتيجية طويلة الأجل تأخذ في الاعتبار أن الملاك يعطون أهمية خاصة للتوزيعات النقدية المنتظمة بغض النظر عن حجمها.²

الفرع الثالث: وجهة نظر الأطراف المعنية بتعظيم قيمة المؤسسة

الجدل القائم في ظل النظرية المالية حول المعيار الذي يمكن الحكم به على مدى كفاءة القرارات المالية في تحقيق هدف الإدارة المالية امتد ليشمل ما إذا كان هذا الهدف الأكثر قبولا من طرف المعنيين بنشاط المؤسسة وهم الملاك، الإدارة، العمال، والمجتمع...، وفيما يلي عرض لها:

1. وجهة نظر الملاك: في إطار الإدارة تنشأ علاقة الوكالة بين الملاك والإدارة. بموجب هذه العلاقة تصبح إدارة المؤسسة وكيل الملاك تفوض لها سلطة اتخاذ بعض القرارات. لذا من المتوقع أن يقوم الوكيل برعاية مصالح موكله، بأن يسعى إلى تحقيق الهدف المخطط له وهو تعظيم قيمة المؤسسة ومن ثم تعظيم ثروتهم. فالملاك هم

¹ جمال الدين المرسى، أحمد عبد الله اللحيح: (2006)، الاستثمار والتمويل بين النظرية والتطبيق، دار زهران، عمان، ص25

² عبد الجبار حنفي: (2002)، مدخل اتخاذ القرارات، مكتبة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، مصر، ص25.

أصحاب المصلحة في بقاء المؤسسة واستمراريتها، فمن الضروري أن يحقق نشاط الإدارة المالية الأهداف الخاصة بهم وبالتالي مدى صحة هدف تعظيم قيمة المؤسسة للحكم على القرارات المالية من طرف الملاك؛

2. وجهة نظر الإدارة: المؤسسة لا تسعى دائما إلى تحقيق هدف الملاك كما يبدو، وإنما إلى تعظيم الثروات والتي تشمل الحصول على أقصى ما يمكن من المكافآت والحوافز وكذلك البقاء في وظائفهم أطول فترة ممكنة مما قد يدفعها إلى رفض قرارات تؤدي إلى تعظيم قيمة المؤسسة لأن هذه القرارات تنطوي على مخاطر كبيرة قد تؤدي في حال فشلها إلى عزلهم عن الوظيفة. وتسمى كذلك إلى تخصيص جزء من الموارد المالية لتحسين الأوضاع الاجتماعية للعمال من خلال تحسين مرتباتهم، وزيادة في حجم المكافآت والعلاوات وغيرها من القرارات التي تؤثر حتما على ثروة الملاك. فنجد أن هدف تعظيم قيمة المؤسسة يتحقق بواسطة الإدارة عن طريق الوسائل التي يستطيع بها الملاك إقناع الإدارة على تحقيقه كالاتي:¹

✓ **الحوافز أو التعويضات:** يقوم هذا الأسلوب على منح الإدارة تعويضات أو حوافز مالية مناسبة، حيث يراعى عند تصميم هيكل الحوافز يحقق هدف الملاك من خلال الرواتب، العلاوات... وغيرها؛

✓ **التدخل المباشر من المساهمين:** تزايد في العقود الأخيرة حجم المؤسسات فتزايدت أهمية المستثمر المؤسس على المستثمر الفردي. نظرا لأهمية هذه المؤسسات وخصوصا المؤسسات المالية وشركات التمويل في هيكل الملكية وامتلاكها حصصا معتبرة في المشروعات يمكنها أن تتدخل إذا رأت ميرا لذلك وهذا لتحسين أداء المؤسسة حفاظا على مصالحها.

3. وجهة نظر الدائنين: يبحث المقرضون بالدرجة الأولى عن إمكانية الحصول على مكافآت جيدة وتسديد أكيد للقروض التي يقدمونها للمؤسسة. يفضل هؤلاء التعامل مع المؤسسة التي لها قدرة على سداد التزامها. يكون هناك تعارض بين مصالح الملاك التي تسعى الإدارة في المؤسسة إلى تحقيقها، ومصالح الدائنين الذين يسعون إلى توفير الحماية لأنفسهم.

يتابع المقرضون ما يجري داخل المؤسسة سواء بأنفسهم أو بواسطة وكلاء، لمعرفة مدى التزام الإدارة بعقد الاقتراض الذي ينص عادة على ضرورة الرجوع إلى المقرضين قبل اتخاذ قرارات تؤثر على مصالحهم مثل قرارات شراء أصول جديدة، والقرارات الخاصة بإجراء توزيعات أو زيادة المرتبات وغيرها. وهذا يدل على وجود آليات تحد من التعارض بين أهداف الدائنين. وهكذا يظل هدف تعظيم قيمة المؤسسة هدفا قابلا للتحقيق؛

¹ عاطف وليم أندراوس: (2006)، التمويل والإدارة المالية للمؤسسات، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، ص37.

4. **جهة نظر العاملين:** يعتبر العاملون شركاء في ملكية المؤسسة، شأنهم شأن المساهمين. العمال يقدمون العمل للحصول على الأجر. لذا فمن المتوقع أن يتمثل هدف العاملين في تعظيم ثروتهم من خلال تعظيم أرباحهم. لتحقيق هذا الهدف يجب على الإدارة أن لا تخصص مداخلها بالكامل للقرارات التي تهدف فقط إلى تعظيم ثروات الملاك، بل ينبغي تخصيص جزء من هذه المداخل نحو مجالات تسهم في تعظيم ثروات العاملين كرفع مستوى الأجر، زيادة التحفيزات المادية...

5. **وجهة نظر المجتمع:** برز بوضوح في مجال الأعمال مصطلح المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، وأصبح موضوع نقاش للباحثين عموماً. فهناك إجماع على أن هذا المفهوم يدخل في إطار احترام أخلاقيات العمل والقيم المثلى. المجتمع ينظر إلى إدارة المؤسسة على أنها مسؤولة، ليس فقط عن تحقيق أهداف الملاك، العاملون، والإدارة، بل أنها مسؤولة أيضاً عن تحقيق الرفاهية والرخاء للمجتمع، كإسهام في تمويل برامج التعلم، الصحة العامة، حماية البيئة، الحد من البطالة... وباستبعاد الأساليب غير الشرعية كتكوين احتكارات ضخمة ومخالفة قواعد السلامة والأمان... هدف تعظيم القيمة يؤدي إلى تحقيق المنفعة للمجتمع، كما يلي:¹

- ✓ هدف تعظيم القيمة يتطلب من المؤسسات ان تكون أكثر كفاءة وأقل تكلفة مما ينتج عنه سلع وخدمات بجودة عالية وبأقل الأسعار؛
- ✓ يتطلب ذلك عملية تطوير للمنتجات مما يؤدي إلى ظهور تكنولوجيا و سلع حديثة وفرص عمل جديدة؛
- ✓ توفير تسهيلات ضرورية لتحقيق أكبر قدر من المبيعات التي تؤدي إلى زيادة قيمة المؤسسة.

¹ إلياس بن ساسي، يوسف قريشي: (2006)، التسيير المالي: دروس وتطبيقات، دار وائل، الأردن، ص285.

المبحث الثاني: علاقة قيمة المؤسسة الاقتصادية بتنافسياتها

عملية خلق القيمة وتعظيمها داخل المؤسسة مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بعدة عناصر تتمثل في تحسين الأداء، إدارة الموارد وكفاءة الإدارة، ترشيد القرارات وزيادة التنافسية، الإبداع والتميز، العلاقة مع العميل، قيمة العلامة التجارية...أضف إلى ذلك الجوانب غير مادية كالأطر الأخلاقية واحترام المسؤولية الاجتماعية والبيئية للمؤسسة. كل هذه العناصر تؤدي إلى تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية.

من هنا يمكن القول أنه إذا لم تسعى المؤسسة لرفع جودة قراراتها وتحسن أداءها واكتسابها مزايا تنافسية لن تتمكن من تعظيم قيمتها، وسيؤدي بها الأمر إلى الزوال، خصوصاً في ظل التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال. رغم وجود العديد من العناصر المرتبطة بتعظيم قيمة المؤسسة، إلا أننا ركزنا في هذا المبحث على دراسة تنافسية المؤسسة في دعم خلق القيمة وتعظيمها، قسم هذا المبحث إلى:

المطلب الأول: مفهوم تنافسية المؤسسة؛

المطلب الثاني: قياس تنافسية المؤسسة؛

المطلب الثالث: دور الميزة التنافسية في خلق قيمة المؤسسة.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول التنافسية

نظرا لأهمية مفهوم التنافسية في ظل ديناميكية الأسواق الدولية في الوقت الحالي، وكونه يحفظ للمؤسسة بقاءها ونموها ضمن قطاع أعمالها الذي تنشط فيه. يتم التطرق لمختلف المفاهيم المتعلقة بالتنافسية المؤسسة.

الفرع الأول: تعريف التنافسية

نظرا للأهمية التي تكتسبها التنافسية في أدبيات الفكر الاقتصادي المعاصر. تعددت التعاريف الخاصة بها من بينها نذكر:

تعرف المنافسة على أنها "نظام من العلاقات الاقتصادية ينطوي تحته عدد كبير من البائعين والمشتريين كل منهم يتصرف مستقلا عن الآخرين للبلوغ بأرباحه إلى الحد الأقصى، فهي الوسط الذي يتم فيه مراقبة الأسعار والجودة عن طريق السوق الذي يتصف بدرجة عالية من تشابه السلع والخدمات"¹.

ركز التعريف على أن التنافسية هدفها الأساسي تعظيم الأرباح، وأهم أهداف أخرى من الاستمرار والنمو في السوق، فإذا سعت المؤسسة لتعظيم ربحها مؤقتا، فهذا لا يعبر عن نموها وبقائها في الأمد الطويل.

فضلا على ذلك نجد بعض التعاريف للتنافسية تركز على مدى قدرة المؤسسة الحفاظ على مكائنها في سوق تنافسي وعدم التأثر والاستسلام لعناصر البيئة التنافسية. على هذا الأساس تكون المؤسسة تنافسية إذا كانت: "قادرة على الحفاظ باستمرار (بصفة دائمة) وبطريقة طوعية في سوق تنافسي ومتغير، بتحقيق معدل ربح على الأقل يساوي المعدل المطلوب لتمويل أهدافها"².

أهم ما نستنتجه من هذا التعريف بالنسبة للشركات العملاقة والطموحة هو أنها لا تتوقف على الافتخار والاكتفاء بمركزها التنافسي الحالي، بل تسعى جاهدة وباستمرار تحسين هذا المركز بصفة دورية بتتبع كل صغيرة وكبيرة في السوق، سواء من ناحية أذواق ورغبات المستهلكين، المنافسة والقوانين... أي بصفة عامة مراعاة التدفق المستمر والتأثير الناجم عن المتغيرات البيئية التي يعرفها الاقتصاد العالمي.

كما تعرف التنافسية على أنها: "القدرة على إنتاج السلع والخدمات بالتنوع الجيدة والسعر المناسب، وفي الوقت المحدد، وهذا يعني تلبية حاجات المستهلكين بشكل أكثر كفاءة من المؤسسات الأخرى"³.

من التعاريف السابقة نستنتج أن التنافسية هي القدرة على تحقيق مجموعة من الأهداف بشكل أفضل من المنافسين، بالاعتماد على مجموعة من المقومات، واستغلالها في تحقيق التميز في أداء مجموعة من المهام (الجودة،

¹ سليم سداوي: (2008)، المنافسة في سوق الهاتف النقال (موبليس نموذجاً)، الدار الحديثة للكتاب، الجزائر، ص 54.

² فرحات غول: (2006)، مؤشرات تنافسية المؤسسة الاقتصادية في ظل العولمة الاقتصادية (حالة المؤسسات الجزائرية)، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، ص 86.

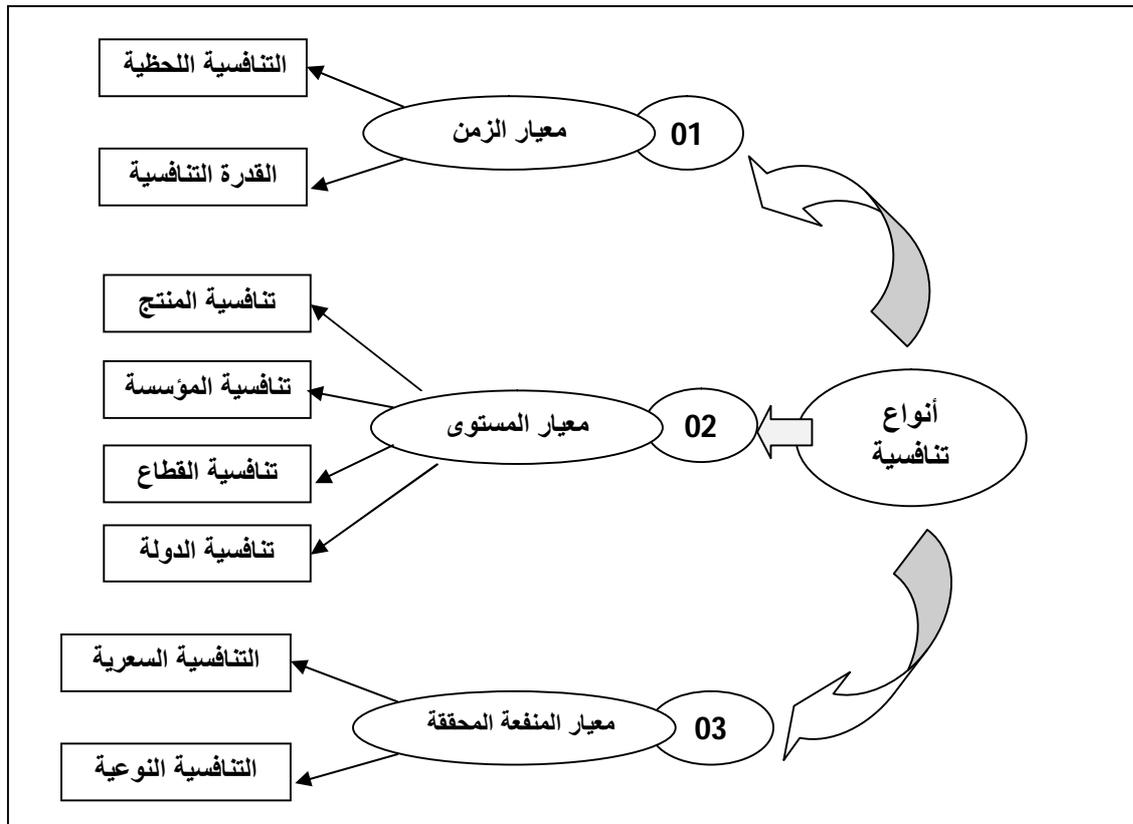
³ محمد قريش: (2008)، الإبداع التكنولوجي كمدخل لتعزيز تنافسية المؤسسة الاقتصادية، مجلة العلوم الانسانية، جامعة بسكرة، العدد 37، ص 16.

السعر، التسويق، تكنولوجية...) بشكل دائم ومستمر، بالنظر إلى المتغيرات الديناميكية للمنافسة التي تواجهها وتحركات المنافسين في ظل شروط المنافسة.

الفرع الثاني: أنواع التنافسية

تصنيف التنافسية إلى عدة تصنيفات بالاستناد إلى الاختلاف الموجود بمعايير ووجهات التصنيف سواء كان على مستوى المؤسسة بذاتها، والتي تستند إليها تصنيفات تحتية للتنافسية (سعرية ونوعية)، على مستوى قطاع العمل (الجزئي) أو على مستوى الاقتصاد الكلي وفقا للمعايير المبينة في الشكل الموالي:

الشكل رقم (30): أنواع التنافسية



المصدر/ من إعداد الباحثة

من خلال الشكل السابق يتضح أن التنافسية تنقسم من خلال عدة معايير كالتالي:¹

1. وفق معيار الزمن: تنقسم التنافسية حسب هذا المعيار إلى:

- التنافسية اللحظية: تعتمد على النتائج الايجابية المحققة خلال دورة محاسبية واحدة غير أنه لا يجب أن تتفاعل بشأنها لكونها قد تنجم عن فرصة عابرة في السوق أو ظروف أخرى جعلت المؤسسة في وضعية احتكارية؛

¹ عطا الله وراد خليل: (2005)، دور التنافسية في دعم قرارات اقتصاد المعرفة والتنمية، المؤتمر العلمي الخامس حول اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية،

- القدرة التنافسية: تختص بالفرص المستقبلية وبالنظرة طويلة المدى من خلال عدة دورات استغلال، وتستند إلى جملة من المعايير والتي ترتبط فيما بينها بعلاقات متداخلة. هذا يدل على أهمية كل معيار في توضيح جانب من القدرة التنافسية.

3. وفق معيار المستوى: تنقسم التنافسية حسب هذا المعيار إلى:

- تنافسية المنتج: تعتبر أحد الشروط الضرورية لتنافسية المؤسسة ولكنه غير كافي. يتم الاعتماد على سعر التكلفة كمعيار لتقويم تنافسية منتج معين. ويمكن الاستناد إلى معايير أخرى تعتبر أكثر دلالة كالجودة، خدمات ما بعد البيع، لهذا لا بد من اختيار معايير تتيح التعرف على وضعية المنتج في السوق في وقت معين؛

- تنافسية المؤسسة: تتعلق بالعمليات التي تديرها المؤسسة من تسويق، إدارة الجودة الشاملة، التطور التكنولوجي... بالاعتماد على الموارد التي تملكها، واستغلالها من اجل التفوق على المنافسين؛

- تنافسية القطاع: قدرة مؤسسات قطاع معين في دولة ما على تحقيق النجاح عبر الأسواق الدولية دون الاعتماد على الحماية والدعم الحكومي، وتقاس من خلال الربحية الكلية للقطاع وميزانه التجاري، بالإضافة إلى مقاييس أخرى تتعلق بالجودة، والتكلفة؛

- تنافسية الدولة: هي القدرة على توفير البيئة الملائمة لتحقيق معدلات نمو مرتفعة، من خلال إنتاج سلع وخدمات تلقى نجاحاً في الأسواق العالمية.

4. معيار المنفعة المحققة: تنقسم التنافسية حسب هذا المعيار إلى:

- تنافسية سعرية: مثل التخفيضات التجارية أو الخصومات الممنوحة للعملاء؛

- تنافسية نوعية: مثل الجودة أو سرعة الاستلام وتفرد الخدمة بذلك أو خدمات ما بعد البيع.

الفرع الثالث: أهمية التنافسية

تكمن أهمية التنافسية فيما يلي¹:

- تعظيم الاستفادة من المميزات التي يوفرها الاقتصاد والتقليل من سلبياته حيث يشير تقرير التنافسية العالمي إلى أن الدول الصغيرة أكثر قدرة على الاستفادة من مفهوم تنافسية الدول الكبيرة، حيث تعطي التنافسية الشركات في الدول الصغيرة فرصة الخروج من محدودية السوق الصغير إلى رحابة السوق العالمي؛

¹ عماد صبيح الصفار: (2009)، تطوير المنظور الاستراتيجي للمحاسبة الإدارية باستخدام تحليل سلسلة القيمة، العدد 12، مجلة المنصور، الجامعة المستنصرية، العراق، ص20.

- تحرير القيود الخارجية والتي تظل الهاجس والتحدي الكبير لدول العام الثالث بتوفير نظام اقتصادي عالمي جديد يشكل فرصة للبلدان النامية متاح للاستفادة منه؛
- قدرة المؤسسات التي تملك قدرة تنافسية عالية على رفع مستو معيشة أفراد دولها بالنظر إلى انه وكما أشارت التقارير الدولية يرتبط مستو معيشة دولة ما بالدرجة الأولى بنسبة نجاح المؤسسات العاملة بها وقدرتها على اقتحام الأسواق الدولية من خلال التصدير أو الاستثمار الأجنبي المباشر.

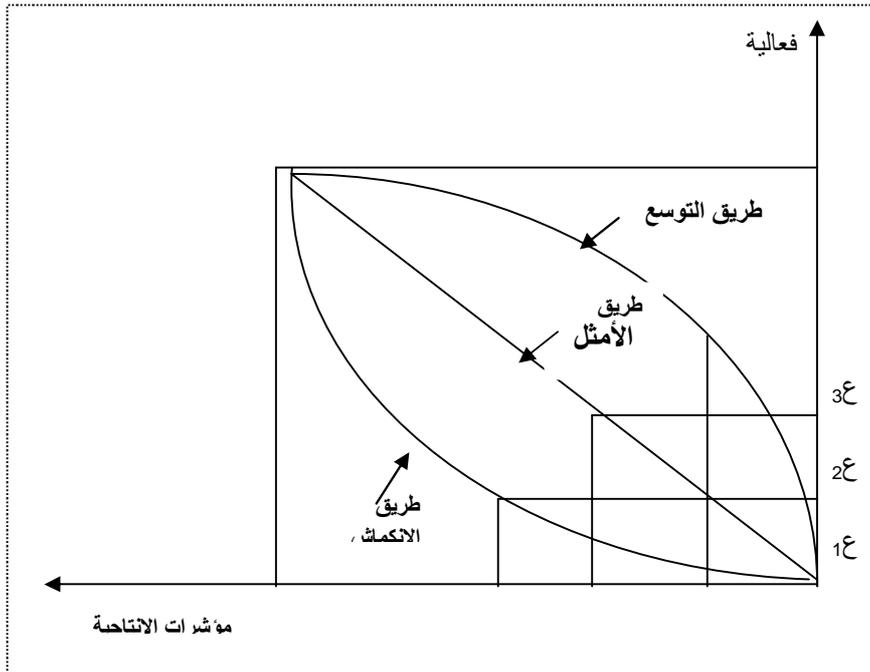
المطلب الثاني : قياس تنافسية المؤسسة الاقتصادية

نظرا لأهمية التنافسية في المؤسسة، زاد الاهتمام بقياسها. لا يوجد طريق واحد لقياس التنافسية، إذ يمكن التعرف على الموقع التنافسي للمؤسسة بالاستناد إلى الثنائية فعالية-إنتاجية، أو مقارنة أداء المؤسسة في السوق بأداء منافسيها.

الفرع الأول: الفعالية-الإنتاجية

- **الفعالية:** نقول عن مؤسسة انها فعالة إذا تمكنت من تحقيق الأهداف المنشودة؛
- **الإنتاجية :** وتعرف بأنها النسبة بين النتائج المحصل عليها والوسائل المسخرة لتحقيقها؛
- **الفعالية والإنتاجية معا:** إذ تعتبر التنافسية محصلة التوافق بين الفعالية والإنتاجية، وسيتم توضيح ذلك من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (31): طرق التنافسية المؤسسة



المصدر/ من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

عمار بوشناق (2002): الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية، مصادرها، تنميتها وتطويرها، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر، ص13.

من خلال الشكل السابق، يتضح أن:

- ✓ **طريق التوسع:** يعتمد على وجود تفكير تسويقي شامل متجه نحو إرضاء المتعاملين (الزبائن، الموردين، البنوك، مقدمي الخدمات) وجعلهم أكثر وفاء مما يسمح بتحقيق الفعالية؛
- ✓ **الطريق الأمثال:** يعد الأفضل لاعتماده على بناء قوة تنافسية في بيئة معقدة، وذلك من خلال الرفع من النتائج عن طريق كسب طلبات جديدة والاستغلال الفعال للوسائل؛
- ✓ **طريق الانكماش:** يهدف لمواجهة وضعية اقتصادية صعبة تتجه المؤسسة نحو البحث عن التوازن جديد بالاعتماد على الوفرة الإنتاجية، وحتى يتم التوصل إلى ذلك تقلص المؤسسة جزء من اليد العاملة غير ضرورية في سلسلة القيمة. غير أن هذا قد ينطوي الطريق على مخاطر باعتبار أن هذه العملية مست المهارات التي تدربت في المؤسسة والتي قد يصعب تعويضها مستقبلا.

إن معرفة الطريق المؤدي إلى اقتحام السوق التنافسية يتم من خلال حساب مرونة الإنتاجية بالنسبة للفعالية ويوجد ثلاث حالات وهي:¹

- إذا كانت المرونة أكبر من الواحد فهذا يوافق الطريق المسمى بالتوسع؛
- إذا كانت المرونة تساوي الواحد فهذا يوافق الطريق الأمثل؛
- إذا كانت المرونة أقل من الواحد فهذا يوافق طريقة الانكماش.

غير أنه وفي حالة المبالغة في البحث عن الإنتاجية على حساب الفعالية، فإن هذا قد يؤدي إلى تراجع المؤسسة داخل السوق ومن أجل الوصول إلى الطريق المؤدي إلى التنافسية لابد من التعرف على المؤشرات المعبرة والتي تفسر الإنتاجية والفعالية حتى يتم متابعتها عبر الزمن.

الفرع الثاني: قياس التنافسية مقارنة بالمنافسين

يتم مقارنة أداء المؤسسة بأداء المنافسين في السوق بالاعتماد على حساب حصة السوق النسبية والتي تمثل النسبة بين حصة سوق المؤسسة وحصة سوق المنافس الأحسن أداء. توجد ثلاث حالات وهي:

- حصة السوق النسبية أكبر من الواحد وهذا يعني أن أداء المؤسسة أحسن من أداء المنافس؛
- حصة السوق النسبية تساوي الواحد وهذا يعني أن للمؤسسة أداء يماثل أداء المنافس؛
- حصة السوق النسبية أقل من الواحد وهذا يعني أن للمؤسسة أداء أقل من أداء المنافس.

ومن خلال هذه المقارنة يمكن للمؤسسة أن:

- ✓ تكون في موقع جيد ويمثل أحسن النتائج؛
- ✓ تدفع المؤسسة لتحسين أدائها ومن ثمة تنمية وتطوير تنافسياتها.

في الأخير، يمكن النظر لعملية قياس التنافسية من زاويتين الأولى تعتمد على معيار داخلي وهو الفعالية والإنتاجية، والثاني خارجي من خلال مقارنة أداء المؤسسة بمنافسيها. لهذا لابد على المؤسسة الاعتماد على المعيارين بشكل متكامل. فمن غير الممكن الاعتماد على معيار بمعزل عن الآخر. بل يجب أن تكون هناك ازدواجية في النظر. بما يسمح بالمعرفة الدقيقة للموقع التنافسي للمؤسسة وبشكل منتظم، وبالتالي التصرف في الوقت المناسب. لهذا

¹ Didier Cazal, Anne Dietrich : (2003), Compétences et Savoirs : entre GRH et Stratégie, Les Cahiers de la Recherche, Claree, p 02.

يجب على المؤسسة أن لا تحصر التنافسية في مجموعة محددة من العوامل فحسب بل عليها دائما استكشاف ما يحيط بها من تغيرات وتطورات ومن ثم بناء معايير مناسبة ومضبوطة تساعد على معرفة درجة تنافسية المؤسسة مقارنة مع غيرها من المنافسين قصد تحسين أدائها وضمان بقائها ونموها.

المطلب الثالث: دور الميزة التنافسية في تعظيم قيمة المؤسسة

بعد التطرق إلى التنافسية سنتطرق من خلال هذا العنصر إلى الميزة التنافسية بمختلف أبعادها، حيث سنقدم مختلف التعريفات الخاصة بها، كما سنتطرق لمراحل تطورها ومصادرها ومحدداتها أيضا، ونبين دور الميزة التنافسية في تعظيم قيمة المؤسسة.

الفرع الأول: مفهوم الميزة التنافسية

في ظل اشتداد الصراع بين المؤسسات من أجل توسيع حصصها السوقية وجلب أكبر عدد ممكن من المستهلكين لاقتناء منتجاتهم. كل مؤسسة تعمل على إظهار إيجابياتها ونقاط قوتها والعناصر التي تتميز بها عن بقية المنافسين، ولهذا برز مفهوم الميزة التنافسية كوسيلة للتفوق والتميز على المنافسين.

1. تعريف الميزة التنافسية:

في الوقت الحالي أصبح مفهوم الميزة التنافسية الشغل الشاغل للباحثين الاقتصاديين. على هذا الأساس فالدخول في دائرة التنافس لا يعني القضاء على المنافسين وإنما تقديم منتجات ترضي المستهلكين تختلف عن المنافسين، ومن التعاريف التي أعطيت لها ما يلي:

تعرف الميزة التنافسية على أنها: "عبارة عن قوة دافعة، أو قيمة أساسية تتمتع بها المؤسسة وتؤثر على سلوك الزبائن في إطار تعاملهم معها، وتستمر لفترة طويلة بغض النظر عن طول أو قصر دورة حياة السلعة أو الخدمة التي تقدمها هذه المؤسسة"¹.

كما تعرف على أنها: "التميز في بعض الصفات أو العوامل لمنظمة الأعمال والتي تسمح لها بخدمة المستهلك بشكل أفضل من غيره، وتساهم في خلق المنفعة للمستهلك وتحقيق الأداء الأفضل في السوق"²

¹ الداوي الشيخ: (2004)، دور التسيير الفعال للموارد وكفاءات المؤسسة في تحقيق الميزة التنافسية، الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرص الاندماج في

اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية، جامعة ورقلة، الجزائر، ص 4

² Hao Ma : (1999), Creation and Preemption for Competitive Advantage Management Decision, Dunod ,Paris, P259.

إن هذا التعريف يوجه نحو القيمة التي تحققها المؤسسة لأسواقها المستهدفة وزبائنها من خلال خلق قيمة أفضل وتميزها عن منافسيها، بالاستناد إلى مجموعة الموارد والمقومات التي تملكها المؤسسة.

وينظر للميزة التنافسية على أنها " قدرة المؤسسة على تحقيق حاجات المستهلك، أو القيمة التي يتمنى الحصول عليها من المنتج، مثل الجودة العالية"¹. هي استثمار لمجموعة الأصول المالية، والبشرية، والتكنولوجية بهدف إنتاج قيمة للعملاء تلي احتياجاتهم.

من خلال التعاريف نستنتج أن الميزة التنافسية تعني تقديم منتجات متميزة عما يقدمه المنافسون في السوق وإرضاء الزبائن بشكل يختلف أو يزيد عنهم، وتستطيع المؤسسة الاقتصادية تحقيق ميزة تنافسية من خلال وضع إستراتيجية للتنافس مبنية نتائج التحليل الداخلي للبيئة المحيطة بها.

كما أن أهمية اكتساب الميزة التنافسية تتمثل في:²

- قدرة المؤسسة على إقناع زبائنها بما تقدمه لهم من منتجات تكون أكثر تميزاً من المنافسين، وما يؤول بالتالي إلى تحقيق رضاهم؛
- إمكانية حصولها على حصة سوقية أفضل وأكبر قياساً بالمنافسين، إذا ما حققت الرضا والقبول المطلوب لدى المستهلك وما يتوافق مع أهدافها الإستراتيجية المحققة؛
- تنعكس الزيادة في الحصة السوقية واستمرار النجاح على زيادة العوائد المالية والأرباح وبالتالي تعظيم قيمة المؤسسة؛
- التطلع إلى الخروج والانتقال من محدودية السوق الداخلية المحلية إلى رحابة السوق العالمية.

2. أنواع الميزة التنافسية

إن اكتساب الميزة التنافسية يساهم في خلق موقع تنافسي متميز، يسمح للمؤسسة بتحقيق أرباح أعلى من منافسيها. من خلال قدرة المؤسسة إما من خلال تميز منتجاتها أو بتكاليفها الأقل، وهذا ما يدفع إلى تقسيم الميزة التنافسية إلى نوعين أساسيين:³

1.1. ميزة التكلفة الأقل: هي قدرة المؤسسة على تصميم وتسويق المنتج بأقل تكلفة ممكنة بالمقارنة مع تكاليف المؤسسات الأخرى بما يؤدي تحقيق عوائد أكبر. للحصول على هذه الميزة يطلب فهم الأنشطة

¹ نبيل مرسي خليل: (1998)، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مركز الإسكندرية للكتاب، مصر، ص 80

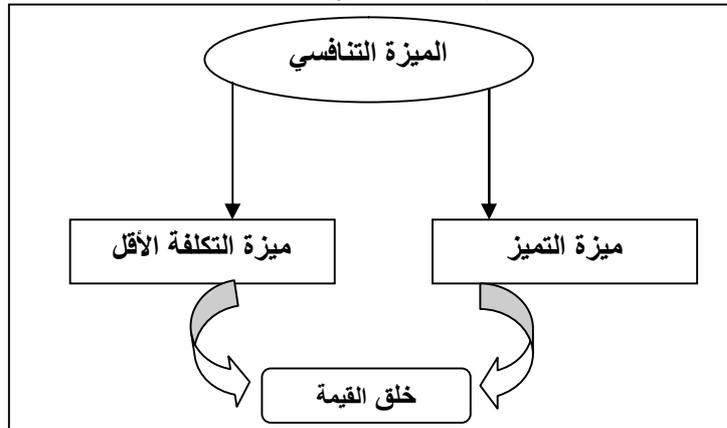
² تامر البكري: (2006)، التسويق أسس ومفاهيم معاصرة، دار اليازوري العلمية، الأردن، ص 278.

³ نبيل مرسي خليل، مرجع سابق، ص 84-85.

الدرجة في سلسلة القيمة والتي تعد مصدرا هاما للميزة. مع العلم أن الوضعية التنافسية للمؤسسة في مختلف المجالات الاستراتيجية تمر عبر تقييم أو تحديد أهمية المزايا التي تتمتع بها مقارنة مع منافسيها فيما يتعلق بالتكاليف.

2.2. ميزة التميز: هي قدرة المؤسسة على تقديم منتج متميز وفريد له قيمة مرتفعة من جهة نظر المستهلك (جودة عالية، خصائص فريدة، خدمات ما بعد البيع) لذا يصبح من الضروري فهم الظروف المحتملة لتمييز المنتج من خلال أنشطة حلقة القيمة وتوظيف قدرات المؤسسة لتحقيق جوانب التمييز. والشكل الموالي يوضح هاتان الميزتان:

الشكل رقم (32): أنواع الميزة التنافسية



المصدر/ نبيل مرسي خليل: (2008)، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مركز الإسكندرية، مصر، ص 85

من خلال الشكل السابق يتضح أن امتلاك المؤسسة كلا الميزتين أو أحدهما يمكن من الحصول على قدرة تنافسية وبالتالي خلق قيمة والحفاظ على الاستمرارية والنمو في ظل بيئة يسودها التغيير السريع والتعقد.

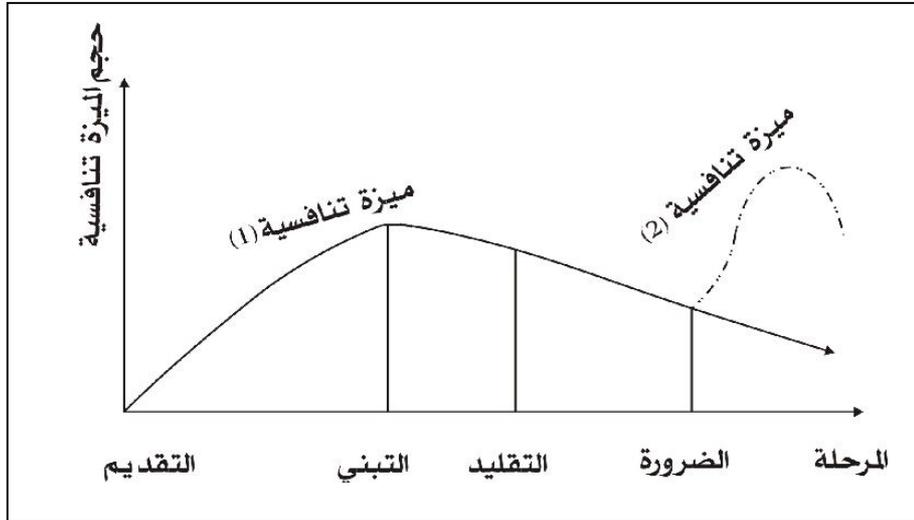
3. محددات الميزة التنافسية

إن الميزة التنافسية للمؤسسة تتحدد وفقا لمتغيرين أساسيين من خلالهما تتحدد مدى قوة إمكانيات المؤسسة على مواجهة المنافسين أو الصمود أمامهم، والبقاء محتكرا لهذه الميزة لأكثر فترة ممكنة. المتغيرين هما حجم الميزة التنافسية ونطاق التنافس.

1.1. حجم الميزة التنافسية: كلما كانت الميزة التنافسية للمؤسسة كبيرة وجلية وواضحة، سواء من ناحية التكلفة أو من ناحية التمييز. كلما تطلب على الشركات المنافسة بذل جهودا معتبرة وصرف أموالا باهظة حتى تتمكن من التغلب عليها وإبطال سيطرتها في السوق، وبالتالي التقليل من المستهلكين التابعين لها والمعجبين

بمحتاجاتها. من هذا المنطلق يمكن القول بأن الميزة التنافسية تمر بدورة حياة معينة كما هو الحال في المنتج، وهو ما يبينه الشكل الموالي:

الشكل رقم (33): محددات الميزة التنافسية



المصدر/نبيل مرسي خليل: (2008)، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مركز الإسكندرية، مصر، ص 86

يتضح لنا من خلال هذا المنحنى مختلف المراحل التي تمر بها الميزة التنافسية وهي:¹

أ. **مرحلة التقديم:** المؤسسة في هذه المرحلة وبفعل الميزة التنافسية التي استطاعت تحقيقها مقارنة بالمنافسين (منتج سعر، توزيع، إشهار... وضع المنتج إلى السوق وبفضل تقبله من قبل المستهلكين تعرف ميزة المؤسسة نمو معتبرا وسريعا. بسبب عدم وجود منافسة أو تأخر رد فعل المنافسين. وبالتالي تحقق المؤسسة مداخيل معتبرة قبل الدخول في المرحلة الثانية.

ب. **مرحلة التبنى:** وتمثل بداية تعرف المنافسون على الميزة التنافسية للمؤسسة ومدى تأثيرها على المستهلك وعلى حصصهم السوقية، فيحاولون بشتى الطرق العمل على تبني هذه الميزة التنافسية أو تحسينها. وهنا تعرف الميزة نوعا من الاستقرار والثبات والتشبع بفعل تزايد عدد المنافسين.

ج. **مرحلة الركود:** في هذه المرحلة يتضح جليا بأن المنافسة تعمل بكل ما لديها من قوة وإمكانيات من أجل إبطال مفعول هذه الميزة التنافسية وتقليدها حتى تتمكن من جلب المستهلكين نحو منتجها. هذه المرحلة تمثل

¹ بلعوز بن علي، فلاق صليحة: (2015)، أثر الإصلاحات الاقتصادية على القطاع التأمين في الجزائر 1999-2008، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة الجزائر، ص 7.

الظهور الحقيقي والجلي لرد فعل المنافسين. تبدأ بذلك مرحلة الركود للميزة الأصلية للمؤسسة الأصلية، وبالتالي يتحتم عليها العمل على تطوير ميزتها التنافسية السابقة وتحسينها حتى تتمكن من الحفاظ عليها؛

د.مرحلة الضرورة: في هذه المرحلة يصبح ضروريا استخدام تكنولوجيا جديدة من أجل تخفيض التكلفة أو تدعيم ميزة تميز المنتج، لأنه في الحالة العكسية فإن مصير الميزة التنافسية الحالية (الأولى) هو الزوال.

2.1. نطاق التنافس (السوق المستهدف): تشمل توسع نشاطات وعمليات المؤسسة التي قد تكسبها مزايا تنافسية إضافية حقيقية، وذلك حسب حجم نشاطاتها أو الأسواق التي تستهدف المؤسسة الوصول إليها. هناك أربعة أبعاد لنطاق التنافس يمكنها أن تؤثر على الميزة التنافسية كما يبين ذلك الجدول الموالي:

الشكل رقم (34): نطاق التنافس



المصدر/ من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

نبيل مرسي خليل:(1998)، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مركز الإسكندرية، مصر، ص 87

من خلال الشكل السابق يتبين أن نطاق النشاط الواسع قد يساعد المؤسسة على تحقيق وفورات في التكلفة مقارنة بالمؤسسات المنافسة. مثل الاستفادة من تقديم تسهيلات إنتاج مشتركة، خبرة فنية واحدة، منافذ

التوزيع.... من جهة أخرى، يمكن للمؤسسة التي تنشط على نطاق ضيق تحقيق ميزة تنافسية بتركيزها على قسم سوقي معين وخدمته بأقل تكلفة أو بتقديم منتج مميز لهذا القسم السوقي.

الفرع الثاني: مصادر، أبعاد ومحددات الميزة التنافسية

1. مصادر الميزة التنافسية

هناك مصدرين أساسيين للميزة التنافسية يتمثلان في المهارات المتميزة (كالمعرفة الفنية، القدرات والذكاء) والموارد المتميزة (كالموارد المالية، طاقة إنتاجية ممتازة... الخ)¹. إن تفسير الميزة التنافسية للكثير من المؤسسات يبين أن مصدرها لا يرتبط بالتموقع الجيد في مواجهة ظروف البيئة الخارجية بل بقدرتها تلك المؤسسات على استغلال مواردها الداخلية، التي تعد الكفاءات والمعرفة والجودة أحد عناصرها الأساسية. يمكن استغلالهما بفاعلية للحصول على المصادر النهائية التالية:²

3.1. الكفاءة: تتجسد الكفاءة في الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة. تقاس بكمية المدخلات المستخدمة

لإنتاج مخرجات محددة. باعتبار المؤسسة أداة لتحويل المدخلات إلى مخرجات، كلما ارتفع معدل كفاءة المؤسسة كلما قلت المدخلات المطلوبة لإنتاج مخرجات معينة. تتميز تكاليف المؤسسة بالانخفاض إذا كانت تستحوذ على كفاءة إنتاجية عالية مقارنة بمنافسيها، مما يسمح لها ببناء مزايا تنافسية.

2.3. الجودة: نتيجة للتغيرات السريعة والتطورات المتعاقبة، زاد اهتمام المؤسسات بتلبية رغبات المستهلكين

والحرص على رضاهم، إذ لم يعد السعر العامل المحرك لسلوك المستهلك، بل أصبحت الجودة هي الاهتمام الأول له والقيمة التي يسعى للحصول عليها. ما أوجب على المؤسسات التي ترغب في البقاء في المنافسة أن تصنع منتجات ذات جودة عالية.

3.3. المعرفة: تعد الأصول الفكرية ركيزة أساسية لاستمرار نشاط المؤسسة في البيئة التنافسية المرتكزة على

المعلومات والمعرفة. لقد زاد اهتمام تلك المؤسسات المعتمدة بالأصول الفكرية القابلة للقياس كالمعرفة، باعتبارها شرطا أساسيا ضمن سياساتها الاستثمارية، كما أصبح قياس القيمة الحقيقية للمعرفة أمرا ضروريا كذلك. وبراءات الاختراع، والعلامات التجارية المتميزة.. المؤسسات الناجحة هي التي تستثمر في ما تعرفه، بحيث تنقل

¹ عبد السلام أبو قحف: (2003)، كيف تسيطر على الأسواق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص 264.

² سمالي بخضيه: (2004)، اثر التسيير الاستراتيجي للموارد البشرية والتنمية الكفاءات على الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية (مدخل الجودة والمعرفة)، أطروحة دكتوراه دولة، غير منشورة، جامعة الجزائر، ص 08.

تلك المعرفة عبر قنواتها التنظيمية للاستفادة منها في عمليات إنتاج السلع والخدمات أو في تطوير الهياكل والوظائف والعمليات.

هناك مجموعة مصادر أخرى نخص بالذكر ما يلي¹:

- مصادر الداخلية والمرتبطة بموارد المؤسسة الملموسة والغير الملموسة مثل العوامل الأساسية للإنتاج الطاقة والموارد الأولية، قنوات التوزيع، الموجودات... وغيرها. كذلك قد تأتي الميزة التنافسية من النظم الإدارية المستخدمة و المطورة، أساليب التنظيم الإداري، طرق التحفيز، مردودات البحث والتطوير، الإبداع والمعرفة.

- مصادر الخارجية وهي كثيرة ومتعددة تتشكل من متغيرات البيئة الخارجية. يتطلب على المؤسسة معرفتها لإيجاد الفرص للاستفادة؛

5. أبعاد الميزة التنافسية:

1.2. بُعد الكلفة: إن الشركات التي تسعى إلى الحصول على حصة سوقية أكبر كأساس لتحقيق نجاحها وتفوقها هي التي تقدم منتجاتها بكلفة أدنى من المنافسين لها.

إن الكلفة الأقل هي الهدف العملي الرئيسي للشركات التي تتنافس من خلال الكلفة. حتى الشركات التي تتنافس من خلال المزايا التنافسية الأخرى غير الكلفة فإنها تسعى لتحقيق كلف منخفضة للمنتجات التي تقوم بإنتاجها.

- يمكن تخفيض التكاليف من خلال الاستخدام الكفء للطاقة الإنتاجية المتاحة لها فضلاً عن التحسين المستمر لجودة المنتجات والإبداع في تصميم المنتجات، إذ يُعد ذلك أساس مهم لخفض التكاليف فضلاً عن مساعدة المدراء في دعم وإسناد إستراتيجية الشركة لتكون قائمة في مجال الكلفة.

- تسعى إدارة العمليات إلى تخفيض كلف الإنتاج مقارنة بالمنافسين، والوصول إلى أسعار تنافسية تعزز من الميزة التنافسية للمنتجات في السوق.

¹ طاهر محسن منصور الغالي، وائل محمد صبحي إدريس: (2009)، الإدارة الإستراتيجية منظور منهجي متكامل، ط2، دائر وائل للنشر، عمان، ص310.

2.2. بعد الجودة: إن الجودة تعد من المزايا التنافسية المهمة والتي تشير إلى أداء الأشياء بصورة صحيحة لتقديم منتجات تتلاءم مع احتياجات الزبون. هذا الأخير يرغبون بالمنتجات ذات الجودة العالية وتلبي احتياجاتهم المطلوبة والمؤسسات التي لا تصل إلى إرضاء زبائنهم تزول ولا يمكنها الاستمرار.

3.2. بعد المرونة: تعد المرونة أساس لتحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة من خلال الاستجابة السريعة للتغيرات التي قد تحدث في تصميم المنتجات وبما يلاءم حاجات الزبائن.

إن المرونة تعني قدرة الشركة على تغيير العمليات إلى طرائق أخرى وهذا ربما يعني تغيير أداء العمليات وكذلك تغيير طريقة ووقت أداء العمليات، فالزبون يحتاج إلى تغيير العمليات لتوفير أربع متطلبات هي:

- مرونة المنتج: تقديم منتجات جديدة أو معدلة.
- مرونة المزيج: إنتاج مزيج من المنتجات.
- مرونة الحجم: التغيير في مستوى الناتج أو في مستوى نشاط الإنتاج لتقديم أحجام مختلفة من المنتجات.
- مرونة التسليم: تغيير أوقات تسليم المنتجات.

4.2. بعد التسليم: إن بُعد التسليم هو بمثابة القاعدة الأساسية للمنافسة بين الشركات في الأسواق من خلال التركيز على خفض المهل الزمنية والسرعة في تصميم منتجات جديدة وتقديمها إلى الزبائن بأقصر وقت ممكن. إن هناك ثلاثة أسبقيات لبعد التسليم تتعامل بالوقت (سرعة التسليم، التسليم بالوقت المحدد، سرعة التطوير)¹.

5.2. بعد الإبداع: يضيف بعض الكتاب والباحثين الإبداع بوصفه بعداً من أبعاد الميزة التنافسية. لقد تنوعت آراء الكتاب والباحثين في الإبداع (Innovation) فهناك العديد من التعريفات الخاصة بالإبداع، فقد عرفه 'Mead' بأنه: العملية أو النشاط الذي يقوم به الفرد وينتج عنه ناتج أو شيء جديد.²

¹أكرم احمد الطويل، رغيد إبراهيم إسماعيل: (2008)، العلاقة بين أنواع الإبداع التقني وأبعاد الميزة التنافسية، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم الإدارة الصناعية، جامعة الموصل، العراق، ص13

²Mead.M:(1959),Creativity In Cross-Cultural Perspective in: Anderson, Creativity and Its Cultivation, N. Y, Harper and Row, p223.

3. محددات الميزة التنافسية:

إن اكتساب الميزة التنافسية والاستمرارية على محافظتها هي التي تواصل التحسين والابتكار والتطوير من خلال عمليات ديناميكية مستمرة وكذا الالتزام بالاستثمار المستمر والمتواصل لتحديد الفرص والعمل على تعظيم المكاسب، لقد حدد الاقتصادي Porter أربع ركائز للنظام التنافسي تساهم في صياغة الجو الصناعي لدعم أداء المؤسسات نوجزها في ما يلي:¹

- أوضاع عوامل الإنتاج: تشمل مثلا العمالة، الأرض والموارد الطبيعية، رأس المال والبنية الأساسية؛
- أوضاع الطلب المحلي: تساهم بشكل أساسي في خلق الميزة التنافسية ومن أهم سمات الطلب المحلي نجد هيكل وحجم ونمط النمو ومدى تدويله. أي درجة تعقيده وتشعبه وتوقعه للطلب العالمي، وبذلك يساهم في إعطاء رؤية مسبقة للمؤسسات لاستخدامها في إستراتيجياتها الإنتاجية والتسويقية.
- الصناعات المرتبطة والمساندة للنشاط: ذلك عن طريق التكنولوجيا المشتركة وقنوات التوزيع والمهارات والعملاء. هذه توفر المكونات بطريقة سريعة وكفاءة اقتصادية، وبالتالي تساهم في رفع معدل التحسين والابتكار.
- إستراتيجية المؤسسات: حيث تكفل للدولة الإطار التنافسي الذي يؤثر تأثيرا كبيرا على سمات الاستراتيجية والممارسات الإدارية وشكل الهيئات. عن طريق تحديد الأهداف تبرز رغبة هذه الهيئات في الاستثمار والمخاطرة والابتكار والتجديد، وهذه بدورها تتأثر بأسواق المال والهيكل الضريبية والاتجاهات الاجتماعية.
- دور الحكومة: تدخل الحكومة في زيادة القدرة التنافسية للسلع والخدمات مهم من خلال توفير خدمات البنية التحتية المساندة للقطاعات السلعية والخدمية. وإتباع السياسات الاقتصادية والإجراءات الإدارية المعززة للقدرة التنافسية وكذلك وضوح وشفافية القوانين والتشريعات المنظمة للبيئة الاستثمارات الملائمة والمعززة للقدرة التنافسية لمختلف القطاعات الاقتصادية.²

¹ Porter Michael.E: (1999), The Competitive Advantage of Nations ,The Free Press, New York p125.

² إسماعيل زغلول، محمد الهزايمة: (1999)، سياسات وخطوط تطوير القدرة التنافسية للاقتصاد الأردني - صندوق النقد الدولي، سلسلة بحوث ومناقشات معهد السياسات الاقتصادية، ص173.

الفرع الثالث: تعزيز الميزة التنافسية لخلق القيمة بالمؤسسة

-زيادة تمييز المؤسسة عن منافسيها تتولد من خلال تفاعل عدة محددات، حيث يساهم كل منها في إعطاء قيمة للمؤسسة ويجعلها تميز في سوقها. اكتساب المعرفة التكنولوجية والتحكم فيها أكثر من المنافسين يمكن المؤسسة من تحقيق ميزة تنافسية وبالتالي التميز الذي يخلق لها قيمة.

والمعرفة التسويقية هي لا تقل أهمية عن المعرفة التكنولوجية، حيث تتمثل في امتلاك المؤسسة المؤهلات الضرورية لإعداد إستراتيجية تسويقية فعالة، كتطوير منتجات جديدة، التنوع في الخدمات، القيام بالعمليات الترويجية، معرفة حاجات ورغبات الزبائن، دراسة السوق...

غير أن قياس القيمة المتحققة للأطراف الأخرى أمرا صعبا وهنا يبرز دور المحاسبة الإدارية متمثلا ليس فقط في محاولة القياس الدقيق للقيمة المتحققة للأطراف المختلفة، بل أيضا مساعدة الإدارة على تحقيق المزايا التنافسية التي من خلالها يمكن تعظيم القيمة، وهذا ما سنتطرق إليه لاحقا.

المبحث الثالث: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعزيز الميزة التنافسية

تشكل التكلفة أكبر سلاح تنافسي لمقاومة المنافسين، حيث تهدف الكثير من المؤسسات المتميزة تنافسيا إلى أن تكون الرائد في تخفيض عناصر التكلفة مقارنة بمنافسيها. تحقق المؤسسة هذه الميزة إذا ما استطاعت تخفيض تكاليف أنشطتها المنتجة للقيمة إلى أدنى المستويات مقارنة بمنافسيها، مما يجعلها قادرة على فرض سعر أقل من أسعارهم مع تحقيق نفس مستوى الربح. تتمكن المؤسسة من تحقيق هذه الميزة، يتوجب عليها الفهم الجيد والمعرفة المحكمة لجميع أنشطتها خصوصا المرحلة منها. تحقق المؤسسة هذه الميزة من خلال امتلاكها لتكنولوجيا أفضل، فعالية أنظمتها الإنتاجية، استخدامها أساليب حديثة لتخفيض التكلفة.

وللتعرف على مساهمة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، أسلوب التكلفة المستهدفة، بطاقة الأداء المتوازن في تعزيز التنافسية لتعظيم قيمة المؤسسة، قسم هذا المبحث إلى ما يلي:

المطلب الأول: مساهمة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في تعزيز الميزة التنافسية؛

المطلب الثاني: مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تعزيز الميزة التنافسية؛

المطلب الثالث: مساهمة بطاقة الأداء المتوازن في تعزيز الميزة التنافسية؛

المطلب الأول: مساهمة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في تعزيز الميزة التنافسية

كثيراً ما تعتمد زيادة القدرة التنافسية على السعر والجودة وخدمة العميل، وبما أن أسلوب تحديد التكاليف على أساس الأنشطة يهتم بتوفير المعلومات الدقيقة عن تكاليف الإنتاج ويساعد الإدارة على اختيار البديل الأفضل بخصوص التسعير.

على العموم إن هذا الأسلوب يساهم في تدعيم القدرة التنافسية وذلك من خلال تخفيض التكاليف وبالتالي يصبح بإمكان المؤسسة الاقتصادية أن تنافس جميع المؤسسات سواء في السوق المحلية أو السوق الدولية، الأمر الذي ينعكس إيجاباً على حصة المؤسسة السوقية والميزة التنافسية لها.

الفرع الأول: دور التكامل بين الأنظمة في تحليل سلسلة القيمة

تكمن ضرورة إدراج التكامل بين الأنظمة القائمة على أساس الأنشطة في تحليل سلسلة القيمة من خلال:¹

- **إدارة التكلفة وتحقيق ميزة التكلفة أقل:** يعتبر نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) أداة ناجحة تهدف إلى إدارة التكلفة في بيئة الأعمال سواء من حيث تخطيط التكلفة وتقديرها، رقابتها، تجنبها واستيعابها إلى غير ذلك. بغية تحقيق هذا الهدف بكفاءة وفعالية وجب تطبيق هذه الأداة التحليلية التي تحدد الأنشطة المضيئة للقيمة من غيرها، وذلك لاستبعاد الأنشطة التي لا تضيف القيمة قصد التقليل منها بغرض ترشيد التكاليف وتدعيم الميزة التنافسية للمؤسسة.

الإشارة أيضاً إلى وجود أنشطة غير مضيئة للقيمة لكنها ضرورية لإتمام العمل، وهي تلك الأنشطة التي لا يمكن العمل بدونها، بينما لا تمثل أي قيمة للمستفيد تجعله مستعد ليدفع مقابلها، ويمكن للإدارة أن تخفض حجمها دون التأثير على كفاءتها كتكاليف إعداد الآلات وتكاليف الفحص والمناولة.

- **تحقيق الدقة في قياس التكاليف:** يؤدي التكامل بين نظام التكلفة على أساس الأنشطة وتحليل سلسلة القيمة إلى تحقيق أعلى درجة من الدقة في قياس التكاليف. يرجع ذلك إلى التصميم الأولي للأنظمة التقليدية لقياس التكاليف الذي يعجز بدوره في تحقيق متطلبات تحليل سلسلة القيمة وتوزيع التكاليف حسب أنشطة القيمة. في المقابل يتحقق ذلك باستخدام أسلوب قياس التكلفة على أساس الأنشطة لأنه يوفر المعلومات الصحيحة حول التكاليف الحقيقية للأنشطة الحقيقية مما يساعد على اتخاذ القرارات السليمة. كما يساعد على تحليل سلسلة القيمة بكفاءة أعلى. يؤيد البعض هذا الرأي حيث يرى أنه من الأهمية معرفة التكاليف الحقيقية

¹ حنان جابر حسن: (2011)، أثر التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط وتحليل سلسلة القيمة على خفض التكلفة لدعم القدرة التنافسية للقطاع المصرفي. في ظل الأزمة المالية العالمية (دراسة نظرية - تطبيقية)، مجلة البحوث المحاسبية جامعة الملك سعود، المجلد 10، العدد 01، السعودية، ص 317.

للأنشطة والعمليات التي تشكل سلسلة القيمة للمؤسسة للتوصل إلى اتخاذ قرارات سليمة بشأن إدارة سلسلة القيمة وتحسين كفاءتها. (ضرورة التحسين في الفقرة للتبسيط والايضاح)

الفرع الثاني: تحليل سلسلة القيمة ودوره في تحقيق الميزة التنافسية

تبحث المؤسسة الاقتصادية عادة عن مصادر وطرق من شأنها بناء وتعزيز ميزتها التنافسية وذلك من أجل تحقيق الأهداف التي تطمح المؤسسة للوصول إليها وذلك على النحو التالي:

- تمثل مجموعة من الأنشطة الرئيسية في المؤسسة والتي يمكن من ورائها خلق قيمة لمنتجاتها وخدماتها؛
- تحديد درجة التكامل والتفاعل الداخلي بين الأنشطة؛
- التعرف على الروابط التي توضح تأثير أسلوب أداء أحد الأنشطة على تكلفة نشاط آخر؛
- التوصل إلى تحسين وتطوير الأوضاع والتناسق من خلال تغيير العلاقات والأنماط بين الأنشطة داخل المؤسسة.

1. إدارة التوريد: تحسين العلاقات مع الموردين بحيث تقوم المؤسسة عن طريق قسم التموين بإعداد

جداول الإنتاج المقدر للسداسي أو السنة المالية وتقديمها للموردين بغرض جدولة الإمدادات وتحقيق وفرات في التكاليف وكذلك تحديد مواطن خفض التكاليف من خلال علاقة المؤسسة بالموردين.

2. إدارة العلاقات مع العملاء: عن طريق توجيه اهتمام المؤسسة إلى التكاليف المرتبطة باستخدام المنتج

بعد شراء المستهلك للمنتجات. يؤدي إلى خلق مزايا تنافسية لمنتجات المؤسسة بتميزها في تكاليف تشغيلها واستخدامها أقل من المنتجات البديلة.

3. العلاقات التفاعلية بين العمليات الداخلية والخارجية للمؤسسة: من خلال استغلال العلاقات بين

وحدات الأعمال الاستراتيجية وبين أنشطة القيمة التي تنظمها هذه الوحدات فتتحقق وفرات تكاليفية للمنتج من خلال تسويق منتجاتها التي تحمل نفس العلامة التجارية.

في هذا الصدد، يمكن بناء ميزة التكلفة المنخفضة بالإجابة على الأسئلة التالية على مستوى كل نشاط:

✓ هل يمكن خفض تكلفة النشاط مع شرط المحافظة على القيمة؟

✓ هل يمكن زيادة القيمة مع إبقاء تكاليف الأنشطة ثابتة

ويرى Porter خمسة خطوات لتحقيق قيادة التكلفة تضمنت تحديد سلسلة القيمة الملائمة وتخصيص التكاليف

والأصول لهذه السلسلة، تحديد مسبب التكلفة أو إعادة صياغة سلسلة القيمة وأخيرا اختبار إستراتيجية خفض

التكلفة لمعرفة قابليتها على الاستمرارية بالاعتماد على نظام ABC في آلية عمله بداية من تحليل العمليات وتحليل

الأنشطة الأمر الذي يقود في النهاية إلى التحديد الدقيق لتكاليف المنتجات.

الفرع الثالث: مزايا بناء سلسلة القيمة بالمؤسسة

تطبيق مفهوم سلسلة القيمة بالمؤسسة الاقتصادية يساعدها على استغلال إحدى النقاط التالية أو كلها في سبيل بناء الميزة التنافسية من خلال:¹

- السهر على تحسين العلاقات مع الموردين من جهة وبما يقابله من علاقات مع العملاء؛
- تحسين العلاقات الداخلية بين أنشطة القيمة على المستوى الجزئي وبين سلاسل القيمة داخل المؤسسة؛
- تحليل سلسلة القيمة بما يوفر للمؤسسة فرصة خلق القيمة، تحقيق وفورات التكلفة وإدارتها، ثم الاهتمام باحتياجات المستهلك بمعنى أنها تهتم بتطوير مستويات التكامل بين الأنشطة المسؤولة عن توفير احتياجات المستهلك؛
- تحليل التكلفة الداخلية لتحديد عناصر التكلفة النسبية لعمليات توريد القيمة الداخلية؛
- تطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة في المؤسسة مما يؤدي إلى تقديم قيمة أكبر للمستهلك والكشف عن فرص أخرى لتحقيق الربحية، وخفض التكاليف مع المحافظة على الجودة؛
- استغلال المعلومات التفصيلية عن أنشطة المؤسسة التي يوفرها أسلوب تحليل سلسلة القيمة بالتكامل مع أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة التي تساهم في توضيح نقاط القوة والضعف ومنه الانطلاق لتحقيق الميزة التنافسية .

المطلب الثاني: مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تعزيز الميزة التنافسية

يمثل عنصر التكلفة أحد العناصر المهمة لتحقيق المبيعات بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية في بيئة تنافسية. والحياسة على ميزة التكلفة الأقل يعتمد على مراقبة عوامل تطور التكاليف. التحكم الجيد في هذه العوامل مقارنة بالمنافس يُكسب المؤسسة ميزة التكلفة الأقل. هذا ما يهدف إليه مبدأ التكلفة المستهدفة، حيث تقوم هذه الأخيرة بتحديد التكاليف التي تميز المؤسسة على نظيرتها في القطاع، وذلك بعد القيام بدراسة دقيقة ومعمقة للسوق التنافسي، من خلال استهداف التكلفة المناسبة وبالتالي تخفيض الأنشطة غير المضيئة للقيمة وذات تكاليف مرتفعة ليتحقق التميز في التكلفة وبالتالي إضافة ميزة تنافسية للمؤسسة.

¹ حنان جابر حسان: (2011)، أثر التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط وتحليل سلسلة القيمة على خفض التكلفة لدعم القدرة التنافسية للقطاع المصرفي في ظل الأزمة المالية العالمية (دراسة نظرية-تطبيقية)، مجلة البحوث المحاسبية، جامعة الملك سعود، المجلد 10، العدد 01، السعودية، ص 311.

الفرع الأول: دور أسلوب التكلفة المستهدفة في الاستراتيجيات التنافسية

يتملك أسلوب التكلفة المستهدفة وفق البعد الاستراتيجي أفقا واسعا مركزا على تحسين الكفاءة التشغيلية وأيضا يقوم على:¹

- تخفيض التكاليف وتحسين جودة المنتج وقدرات التصميم للمنتجات وهو ما يجعلها تؤثر على دورة حياة المنتج؛
- تأكيدها على أهمية التحليل الإستراتيجي لبيئة المنافسة واحتياجات الزبون والجودة المتميزة التي تحدد من قبل المستهلك؛
- الدور الاستراتيجي المتمثل باعتمادها على السعر الموجه بواسطة السوق في تخفيض التكاليف عن طريق إلغاء الأنشطة غير الضرورية؛

كل ما سبق يجعل أسلوب التكلفة المستهدفة ذو أبعاد إستراتيجية لاعتماده على السعر التنافسي للمنافسين بهدف استهداف التكلفة، ومن ثم تخفيض التكاليف لتحقيق ميزة تنافسية مستقبلية عن طريق اعتمادها الاستراتيجيات التنافسية وعلى هذا الأساس يظهر دور التكلفة المستهدفة في تلك الاستراتيجيات كما يلي:

1. دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة:²

أسلوب التكلفة المستهدفة له دور في التحسين والتطوير في بداية سلسلة القيمة وهذا يؤدي إلى وجود فرص لتخفيض التكلفة في آخرها. لذلك يجب التركيز على التحسين والتطوير في مرحلة التصميم. إن تخفيض التكلفة يعني تحقيق ميزة تنافسية من خلال التكلفة الأقل ومن ثم النجاح في إستراتيجية التكلفة. ويرتّب الاعتماد على هذه الإستراتيجية عدة مزايا:

- القدرة على البيع بسعر أقل من المنافسين مع تحقيق نفس مستوى الربح؛
- القدرة على مواجهة المنافسة السعرية الشديدة؛
- تحقيق مركز تنافسي أفضل وعائد أعلى للاستثمار.

¹ سعاد خلف إبراهيم الجنابي: (2011)، الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 21، المجلد 7، جامعة تكريت، العراق، ص183.

² إسماعيل حجازي، معالم سعاد: (2013)، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، ص 192-193.

2. دور التكلفة المستهدفة في تحقيق إستراتيجية التميز:¹

تعتمد على قدرة المؤسسة على توفير منتج ذو جودة عالية ومواصفات منفردة ومتميزة عن منتجات المنافسين. يظهر دور التكلفة المستهدفة في تحقيق هذه الإستراتيجية من خلال مراحل إستراتيجية قيادة التكلفة. ويترتب عن تبني هذه الإستراتيجية عدة مزايا:

- تعزيز إخلاص وولاء المستهلك لعلامة المنتجات المتميزة مما يوفر الحماية للمؤسسة
- توفير عوائد دخول قوية في المؤسسات الساعية للدخول في نفس المجال؛
- القدرة على فرض سعر عالي استثنائي على المنتجات المتميزة

3. دور التكلفة المستهدفة في تحقيق إستراتيجية التركيز:

تتمثل في اختيار شريحة من المستهلكين سواء كانوا أفراد أو مؤسسات حيث يتم التركيز عمليا لتحقيق احتياجاتهم أكثر من غيرهم من الزبائن. يتبين دور التكلفة المستهدفة من خلال استهداف جزء أو فئة معينة من السوق التي تهتم بتخفيض التكاليف. ويترتب عن تبني هذه الإستراتيجية عدة مزايا وهي:

- رفع القدرة التفاوضية للمؤسسة بالنسبة لمشتري نظرا لتوفيرها منتج لا توفره المؤسسات الأخرى؛
- القدرة على رفع ولاء العملاء وتقليل التهديد الناتج عن المنتجات البديلة.

وبذلك نجد أن أسلوب التكلفة المستهدفة ومن خلال دوره الاستراتيجي يساهم في تنفيذ وتحقيق قيادة التكلفة من خلال العمل على تخفيض التكاليف عن طريق استهداف السعر ومن ثم الربح وصولا إلى التكلفة المستهدفة مع تحقيق الجودة المطلوبة. هذا يقود إلى ميزة التكلفة الأقل أي تحقيق الميزة التنافسية.

الفرع الثاني: تحليل القيمة والتكلفة المستهدفة

-سلسلة القيمة تستعمل كأداة لبلوغ التكلفة المستهدفة وذلك بالتركيز على وظائف المنتج لتخفيض تكاليفه. خاصة أن هناك خصائص مشتركة تجمع بين التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة نذكر منها التركيز على تلبية احتياجات العميل بشكل دقيق، تشجيع العمل الجماعي وتنمية الإمكانيات البشرية والإبداعية، العمل على ضمان الجودة وتخفيض التكاليف في مرحلة التصميم. وبذلك رفع تنافسية المنتجات بتحقيق أفضل نسبة بين الجودة/السعر. ويمكن تحقيق مزايا كبيرة بالجمع بين التكلفة وتحليل القيمة نذكر من بينها ما يلي:²

¹إسماعيل حجازي، معالم سعاد: (2013)، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، ص 192-193.

² Yoshikawa Takeo, and all : (2002), **Strategic Value Analysis: Organize your company for strategic success**, , Pearson Education Limited , Great Britain, p46-47

- تدعم التكلفة المستهدفة تقنية تحليل القيمة أثناء تطوير وتصميم منتج أو خدمة جديدة أو أثناء إعادة تصميم منتج. بما انه يتم تحديد نسبة من التكاليف أثناء مرحلة تطوير وتصميم المنتج فمن المهم ألا يتضمن اتخاذ القرارات في هذه المرحلة أفراداً من قسم التطوير والتصميم فقط، بل بإدماج أشخاص من أقسام أخرى في المؤسسة (مثل المحاسبة، التصنيع، التسويق والمشتريات) في مثل هذه القرارات؛
- يمكن أن تساعد التكلفة المستهدفة في تطوير منتجات جديدة بشكل أسرع، حيث توفر مع تحليل القيمة طريقة عمل جماعي منظمة لتصميم منتجات جديدة وغالبا ما يدعم هذا النظام الاتصال، وقد وجدت عدة مؤسسات أن الهدف المشترك للفريق المتمثل في بلوغ التكلفة المستهدفة قد سرع كلا من مرحلة التطوير وتصميم المنتجات الجديدة، إضافة إلى ذلك، أثبتت تجربة عدة مؤسسات أن مدخل التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة قد أدى إلى تخفيض حجم المشاكل في مراحل ما قبل الإنتاج ومرحلة الإنتاج لأن المشاكل المتوقعة خلال هذه المراحل قد أخذت بعين الاعتبار وتمت معالجتها في مرحلة التصميم؛
- من بين مزايا التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة كذلك الربط بين احتياجات العملاء وتصميم المنتج، فعلى سبيل المثال، تتم تجزئة التكلفة المستهدفة للمنتج على الوظائف التي يؤديها بشكل أفضل إذا كان ذلك على أساس وجهة نظر العميل فيما يخص أهمية كل وظيفة، فيمكن أن تكون وجهة نظر العميل مختلفة عن وجهة نظر المصمم لكن في التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة تكون الأولوية لوجهة نظر العميل؛
- وجدت بعض المؤسسات أن التكلفة المستهدفة تؤدي إلى تحسين جودة كلا من المنتجات الجديدة والمعاد تصميمها، ذلك لأن ممثلي الأقسام الأخرى في فريق العمل مثل التصنيع، المشتريات يمكنهم تقديم اقتراحات ومدخلات للتحسين أثناء مرحلة التصميم وقد بينت التجارب ان هذه الاقتراحات يمكن أن تؤدي إلى رفع جودة المنتج دون رفع تكلفته.
- وأخيرا وبعد دمج التكلفة المستهدفة وتقنية تحليل القيمة لتخفيض التكاليف يمكن تحقيق مزايا تنافسية من وراء ذلك تعظيم قيمة المؤسسة.

الفرع الثالث: التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية

تعتبر التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الميزة التنافسية، ويكون من خلال ثلاث اتجاهات وهذا ما أكده Feil.Kim وهي كما يلي:¹

1. التكيف وفقاً لمتطلبات السوق: ويعني أن الهدف من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة هو التكيف مع

الحالة التنافسية التي تواجهها المؤسسة. إذ تتميز بيئة الأعمال المعاصرة بشدة المنافسة مما يترتب عليها ظهور منتجات ذات جودة عالية وبأسعار منخفضة. من أجل المنافسة والبقاء في السوق يتوجب على المؤسسة القيام بإعادة عمليات البحث والتطوير وتصميم المنتجات بالشكل الذي يحقق استجابة لرغبات ومتطلبات الزبون في المنتج وضمان تسويق المنتج بالوقت المناسب وبالسعر المستهدفة الذي ينبغي أن يخفض من أسعار المنتجات المنافسة ويحقق هامش ربح مرغوب. الهدف في ذلك هو بناء ميزة تنافسية تساهم بقوة في تعزيز المركز التنافسي للمؤسسة وبالتالي تعظيم قيمتها؛

2. التكيف وفقاً لمتطلبات التقدم التكنولوجي: للتكيف وجب تقديم تصاميم منتجات جديدة تتسم بالحدثة

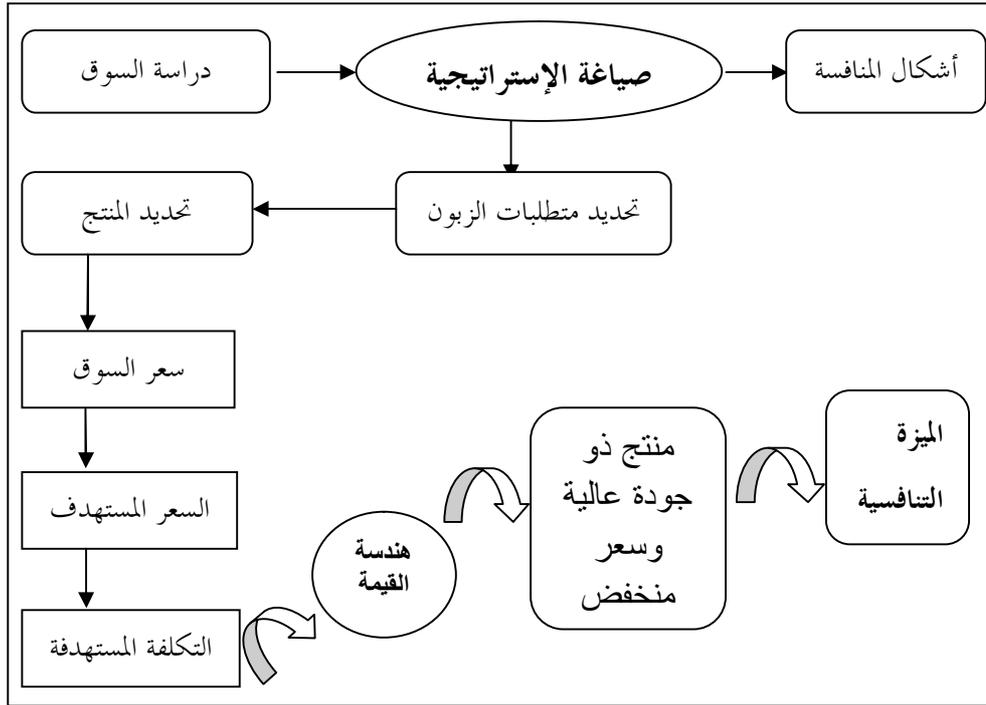
والبساطة وانخفاض تكاليف الإنتاج، تنعكس بصورة ايجابية على أسعار البيع. هذه الاستجابة ستمكن المؤسسة من تحقيق عوامل نجاح بمستوى فاعلية وفعالية تميزها على المؤسسات الأخرى المنافسة وبذلك تحقيق الميزة التنافسية؛

3. التكيف وفقاً لمتطلبات وظيفة المنتج: إن التطورات الكبيرة الحاصلة في بيئة الأعمال المعاصرة فرضت

على المؤسسة التكيف مع متطلبات جديدة تتعلق بالخصائص والوظائف التي يؤديها المنتج من حيث عدد الوظائف وكفايتها. الزبون يرغب بمنتج متعدد الوظائف وذات كفاية عالية في الأداء وبسعر منخفض. تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد المؤسسة في التكيف مع المتطلبات وبالشكل الذي يحقق لها ميزة تنافسية. ينبغي أن تبدأ بتخطيط وتصميم التكلفة المستهدفة لكل خاصية من الخصائص المكونة لأجزاء المنتج على أساس متوسط أسعار بيع المنتجات المنافسة في السوق، والشكل التالي يوضح تحديد التكلفة المستهدفة بالشكل الذي يحقق الميزة التنافسي.

¹ سعاد حاسم محمد: (2011)، التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 1، المجلد 17، بغداد، ص 359.

الشكل رقم (35): تحديد التكلفة المستهدفة من أجل تحقيق الميزة التنافسية



المصدر / من إعداد الباحثة بالاعتماد على

سعاد حاسم محمد: (2011)، التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 17 العدد 01، بغداد، ص 359-360.

من خلال الشكل أعلاه يتبين أن الهدف الرئيسي من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة هو إنتاج منتجات ذات تكلفة منخفضة وتحقيق إشباع أفضل للزبون. إن هذين العاملين من العوامل التي يمكن أن تكون مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بتحقيق الميزة التنافسية¹.

يؤكد Kwah أن جودة المواد الخام لمنتجات المؤسسة إضافة إلى تسليم المنتجات ذات الجودة العالية في الوقت المناسب غير كافي لجذب الزبائن وتحقيق الميزة التنافسية، إن لم يكن الزبون على استعداد لدفع أسعار المنتجات لذا ينبغي على المؤسسة أن تقوم أولاً بإجراء بحوث السوق لتحديد سعر منتجها الذي يكون الزبون على استعداد لدفعه قبل البدء بتصميم المنتجات. العامل المهم الآخر والمؤثر في تحقيق الميزة التنافسية هو تخفيض التكاليف بالشكل الذي يحقق أرباح وفي الوقت نفسه يحقق رضا أفضل للزبائن مقارنة بالمنتجات المنافسة. زيادة ثقة الزبون بمنتجات المؤسسة ذات الأسعار المقبولة والجودة العالية مما يؤدي إلى تحقيق الميزة التنافسية.

أسلوب التكلفة المستهدفة هو أداة لتحقيق الميزة التنافسية وذلك من خلال:

- زيادة رضا الزبون نتيجة التركيز على عملية التصميم وعلى تحقيق قيمة للزبون؛

¹ سعاد حاسم محمد، مرجع سابق، ص 359-360.

- تساعد على التنافس والحفاظ على النمو والاستمرار في ظل ظروف البيئة المتغيرة والمعقدة؛
- تخفيض التكاليف من خلال تصميم المنتجات بمواصفات ذات فاعلية وكفاءة عالية؛
- تخفيض إجمالي الوقت المطلوب لإنتاج المنتج يكون خلال تحسين والتنسيق في تصميم المنتجات؛
- تساعد على تحسين جودة المنتج بشكل كامل، كتحسين تصميم المنتج بعناية وتصنيعه لمقابلة احتياجات الزبائن التي تتصف بالتنوع والرغبة في التطوير المستمر.

المطلب الثالث: مساهمة بطاقة الأداء المتوازن في تعزيز الميزة التنافسية

تسعى المؤسسات دائما إلى تعزيز تنافسية المؤسسة بشكل مستمر من خلال منتجاتها وخدماتها. يتحقق ذلك من خلال تعامل المؤسسات مع عملائها وموظفيها، مورديها ومساهميها، المجتمع. تعزيز التنافسية لتعظيم القيمة هو ناتج تفاعل الأبعاد الأساسية لبطاقة الأداء المتوازن.

الفرع الأول: تعزيز الميزة التنافسية عن طريق بعد العملاء

يعتبر بعد العملاء من أهم الأبعاد التي تساهم في تعزيز تنافسية المؤسسة، ويتحقق هذا البعد من خلال :

1. اختيار واكتساب العملاء: اختيار العملاء يتطلب معرفة جيدة بالقطاع السوقي المستهدف والتركيز على العملاء الأكثر ربحية. أما فيما يتعلق باكتساب العملاء فإنه يرتبط بقدرة المؤسسة بإيصال ما تعرضه من قيمة لعملائها، وتطوير شبكات تعامل ترضي من خلالها هؤلاء العملاء؛
 2. تطوير العلاقة مع العملاء: يمثل هدفا تسعى إليه أي مؤسسة اليوم، ويتجسد ذلك من خلال إدارة جيدة للعلاقة مع العملاء سواء بإيجاد حلول مرضية لإشكالات قد تقع أثناء البيع.
- تعزيز التنافسية من خلال إدارة العلاقة مع العملاء تشكل جزءا مهما من منظور العمليات الداخلية التي تنعكس إيجابيا على باقي الأبعاد في بطاقة الأداء المتوازن، لذلك فهي ترتبط بمنظور العملاء من خلال زيادة رضا العملاء عن منتجات المؤسسة والحفاظ على استمرار العلاقات الجيدة معهم.

الفرع الثاني: تعزيز الميزة التنافسية عن طريق بعد العمليات الداخلية

تعتبر العمليات وإدارتها المرتكز الأساسي لنجاح المؤسسات. رغم أن الأنشطة في المؤسسة متعددة وكثيرة جدا بل وتتفرع إلى تفاصيل دقيقة يتطلب الأمر تأديتها بفاعلية وكفاءة إلا أنه يمكن الإشارة إلى أن ما يشكل مراحل أساسية في إدارة العمليات، هي:¹

1. **تطوير واستمرار العلاقة بين الموردین:** يعتبر أساس في تعزيز التنافسية في المدى القصير والطويل. الهدف الرئيسي هو تخفيض تكاليف المواد الأولية. تستخدم المؤسسات اليوم طرق كثيرة من ضمنها وسائل الاتصال الحديثة عبر الانترنت واللجوء إلى معارض التوريد لغرض الحصول على التموين المناسب والموارد الأولية الملائمة. وفي إطار الإنتاج المتتابع تحاول المؤسسة المحافظة على استمرارية عملية التوريد خوفا من انقطاع في عمليات التموين و حدوث توقف في العملية الإنتاجية؛
2. **إنتاج المنتجات والخدمات:** يعتبر الأساس في إدارة العمليات حيث كفاءة العمليات الإنتاجية والجودة واستجابة مراحل العملية الإنتاجية لمتطلبات العملاء وتغيرات البيئة، وما ينتج من تكاليف خاصة عند إعادة هندسة العملية الإنتاجية والتصاميم وغيرها. مجمل هذه القضايا تعتبر أساس لإنشاء وخلق قيمة المؤسسة.
3. **إدارة المخاطر:** تشكل بعداً هاماً في خلق القيمة في المؤسسات الاقتصادية اليوم.
4. **توزيع وتسليم المنتجات والخدمات إلى العملاء:** هي مرحلة مهمة لإيصال المنتجات والخدمات إلى العملاء الأسواق. وتنعكس عمليات التوزيع على التكاليف بشكل مباشر لذلك يمكن للمؤسسة أن تحدد بشكل جيد الأهداف الخاصة بالتوزيع والمساهمة في خلق القيمة سواء على صعيد التكاليف أو الجودة.

الفرع الثالث: تعزيز الميزة التنافسية عن طريق العمليات الإبداعية

الحصول على ميزات تنافسية مستدامة يتطلب أن تكون المؤسسة مبدعة ومجددة ومطورة للمنتجات والخدمات باستمرار، وبالتالي التطور والنمو وزيادة ولاء العملاء ومختلف فئات المتعاملين مع المؤسسة. مراحل الإبداع وإدارتها تحتوي على أربعة عمليات أساسية:

1. **تجديد المنتجات والخدمات:** يتطلب البحث على الأفكار الجديدة ويتم تطويرها من خلال موارد المؤسسة أو من قبل أطراف خارجة كالجامعات ومراكز البحوث أو الأسواق وغيرها. الفرص تكمن من

¹ وائل محمد صبحي إدريس، مرجع سابق، ص 229-231

خلال تراكم معرفي في إطار عمليات الإبداع والتطوير التي تقوم بها المؤسسة ويتطلب الأمر من المؤسسة أن تحدد الخطط اللازمة لإيجاد الفرص واستغلالها أحسن استغلال؛

2. **تصميم وتطوير منتجات وخدمات جديدة:** على المؤسسة أن تبحث دائماً على تصاميم ناجحة ومقبولة وتديرها من خلال مراحل منطقية للعمل مع تقليل الدورة اللازمة لتطوير المنتجات والخدمات. وكذلك قدرة المؤسسة في جعل تكاليف التطوير مقبولة مع مراعاة كفاءة ونوعية البرامج المعتمدة للتطوير في مختلف المجالات هذا يجعل المؤسسة أن تراعي احتياجات العملاء والإمكانيات التكنولوجية المتوفرة لديها؛

3. **إيصال المنتجات والخدمات الجديدة إلى السوق:** يتطلب إدارة العملية من الناحية التجارية والتسويقية بحيث تكون تكلفة إيصال هذه المنتجات معقولة في إطار الجودة المحددة لها، وكذلك السعي إلى تحقيق الأهداف المرتبطة بإيصال المنتجات والخدمات الجديدة إلى السوق.

تعزير التنافسية من خلال العمليات الإبداعية تعتبر جزءاً مهماً من منظور العمليات الداخلية التي تنعكس إيجابياً على باقي المنظورات في بطاقة الأداء المتوازن. ترتبط بمنظور العملاء من خلال تحسين قدرة المنتجات والخدمات المعروضة على جذب العميل. كذلك يتطلب الأمر من المؤسسة أن تكون سباقة بإدخال هذه المنتجات إلى الأسواق. فالحصول على ميزة الداخل الأول إلى الأسواق تتيح أمامها فرصة للتوسع في الأسواق الجديدة. أما انعكاس مجمل مراحل العمليات الإبداعية على المنظور المالي، تتضح من خلال قدرة عمليات التجديد والإبداع في جعل الاستثمار في البحث والتطوير مجدياً وفعالاً ليساهم في زيادة نمو الإيرادات من العملاء الحاليين والحصول على عوائد من عملاء جدد.

كما يمكن لمؤسسة أن تدير العلاقة مع مختلف فئات أصحاب المصالح وبيئتها لتؤدي أداءً جيداً وتصبح مقبولة من قبل هذه الأطراف، ومعززة لسمعتها في الأسواق، لقد أصبحت الجوانب البيئية والاجتماعية ذات أهمية كبيرة لتعزيز العمل والأداء في المؤسسات وإدارة مراحل تنظيم العلاقة الاجتماعية والبيئية.

فالأداء باتجاه البيئة يتطلب من المؤسسة أن تطور علاقتها ببيئتها من خلال أنظمة تبين توجهات البيئة سواء من حيث استخدامات الطاقة وتلوث الماء والهواء أو التعامل مع النفايات الضارة أو تطوير جوانب الرقي البيئية. أما ما يتعلق بجوانب الصحة والسلامة العامة، فإن المؤسسات مطالبة بالمحافظة على سلامة العاملين في أماكن العمل. وتطوير مستلزمات العمل الآمنة والمستخدمة من قبل العاملين، والمساهمة في رقي هذه المستلزمات وكذلك تطوير معايير الصحة والسلامة المهنية وفقاً لاعتبارات طبيعة عمل المؤسسة والخطورة.

خلاصة الفصل:

تشهد بيئة الأعمال العديد من التغيرات السريعة أُلقت بظلالها على المحاسبة الإدارية فأصبح تطويرها واستخدام أساليبها الحديثة أحد أهم التحديات التي تواجه المؤسسات المعاصرة، وتجعلها تتخذ طابعاً أكثر ديناميكية لتعظيم تنافسيتها بهدف ضمان البقاء والاستمرارية في ظل بيئة متغيرة ومعقدة.

نستخلص من دراستنا لهذا الفصل المتعلق بمساهمة بعض الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعزيز تنافسية المؤسسة من أجل تعظيم قيمتها، ما يلي:

- تعددت المفاهيم حول القيمة عبر مختلف المدارس الفكرية ويبقى الفكر الاقتصادي هو الإطار المرجعي لكل من الفكر المحاسبي والفكر المالي من خلال إسهامات المدرسة النيوكلاسيكية في بناء النظرية المالية وبالتحديد نظرية قيمة المؤسسة؛
- إن الربح يأتي كهدف أول للمؤسسة ولكن يبقى تعظيم قيمة المؤسسة هدف استراتيجي. المساهمون يفضلون تعظيم الثروة في الأجل الطويل بدلا من زيادة الأرباح في الأجل القصير؛
- إن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة كأسلوب حديث للمحاسبة الإدارية يعتبر قفزة نحو الحداثة ومواكبة التطورات العلمية والاستفادة من إمكانياتها؛
- تساهم بطاقة الأداء المتوازن بأبعاد الأربعة المتكاملة فيما بينها وبشكل متبادل من خلال ما تتضمنه من مقاييس وأهداف تصب في تحقيق وتنفيذ الإستراتيجية وبالتالي تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية؛
- يساهم أسلوب التكلفة المستهدفة في تعزيز تنافسية المؤسسة من خلال تقوية مركزها التنافسي وتخفيض تكليف منتجاتها وبنفس الوقت المحافظة على الجودة المطلوبة لضمان تلبية رغبات ومتطلبات الزبائن؛
- خلق القيمة يتم بتكاتف جهود كل أطراف المؤسسة من مساهمين، متخذي قرار، مدراء، عمال... فكلهم يتفقون على لغة واحدة واتجاه واحد وهو خلق قيمة للمؤسسة، فتعظيم هذه الأخيرة يعود وكنتيحة حتمية بالنجاح لكل هذه الأطراف.

الجزء التطبيقي

مقدمة الجزء التطبيقي

من أجل تحقيق هدف الدراسة واختبار الفرضيات الموضوعية سنقوم بإجراء دراسة استقصائية في كل من المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف من أجل التعرف على مدى تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية ومساهمتها في تعظيم قيمة المؤسسة، والوقوف على أهم المعوقات التي تحول دون تطبيقها لهذه الأساليب. تم تقسيم هذا الجزء إلى فصل تطبيقي تم من خلاله عرض الأدوات المستخدمة في جمع البيانات ومجتمع وعينة الدراسة، ثم عرض وتحليل النتائج المتوصل إليها من خلال آراء المستجوبين على محاور الاستبيان الموزع عليهم والوصول إلى اختبار الفرضيات الموضوعية، ليتم في الأخير محاولة تقديم مقترحات تتلاءم مع البيئة الجزائرية. شمل الجزء التطبيقي الفصل التالي:

الفصل الرابع: دراسة حالة المؤسسات الإنتاجية بولاية سطيف

الفصل الرابع:

دراسة حالة المؤسسات
الإنتاجية لولاية سطيف

تمهيد الفصل:

تسعى الدراسة التطبيقية إلى التعرف على مدى مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية، في المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف. ولتحقيق هذا الهدف تم تصميم أداة الدراسة المستخدمة، وتبيان طريقة إعدادها، صدقها وثباتها. ثم توزيعها على عينة الدراسة.

كما تضمن الفصل التطبيقي المعالجة الإحصائية بالاعتماد على البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية SPSS v.21 لتتمكن من تحليل ومناقشة النتائج المتوصل إليها من خلال أجوبة المستجوبين على محاور الاستبيان. وفي الأخير تم اختبار فرضيات الدراسة من حيث إثبات صحتها أو نفيها، التي خصص كل محور منها من أجل اختبار الفرضيات الموضوعة في الدراسة. وبعدها عرض النتائج المتوصل إليها في الجانب التطبيقي، وتقديم بعض الاقتراحات.

ستتناول بالتفصيل في هذا الفصل ما يلي:

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة التطبيقية

المبحث الثاني: تحليل ومناقشة النتائج

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات، نتائج، اقتراحات

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة التطبيقية

يهدف هذا المبحث إلى بيان المنهجية أي الطريقة والإجراءات التي استخدمت من أجل القيام بهذه الدراسة للإجابة عن الأسئلة التي تعكس إشكالية البحث وهدفه. يتضمن أساليب جمع البيانات واختبارات صدق وثبات أداة القياس، بالإضافة إلى الأساليب الإحصائية المستخدمة لتحليل البيانات والتوصل إلى نتائج. كما تطرق إلى مجتمع وعينة الدراسة ووصف خصائصها.

سنتناول بالتفصيل في هذا المبحث ما يلي:

المطلب الأول: أساليب جمع البيانات

المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة

المطلب الثالث: مجتمع وعينة الدراسة

المطلب الأول: أساليب جمع البيانات

لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة، تم الاعتماد على جمع البيانات من خلال:

✓ **الاستمارة:** بناءً على إشكالية الدراسة وفرضياتها، وبالاستعانة بالإطار النظري تم إعداد الاستبيان، الذي يمثل الأداة الملائمة التي من خلالها نستطيع الحصول على معلومات مرتبطة بالموضوع محل الدراسة. فالاستبيان هو مجموعة أسئلة مرتبة ومنظمة تهدف إلى دراسة ظاهرة أو مشكلة معينة. تمتاز هذه الأسئلة بصفة عامة بالسهولة وعدم استخدام ألفاظ غير واضح، وتجنب الأسئلة الحرجة أو التي لا تحمل الإجابة عليها.

✓ **المقابلة:** تعتبر مهمة من أجل الوصول إلى الحقيقة. وقد قام الباحث ببعض المقابلات مع رؤساء ومسؤولي بعض المؤسسات، كرئيس قسم المحاسبة في مؤسسة Sofiplast وبعض المحاسبين في مؤسسة Iris وغيرها من المقابلات التي كان الغرض منها شرح موضوع البحث وتسجيل آراءهم حول الموضوع. وكذلك التأكد من صحة المعلومات الموضوعية في الاستبيان وجمع معلومات متعلقة بالمؤسسة؛

✓ **الملاحظة:** استخدمت بغرض التفسير وتحديد العلاقة بين المتغيرات، بحيث ساعدت هذه الوسيلة على إثراء البحث ببعض المعلومات. ولكن لم تتمكن من استخدامها بشكل كبير، لأن هناك بعض المؤسسات لم تسمح لنا بالدخول وتوزيع الاستبيان، وهناك مؤسسات تم دخولها من خلال وسائط، وأخرى دخلناها بسهولة وقدمت لنا المساعدة، وهي مشكورة على ذلك.

كما تم الاعتماد على سلم 'ليكارت' الخماسي لوضع الاقتراحات المناسبة للإجابات من الأفراد المبحوثين. وعلى المستجوب أن يختار إجابة واحدة من بين خمسة بدائل كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (13): اقتراحات الإجابة حسب سلم 'ليكارت' الخماسي

الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الترميز	5	4	3	2	1

المصدر/ من إعداد الباحثة (بتصرف)

حسب الجدول السابق، تم ترميز وإدخال أسئلة الاستمارة في برنامج SPSS v.21 لتتمكن من تحليل ومناقشة محاور الدراسة واختبار صحة الفرضيات من عدمها لتحقيق الأهداف المرجوة من الدراسة.

الفرع الأول: محتوى الاستبيان

من أجل إعداد الاستبيان المبين في الملحق رقم (1) بشكله النهائي وحتى يكون صالحا للتوزيع على عينة الدراسة تم تقسمه إلى:

✓ **واجهة الاستبيان:** تحدد فيها الفئة المستهدفة من الدراسة. وتبرز موضوع الدراسة والهدف منه. مع التأكيد على أهمية الإجابة كونها تخدم البحث العلمي. وأن هذه الإجابات تبقى سرية تستخدم لأغراض الدراسة فقط.

✓ **معلومات عامة:** وتشمل 8 سؤالا (1-8). الهدف منها هو توفير معلومات تتعلق بالمؤسسات محل الدراسة (طبيعة الملكية، عدد العمال، طبيعة النشاط). ومعلومات شخصية تمثل خلفية عامة حول المستجوبين، مثل الجنس والعمر والمستوى، المؤهل العلمي، الوظيفي والخبرة المهنية، وهذه المعلومات تعتبر متغيرات مراقبة مهمة تساعد في تفسير وتحليل محاور البحث.

✓ **المحور الأول:** يتعلق بالفرضية الأولى ويشمل 12 سؤالا (9-20). يهدف إلى تبيان مساهمة أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في تعظيم قيمة المؤسسة، من خلال تعزيز الميزة التنافسية.

✓ **المحور الثاني:** يتعلق بالفرضية الثانية ويشمل 11 سؤالا (21-31). يسعى إلى تبيان مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تعظيم قيمة المؤسسة، من خلال مساهمة هذا الأسلوب في تعزيز الميزة التنافسية.

✓ **المحور الثالث:** يتعلق بالفرضية الثالث ويشمل 09 سؤالا (32-40). كان الهدف من هذا المحور هو معرفة مدى مساهمة بطاقة الأداء المتوازن في تعظيم قيمة المؤسسة، من خلال مساهمتها في تعزيز الميزة التنافسية .

✓ **المحور الرابع:** يتعلق بالفرضية الرابع ويشمل 10 سؤالا (41-50). الغاية من هذا المحور هو معرفة العراقيل التي تحول دون تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف.

والجدول التالي بين هذه المحاور والفقرات التي تقابلها:

الشكل رقم (36): محاور الاستبيان

الفقرات	المحاور الأساسية
8-1	معلومات عامة
20-9	المحور الأول: مساهمة أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة التكاليف في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية من خلال تنافسياتها.
31-21	المحور الثاني: مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية من خلال تنافسياتها.
40-32	المحور الثالث: مساهمة بطاقة الأداء المتوازن في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية من خلال تنافسياتها.
50-41	المحور الرابع: العراقيل التي تحول دون تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف

المصدر/ من إعداد الباحثة

الفرع الثاني: صدق الاستبيان

صدق الاستبيان يعني التأكد من أنه سوف يقيس ما أعد لقياسه. ويجب أن يشمل كل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل. وأن تكون فقراتها واضحة، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها. حيث يجب التحقق من نوعين من الصدق:

✓ **الصدق الظاهري:** تم صياغة الاستبيان بمساعدة المشرف وإرشاداته، وكذلك الاستعانة بأصحاب الخبرة العاملين في مؤسسة Iris. كما تم عرض الاستبيان في صورته الأولية على عدد من المحكمين ذوي الاختصاص والخبرة -أسماءهم محددة في الملحق رقم (2)- لتحكيمه. وقد طلب الباحث منهم إبداء رأيهم في مدى ملائمة العبارات لقياس ما وضعت لأجله. ومدى وضوح صياغة العبارات وملائمة كل عبارة للمحور الذي تنتمي إليه. ومدى كفاية العبارات لتغطية كل محور من محاور متغيرات الدراسة الأساسية. هذا بالإضافة إلى اقتراح ما يروونه ضروريا من تعديل صياغة العبارات أو حذفها، أو إضافة عبارات جديدة. وإبداء رأيهم حول البيانات المعلومات المتعلقة بعينة الدراسة وأفرادها. كل هذا من أجل التحقق من صدق محتوى الاستبيان وملاءمته لأهداف البحث.

قد أجريت التعديلات اللازمة وفقا لملاحظاتهم ليكون الاستبيان في شكله النهائي القابل للتوزيع. وكانت مجملها تنصب حول مدى وضوح الفقرات، شمولية الاستبيان وكفايته للتعبير عن موضوع الدراسة، مدى انتماء الفقرة للمحور الذي تندرج تحته....

✓ **صدق البناء:** ولأجل اختبار صدق الاستبيان تم توزيعه على عينة استطلاعية من مجتمع الدراسة والتي تتكون من 15 استمارة تم توزيعها على 6 مؤسسات (Mami - Sameha- Eriad- Sofiplast-Iris (Safcer). للتأكد من مدى وضوح عباراته وسهولة فهم الأسئلة الواردة فيه من خلال الانطباع الأولي الذي تركته العينة محل الدراسة.

تم إدخال معطيات العينة الاستطلاعية في برنامج SPSS.v.21 للتأكد من ثبات أداة الدراسة. والجدول المبين في الملحق رقم (03) . يبين أن الاستبيان ملائم للهدف المراد تحقيقه.

كما تعتمد هذه الطريقة على مدى ارتباط الفقرات أو البنود مع بعضها البعض وكذلك ارتباط كل بند مع المحور ككل. وسيتم حساب معامل الارتباط برسن (Person) بين صدق الاتساق لكل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابع له ، وهي مبينة في الملحق رقم (03).

1. صدق الاتساق الداخلي لكل محور:

■ **صدق الاتساق الداخلي للمحور الأول:** يشمل مساهمة أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في تعظيم قيمة المؤسسات الاقتصادية، وصدق فقرات هذا الجزء ملخصة في الجدول الموالي:

الجدول رقم(14): الاتساق الداخلي لفقرات الخور الأول

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	الفقرات
0.000	0.871	1. لدى المؤسسة معلومات كافية عن أهمية تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة .
0.000	0.698	2. ترى المؤسسة أن الأساليب التقليدية لحساب التكلفة المطبقة حاليا جيدة ولا حاجة لاستخدام أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة.
0.000	0.689	3. يعتمد أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة على توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات توزيعاً عادلاً من خلال تحديد نصيب المنتج بشكل دقيق.
0.000	0.786	4. أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة لا يعد نظاماً محاسبياً متميزاً فقط وإنما يتعدى ذلك ليكون أداة تسييرية تهدف إلى حسن إدارة أنشطة المؤسسة.
0.001	0.6233	5. يساعد أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة.
0.000	0.834	6. صعوبة اختيار مسببات التكلفة في الواقع العملي الأمر الذي يحول دون نجاح تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة.
0.000	0.859	7. يربط أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة استهلاك الموارد بالأنشطة وبالتالي التحكم في التكاليف.
0.000	0.833	8. يوفر أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة معلومات تكاليفية عن المنتج بشكل أكثر دقة من الأسلوب المطبق حالياً مما يساعد المؤسسة في اتخاذ القرارات الملائمة.
0.000	0.789	9. إن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يوفر معلومات غير مالية تساعد الإدارة في وضع مقاييس أداء غير مالية للأنشطة، والتخطيط ورقابة التكاليف من خلال سلسلة القيمة.
0.001	0.542	10. يربط أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة المنتجات بالأنشطة وبالتالي تتحكم المؤسسة في أنشطتها حسب ما يتطلبه كل منتج وحسب طلب كل عميل.
0.000	0.834	11. أن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يمكن من التسيير الحسن للأنشطة وبالتالي تحسين الأداء التشغيلي للمؤسسة.
0.000	0.782	12. يقوم أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة بتخفيض تكلفة المنتجات والحفاظ على جودتها وتقديدها للسوق بأسعار تنافسية.

المصدر/ من إعداد الباحثة بالاعتماد على SPSS V.21

يتبين من خلال الجدول السابق أن معاملات الارتباط لفقرات المحور الأول مقبولة ودالة لأن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05. وبالتالي فقرات المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

■ **صدق الاتساق الداخلي للمحور الثاني:** يشمل مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تعظيم قيمة المؤسسات الاقتصادية، وصدق فقرات هذا الجزء ملخصة في الجدول الموالي:

الجدول رقم(15): الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	الفقرات
0.000	0.835	1. أسلوب التكلفة المستهدفة فيا المؤسسة قادر على توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرار على مستوى كل نشاط بالمؤسسة
0.002	0.502	2. يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على طرح منتج في السوق بنفس سعر منافسيه .
0.000	0.735	3. يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على طرح منتجات تلي رغبات المستهلكين وإمكانياتهم المادية وتسعى إلى إرضاءهم.
0.000	0.635	4. يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على التخطيط للمدى الطويل وبالتالي الإدارة الإستراتيجية للأرباح المستقبلية.
0.000	0.765	5. إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساهم في تحسين الميزة التنافسية من خلال تحديد التكلفة المستهدفة، والعمل المستمر من أجل تحقيقها في الواقع.
0.001	0.590	6. يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض التكلفة قبل حدوثها، كما يعتبر أداة لتصميم منتج ناجح بدلا من توثيق بيانات تاريخية.
0.000	0.674	7. يتطلب اقتحام الأسواق العالمية والحفاظ على نمو وبقاء المؤسسة وتعظيم قيمتها تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة .
0.000	0.688	8. يضمن أسلوب التكلفة المستهدفة تحديد المنتجات غير مربحة قبل إنتاجها-
0.000	0.756	9. يتم وفق أسلوب التكلفة المستهدفة تحديد مواصفات المنتج وفق رغبات الزبون من اجل إرضاءه.
0.000	0.633	10. يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف مع ضمان تحقيق جودة المنتج المطلوبة.
0.008	0.455	11. تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يتطلب دراسة مستمرة ودقيقة لسلسلة القيمة انطلاقا من مورد الموردين إلى عميل العملاء وصولا إلى المستهلك النهائي

المصدر/ من إعداد الباحثة بالاعتماد على SPSS V.21

يتبين من خلال الجدول السابق أن معاملات الارتباط لفقرات المحور الثاني مقبولة ودالة لأن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05. وبالتالي فقرات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

■ **صدق الاتساق الداخلي للمحور الثالث:** يشمل مساهمة بطاقة الأداء المتوازن في تعظيم قيمة المؤسسات الاقتصادية، وصدق فقرات هذا الجزء ملخصة في الجدول الموالي:

الجدول رقم(16): الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	الفقرات
0.000	0.811	1. تقوم بطاقة الأداء المتوازن على أربعة أبعاد (المالي، العملاء، العمليات الداخلية، النمو والتعلم) تتكامل لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.
0.000	0.669	2. بطاقة الأداء المتوازن أداة لترجمة رؤية المؤسسة ورسالتها إلى أهداف إستراتيجية.
0.000	0.730	3. تعتبر بطاقة الأداء المتوازن من أحدث الأدوات وأكثرها فعالية في قياس وتقييم الأداء الشامل للمؤسسة.
0.000	0.801	4. تزود بطاقة الأداء المتوازن المسؤولين بمؤشرات السبب ومؤشرات النتيجة في المؤسسة مما يساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة.
0.000	0.818	5. تحقق بطاقة الأداء المتوازن التوازن بين البيئة الخارجية للمؤسسة وبيئتها الداخلية.
0.000	0.733	6. تساعد بطاقة الأداء المتوازن المؤسسة من الاستفادة من مزاياها التنافسية من خلال اندماج أبعادها الأربعة.
0.000	0.732	7. تعتبر بطاقة الأداء المتوازن أداة لمراقبة التسيير الاستراتيجي للمؤسسة.
0.000	0.789	8. تربط بطاقة الأداء المتوازن مؤشرات الأداء المالية (كرقم الأعمال) وغير المالية (كرضا الزبون) مع الأهداف الإستراتيجية المرتبطة بالمؤسسة.
0.001	0.542	9. تعتمد مؤسستكم على مؤشرات الأداء المالية أكثر من اعتمادها على مؤشرات الأداء غير المالية.

المصدر/ من إعداد الباحثة بالاعتماد على SPSS V.21

يتبين من خلال الجدول السابق أن معاملات الارتباط لفقرات المحور الثالث مقبولة ودالة لأن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05. وبالتالي فقرات المحور الثالث صادقة لما وضعت لقياسه.

▪ صدق الاتساق الداخلي للمحور الرابع: يشمل العوائق التي تحول دون تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات الاقتصادية. وصدق فقرات هذا المحور ملخصة في الجدول الموالي:

الجدول رقم(17): الاتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	الفقرات
0.001	0.589	1. عدم رغبة المؤسسة في تغيير الأسلوب المطبق لديها لحساب التكلفة لأنه يقدم معلومات كافية تساعد المؤسسة في اتخاذ القرارات الرشيدة.
0.000	0.756	2. نقص المعرفة اللازمة بأهمية الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية (أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، بطاقة الأداء المتوازن...) لضمان المؤسسة ونموها.
0.000	0.642	3. عدم توفر إدارات مؤهلة تقوم بإجراء دراسات للكشف عن الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، والاكتماء بالأساليب التقليدية المطبقة لديكم.
0.000	0.785	4. لا تقوم الجامعات والمعاهد المتخصصة في عقد دورات تدريبية وبرامج توعية حول أهمية تبني الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.
0.000	0.754	5. عدم اقتناع الإدارة العليا بضرورة تبني الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية لمواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الحديثة.
0.000	0.635	6. عدم توفر البنية التحتية المساعدة على تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في مؤسساتكم.
0.000	0.782	7. المنافع التي تعود على المؤسسة جراء تطبيقها الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية أقل من تكلفة تطبيقها.
0.000	0.856	8. عدم تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية يعود إلى التخوف من التغيير داخل المؤسسة.
0.000	0.832	9. تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية يؤثر على تنافسية المؤسسة أحسن من الطرق المتبعة لديكم حاليا.
0.000	0.857	10. عدم توفر الإمكانيات المادية والبشرية لتبني الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.

المصدر/من إعداد الباحثة بالاعتماد على SPSS V.21

يتبين من خلال الجدول السابق أن معاملات الارتباط لفقرات المحور الرابع مقبولة ودالة لأن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05. وبالتالي فقرات المحور الرابع صادقة لما وضعت لقياسه.

2. صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة: يشمل صدق المحاور الأربعة للدراسة، المبينة في الملحق رقم (03). وذلك فيما بينها ملخصة في الجدول الموالي:

الجدول رقم(18): الاتساق البنائي لمحاور الدراسة

المحور	عنوان المحور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
الأول	مساهمة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في تعظيم قيمة المؤسسة من خلال تعزيز الميزة التنافسية.	0.801	0.000
الثاني	مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تعظيم قيمة المؤسسة من خلال تعزيز الميزة التنافسية.	0.930	0.000
الثالث	مساهمة بطاقة الأداء المتوازن في تعظيم قيمة المؤسسة من خلال تعزيز الميزة التنافسية.	0.832	0.000
الرابع	العراقيل التي تحول دون تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في المؤسسات الاقتصادية.	0.733	0.000

المصدر/ من إعداد الباحثة بالاعتماد على SPSS V.21

يتبين من خلال الجدول السابق أن معاملات الارتباط لفقرات أداة الدراسة مقبولة ودالة لأن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 وبالتالي فقرات محاور الاستبيان كلها صادقة لما وضعت لقياسه.

الفرع الثالث: ثبات الاستبيان

يعني الثبات في صورة مختصرة هو ضمان الحصول على نفس النتائج تقريباً إذا أعيد تطبيق الاختبار على نفس المجموعة من الأفراد. وهذا يعني قلة تأثير عوامل الصدفة أو العشوائية على نتائج الاختبار. وللتحقق من ثبات الأداة تم استخدام طريقتين:

1. طريقة ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha):

يستعمل هذا الاختبار لمعرفة درجة الثبات في إجابات مجتمع الدراسة على أسئلة الاستبيان. إذ يعتمد الاختبار على مدى الثبات الداخلي ودرجة الاعتمادية لعبارات الاستبيان مجتمعة. وهي مبينة في الملحق رقم (03) والجدول الموالي يبين معامل الثبات بطريقة ألفا كرونباخ:

الجدول رقم (19): معامل الثبات بطريقة ألفا كرونباخ

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
الأول	مساهمة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في تعظيم قيمة المؤسسة من خلال تعزيز الميزة التنافسية	12	0.716
الثاني	مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تعظيم قيمة المؤسسة من خلال تعزيز الميزة التنافسية	11	0.734
الثالث	مساهمة بطاقة الأداء المتوازن في تعظيم قيمة المؤسسة من خلال تعزيز الميزة التنافسية.	9	0.890
الرابع	العراقيل التي تحول دون تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في المؤسسات الاقتصادية.	10	0.757
جميع الفقرات		42	0.868

المصدر/ من إعداد الباحثة بالاعتماد على SPSS V.21

من خلال الجدول السابق. نلاحظ أن نسبة ألفا كرونباخ بالنسبة لكافة المحاور أكبر من النسبة المقبولة 60%. حيث بلغت قيمتها على التوالي 71.6%، 73.4%، 89%، 75.7% للمحاور الأربعة، أما نسبة ألفا كرونباخ لكافة المحاور فكانت 86.8%، وهو ما يبين وجود علاقة تناسق وترابط عالية بين عبارات الاستمارة. مما يؤكد إمكانية اعتماد نتائجها والطمأنينة في تحقيق الأهداف المنشودة.

أضف إلى أنه يمكن تعميم نتائج الدراسة على المجتمع ككل.

2. طريقة التجزئة النصفية (Split-Half Coefficient):

تستخدم هذه الطريقة لمعرفة ثبات أداة القياس ويتم تجزئة فقرات الاستبيان إلى مجموعتين. المجموعة الأولى تمثل الأسئلة الزوجية والمجموعة الثانية تمثل الأسئلة الفردية، ثم يتم حساب معامل الارتباط برسن بين درجات الأسئلة الزوجية ودرجات الأسئلة الفردية، ثم يصحح بمعادلة سبيرمان براون، والجدول الموالي يبين معامل الارتباط برسن بين المجموعتين:

الجدول رقم (20): معامل الثبات بطريقة التجزئة النصفية

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل الارتباط	معامل الارتباط المصحح	مستوى الدلالة
الأول	مساهمة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في تعظيم قيمة المؤسسة من خلال تعزيز الميزة التنافسية	12	0.711	0.831	0.000
الثاني	مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تعظيم قيمة المؤسسة من خلال تعزيز الميزة التنافسية	11	0.716	0.834	0.000
الثالث	مساهمة بطاقة الأداء المتوازن في تعظيم قيمة المؤسسة من خلال تعزيز الميزة التنافسية..	9	0.787	0.880	0.000
الرابع	العراقيل التي تحول دون تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في المؤسسات الاقتصادية	10	0.763	0.865	0.000
جميع المحاور		42	0.788	0.881	0.000

المصدر/ من إعداد الباحثة بالاعتماد على SPSS V.21

من الجدول السابق يتضح أن معامل الارتباط برسن يساوي 0.788 وبتصحيح هذا المعامل باستخدام

معادلة سبيرمان براون بالعلاقة :

$$r' = 2r / (r+1)$$

نجد أن معامل الثبات يساوي 0.881 وهو معدل قريب من 1 وبالتالي الارتباط جيد بين عبارات محاور استبيان الدراسة.

المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة

تختلف أساليب التحليل الإحصائي من حيث شموليتها وعمقها باختلاف الهدف من إجراءاتها. وبغية الوصول إلى مؤشرات معتمدة. تحقق أهداف الدراسة، وتختبر فرضياتها، تم فحص البيانات وتبويبها. وجدولتها ليسهل التعامل معها بواسطة برنامج الحزمة الإحصائية Spss التي بفضلها تم استخراج كل أنواع الجداول والمقاييس الإحصائية المناسبة لهذه الدراسة، والمتمثلة أساسا فيما يلي:

1. التكرارات والنسب المئوية: يتم استعمال التكرارات والنسب المئوية للتعرف على واقع متغيرات الدراسة أي الصفات الشخصية لمفردات الدراسة، ومدى استجابة أفرادها لعبارات محاور الاستبيان وكذلك المعلومات العامة لعينة الدراسة.

2. المتوسط الحسابي Mean: يستخدم لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد الدراسة عن كل عبارة من عبارات محاور الاستبيان؛

3. الانحراف المعياري Standard Deviation: لمعرفة مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات الاستبيان. ولكل محور من المحاور الرئيسية عن متوسطها الحسابي؛

4. ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha: طريقة تستخدم لمعرفة ثبات الاستبيان. ثم إجراءه مرة على عينة صغيرة ومرة أخرى على العينة ككل، وبفضله تأكدنا من ثبات كل محاور الاستبيان؛

5. التجزئة النصفية Split-Half Coefficient: طريقة أخرى تستخدم لمعرفة ثبات الاستبيان. استخدمناها كطريقة ثانية لنبين ثبات كل محاور الاستبيان؛

6. معادلة سبيرمان بروان: يستخدم لتصحيح معامل الارتباط برسن من أجل حساب معامل الثبات بطريقة التجزئة النصفية؛

7. معامل الارتباط برسن Pearson: معرفة مدى وجود علاقة بين جميع محاور الاستبيان ودراسة العلاقة بين المحاور إن وجدت بطبيعة الحال. ومعرفة أي المحاور أكبر ارتباط من الآخر وأيهما أقل، ومن المهم جدا أن يكون الارتباط ذو دلالة معنوية وعادة ما نستخدم مستوى المعنوية 5% أو مستوى الثقة 95% ومعامل الارتباط محصور بين القيمة $(+1, -1)$ ، في حالة الإشارة سالبة نقول أن العلاقة عكسية أما إذا كانت موجبة فالعلاقة طردية.

8. اختبار كولومجروف- سمرونوف Sample Kolmogorov-Smirnov: قبل البدء في عملية تحليل محاور الدراسة. لابد من التأكد أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا. فيتم استخدام اختبار كولمجروف- لمعرفة ذلك، لأنه في حالة التأكد من أن البيانات توزع طبيعياً يتم استخدام الاختبارات المعلمية في تحليل محاور الاستبيان بدلاً من استخدام الاختبارات اللامعلمية. والتي تصلح في حالة التوزيع غير طبيعي للبيانات.

والجدول الموالي يبين اختبار التوزيع الطبيعي.

الجدول رقم(21): اختبار كولمجروف-سمرونوف

مستوى الدلالة	قيمة Z	عدد الفقرات	عنوان المحور	المحور
0.756	0.785	12	مساهمة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في تعظيم قيمة المؤسسة من خلال تعزيز الميزة التنافسية	الأول
0.620	0.854	11	. مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تعظيم قيمة المؤسسة من خلال تعزيز الميزة التنافسية.	الثاني
0.793	0.752	09	مساهمة بطاقة الأداء المتوازن في تعظيم قيمة المؤسسة من خلال تعزيز الميزة التنافسية.	الثالث
0.820	0.661	10	العراقيل التي تحول دون تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في المؤسسات الاقتصادية.	الرابع
0.780	0.681	42		جميع الفقرات

المصدر/ من إعداد الباحثة بالاعتماد على SPSS V.21

من خلال الجدول السابق، يتضح أن مستوى الدلالة لكل محور أكبر من 0.05، وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وبالتالي نستخدم اختبار t للعينة الواحدة لتحليل محاور الاستبيان، هذا الاختبار يعتبر من الاختبارات المعلمية الملائمة للتوزيع الطبيعي.

9. اختبار t للمتوسط عينة واحدة Test-T sur échantillon unique: من أجل التأكد من مدى وجود دلالة إحصائية في إجابات الباحثين حول محاور الاستبيان. والهدف الرئيسي منه هو قياس مدى إثبات أو نفي فرضيات الدراسة. وقد اخترنا هذا الاختبار لان البيانات كمية لعينة واحدة.

10. اختبار التباين الأحادي ANOVA: اختبار معلمي يستخدم للمقارنة بين المتوسطات أو التوصل لوجود أو عدم وجود فروق ذو دلالة إحصائية. يستخدم للتركيز على دراسة تأثير عامل واحد له عدد من المستويات المختلفة بحيث عند كل مستوى تكرار التجربة عددا من المرات.

11. قيم المتوسط الحسابي لدرجات مقياس ليكارت: تم حساب طول الفئة وإضافته إلى الحد الأدنى كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (22): معيار مقياس التحليل

الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الترميز	5	4	3	2	1
قيم الحسابي	5.00-4.21	4.20-3.41	3.40-2.61	2.60-1.81	1.80-1.00
درجة التقدير	مقبولة جدا	مقبول	متوسط	ضعيفة	ضعيفة جدا

المصدر/ من إعداد الباحثة

تم حساب طول الفئة حسب الدرجة في سلم ليكارت الخماسي كما يلي:

$$\text{طول الفئة} = (\text{الحد الأعلى} - \text{الحد الأدنى}) / 5$$

$$0.8 = 5 / (1 - 5) =$$

المطلب الثالث: مجتمع وعينة الدراسة

الأصل في البحوث العلمية أن تجرى الدراسة على كافة أفراد مجتمع الدراسة. لأن ذلك يجعل النتائج أكثر دقة، إلا أن هناك عدة أسباب أدت لعدم دراسة المجتمع ككل أي اعتماد أسلوب المعاينة. حصرت الدراسة في ولاية سطيف بدل من دراسة المؤسسات الإنتاجية على مستوى الوطن، ومن هذه الأسباب نذكر منها مايلي:

- ✓ كبر حجم مجتمع الدراسة، وهذا ما يتطلب تكلفة عالية ووقتا أطول لتغطية جميع مفردات المجتمع؛
- ✓ عدم معرفة مكان مزاولة كل هذه المؤسسات لنشاطها في ظل محدودية الإمكانيات المتوفرة؛
- ✓ عدم تجاوب كافة مفردات المجتمع مع الدراسة مما يؤدي إلى إعاقة استمرار العمل؛
- ✓ تجانس خصائص مجتمع الدراسة. ذلك أن جميع أفراد المجتمع يتأثرون بنفس العوامل والظروف المتعلقة بنفس البيئة التي ينشطون فيها، وبالتالي فإن النتائج المتحصل عليها من دراسة عينة يمكن تعميمها على المجتمع ككل.

يتكون مجتمع الدراسة من المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف. وقبل الشروع في تحديد عينة الدراسة قامت الباحثة بزيارة عدد كبير من المؤسسة لمعرفة درجة قبولهم للتعامل معنا، ولكن العديد منها أظهرت عدم استجابتها للتعاون، فاقترحت الدراسة على مجموعة منها وليس كلها.

تم اختيار عينة عشوائية تتكون من مجموعة متنوعة من المؤسسات الإنتاجية التي تعمل لولاية سطيف. بلغ عددها حوالي 30 مؤسسة إنتاجية. وأسماء المؤسسات الصناعية المكونة لعينة الدراسة موضحة في الملحق رقم (04).

تم توزيع 4 استمارات في كل مؤسسة على مجموعة من الأفراد تعتبر فئة مناسبة للإجابة على محاور الدراسة، كونها تقع على عاتقها مسؤولية تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية لتعزيز تنافسية المؤسسة وبالتالي تعظيم قيمتها.

بلغ عدد الاستمارات الموزعة 120 استمارة واسترجع منها 113. وبعد مراجعتها وتنظيمها للتأكد من جدية الإجابة، تم استبعاد 9 منها غير صالحة للتحليل؛ وذلك لعدم اكتمال الإجابة على كل أسئلة الاستبيان. وبذلك بلغ عدد الاستمارات الخاضعة للدراسة 104 استمارة.

الفرع الأول: تحليل البيانات العامة لعينة الدراسة

تم اختيار مجموعة من المعلومات المتعلقة بالمؤسسات محل الدراسة. شمل هذا الجزء ثلاثة أسئلة الهدف منها معرفة طبيعة الملكية، عدد العمال (حجم المؤسسة)، طبيعة النشاط الذي تعمل فيه.

تم تحليل هذه البيانات الخاصة باستخدام الإحصاء الوصفي لاستخراج التكرارات والنسب المئوية لوصف إجابات عينة الدراسة. كما هي مبينة في الملحق (05).

1. توزيع المؤسسات محل الدراسة حسب طبيعة الملكية:

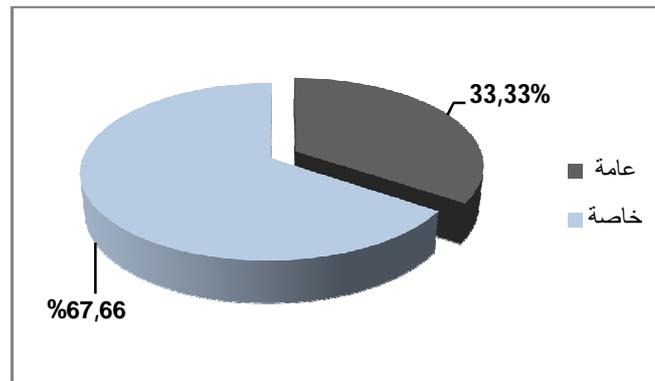
تم حساب التكرارات والنسب المئوية التي تخص طبيعة ملكية المؤسسات محل الدراسة. نبين توزيع عينة الدراسة من خلال الجدول والشكل المواليين:

الجدول رقم (23): توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة الملكية

النسب المئوية	التكرارات	طبيعة الملكية
33.33%	10	عامة
66.67%	20	خاصة
100%	30	المجموع

المصدر/ من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS V.21

الشكل رقم (37): توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة الملكية



المصدر/ من إعداد الباحثة بالاعتماد على SPSS V.21

تتكون عينة الدراسة من 30 مؤسسة. حيث يتضح من الجدول والشكل السابقين المتمثلين في توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة الملكية. أن نسبة المؤسسات العامة بلغت 33.33% وهي نسبة منخفضة مقارنة مع نسبة المؤسسات الخاصة التي بلغت 66.67%.

2. توزيع المؤسسات محل الدراسة حسب عدد العمال

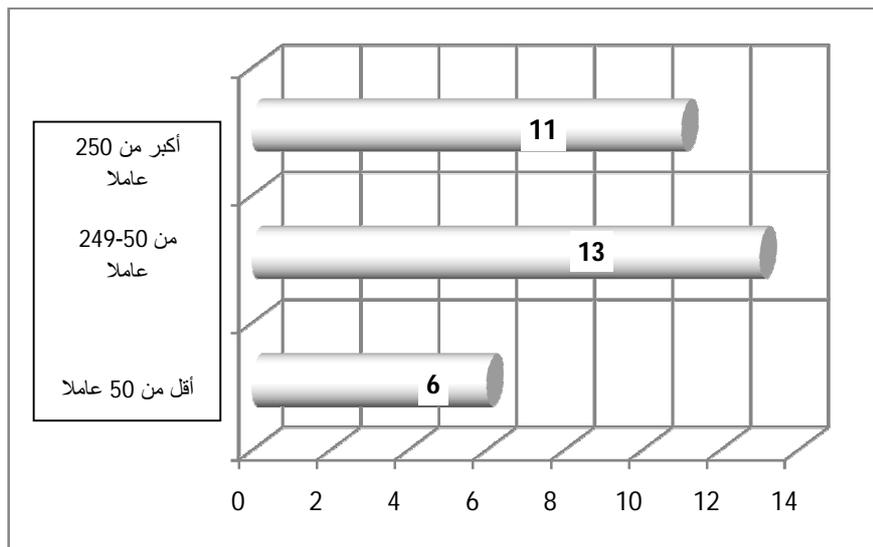
تم حساب التكرارات والنسب المئوية التي تحدد عدد العمال (حجم المؤسسة) في المؤسسات محل الدراسة. نبين توزيع عينة الدراسة من خلال الجدول والشكل المواليين:

الجدول رقم (24): توزيع عينة الدراسة حسب عدد العمال

عدد العمال	التكرارات	النسب المئوية
أقل من 50 عامل	6	20%
من 51 إلى 249 عامل	13	43.33%
أكبر من 250 عامل	11	36.67%
المجموع	30	100%

المصدر/ من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS v. 21

الشكل رقم (38): توزيع عينة الدراسة حسب عدد العمال



المصدر/ من إعداد الباحثة بالاعتماد على SPSS V.21

تتكون عينة الدراسة من 30 مؤسسة. حيث يتضح من الجدول والشكل السابقين المتمثلين في توزيع عينة الدراسة حسب عدد العمال (حجم المؤسسة). أن نسبة المؤسسات المتوسطة والصغيرة بلغت 63.33% أكبر نسبة مقارنة مع نسبة المؤسسات الكبيرة التي بلغت 36.67%.

3. توزيع المؤسسات محل الدراسة حسب طبيعة النشاط:

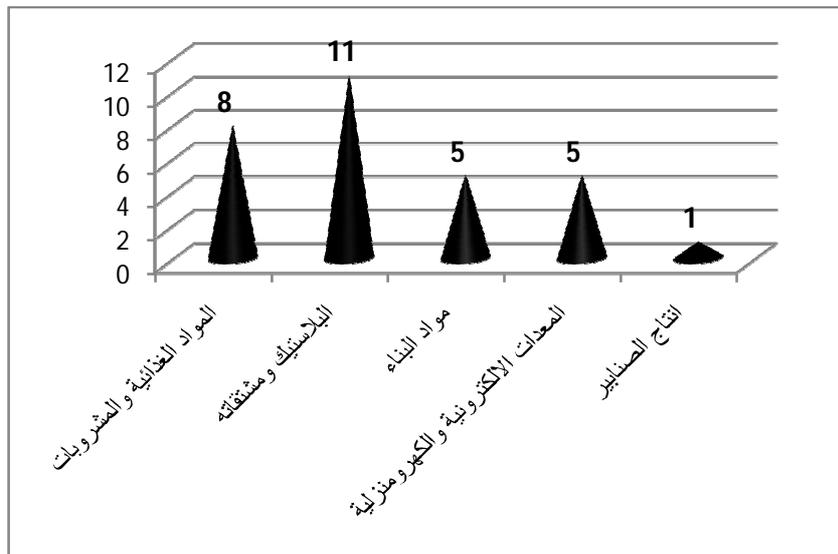
تم حساب التكرارات والنسب المئوية التي تخص طبيعة نشاط المؤسسات محل الدراسة. نبين توزيع عينة الدراسة من خلال الجدول والشكل المواليين:

الجدول رقم (25): توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة النشاط

النسب المئوية	التكرار	نوع النشاط
26.66%	08	المواد الغذائية والمشروبات
36.67%	11	البلاستيك ومشتقاته
16.67%	05	مواد البناء
16.67%	05	المعدات الالكترونية والكهرومنزلية
3.33%	01	إنتاج الصنابير
100%	30	المجموع

المصدر/ من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS V.21

الشكل رقم (38): توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة النشاط



المصدر/ من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS V.21

تتكون عينة الدراسة من 30 مؤسسة. حيث يتضح من الجدول والشكل السابقين المتمثلين في توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة النشاط. أن نسبة المؤسسات التي تنتج المواد البلاستيكية هي نفسها وتقدر بـ36.67%. وهي نسبة مرتفعة مقارنة مع النسب الأخرى، تليها المواد الغذائية والمشروبات 26.66%. وبلغت نسبة المؤسسات التي تصنع المعدات الإلكترونية والإنتاج الكهرومترلي، ومواد الاسمنت والبناء 16.67%. وأخفض نسبة تمثلها مؤسسات إنتاج الصنابير والتي تمثلت في مؤسسة BCR فقط بنسبة 3.33%.

الفرع الثاني: تحليل البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة

تم اختيار مجموعة من المتغيرات الشخصية والوظيفية لبعض الإطارات والموظفين في المؤسسات محل الدراسة، من أجل إظهار بعض المعلومات المتعلقة بهذه الفئة. شمل هذا الجزء خمسة أسئلة الهدف منها معرفة جنس المستجوب عمره والمؤهل العلمي، التخصص والخبرة المهنية.

تم تحليل هذه البيانات الخاصة باستخدام الإحصاء الوصفي لاستخراج التكرارات والنسب المئوية لوصف إجابات عينة الدراسة، كما هي مبينة في الملحق (05).

1. توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

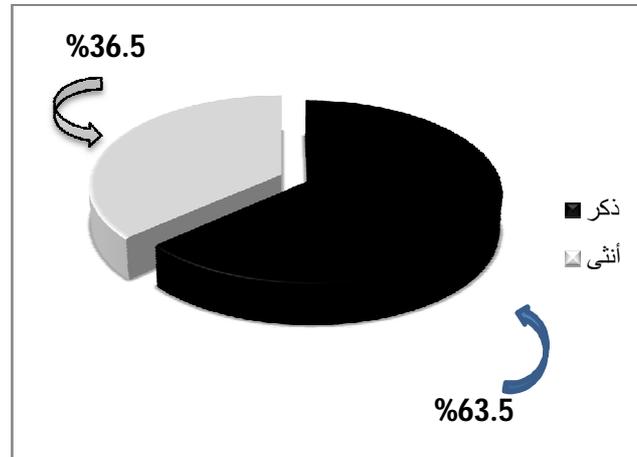
تم حساب التكرارات والنسب المئوية التي تخص تصنيف موظفي المؤسسات محل الدراسة حسب الجنس. نبين توزيع عينة الدراسة من خلال الجدول والشكل المواليين:

الجدول رقم (26): توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

النسبة المئوية	التكرار	الجنس
63.5%	66	ذكور
36.5%	38	إناث
100%	104	المجموع

المصدر/ من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS V.21

الشكل رقم (39): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس



المصدر/ من إعداد الباحثة بالاعتماد على SPSS V.21

يتكون أفراد عينة الدراسة من 104 فرداً. منهم 66 ذكوراً و38 إناثاً، حيث يتضح من الجدول والشكل السابقين المتمثلين في توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس. أن نسبة الذكور تقدر بـ63.5% نسبة مرتفعة مقارنة مع نسبة الإناث التي بلغت 36.5%، ويعود السبب انخفاض هذه النسبة، لصعوبة عمل الإناث في المناطق الصناعية المعزولة والبعيدة التي تتواجد بها المؤسسات محل الدراسة.

2. توزيع عينة الدراسة حسب العمر

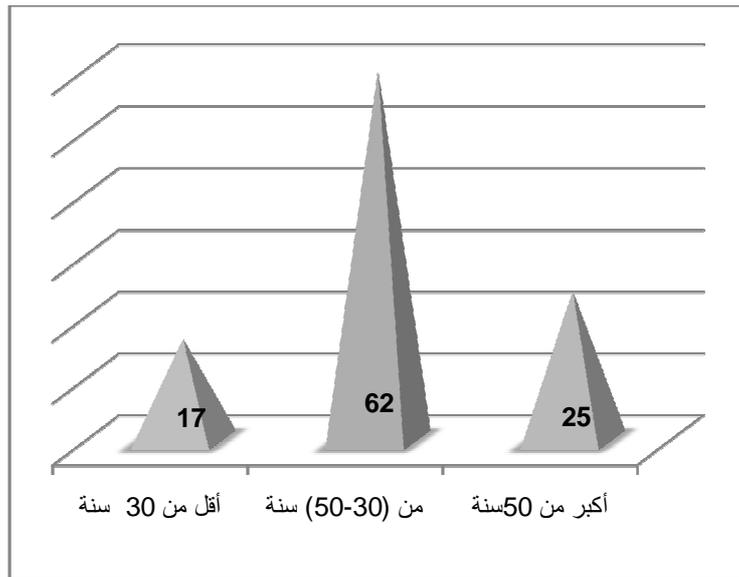
تم حساب التكرارات والنسب المئوية التي تخص تصنيف موظفي المؤسسات محل الدراسة حسب العمر. نبين توزيع عينة الدراسة من خلال الجدول والشكل المواليين:

الجدول رقم (27): توزيع عينة الدراسة حسب العمر

النسبة المئوية	التكرار	العمر
16.36%	17	أقل من 30 سنة
59.61%	62	من 30 سنة إلى 40 سنة
24.03%	25	أكبر من 40 سنة
100%	104	المجموع

المصدر/ من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS V.21

الشكل رقم (40): توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر



المصدر/ من إعداد الباحثة بالاعتماد على SPSS V.21

يتضح من الجدول والشكل السابقين المتمثلين في توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير السن. وجود تباين بين أعمار أفراد عينة الدراسة وأن الفئة العمرية الأكثر تكراراً في عينة الدراسة ما بين 30 سنة إلى 50 سنة بنسبة 59.61% . تليه الفئة العمرية أكبر من 50 سنة بنسبة 24.03% . وهذا ما بين أن أغلبية الموظفين في المؤسسات هم من فئة الشباب. وفي الأخير بلغت الفئة العمرية أقل من 30 سنة بنسبة 16.36% هذه النسبة منخفضة لأن معظم الشباب مازالوا في مرحلة الدراسة. أو أنهم خرجي جامعات جدد، وأن الوصول إلى توفر مناصب شغل يأخذ وقتاً أطول.

3. توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

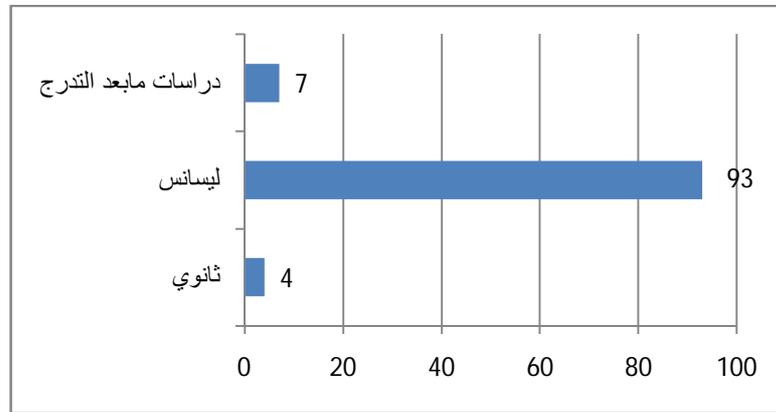
لقد تم حساب التكرارات والنسب المئوية التي تخص تصنيف موظفي المؤسسات محل الدراسة حسب المؤهل العلمي، نبين توزيع عينة الدراسة من خلال الجدول والشكل المواليين:

الجدول رقم (28): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
3.84%	4	ثانوي
89.4%	93	ليسانس
6.67%	7	دراسات ما بعد التدرج
100%	104	المجموع

المصدر/ من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS V.21

الشكل رقم (41): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر/ من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS V.21

يتضح من الجدول والشكل السابقين المتمثلين في توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي، أن أكبر نسبة تمثل 89.5%، تخص الأفراد الذين يحملون شهادة ليسانس، بينما أقل نسبة كانت للمتحصّلين على مستوى الثانوي حيث بلغت 3.84%. وهذا شيء إيجابي بالنسبة للدراسة؛ لأن في مجملها وبالتحديد الأسئلة الموضوعية. لا يستطيع الإجابة عليها إلا المتخصصون من مدراء ورؤساء أقسام ومحاسبون. وبالتالي يتمكنون من فهم الموضوع أما نسبة حاملي شهادات ما بعد التدرج كشهادة الماجستير والدكتوراه بلغت 6.67%، وهي نسبة مقبولة لأن من يملك مثل هذه الشهادات يتوجه في غالب الأحيان إلى أماكن عمل أخرى كالجامعة للتدريس مثلاً.

4. توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العملي

تم حساب التكرارات والنسب المئوية التي تخص تصنيف موظفي المؤسسات محل الدراسة حسب الوظيفة

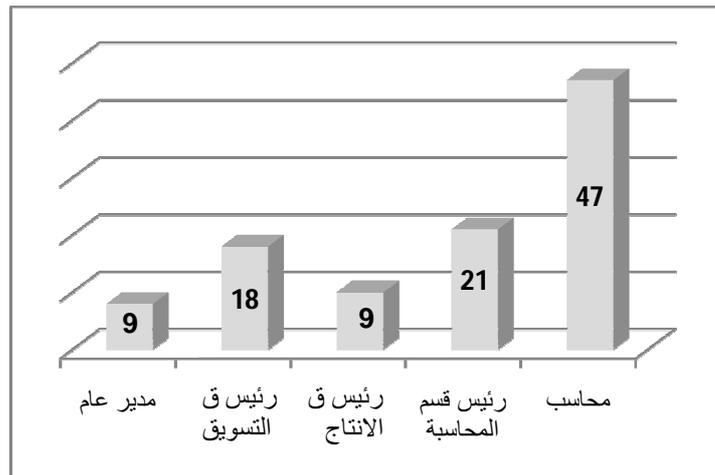
نبين توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العملي من خلال الجدول والشكل المواليين:

الجدول رقم (29): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العملي

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العملي
8.7%	9	مدير عام
17.3%	18	رئيس قسم التسويق
8.7%	9	رئيس قسم الإنتاج
20.2%	21	رئيس قسم المحاسبة
45.1%	47	محاسب
100%	104	المجموع

المصدر/ من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS V.21

الشكل رقم (42): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العملي



المصدر/ من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS V.21

يتضح مما سبق أن أغلبية أفراد العينة محاسبين عددهم 47 فرداً بنسبة 45.1%. وهذا جيد كون هذه الفئة لها معرفة بالعمل المحاسبي والمالي داخل المؤسسة، وتليها أفراد العينة من رئيس قسم المحاسبة بنسبة 20.2% ورئيس قسم التسويق بنسبة 17.3%، مدير عام ورئيس قسم الإنتاج بنسبة متساوية بلغت 8.7%. ويعود ذلك لأن أغلبية المدراء في المؤسسات الصناعية لولاية سطيف التي بلغ عددها 30 مؤسسة، امتنعوا عن الإجابة بحجة ضيق الوقت وانشغالهم الكبيرة.

5. توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

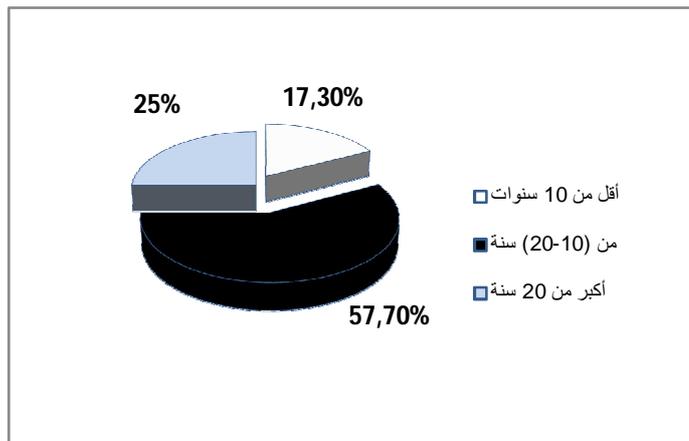
تم حساب التكرارات والنسب المئوية التي تخص تصنيف موظفي المؤسسات محل الدراسة حسب الخبرة المهنية. نيين توزيع عينة الدراسة من خلال الجدول والشكل المواليين:

الجدول رقم (30): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

النسبة المئوية	التكرار	سنوات الخبرة المهنية
17.3%	18	أقل من 10 سنوات
57.7%	60	من (10-20) سنة
25%	26	أكثر من 20 سنة
100%	104	المجموع

المصدر/ من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS V.21

الشكل رقم (43): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر/ من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS V.21

يتضح مما سبق أن أعلى نسبة خبرة للأفراد المستجوبين هي فئة ما بين 10 إلى 20 سنة وتقدر بـ 57.7%. متبوعة بالفئة الأكثر من 20 سنة بلغت 25%. وهذا ما فسر كبير عمر المديرين 24.03% من الأفراد أعمارهم أكبر من 50 سنة). وتليها فئة الأقل من 10 سنوات بلغت 17%.

المبحث الثاني: تحليل ومناقشة النتائج

بعد استرجاع الاستبيانات الموزعة على أفراد عينة الدراسة في المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف، وبعد القيام بعملية الفحص والتنظيم، قمنا بمعالجة الاستبيانات الصحيحة من خلال برنامج SPSS، ثم تحليل ومناقشة أجوبة المستجوبين على أسئلة الاستبيان، المقسم على أربعة محاور أساسية لاختبار الفرضيات الموضوعة في الدراسة بغرض إثبات صحتها أو نفيها معتمدين على الأساليب الإحصائية المبينة سابقا.

كما تم اللجوء إلى نظرية 'الموقفية' (Contingency Theory) لتفسير التناقض الموجود في أجوبة المستجوبين. لذا سنتناول بالتفصيل في هذا المبحث مايلي:

المطلب الأول: تحليل ومناقشة المحاور

المطلب الثاني: دراسة التباين ANOVA

المطلب الثالث: النظرية الموقفية لتفسير النتائج

المطلب الأول: تحليل ومناقشة المحاور

من أجل التعمق في الدراسة وفهم العلاقات، كان لابد من تحديد المتغير المستقل والمتغير التابع، وكذا معرفة الجزئيات المكونة لهذين المتغيرين، لمعرفة كيف يؤثر المتغير المستقل في المتغير التابع، وأي جزء من المتغير المستقل له وزن كبير في التأثير على المتغير التابع.

✓ **المتغير المستقل:** هو المتغير الذي يختار ويعالج بطريقة معينة ليحدد أثره على متغير آخر، ويكون هذا المتغير تحت سيطرة الباحث. يمثل المتغير المستقل الرئيسي في دراستنا "الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية".

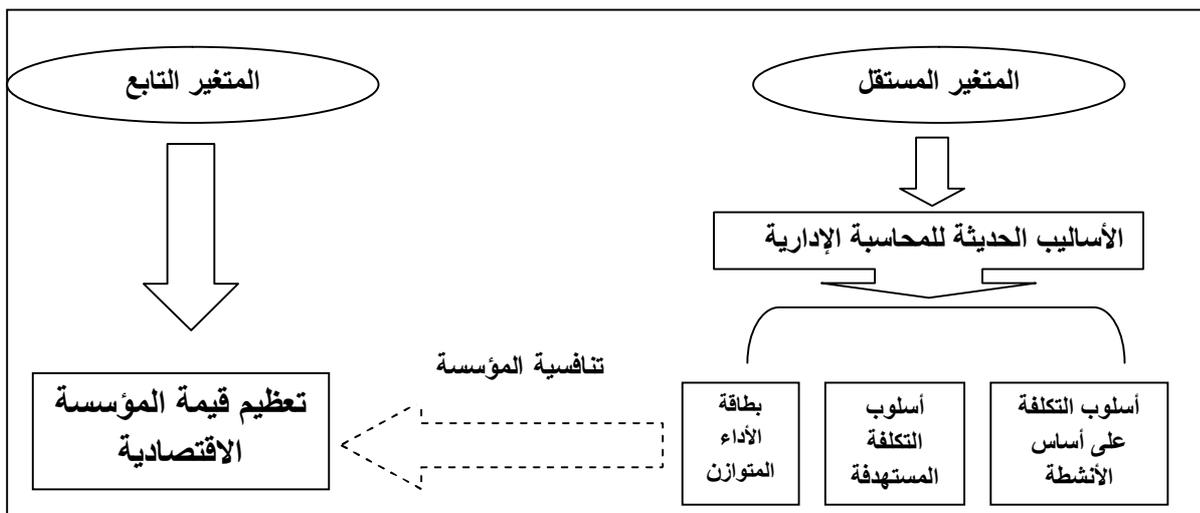
والذي قسم إلى ثلاث متغيرات مستقلة فرعية، وهي:

- أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ABC؛
- أسلوب التكلفة المستهدفة TC؛
- بطاقة الأداء المتوازن BSC.

✓ **المتغير التابع:** هو العامل الذي يتغير وفقا لتأثير المتغير المستقل، يمثل في دراستنا "قيمة المؤسسة الاقتصادية"، وحصراه في "تنافسية المؤسسة".

انطلاقا من هذا تم تشكيل نموذج الدراسة، كما هو موضح في الشكل الموالي:

الشكل رقم (43): نموذج الدراسة



المصدر/ من إعداد الباحثة

لتحليل النتائج تم استخدام:

- المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة من محاور الإستبيان، وكذلك الوزن النسبي، لمعرفة قيمتها وتحديد مدى موافقة أو عدم موافقة الباحثين على هذه الأسئلة المتعلقة بموضوع الدراسة فتتحقق الموافقة إذا كان المتوسط الحسابي أكبر من 3 ويتحقق عدم موافقتهم عندما يكون أقل من 3.
- الانحراف المعياري يوضح مدى تشتت في أجوبة الباحثين لكل سؤال من لأسئلة، فكلما اقترب الانحراف المعياري من الصفر، كلما تركزت الاستجابات وانخفض تشتتها.
- وإذا كان الانحراف المعياري يساوي 1 أو أكثر؛ فهذا يعني تركر الاستجابات وتشتتها، وقد تم إجراء هذا الاختبار على محاور الاستبيان، وذلك حسب العبارات التي ينتمي لها كل المحور.
- حساب التكرارات والنسب المئوية لكل فقرة من فقرات المحاور الأربعة للاستبيان .

الفرع الأول: تحليل ومناقشة محاور الدراسة منفصلة

1. تحليل ومناقشة المحور الأول

يهدف هذا العنصر إلى التعرف على مساهمة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية. وذلك من خلال تعزيز ميزاتها التنافسية. والجدول الموالي يلخص كل من المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ونتائج اختبار "t" لعينة وحيدة. مبينة في الملحق رقم (06).

الجدول رقم(31):المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة اختبار "test t" للمحور الأول

الفرقات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة % الوزن	قيمة t	الدلالة مستوى	الإجابة اتجاه
1. لدى المؤسسة معلومات كافية عن أهمية تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة .	1.85	1.45	37	4.56	0.00	غير موافق وبشدة
2. ترى المؤسسة أن الأساليب التقليدية لحساب التكلفة المطبقة حاليا جيدة ولا حاجة لاستخدام أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة.	2.3	1.19	46	15.12	0.00	غير موافق وبشدة
3. يعتمد أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة على توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات توزيعاً عادلاً من خلال تحديد نصيب المنتج بشكل دقيق.	4.33	0.73	86.72	16.61	0.00	موافق وبشدة
4. أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة لا يعد نظاماً محاسبياً	3.08	1.02	61.6	6.81	0.00	محايد

						متميزاً فقط وإنما يتعدى ذلك ليكون أداة تسييرية تهدف إلى حسن إدارة أنشطة المؤسسة.
موافق وبشدة	0.00	15.60	84.80	0.92	4.24	5.يساعد أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة.
موافق	0.00	5.83	65.38	0.87	3.26	6.صعوبة اختيار مسببات التكلفة في الواقع العملي الأمر الذي يحول دون نجاح تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة.
موافق	0.00 0	6.81	74.02	0.67	3.70	7.يربط أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة استهلاك الموارد بالأنشطة وبالتالي التحكم في التكاليف.
موافق	0.00	6.69	67.08	0.73	3.35	8.يوفر أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة معلومات تكاليفية عن المنتج بشكل أكثر دقة من الأسلوب المطبق حالياً مما يساعد المؤسسة في اتخاذ القرار.
موافق	0.00	16.87	74.02	0.74	3.70	9.إن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يوفر معلومات غير مالية تساعد الإدارة في وضع مقاييس أداء غير مالية للأنشطة، والتخطيط ورقابة التكاليف من خلال سلسلة القيمة.
غير موافق	0.00	16.87	47	0.69	2.35	10. يربط أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة المنتجات بالأنشطة وبالتالي تتحكم المؤسسة في أنشطتها حسب ما يتطلبه كل منتج وحسب طلب كل عميل.
موافق وبشدة	0.00	17.34	89.41	0.53	4.47	11. أن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يمكن من التسيير الحسن للأنشطة وبالتالي تحسين الأداء التشغيلي للمؤسسة.
موافق وبشدة	0.00	17.01	87.50	0.81	4.37	12.يقوم أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة بتخفيض تكلفة المنتجات الجديدة والحفاظ على جودتها وتقديمها للسوق بأسعار تنافسية.
موافق	0.00	13.06	80.42	0.86	4.02	جميع الفقرات

المصدر/ من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS .V.21

من خلال الجدول السابق، تبين النتائج أن الفقرات حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

✓ في الفقرة رقم 11 بلغ الوزن النسبي 89.41% أكبر نسبة ومستوى الدلالة يساوي 0.00، أقل 0.05 وهو دال إحصائياً، مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يتفقون وبشدة على أن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يمكن من التسيير الحسن للأنشطة وبالتالي تحسين الأداء التشغيلي للمؤسسة. من خلال التميز بين الأنشطة التي

يكون لها قيمة. عن الأنشطة التي لا تكون لها قيمة. بغرض الحد من تكلفة الأنشطة التي لا تضيف قيمة وبالتالي تحسين أداء المؤسسة وفرض رقابة أفضل على الأنشطة داخل المؤسسة؛

✓ في الفقرة رقم 12 بلغ الوزن النسبي 87.5% ومستوى الدلالة يساوي 0.00 أقل 0.05 وهو دال إحصائياً. مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يتفوقون وبشدة على أن أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة يساعد على تخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن مع مراعاة الحفاظ على الجودة العالية للمنتوج والتقيد بالوقت المناسب لتسليم الطلبية وبالسعر المناسب. وبالتالي تتمكن المؤسسة برفع رقم أعمالها وزيادة حصتها التسويقية، وبالتالي تحقيق مزايا تنافسية.

فتخفيض التكاليف دون المساس بالجودة يكون عن طريق إعادة هندسة العمليات نتيجة تحليل الأنشطة وتقديم المنتوج بشكل أسرع من خلال دمج بعض الأنشطة مع بعضها أو حتى إلغاء بعض الأنشطة التي لا تضيف قيمة. مما ينعكس باستخدام أمثل وسليم للموارد النادرة المادية والبشرية لتحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة وفعالية، وبالتالي خلق القيمة داخل المؤسسة وتعظيمها؛

✓ في الفقرة رقم 3 بلغ الوزن النسبي 86.72% ومستوى الدلالة يساوي 0.00 أقل 0.05 وهو دال إحصائياً، مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يؤكدون وبشدة أن أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة هو الأسلوب الأكثر عدالة في توزيع التكاليف بين المنتجات وذلك بالاستناد على المسبب الرئيسي لنشوء التكلفة ألا وهو الأنشطة، وبالاعتماد على عدة موجهات التكلفة حسب طبيعة كل مصروف، ومن ثم توزيعها على المنتجات باعتماد موجهات تكلفة أخرى ذات علاقة بين النشاط وكل منتج من المنتجات مما يساعد الإدارة على اتخاذ القرارات الرشيدة وتحقيق المزايا التنافسية؛

✓ في الفقرة رقم 9 بلغ الوزن النسبي 74.02% ومستوى الدلالة يساوي 0.00 أقل 0.05 وهو دال إحصائياً. مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يؤكدون وبشدة على أن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يوفر معلومات غير مالية تساعد الإدارة في وضع مقاييس أداء غير مالية للأنشطة. فهذه المعلومات تساعد المؤسسة على تخطيط ورقابة التكاليف بكل أفضل من خلال سلسلة القيمة. بدءاً من البحث والتطوير وانتهاءً بخدمة المستهلك وبالتالي تحسين الموقف التنافسي للمؤسسة من خلال رضا العميل؛

✓ في الفقرتين رقم 7 بلغ الوزن النسبي 74.02% ومستوى الدلالة يساوي 0.00 أقل 0.05 وهو دال إحصائياً مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة يربط استهلاك

الموارد بالأنشطة. وبالتالي التحكم في التكاليف، كما يربط المنتجات بالأنشطة وبالتالي تتحكم المؤسسة في أنشطتها حسب ما يتطلبه كل منتج وحسب طلب كل عميل.

فالتكاليف غير مباشرة لا تتحملها المؤسسة لكونها حتمية فحسب لكن ورائها مسببات. فاتخاذ أي قرار للحد من الأنشطة المستهلكة للموارد يؤدي إلى تخفيض في التكاليف. فالمنتجات لا تستهلك الموارد، بل الأنشطة هي التي تستهلك الموارد، والمنتجات تستهلك الأنشطة، وعليه فالتركيز ينصب على هذه الأخيرة. على عكس الأساليب التقليدية التي توزع التكاليف على المنتج على أساس ساعات العمل مثلا والتي قد لا ترتبط كلها بالمنتج وبالتالي نحمله تكاليف هو في غنى عنها؛

✓ في الفقرة رقم 8 بلغ الوزن النسبي 67.08% ومستوى الدلالة يساوي 0.00 أقل 0.05 وهو دال إحصائيا مما يدل أن أفراد عينة الدراسة مما يؤكد على أن أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة يوفر معلومات عن تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة من الأسلوب المطبق حاليا مما يساعد متخذي القرار باتخاذ قرارات إدارية رشيدة وملائمة. وبالتالي المساهمة في خلق القيمة؛

✓ في الفقرة رقم 6 بلغ الوزن النسبي 65.38% وهي نسبة منخفضة ومستوى الدلالة يساوي 0.00، أقل 0.05 مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يتفقون كلهم على صعوبة اختيار مسببات التكلفة في الواقع العملي الأمر الذي يحول دون نجاح تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة.

ولتوضيح النتائج أكثر. تم حساب التكرارات والنسب المئوية لكل فقرة من فقرات المحور الأول موضح في الملحق رقم (7). والجدول الموالي يمثل يلخصها:

الجدول رقم (32): التكرارات والنسب المئوية للمحور الأول

أكبر نسبة	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		الدرجة الفقرة
	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	
غ موافق بشدة	31.7	33	17.3	18	5.8	6	21.2	22	24.0	25	رقم 1
غ موافق	30.8	32	32.7	34	18.3	19	6.7	7	11.5	12	رقم 2
موافق وبشدة	3.8	4	5.8	6	15.4	16	35.6	37	39.4	41	رقم 3

رقم 4	10	9.6	6	5.8	44	42.3	40	38.5	4	3.8	محايد
رقم 5	41	39.4	37	35.6	16	15.4	6	5.8	4	3.8	موافق وبشدة
رقم 6	34	32.7	34	32.7	11	10.5	16	15.4	9	8.7	موافق
رقم 7	31	29.8	43	41.3	9	8.7	12	11.5	9	8.7	موافق
رقم 8	37	35.6	35	33.7	12	11.5	13	12.5	7	6.7	موافق
رقم 9	30	28.8	40	38.5	8	7.7	10	9.6	16	15.4	موافق
رقم 10	6	5.7	9	8.7	9	8.7	41	39.4	39	37.5	غير موافق
رقم 11	48	46.2	37	35.6	4	3.8	8	7.7	7	6.7	موافق بشدة
رقم 12	42	40.4	40	38.4	6	5.8	5	4.8	11	10.6	موافق بشدة
المجموع	25	26	55	52.9	17	16.3	5	4.8	1	1	موافق

المصدر / من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS .V.21

من خلال تحليل الجدول أعلاه يتضح بأن هناك نوع من التأكيد لدى الأفراد المستجوبين وفي مختلف فقرات المحور. حيث بلغت نسبة **78.9%** من إجمالي العينة وهذه النسبة توزع بين **26%** من المستجوبين يوافقون بشدة مقابل **52.9%** منها يوافقون على فقرات المحور الأول مع وجود فئة قليلة من أفراد عينة الدراسة لها آراء معاكسة لذلك وبنسبة محايدة تمثل **22.1%**

وبصفة عامة من خلال تحليل الجدولين السابقين . يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية (4) ومستوى الخطأ (0.05) إذ يتبين أن:

المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول "مساهمة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية من خلال تحقيق مزايا تنافسية" يساوي 4.02، والوزن النسبي 80.42% أكبر من الوزن النسبي المحايد 60%.

كما أن مستوى الدلالة يساوي 0.00 أقل 0.05. معناه دال إحصائيا. وبالتالي إجابات الباحثين تتجه نحو بديل معين وهو موافق (أكبر نسبة).

وأخيرا كل هذه النتائج تدل على أن أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة يساهم في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية من خلال تنافسيتها (الفرضية الأولى محققة).

2. تحليل ومناقشة المحور الثاني

يهدف هذا العنصر إلى التعرف على مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية. وذلك من خلال تعزيز ميزاتها التنافسية، والجدول الموالي يلخص كل من المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ونتائج اختبار "t" لعينة وحيدة. مبينة في الملحق رقم (06).

الجدول رقم (33): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة اختبار "t" للمحور الثاني

الفقرات	الحسابي المتوسط	المعياري الانحراف	النسبة % الوزن	قيمة t	الدلالة مستوى	اتجاه الاتجاه
1. أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة قادر على توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرار على مستوى كل نشاط بالمؤسسة.	2.70	0.77	54.00	6.55	0.00	غير موافق
2. يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على طرح منتج في السوق بنفس سعر منافسيه .	3.62	0.84	72.46	6.60	0.00	موافق
3. يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على طرح منتجات تلي رغبات المستهلكين وإمكانياتهم المادية وتسعى إلى إرضاءهم في الأجل الطويل.	1.03	1.11	20.6	9.50	0.00	غير موافق وبشدة
4. يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على التخطيط للمدى الطويل وبالتالي الإدارة الإستراتيجية للأرباح المستقبلية.	4.15	0.95	83.06	12.34	0.00	موافق وبشدة
5. إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساهم في تحسين الميزة التنافسية من خلال تحديد التكلفة المستهدفة، والعمل المستمر من أجل تحقيقها في الواقع.	2.60	1.012	52.00	11.91	0.00	غير موافق
6. يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض التكلفة قبل حدوثها، بحيث تصبح التكلفة أداة لتصميم منتج ناجح بدلا من توثيق بيانات تاريخية.	4.24	0.84	84.84	15.45	0.00	موافق وبشدة
7. يتطلب اقتحام الأسواق العالمية والحفاظ على نمو وبقاء المؤسسة وتعظيم قيمتها تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة .	4.02	1.08	80.40	9.68	0.00	موافق
8. يضمن أسلوب التكلفة المستهدفة تحديد المنتجات غير مربحة قبل إنتاجها من خلال إدارة تشكيلة المنتجات.	3.75	0.73	75.16	6.75	0.00	موافق

غير موافق	0.00	6.86	55.4	0.75	2.77	9. يتم وفق أسلوب التكلفة المستهدفة تحديد مواصفات المنتج وفق رغبات الزبون من اجل إرضاءه.
موافق وبشدة	0.00	14.41	86.02	0.925	4.30	10. يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف وذلك مع ضمان تحقيق جودة المنتج المطلوبة.
موافق وبشدة	0.00	12.33	84.22	0.98	4.21	11. تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يتطلب دراسة مستمرة ودقيقة لسلسلة القيمة انطلاقا من مورد الموردين إلى عميل العملاء وصولا إلى المستهلك النهائي.
موافق	0.00	13.43	86.4	0.867	4.32	جميع الفقرات

المصدر/ من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS .V.21

تم استخدام اختبار χ^2 للعينة الواحدة. والنتائج المبينة في الجدول السابق تبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الثاني المتعلق بمساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية من خلال تحقيق مزايا تنافسية، وتبين النتائج الفقرات حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

✓ في الفقرة رقم 10 بلغ الوزن النسبي 86.02% وهي أكبر نسبة ومستوى الدلالة يساوي 0.00 أقل 0.05 وهو دال إحصائيا. مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يؤكدون وبشدة على أن أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على تخفيض التكاليف مع ضمان تحقيق جودة المنتج المطلوبة لإشباع احتياجات المستهلك من خلال فحص كافة الأمور المتعلقة بتخفيض التكاليف خلال مراحل تصميم وتطوير المنتج وصولا على تكلفة مستهدفة تشمل كافة تكاليف دورة حياة المنتج (تطوير، تصميم، إنتاج، توزيع)، وتساهم في تحقيق التنسيق بين كافة الجهود التي ترمي إلى تخفيض التكلفة داخل المؤسسة.

كما أنه لا يمكن الوصول إلى التكلفة المستهدفة من خلال التضحية برغبات الزبائن ومواصفات المنتج المطلوب أو من خلال خفض معدلات الأداء فبدون جودة عالية لا يمكن لأي مؤسسة أن تسيطر على حصة سوقية كبيرة. حيث أن مستهلك هذا العصر ذو ذوق رفيع، فهو لا يقوم بشراء أي منتج لجرد انخفاض سعره بل على العكس فهو يقوم بفحص مميزات التشغيل والمظهر والاستخدام للمنتج، بالإضافة إلى عوامل أخرى، وذلك قبل أن يتخذ قرار الشراء، فالأساليب المبنية على تخفيض التكاليف مع الاستغناء على مستوى الجودة المطلوب لم تعد تحدد المستهلك، وعلى المؤسسة دائما أن تسعى إلى إرضاءه وإشباع رغباته ليبقى وفيها لها وأن تجذب زبائن جدد، وبالتالي بنجاح المؤسسة واستمرارها؛

✓ في الفقرة رقم 6 بلغ الوزن النسبي 84.84% ومستوى الدلالة يساوي 0.00 أقل 0.05 وهو دال إحصائياً. مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يتفوقون وبشدة على أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة تصميم المنتج وهذا يرجع من جهة إلى صعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها خاصة كلما قصرت دورة حياة المنتج، ومن جهة أخرى لسرعة وكبر الوفورات التي يمكن تحقيقها عند كل المرحلة مقارنة مع المراحل الأخرى، ويبقى التحسين مستمر خلال باقي المراحل دون التقليل من خصائص أو جودة المنتج؛

✓ في الفقرة رقم 11 بلغ الوزن النسبي 84.22% ومستوى الدلالة يساوي 0.00، أقل 0.05 وهو دال إحصائياً، مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يتفوقون وبشدة على أن استعمال أسلوب التكلفة المستهدفة يتطلب دراسة دقيقة لسلسلة القيمة انطلاقاً من مورد الموردين إلى عميل العملاء وصولاً إلى المستهلك النهائي. إذ يجب تقييم جميع عناصر سلسلة القيمة بهدف خفض التكاليف مع الحفاظ على الوفاء باحتياجات العملاء ويمكن أن تؤدي إلى تحسينات في تصميم المنتج أو تغييرات في مواصفات المواد المستعملة أو تعديل طرق التصنيع. فتحديد التكلفة على مستوى المواد المستعملة في الإنتاج يساعد في تحفيز قدرات الموردين الابتكار بما يفيد المؤسسة والموردين معاً، وبما يؤدي إلى تحويل ضغوط المنافسة على الموردين.

ودراسة سلسلة القيمة وتتبعها يسمح بخلق علاقات طويلة المدى تعتمد على المنافع المتبادلة بين أعضائها. وتسمح بالربط بين المؤسسة وكل مورديها وموزعيها وعملاؤها في إطار نظام متكامل لتخطيط تخفيض التكاليف وتحقيق أرباح للمؤسسة؛

✓ في الفقرة رقم 4 بلغ الوزن النسبي 83.06%، ومستوى الدلالة يساوي 0.00 أقل 0.05 وهو دال إحصائياً، مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يؤكدون وبشدة أن أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على التخطيط للمدى الطويل وبالتالي الإدارة الإستراتيجية للأرباح المستقبلية.

✓ في الفقرة رقم 8 بلغ الوزن النسبي 75.16% ومستوى الدلالة يساوي 0.00 أقل 0.05 وهو دال إحصائياً. مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن أسلوب التكلفة المستهدفة يضمن تحديد المنتجات غير مربحة قبل إنتاجها من خلال إدارة تشكيلة المنتجات. والتأكد من أن المنتجات المربحة هي فقط التي يتم إنتاجها، وذلك بمقارنة التكلفة المستهدفة مع تكلفة إنتاج المنتج. وبالتالي يمكن للإدارة أن تقرر إعادة تصميم المنتج أو قبول مستوى منخفض من الربح أو اتخاذ قرار التخلي عن المنتج من تشكيلة المنتجات المستقبلية؛ وذلك في حالة زيادة تكلفة إنتاج المنتج عن تكلفته المستهدفة؛

✓ في الفقرة رقم 7 بلغ الوزن النسبي 74.02% ومستوى الدلالة يساوي 0.00 أقل 0.05 وهو دال إحصائيا. مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يتفوقون على أن اقتحام الأسواق العالمية والحفاظ على نمو وبقاء المؤسسة وتعظيم قيمتها. يتطلب تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، لأنه في ظل المنافسة الحادة التي تواجهها كافة المؤسسة وفي ظل عجز الأساليب التقليدية وعدم قدرتها على توفير رقابة فعالة على التكاليف. يصبح تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ضروري لتحقيق تكاليف تنافسية، مما يدعم إستراتيجية إدارة التكلفة، ويسهل اقتحام الأسواق العالمية. ويحسن الوضع التنافسي للمؤسسة من خلال زيادة الحصة السوقية وتحقيق المزايا التنافسية. مما يحافظ على بقاء المؤسسة واستمرارها وبالتالي تعظيم قيمتها؛

✓ في الفقرة رقم 2 بلغ الوزن النسبي 72.46% ومستوى الدلالة يساوي 0.00، أقل 0.05 مما يدل أن أفراد عينة الدراسة أغلبيتهم يتفوقون على أن أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على طرح منتج في السوق بنفس سعر منافسيه خصوصا في ظل معطيات البيئة الاقتصادية الحديثة؛ التي دفعت بالمؤسسات إنتاج منتجات متجددة بأسعار معقولة وجودة عالية. كما أصبحت مطالبة بالتمتع بمرونة لمواجهة قصر حياة المنتج، طلبات العملاء المتنوعة... وهذا من خلال سعي المؤسسة للتحسين المستمر لتخفيض التكلفة في الحدود التي تضمن الجودة المطلوبة؛ حتى يمكن البيع بأسعار مستهدفة، فالسعر هو الذي يفرض التكلفة.

ولتوضيح النتائج أكثر، تم حساب التكرارات والنسب المئوية لكل فقرة من فقرات المحور الثاني موضح في الملحق رقم (7). والجدول الموالي يمثل يلخصها:

الجدول رقم (34): التكرارات والنسب المئوية للمحور الثاني

الدرجة الفقرة	موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		أكبر نسبة
	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	
رقم 1	1	1	48.1	50	0	0	12.4	13	1	1	غير موافق
رقم 2	40	38.4	4.8	5	7.5	8	47.1	49	2	2	موافق
رقم 3	1	1	36.5	38	10.6	11	3.8	4	48.1	50	غير موافق وبشدة

رقم 4	44	42.2	43	41.3	13	12.5	2	2	2	2	موافق وبشدة
رقم 5	0	0	0	0	13	12.5	50	48.1	41	39.4	غير موافق
رقم 6	48	46.2	47	45.2	7	6.7	1	1	1	1	موافق وبشدة
رقم 7	49	47.1	47	45.2	5	4.8	2	2	1	1	موافق
رقم 8	52	50	50	48.1	1	1	1	1	0	0	موافق
رقم 9	2	1.9	2	2	4	3.7	43	41.3	53	51	غير موافق
رقم 10	50	49.1	33	31.7	9	8.7	6	5.8	6	5.8	موافق وبشدة
رقم 11	44	42.3	43	41.2	10	9.6	2	2	5	4.8	موافق وبشدة
المجموع	40	38.3	58	55.8	3	2.9	2	2	1	1	موافق

المصدر/ من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS .V.21

من خلال تحليل الجدول أعلاه يتضح بأن هناك نوع من التأكيد لدى الأفراد المستجوبين وفي مختلف فقرات المحور حيث بلغت نسبة **94.1%** من إجمالي العينة وهذه النسبة توزع بين **38.3%** من المستجوبين يوافقون بشدة مقابل **55.8%** منها يوافقون على فقرات المحور الثاني مع وجود فئة قليلة من أفراد عينة الدراسة لها آراء معاكسة لذلك وبنسبة محايدة تمثل **5.9%**

وبصفة عامة من خلال تحليل الجدولين السابقين . يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية (4) ومستوى الخطأ (0.05) إذ يتبين أن:

المتوسط الحساب لجميع فقرات المحور الثاني "مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية من خلال تحقيق مزايا تنافسية" يساوي 4.32، والوزن النسبي **86.4%**، أكبر من الوزن النسبي المحايد **60%**.

كما أن مستوى الدلالة يساوي 0.00 أقل من 0.05 وكل هذه النتائج دالة إحصائيا. وبالتالي إجابات الباحثين تتجه نحو بديل معين وهو موافق (أكبر نسبة)

وأخيرا كل هذه النتائج تدل على أن على أن أسلوب التكلفة المستهدفة يساهم في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية من خلال تنافسيتها. (الفرضية الثانية محققة).

3. تحليل ومناقشة المحور الثالث

هدف هذا العنصر إلى التعرف على مساهمة بطاقة الأداء المتوازن في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال تعزيز ميزاتها التنافسية. والجدول الموالي يلخص كل من المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ونتائج اختبار "t" لعينة وحيدة. مبينة في الملحق رقم (06).

الجدول رقم (35): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة اختبار "test t" المحور الثالث

الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	قيمة t	الدلالة مستوى	اتجاه الإجابة
1. تقوم بطاقة الأداء المتوازن على أربعة أبعاد (المالي، العملاء، العمليات الداخلية، النمو والتعلم) تتكامل لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.	4.30	0.92	86.14	14,4	0.00	موافق
2. بطاقة الأداء المتوازن أداة لترجمة رؤية المؤسسة ورسالتها إلى أهداف إستراتيجية.	4.16	0.92	83.26	12,8	0.00	موافق
3. تعتبر بطاقة الأداء المتوازن من أحدث الأدوات وأكثرها فعالية في قياس وتقييم الأداء الشامل للمؤسسة.	4.30	0.71	86.14	17,7	0.00	موافق
4. تزود بطاقة الأداء المتوازن المسؤولين بمؤشرات السبب ومؤشرات النتيجة في المؤسسة مما يساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة.	3.93	0.90	78.78	11,1	0.00	موافق
5. تحقق بطاقة الأداء المتوازن التوازن بين البيئة الخارجية للمؤسسة وبيئتها الداخلية.	3.02	0.84	60.4	15,0	0.00	محايد
6. تساعد بطاقة الأداء المتوازن المؤسسة من الاستفادة من مزاياها التنافسية من خلال اندماج أبعادها الأربعة.	4.31	0.80	86.34	16,71	0.00	موافق وبشدة
7. تعتبر بطاقة الأداء المتوازن أداة لمراقبة التسيير الاستراتيجي للمؤسسة.	2.79	0.96	55.8	10,52	0.00	غ موافق
8. تربط بطاقة الأداء المتوازن مؤشرات الأداء المالية (كرقم الأعمال) وغير المالية (كرضا الزبون) مع الأهداف الإستراتيجية المرتبطة بالمؤسسة.	4.25	0.84	85.18	15,15	0.00	موافق وبشدة

موافق	0.00	18,54	88.46	0.70	4.42	9. تعتمد مؤسستكم على مؤشرات الأداء المالية أكثر من اعتماد على مؤشرات الأداء غير المالية.
موافق	0.00	15.10	84.8	0.86	4.24	جميع الفقرات

المصدر من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS .V.21

تم استخدام اختبار t لعينة الواحدة والنتائج المبينة في الجدول السابق تبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الثاني المتعلق بمساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية من خلال تحقيق مزايا تنافسية، وتبين النتائج الفقرات حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

✓ في الفقرة رقم 8 بلغ الوزن النسبي 8.46% أكبر نسبة ومستوى الدلالة يساوي 0.00 أقل 0.05 وهو دال إحصائيا. مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يتفوقون وبشدة على أن بطاقة الأداء المتوازن تربط مؤشرات الأداء المالية (كرقم الأعمال) وغير المالية (كرضا الزبون) مع الأهداف الإستراتيجية المرتبطة بالمؤسسة. أي يجمع بين القيم الكمية والنوعية. والعوامل الداخلية والخارجية على المدى القصير والطويل. ويهتم بالمؤشرات المالية وغير مالية. على عكس الأساليب التقليدية التي تعتمد فقط على المؤشرات المالية في قياس أدائها.

ومن أجل مواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الحديثة، كان لابد من استخدام المؤشرات المالية بجانب المؤشرات غير مالية وربطها معا بنظام شامل (بطاقة الأداء المتوازن) ومتكامل لقياس الأداء الاستراتيجي؛

✓ في الفقرة رقم 6 بلغ الوزن النسبي 86.60% نسبة مرتفعة ومستوى الدلالة يساوي 0.00 أقل 0.05 وهو دال إحصائيا، مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يتفوقون وبشدة على أن بطاقة الأداء المتوازن المؤسسة تساعد المؤسسة على الاستفادة من مزاياها التنافسية من خلال اندماج أبعادها الأربعة.

فالمقاييس التي لها علاقة بالبعد المالي (كزيادة الربحية، وترشيد التكاليف، زيادة ثروة الملاك ...) والمقاييس المتعلقة ببعد العملاء (كإهتمام بالزبائن، دراسة شكاوي الزبائن، القدرة على تطوير المنتج...)، والمقاييس المتعلقة ببعد العمليات الداخلية (كالجودة والنوعية، السرعة في تقديم الطلبات، الكفاءة في استغلال الموارد...)، والمقاييس المتعلقة ببعد التعلم والنمو (كتنلبية احتياجات العاملين، الإبداع، التدريب والتأهيل...)؛ كل هذه المقاييس المجتمع في الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن تساهم في تعزيز المزايا التنافسية للمؤسسة وبالتالي تعظيم قيمة المؤسسة؛

✓ في الفقرة رقم 3 بلغ الوزن النسبي 86.34% نسبة مرتفعة ومستوى الدلالة يساوي 0.00 أقل 0.05 وهو دال إحصائيا. مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يتفوقون على أن بطاقة الأداء المتوازن تعتبر من أحدث

الأدوات وأكثرها فعالية في قياس وتقييم الأداء الشامل للمؤسسة. كونها تحتوي على مؤشرات أساسية للأداء. وهي مقاييس تتولى دراسة نشاط المؤسسة ككل من وجهة نظر الزبائن بهدف استغلال نقاط القوة الداخلية والفرص الخارجية عند ظهورها، والتعرف على التهديدات ومواجهتها قبل حدوثها؛

✓ في الفقرة رقم 9 بلغ الوزن النسبي 84.14%، ومستوى الدلالة يساوي 0.00 أقل 0.05 وهو دال إحصائياً. مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يؤكدون وبشدة أن المؤسسات تعتمد على مؤشرات الأداء المالية أكثر من اعتمادها على مؤشرات الأداء غير المالية، إذ وعلى الرغم أنها تستخدم بعض المؤشرات غير المالية كرضا الزبون... إلا أن ذلك لا يتم ضمن إطار تطبيق كامل لنموذج بطاقة الأداء المتوازن.

✓ في الفقرة رقم 4 بلغ الوزن النسبي 85.18% ومستوى الدلالة يساوي 0.00 أقل 0.05 مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن بطاقة الأداء المتوازن تزود المسؤولين بمؤشرات السبب ومؤشرات النتيجة في المؤسسة مما يساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة.

✓ في الفقرة رقم 1 بلغ الوزن النسبي 85% ومستوى الدلالة يساوي 0.00 أقل 0.05 مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن بطاقة الأداء المتوازن تعتمد على أربعة أبعاد (المالي، العملاء، العمليات الداخلية، النمو والتعلم) تتكامل لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.

حيث تتصل هذه الأبعاد من خلال علاقة السبب والنتيجة وتدعم بعضها، وتساهم مجتمعة في قياس مدى تحقيق الإستراتيجية. وتحقيق هذه الأبعاد يكون بشكل تسلسلي من الأسفل على الأعلى؛ حيث يسمح النمو والتعلم بتحسين العمليات الداخلية؛ مما يؤدي إلى زيادة رضا الزبائن في تولد في النهاية نتائج مرضية للمساهمين وللمؤسسة ككل؛

✓ في الفقرة رقم 2 بلغ الوزن النسبي 83.26% ومستوى الدلالة يساوي 0.00 أقل 0.05 مما يدل أن أفراد عينة الدراسة مما يؤكد على أن بطاقة الأداء المتوازن أداة لترجمة رؤية المؤسسة ورسالتها إلى أهداف إستراتيجية فالمؤسسة تقوم بالتخطيط الاستراتيجي لوضع رؤيتها ورسالتها، وصياغة الاستراتيجيات المناسبة لذلك. فهذه الأخيرة تمثل القواعد الإجرائية لتطوير الوضعية الحالية إلى وضعية مرغوبة في المستقبل. ويجب تحديدها ومعرفة المجالات التي يجب التركيز عليها من أجل تحقيق الأهداف الإستراتيجية بما ينسجم مع رؤية المؤسسة؛

✓ في الفقرة رقم 7 بلغ الوزن النسبي 55.8% ومستوى الدلالة يساوي 0.00، أقل 0.05 مما يدل أن أفراد عينة الدراسة لا يتفقون كلهم على أن بطاقة الأداء المتوازن تعتبر أداة لمراقبة التسيير الاستراتيجي للمؤسسة. إذ يتم التوفيق بين القيادة الإستراتيجية والعملية قصد الربط بين المؤشرات الإستراتيجية الحالية والسابقة وعلى

أساس السلسلة السببية. كما أن تقسيم المؤسسة إلى مراكز يتناسب مع تحديد المؤشرات والمحاور الإستراتيجية التي تضمنها؛

✓ في الفقرة رقم 5 بلغ الوزن النسبي 60.4% وهي نسبة منخفضة ومستوى الدلالة يساوي 0.00 أقل من 0.05. مما يدل أن أفراد عينة الدراسة لا يتفقون كلهم على أن بطاقة الأداء المتوازن تحقق التوازن بين البيئة الخارجية للمؤسسة المتعلقة بالعملاء والمساهمين وبيئتها الداخلية الخاصة بالعمليات الداخلية والتعلم والنمو.

ولتوضيح النتائج أكثر، تم حساب التكرارات والنسب المئوية لكل فقرة من فقرات المحور الثالث موضح في الملحق رقم (7). والجدول الموالي يمثل يلخصها:

الجدول رقم(36):التكرارات والنسب المئوية للمحور الثالث

الدرجة الفقرة	موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		غير موافق بشدة		أكبر نسبة
	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	
رقم 1	42.3	44	2.9	3	9.6	10	44.2	46	1	1	موافق
رقم 2	36.5	38	5.8	6	6.7	7	48.1	50	2.9	3	موافق
رقم 3	39.4	41	2.9	3	12.5	13	42.3	44	2.9	3	موافق
رقم 4	32.6	34	5.8	6	13.5	14	43.3	45	4.8	5	موافق
رقم 5	16.3	17	1.9	2	40.4	42	35.6	37	5.8	6	محايد
رقم 6	46.2	48	5.8	6	4.8	5	37.5	39	5.8	6	موافق وبشدة
رقم 7	4.8	5	43.3	45	7.7	8	2.9	3	41.3	43	غ موافق
رقم 8	46.2	48	3.8	4	8.7	9	37.5	39	3.8	4	موافق وبشدة
رقم 9	35.6	37	4.8	5	5.8	6	51.8	54	2	2	موافق
المجموع	31.7	33	2	2	2	2	59.5	62	4.8	5	موافق

المصدر/ من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS .V.21

من خلال تحليل الجدول أعلاه يتضح بأن هناك نوع من التأكيد لدى الأفراد المستجوبين وفي مختلف فقرات المحور حيث بلغت نسبة هؤلاء **91.2%** من إجمالي العينة وهذه النسبة توزع بين **31.7%** من المستجوبين يوافقون بشدة مقابل **59.5%** من ها يوافقون على فقرات المحور الثالث مع وجود فئة قليلة من أفراد عينة الدراسة لها آراء معاكسة لذلك ونسبة محايدة تمثل **8.8%** .

وبصفة عامة من خلال تحليل الجدولين السابقين . يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية (4) ومستوى الخطأ (0.05) إذ يتبين أن:

أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث "مساهمة بطاقة الأداء المتوازن في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية من خلال تحقيق مزايا تنافسية" يساوي 4.24، والوزن النسبي 84.8% أكبر من الوزن النسبي المحايد 60%.

كما أن مستوى الدلالة يساوي 0.00 أقل من 0.05. وبالتالي إجابات الباحثين تتجه نحو بديل معين وهو موافق (أكبر نسبة).

وأخيرا كل هذه النتائج تدل على أن بطاقة الأداء المتوازن يساهم في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية من خلال تنافسياتها (الفرضية الثالثة محققة).

4. تحليل ومناقشة المحور الرابع

يهدف هذا المحور إلى معرفة مدى وجود عوائق تحد من تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف. والجدول الموالي يلخص كل من المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ونتائج اختبار "t" لعينة وحيدة. مبينة في الملحق رقم (06).

الجدول رقم(37): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة اختبار "test t" للمحور الرابع

الفقرات	الحسابي المتوسط	المعياري الانحراف	النسبي الوزن %	قيمة t	الدلالة مستوى	آراء الإجابة
1. عدم رغبة المؤسسة في تغيير الأسلوب المطبقة لديها لحساب التكلفة لأنها تقدم معلومات كافية تساعد المؤسسة في اتخاذ القرارات الرشيدة.	3.62	0.84	72.42	5.18	0.00	موافق
1. نقص المعرفة اللازمة لمعرفة أهمية الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية (أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، بطاقة الأداء المتوازن...) من أجل بقاء المؤسسة ونموها.	3.71	0.72	74.22	5.90	0.00	موافق
2. عدم توفر إشارات مؤهلة تقوم بإجراء دراسات للكشف عن الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، والاكتفاء بالأساليب التقليدية المطبقة لديكم.	3.97	1.04	79.42	10.45	0.00	موافق
3. لا تقوم الجامعات والمعاهد المتخصصة في عقد دورات تدريبية وبرامج توعية حول أهمية تبني الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.	4.15	1.03	83	7.01	0.00	موافق وبشدة
4. عدم اقتناع الإدارة العليا بضرورة تبني الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية لمواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الحديثة.	4.20	0.82	84	11.96	0.00	موافق وبشدة
5. عدم توفر البنية التحتية المساعدة على تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في مؤسساتكم.	4.03	0.89	80.76	11.63	0.00	موافق وبشدة
6. المنافع التي تعود على المؤسسة جراء تطبيقها الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية أقل من تكلفة تطبيقها.	4.00	0.88	80	7.01	0.00	موافق وبشدة
7. عدم تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية يعود إلى التخوف من التغيير داخل المؤسسة.	3.65	1.01	73.06	5.37	0.00	موافق
8. تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية يؤثر على تنافسية المؤسسة أحسن من الطرق المتبعة لديكم حاليا.	3.00	0.78	60	6.33	0.00	محايد
9. عدم توفر الإمكانيات المادية والبشرية لتبني الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.	2.73	1.03	62.6	4.32	0.00	غير موافق
جميع الفقرات	4.42	0.68	85	9.04	0.00	موافق وبشدة

المصدر/ من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS.V.21

يمثل الجدول السابق نتائج استخدام اختبار t والتي تبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الرابع المتعلق بالعراقيل التي تحول دون تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في المؤسسة الاقتصادية، وتبين النتائج أن فقرات المحور حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

✓ في الفقرة رقم 4 بلغ الوزن النسبي 84 % وهي أكبر نسبة. ومستوى الدلالة يساوي 0.00 أقل من 0.05 مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يتفوقون وبشدة أن الإدارة العليا للمؤسسات محل الدراسة غير مقتنعة بالحاجة الملحة لتبني الأساليب الإدارية للمحاسبة الإدارية. وهذا يعتبر من العراقيل الرئيسية التي تحول دون تطبيق مثل هذه الأساليب، فعدم اقتناعها يعني عدم وجود تشجيع من قبلها بأهمية هذه الأساليب والمزايا التي يحققها. كذلك الإدارة العليا لا تدرك أن هذه الأساليب تتوافق مع الاتجاهات نحو المنظور الاستراتيجي للمحاسبة الإدارية والتطلعات لإجراء تحسينات مستمرة. وبالتالي استمرار المؤسسة ونموها في ظل بيئة معقدة وسريعة التغير.

✓ في الفقرة رقم 5 بلغ الوزن النسبي 80.76 % وهي نسبة عالية ومستوى الدلالة يساوي 0.00، أقل من 0.05 مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يتفوقون وبشدة على عدم وجود بنية تحتية تساعد المؤسسات محل الدراسة على تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، وتمثل هذه البنية التحتية في توفر إدارات متخصصة في التكاليف. سلسلة القيمة، نظام الرقابة على المخزون...

لكن هذه المقومات تبقى مساعدة على تهيئة المؤسسات محل الدراسة لتطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، لكن هذه العملية تتطلب أيضا عوامل فنية وتنظيمية تفتقر إليها المؤسسات الجزائرية. كذلك عدم توفر بعض الأنظمة الداعمة كأنظمة المعلومات اللازمة المساعدة على تطبيق هذه الأساليب. فمثلا لكي تتمكن المؤسسة من تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ووجوب توفر قاعدة بيانات ضخمة حول تفاصيل العمليات والأنشطة التي تؤديها المؤسسة. كما أنه لا يوجد استعداد لدى الإدارة العليا على الإنفاق في سبيل الحصول على معدات حديثة تدعم تبني الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.

✓ في الفقرة رقم 3 بلغ الوزن النسبي 83 % وهي نسبة عالية ومستوى الدلالة تساوي 0.00 أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يدل على عدم توفر إطارات بالمؤسسة تقوم بإجراء دراسات لتطوير أنظمة التكاليف ومواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الحديثة. كما أن الاستعانة بخبراء من الخارج سيحمل المؤسسة تكاليف عالية مما يجعلها تتعد عن فكرة تبني مثل هذه الأساليب؛

✓ في الفقرة رقم 6 بلغ الوزن النسبي 80% وهي نسبة عالية ومستوى الدلالة تساوي 0.00 أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن تكاليف تبني مثل هذه الأساليب الحديثة أكبر من تكلفة تطبيق الأساليب التقليدية، ويرون أن من عوائق عدم تطبيق هذه الأساليب ارتفاع تكلفة تطبيقها مقارنة مع المنافع المتأتية منها. فالإدارة العليا تحتاج أموال طائلة وتغييرات كبيرة وإعادة لترتيب هيكل المؤسسة من جديد.

✓ في الفقرة رقم 7 بلغ الوزن النسبي 73.06% ومستوى الدلالة تساوي 0.00، وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن عدم تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية يعود إلى التخوف من التغيير داخل المؤسسة؛

✓ في الفقرة رقم 1 بلغ الوزن النسبي 72.42% ومستوى الدلالة تساوي 0.00، وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يؤكد عدم رغبة المؤسسة في تغيير الأسلوب المطبقة لديها لحساب التكلفة لأنها تقدم معلومات كافية تساعد المؤسسة في اتخاذ القرارات الرشيد. فمخرجات الأساليب المطبقة تعطي معلومات متعلقة بالتكاليف اللازمة لاتخاذ القرارات؛

✓ في الفقرة رقم 10 بلغ الوزن النسبي 64.6% وهي نسبة منخفضة ومستوى الدلالة تساوي 0.00، وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يدل أن أفراد عينة الدراسة لا يتفقون كلهم على عدم توفر إمكانيات بشرية ومادية لتبني الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في المؤسسات محل الدراسة. وهذا يؤكد فقط أن الإمكانيات ربما موجودة ولكن لا يتم استغلالها بشكل فعال من أجل تبني مثل هذه الأساليب.

ولتوضيح النتائج أكثر، تم حساب التكرارات والنسب المئوية لكل فقرة من فقرات المحور الرابع موضح في الملحق رقم (7). والجدول الموالي يمثل يلخصها:

الجدول رقم(38):التكرارات والنسب المئوية للمحور الرابع

أكبر نسبة	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		الدرجة
	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	الفقرة
موافق	2.9	3	3.8	4	2.9	3	50.0	52	40.4	42	رقم 1
موافق	2.9	3	2	2	12.4	13	43.3	45	39.3	41	رقم 2
موافق	0	0	1.9	2	8.7	9	46.2	48	43.3	45	رقم 3
موافق وبشدة	2	2	2.8	3	13.5	14	40.4	42	41.3	43	رقم 4
موافق وبشدة	2	2	2	2	8.5	9	43.5	45	44.2	46	رقم 5
موافق وبشدة	1	1	1.9	2	9.6	10	39.4	41	48.1	50	رقم 6
موافق وبشدة	3.8	4	1.9	2	9.6	10	41.3	43	43.3	45	رقم 7
موافق	2	2	3.8	4	2.8	3	49.0	51	42.6	44	رقم 8
غير موافق	43.3	45	51.0	53	3.8	4	1	1	1	1	رقم 9
غير موافق	36.5	38	57.5	60	1.9	2	2	2	2	2	رقم 10
موافق وبشدة	1	1	1	1	2	2	36.5	38	59.5	62	المجموع

المصدر/ من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS .V.21

من خلال تحليل الجدول أعلاه يتضح بأن هناك نوع من التأكيد لدى الأفراد المستجوبين وفي مختلف فقرات المحور حيث بلغت نسبة هؤلاء 96% من إجمالي العينة وهذه النسبة توزع بين 59.5% من المستجوبين يوافقون بشدة مقابل 36.5% منها يوافقون على فقرات المحور الرابع مع وجود فئة قليلة من أفراد عينة الدراسة لها آراء معاكسة لذلك ونسبة محايدة تمثل 4%

وبصفة عامة من خلال تحليل الجدولين السابقين . يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية (4) ومستوى الخطأ (0.05) إذ يتبين أن:

المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الرابع "العوائق التي تحول دون تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في المؤسسة الاقتصادية يساوي 4.42، والوزن النسبي 88.4% أكبر من الوزن النسبي المحايد 60%. كما أن مستوى الدلالة يساوي 0.00 أقل من 0.05. كل هذه النتائج تدل على أن إجابات المبحوثين تتجه نحو بديل معين وهو موافق وبشدة (أكبر نسبة).

وأخيرا كل هذه النتائج تدل على أن على وجود عوائق تحول دون تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف. (الفرضية الرابعة محققة).

الفرع الثاني: تحليل ومناقشة محاور الدراسة متصلة

هدف هذا الفرع إلى التعرف على مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية. وذلك من خلال تعزيز ميزات التنافسية، والجدول الموالي يلخص كل من المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ونتائج اختبار "t" لعينة وحيدة:

الجدول رقم(39): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة اختبار "test T" لكافة المحاور

المحاور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	قيمة t	الدلالة مستوى
المحور الأول: مساهمة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في تعظيم قيمة المؤسسة من خلال تعزيز ميزات التنافسية.	4.02	0.86	80.42	13.06	0.00
المحور الثاني: مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تعظيم قيمة المؤسسة من خلال تعزيز ميزات التنافسية.	4.32	0.87	86.4	14.43	0.00
المحور الثالث: مساهمة أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في تعظيم قيمة المؤسسة من خلال تعزيز ميزات التنافسية.	4.24	0.86	84.8	15.10	0.00
المحور الرابع: وجود عوائق تحول دون تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في المؤسسة الاقتصادية	4.42	0.68	78.88	9.04	0.00
جميع الفقرات	4.25	0.81	85	12.90	0.00

المصدر/من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS .V.21

يتبين من الجدول السابق، أن المتوسط الحسابي لجميع محاور الاستبيان مجتمعة تساوي 4.25، والوزن النسبي 85% أكبر من الوزن النسبي المحايد 60%، كما أن مستوى الدلالة يساوي 0.00 أقل من 0.05.

كل هذه النتائج تدل على الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية تساهم في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية من خلال تحقيق مزايا تنافسية.

المطلب الثاني: تحليل التباين ANOVA

بعد تحليل كل محور من محاور الاستبيان، نختبر وجود علاقة بين توجه الإجابات، ومتغيرات المراقبة التي اختيرتها في الدراسة، لما له من إلمام شامل بالدراسة نواحي التأثير بين متغيراتها، سيستخدم تحليل التباين الأحادي ANOVA.

الفرع الأول: دراسة العلاقة بين خصائص عينة الدراسة والمحاور

نقوم باختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية لمتغيرات خصائص عينة الدراسة من عدمه حسب الملحق رقم (08). وذلك كما يبينه الجدولين التالي:

الجدول رقم(40): تحليل التباين بين المحاور ومتغيرات المراقبة المتعلقة بعينة الدراسة

المحاور	المحور الأول			المحور الثاني			المحور الثالث			المحور الرابع		
	F	مستوى	وجود	F	مستوى	وجود	F	مستوى	وجود	F	مستوى	وجود
البيان	فيشر	الدلالة	العلاقة	فيشر	الدلالة	العلاقة	فيشر	الدلالة	العلاقة	فيشر	الدلالة	العلاقة
طبيعة الملكية	3.456	0.081	لا	5.204	0.086	لا	2.551	0.084	لا	9.216	0.001	نعم
حجم المؤسسة	2.123	0.076	لا	4.232	0.106	لا	4.351	0.056	لا	3.453	0.042	نعم
طبيعة النشاط	7.523	0.051	لا	1.821	0.132	لا	3.212	0.061	لا	5.512	0.051	لا

المصدر/ من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS .V.21

يبين الجدول السابق أنه لا توجد فروق إحصائية في أجوبة المبحوثين للمحاور الثلاثة الأولى حسب متغيرات المراقبة لأن مستوى الدلالة أكبر من 0.05 وهو غير دال إحصائياً، كذلك في المحور الرابع حسب طبيعة النشاط.

أما حسب المتغيرات الأخرى. تبين أن قيمة F لهذا المحور حسب طبيعة الملكية تقدر بـ 9.21. وحسب حجم المؤسسة تقدر بـ 3.45، هذه القيم دالة عند درجات الحرية داخل المجموعات (102) وبين المجموعات (02). بمستوى دلالة أقل من 0.05 وقدره 0.001، و 0.042 على التوالي.

هذا يعني أنه توجد فروق* ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة فيما يخص فقرات هذا المحور حسب نوع الملكية (عامة، خاصة، مختلطة) وحسب حجم المؤسسة (كبيرة، صغيرة، متوسطة).

يمكن تفسير ما سبق بأن العوائق التي تحول دون تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف. تختلف نوعاً ما حسب طبيعة ملكية وحجم نشاط المؤسسة. فالمؤسسات الخاصة نجدها دائماً تبحث عن أصحاب الكفاءات لأجل اتخاذ القرارات، والمشاركة في وضع الاستراتيجيات لتحقيق أهداف المؤسسة. أما المؤسسات العمومية أين نجد المسؤولين والإطارات معظمهم من الفئات العمرية الكبيرة التي تستمر في العمل الروتيني بالطرق القديمة وترفض التغيير. رغم تحديات بيئة الأعمال التي تفرض ذلك.

الفرع الثاني: دراسة العلاقة بين خصائص أفراد عينة الدراسة والمحاور

نقوم باختبار وجود أو عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية لمتغيرات خصائص أفراد عينة الدراسة حسب الملحق رقم (08). وذلك كما يبينه الجدولين التالي:

الجدول رقم (41): تحليل التباين بين المحاور ومتغيرات المراقبة المتعلقة بأفراد عينة الدراسة

المحاور	المحور الأول			المحور الثاني			المحور الثالث			المحور الرابع		
	F	مستوى	وجود	F	مستوى	وجود	F	مستوى	وجود	F	مستوى	وجود
البيان	فيشر	الدلالة	العلاقة	فيشر	الدلالة	العلاقة	فيشر	الدلالة	العلاقة	فيشر	الدلالة	العلاقة
الجنس	3.452	0.062	لا	9.254	0.180	لا	3.422	0.085	لا	1.235	1.021	لا
العمر	2.422	0.053	لا	3.210	0.312	لا	2.056	0.531	لا	8.254	0.858	لا
المؤهل العلمي	12.24	0.042	نعم	2.102	0.000	نعم	3.332	0.046	نعم	9.365	0.003	نعم

* يمكن معرفة مصدر هذه الفروق باستخدام اختبار بونفيروني، للاطلاع عليه أكثر تصفح الموقع: www.arab-api.org

الخبرة المهنية	9.353	0.010	نعم	3.254	0.003	نعم	12.02	0.000	نعم	3.345	0.000	نعم
المؤهل الوظيفي	1.005	0.086	لا	3.214	0.010	نعم	9.453	0.053	لا	3.125	0.000	نعم

المصدر/ من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS .V.21

يبين الجدول السابق أنه لا توجد فروق إحصائية في أجوبة المبحوثين للمحاور الأربعة حسب متغيرات المراقبة (الجنس، العمر)، لأن مستوى الدلالة أكبر من 0.05 غير دال إحصائياً.

أما حسب المتغيرات الأخرى. مستوى الدلالة أقل من 0.05، وهي قيم دالة عند درجات الحرية داخل المجموعات (102) وبين المجموعات (02). هذا يعني أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة فيما يخص فقرات هذا المحاور الأربعة حسب المؤهل العلمي والخبرة المهنية. وحسب المؤهل الوظيفي في المحور الثاني والأخير.

المطلب الثالث: النظرية الموقفية لتفسير النتائج

بعد تحليل نتائج الدراسة التطبيقية تقع الباحثة في حيرة. فعند زيارة بعض المصالح المعنية بإدارة التكاليف في المؤسسات الإنتاجية محل الدراسة، صرحوا بتطبيق طرق قديمة روتينية عند حساب التكلفة. أما عند الإجابة على أجوبة الاستبيان نجد أغلبية المؤسسات تؤكد وبشدة على أهمية تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.

الإشكال المطروح، لماذا لا تطبق المؤسسات الجزائرية الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية رغم اعترافها بأهميتها في تعظيم قيمة المؤسسة خصوصا في ظل تحديات البيئة المعاصرة؟ هل نعتبر الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية وليدة ظروف اجتماعية واقتصادية وحضارية معينة سادت المجتمعات الصناعية الحديثة ولا نستطيع نقلها إلى المؤسسات الإنتاجية الجزائرية؟ أم أن هناك عوامل أخرى تؤثر على تطبيق الأساليب في هذه المؤسسات.

للإجابة على هذه التساؤلات تم وضع خطوط عريضة للإجابة من خلال اللجوء إلى مقارنة خاصة مرتبطة 'بالنظرية الموقفية' * (Contingency Theory) والتي تساعد في شرح أسباب هذا التناقض. وبالتالي لا بد من معرفة هذه النظرية ومعرفة الأسس التي تقوم عليها. وبعض الدراسات التي تكلمت على أثر العوامل الموقفية على تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.

* ترجمت الباحثة مصطلح Contingency theory بالنظرية الموقفية

الفرع الأول: النظرية الموقفية في المحاسبة الإدارية

بشكل عام تعتبر النظرية الموقفية من أحدث النظريات الإدارية وأفضلها. مهدت لها نظرية النظم الاجتماعية والتي استخدمت أسسها استخداماً واسعاً. قام بوضع هذه النظرية 'فيدلر' (Fiedler)، وتشير إلى أنه ليس هناك سلوك واحد في القيادة يصلح لكل زمان ومكان. كما تفترض هذه النظرية التغير والاختلاف وعدم الثبات للمتغيرات البيئية المحيطة بالمؤسسة والتي تتطلب أنماط مختلفة من التركيب الوظيفي الداخلي للمؤسسة ومرونة في تصميم العمليات الإدارية.

1. تعريف النظرية الموقفية: تعرف على أنها "أن ما يصلح داخل وحدة اقتصادية قد لا يصلح أن يعمل به في وحدات أخرى بسبب اختلاف طبيعة الظروف"¹.

كما يضيف أحد الباحثين "نموذج يأخذ بالاعتبار أهداف الوحدة الاقتصادية وهيكله وظائفها والموارد البشرية والبيئية المحيطة والمهارات الإدارية تتفاعل فيما بينها بالشكل الذي يؤثر على قرارات الإدارة المتعلقة بالتخطيط والتنظيم والرقابة"². وعليه النظرية الموقفية تُقر بعدم وجود طريقة واحدة مثلى يمكن إتباعها في جميع المواقف. لذا تأتي أهمية دراسة الموقف بذاته بدلا من العمومية والشمولية. فالفرد يتصف بالنشاط والتغير في السلوك تأثراً لمتغيرات مختلفة. كما أن المؤسسة نظام اجتماعي مفتوح لا تخضع لقوانين ثابتة ومستقرة في علاقتها ببيئتها وما يصاحبه من تأثير على سلوكها.

2. أسس النظرية الموقفية: تقوم النظرية الموقفية على أسس أهمها:³

- ليس هناك طريقة واحدة مثلى يمكن إتباعها في الإدارة في مختلف المواقف والظروف. حيث هناك اختلافات كثيرة بين الأفراد والأوقات والظروف، يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار. وعليه فالمديرون ليسوا أحراراً في إدارة مؤسساتهم بأسلوب يعكس خياراتهم العقلية وتحييزاتهم، بل عليهم أن يراعوا مجموعة الظروف التي تواجههم والخروج بأساليب وممارسات تناسبهم قد تصلح لظروف ولا تصلح لظروف أخرى. إذاً فعالية الأساليب والطرق والمداخل الإدارية المختلفة تتوقف على الظروف؛

¹ Mejia and al., (2008), **Management – People , Performance , Change**, 3rd Ed , McGraw – Hill Co , Inc ,p46.

² Ivancevich :(1997) , **Management: Quality And Competitiveness**, 2ndEd, McGraw – Hill Co , Inc.

³ نور الدين تاوريريت: (2006)، **قياس الفعالية التنظيمية من خلال التقييم التنظيمي**، دكتوراه، كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة قسنطينة، ص 44-45.

- يتمثل جوهر النظرية الموقفية في أن الممارسات الإدارية يجب أن تتماشى بشكل عام مع المهام المختلفة التي يقوم بها الأفراد، ومع البيئة الخارجية، ومع حاجات الأفراد في المؤسسة؛
- تولي هذه النظرية الملاحظة والتحقيق والتمحيص عند تحديد المديرين للمشكلات التي يواجهونها والحلول التي يقترحونها. ومن ثم فإن هذه النظرية تمثل تحدياً لمقدرة المديرين التحليلية، ولقدرتهم على رؤية أنفسهم وبيئتهم من زوايا مختلفة؛
- تنظر النظرية الموقفية إلى المؤسسة على اعتبار أنها نظام اجتماعي مفتوح يتكون من أنظمة فرعية مختلفة يتفاعل بعضها مع بعض، وترتبط مع البيئة الخارجية بعلاقات متشابكة؛
- تركز على أن التغيرات التي تحدث في البيئة الخارجية يجب أن يقابلها تغيرات داخل المؤسسة تتناسب معها؛
- تعتبر الخطط النظرية الموقفية استراتيجيات إدارية بديلة عند حدوث متغيرات بيئية مفاجئة وعليه تفترض إن المعايير الإدارية غير القابلة للتغير غير مناسبة لمعالجة كل المستجدات؛
- توجد طريقة مثالية لتقسيم الأدوار والمسؤوليات ولا يوجد نمط قيادي يمكن استخدامه بفعالية في كل المواقف وإنما المواقف هي التي تقرر أفضل الطرق والأنماط .
- الأسس السابقة تخص النظرية الموقفية بشكل عام ومن الضروري التطرق إلى تأثيرها على القرارات في المحاسبة الإدارية.

3. ظهور النظرية الموقفية في المحاسبة الإدارية: ظهرت هذه النظرية في الأدبيات المحاسبة بحلول منتصف

السبعينات عن طريق أعمال (1975) Watson، و (1978) Waterhouse, Tiessen وترتكز

النظرية الموقفية في المحاسبة الإدارية على المبادئ التالية:¹

- لا يوجد تصميم مثالي لنظم المحاسبة الإدارية يمكن تطبيقه في كل المؤسسات وفي كل الأوقات، وإنما التصميم الأمثل يعتمد على خصائص المؤسسة وبيئتها (العوامل الموقفية سيتم التطرق إليها لاحقاً)؛
- إن الأداء الفعال للمؤسسة يتحقق كلما كان هناك تطابق بين تصميم النظم المحاسبية وعوامل المحتوى لتنظيمي.
- إن تطبيق الممارسات الجديدة في المحاسبة الإدارية يتأثر بمجموعة من العوامل الموقفية؛

¹ Otley, D: (1980) , **The contingency theory of management accounting : Achievement and prognosis**, Accounting , Organization and society, Vol 05, N°04, p 413.

الفرع الثاني: الدراسات المرتبطة بالنظرية الموقفية في المحاسبة الإدارية

نجد أن الدراسات العربية التي تناولت موضوع النظرية الموقفية في المحاسبة الإدارية قليلة جدا على عكس الدراسات الأجنبية التي اهتمت بهذا الجانب منذ منتصف سبعينيات القرن الماضي. وسنركز على بعض الدراسات من أجل فهم العوامل الموقفية المؤثرة على تطبيق المحاسبة الإدارية، وهذه الدراسات جاءت على النحو التالي:

1. دراسة (مؤيد فضل، 1995) ¹ :

هدفت هذه الدراسة إلى قياس تأثير مجموعة من المتغيرات (حجم المؤسسة، نوع الملكية، نوع المنتجات المصنعة، درجة إدراك المدراء لحالة عدم التأكد البيئي، المؤهل العلمي) على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية (الموازنات التشغيلية، الموازنات الرأسمالية، طرق تقدير التكاليف، تحليل العلاقة بين التكلفة-الحجم-الربح، التكاليف المعيارية، وتحليل الانحرافات، محاسبة المسؤولية، طرق تقييم الأداء، البرمجة الخطية، تحليل القرارات قصيرة الأجل). وتم إجراء الدراسة على عينة مكونة من مدراء الحسابات في أربعة وثلاثون شركة صناعية عراقية، وتم إتباع المنهج الوصفي التحليلي.

وتوصلت الدراسة إلى أن متغيري (حجم المؤسسة ونوع المنتج المصنع) ليس لهما تأثير على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية من عدمه أو على عدد الأساليب المستخدمة. أما المتغيرات (نوع الملكية، المؤهل العملي، حالة عدم التأكد البيئي) فلهم تأثير على استخدام الأساليب المستخدمة حيث إن المؤهل العلمي من أكثر المتغيرات تأثيراً على تطبيق الأساليب. يليه حالة عدم التأكد البيئي ثم نوع الملكية، حيث كلما زادت نسبة مساهمة القطاع الخاص في رأسمال المؤسسة تزداد عدد الأساليب المستخدم

2. دراسة (Hoque Z. and James W, 2000) ² :

استخدمت هذه الدراسة بطاقة الأداء المتوازن BSC كمتغير تابع للمتغيرات الموقفية الثلاث المستقلة (حجم التنظيم، مرحلة دورة حياة المنتج، ومدى قوة المركز السوقي للتنظيم). أما بشأن قياس الأداء التنظيمي فقد استخدمت 5 أبعاد هي معدل العائد على الاستثمار ومجمل ربح المبيعات، رضا العملاء، وجودة المنتج .

¹ مؤيد الفضل: (1995)، تحليل أثر متغيرات الموقف على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية-دراسة ميدانية في منشآت القطاع الصناعي العراقي - ، مجلة أبحاث البرموك، العدد 3، المجلد 21.

² Hoque Z. and James W: (2000), Linking Balanced Scorecard Measures to Size and Market Factors : Impact on Organizational Performance, Digital Library

خلصت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط معنوية بين مدى استخدام البطاقة وكل من عاملي حجم التنظيم ومرحلة دورة حياة المنتج، وعدم وجود تلك العلاقة في ظل عامل مدى قوة المركز التنافسي للتنظيم. كما تم رفض الفروض الثلاثة الباقية فيما يتعلق بمدى تأثير استخدام البطاقة على أداء التنظيم .

3. دراسة (Marc.M, 2010) ¹:

هدفت للكشف عن العوامل الموقفية (حجم الشركة، نوع الصناعة، والمركز السوقي) وعوامل أخرى هي أهداف الشركة (تحييد أو هزيمة المنافسين، زيادة الحصة السوقية أو المحافظة عليها، تحقيق أهداف الملاك أو حملة الأسهم) وعامل آخر هو معرفة إدارة الشركة حول الأدوات الإدارية المعاصرة والتي يصل عددها إلى إحدى عشر أداة منها أسلوب التكلفة على أساس النشاط ABC، الإدارة على أساس النشاط ABM التكاليف المستهدفة TC، بطاقة الأداء المتوازن BSC ... والتي تؤثر على قرار تنفيذ البطاقة BSC. ولقد تم تصميم خمسة فرضيات تم اختبارها من خلال دراسة ميدانية متضمنة عينة من 323 شركة سلوفانية عام 2008. توصلت الدراسة إلى اعتبار عوامل الحجم والصناعة والمعرفة كمحددات هامة للغاية نحو استخدام البطاقة، أما بشأن عاملي المركز السوقي وأهداف الوحدة الاقتصادية فتحظى بدعم ما وبدرجة أضعف من العوامل السابقة وأكثر غموضاً .

4. دراسة (Ajibolade, 2013) ²:

هدفت هذه الدراسة إلى توفير معلومات للمساعدة في معالجة المشكلة المستمرة في سوء الأداء لقطاع الصناعة في نيجيريا، وقد اعتمدت إطار النظرية الموقفية بحيث اقترحت الدراسة ثلاث عوامل موقفية (عدم التأكد التكنولوجي، اللامركزية) والتي من الممكن أن يكون لها تأثير رئيسي على العلاقة بين تصميم نظم المحاسبة الإدارية وأداء المؤسسة، وتم اختبار الفرضيات باستخدام البيانات التجريبية التي تم جمعها من خلال الاستبيان الموزع على 144 مؤسسة من مؤسسات التصنيع النيجرية. حيث كشفت نتائج الدراسة أن العوامل الموقفية لها تأثير كبير في تصميم نظام متميز لتقييم الأداء. مما ينعكس بشكل إيجابي على الأداء. وتوصلت إلى أن اعتماد تصميم نظم المحاسبة الإدارية يكون وفقاً للتكيف مع العوامل الموقفية للمساعدة في تحسين أداء المؤسسات.

¹ Marc.M: (2010), Determinants of Integrated Performance Measurement Systems Usage: An Empirical Study,

²Ajibolade: (2013), Management Accounting Systems design and company performance in Nigerian Manufacturing companies: A contingency theory perspective,

5. دراسة (Asiaei & Jusoh , 2014)¹:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العلاقة بين العوامل الموقفية (حجم المؤسسة، الثقافة التنظيمية، نوع الصناعة) ونظم تقييم الأداء. أجريت على مجموعة من المؤسسات في إيران والتي تتكون من 128 مؤسسة. تم استخدام أسلوب الاستبيان من أجل جمع البيانات اللازمة لتحقيق هدف الدراسة. وتوزع على عينة من المدراء الماليين لهذه المؤسسات.

أظهرت نتائج الدراسة أن الثقافة التنظيمية وحجم المؤسسة هي العوامل التي ساهمت في استخدام نظم تقييم أداء متعددة الأبعاد في المؤسسات عينة الدراسة.

الفرع الثالث: العوامل الموقفية المؤثر على تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية

إن الدراسات السابقة والأبحاث النظرية والتطبيقية في مجال النظرية الموقفية في المحاسبة الإدارية تبين بعض الاختلافات في تحديد العوامل الموقفية التي تؤثر على تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، من دراسة إلى أخرى. تصنف العوامل الموقفية بشكل عام إلى نوعين:²

- **العوامل الخارجية:** وهي العوامل ناتجة بسبب التأثير البيئي، وتحدث بشكل مستقل عن الأعمال التي تقوم بها المؤسسة. فمثلا عدم التأكد البيئي هو من أهم العوامل الموقفية التي تمت دراسة تأثيرها على تصميم أنظمة المحاسبة الإدارية في وقت مبكر، وهو مهم في دراسة وتوضيح سبب تبني المؤسسات الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، إذ أن أسس العلاقة بين عدم التأكد البيئي وهذه الأساليب تقع في تصميم النظرية الموقفية للمؤسسة؛
- **العوامل الداخلية:** وهي العوامل التي تكمن في حجم المؤسسة، درجة التكامل الهيكلي، فلسفة الإدارة الثقافية التنظيمية...

تتمثل هذه العوامل الموقفية بشكل مختلف كما يلي:³

1. البيئة الخارجية: وهي تلك الظروف التي تقع خارج سيطرت المؤسسة والتي تتضمن:

¹ Asiaei & Jusoh. (2014), **Determinants of Performance Measurement Practices: Toward a Contingency Framework**,

² Jones.C: (1985), **An Empirical study of the evidence for contingency theories of Management Accounting systems in conditions of rapid change**, Accounting , Organization and society , Vol 10 N°3, p303.

³ Horngren , Charles , and all :(2009), **Cost Accounting – A managerial Emphasis**, 13th ED Pearson Education , Inc, p.413

- استقرارها وديناميكيته؛

- التأكد وإمكانية التنبؤ بالمستقبل؛

- النضج والحدثة.

2. التكنولوجيا المتوفرة: أي المعرفة التامة بكل ما تحتاجه المؤسسة لسير العمل ومدى اكتمال حاجتها فقد

أكدت Joan Wood Ward في دراستها لعامل التكنولوجيا في بحث أجرته على 100 مؤسسة انجليزية

أن الصناعات النمطية والتي لا تستخدم تكنولوجيا معقدة تحتاج إلى هياكل تنظيمية ميكانيكية، أما تلك

الصناعات التي تستخدم تكنولوجيا عالية فهي بحاجة إلى هياكل تنظيمية...؛

3. حجم المؤسسة: كبيرة، متوسطة أو صغيرة؛

4. استقلالية المؤسسة: ونقصد بها كيان مستقل أم أنها تابعة لوحدة أخرى ومقيدة الحرية؛

5. طبيعة الثقافة السائدة: ونقصد بها المناخ الاجتماعي السائد داخل المؤسسة والذي يعكس خصائص

العاملين، مستوى تأهيلهم والعلاقات والقيم السائدة داخل المؤسسة.

وفي الأخير تم اللجوء إلى النظرية الموقفية لتفسير التناقض الذي وجد من خلال تحليل أجوبة المستجوبين

المستخرج عن طريق أدوات جمع البيانات (المقابلة، الملاحظة، الاستبيان)، فإذا كانت المؤسسات الإنتاجية

الجزائرية محل الدراسة تعترف بأهمية الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، خصوصا في ظل التغيرات المستمرة

في بيئة التصنيع الحديثة وما يصاحبها من تقدم تقني في أساليب الإنتاج وزيادة درجة الآلية في التصنيع وارتفاع

حدة المنافسة، لماذا بقيت لحد الآن لا تطبقها.

حسب النظرية الموقفية السبب يعود لوجود متغيرات تؤثر على تطبيقها. تتمثل في العوامل الموقفية

(التكنولوجيا، حجم المؤسسة، البيئة الثقافية التنظيمية، طبيعة الملكية...)، يتعين أن تؤخذ في الاعتبار من قبل

المؤسسات عند تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية، إلا أن هناك اتفاقا على حتمية تأثير عملية التطبيق بهذه

العوامل.

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات، النتائج والاقتراحات

هدف هذا المبحث للتعرف على مدى مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية. وبعد تحليل محاور الاستبيان. سيتم من خلال هذا المبحث اختبار فرضيات الدراسة من حيث إثبات صحتها أو نفيها، خصص كل محور من محاور الاستبيان لاختبار فرضية من فرضيات الدراسة. وعرض النتائج التي تم التوصل إليها في الجانب التطبيقي. أضف إلى ذلك عرض أهم الاقتراحات التي توصى بها الباحثة من خلال هذه الدراسة.

وعليه سنتناول في هذا المبحث مايلي:

المطلب الأول: اختبار فرضيات البحث

المطلب الثاني: نتائج الدراسة الميدانية

المطلب الثالث: اقتراحات الدراسة

المطلب الأول: اختبار فرضيات الدراسة

بعد عرض وتحليل بيانات الدراسة الميدانية، سنحاول اختبار إثبات فرضيات الدراسة أو نفيها، تم إجراء اختبار Test-T لاختبارها وقد تم صياغتها على شكل فرضيتين إحصائيتين هما:

✓ **الفرضية العدمية H_0** : كل فرض يأتي بصيغة نفي أو إنكار ظاهرة معينة نقول عنه فرض صفري؛

✓ **الفرضية البديل H_1** : هو الذي يتحدث عن وجود ظاهرة محاولا إثباتها بطريقة أو أخرى.

الفرع الأول: اختبار الفرضية الأولى

تهدف هذه الفرضية لمعرفة آراء أفراد عينة البحث حول مدى مساهمة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في تعظيم قيمة المؤسسة الإنتاجية لولاية سطيف. وقد خصص المحور الأول من الاستبيان لاختبار هذه الفرضية وهذا بصياغة الأسئلة (من 09 إلى 20). وقد تم صياغة الفرضية بالشكل التالي:

✓ **الفرضية العدمية:**

H_0 : لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستجوبين بخصوص مدى مساهمة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في تعظيم المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف؛

✓ **الفرضية البديلة:**

H_1 : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستجوبين بخصوص مدى مساهمة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في تعظيم المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف؛
ويمكن أن نبين نتائج الفرضية الأولى في الجدول الموالي:

الجدول رقم (42): نتائج اختبار t الخاصة بالفرضية الأولى

نوع الاختبار	مستوى الدلالة	القرار
اختبار t	0.032	قبول الفرضية البديلة

المصدر/ من إعداد الباحثة بالاعتماد على SPSS V.21

بالاعتماد على ما توصلنا إليه من خلال تحليل نتائج المحور الأول، وبناءً على الجدول السابق الذي يبين أن مستوى ثقة 95% بلغ مستوى الدلالة 0.032، وهو دال إحصائياً لأنه أقل من 0.05، نرفض الفرضية الصفريّة

ونقبل الفرضية البديلة " توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستجوبين بخصوص مدى مساهمة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في تعظيم قيمة المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف".

الفرع الثانية: اختبار الفرضية الثانية

تهدف هذه الفرضية لمعرفة آراء أفراد عينة البحث حول مدى مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تعظيم قيمة المؤسسة الإنتاجية لولاية سطيف. قد خصص المحور الثاني من الاستبيان لاختبار هذه الفرضية وهذا بصياغة الأسئلة (من 21 إلى 31)، تم صياغة الفرضية بالشكل التالي:

✓ الفرضية العدمية:

H_0 : لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستجوبين بخصوص مدى مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تعظيم قيمة المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف؛

✓ الفرضية البديلة:

H_1 : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستجوبين بخصوص مدى مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تعظيم قيمة المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف؛
ويمكن أن نبين نتائج الفرضية الثانية في الجدول الموالي:

الجدول رقم (43): نتائج اختبار t الخاصة بالفرضية الثانية

نوع الاختبار	مستوى الدلالة	القرار
اختبار t	0.001	قبول الفرضية البديلة

المصدر/ من إعداد الباحثة بالاعتماد على SPSS V.21

بالاعتماد على ما توصلنا إليه من خلال تحليل نتائج المحور الثاني وبناءً على الجدول السابق الذي يبين أن مستوى ثقة 95% بلغ مستوى الدلالة 0.001، وهو دال إحصائياً لأنه أقل من 0.05، نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة " توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستجوبين بخصوص مدى مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تعظيم قيمة المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف".

الفرع الثالث: اختبار الفرضية الثالثة

تهدف هذه الفرضية لمعرفة آراء أفراد عينة البحث حول مدى مساهمة بطاقة الأداء المتوازن في تعظيم قيمة المؤسسة الإنتاجية لولاية سطيف. وقد خصص المحور الثالث من الاستبيان لاختبار هذه الفرضية وهذا بصياغة الأسئلة (من 32 إلى 40)، تم صياغة الفرضية بالشكل التالي:

✓ الفرضية العدمية:

H_0 : لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستجوبين بخصوص مدى مساهمة بطاقة الأداء المتوازن في تعظيم قيمة المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف؛

✓ الفرضية البديلة:

H_1 : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستجوبين بخصوص مدى مساهمة بطاقة الأداء المتوازن في تعظيم قيمة المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف؛
ويمكن أن نبين نتائج الفرضية الثالثة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (44): نتائج اختبار t الخاصة بالفرضية الثالثة

نوع الاختبار	مستوى الدلالة	القرار
اختبار t	0.000	قبول الفرضية البديلة

المصدر/ من إعداد الباحثة بالاعتماد على SPSS V.21

بالاعتماد على ما توصلنا إليها من خلال تحليل نتائج المحور الثالث، وبناءً على الجدول السابق الذي يبين أن مستوى ثقة 95% بلغ مستوى الدلالة 0.000، وهو دال إحصائياً لأنه أقل من 0.05، نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة " توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستجوبين بخصوص مدى مساهمة بطاقة الأداء المتوازن في تعظيم قيمة المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف".

الفرع الرابع: اختبار الفرضية الرابعة

تهدف هذه الفرضية لمعرفة آراء أفراد عينة البحث حول مدى وجود عوائق تحول دون تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف، وقد خصص المحور الرابع من الاستبيان لاختبار هذه الفرضية وهذا بصياغة الأسئلة (من 41 إلى 50)، وقد تم صياغة الفرضية بالشكل التالي:

1. الفرضية العدمية:

H_0 : لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستجوبين بخصوص وجود عوائق تحول دون تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف؛

2. الفرضية البديلة:

H_1 : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستجوبين بخصوص مدى وجود عوائق تحول دون تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف.

ويمكن أن نبين نتائج الفرضية الرابعة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (45): نتائج اختبار t الخاصة بالفرضية الرابعة

نوع الاختبار	مستوى الدلالة	القرار
اختبار t	0.021	قبول الفرضية البديلة

المصدر/ من إعداد الباحثة بالاعتماد على SPSS V.21

بالاعتماد على ما توصلنا إليها من خلال تحليل نتائج المحور الأول، وبناءً على الجدول السابق الذي يبين أن مستوى ثقة 95% بلغ مستوى الدلالة 0.021، وهو دال إحصائياً لأنه أقل من 0.05، نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة " توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستجوبين بخصوص مدى وجود عوائق تحول دون تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف "

المطلب الثاني: نتائج الدراسة

من خلال تحليل ومناقشة أجوبة المستجوبين على الأسئلة التي تضمنها الاستبيان، ومن خلال التحليل الإحصائي للمحاور واثبات فرضيات الدراسة توصلنا إلى النتائج التالية:

- **78.6%** من أفراد عينة الدراسة يؤكدون أن أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة وتلك التي لا تضيف قيمة؛
- **81.8%** من أفراد عينة الدراسة يوافقون أن أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة يمكن من التسيير الحسن للأنشطة وبالتالي تحسين الأداء التشغيلي والمساهمة في تعظيم قيمة المؤسسة؛
- **65.40%** من أفراد عينة الدراسة يؤكدون على وجود صعوبات في اختيار مسببات التكلفة في الواقع العملي الأمر الذي يؤدي إلى عدم نجاح تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة؛
- **92.3%** من أفراد عينة الدراسة يتفقون على أن اقتحام الأسواق العالمية والحفاظ على نمو وبقاء المؤسسة وتعظيم قيمتها؛ يتطلب تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة؛
- **91.4%** من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة تصميم المنتج؛
- **83.6%** من أفراد عينة الدراسة يؤكدون أن استعمال أسلوب التكلفة المستهدفة يتطلب دراسة دقيقة لسلسلة القيمة انطلاقا من مورد الموردين إلى عميل العملاء وصولا إلى المستهلك النهائي.
- **87.5%** من أفراد عينة الدراسة يؤكدون أن المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف تعتمد على مؤشرات الأداء المالية أكثر من اعتمادها على مؤشرات الأداء غير المالية، وعلى الرغم أنها تستخدم بعض المؤشرات غير المالية كرضا الزبون... إلا أن ذلك لا يتم ضمن إطار تطبيق كامل لنموذج بطاقة الأداء المتوازن؛
- **83.7%** من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن بطاقة الأداء المتوازن المؤسسة تساعد على الاستفادة من مزاياها التنافسية من خلال اندماج أبعادها الأربعة؛
- **83.7%** من أفراد عينة الدراسة يؤكدون أن بطاقة الأداء المتوازن تربط مؤشرات الأداء المالية (كرقم الأعمال) وغير المالية (كرضا الزبون) مع الأهداف الإستراتيجية المرتبطة بالمؤسسة.
- **81.7%** من أفراد عينة الدراسة يتفقون أن الإدارة العليا للمؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف غير مقتنعة بالحاجة الملحة لتبني الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية؛

- **87.7%** من أفراد عينة الدراسة يؤكدون أن المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف لا تملك البنية التحتية والمقومات اللازمة التي تساعد على تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية؛
- **84.6%** من أفراد عينة الدراسة يرون أن عدم تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف يعود إلى التخوف من التغيير ومقاومته؛
- تشير الدراسة إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في محاور الاستبيان الثلاثة، تعود لطبيعة الملكية (عامة، خاصة)، حجم المؤسسة (كبيرة، صغيرة، متوسطة)، طبيعة النشاط، الجنس، العمر حيث أن هذه المتغيرات لا تؤثر على مساهمة الأساليب الحديثة لتعظيم قيمة المؤسسة؛
- يتضح من الدراسة أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في المحور الرابع من الاستبيان، تعود لطبيعة الملكية، حجم المؤسسة، حيث أن هذين المتغيرين يؤثران على طبيعة العراقيل التي تواجه المؤسسات والتي تختلف من مؤسسة عامة إلى خاصة، ومن كبيرة إلى مؤسسات متوسطة وصغيرة؛
- تبين من الدراسة أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في المحاور الأربعة تعود للمهمل العلمي والخبرة المهنية، حيث أن هذين المتغيرين يؤثران على إجابات المحاور من خلال اختلاف القدرات الفردية والمكتسبات الجامعية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة؛
- وجدت الدراسة أن المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف تؤكد على أهمية تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية لما لها من فوائد تعود على المؤسسة؛
- أظهرت الدراسة أن المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف مازالت لا تهتم بالمحاسبة التحليلية، وتبقى فقط تعتمد على طرق بسيطة في حساب تكاليف منتجاتها، على الرغم من تطورات بيئة الأعمال الحديثة والتي تدفع للبحث عن أساليب أكثر حداثة من أجل الاستمرار والنمو؛
- توصلت الدراسة إلى أن المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف لا تطبق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية من جهة، ومن جهة أخرى تؤكد على أهميتها، فسر ذلك التناقض بوجود عوامل تكلمت عليها النظرية الموقفية تؤثر على تبني مثل هذه الأساليب؛
- أشارت نتائج الدراسة وجود عوامل موقفية تتمثل في حجم المؤسسة وطبيعة الملكية، البيئة المحيطة، الثقافة التنظيمية، التكنولوجيا... تؤثر على تطبيق هذه الممارسات الحديثة في المحاسبة الإدارية.

المطلب الثالث: اقتراحات الدراسة

على ضوء النتائج المتحصل عليها من الدراسة التطبيقية، فإن الباحثة تقدم الاقتراحات التالية:

- أهمية تجديد وتطوير الممارسات المحاسبية، لكي تتلاءم مع بيئة التصنيع الحديثة وما تتطلبه من أساليب حديثة تختلف عن تلك التي تتطلبها بيئة التصنيع التقليدية؛
- ضرورة تبني أساليب المحاسبة الإدارية والاهتمام بها من قبل المؤسسات الجزائرية لأجل مواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال واعتبار الدراسة بمثابة أساس يمكن الارتكاز عليه لإعادة النظر في الأساليب التقليدية المستخدمة لحساب التكلفة؛
- عقد دورات تدريبية متخصصة لمدراء المؤسسات الإنتاجية الجزائرية وأصحاب القرار حول التوجهات الجديدة للمحاسبة الإدارية وآلية تبنيها، والمزايا التي تعود عليها من تطبيق الأساليب الحديثة؛
- ضرورة قيام المؤسسات الإنتاجية الجزائرية بالبحث عن حلول للمعوقات التي تقف أمام تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية؛
- توسع دائرة التدريب والتكوين في مختلف مستويات المؤسسة. والاهتمام أكثر بتهيئة مناخ العمل بالمؤسسة ليكون قادرا على استيعاب الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية. والتحسيس بفوائدها التي تحققها للمؤسسة؛
- ضرورة استخدام المقاييس غير المالية بجانب المقاييس المالية، وربطها معا بنظام شامل ومتكامل لقياس أدائها الاستراتيجي وتعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية؛
- التخلي عن الأساليب التقليدية لحساب التكلفة، والتي أصبحت لا تتلاءم مع متطلبات البيئة والاهتمام أكثر بالمؤشرات غير المالية بهدف تحقيق الأهداف والمساهمة في التكيف مع المستجدات؛
- التوجه نحو الزبون وتطبيق المفاهيم الحديثة للتسويق والأخذ باقتراحات وشكاوى الزبون وإشراكهم في تصميم المنتج لتحقيق رضا العملاء؛
- على المؤسسات الجزائرية أن تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية لأنه سيمكنها من تجاوز الكثير من المشاكل التي عجزت الأساليب التقليدية عن إيجاد حل لها.
- ضرورة توفير الكفاءات المتخصصة والمكونة من أجل تسهيل عملية تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في المؤسسة؛

- تكتيف علاقات التعاون الخارجية مع الجامعات ومراكز التكوين بتنظيم ملتقيات وندوات وأيام دراسية للتعرف على هذه الأساليب ومزايا تطبيقها في المؤسسات الجزائرية؛
- على المؤسسات الجزائرية أن تحدد كل ما تحتاجه لتغير أساليب حساب التكلفة. من خلال تحليل أسباب التغيير. بمهارة، والتنسيق مع جميع المستويات لتفادي مقاومة التغيير التي تحد من تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية؛
- العمل على قيام المؤسسات الإنتاجية الجزائرية بتحليل العوامل البيئية المحيطة، وتحديد أهم العوامل المؤثرة. وذلك لمساعدتها في تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية بنجاح؛
- تنمية القدرات الابتكارية للمؤسسة. مما يعود داخل المؤسسة، لان إدخال الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية يعتبر خطوة من خطوات إنماء الثقافة الابتكارية في المؤسسة.

خلاصة الفصل

الهدف من هذا الفصل إجراء دراسة تطبيقية على المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف لمعرفة مدى مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية. وبعد تحليل نتائج الاستبيان باستخدام الاختبارات الإحصائية معتمدا على برنامج Spss.v21 واختبار فرضيات الدراسة، ومن أهم النتائج المتوصل إليها:

- أن المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف لا تطبق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية ولكنها تؤكد على مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة، وتوافق على ضرورة تطبيق هذه الأساليب لما لها من فوائد؛
- أن المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف تؤكد على مساهمة أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في تعظيم قيمة المؤسسة من خلال تنافسياتها (الفرضية الأولى محققة)؛
- أن المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف تؤكد على مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة تعظيم قيمة المؤسسة من خلال تنافسياتها (الفرضية الثانية محققة)؛
- أن المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف تؤكد على مساهمة بطاقة الأداء المتوازن في تعظيم قيمة المؤسسة من خلال تنافسياتها (الفرضية الثالثة محققة)؛
- أن هناك العديد من العوائق التي تحول دون تطبيق المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية (الفرضية الرابعة محققة)؛
- أن البيئة الاقتصادية التي تنشط فيها المؤسسات في خصائصها وسماتها تختلف عما كانت عليه، مما فرض متغيرات تنافسية وتحديات ينبغي أن تأخذها المؤسسات الإنتاجية الجزائرية في الحسبان للمحافظة على بقائها واستمرارها؛
- أن هناك عوامل موقفية تؤثر على تبني الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، يتعين أن تؤخذ في الاعتبار من قبل المؤسسات الإنتاجية الجزائرية، لأنها تؤثر على عملية التطبيق هذه الأساليب.

الزائفة

في ظل التغيرات المستمرة في بيئة التصنيع الحديثة، وما يصاحبها من تقدم تقني هائل في أساليب الإنتاج، وزيادة درجة الآلية في التصنيع وارتفاع حدة المنافسة؛ أصبحت الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية لا تتلاءم مع المعطيات الجديدة للبيئة الاقتصادية، وفرضت الحاجة إلى الاهتمام بتطوير أساليب المحاسبة الإدارية، التي تركز على جمع وتسجيل معلومات مالية وغير مالية، كمية ونوعية حول المتغيرات التنافسية الجوهرية والتي تدعم إستراتيجية المؤسسة.

لقد سعت الدراسة إلى تبيان مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية من خلال تعزيز الميزة التنافسية وأسقطناها على المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف، وقد تمكنت الباحثة وبعد إجراء الدراسة النظرية والتطبيقية من التوصل إلى أن:

✓ هناك تغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة تسببت بفقدان خاصية الملاءمة في المعلومات التي تقدمها المحاسبة الإدارية الحالية والتي يتطلب منها ضرورة الاستجابة والتكيف مع تلك التغيرات؛

✓ للمحاسبة الإدارية دور هام ومؤثر في مختلف جوانب الحياة الاقتصادية وعليها أن تنهض لتواكب متطلبات المجتمع واحتياجات المدراء التي تتغير بوتيرة متسارعة؛

✓ الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية تبقى قاصرة في تخصيص التكاليف غير المباشرة إضافة إلى اعتماد التقدير الشخصي لتحميل الكثير من التكاليف على وحدة الإنتاج؛

✓ يؤثر تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية على جودة وتكلفة وحجم الإنتاج، كما يعزز المركز التنافسي للمؤسسة، ويزيد من فاعلية الإجراءات الرقابية على عناصر التكاليف المختلفة، ويخفض تكلفة العنصر البشري وحجم وتكلفة المخزون؛

✓ يوجد تكامل بين الأساليب المختلفة للمحاسبة الإدارية، فكل أسلوب يكمل الآخر، ويبقى لكل أسلوب إيجابياته وسلبياته، ولا يمكن فرض أسلوب معين على مؤسسة ما لأن نشاطها يختلف من مؤسسة لأخرى؛ يودي نظام التكلفة دورا هاما في تخفيض التكاليف، حيث يتم من خلاله تحديد الأسعار المستهدفة والتي على أساسها تحدد التكلفة المستهدفة، وبالتالي يعتبر هذا النظام مصدرا لمعلومات يساعد في اتخاذ القرارات الملائمة؛

✓ لا يتم تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، بل يتم إتباع بعض المبادئ والأسس التي تقوم عليها، ولكن هناك إمكانية للتطبيق ولكن قد يحتاج ذلك بعض الوقت حتى يتم تفهم هذه الأساليب بصورة صحيحة؛

- ✓ وجود عقبات تقف وراء عدم تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في المؤسسات الصناعية محل الدراسة، مما جعل منها غير قادرة على الاستمرارية والنمو في ظل بيئة متغيرة ومعقدة؛
- ✓ عدم الوعي الكافي لدى مسؤولي المؤسسات بضرورة تبني الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية لتعظيم قيمة مؤسستهم لدرجة عدم معرفة بعضهم بهذا الأسلوب أصلاً؛
- ✓ لا يوجد مسعى مستقبلي لتطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، وهذا راجع إلى نقص الوعي لدى المدراء وعدم الانفتاح على الأساليب الحديثة وعدم توفر المقومات اللازمة لتطبيقها؛
- ✓ وجود مقاومة للتغيير من قبل العمال وهذا ما يصعب من مهمة المؤسسة في التعامل معهم وبالتالي يصعب تطبيق بطاقة الأداء المتوازن؛

مقارنة نتائج الدراسة بالدراسات السابقة:

بعد التطرق للدراسات السابقة في المقدمة وتبان أهدافها وأهم النتائج المتوصل إليها، كان لابد من إبراز ما تميزت به نتائج هذه الدراسة عن تلك الدراسات. وذلك لتحديد ما أضافته مقارنة مع الدراسات السابقة كالتالي:

- تتفق النتائج الخاصة بدراسة (عمر محمد هديب، 2009) والمتعلقة بالصعوبات التي تحول دون تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في القطاع الصناعي الأردني، مع نتائجنا من حيث عدم توفر الكفاءات العلمية التي تجمع بين المعرفة الحاسوبية والمعرفة الفنية للعمل على الأنظمة الآلية، كما أن الإدارة العليا للمؤسسات محل الدراسة غير مقتنعة بتطبيق هذا الأسلوب على الرغم من إدراكهم واعترافهم بأهمية هذا الأسلوب.
- كما أن نتائجنا تتسع لتحديد مدى مساهمة أساليب أخرى للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة من خلال تعزيز تنافسيتها والتي لم تتطرق إليه الدراسة السابقة التي اقتصرنا على أسلوب واحد وهو التكاليف على أساس الأنشطة ومدى علاقته بالأداء المالي.
- كما أن نتائج هذه الدراسة بينت أن 10% من العينة والتي تمثل 40 مؤسسة أردنية تطبق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة وأن هناك أخرى في طريق التطبيق، وهذا يختلف تماماً مع نتائجنا التي توصلت إلى أن المؤسسات الصناعية بولاية سطيح لا تطبق هذا الأسلوب نهائياً.
- كشف نتائج دراسة (نوبلي نجلاء، 2015) أن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة لا تستخدم أي أداة من أدوات المحاسبة الإدارية منها أو التقليدية في الوقت الحالي، وهذا يتفق مع ما توصلت إليه أن

المؤسسات الصناعية بولاية سطيف إذ أن هذه الاخيرة لا تطبق أي من أساليب المحاسبة الإدارية على الرغم من اعتراف المستجوبين بأهميتها في تعظيم قيمة المؤسسة، وهذا راجع للعديد من العراقيل التي تحد من تطبيقها في البيئة الجزائرية.

كما توصلت هذه الدراسة أن المؤسسة لا تعتمد في حسابها للتكاليف على أي طريقة واضحة، مما يؤدي إلى التحميل الخاطئ للتكلفة وبالتالي اتخاذ قرارات مالية غير رشيدة، وهذا كذلك توصلت إليه بحثنا، بحيث أن المؤسسات محل الدراسة ومن خلال أدوات الدراسة (الاستبيان، المقابلة) اتضح أنها لا تعتمد على طريقة واضحة.

كما أن نتائجنا تتسع لتحديد مدى مساهمة أساليب أخرى للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة من خلال تعزيز تنافسيها والتي لم تتطرق إليه الدراسة السابقة التي اقتصرنا على استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي بمؤسسة الاقتصادية.

الآفاق المستقبلية للدراسة :

إن موضوع الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية وقيمة المؤسسة من المواضيع المهمة والتي يجدر الاهتمام بها إذ أنها الركيزة الأساسية في الحفاظ على المؤسسة نموها واستمرارها في ظل التغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال. خصوصا وان المؤسسات الجزائرية لا تولي اهتماما بالمحاسبة الإدارية.

من هذا المنطلق وبناءً على ما توصلت إليه الدراسة وحدودها، ترى الباحثة أنه يمكن الخوض في جوانب عديدة من جوانب الموضوع كدراسات مستقبلية نذكر منها:

- دور الأساليب الحديثة في تفعيل حوكمة الشركات؛
- مساهمة هندسة القيمة في ترشيد قرارات التسعير في المؤسسة الإنتاجية؛
- أثر العوامل الموقفية في تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية لتحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية؛
- العوامل المؤثرة في تحديد الأهمية النسبية لأبعاد ومقاييس الأداء لنظام قياس وتقييم الأداء المتوازن؛
- معوقات تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات الجزائرية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

الكتب:

1. أحمد صلاح عطية: (2006)، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، مصر.
2. أحمد ظاهر، محمد أبو نصار: (2009)، المحاسبة الإدارية، الشركة العربية المتحدة، مصر.
3. إسماعيل إبراهيم جمعة: (1999)، محاسبة التكاليف، دار المعرفة الجامعية، مصر.
4. إسماعيل حجازي، معاليم سعاد: (2013)، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن.
5. إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون: (2007)، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، ط1، دار الحامد، عمان.
6. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية، المدخل النظري والتطبيقي، مرجع سابق. التاريخ
7. إلياس بن ساسي، يوسف قريشي: (2006)، التسيير المالي: دروس وتطبيقات، دار وائل، الأردن.
8. الأميرة إبراهيم عثمان، عبد الوهاب نصر علي: (2003)، مقدمة في المحاسبة الإدارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية.
9. بلعزوز بن علي، فلاق صليحة: (2015)، أثر الإصلاحات الاقتصادية على القطاع التأميني في الجزائر 1999-2008، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة الجزائر.
10. بوعلام بوشاشي: (2004)، الرائد في المحاسبة، الدار الجامعية، الجزائر.
11. بويعقوب عبد الكريم: (2009)، المحاسبة التحليلية، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية.
12. تامر البكري: (2006)، التسويق أسس ومفاهيم معاصرة، دار اليازوري العلمية، الأردن.
13. ثناء علي القباني: (2006)، قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.

14. جارسون ري اتش، نورين اريك، ترجمة زايد محمد عصام: (2008)، المحاسبة الإدارية، دار المريخ، الرياض.
15. جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان: (1998)، مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، ط1، الإصدار الأول، دار الثقافة، عمان.
16. جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان: (2006)، محاسبة التكاليف المعيارية رقابة واثبات، ط1، دار الثقافة، عمان.
17. جمال الدين المرسي، أحمد عبد الله اللحج: (2006)، الاستثمار والتمويل بين النظرية والتطبيق، دار زهران، عمان.
18. جميل السعيدة فيصل: (2007)، المحاسبة الإدارية لتخصيص نظم المعلومات المحاسبية، دار المسيرة، ط1، الأردن.
19. جولي مابري: (2004)، تحديد التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسة العالية، تر: أحمد محمد زامل، مكتبة الملك فهد الوطنية.
20. جيهان سليمان سالم: (2010)، محاسبة الإدارية، محاضرة، الجامعة المفتوحة ليبيا.
21. حسين احمد علي: (2000)، المحاسبة الإدارية المتقدمة، ط1، دار الكتاب الحديثة، الإسكندرية، مصر
سليم سعداوي: (2008)، المنافسة في سوق الهاتف النقال (موبليس نموذجاً)، الدار الحديثة للكتاب، الجزائر.
22. سليمان سفيان، مجيد الشرع: (2002)، المحاسبة الإدارية: اتخاذ قرارات ورقابة، ط1، دار الشروق عمان.
23. طاهر احمد حسين: (2002)، المحاسبة الإدارية، دار الوائل، عمان، الأردن.
24. طاهر محسن منصور الغالي، وائل محمد صبحي إدريس: (2009)، الإدارة الاستراتيجية منظور منهجي متكامل، ط2، دائل وائل للنشر، عمان.
25. عاطف وليم أندراوس: (2006)، التمويل والإدارة المالية للمؤسسات، دار الفكر الجامعي الإسكندرية.
26. عبد الجبار حنفي: (2002)، مدخل اتخاذ القرارات، مكتبة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، مصر.
27. عبد الحميد، عبد الفتاح المغربي: (2006)، التخطيط الإستراتيجي بقياس بطاقة الأداء المتوازن، المكتبة العصرية، مصر.

28. عبد الحي مرعي: (2008)، إدارة التكلفة لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات والتخطيط والرقابة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية.
29. عبد الحي مرعي، عبد الله عبد العظيم هلال: (2006)، مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، مصر.
30. عبد السلام أبو قحف: (2003)، كيف تسيطر على الأسواق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
31. عبد الناصر نور، عليان الشريف: (2000)، محاسبة التكاليف الصناعية، ط3، دار المسيرة، عمان.
32. عصام فهد العرييد: (2002)، المحاسبة الإدارية، ط1، دار المناهج.
33. الفداغ الفداغ: (2000)، المحاسبة الإدارية، مؤسسة الوراق، الأردن.
34. لطيف الرفاعي: (2006)، التكاليف المعيارية والموازنات التقديرية، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر.
35. مجدي أحمد الجعبري، قراءات في المحاسبة الإدارية، الأكاديمية العربية، الدانمرك. سنة
36. محمد سامي راضي: (2003)، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر.
37. محمد عباس بدوي وآخرون: (2009)، المحاسبة الإدارية ودراسات الجدوى الاقتصادية، دار الهناء الإسكندرية، مصر.
38. محمد فيومي: (1999)، أصول محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، مصر.
39. محمد منصور شبل: (2008)، ماهية التكلفة المستهدفة، كلية التجارة، جامعة الأزهر، مصر.
40. منير إبراهيم هندي: (1998)، الإدارة المالية: مدخل تحليلي معاصر، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، مصر.
41. المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية.
42. مؤيد فضل وآخرون: (2007)، المحاسبة الإدارية، ط1، دار المسيرة، عمان.
43. ناصر دادي عدون: (2000)، تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، ج1، دار المحمدية، الجزائر.
44. نبيل مرسي خليل: (1998)، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مركز الإسكندرية للكتاب، مصر.
45. نبيل مرسي خليل: (2008)، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مركز الإسكندرية، مصر.
46. نور أحمد: (1987)، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، بيروت.

47. هشام أحمد عطية: (2000)، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، مصر.
48. وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالي: (2009)، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل، عمان.
49. يوحنا عبد آل آدم، صالح الرزق: (2006)، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، ط2، دار الحامد، عمان.
- الرسائل والأطروحات:
1. زعرب حمدي: (2002)، إطار محاسبي مقترح لقياس التكلفة في المنشآت الصحية - دراسة نظرية وعملية على مستشفيات قطاع غزة، أطروحة دكتوراه، منشورة، جامعة النيلين، غزة.
2. سمالي يحييه: (2004)، اثر التسيير الاستراتيجي للموارد البشرية والتنمية الكفاءات على الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية (مدخل الجودة والمعرفة)، أطروحة دكتوراه دولة غير منشورة، جامعة الجزائر.
3. طارق تيسير النابلسي: (2008)، إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، بحث مقدم لكلية الأعمال والاقتصاد جامعة الحسين بن طلال.
4. عمر هديب محمد، (2009): نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية وعلاقته بالأداء المالي - تطبيق نموذج مقترح، دكتوراه، منشورة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان. عمار بوشناق: (2002)، الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية، مصادرها، تنميتها وتطويرها، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر.
5. فرحات غول: (2006)، مؤشرات تنافسية المؤسسة الاقتصادية في ظل العولمة الاقتصادية (حالة المؤسسات الجزائرية)، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر.
6. فرحات منى خالد: (2004)، نظام التكاليف حسب الأنشطة: دراسة تطبيقية على إحدى الوحدات الاقتصادية العاملة في سوريا، رسالة دكتوراه، منشورة، جامعة دمشق، سوريا.
7. نوبلي نجلاء: (2015)، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة - دراسة مؤسسة المطاحن الكبرى لجنوب بسكرة، أطروحة دكتوراه، منشورة، جامعة محمد لخضر - بسكرة، الجزائر.

8. نور الدين تاويريريت: (2006)، قياس الفعالية التنظيمية من خلال التقييم التنظيمي، دكتوراه، كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة قسنطينة.

9. هوارى سويسى: (2008)، تقييم المؤسسة ودوره في اتخاذ القرار في إطار التحولات الاقتصادية بالجزائر، أطروحة دكتوراه، منشورة، جامعة الجزائر.

الملتقيات:

1. أكرم احمد الطويل، رغيد إبراهيم إسماعيل: (2008)، العلاقة بين أنواع الإبداع التقني وأبعاد الميزة التنافسية، بحث مقدم، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم الإدارة الصناعية، جامعة الموصل، العراق.

2. بلعروز بن علي، فلاق صليحة: (2015)، أثر الاصلاحات الاقتصادية على القطاع التأمين في الجزائر 1999-2008، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة الجزائر.

3. عيادي عبد القادر، نوي الحاج: (2005)، دور محاسبة التكاليف على أساس الانشطة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الصناعية الكبيرة، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة الجزائر.

4. جمعة هوام وزهية خيارى: (29-30 أكتوبر 2002)، تحقيق التنافسية في التكاليف والأسعار، الملتقى الدولي حول تنافسية المؤسسة الاقتصادية و تحولات المحيط ، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

5. الداوي الشيخ: (2004)، دور التسيير الفعال لموارد وكفاءات المؤسسة في تحقيق الميزة التنافسية، الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرص الاندماج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية، جامعة ورقلة، الجزائر.

6. الدولي حول تنافسية المؤسسة الاقتصادية و تحولات المحيط ، جامعة محمد خيضر، بسكرة

7. عطا الله وراذ خليل: (2005)، دور التنافسية في دعم قرارات اقتصاد المعرفة والتنمية، المؤتمر العلمي الخامس حول اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية، جامعة الزيتونة، عمان.

8. مقدم وهبية: (2010)، استخدام بطاقة الأداء المتوازن في صياغة وتنفيذ وتقييم إستراتيجية المؤسسة، مداخلة، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية في المؤسسات خارج قطاع المحروقات بالدول العربية، غير منشور ، جامعة حسبية بن بوعلی بشلف، الجزائر.

9. نعيمة يجياوي، خديجة لدرع: (2011)، بطاقة الأداء المتوازن BSC أداة فعالة للتقييم الشامل لأداء المنظمات (دراسة ميدانية)، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية، جامعة ورقلة، الجزائر.

الدوريات:

1. أحمد يوسف دودين: (2009)، معوقات استخدام بطاقة الأداء المتوازن في البنوك التجارية الأردنية (دراسة ميدانية)، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، المجلد 9، العدد 2، الأردن.
2. إسماعيل زغلول، محمد الهزيمة: (1999)، سياسات وخطوط تطوير القدرة التنافسية للاقتصاد الأردني - صندوق النقد الدولي، معهد السياسات الاقتصادية، سلسلة بحوث ومناقشات.
3. إلياس بن ساسي: (8-9 مارس 2005)، النمو و مفهوم خلق القيمة كمؤشر للأداء المالي و الاستراتيجي للمؤسسة، حالة المؤسسة الوطنية للتنقيب بحاسي مسعود ENAFOR، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات ، جامعة ورقلة، الجزائر.
4. بهاء حسين، رياض حمزة البكري: (2008)، المحاسبة الإدارية الشاملة (حقيقة التطور في ظل التقدم العلمي ومفهوم الذكاء الاصطناعي) بحث مستل بتصرف من أطروحة دكتوراه (الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية الشاملة)، منشورة، جامعة بغداد.
5. بهاء عمران: (2009)، أثر تقنية المعلومات على المحاسبة الإدارية، شبكة المحاسبين العرب، على الموقع: www.acc4arab.com، تاريخ التصفح: 18/12/2013، على الساعة 10.
6. حنان جابر حسان: (2011)، أثر التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط وتحليل سلسلة القيمة على خفض التكلفة لدعم القدرة التنافسية للقطاع المصرفي في ظل الأزمة المالية العالمية (دراسة نظرية-تطبيقية)، مجلة البحوث المحاسبية، جامعة الملك سعود، المجلد 10، العدد 1، السعودية.
7. درغام ماهر موسى: (2006)، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة-دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الجامعية الإنسانية، المجلد 15، العدد 2.
8. زياد عبد الحليم الذبية: (2011)، مدى تطبيق النظام المتوازن الأداء في المصاريف التجارية اليمنية (دراسة تطبيقية على المصارف التجارية اليمنية)، مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية، العدد 9.
9. زياد هاشم يحيى، قاسم محسن الحبيطي: (2005)، تأثير التطورات التكنولوجية والبيئية على المحاسبة الإدارية، ملتقى الأردن الثاني، جامعة الأردن منشورة.

10. سالم عبد الله حلس: (2007)، نظام تكاليف كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية الجامعية، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد 15، العدد 1، فلسطين.
11. سامي محمد الوقاد: (2010)، الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف - النظري والتطبيقي، ط1، الإعصار العلمي ومكتبة المجتمع عمان.
12. سعاد جاسم محمد: (2011)، التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 1، المجلد 17، بغداد.
13. سعاد خلف إبراهيم الجنابي: (2011)، الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 7، العدد 21، جامعة تكريت، العراق.
14. شوفي فودة: (2007)، إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة، مجلة التجارة للبحوث العلمية المجلد 44، العدد 1، جامعة الإسكندرية.
15. علي بن سعيد القرني: (2010)، قياس الأداء المتوازن - المدخل المعاصر لقياس الأداء الاستراتيجي مقال موجود على موقع المنتدى العربي لإدارة الموارد البشرية، على الموقع: www.acc4arab.comwww.hrdiscussion.com/hr6413.html، تاريخ التصفح: 2016 /12/23، على الساعة 09.
16. عماد صبيح الصفار: (2009)، تطوير المنظور الاستراتيجي للمحاسبة الإدارية باستخدام تحليل سلسلة القيمة، العدد 12، مجلة المنصور، الجامعة المستنصرية، العراق.
17. محمد قريش: (2008)، الإبداع التكنولوجي كمدخل لتعزيز تنافسية المؤسسة الاقتصادية، مجلة العلوم الانسانية، العدد 37، جامعة بسكرة.
18. محمد وفي، عباس الشمري: (2009)، مدخل الكلفة على أساس الأنشطة ودورها في تحديد الميزج الإنتاجي الأمثل - دراسة مقارنة بين المدخل التقليدي ومدخل الكلفة على أساس الأنشطة، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، العدد 23، العراق.

1. Abdallah Boughaba:(1991), comptabilité analytique d'exploitation, Berthe Ediction, Tom 2 , Alger.
2. Alain Boutat, Jean Marc Capraro :(2008), **Comptabilité Analytique de Gestion**, Press Polytechniques et Universitaires Romandes, Nouvelle Edition
3. Alain Courtois, Chantal Mariain.et autres :(2002), **Gestion de Production**, 3^{ème}éd, 2^{ème}tirage, Edition D'organisation, Paris.
4. Alain Fernandez :(2002), **Les nouveaux Tableaux de Bord des Décideurs** , Editions d' Organisation, Paris France ,2^{ème} Edition.
5. Bernard Gerrien :(1996),**Dictionnaire D'analyse Economique**, La Découverte, Paris.
6. Bulletin.C :(2000), **Création de Valeur Actionnariale et Communication Financière**, n° 346, Bourse de Paris.
7. Burlaud Ali, and all :(1995) , **Comptabilité Analytique et Contrôle de Gestion**, vuibert, Paris, France.
8. Burlaud. A, Simon. C: (1993) **Comptabilité de Gestion**, Vuibert, Paris.
9. C.Jessua : (1991), **Histoire De la Théorie Economique**, Presses Universitaires de France, Paris.
10. Carla Mendosa: (2002), **Cout et Décisions**, Gualino Editeurs, Paris,
Horngren.C and all : (1999), **Management and Cost Accounting**, First Edition, Prentice-Hall, International, new Jersey, INC, USA.
- 11.Christian Hoarau, Robert Teller : (2001), **Création de valeur et management de l'entreprise**, Vuibert, Pari.
- 12.Cibert André : (1987), **Comptabilité Analytique de Gestion**, 4^{ème} Edit, Dunod ,Paris.
- 13.Colin Drury:(2001), **Management for business decisions** ,Thomson learning, 2^{ed}.
- 14.Cooper R : (1987),**The Two Stage Procedure in Cost Accounting**, Part Two, Journal of Cost Managemen, Vol1, N03.
- 15.Cooper Robin, Slagmulder Regine:(1997), **Factors Influencing The Target Costing Process**: Lessons From Japanese Practice.
- 16.Cooper. R.: (1990), **Implementing An Activity Based Cost System**, Journal of Cost Management.
- 17.Denis Dubois : (2000), **la création de valeur**, IEF, Paris.
- 18.Didier Casal Et Anne Dietrich : (2003), **Compétences Et Savoirs : Entre GRH Et Stratégie**, Les Cahiers De La Recherche, Claree.

19. Eliram lisa .M, et all, **The Contrôle of Supply Management in target Costing**, Center for Advanced Purchasing Studies, Arizona State University, Phoenix- Arizona.
20. Feil Patrick, and all: (2004), **Japanese Target Costing: A Historical Perspective**, International Journal of Cost Management, University of Akrom.
21. G.Hirigoyen, J.Caby :(2001), **la création de valeur de l'entreprise**, édition Economica, Paris.
22. Gagne, M, Discenza. R: (1995), **Target Costing**, Journal of Business and Industrial Marketing, Vol.10, N1.
23. Gervais Michel: (1997) , **Contrôle de gestion**, Economica, Paris.
24. Gervais Michel: (2000) , **Contrôle de gestion**, 7^{ème} editio, Economica, Paris.
25. Hao Ma : (1999),**Creation and Preemption for Competitive Advantagem, Management Decision**, Dunod ,Paris.
26. Harper W : (1983), **Cost and Management Accounting**, vol 01, cost accounting macdonald and evans LTD, london, England.
27. Henri Dekker, Peter Smedt:(2003),**The Adoptions and Use of Target Costing in Dutch Firms**, International Journal of Production Economics, Amsterdam
28. Hergeth Helmut :(2002), **Target Costing In the Textile Complex**, Journal of Textile and Apparel Technology and Management (JTATM), Volume 2.
29. Hervé Hutin: (2000), **Toute la finance d'entreprise en pratique**, d'Organisation, Paris.
30. Hilton. R :(1994), **Managerial Accounting**, 2^{ème} Edit, McGraw-hill, New York.
31. Homgren.C and all : (1999), **Management and Cost Accounting**, First Edition, Prentice-Hall International, new Jersey, INC, USA
32. Horngren , Charles , and all :(2009), **Cost Accounting – Amanagerial Emphasis**, 13th ED Pearson Education , Inc.
33. Horngren .C, and all :(2000), **Cost Accounting a Managerial Emphasis**, 10th Edit, Prentice Hall International, New Jersey.
34. Horngren .C, and all :(2006), **Cost Accounting a Managerial Emphasis**, 12th Edit, Prentice Hall International, New Jersey
35. Horngren .C, and all :(1996), **Cost Accounting: a Managerial Emphasis**, 09th Edit, Prentice Hall International, New Jersey.
36. Ivancevich: (1997) , **Management: Quality And Copetitiviness**, 2pnd Ed, Mcgraw – Hill Co , Inc.

37. Jacques de Guerny , Jean Claude Guiriec :(1998), **Contrôle de Gestion et Choix Stratégiques**, Delmas, Paris, 6^{ème} Edition.
38. Jakobsen. Mortem: (2008), **Balanced Scorecard Development in Lithuanian Companies-Case study of the Lithuanian Consulting Engineering Company**, Master thesis, in Finance and International Business, Arhus School of Business, University of Aarhus, Lithuanian.
39. Jan Bell and all, **Strategy and Management Accounting**, Version 1.2
40. Jaques Richard, Becom Simons et associés, Secafi Alpha et associés :(2000), **Analyse financière et gestion des groupes**, Economica, Paris.
41. Jones , C: (1985), **An Empirical study of the evidence for contingency theories of Management Accounting systems in conditions of rapid change** , Accounting , Organization and society , Vol 10 , N°3.
42. Kaplan, Norton: (2001), **The Strategy Focused Organization**, Harvard Business, School Press, Boston.
43. Kaplan, Norton: (2001), **Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management**, Part 2, Accounting Horizons, Vol 15, N 1.
44. Kaplan, Norton:(1992), **Le Tableau de Bord Prospectif, Harvard Business Review**, Les Systèmes de Mesure de la Performance, Editions d'Organisations Paris.
45. Kulmala Harri I. et al., **Cost Perspectives of Product Development**, Cost Management Center, Tampere University of Technology, Industrial Management.
46. Kwah Discole Ganye :(2004), **Target Costing In Swedish Firms-Fiction, fad or fact? An Empirical Study of some Swedish firms**, International Management, Masters Thesis, Graduate Business School, School of Economics and Commercial law, Goteborg University.
47. Laurent Ravignon :(2008), **Activity Based Costing- Activity Based Management**, ABC Enterprise et ABC PME, Alphacen, France.
48. Lawson Raef : (1994 vs 2004), **The Use of Activity Based Costing in the Healthcare Industry**, research in Healthcare Financial Management.
49. Lorino Philippe:(1997), **Méthodes et Pratiques de la Performance:Le Guide de Pilotage**, Edition D'Organisation, Paris
50. Maria Major, Terror Hopper :(2005),**Management Divided :Implement ABC in Portuguese telecommunications company**, Management Accounting Research
51. Mead.M:(1959),**Creativity In Cross-Cultural Perspective in: Anderson**, Creativity and Its Cultivation, N. Y., Harper and Row.
52. Mejia and all.(2008), **Management – People , Performance , Change**, 3P rd Ed , McGraw – Hill Co , Inc.

53. Mevellec. P:(1999), Encyclopédie de la Gestion et du Management, Edit Dalloz, Paris.
54. Michael Porter :(1999), la concurrence selon porter, Edit Village Mondial, paris.
55. Mohamed Salah, Activity Based Costing, consulté sur :www.infortechaccountant.com, 03/12/2014, 8:40AM
56. Norbert Guedj :(1998), le Contrôle de Gestion pour Améliorer la Performance de l'entreprise, 2^{ème} edit, Edition D'organisation, Paris.
57. Otley, D:(1980) , The contingency theory of management accounting : Achievement and prognosis, Accounting , Organization and society, Vol 05, N°04.
58. Panda. N:(1999), Activity Based Costing for Indian Industries, Edition Mittal Publication, New Delhi_ India,
59. Patrick Boisselier :(2005), Control de Gestion, Edition Vuibert, Paris .
60. Patrick Iribarne : (2003), Les Tableaux de Bord de la Performance (Comment les Concevoir –le Aligner et les Déployer sur les Facteurs Clés de Succès), Dunod, Paris.
61. Porter , E.michael: (1999), The Competitive Advantage of Nations ,the free press , New York .
62. Rebouche. B: (1997), Comptabilité Analytique et Contrôle de Gestion, Ellipses, Paris.
63. Richard .J, Simon.B et associés, Secafi Alpha et associés : (2000), Analyse financière et gestion des groupes, Economica, Paris, P 326.
64. Robert S.Kaplan : (1984), The evolution of management accounting, the accounting review, vol lix, n°3.
65. Simon.A, and all:(1954), Centralization vs Decentralization In Organization the Controllers, Controller Ship Foundation, New York.
66. Yoshikawa Takeo, and all : (2002), Strategic Value Analysis: Organize your company for strategic success, Pearson Education Limited, Great Britain.
67. Yves Dupuy: (2009), les Bases de la Comptabilité Analytique de Gestion, 2^{ème} Edition, Economica, Paris.
68. www.arab-api.org.

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
	التشكر والتقدير
	الإهداء
أ - ر	المقدمة
61-4	الفصل الأول: المحاسبة الإدارية: تعريفها، أهدافها وتطور أدائها
4	تمهيد الفصل الأول
20-5	المبحث الأول: المحاسبة الإدارية وبيئة الأعمال : دراسة تاريخية للعلاقة بينهما
10-6	المطلب الأول: نشأة المحاسبة الإدارية
17-11	المطلب الثاني: التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الحديثة
11	الفرع الأول: تطورات بيئة الأعمال الخارجية
14	الفرع الثاني: تطورات بيئة الأعمال الداخلية
20-18	المطلب الثالث: تطوير الأساليب التقليدية لحساب التكلفة في ظل بيئة الأعمال الحديثة.
36-21	المبحث الثاني: طبيعة المحاسبة الإدارية
24-22	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإدارية
23-22	الفرع الأول: تعريف المحاسبة الإدارية
23	الفرع الثاني: خصائص المحاسبة الإدارية
24	الفرع الثالث: أهداف المحاسبة الإدارية
28-25	المطلب الثاني: علاقة المحاسبة الإدارية بالأنظمة الأخرى
25	الفرع الأول: علاقة المحاسبة الإدارية بالمحاسبة المالية
26	الفرع الثاني: علاقة المحاسبة الإدارية بمحاسبة التكاليف
27	الفرع الثالث: علاقة المحاسبة الإدارية بالعلوم الأخرى
36-28	المطلب الثالث: التكاليف في المحاسبة الإدارية
28	الفرع الأول: تعريف التكاليف
30	الفرع الثاني: الحاجة إلى تبويب التكاليف
30	الفرع الثالث: تبويب التكاليف
60-37	المبحث الثالث: الأساليب التقليدية للحساب التكلفة

42-38	المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية
38	الفرع الأول: تعريف أسلوب التكاليف الكلية
38	الفرع الثاني: خطوات تطبيق أسلوب التكلفة الكلية
41	الفرع الثالث: تقييم أسلوب التكاليف الكلية
52-43	المطلب الثاني: طريقة التكاليف الجزئية
43	الفرع الأول: أسلوب التكاليف المتغيرة
43	الفرع الثاني: أسلوب التكاليف الحدية
49	الفرع الثالث: أسلوب التكاليف المتغيرة المتزايدة
60-52	المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية
52	الفرع الأول: مفهوم التكاليف المعيارية
55	الفرع الثاني: الأسس المتبعة في طريقة التكاليف المعيارية والانحرافات
59	الفرع الثالث: تقييم طريقة التكاليف المعيارية
61	خلاصة الفصل الأول
121-63	الفصل الثاني: الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية
63	تمهيد الفصل الثاني
86-64	المبحث الأول: التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
69-65	المطلب الأول: نشأة ومفهوم أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة
65	الفرع الأول: نشأة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة وأسباب اللجوء إليها
66	الفرع الثاني: مفهوم أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة
68	الفرع الثالث: الفرق بين أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ونظام التكاليف التقليدي
79-69	المطلب الثاني: أساسيات أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة
69	الفرع الأول: مفاهيم متعلقة بنظام ABC
73	الفرع الثاني: مبادئ طريقة ABC
75	الفرع الثالث: مراحل تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة
86-80	المطلب الثالث: تقييم أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة
80	الفرع الأول: مقومات نجاح أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة
82	الفرع الثاني: مزايا أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة
84	الفرع الثالث: عيوب أساليب التكاليف على أساس الأنشطة

105-87	المبحث الثاني: أسلوب التكلفة المستهدفة (TC)
92-88	المطلب الأول: نشأة ومفهوم التكلفة المستهدفة
88	الفرع الأول: نشأة أسلوب التكلفة المستهدفة
89	الفرع الثاني: مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة
91	الفرع الثالث: مبادئ أسلوب التكلفة المستهدفة
101-92	المطلب الثاني: أساسيات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة
92	الفرع الأول: خطوات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة
97	الفرع الثاني: العوامل المؤثرة على أسلوب التكلفة المستهدفة
100	الفرع الثالث: مقارنة التكلفة المستهدفة مع الأساليب التقليدية
105-102	المطلب الثالث: تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة
102	الفرع الأول: مقومات نجاح أسلوب التكلفة المستهدفة
103	الفرع الثاني: مزايا أسلوب التكلفة المستهدفة
104	الفرع الثالث: عيوب التكاليف المستهدفة
121-106	المبحث الثالث : بطاقة الأداء المتوازن (BSC)
111-107	المطلب الأول: نشأة ومفهوم بطاقة الأداء المتوازن
107	الفرع الأول: نشأة وتطور بطاقة الأداء المتوازن
109	الفرع الثاني: تعريف بطاقة الأداء المتوازن
109	الفرع الثالث: أهمية بطاقة الأداء المتوازن
117-111	المطلب الثاني: أساسيات بطاقة الأداء المتوازن
111	الفرع الأول: أبعاد بطاقة الأداء المتوازن
113	الفرع الثاني: عوامل المؤثرة في تطبيق بطاقة الأداء المتوازن
114	الفرع الثالث: خطوات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن
120-118	المطلب الثالث: تقييم بطاقة الأداء المتوازن
118	الفرع الأول: التحديات التي تواجه بطاقة الأداء المتوازن
119	الفرع الثاني: مزايا تطبيق بطاقة الأداء المتوازن
120	الفرع الثالث: عيوب أسلوب بطاقة الأداء المتوازن
121	خلاصة الفصل الثاني
167-123	الفصل الثالث: تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية

123	تمهيد الفصل الثالث
137-124	المبحث الأول: قيمة المؤسسة الاقتصادية
128-125	المطلب الأول: مفهوم قيمة المؤسسة الاقتصادية
125	الفرع الأول: القيمة في الفكر الاقتصادي
126	الفرع الثاني: القيمة في الفكر المالي
127	الفرع الثالث: القيمة في الفكر المحاسبي
132-129	المطلب الثاني: خلق القيمة داخل المؤسسة الاقتصادية
129	الفرع الأول: مفهوم خلق القيمة داخل المؤسسة
131	الفرع الثاني: أسباب تطور خلق القيمة داخل المؤسسة
131	الفرع الثالث: نتائج تطور خلق القيمة داخل المؤسسة
137-133	المطلب الثالث: تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية وتعظيم الربح
133	الفرع الأول: الفرق بين تعظيم قيمة المؤسسة وتعظيم الربح
135	الفرع الثاني: اعتبارات هدف تعظيم قيمة المؤسسة
135	الفرع الثالث: الأطراف المعنية بتعظيم قيمة المؤسسة
154-138	المبحث الثاني: علاقة تعظيم قيمة المؤسسة بالميزة التنافسي
142-139	المطلب الأول: مفهوم تنافسية المؤسسة
139	الفرع الأول: تعريف التنافسية
140	الفرع الثاني: أنواع التنافسية
141	الفرع الثالث: أهمية التنافسية
144-142	المطلب الثاني: قياس تنافسية المؤسسة
142	الفرع الأول: الفعالية - الإنتاجية
144	الفرع الثاني: قياس التنافسية مقارنة بالمنافسين
154-145	المطلب الثالث: دور الميزة التنافسية في خلق القيمة
145	الفرع الأول: مفهوم الميزة التنافسية
150	الفرع الثاني: مصادر، أبعاد ومحددات الميزة التنافسية
153	الفرع الثالث: تعزيز الميزة التنافسية لخلق القيمة بالمؤسسة
166-155	المبحث الثالث: مساهمة TC, BSC, ABC في تعظيم قيمة المؤسسة
158-156	المطلب الأول: مساهمة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تعزيز الميزة

	التنافسية
156	الفرع الأول: دور التكامل بين الأنظمة في تحليل سلسلة القيمة
157	الفرع الثاني: تحليل سلسلة القيمة ودوره في تحقيق الميزة التنافسية
158	الفرع الثالث: مزايا بناء سلسلة القيمة بالمؤسسة
163-158	المطلب الثاني: مساهمة التكلفة المستهدفة TC في تحقيق الميزة التنافسية
159	الفرع الأول: أهمية البحث عن نظام التكاليف جديدة في ظل المنافسة
160	الفرع الثاني: دور الاستراتيجي لأسلوب في الاستراتيجيات التنافسية
161	الفرع الثالث: التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية
166-164	المطلب الثالث: مساهمة بطاقة الأداء المتوازن BSC في تحقيق الميزة التنافسية
164	الفرع الأول: تعزيز الميزة التنافسية عن طريق بعد العملاء
164	الفرع الثاني: تعزيز الميزة التنافسية عن طريق بعد العمليات
165	الفرع الثالث: تعزيز الميزة التنافسية عن طريق العمليات الإبداعية
167	خلاصة الفصل الثالث
237-171	الفصل الرابع: دراسة حالة المؤسسات الإنتاجية بولاية سطيف
171	تمهيد الفصل الأول
196-172	المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة التطبيقية
183-173	المطلب الأول: أساليب جمع البيانات
174	الفرع الأول: محتوى الاستبيان
175	الفرع الثاني: صدق الاستبيان
181	الفرع الثالث: ثبات الاستبيان
186-184	المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة
196-187	المطلب الثالث: مجتمع وعينة الدراسة
188	الفرع الأول: تحليل البيانات العامة لعينة الدراسة
191	الفرع الثاني: تحليل البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة
227-197	المبحث الثاني: تحليل ومناقشة النتائج
198	المطلب الأول: تحليل ومناقشة المحاور
199	الفرع الأول: تحليل ومناقشة محاور الدراسة متصلة
218	الفرع الثاني: تحليل ومناقشة محاور الدراسة منفصلة

220-219	المطلب الثاني: تحليل التباين ANOVA
219	الفرع الأول: دراسة العلاقة بين خصائص عينة الدراسة والمحاور
220	الفرع الثاني: دراسة العلاقة بين خصائص أفراد عينة الدراسة والمحاور
227-212	المطلب الثالث: النظرية الموقفية لتفسير النتائج
222	الفرع الأول: النظرية الموقفية في المحاسبة الإدارية
224	الفرع الثاني: الدراسات المرتبطة بالنظرية الموقفية في المحاسبة الإدارية
226	الفرع الثالث: العوامل الموقفية المؤثر على تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية
236-228	المبحث الثالث: اختبار الفرضيات، النتائج والاقتراحات
232-229	المطلب الأول: اختبار فرضيات الدراسة
229	الفرع الأول: اختبار الفرضية الأولى
230	الفرع الثاني: اختبار الفرضية الثانية
231	الفرع الثالث: اختبار الفرضية الثالث
231	الفرع الرابع: اختبار الفرضية الرابع
234-233	المطلب الثاني: نتائج الدراسة التطبيقية
236-235	المطلب الثالث: اقتراحات الدراسة
237	خلاصة الفصل الرابع
241-239	الخاتمة
253-243	قائمة المراجع
260-255	قائمة المحتويات
263-262	قائمة الجداول
266-265	قائمة الأشكال
268	قائمة المختصرات
270	قائمة الملاحق
311-272	الملاحق

قائمة الجداول

قائمة الجداول

رقم الصفحة	الجدول
19	الجدول رقم (01): مقارنة بين الأساليب التقليدية والحديثة للمحاسبة الإدارية
25	الجدول رقم (02): أوجه التشابه بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية
25	الجدول رقم (03): أوجه الاختلاف بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية
26	الجدول رقم (04): أوجه الاختلاف بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف
44	الجدول رقم (05): حساب النتيجة حسب طريقة التكاليف المتغيرة
51	الجدول رقم (06): حساب هامش التكلفة المتغيرة للمنتج "أ"
52	الجدول رقم (07): حساب النتيجة الإجمالية
68	الجدول رقم (08): الفرق بين ABC والأسباب التقليدية لحساب التكلفة
73	الجدول رقم (09): تصنيف مسببات التكلفة
77	الجدول رقم (10): أمثلة عن مسببات التكلفة
84	الجدول رقم (11): مزايا تطبيق ABC في مؤسسات المملكة المتحدة
128	الجدول رقم (12): مفاهيم أخرى للقيمة
173	الجدول رقم (13): اقتراحات الإجابة حسب سلم ليكارت الخماسي
176	الجدول رقم (14): الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول
178	الجدول رقم (15): الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني
179	الجدول رقم (16): الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث
180	الجدول رقم (17): الاتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع
181	الجدول رقم (18): الاتساق البنائي لمحاور الدراسة
182	الجدول رقم (19): معامل الثبات بطريقة ألفا كرونباخ
183	الجدول رقم (20): معامل الثبات بطريقة التجزئة النصفية
185	الجدول رقم (21): اختبار كوجروف - سمرنوف
186	الجدول رقم (22): معيار مقياس التحليل
188	الجدول رقم (23): توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة الملكية
189	الجدول رقم (24): توزيع عينة الدراسة حسب عدد العمال

190	الجدول رقم (25): توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة النشاط
191	الجدول رقم (26): توزيع عينة الدراسة حسب الجنس
192	الجدول رقم (27): توزيع عينة الدراسة حسب العمر
193	الجدول رقم (28): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي
195	الجدول رقم (29): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العملي
196	الجدول رقم (30): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية
199	الجدول رقم (31): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة اختبار "test t" للمحور الأول
202	الجدول رقم (32): التكرارات والنسب المئوية للمحور الأول
204	الجدول رقم (33): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة اختبار "test t" المحور الثاني
207	الجدول رقم (34): التكرارات والنسب المئوية للمحور الثاني
209	الجدول رقم (35): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة اختبار "test t" المحور الثالث
212	الجدول رقم (36): التكرارات والنسب المئوية للمحور الثالث
214	الجدول رقم (37): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة اختبار "test t" المحور الرابع
217	الجدول رقم (38): التكرارات والنسب المئوية للمحور الرابع
218	"test T" لجدول رقم (39): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة اختبار " للمحاور
219	الجدول رقم (40): تحليل التباين بين المحاور ومتغيرات المراقبة المتعلقة بعينة الدراسة
220	الجدول رقم (41): تحليل التباين بين المحاور ومتغيرات المراقبة المتعلقة بأفراد عينة الدراسة
229	الجدول رقم (42): نتائج اختبار t الخاصة بالفرضية الأولى
230	الجدول رقم (43): نتائج اختبار t الخاصة بالفرضية الثانية
231	الجدول رقم (44): نتائج اختبار t الخاصة بالفرضية الثالثة
232	الجدول رقم (45): نتائج اختبار t الخاصة بالفرضية الرابعة

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	الشكل
10	الشكل رقم (01): تطور المحاسبة الإدارية
13	الشكل رقم (02): دور المعلومات في بيئة الأعمال الحديثة
15	الشكل رقم (03): التركيز على إرضاء الزبون
16	الشكل رقم (04): سلسلة القيمة
31	الشكل رقم (05): علاقة التكاليف المتغيرة بحجم النشاط
32	الشكل رقم (06): علاقة التكاليف الثابتة بحجم النشاط
33	الشكل رقم (07): علاقة التكاليف شبه المتغيرة بحجم النشاط
36	الشكل رقم (08): التباينات المختلفة للتكلفة
41	الشكل رقم (09): توزيع التكاليف غير المباشرة على مراكز التحليل
47	الشكل رقم (10): التمثيل البياني لعتبة المردودية
56	الشكل رقم (11): الأسس المتبعة في طريقة التكاليف المعيارية
58	الشكل رقم (12): تمثيل الانحرافات بواسطة مساحات
59	الشكل رقم (13): تمثيل الانحرافات بواسطة منحني بياني
72	الشكل رقم (14): أمثلة عن مجتمعات التكلفة
74	الشكل رقم (15): المبادئ الأساسية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة
76	الشكل رقم (16): تحديد الأنشطة وتقييمها
78	الشكل رقم (17): شروط اختيار مسببات التكلفة الملائمة
79	الشكل رقم (18): تحميل التكاليف وفق ABC
92	الشكل رقم (19): العلاقة بين التكلفة المستهدفة ودورة حياة المنتج
93	الشكل رقم (20): الخطوات الأساسية للتكلفة المستهدفة
96	الشكل رقم (21): نموذج Makido للتحكم في التكاليف
97	الشكل رقم (22): العوامل المؤثرة على مستوى السوق
98	الشكل رقم (23): تأثير إستراتيجية المنتج على أسلوب التكلفة المستهدفة
99	الشكل رقم (24): تأثير خصائص المنتج على أسلوب التكلفة المستهدفة
101	الشكل رقم (25): أساس كل من الأساليب التقليدية والتكلفة المستهدفة

108	الشكل (26): مراحل تطور بطاقة الأداء المتوازن
111	الشكل (27): أبعاد بطاقة الأداء المتوازن
115	الشكل (28): خطوات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن
130	الشكل رقم (29): العلاقة بين نمو المؤسسة وخلق القيمة
140	الشكل رقم (30): أنواع التنافسية
143	الشكل رقم (31): طريقان للتنافسية المؤسسة
147	الشكل رقم (32): أنواع الميزة التنافسية
148	الشكل رقم (33): محددات الميزة التنافسية
149	الشكل رقم (34): نطاق التنافس
162	الشكل رقم (35): تحديد التكلفة المستهدفة من أجل تحقيق الميزة التنافسية
175	الشكل رقم (36): محاور الاستبيان
188	الشكل رقم (37): توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة الملكية
189	الشكل رقم (38): توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة النشاط
192	الشكل رقم (39): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس
193	الشكل رقم (40): توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر
194	الشكل رقم (41): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي
195	الشكل رقم (42): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية
196	الشكل رقم (43): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية
198	الشكل رقم (43): نموذج الدراسة

قائمة المختبرات

قائمة المختصرات

المصطلح	التفسير
ABC	Activity Based Costing
BSC	Balanced Scorecard
TC	Target Costing
TQM	Total Quality Management
CI	Continual Improvement
JIT	Just In Time
CMA	Certification Management Accountant
CEGOS	Comité des Normes Comptables
CNC	Comité Général de l'Organisation Scientifique
CAM-I	Consortium for Advanced Management International
IMA	Institute of Management Accountant
R_m	Marginal Revenue
C_m	Marginal Cost

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
278-272	استبيان الدراسة	(01)
279	قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان.	(02)
281-280	أسماء المؤسسات محل الدراسة	(03)
285-282	صدق وثبات الدراسة	(04)
287-286	معلومات حول عينة الدراسة	(05)
291-288	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.	(06)
304-292	جدول التكرارات والنسب المئوية	(07)
311-305	اختبار التباين ANOVA	(08)

الملاحق

جامعة فرحات عباس
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
سطيف 1- الجزائر

استبيان

تحية طيبة، وبعد:

وضع هذا الاستبيان في إطار دراسة بعنوان: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية، وذلك لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه تخصص محاسبة، مالية وتدقيق كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 1-الجزائر.

نطمح مساعدكم دعماً لحركة البحث العلمي، ونتوجه إليكم بأسمى معاني الاحترام والتقدير راجين تعاونكم لإنجاح هذه الدراسة الميدانية، ونحيطكم علماً أن المعلومات المتحصل عليها من الاستبيان ستستخدم فقط لأغراض علمية والأجوبة ستكون سرية للغاية.

شكراً لتعاونكم

الباحثة: نجوم قمازي

البريد الإلكتروني: guemazin@gmail.com

الهاتف: 05 55 68 75 16

معلومات مرتبطة بالمؤسسة محل الدراسة

- من فضلكم ضع إشارة (X) في الخانة المناسبة:

	عامة	1. طبيعة الملكية
	خاصة	
	أخرى.....	

	أقل من 50 عامل	2. عدد العمال
	ما بين 51 إلى 249 عامل	
	أكثر من 250 عامل	

	المواد الغذائية والمشروبات	3. طبيعة النشاط
	إنتاج البلاستيك ومشتقاته	
	إنتاج مواد البناء	
	إنتاج المعدات الالكترونية والكهرومترية	
	إنتاج الصنابير	
	أخرى.....	

معلومات مرتبطة بأفراد عينة الدراسة

	ذكر	1.الجنس
	أنثى	

	أقل من 30 سنة	2.العمر
	من 30 سنة إلى 50 سنة	
	أكبر من 50 سنة	

	ثانوي	3.المؤهل العلمي
	ليسانس	
	دراسات ما بعد التدرج	
	أخرى.....	

	أقل من 10 سنة	4.الخبرة المهنية
	من 10 سنة إلى 20 سنة	
	أكبر من 20 سنة	

	مدير عام	5. المؤهل الوظيفي
	مدير مالي	
	مدقق حسابات	
	رئيس قسم المحاسبة	
	محاسب	
	أخرى.....	

المحور الأول
مساهمة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC : Activity Based Costing) في تعظيم تنافسية المؤسسة

- من فضلكم ضع إشارة (X) في الخانة المناسبة:

غير موافق بشدة	غير موافق	موافق نوعاً ما	موافق بشدة	موافق بشدة	الأسئلة
					1. لدى المؤسسة معلومات كافية عن أهمية تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة .
					2. ترى المؤسسة أن الأساليب التقليدية لحساب التكلفة المطبقة حالياً جيدة ولا حاجة لاستخدام أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة.
					3. يعتمد أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة على توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات توزيعاً عادلاً من خلال تحديد نصيب المنتج بشكل دقيق.
					4. أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة لا يعد نظاماً محاسبياً متميزاً فقط وإنما يتعدى ذلك ليكون أداة تسييرية تهدف إلى حسن إدارة أنشطة المؤسسة.
					5. يساعد أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة.
					6. صعوبة اختيار مسببات التكلفة في الواقع العملي الأمر الذي يحول دون نجاح تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة.
					7. يربط أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة استهلاك الموارد بالأنشطة وبالتالي التحكم في التكاليف.
					8. يوفر أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة معلومات تكاليفية عن المنتج بشكل أكثر دقة من الأسلوب المطبق حالياً مما يساعد المؤسسة في اتخاذ القرار.
					9. إن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يوفر معلومات غير مالية تساعد الإدارة في وضع مقاييس أداء غير مالية للأنشطة، والتخطيط ورقابة التكاليف من خلال سلسلة القيمة.
					10. يربط أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة المنتجات بالأنشطة وبالتالي تتحكم المؤسسة في أنشطتها حسب ما يتطلبه كل منتج وحسب طلب كل عميل.
					11. أن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يمكن من التسيير الحسن للأنشطة وبالتالي تحسين الأداء التشغيلي للمؤسسة.
					12. يقوم أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة بتخفيض تكلفة المنتجات الجديدة والحفاظ على جودتها وتقديدها للسوق بأسعار تنافسية.

المحور الثاني
مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة (TC : Targing Cost) في تعظيم
تنافسية المؤسسة

-من فضلكم ضع إشارة (X) في الخانة المناسبة

غير موافق بشدة	غير موافق	موافق نوعا ما	موافق	موافق بشدة	الأسئلة
					1. أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة قادر على توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرار على مستوى كل نشاط بالمؤسسة
					2. يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على طرح منتج في السوق بنفس سعر منافسيه .
					3. يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على طرح منتجات تلي رغبات المستهلكين وإمكانياتهم المادية وتسعى إلى إرضاءهم في الأجل الطويل.
					4. يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على التخطيط للمدى الطويل وبالتالي الإدارة الإستراتيجية للأرباح المستقبلية.
					5. إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساهم في تحسين الميزة التنافسية من خلال تحديد التكلفة المستهدفة، والعمل المستمر من أجل تحقيقها في الواقع.
					6. يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض التكلفة قبل حدوثها، بحيث تصبح التكلفة أداة لتصميم منتج ناجح بدلا من توثيق بيانات تاريخية.
					7. يتطلب اقتحام الأسواق العالمية والحفاظ على نمو وبقاء المؤسسة وتعظيم قيمتها تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة .
					8. يضمن أسلوب التكلفة المستهدفة تحديد المنتجات غير مربحة قبل إنتاجها من خلال إدارة تشكيلة المنتجات.
					9. يتم وفق أسلوب التكلفة المستهدفة تحديد مواصفات المنتج وفق رغبات الزبون من اجل إرضاءه.
					10. يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف وذلك مع ضمان تحقيق جودة المنتج المطلوبة.
					11. تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يتطلب دراسة مستمرة ودقيقة لسلسلة القيمة انطلاقا من مورد الموردين إلى عميل العملاء وصولا إلى المستهلك النهائي

المحور الثالث
مساهمة بطاقة الأداء المتوازن (BSC: Balance Score Card) في تعظيم
تنافسية المؤسسة

- من فضلكم ضع إشارة (X) في الخانة المناسبة:

غير موافق بشدة	غير موافق	موافق نوعا ما	موافق	موافق بشدة	الأسئلة
					1. تقوم بطاقة الأداء المتوازن على أربعة أبعاد (المالي، العملاء، العمليات الداخلية، النمو والتعلم) تتكامل لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.
					2. بطاقة الأداء المتوازن أداة لترجمة رؤية المؤسسة ورسالتها إلى أهداف إستراتيجية.
					3. تعتبر بطاقة الأداء المتوازن من أحدث الأدوات وأكثرها فعالية في قياس وتقييم الأداء الأداء الشامل للمؤسسة.
					4. تزود بطاقة الأداء المتوازن المسؤولين بمؤشرات السبب ومؤشرات النتيجة في المؤسسة مما يساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة.
					5. تحقق بطاقة الأداء المتوازن التوازن بين البيئة الخارجية للمؤسسة وبيئتها الداخلية.
					6. تساعد بطاقة الأداء المتوازن المؤسسة من الاستفادة من مزاياها التنافسية من خلال اندماج أبعادها الأربعة.
					7. تعتبر بطاقة الأداء المتوازن أداة لمراقبة التسيير الاستراتيجي للمؤسسة.
					8. تربط بطاقة الأداء المتوازن مؤشرات الأداء المالية (كرقم الأعمال) وغير المالية (كرضا الزبون) مع الأهداف الإستراتيجية المرتبطة بالمؤسسة.
					9. تعتمد مؤسستكم على مؤشرات الأداء المالية أكثر من اعتمادها على مؤشرات الأداء غير المالية.

المحور الرابع
العراقيل التي تحول دون تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية
في المؤسسة الاقتصادية

من فضلكم ضع إشارة (X) في الخانة المناسبة

غير موافق بشدة	غير موافق	موافق نوعاً ما	موافق	موافق بشدة	الأسئلة
					1. عدم رغبة المؤسسة في تغيير الأسلوب المطبقة لديها لحساب التكلفة لأنها تقدم معلومات كافية تساعد المؤسسة في اتخاذ القرارات الرشيدة.
					2. نقص المعرفة اللازمة لمعرفة أهمية الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية (أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، بطاقة الأداء المتوازن...) من أجل بقاء المؤسسة ونموها.
					3. عدم توفر إشارات مؤهلة تقوم بإجراء دراسات للكشف عن الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، والاكتماء بالأساليب التقليدية المطبقة لديكم.
					4. لا تقوم الجامعات والمعاهد المتخصصة في عقد دورات تدريبية وبرامج توعية حول أهمية تبني الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.
					5. عدم اقتناع الإدارة العليا بضرورة تبني الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية لمواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الحديثة.
					6. عدم توفر البنية التحتية المساعدة على تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في مؤسستكم.
					7. المنافع التي تعود على المؤسسة جراء تطبيقها الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية أقل من تكلفة تطبيقها.
					8. عدم تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية يعود إلى التخوف من التغيير داخل المؤسسة.
					9. تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية يؤثر على تنافسية المؤسسة أحسن من الطرق المتبعة لديكم حالياً.
					10. عدم توفر الإمكانيات المادية والبشرية لتبني الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.

شكراً لمساعدتكم

قائمة الأساتذة

البريد الإلكتروني	الجامعة	أسماء المحكمين
Meliani58@yahoo.fr	جامعة سطيف 1	أ. حكيم ملياني
atiabordj@yahoo.fr	جامعة سطيف 1	أ. عطية عبد الرحمان
Jebbar130299@yahoo.fr	جامعة سطيف 1	أ. جبار محفوظ
yalafarouk@yahoo.fr	جامعة سطيف 2	أ. يعلى فاروق
Mefftahhan22@yahoo.fr	جامعة بسكرة	أ. مفتاح حسين
Belaid_c@yahoo.fr	جامعة تيارت	أ. بلعيد شكيب
bouchikhaichaa@yahoo.fr	جامعة تلمسان	د. بوشيخي عائشة

أسماء المؤسسات

النشاط	مكان التموطن	اسم المؤسسة	رقم المؤسسة
البطاريات	سطيف	ENPEC	01
الكهر ومتريلية	سطيف	IRIS	02
الكهر ومتريلة	سطيف	SAMHA-BRANT	03
العدادات الكهربائية	العلمة	AMC EL EULMA	04
الأسلاك الكهربائية	سطيف	SOFAFE MADANI	05
مواد بلاستيكية	سطيف	HIDHAB-PLAST	06
الأنابيب	مزلق	K-PLAST	07
الأنابيب	سطيف	META-PLAST	08
الأنابيب	سطيف	CHIALI- PROFIPLAST	09
الأشرطة والأكياس البلاستيكية	سطيف	SOFIPLAST	10
مواد بلاستيكية	سطيف	CAPLAST	11
مواد بلاستيكية	سطيف	SI-PLAST	12
الأنابيب	عين أرنات	LAZA-PLAST	13
الأشرطة البلاستيكية	سطيف	AGRO FILM KHENFERI	14
تحويل البلاستيك	سطيف	SOFASAT	15
القوالب	سطيف	AL MOULES	16
بلاط	سطيف	ZADI	17
رخام	سطيف	BATICERAM KHENFERI	18
الأسمنت	عين الكبيرة	GIKA	19
اجر	سطيف	GROUP-LAID BOURAS	20

الملحق رقم (03): أسماء المؤسسات محل الدراسة

رخام	سطيف	SAFCER	21
الحليب ومشتقاته	مزلق	LAITERIE TELL	22
العجائن	سطيف	ERAD MOULE	23
دقيق	سطيف	GHEZOUT	24
دقيق	سطيف	KARMI	25
دقيق	سطيف	SMID OU TELL KHERRAGUEL	26
المشروبات	سطيف	LIMONADERIE MAMI	27
المشروبات	سطيف	LI MONADERIE SARMOUK	28
المشروبات	سطيف	ROYAL JUS MAROUANI	29
الصنابير	عين الكبيرة	BCR	30

1. ثبات محاور العينة الاستطلاعية:

Fiabilité

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,777	12

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,758	11

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,921	9

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,870	10

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,887	42

2. ثبات محاور العينة ككل:

Fiabilité

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,716	12

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,734	11

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,890	9

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,757	10

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,868	42

3. صدق اتساق المحاور:

المحور الأول:

Corrélations

Questions	Corrélation de Pearson	Sig. (bilatérale)
A1	0.871	0.000
A2	0.698	0.000
A3	0.689	0.000
A4	0.786	0.000
A5	0.6233	0.001
A6	0.834	0.000
A7	0.859	0.000
A8	0.833	0.000
A9	0.789	0.000
A10	0.542	0.001
A11	0.834	0.000
A12	0.782	0.000
Total A	0.801	0.000

المحور الثاني:

Corrélations

Questions	Corrélation de Pearson	Sig. (bilatérale)
B1	0.835	0.000
B2	0.502	0.002
B3	0.735	0.000
B4	0.635	0.000
B5	0.765	0.000
B6	0.590	0.001
B7	0.674	0.000
B8	0.688	0.000
B9	0.756	0.000
B10	0.633	0.000
B11	0.455	0.008
Total B	0.930	0.000

المحور الثالث:

Corrélations

Questions	Corrélation de Pearson	Sig. (bilatérale)
C1	0.811	0.000
C2	0.669	0.000
C3	0.730	0.000
C4	0.801	0.000
C5	0.818	0.000
C6	0.733	0.000
C7	0.732	0.000
C8	0.789	0.000
C9	0.542	0.001
Total C	0.832	0.000

Corrélations

Questions	Corrélation de Pearson	Sig. (bilatérale)
D1	0.589	0.001
D2	0.756	0.000
D3	0.642	0.000
D4	0.785	0.000
D5	0.754	0.000
D6	0.635	0.000
D7	0.782	0.000
D8	0.856	0.000
D9	0.832	0.000
D10	0.857	0.000
Total D	0.733	0.000

1- البيانات العامة للمؤسسة محل الدراسة

1. Nature propriétaire

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé	
Valide	Etatique	10	33.33	33.33	66.67
	Privé	20	66.67	66.67	100,0
	autres	0			
	Total	30	100,0	100,0	

2. Taille de l'entreprise

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé	
Valide	moins de 50 employeur	6	20	20	20
	de 51 à 249 employeur	13	43.33	43.33	63.33
	plus de 250 employeur	11	36.67	36.67	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

3. les produits

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé	
Valide	A	8	26.67	26.67	26.67
	B	11	36.66	36.66	63.33
	C	05	16.67	16.67	80
	D	05	16.67	16.67	96.67
	E	01	3.33	3.33	100.0
	Total	30	100,0	100,0	

2- البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة

1.sex

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé	
Valide	masculin	66	63,5	63,5	63,5
	Féménin	38	36,5	36,5	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

2.age

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	moins de 30 ans	17	16,3	16,3
	de 30 à 50 ans	74	71,2	87,5
	plus de 50 ans	13	12,5	100,0
	Total	104	100,0	100,0

3.qualification scientifique

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	lycee	4	3,8	3,8
	licence	93	89,4	93,3
	post-graduation	7	6,7	100,0
	Total	104	100,0	100,0

4.expérience

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	moins de 10ans	21	20,2	20,2
	de 10ans à 20ans	60	57,7	77,9
	plus de 20ans	23	22,1	100,0
	Total	104	100,0	100,0

5.profession

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	directeur générale	9	8,7	8,7
	directeur financier	18	17,3	26,0
	auditeur des comptes	9	8,7	34,6
	chef de service comptable	21	20,2	54,8
	comptable	47	45,2	100,0
	Total	104	100,0	100,0

الملحق رقم (06): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة t

المحور الأول:

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
A1	104	1.85	1.45	,14316
A2	104	2.30	1.19	,11696
A3	104	4.33	0.73	,10051
A4	104	3.08	1.02	,07180
A5	104	4.24	0.92	,09115
A6	104	3.26	0.87	,08558
A7	104	3.70	0.67	,08575
A8	104	3.35	0.73	,06821
A9	104	2.35	0.69	,07200
A10	104	3.70	0.74	,07348
A11	104	4.47	0.53	,05627
A12	104	4.37	0.81	,07989
Total A	104	4.02	0.86	,08987

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3			Différence moyenne
	T	ddl	Sig. (bilatérale)	
A1	4.56	103	,000	-1.15
A2	15.12	103	,000	-0.70
A3	16.61	103	,000	1.33
A4	6.81	103	,000	0.08
A5	15.60	103	,000	1..24
A6	5.83	103	,000	0.26
A7	6.81	103	,000	0.70
A8	6.69	103	,000	0.35
A9	16.87	103	,000	-0.65
A10	16.87	103	,000	0.70
A11	17.34	103	,000	1.47
A12	17.01	103	,000	1.37
Total A	13.06	103	,000	1.02

الملحق رقم (06): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة t

المحور الثاني:

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
B1	104	2.70	0.77	,11261
B2	104	3.62	0.84	,09893
B3	104	1.03	1.11	,08025
B4	104	4.15	0.95	,09822
B5	104	2.60	1.01	,09345
B6	104	4.24	0.84	,10925
B7	104	4.02	1.08	,10624
B8	104	3.75	0.73	,10990
B9	104	2.77	0.75	,09953
B10	104	4.30	0.92	.12342
B11	104	4.21	4.21	.01234
Total B	104	4.32	4.32	,09925

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3			Différence moyenne
	T	ddl	Sig. (bilatérale)	
B1	6.55	103	,000	-0.30
B2	6.60	103	,000	0.62
B3	9.50	103	,000	-1.97
B4	12.34	103	,000	1.15
B5	11.91	103	,000	-0.40
B6	15.45	103	,000	1.24
B7	9.68	103	,000	1.02
B8	6.75	103	,000	0.75
B9	6.86	103	,000	-0.23
B10	14.41	103	,000	1.30
B12	12.33	103	,000	1.21
Total B	13.43	103	.000	1.32

الملحق رقم (06): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة t

المحور الثالث:

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
C1	104	4.30	0.92	,09072
C2	104	4.16	0.92	,09075
C3	104	4.30	0.71	,06978
C4	104	3.93	0.90	,08867
C5	104	3.02	0.84	,08283
C6	104	4.31	0.80	,07881
C7	104	2.76	0.96	,09443
C8	104	4.25	0.84	,08311
C9	104	4.42	0.70	,06926
Total C	104	4.24	0.86	.58100

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3			
	T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne
C1	14.40	103	,000	1.30
C2	12.80	103	,000	1.16
C3	17.70	103	,000	1.30
C4	11.10	103	,000	0.93
C5	15.00	103	,000	0.02
C6	16.71	103	,000	1.31
C7	10.52	103	,000	-0.24
C8	15.15	103	,000	1.25
C9	18.54	103	,000	1.42
Total C	15.10	103	.000	1.24

الملحق رقم (06): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة t

المحور الرابع:

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
D1	104	3.62	0.84	,07840
D2	104	3.71	0.72	,05621
D3	104	3.97	1.04	,08090
D4	104	4.15	1.03	,07328
D5	104	4.20	0.82	,06688
D6	104	4.03	0.89	,07191
D7	104	4.00	0.88	,07856
D8	104	3.65	1.01	,07682
D9	104	3.00	0.78	,07455
D10	104	2.73	1.03	.05601
Total D	104	4.42	0.68	,06670

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3			
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne
D1	5.18	103	,000	0.62
D2	5.90	103	,000	0.71
D3	10.45	103	,000	0.97
D4	7.01	103	,000	1.15
D5	11.96	103	,000	1.20
D6	11.63	103	,000	1.03
D7	7.01	103	,000	0.00
D8	5.37	103	,000	0.65
D9	6.33	103	,000	0.00
D10	4.32	103	,000	-0.27
Total D	9.04	103	.000	1.42

1. جدول التكرارات والنسب المئوية للمحور الأول:

A1

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
fortement en désaccord	33	31,7	31,7	31,7
désaccord	18	17,3	17,3	49,0
d'accord un peu	6	5,8	5,8	54,8
d'accord	22	21,2	21,2	76,0
fortement d'accord	25	24,0	24,0	100,0
Total	104	100,0	100,0	

A2

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
fortement en désaccord	32	30,8	30,8	30,8
désaccord	34	32,7	32,7	63,5
d'accord un peu	19	18,3	18,3	81,8
d'accord	7	6,7	6,7	88,5
fortement d'accord	12	11,5	11,5	100,0
Total	104	100,0	100,0	

A3

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
fortement en désaccord	4	3,8	3,8	3,8
désaccord	6	5,8	5,8	9,6
d'accord un peu	16	15,4	15,4	25
d'accord	37	35,6	35,6	60,6
fortement d'accord	41	39,4	39,4	100,0
Total	104	100,0	100,0	

الملحق رقم (07): جدول التكرارات والنسب المئوية

A4

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
fortement en désaccord	4	3,8	3,8	3.8
désaccord	40	38,5	38,5	42.3
d'accord un peu	44	42,3	42,3	84.6
d'accord	6	5,8	5,8	90.4
fortement d'accord	10	9,6	9,6	100,0
Total	104	100,0	100,0	

A5

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
fortement en désaccord	4	3,8	3,8	3.8
désaccord	6	5.8	5.8	9.6
d'accord un peu	16	15.4	15.4	25
d'accord	37	35.6	35.6	60.6
fortement d'accord	41	39,4	39,4	100,0
Total	104	100,0	100,0	

A6

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
fortement en désaccord	9	8,7	8,7	8.7
désaccord	16	15.4	15.4	24.1
d'accord un peu	11	10.6	10.5	34.6
d'accord	34	32.7	32.7	67.3
fortement d'accord	34	32.7	32.7	100,0
Total	104	100,0	100,0	

الملحق رقم (07): جدول التكرارات والنسب المئوية

A7

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
fortement en désaccord	9	8,7	8,7	8,7
désaccord	12	11,5	11,5	20,2
neutre	9	8,7	8,7	28,8
d'accord	43	41,3	41,3	70,2
fortement d'accord	31	29,8	29,8	100,0
Total	104	100,0	100,0	

A8

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
fortement en désaccord	7	6,7	6,7	6,7
désaccord	13	12,5	12,5	19,2
d'accord un peu	12	11,5	11,5	30,8
d'accord	35	33,7	33,7	64,4
fortement d'accord	37	35,6	35,6	100,0
Total	104	100,0	100,0	

A9

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
fortement en désaccord	39	37,5	37,5	37,5
désaccord	41	39,4	39,4	76,9
d'accord un peu	9	8,7	8,7	85,6
d'accord	9	8,7	8,7	94,3
fortement d'accord	6	5,7	5,7	100,0
Total	104	100,0	100,0	

الملحق رقم (07): جدول التكرارات والنسب المئوية

A10

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
fortement en désaccord	16	15,4	15,4	15.4
désaccord	10	9,6	9,6	25
d'accord un peu	8	7,7	7,7	32.7
d'accord	40	38,5	38,5	71.2
fortement d'accord	30	28,8	28,8	100,0
Total	104	100,0	100,0	

A11

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
fortement en désaccord	7	6,7	6,7	6,7
désaccord	8	7,7	7,7	14,4
d'accord un peu	4	3,8	3,8	18,3
d'accord	37	35,6	35,6	53,8
fortement d'accord	48	46,2	46,2	100,0
Total	104	100,0	100,0	

A12

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
fortement en désaccord	11	10,6	10,6	10.6
désaccord	5	4,8	4,8	15.4
d'accord un peu	6	5.8	5.8	21.2
d'accord	40	38.4	38.4	59.6
fortement d'accord	42	40.4	40,4	100,0
Total	104	100,0	100,0	

total.a

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
1,00	1	1,0	1,0	1,0
2,00	5	4,8	4,8	5,8
3,00	17	16,3	16,3	22,1
4,00	55	52,9	52,9	75,0
5,00	26	25,0	25,0	100,0
Total	104	100,0	100,0	

الملحق رقم (07): جدول التكرارات والنسب المئوية

2. جدول التكرارات والنسب المئوية للمحور الثاني:
3.

B1

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
fortement en désaccord	40	38,5	38,5	38.5
désaccord	50	48,1	48,1	86.6
d'accord	13	12,4	12,4	99
fortement d'accord	1	1.0	1.0	100.0
Total	104	100,0	100,0	

B2

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
fortement en désaccord	2	2	2	2
désaccord	5	4,8	4,8	6.8
d'accord un peu	8	7,7	7,7	14.5
d'accord	49	47,1	47,1	61.6
fortement d'accord	40	38,4	38,4	100,0
Total	104	100,0	100,0	

B3

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
fortement en désaccord	50	48,1	48,1	48.1
désaccord	38	36,5	36,5	84.6
d'accord un peu	11	10,6	10,6	95.2
d'accord	4	3,8	3,8	99
fortement d'accord	1	1,0	1,0	100,0
Total	104	100,0	100,0	

الملحق رقم (07): جدول التكرارات والنسب المئوية

B4

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
fortement en désaccord	2	2	2	2
désaccord	2	2	2	4
d'accord un peu	13	12,5	12,5	16,5
d'accord	43	41,3	41,3	57,8
fortement d'accord	44	42,2	42,2	100,0
Total	104	100,0	100,0	

B5

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
fortement en désaccord	41	39,4	39,4	39,4
désaccord	50	48,1	48,1	87,5
d'accord un peu	13	12,5	12,5	100,0
Total	104	100,0	100,0	

B6

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
fortement en désaccord	1	1,0	1,0	1,0
désaccord	1	1,0	1,0	1,9
d'accord un peu	7	6,7	6,7	8,7
d'accord	47	45,2	45,2	53,8
fortement d'accord	48	46,2	46,2	100,0
Total	104	100,0	100,0	

B7

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
fortement en désaccord	1	1,0	1,0	1,0
désaccord	2	2	2	3
d'accord un peu	5	4,8	4,8	7,8
d'accord	47	45,1	45,1	52,9
fortement d'accord	49	47,1	47,1	100,0
Total	104	100,0	100,0	

الملحق رقم (07): جدول التكرارات والنسب المئوية

B8

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
désaccord	1	1,0	1,0	1,0
d'accord un peu	1	1,0	1,0	1,9
Valide d'accord	50	48,1	48,1	50,0
fortement d'accord	52	50,0	50,0	100,0
Total	104	100,0	100,0	

B9

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
fortement en désaccord	43	41,3	41,3	41,3
désaccord	53	51,0	51,0	92,3
Valide d'accord un peu	4	3,7	3,7	96
d'accord	2	2	2	98
fortement d'accord	2	2	2	100,0
Total	104	100,0	100,0	

B10

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
fortement en désaccord	6	5,8	5,8	5,8
désaccord	6	5,8	5,8	11,5
Valide d'accord un peu	9	8,7	8,7	20,2
d'accord	33	31,7	31,7	51,9
fortement d'accord	50	48,1	48,1	100,0
Total	104	100,0	100,0	

B11

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
fortement en désaccord	5	4,8	4,8	4,8
désaccord	2	2	2	6,8
Valide d'accord un peu	10	9,6	9,6	16,4
d'accord	43	41,3	41,3	57,7
fortement d'accord	44	42,3	42,3	100,0
Total	104	100,0	100,0	

الملحق رقم (07): جدول التكرارات والنسب المئوية

total.b

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
1,00	1	1	1	1
2,00	2	2	2	3
3,00	3	2,9	2,9	5,9
4,00	58	55,8	55,8	61,7
5,00	40	38,3	38,3	100,0
Total	104	100,0	100,0	

3. جدول التكرارات والنسب المئوية للمحور الثالث:

C1

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
fortement en désaccord	1	1,0	1,0	1,0
désaccord	3	2,9	2,9	3,8
d'accord un peu	10	9,6	9,6	13,5
d'accord	46	44,2	44,2	57,7
fortement d'accord	44	42,3	42,3	100,0
Total	104	100,0	100,0	

C2

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
fortement en désaccord	3	2,9	2,9	2,9
désaccord	6	5,8	5,8	8,7
d'accord un peu	7	6,7	6,7	15,4
d'accord	50	48,1	48,1	63,5
fortement d'accord	38	36,5	36,5	100,0
Total	104	100,0	100,0	

الملحق رقم (07): جدول التكرارات والنسب المئوية

C3

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
fortement en désaccord	3	2,9	2,9	2,9
désaccord	3	2,9	2,9	5,8
d'accord un peu	13	12,5	12,5	18,3
d'accord	44	42,3	42,3	57,7
fortement d'accord	41	39,4	39,4	100,0
Total	104	100,0	100,0	

C4

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
fortement en désaccord	5	4,8	4,8	4,8
désaccord	6	5,8	5,8	10,6
d'accord un peu	14	13,5	13,5	24,1
d'accord	45	43,3	43,3	67,4
fortement d'accord	34	32,6	32,6	100,0
Total	104	100,0	100,0	

C5

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
fortement en désaccord	6	5,8	5,8	5,8
désaccord	2	1,9	1,9	7,7
d'accord un peu	42	40,4	40,4	48,1
d'accord	37	35,6	35,6	83,7
fortement d'accord	17	16,3	16,3	100,0
Total	104	100,0	100,0	

الملحق رقم (07): جدول التكرارات والنسب المئوية

C6

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
fortement en désaccord	6	5,8	5,8	5,8
désaccord	6	5,8	5,8	11,5
d'accord un peu	5	4,8	4,8	16,3
d'accord	39	37,5	37,5	53,8
fortement d'accord	48	46,2	46,2	100,0
Total	104	100,0	100,0	

C7

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
fortement en désaccord	43	41,3	41,3	41,3
désaccord	45	43,3	43,3	84,6
d'accord un peu	8	7,7	7,7	92,3
d'accord	3	2,9	2,9	95,2
fortement d'accord	5	4,8	4,8	100,0
Total	104	100,0	100,0	

C8

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
fortement en désaccord	4	3,8	3,8	3,8
désaccord	4	3,8	3,8	7,7
d'accord un peu	9	8,7	8,7	16,3
d'accord	39	37,5	37,5	53,8
fortement d'accord	48	46,2	46,2	100,0
Total	104	100,0	100,0	

C9

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
fortement en désaccord	2	1,9	1,9	1,9
désaccord	5	4,8	4,8	6,7
d'accord un peu	6	5,8	5,8	12,5
d'accord	54	51,9	51,9	64,4
fortement d'accord	37	35,6	35,6	100,0
Total	104	100,0	100,0	

الملحق رقم (07): جدول التكرارات والنسب المئوية

total.c

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
1,00	5	4,8	4,8	4,8
2,00	2	1,9	1,9	6,7
3,00	2	1,9	1,9	8,7
4,00	62	59,6	59,6	68,3
5,00	33	31,7	31,7	100,0
Total	104	100,0	100,0	

3. جدول التكرارات والنسب المئوية للمحور الرابع:

D1

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
fortement en désaccord	3	2,9	2,9	2,9
désaccord	4	3,8	3,8	6,7
d'accord un peu	3	2,9	2,9	9,6
d'accord	52	50,0	50,0	59,6
fortement d'accord	42	40,4	40,4	100,0
Total	104	100,0	100,0	

D2

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
fortement en désaccord	3	2,9	2,9	2,9
désaccord	2	1,9	1,9	4,8
d'accord un peu	13	12,5	12,5	17,3
d'accord	45	43,3	43,3	60,6
fortement d'accord	41	39,3	39,3	100,0
Total	104	100,0	100,0	

D3

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
désaccord	2	1,9	1,9	1,9
d'accord un peu	9	8,7	8,7	10,6
d'accord	48	46,2	46,2	56,8
fortement d'accord	45	43,3	43,3	100,0
Total	104	100,0	100,0	

الملحق رقم (07): جدول التكرارات والنسب المئوية

D4

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	fortement en désaccord	2	1,9	1,9
	désaccord	3	2,9	4,8
	d'accord un peu	14	13,5	18,3
	d'accord	42	40,4	59,7
	fortement d'accord	43	41,3	100,0
	Total	104	100,0	100,0

D5

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	fortement en désaccord	2	1,9	1,9
	désaccord	2	1,9	3,8
	d'accord un peu	9	8,7	12,5
	d'accord	45	43,3	55,8
	fortement d'accord	46	44,2	100,0
	Total	104	100,0	100,0

D6

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	fortement en désaccord	1	1,0	1,0
	désaccord	2	1,9	2,9
	d'accord un peu	10	9,6	12,5
	d'accord	41	39,4	51,9
	fortement d'accord	50	48,1	100,0
	Total	104	100,0	100,0

D7

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	fortement en désaccord	4	3,8	3,8
	désaccord	2	1,9	5,8
	d'accord un peu	10	9,6	15,4
	d'accord	43	41,3	56,7
	fortement d'accord	45	43,3	100,0
	Total	104	100,0	100,0

الملحق رقم (07): جدول التكرارات والنسب المئوية

D8

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
fortement en désaccord	2	1,9	1,9	1,9
désaccord	4	3,8	3,8	5,8
d'accord un peu	3	2,9	2,9	8,7
d'accord	51	49,0	49,0	57,7
fortement d'accord	44	42,3	42,3	100,0
Total	104	100,0	100,0	

D9

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
fortement en désaccord	45	43,2	43,2	43,2
désaccord	53	51,0	51,0	94,2
d'accord un peu	4	3,8	3,8	98
d'accord	1	1,0	1,0	99
fortement d'accord	1	1,0	1,0	100,0
Total	104	100,0	100,0	

D10

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
fortement en désaccord	38	36,6	36,6	36,6
désaccord	60	57,7	57,7	94,3
d'accord un peu	2	1,9	1,9	96,2
d'accord	2	1,9	1,9	98,1
fortement d'accord	2	1,9	1,9	100,0
Total	104	100,0	100,0	

total.d

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
1,00	1	1,0	1,0	1,0
2,00	1	1,0	1,0	1,9
3,00	2	1,9	1,9	3,8
4,00	38	36,5	36,5	40,4
5,00	62	59,6	59,6	100,0
Total	104	100,0	100,0	

الملحق رقم (08): اختبار التباين ANOVA

1. متغير المراقبة (طبيعة الملكية)

ANOVA à 1 facteur

		ddl	F	Signification
total.a	Inter-groupes	2	3.456	.081
	Intra-groupes	101		
	Total	103		
total.b	Inter-groupes	2	5.204	.086
	Intra-groupes	101		
	Total	103		
total.c	Inter-groupes	2	0.551	.840
	Intra-groupes	101		
	Total	103		
total.d	Inter-groupes	2	9.216	.100
	Intra-groupes	101		
	Total	103		

2. متغير المراقبة (حجم المؤسسة)

ANOVA à 2 facteur

		ddl	F	Signification
total.a	Inter-groupes	2	2.123	,076
	Intra-groupes	101		
	Total	103		
total.b	Inter-groupes	2	4.232	,0106

الملحق رقم (08): اختبار التباين ANOVA

	Intra-groupes	101		
	Total	103		
	Inter-groupes	2	4.351	,056
total.c	Intra-groupes	101		
	Total	103		
	Inter-groupes	2	3.453	,042
total.d	Intra-groupes	101		
	Total	103		

3. متغير المراقبة (طبيعة النشاط)

ANOVA à 3 facteur

		ddl	F	Signification
	Inter-groupes	2	7.523	,051
total.a	Intra-groupes	101		
	Total	103		
	Inter-groupes	2	1.821	,132
total.b	Intra-groupes	101		
	Total	103		
	Inter-groupes	2	3.212	,061
total.c	Intra-groupes	101		
	Total	103		
	Inter-groupes	2	5.512	,051
total.d	Intra-groupes	101		
	Total	103		

الملحق رقم (08): اختبار التباين ANOVA

4. متغير المراقبة (العمر):

Test-t:

Statistiques de groupe

	sex	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
total.a	masculin	66	3,8636	,90955	,11196
	féménin	38	4,1316	,66459	,10781
total.b	masculin	66	4,5455	,55972	,06890
	féménin	38	4,5000	,55750	,09044
total.c	masculin	66	4,3788	,92429	,11377
	féménin	38	4,4211	1,10604	,17942
total.d	masculin	66	4,5000	,76962	,09473
	féménin	38	4,5789	,50036	,08117

Test d'échantillons indépendants

	Test de Levene sur l'égalité des variances		Test-t pour égalité des moyennes							
	F	Sig.	t	ddl	Sig. (bilatéral e)	Différenc e moyenne	Différen ce écart- type	Intervalle de confiance 95% de la différence		
								Inférieure	Supérieure	
total.a	Hypothèse de variances égales	3.452	,053	-1,587	102	0.062	-,26794	,16883	-,60282	,06694
	Hypothèse de variances inégales			-1,724	96,1 69	,088	-,26794	,15543	-,57646	,04057

الملحق رقم (08): اختبار التباين ANOVA

total.b	Hypothèse de variances égales	9.254	,937	,399	102	0.180	,04545	,11382	-1,8030	,27121
	Hypothèse de variances inégales			,400	77,5	,690	,04545	,11369	-1,8091	,27182
total.c	Hypothèse de variances égales	3.422	,407	-,209	102	0.085	-,04226	,20243	-,44378	,35925
	Hypothèse de variances inégales			-,199	66,6	,843	-,04226	,21245	-,46637	,38184
total.d	Hypothèse de variances égales	1.235	,126	-,567	102	1.021	-,07895	,13935	-,35534	,19745
	Hypothèse de variances inégales			-,633	100,	,528	-,07895	,12475	-,32644	,16854
					405					

5. متغير المراقبة (السن):

ANOVA à 4 facteur

	ddl	F	Signification	
total.a	Inter-groupes	2	2.422	,053
	Intra-groupes	101		
	Total	103		
total.b	Inter-groupes	2	,3.210	,312
	Intra-groupes	101		
	Total	103		
total.c	Inter-groupes	2	2.056	,531
	Intra-groupes	101		
	Total	103		
total.d	Inter-groupes	2	8.254	,858
	Intra-groupes	101		
	Total	103		

الملحق رقم (08): اختبار التباين ANOVA

6. متغير المراقبة (المؤهل العلمي):

ANOVA à 5 facteur

		ddl	F	Signification
total.a	Inter-groupes	2	12.24	,042
	Intra-groupes	101		
	Total	103		
total.b	Inter-groupes	2	2.102	,000
	Intra-groupes	101		
	Total	103		
total.c	Inter-groupes	2	3.332	,046
	Intra-groupes	101		
	Total	103		
total.d	Inter-groupes	2	9.365	,003
	Intra-groupes	101		
	Total	103		

الملحق رقم (08): اختبار التباين ANOVA

6. متغير المراقبة (الخبرة المهنية):

ANOVA à 6 facteur

		ddl	Moyenne des carrés	F	Significat ion
total.a	Inter-groupes	,113	2	9.353	,010
	Intra-groupes	71,733	101		
	Total	71,846	103		
total.b	Inter-groupes	1,035	2	3.254	.003
	Intra-groupes	30,878	101		
	Total	31,913	103		
total.c	Inter-groupes	,882	2	12.02	,000
	Intra-groupes	99,954	101		
	Total	100,837	103		
total.d	Inter-groupes	,570	2	3.345	,000
	Intra-groupes	47,344	101		
	Total	47,913	103		

الملحق رقم (08): اختبار التباين ANOVA

6. متغير المراقبة (المؤهل الوظيفي):

ANOVA à 7facteur

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification	
total.a	Inter-groupes	1,914	4	,479	1.005	,086
	Intra-groupes	69,932	99	,706		
	Total	71,846	103			
total.b	Inter-groupes	,529	4	,132	3.214	.010
	Intra-groupes	31,385	99	,317		
	Total	31,913	103			
total.c	Inter-groupes	1,017	4	,254	9.453	,053
	Intra-groupes	99,819	99	1,008		
	Total	100,837	103			
total.d	Inter-groupes	1,416	4	,354	3.125	,000
	Intra-groupes	46,497	99	,470		
	Total	47,913	103			

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى معرفة أبرز المحطات التاريخية التي مرت بها المحاسبة الإدارية والتطرق إلى أهم الظروف التي مست بيئة الأعمال الحديثة، وجعلت المحاسبة الإدارية تتجه نحو المدخل الاستراتيجي المعاصر، من خلال تطوير مفاهيمها وأبعادها، والسعي لاستحداث أساليبها بما يتلاءم مع متطلبات العصر الحديث. وتضمن لها البقاء والاستمرارية في جو تسوده المنافسة الشديدة والتغير السريع.

توصل البحث إلى معرفة حقيقة التطور الذي حدث للمحاسبة الإدارية وبالأخص في حقبة الثمانينات، إذ أنه لم يأتي لتصحيح نقائص كانت بأساليب المحاسبة الإدارية فقط؛ بل جاء لظهور احتياجات جديدة لم تكن موجودة سابقة بل أفرزتها التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال، للمحاسبة الإدارية دور كبير في توفير معلومات ملائمة تساهم في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية.

وكما توصل إلى أن المؤسسات الإنتاجية بولاية سطيف لا تطبق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية بل يتم إتباع بعض المبادئ والأسس التي تقوم عليها، ولكن هناك إمكانية للتطبيق ولكن قد يحتاج ذلك بعض الوقت حتى يتم تفهم هذه الأساليب بصورة صحيحة، وتبقى هذه المؤسسات تعاني العديد من العوائق التي تحول دون تطبيق هذا الأساليب الجديدة بشكل جيد، على الرغم من تأثيرها الإيجابي على قيمة المؤسسة الاقتصادية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإدارية، قيمة المؤسسة، الأساليب الحديثة، بيئة الأعمال.

Abstract:

From this study, we seek to know the most historical periods experienced by management accounting and to tackle the most important conditions that have afflicted modern business environment, and made management accounting went to the modern strategic entrance through the development of concepts and dimensions, and seek to develop their methods in line with the requirements of modern times. To ensure their continuity in an atmosphere of intense competition and rapid change.

The research came to know the real evolution of administrative accounting, especially in the eighties, as it did not come to correct the shortcomings of the methods of management accounting only; rather came to the emergence of new needs that did not exist before but were produced by developments in the business environment, management accounting has a major role in providing Relevant information contributes to maximizing the value of the economic institution.

It also concluded that industrial institutions in the state of Setif do not apply the modern methods of management accounting, but follow some of the principles and foundations on which they are based. However, there is a possibility of implementation but it may take some time to be properly understood. these methods are not well implemented, despite their positive impact on the value of an economic institution.

Key words: management accounting, value of the institution, the new methods, the business environment.