



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي.
المركز الجامعي بلحاج بوشعيب - عين تموشنت.
معهد العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير.



مطبوعة بيداغوجية مقدمة لطلبة السنة الأولى ماستر تخصص: محاسبة وجباية معمقة.

مقياس:

محاسبة التسيير الإستراتيجية

من إعداد الدكتور: درويش عمار.

أستاذ محاضر "أ"

السنة الجامعية: 2018-2019.

تقديم:

يشرق نظام محاسبة التسيير على مجموعة من الأدوات والأساليب التي توفر معلومات يمكن استغلالها في اتخاذ القرار، وذلك لأهداف داخلية كالتخطيط، الرقابة، تقييم الأداء وكذا بناء التصور من أجل اختيار التوجهات المستقبلية والإستراتيجية للمؤسسة، غير أنه قد لوحظ عن هذه الأدوات أنها أصبحت قاصرة لكونها تهتم فقط بالبيانات المالية المتعلقة بالبيئة الداخلية للمؤسسة، وبالتالي لا تتلاءم مع البيئة التنافسية الحديثة. هذا ما أظهر الحاجة إلى تطوير أدوات محاسبة التسيير لجعلها توفر بيانات تخدم الأغراض التنافسية، بحيث تأخذ بعين الاعتبار التطورات التكنولوجية (تراجع إدخال الآلة والاعتماد على اليد العاملة، الإنتاج في الوقت المحدد، التحكم الآلي في العملية الإنتاجية...)، متطلبات الجودة ورغبات المستهلكين ، تحركات المنافسين ومستويات ربحيتهم وتكاليفهم ، وتحليل البيئة الخارجية من حيث الفرص والتهديدات.

من هذا المنطلق سعي المهتمين بحقل المعرفة المتعلق بمحاسبة التسيير إلى محاولة ربطها بالإدارة الإستراتيجية من أجل تطويرها وجعلها توفر معلومات للمسيرين تتميز بالدقة والأهمية، لأن نوعية هذه المعلومات سوف تنعكس على قراراتهم وبالتالي على مستقبل المؤسسة. وهو ما أدى إلى تطوير دور محاسب التسيير من كونه يقوم بجمع المعلومات وتبويبها وإعطائها تفسير ودلالة إلى مشاركون ومساهم في اتخاذ القرار وبناء إستراتيجية المؤسسة، وذلك من خلال دوره الاستشاري حول التوقعات المستقبلية لتكاليف المشروع وربحيته وتهديدات المنافسين من حيث هيكله تكاليفهم وإيراداتهم.

لوفاء بهذه الاحتياجات تم تطوير العديد من الأدوات في إطار الربط بين محاسبة التسيير والإدارة الإستراتيجية في شكل محاسبة التسيير الإستراتيجية وهو موضوع دراستنا في هذا المقياس، من خلال المحاضرات التالية:

الصفحة	عنوان المحاضرة	الرقم
04	تقديم محاسبة التسيير الإستراتيجية	01
16	الإدارة الإستراتيجية للتكاليف.	02
27	محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).	03
42	مثال عن محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).	04
46	الإدارة على أساس الأنشطة (ABM).	05
53	الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).	06
58	محاسبة تكاليف الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC).	07
63	مثال عن محاسبة تكاليف الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC).	08
66	محاسبة التكاليف على أساس المواصفات (ABCII)	09
70	محاسبة استهلاك الموارد (RCA)	10
77	التكلفة المستهدفة (TC)	11
83	مثال عن التكلفة المستهدفة (TC)	12
86	التحسين المستمر (kaizen)	13
93	التحكم في التكاليف الخفية	14

المحاضرة رقم (01): تقديم محاسبة التسيير الإستراتيجية

تمهيد:

لعل المهمة الأساسية التي تضطلع بها محاسبة التسيير من منظور تقليدي تتمثل أساسا في تجميع وتبويب وتلخيص المعلومات المتعلقة بالتكاليف والنتائج، وذلك خدمة لعملية اتخاذ القرار والرقابة. لكن بتطور البيئة الاقتصادية لم تقتصر احتياجات التسيير إلى المعلومات الداخلية التي يوفرها نظام محاسبة التسيير التقليدي وإن كانت جد مهمة في اتخاذ القرار، بل تطلب الأمر توفير بيانات داخلية وخارجية تخص بيئة المؤسسة والمتعاملين معها، سواء كانت هذه البيانات مالية أو غير مالية من أجل تسخيرها لخدمة التخطيط الإستراتيجي وصياغة الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة، مما نتج عن ذلك ظهور تيار من البحوث يناهز بتوسيع مجال اهتمام المحاسب الإداري من خلال بحثه في نقاط القوة والضعف للمؤسسة والفرص المتاحة أمامها والتهديدات التي قد تواجهها، وذلك بربط محاسبة التسيير بنظام معلومات اليقظة الإستراتيجية.

أولا: محاسبة التسيير:

1. التطور التاريخي لمحاسبة التسيير:

شهدت محاسبة التسيير عدة تطورات تماشيا مع البيئة الاقتصادية التي تنشط بها المؤسسات، بحيث تمثل أول شكل من أشكالها في المحاسبة الصناعية وذلك تزامنا مع ظهور الشركات الصناعية الكبرى، وفي نهاية القرن الثامن عشر سنة 1786 قام المفكر (jung) "يانج" بالفصل بين المحاسبة الصناعية والمحاسبة المالية، وأوضح بأن وظيفة المحاسبة الصناعية تتمثل في تحديد تكلفة المنتج بالنسبة للمصنع¹. بحيث كان الهدف منها هو قياس مردود الشركات الصناعية حتى أنها كانت تسمى بمحاسبة المردود². وفي سنة 1877 أصدر "بالفسكي" (Balveski) كتابا تحت عنوان "الحساب التكاليفي لمصنع الآلات" وقد بين فيه العلاقة بين سلوك التكاليف وتغيرات مستويات التشغيل³. ليتم صدور كتاب آخر ببريطانيا سنة 1878 حول "المبادئ الأولية لتحليل التكاليف" لمؤلفه "هاميلتون

¹ - براهيمية إبراهيم، محاسبة التسيير ودورها في الرقابة الإستراتيجية وترشيد القرارات في المؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة -، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة حسنية بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2014-2015، ص.04.

² - درحون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004-2005، ص.118.

³ - رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص.33.

روبرت " (Hamilton Robert) ¹. كما قام الألماني "شمالباخ" (Schmalenbach) بتجزئة التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة وذلك سنة 1899².

ولقد تزايد الاهتمام أكثر بنظام المحاسبة الصناعية مع مطلع القرن العشرين بسبب أزمة الكساد الاقتصادي المعروفة (1929-1933)، لتتحول تسمية المحاسبة الصناعية إلى محاسبة التكاليف، بحيث لم تعد مقتصرة على المؤسسات الصناعية فحسب وإنما تم استعمالها بالمؤسسات بمختلف أنشطتها، واستعملت لقياس تكاليف كل مدخلات العملية الإنتاجية بما فيها تكاليف اليد العاملة وليس الاقتصار على تكاليف المواد الأولية، وهو ما يعتبر مولد الاهتمام بالمحاسبة التقدير (الإدارية)، وذلك قبيل فترة الخمسينيات من القرن العشرين (1950)³.

تم تحويل اسمها إلى المحاسبة التحليلية للاستغلال حسب المخططين الفرنسيين لعامي 1947 و 1957م، وتجدد الإشارة هنا إلى أن معظم الطرق التقليدية لحساب التكاليف ظهرت خلال هذه المرحلة- كي تتحول بعد ذلك إلى المحاسبة التحليلية حسب مخطط 1982 ومازالت تحتفظ بنفس التسمية إلى يومنا هذا⁴.

إن التفرقة بين المحاسبة التحليلية ومحاسبة التسيير جاء فقط لأغراض بيداغوجية فحسب ، وذلك لكون المحاسبة التحليلية هي تقنية لتخصيص وتحميل الأعباء للمنتجات، وتقييم المخزونات وتحديد النتائج. أما محاسبة التسيير فتركز على استخدام هذه البيانات في التخطيط والرقابة واتخاذ القرار. أي أنها تضيف علي بيانات المحاسبة التحليلية صبغة التسيير والمساهمة في اتخاذ القرار. وهو ما ذهب إليه (LASARY) أثناء تعريفه للمحاسبة التحليلية ب أنها نظام معلومات داخلي خاص بهيكل المؤسسة وطبيعة محيطها، يسمح للمسيرين بحساب التكاليف وسعر التكلفة واتخاذ مجموعة من القرارات⁵.

نستخلص من خلال هذا السرد التاريخي لمراحل تطور محاسبة التسيير انه على الرغم من الاختلاف في التسميات يبقى الحقل المعرفي المعني بالدراسة هو نفسه، وأن المصطلحات: المحاسبة الصناعية، محاسبة التكاليف، المحاسبة

¹ - محمد عطية مطر، نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات، دار حسين للنشر والتوزيع، الأردن، 1996، ص.31.

² - رضوان حلوة حنان، المرجع السابق، ص.33.

³ - راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، الجزائر، 2008، ص.16.

⁴ - درهمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص.118.

⁵ - LAZARY, comptabilité analytique, imprimerie Es-salam, 2001, p.22.

التحليلية، محاسبة التسيير تصب في نفس المعنى، وتدل على تحول أدوار هذه التقنية من مجرد أداة لحساب وتحليل التكاليف إلى أداة للتسيير مساعدة على اتخاذ القرارات وترشيدها¹.

2. تعريف محاسبة التسيير:

لقد تم تقديم العديد من التعاريف لمحاسبة التسيير، والتي في معظمها تعرضت إما لأهداف أو وظائف محاسبة التسيير، نذكر منها:

- محاسبة التسيير هي نظام محاسبي يشتمل على طرق تجميع وقياس تكلفة مدخلات الأنشطة سواء كانت إنتاجية أو خدمية، وذلك بغرض تحديد تكلفة المخرجات من الأنشطة سواء كانت سلعة أو خدمة، واستخدام بيانات هذه التكلفة في التخطيط، الرقابة واتخاذ القرار.²
- محاسبة التسيير هي نظام يهدف إلى المساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة انطلاقاً من نمذجة العلاقات بين الموارد المتاحة والمستهلكة³.
- يمكن القول أن محاسبة التسيير هي نظام معلومات داخلي يعتمد على تقنيات لجمع وفحص تكاليف المؤسسة من جهة، وتحليل مكونات النتائج من جهة أخرى. بشكل يساعد المديرين على اتخاذ القرارات اللازمة. إلا أنها تساعد على الكشف عن نقاط القوة والضعف وتحديد المسؤوليات، وتساهم في اتخاذ القرار.⁴

3. أهداف محاسبة التسيير:

- ارتبطت أهداف محاسبة التسيير منذ ظهورها إلى غاية السبعينيات من القرن الماضي بأهداف تقليدية تتعلق بتوفير معلومات محاسبية عن تقييم كفاءة استخدام الموارد في العمليات الداخلية والرقابة عليها كما يلي:
- حساب تكلفة المخزونات بشكل دقيق، بدأ بحساب تكلفة المواد والأجور، والتكاليف الإضافية من أجل تحديد التكلفة النهائية للمنتجات التامة الصنع؛
 - تحسين كفاءة العمليات الإنتاجية، خاصة باستخدام طريقة التكاليف المعيارية؛

¹ - درهمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص.116.

² - محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص.ص.19-20.

³ -HENRI Bouquin, contrôle de gestion, DUNOD, paris, France, 2000, p.65.

⁴ - درهمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص.116.

- الاهتمام برأس المال من خلال التركيز على إنتاجية وأداء رأس المال بالاعتماد على أسلوب الموازنات التقديرية والعائد على الاستثمار؛
- قياس أداء الأقسام وتحديد المسؤوليات¹؛
- حساب تكاليف مختلف وظائف المؤسسة ومختلف المنتجات؛
- توفير قاعدة لتقييم بعض عناصر الميزانية على غرار المخزونات كتقييم بعض الاستثمارات التي تنجزها المؤسسة لحاجاتها الخاصة؛
- شرح النتائج بمقارنة التكاليف وسعر البيع، من خلال تبين كيفية تشكيل النتيجة الإجمالية؛
- توفير قاعدة بيانات للقيام بتقديرات الأعباء والنواتج؛
- توفير قاعدة لمراقبة التسيير وآلية اليقظة الإستراتيجية؛
- المساعدة في اتخاذ العديد من قرارات التسيير.²

يمكن القول من خلال هذه الأهداف أنها تظهر الدور التقليدي لمحاسب التسيير والمتمثل في توفير البيانات والمعلومات للمديرين من أجل اتخاذ القرارات الملائمة.

4. أسباب ظهور الحاجة إلى تطوير محاسبة التسيير:

تميزت الفترة مابين السبعينيات ومطلع القرن الحادي والعشرين بعدة تطورات ألزمت ضرورة مساهمتها من طرف أساليب محاسبة التسيير، بحيث حدثت ثورة في استخدامات التكنولوجيا في التصنيع، والتجارة الالكترونية، واستخدامات الانترنت في الحصول على البيانات ومعالجتها،³ واشتداد حدة المنافسة، وظهور المعايير الدولية للجودة. فقد أدت هذه التطورات المتسارعة إلى ظهور فجوة بين أساليب محاسبة التسيير التقليدية والبيئة التي تطبق فيها مما أوجب ضرورة تطويرها حتى تتلاءم مع ظروف الإنتاج الحديثة. بحيث يمكن تلخيص هذه الأسباب فيما يلي:

¹ - إياد سليم زملط، أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وأثرها في رفع الكفاءة الإئتمانية لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين،

رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2012-2013، ص.ص. 27-28.

² - درحمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص.ص. 119-120.

³ - مكرم عبد المسيح باسلي، المحاسبة الإدارية- مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء، الطبعة 3، المكتبة العصرية، مصر،

2001، ص.117.

- انخفاض نسبة التكاليف المباشرة وزيادة نسبة التكاليف غير المباشرة ضمن التكاليف الإجمالية للمنتوج؛
- تراجع تدخل اليد العاملة المباشرة وإحلالها بالآلات مما أدى إلى انخفاض نسبة التكاليف المتغيرة، بحيث أصبحت تقتصر في أغلب الحالات على المواد الأولية، وارتفاع نسبة التكاليف الثابتة؛
- زيادة مستويات الجودة بسبب الاعتماد على الآلة وتراجع تدخل العنصر البشري مما أدى إلى الحاجة إلى مقاييس للجودة؛
- انخفاض مستويات المخزون نتيجة المناولة والاعتماد على الإنتاج الفوري والمخزون الصفري (stock base) (à zéro).

هذا ما أدى بالباحثين إلى إعطاء المحاسبة بعدا استراتيجيا بهدف الخروج بالمحاسبة من دورها التقليدي المتمثل في تركيزها على المعلومات التاريخية والمقاييس المالية، وتطوير المعلومات التي تقدمها من خلال التركيز على النواحي الخارجية والمستقبلية والمقاييس غير المالية، من أجل تزويد الإدارة بمعلومات أعم وأشمل تساعد على صنع القرارات المهمة وتحديد الاستراتيجيات المناسبة.¹

ثانيا: الإدارة الإستراتيجية:

1. مفهوم الإستراتيجية:

يعتبر مصطلح "إستراتيجية" مصطلحا حربيا في الأساس ترجع جذوره إلى الأصل الإغريقي، ويعني الصورة الأكبر أو الأمور الهامة، بحيث يقصد به قيادة وتوجيه الجيش، أي تكوين التشكيلات العسكرية وتوزيع الموارد الحربية بصورة معينة². إلا أنه تم استعماله في العلوم الإدارية وقُصد به "فن الإدارة أو القيادة"؛ بحيث بدأ تطبيق مفهوم الإستراتيجية في ميدان الأعمال سنة (1951م)³ للتعبير عن مجموع الممارسات المتكاملة التي تمارسها المؤسسة قصد تحقيق التفوق على المنافسين، وتحسين صورتها أمام عملائها بالقدرة على التميز في تخصيص مواردها المتاحة. فمصطلح إستراتيجية عموما يتعلق بقرارات تطوير مستقبل المؤسسة.

¹ - ذكاء كلاوي، المحاسبة الإستراتيجية ودورها في تحديد الإستراتيجية التسويقية وتطبيقها، بحث مقدمة لنيل شهادة ماجستير في إدارة الأعمال التخصصي، الجامعة الافتراضية السورية، سورية، 2015، ص.23.

² - مقداد أحمد يحيى الجليلي، الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإستراتيجية وتطبيقاتها في البيئة العراقية، مجلة تنمية الرافدين، العدد 29، العراق، 2008، ص.11.

³ - سعد غالب ياسين، الإدارة الإستراتيجية، تلخيص ربحي عبد القادر الجديلي، دار اليازوري للنشر، عمان، الأردن، 1998، ص.05.

إنه لمن الصعوبة بمكان إعطاء تعريف واضح للإستراتيجية، لأن هذا المصطلح تم استعماله في العديد من المجالات، وتم تناوله والتعرض إليه في الكثير من البحوث، غير أنه لا يزال يعرف غموضاً، لأن أي موضوع إذا التزمنا به وأعطيناها حيزاً واسعاً من الاهتمام فسوف يتحول حتماً إلى موضوع إستراتيجي يجب أن نعمل على تحقيقه، ونضع له الخطط لنصل إلى تحقيق أهدافه، لكن لا بأس أن نذكر ببعض التعاريف التي خاضت في هذا المعنى.

يمكن تعريف الإستراتيجية بالاعتماد على بعدين أحدهما يتوقف على البعد الزماني والآخر على البعد المكاني¹:

أ- **الاعتماد على الزمان:** وهو يتعلق بالتخطيط في المدى البعيد، وهو التوجه الذي ذهب إليه الفرنسي (H. Fayol) بحيث يرى أن التخطيط الاستراتيجي يتعارض مع القرار المتخذ في المدى القريب والمسمى بالتكتيكي.

ب- **الاعتماد على المكان:** وهو يعتمد على البيئة، ومن رواد هذا التوجه الأمريكي (Ansoff) بحيث يتم بالاختيارات الممكنة لدى مؤسسة ما والمتعلقة بالبيئة، أي تأثير البيئة على قرارات المؤسسة.

من خلال التكامل بين هذين البعدين يمكن القول أن الإستراتيجية تعتمد على المفهوم الزماني الذي يركز على الشكل الداخلي للمؤسسة، أي تأثير قرارات المؤسسة في البيئة، في حين أن المفهوم المكاني يركز على الشكل الخارجي للمؤسسة، أي تأثير قرارات البيئة في قرارات المؤسسة. ومنه فإن الإستراتيجية هي مجموعة القرارات والأفعال المتعلقة باختيار الوسائل والموارد لتحقيق الأهداف.

إذا يمكن التعبير عن إستراتيجية المؤسسة بأنها الإطار العام الموجه للتفكير والممارسات والقرارات التي يتخذها مسيرو المؤسسة بغية تحقيق أهدافها وأداء رسالتها، فإن هذه القرارات تتحكم في مستقبل ومصير المؤسسة لأنها تهتم بتعزيز قدراتها التنافسية، ومواكبة بيئتها من خلال استغلال الفرص المتاحة ومواجهة التهديدات الممكنة².

في حين يصف (Mintzberg) الخطط طويلة الأجل بالإستراتيجية مقارنة بالخطط قصيرة الأجل. إلا أن (M. Porter) خلال سنوات الثمانينات انتقد هذا التوجه، ويرى بأن التفرقة بين الإستراتيجية والخطط قصيرة الأجل ليس دائماً واضحاً، فما يمكن أن يمثل إستراتيجية لمنظمة معينة يمكن أن يكون خطة قصيرة الأجل لمنظمة

¹ - عبد الرزاق بن حبيب، إقتصاد المؤسسة، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص.ص. 129-130.

² - سهام موسى، أمينة العمودي، تحليل مصادر الميزة التنافسية في الصناعية (PMI) في ظل التغيرات التكنولوجية الحديثة (تكنولوجيا الأنترنت) - دراسة حالة مؤسسة قديلة (الجزائر)، مداخلة بالملتقى الدولي الرابع حول "المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية لقطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف، الجزائر، 2010، ص. 03.

أخرى، وإذا أخذ عنصر الزمن في الحسبان فإن القرار قصير الأجل الذي يتم اتخاذه الآن قد يكون مصدرا لميزة إستراتيجية في المستقبل.¹

2. أنواع الاستراتيجيات:

هناك العديد من السياسات والاستراتيجيات التي يمكن أن تنتهجها المؤسسة، لكن لا بد عليها من اختيار الإستراتيجية المناسبة لها حسب الوضع الذي تكون فيه، فقد تحتاج إلى النمو، أو الاستقرار أو التراجع، كما ينبغي لها أن تركز على مفاتيح نجاحها من خلال إستراتيجية الابتكار أو المرونة. فمن أجل امتلاك المؤسسة لميزة تنافسية في سوق نشاطها لا بد عليها من البحث عن الأساليب التي تساعدتها في التغلب على منافسيها. بحيث يجب أن يكون اختيار نوع معين من الاستراتيجيات قائم على المعلومات التي توفرها أدوات التسيير خاصة محاسبة التسيير.² وفي هذا الصدد اقترح رائد التنافسية في العصر الحديث (M.Porter) الاستراتيجيات التالية:

أ- إستراتيجية السيطرة بواسطة التكاليف: تعني هذه الإستراتيجية مجموعة الأنشطة المصممة لإنتاج وتسليم السلع والخدمات بالتكلفة الأقل مقارنة بالمنافسين وعند مستوى جودة مقبول من العملاء. بحيث تحاول المؤسسة التي تسعى إلى تطبيق خفض التكاليف كإستراتيجية أساسية لها بأن تخفض كل ما يمكن تخفيضه من أوجه التكلفة، حتى تتمكن في النهاية من بيع منتجاتها أو خدماتها بسعر أقل من المنافسين الذين يقدمون نفس الخدمة أو السلعة وبنفس مستوى الجودة.³

ب- إستراتيجية التمييز: تتمثل هذه الإستراتيجية في مجموعة الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة بهدف إيجاد منتجات متميزة وذات خصائص استثنائية وفريدة من نوعها لتصبح رائدة في مجال نشاطها، فقد تميز المؤسسة منتجاتها عن منافسيها من خلال تقديم تشكيلة مختلفة عن المنتجات، إعطائها سمات خاصة، تقديم خدمات

¹ - محمد حسين عبد العظيم، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 1، 2005، ص.03.

² - ALAZARD .C et SEPARI.S, contrôle de gestion, DONUD , paris, 2004, p.p.48-49.

³ - شيقار هجير، الإدارة الإستراتيجية ودورها في أداء المؤسسة-دراسة حالة المؤسسة الوطنية للمواد الدسمة، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004-2005، ص.51.

متميزة، جودة عالية، ريادة تكنولوجية، خدمات ما بعد البيع...، وتكون هذه الإستراتيجية أكثر نجاحاً إذا ما امتلكت المؤسسة كفاءات بشرية ومهارات صعبة المحاكاة من طرف المنافسين.¹

ج- إستراتيجية التركيز: وفقاً لهذه الإستراتيجية تركز المؤسسة على جزء معين من السوق وليس كل السوق، وتكييف نشاطها وفقاً له، وتعمل على استيعاب وخدمة القطاع السوقي الذي اختارته بكفاءة حتى تمنع المنافسين من التأثير على حصتها من السوق. فمن مزايا هذه الإستراتيجية أنها تجعل من المؤسسة قادرة على خدمة جزء من السوق بطريقة أفضل، من خلال تسخير كل قدراتها وإمكاناتها لخدمة هذا الجزء فقط. مما يجعلها تستجيب بسرعة للتغيرات التي قد تطرأ على رغبات وحاجات الزبائن.²

3. مفهوم الإدارة الإستراتيجية:

كما هو شأن الإستراتيجية فليس هناك تعريف واضح ومتفق عليه للإدارة الإستراتيجية، فهناك من عبر عنها بعملية تحديد رسالة المنظمة، وتحديد نقاط القوة والضعف، وتحديد الفرص والتحديات، تصميم وتنفيذ الإستراتيجية، ثم متابعة الإستراتيجية، والتغذية العكسية لنتائج تطبيق الإستراتيجية.³

الإدارة الإستراتيجية يجب أن تكون أكثر قدرة على تحويل رسالة المؤسسة إلى أفعال وتصرفات عملية، فهي تتعلق بالقرارات طويلة الأجل التي لا تتغير بصورة متكررة، لذا فإن السؤال الرئيسي الذي يجب أن تبحث فيه الإدارة العليا عند اختيارها لإستراتيجيتها معينة يتمثل أساساً في ماهية مجال النشاط الذي يجب أن تخوض فيه المؤسسة، وبصفة عامة لا بد للإدارة الإستراتيجية على مستوى المؤسسة أن تهتم بـ:

- وضع الاتجاه العام للمؤسسة؛
- اختيار مجال النشاط الذي ستتنافس فيه المؤسسة؛
- تشخيص الفرص البيئية المتاحة والتحديات المحتملة؛
- إدارة وتخصيص موارد المؤسسة، ونقاط قوتها وضعفها الداخلية؛
- العمل على تحقيق التكامل والتنسيق بين أنشطة المؤسسة؛

¹ - إسماعيل محمد السيد، الإدارة الإستراتيجية- مفاهيم وحالات تطبيقية، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص.228.

² - إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة 2، 2008، ص.358.

³ - محمد حسين عبد العظيم، مرجع سبق ذكره، ص.04.

- التأكد من تكامل وتوافق هيكله المؤسسة¹.

ثالثاً: علاقة محاسبة التسيير بالإدارة الإستراتيجية:

1. اتجاهات الربط بين المحاسبة والإدارة الإستراتيجية:

المحاسبة الإستراتيجية تهتم بتوفير معلومات عن مستقبل المؤسسة من ناحية التكاليف ومن ناحية اتخاذ قرارات الاستثمار، وبالتالي حاولت أن تطور من اهتمامات المحاسب من كونه ماسك للدفاتر المحاسبية إلى محاسب يهتم بالمؤسسة ككل ومحيطها ومستقبلها، وفي هذا الصدد ظهر اتجاهين رئيسيين لمحاولة الربط بين المحاسبة والإدارة الإستراتيجية يمكن توضيحها كما يلي:

أ- الاتجاه الأول: العلاقة بين المحاسبة المالية والإدارة الإستراتيجية:

وهو ما نتج عنه " المحاسبة المالية الإستراتيجية"، هذا الاتجاه يعتبر المحاسبة الإستراتيجية محاسبة مالية إستراتيجية بسبب نظرتها الشمولية، وربطها بالمعلومات المحاسبية المالية والأهداف العليا للمؤسسة من أجل تحقيق ميزة تنافسية.² كما يعرفها (Grundy) على أنها " عملية تحليل القوائم والتقارير المالية للمؤسسة باستخدام كل من الأساليب المالية والإستراتيجية"، كما يرى أنه يمكن الاستفادة بشكل كبير من نسب التحليل المالي إذا تم مزجها بالتحليل الاستراتيجي في عملية المحاسبة المالية الإستراتيجية، التي قد تفيد في صياغة إستراتيجية المؤسسة وتحليل إستراتيجية المنافسين، وتحليل موقف العملاء.³

ب- الاتجاه الثاني: علاقة محاسبة التسيير بالإدارة الإستراتيجية:

في محاولة للربط بين محاسبة التسيير والإدارة الإستراتيجية ظهرت ثلاث مراحل أساسية يمكن ذكرها فيما يلي:⁴

المرحلة الأولى: بدأت هذه المرحلة في أواخر الثمانينيات بعدما عبر الباحث (KAPLAN) عن تحفظاته بشأن محاسبة التسيير، وعدم ملائمة المعلومات التي توفرها كي تعتمد عليها الإدارة لتحقيق الميزة التنافسية المستدامة،

¹ - محي الدين قطب، الخيار الإستراتيجي وأثره في تحقيق الميزة التنافسية، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص.31.

² - مقداد أحمد يحيى الجليلي، مرجع سبق ذكره، ص.11.

³ - ذكاء كلاوي، مرجع سبق ذكره، ص.22.

⁴ - محمد حسين عبد العظيم، مرجع سبق ذكره، ص.07-08.

ويرجع ذلك في رأيه إلى تطور التقنيات والأساليب الصناعية خاصة بعد منتصف السبعينيات وعدم مسايرة ذلك التطور في أساليب محاسبة التسيير. تميزت هذه الفترة بظهور بعض الأساليب الحديثة نسبياً في محاسبة التسيير من أبرزها محاسبة تكاليف النشاط (ABC)، التحليل الاستراتيجي للتكاليف، تكاليف الجودة...، بحيث يتمثل العامل المشترك بين هذه الأساليب أنها موجهة لتوفير معلومات عن الأداء الداخلي للمؤسسة، لا بد من التركيز عليها حتى تنجح المؤسسة في الأسواق التنافسية الجديدة.

المرحلة الثانية: تضمنت البحوث الصادرة في أواخر التسعينيات مجموعات من المداخل المرتبطة فيما بينها في شكل أساليب شاملة مدججة من أجل تكوين الوضع الاستراتيجي للمؤسسة.

فمثلاً المجموعة الأولى تتمثل في محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، تشتمل على عدة مداخل مرتبطة بها منها طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، تحليل ربحية المستهلك، تحليل الربحية المباشرة للمنتج، الموازنات على أساس الأنشطة (ABB)، بحيث العنصر المشترك بين هذه المداخل هو النشاط.

أما المجموعة الثانية يمكن تسميتها بـ "المحاسبة عن التكنولوجيا الصناعية المتقدمة" وتضم عدة مداخل منها تكاليف الجودة، تحليل سلسلة القيمة، نظرية المحددات، الأداء المقارن (Benchmarking)، التحسين المستمر للأداء، بحيث العنصر المشترك بين هذه المداخل يتمثل في البحث عن التسيير التشغيلي من أجل تقديم قيمة أفضل للعملاء.

وفيما يخص المجموعة الثالثة فتضم أساليب تجمع بين محاسبة التسيير وإدارة التسويق إذ تشتمل على المداخل التالية: تحليل موقف المنافسين، محاسبة التكاليف المستهدفة، المحاسبة عن تكاليف دورة حياة المنتج، بحيث العنصر المشترك بينها يتمثل في اعتمادها على تحليل مواصفات المنتج وتحليل سلسلة القيمة، فهي موجهة التركيز أكثر نحو المناحي الخارجية للمؤسسة.

المرحلة الثالثة: شهد مطلع القرن الحادي والعشرون صياغة مجموعة جديدة تشتمل على الأساليب الإدارية التي حققت صدق محاسبي تمثلت في: الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)، إدارة التكلفة الإستراتيجية (MCS)، وإدارة التكلفة المستهدفة، بحيث يوجد تداخل واضح بين هذه الأساليب إلا أنه لكل منها طريقة مختلفة لتحقيق الميزة التنافسية المستدامة.

2. مفهوم محاسبة التسيير الإستراتيجية:

تعرف محاسبة التسيير الإستراتيجية على أنها التطورات التي حدثت في مجال محاسبة التسيير لتوفير معلومات محاسبية تدعم تحقيق المؤسسة لميزتها التنافسية، أي أنها ابتكار لأساليب محاسبية جديدة تدعم الإدارة الإستراتيجية للمؤسسة من خلال التفاعل بين محاسبة التسيير ووظيفة التسويق والاهتمام بعنصر المنافسة والنواحي الخارجية لبيئة المؤسسة.¹

يعتبر (SIMMONDS) أول من أطلق مصطلح "المحاسبة الإدارية الإستراتيجية" على مجموعة من الأنشطة وأوصى بضمها إلى مجال عمل محاسبة التسيير، وعرفها بأنها "توفير وتحليل بيانات المحاسبة الإدارية عن المنظمة ومنافسيها كي تستخدم في صياغة ومراقبة إستراتيجية الأعمال". وناد (SIMMONDS) بأن المحاسبين الإداريين هم الأقدر على أداء تلك الأنشطة لأنهم يمتلكون المهارات والمفاهيم التي تمكنهم من توضيح أي تغيرات في موقف المؤسسة التنافسي، وذلك من خلال الحصول على المعلومات من المنافسين واستخدام تحليل التعادل.²

يركز مفهوم محاسبة الإستراتيجية على نوعية المعلومات التي يجب على محاسب التسيير أن يوفرها، وذلك بتوجيه محاسب التسيير إلى خارج المؤسسة بدلا من التركيز فقط على المعلومات والبيانات الداخلية للمؤسسة. فمن الخصائص العامة لهذه المعلومات أن تكون مالية وغير مالية، مستقبلية داخلية وخارجية عن المؤسسة ومنافسيها.³

ظهرت محاسبة التسيير الإستراتيجية كتطور لمحاسبة التسيير، بحيث توضح اهتمامات واستراتيجيات الإدارة العليا من خلال وضع محاسبة التسيير في محيط خارجي، وذلك باستخدام المعلومات المالية لتطوير الاستراتيجيات على أنها وسيلة لتحقيق ودعم الميزة التنافسية، كما أن الصفة الأساسية المميزة لمحاسبة التسيير الإستراتيجية تتمثل في التفاعل مع إدارة التسويق، بحيث تمثل مزيجا فعالا بين مفهوم ومجال كل من التسويق ومحاسبة التسيير بهدف تحقيق ميزة تنافسية مستدامة للمؤسسة.⁴

¹ - مقداد أحمد يحيى الجليلي، مرجع سبق ذكره، ص.14.

² - محمد حسن محمد عبد العظيم، مرجع سبق ذكره، ص.05.

³ - حسين بلعجوز، عريوة محاد، دور معلومات محاسبة التسيير الإستراتيجية في صنع قرارات الاستثمار الرأسمالي، مداخلة في الملتقى الدولي: صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف - الجزائر، أبريل 2009، ص.02.

⁴ - حسن عيسى أبو حماد، أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية المطبقة من قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين وتأثيرها على الهيكل التمويلي للشركات، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2012-2013، ص.25-26.

3. خصائص معلومات محاسبة التسيير الإستراتيجية:

باعتبار محاسبة التسيير الإستراتيجية نظام معلومات فانه يستند إلى عدة مقومات لتوفير قاعدة بيانات من أجل تشغيل هذا النظام، خاصة نظام المحاسبة المالية، نظام محاسبة التكاليف ودراسات السوق. ونتيجة للحاجة للبيانات التي يوفرها هذا النظام سواء من الأطراف الداخلية أو الخارجية. فقد تطورت هذه النظم أو المقومات هي الأخرى.¹ وحتى تكون هذه البيانات ملائمة لاتخاذ القرارات خاصة الإستراتيجية منها، لا بد أن تستجيب لاحتياجات المسيرين في ظل البيئة التنافسية من خلال اطلاعهم حول الجودة المطلوبة وفقا لتوقعات الزبائن، والتكلفة التي يبدي الزبون استعداداه لدفعها مقابل الحصول على المنتج، والوقت المناسب لدخول المنتج للسوق. وبالتالي لا يمكن أن تكون هذه المعلومات ذات طابع استراتيجي ما لم تتوفر على الجوانب التالية:

- مدى توفر الجودة في هذه المعلومات ومدى ملائمتها لاتخاذ القرارات؛
 - مدى قدرة هذه المعلومات على إحداث التأثير مرغوب في سلوك الأفراد اتجاه تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة؛
 - مدى مساهمة محاسبة التسيير في تدعيم الموقف التنافسي للمؤسسة في ظل تعقيدات البيئة والمحيط الذي تنشط فيه.
- في ظل مفهوم محاسبة التسيير الإستراتيجية فانه لم يعد التركيز قائم فقط على البيانات الداخلية للمؤسسة، وإنما لا بد من تحليل البيانات عن المنافسين أيضا، وذلك لاستخدامها في بناء إستراتيجية المؤسسة وترشيد قراراتها المستقبلية، لذا اختلفت خصائص المعلومات التي يتطلب من محاسب التسيير جمعها وتحليلها. الجدول الموالي يبين أهم هذه الخصائص:

الجدول رقم (01): خصائص معلومات محاسبة التسيير الإستراتيجية.

نوع المعلومة	داخلية		خارجية	
	ماضي	مستقبل	ماضي	مستقبل
مالية	محاسبة التسيير	موازنات وتنبؤات	نتائج المنافسين	تنبؤات السوق
غير مالية	أداء تشغيلي	تخطيط الطاقة	الحصة من السوق	بحوث السوق

المصدر: حسن بلعجوز، عريوة محاد، مرجع سبق ذكره، ص.05.

¹ - أحمد موسى بسيوني هاشم، المحاسبة الإدارية-إطار نقدي- أساليب علمية، مديرية دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، العراق، 1988، ص.37.

المحاضرة رقم (02): الإدارة الإستراتيجية للتكاليف.

تمهيد:

لا بد من الإشارة إلى أن مفهوم "الإدارة الإستراتيجية للتكاليف" لم يحظى لحد الآن بتعريف واضح مجمع عليه¹، لكننا سوف نسوق بعض المحاولات التي تحدد معالمه.

فالإستراتيجية هي من صفات الإدارة وليست من سمات التكلفة لذا لا بد من التمييز بين إدارة التكلفة والإدارة الإستراتيجية، ثم بعد ذلك نحاول تقديم بعض التعاريف التي خاضت في إبراز مفهوم إدارة التكاليف بطريقة إستراتيجية. بحيث تصبح التكلفة من هذا المنظور عبارة عن الترجمة النقدية لاستهلاك الموارد، وبالتالي الأهمية لا تنصب على طبيعة الموارد المستهلكة ولكن عن الكيفية التي يتم بها استهلاك هذه الموارد.

1. لمحة تاريخية عن الإدارة الإستراتيجية للتكاليف.

مع نهاية سنوات الثمانينيات من القرن الماضي أشار كل من (Kaplan et Cooper) إلى محدودية الأنظمة التقليدية للتكاليف، وأن الإدارة أصبحت تتخذ قرارات بناء على معلومات عن التكاليف يمكن وصفها بأنها مشوهة في ظل النموذج التقليدي لمحاسبة التكاليف، مما قد يتسبب في نتائج وخيمة تؤدي إلى تخفيض القدرات التنافسية للمؤسسة، فناديا بضرورة إعادة النظر في مجال وأهداف محاسبة التكاليف². حيث ظهر للوجود خلال نفس الفترة في الكتابات الأكاديمية اتجاه يهتم بالدمج بين مراقبة التسيير والإستراتيجية من وجهة نظرية ثم تطبيقية، وبدأ استعمال المصطلحات:

(strategic management accounting, strategic costing, strategic control) في بيئة الأعمال، وهي مواضيع تصب في الاتجاه الذي يستهدف تطوير الربط بين أدوات مراقبة التسيير والإستراتيجية كمحاولة لإبراز الأبعاد الإستراتيجية لمراقبة التسيير. وفي هذا الإطار تمت الإشارة إلى "الإدارة الإستراتيجية للتكاليف"* كموضوع يهتم بالأبعاد الإستراتيجية لنظم التكاليف.

خلال هذه الحقبة من الزمن أصبحت البيئة التنافسية شيئا فشيئا غير مستقرة، وبرزت عدة إستراتيجيات أكثر تعقيدا (السيطرة بواسطة التكاليف، التركيز، التمييز)، تغير الهياكل التنظيمية وتطورها، بحيث لم تعد تقنيات التسيير على أساس الموازنات مفيدة في اتخاذ العديد من القرارات. هذا ما حتم ضرورة التفكير في تطوير محاسبة

¹ - Tomkins.c. etCarro.c., reflections on the papers on this issue and commentary on state of strategic management accounting, management accounting research , vol.07, 1996, p.165.

**strategic cost mangement* , en français « la gestion stratégique des coûts ».

² - Kaplan.R.S. , Cooper.R., "one cost system is not enough", Harverd Business review, jun, 1988, p.69.

التسيير (التكاليف) لتصبح قادرة على الربط بين الإستراتيجية ومراقبة العمليات. بحيث يشير (H.Bouquin) إلى هذا الاحتياج - كما تمت الإشارة إلى ذلك في المحاضرة السابقة - بقوله " يجب أن تشكل محاسبة التسيير والإستراتيجية كلا موحدًا، مترابطة ومتكاملاً، كما يظهر ذلك في مقارنة التكلفة المستهدفة، هندسة القيمة، والتحسين المستمر (Kaizen)"¹.

أما (Bromwich) فقد أدخل خلال سنوات التسعينيات (1990 م) المعلومات المتعلقة بالسوق، عرض المنتجات، والتكاليف المشتركة معتمداً في ذلك على طريقة التكلفة المستهدفة، واقترح إمكانية حساب التكاليف على أساس مواصفات المنتج بحيث تصبح مواضيع التكلفة مواصفات المنتج وليس المنتج في حد ذاته (نظام ABCII). هذا ما يؤكد ضرورة أن يأخذ بعين الاعتبار حساب التكاليف تأثير البيئة التنافسية وقرارات التسويق والإستراتيجية. أما عن (Shank et Govindarajan) خلال سنة (1993 م) فقد ارتكزا في تحليلهما على أعمال (Porter) حول مفهوم دورة حياة المنتج وسلسلة القيمة من أجل إدماج بُعد الاهتمام بالزبائن والموردين أثناء حساب التكاليف، وفي هذا السياق يمكن اعتبار نظام (ABC) النموذج الذي يمكن من خلاله تطبيق الإدارة الإستراتيجية للتكاليف. وذلك لكون أن نظام (ABC) يعتمد على موجهات التكاليف التي يمكن اعتبارها كأداة إستراتيجية تسمح بنمذجة تأثير التكاليف على الخيارات الإستراتيجية للمؤسسة (السيطرة بواسطة التكاليف، التركيز، التميز)، وفهم البيئة الخارجية (الفرص والتحديات، القوى التنافسية...)².

2. تعريف الإدارة الإستراتيجية للتكاليف:

أ - إدارة التكاليف:

من الطبيعي أن ترتبط كلمة "إدارة" مع "التكاليف" لأن الهدف من هذا النظام هو تحقيق المتابعة الجيدة لاستهلاك الموارد وتسييرها بطريقة فعالة. فالحديث عن " إدارة التكاليف " معناه الحديث عن "تسيير الموارد المستهلكة" أي كيف يمكن أن نُوفّق بين تكلفة الموارد المستهلكة وتحقيق أهداف المؤسسة؟

¹ - Bouquin. H., comptabilité de gestion, Economica, Paris, 2003, p.337.

² - Grégory WEGMANN, les évolutions de la méthode (ABC) : une analyse fondée sur le courant de la gestion stratégique des coûts, LEG-FARGO, UMR-GNRS 5118, université de bourgogne, IAE Dijon, France, p.p.2389-2390.

يقصد بإدارة التكلفة مجموع الأنشطة التي يمارسها المديرين من أجل تخطيط التكلفة على المدى القصير والطويل بالإضافة إلى الرقابة على هذه التكاليف¹، أي تخطيط التكلفة والرقابة عليها من أجل توجيه سلوكياتها بما يخدم قرارات التسيير.

يهدف نظام إدارة التكلفة بأي مؤسسة إلى تخفيض التكاليف والتحكم فيها بهدف تعظيم الأرباح حالياً ومستقبلياً؛ بحيث يمكن الوصول إلى هذه الغاية من خلال:

- قياس تكلفة الموارد المستعملة للقيام بأنشطة المؤسسة؛
- حذف أو تخفيض تكلفة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتوج مع المحافظة على مستوى الجودة المطلوب؛
- تحديد الأنشطة الرئيسية في المؤسسة ودعمها من أجل زيادة فعاليتها وكفاءتها؛
- تقدير واقتراح أنشطة جديدة يمكن أن تحسن من أداء المؤسسة مستقبلاً².

كما يقصد بإدارة التكلفة مجموع العمليات المتعلقة بتخطيط التكلفة واتخاذ كل الأساليب والإجراءات المتعلقة بتخفيض التكلفة والتحكم فيها بشكل مستمر³.

بالإضافة إلى الأهداف التقليدية لمحاسبة التكاليف هناك أهداف حديثة منوطة بإدارة التكاليف تسعى لتحقيقها من أجل مساعدة الإدارة العليا على أداء مهامها، خاصة فيما يتعلق بالاستغلال الأمثل لعوامل الإنتاج بكفاءة وفعالية، وبأدنى مستوى ممكن من التكاليف⁴.

يمكن تعريف إدارة التكلفة من خلال دورها المتمثل في التحقق، القياس، التجميع، التحليل وإعداد التقارير عن المعلومات المتعلقة بالتكاليف لبيان مدى مصداقية عوامل نجاح المؤسسة على مدار فترة زمنية معينة¹.

¹ - مكرم عبد المسيح باسيل، محاسبة التكاليف الأصالة والمعاصرة - رؤية إستراتيجية، الجزء الأول، الطبعة الثالثة، المكتبة العصرية للطباعة والنشر، 2001، ص. 316.

² - فاطمة رشدي عوض، تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن (BSC) ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تطوير أداء المصارف الفلسطينية - دراسة تطبيقية بينك فلسطين، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2009، ص. 121.

³ - عبده حمود حميدة، دور بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء آليات الحكومة - دراسة نظرية تطبيقية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة بنها، السنة 25، العدد 2، 2005، ص. 118.

⁴ - مكرم عبد المسيح باسيل، إدارة التكلفة الإستراتيجية - مدخل معاصر، موسوعة محاسبة التكاليف، الكتاب الأول، المكتبة العصرية، المنصورة، مصر، 2007، ص. 63.

تساعد إدارة التكلفة على إظهار تكلفة المنتجات بصورة دقيقة والرقابة عليها، وقياس الأداء عن طريق متابعة التكاليف من خلال استخدام العلاقات السببية بين التكاليف والأنشطة، الأمر الذي يؤدي إلى تحسين فهم الأنشطة بما يساعد في بناء الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة².

ب - الإدارة الإستراتيجية للتكاليف:

يقصد بالإدارة الإستراتيجية التكلفة كل الممارسات المتعلقة بدراسة هيكل تكاليف المؤسسة والتخطيط والرقابة عليها بهدف تخفيضها مع الحفاظ على مستوى الجودة، واستغلال الموارد المتاحة بكفاءة من أجل تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة، واستخدام المعلومات الخاصة بالتكاليف في بناء إستراتيجية المؤسسة³.
تعتبر إدارة التكلفة الإستراتيجية نظام معلومات يوفر بيانات يتخذ في ضوءها قرارات لتحقيق الأهداف الإستراتيجية خلال كافة مراحل الإدارة الإستراتيجية⁴.

تهتم الإدارة الإستراتيجية للتكاليف بكل الإجراءات الإدارية والفكرية والسلوكية التي من شأنها إيجاد منتج يتمتع بالخصائص والمواصفات والجودة المطلوبة من طرف الزبائن، بحيث تلي رغباته بصفة مستمرة ومتجددة، وبأسعار تنافسية، معتمدة في ذلك على أدوات حديثة مثل تحليل الأنشطة، هندسة القيمة وتحليل القيمة⁵. لذا يعتبر المدخل الإستراتيجي لإدارة التكاليف من المداخل الحديثة في المحاسبة التسيير يعتمد على تحليل التكلفة في نطاق أوسع مما كان عليه في المدخل التقليدي، من أجل استخدامها في صياغة وتطوير الإستراتيجيات التنافسية للمؤسسة⁶.

¹ - أحمد محمود خليل الأسطل، دور بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء آليات الحوكمة "دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية"، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2010، ص.51.

² - معاد خلف إبراهيم الجنابي، تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وتربطها في خدمة منظمات الأعمال، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، جمهورية العراق، ص.3.

³ - صالح عبد الرحمان محمود، محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق، مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل، المملكة العربية السعودية، المجلد 06، العدد 02، 2005، ص.312.

⁴ - El-Dyasty Mohamed. M., A Framework to Accomplish Strategic Cost Management, Egypt, 2006, p.04.

⁵ - عاطف عبد المجيد عبد الرحمان، مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف إستراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية، المجلة العلمية لجامعة أسيوط، مصر، العدد 28، السنة 19، جوان 2000، ص.19.

⁶ - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص. 359.

تحاول الإدارة الإستراتيجية للتكاليف التأثير في محركات التكلفة عبر مختلف مراحل نشوء القيمة من الموردين إلى غاية المستهلك النهائي ضمن إستراتيجية أعمال واضحة¹.

عبر (Anderson) عن الإدارة الإستراتيجية للتكاليف بالخيار الذي يسمح للمسير بتوجيه هيكله التكاليف لتتوافق مع إستراتيجية المؤسسة من أجل بلوغ أعلى مستوى من الأداء، وذلك من خلال:

- تسيير هيكله التكاليف بالإعتماد على أدوات إعادة الهندسة، وتحسين الهيكله وتصميم المنتجات والمسارات، وبناء هيكله للتكاليف ترتبط بإستراتيجية المؤسسة (ضمن التوجه الإستراتيجي للمؤسسة)؛
- تطوير التسيير العملياتي للتكاليف ومحاسبة التسيير، وقياس الأداء بناءً على مستوى التكاليف لتحقيق الفعالية والفاعلية².

في حين عرف كل من (Shank.J.K et Govindarajan.V) الإدارة الإستراتيجية للتكاليف على أنها استخدام للمعلومات المتعلقة بالتكاليف لخدمة الإستراتيجية، أي توسيع دائرة اهتمام محاسبة التكاليف من تحليل التكاليف إلى استعمال بيانات هذا التحليل في بناء إستراتيجيات تمكن من تحقيق ميزة تنافسية مستدامة للمؤسسة، حيث لخصا المحاور الأساسية للإدارة الإستراتيجية للتكاليف في:

- تحليل سلسلة القيمة؛
- تحليل التموقع الإستراتيجي؛
- تحليل مسببات التكاليف (العوامل المحددة للتكاليف)³.

تعتبر هذه الأساليب المحاور الأساسية للإدارة الإستراتيجية للتكاليف غير أن الأدوات المعتمدة في ذلك عديدة تشمل كل الأساليب المستحدثة في محاسبة التكاليف، فقد عدّ كل من (Cinquini) و(Tenucci) أكثر من (14) أداة للإدارة الإستراتيجية للتكاليف من خلال دراسة قاما بها حول العلاقة ما بين الإستراتيجية ومراقبة التسيير اعتماداً فيها على استبيان تم توزيعه على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بإطاليا سنة (2006م)، وقد تبين لهما أن

¹ - صالح عبد الرحمان محمود، محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق، مرجع سبق ذكره، ص.27.

² -ANDERSON.S., Managing costs and cost structure throughout the value chain : resarch on strategic cost mangement, in CHAPANG.NOPWOODA and SHIELDS.M.(eds)Hand book of management accounting resarch, vol.02, oxford, elsevir, p.p.481-506.

³ -SHANK.J.K. et GOVINDARAJAN.V., la gestion stratégique des coûts, les éditions d'organisation, paris, 1995, p.19.

معظم هذه الأدوات تسعى إلى دمج البعد التسويقي أو التجاري أثناء معالجة التكاليف، وأن في أغلب الحالات تعتمد هذه المؤسسات منطق نظام (ABC) في إدارة تكاليفها¹.

لا يمكن الحديث عن الإدارة الإستراتيجية للتكاليف بمعزل عن تأثير العوامل الخارجية على ربحية المؤسسة ونشاطاتها وقرارات التخطيط القصير وطويل الأجل، لذا يجب أن تكون جهود تخفيض التكاليف وفق خطة متكاملة تتضمن برامج تفصيلية لدراسة وتحليل مختلف جوانب النشاط من أجل تحديد أو تشخيص الأنشطة التي لا تضيف قيمة بالنسبة للمستهلك منذ عملية تصميم المنتج إلى غاية التسليم للزبون².

لا بد من الإشارة إلى أن معظم القرارات الإستراتيجية التي تتخذها المؤسسة على المدى الطويل تتطلب تفصيلاً أكثر حول تكاليف مختلف البدائل المقترحة أمام مسيري المؤسسة. هذه القرارات تؤثر في مواضيع التكلفة، وتصميم نظام التكاليف لتجعل منه قادر على قياس تكاليف المنتجات أو الخدمات بطريقة أكثر ملائمة، وبالتالي فإن التحليل الإستراتيجي للتكلفة يتطلب فهم جيد لهيكل التكاليف والأسباب المؤثرة فيها من أجل توجيه كيفية التحكم فيها على المدى الطويل³. وهو ما توفره الإدارة الإستراتيجية للتكاليف خاصة فيما يتعلق ببعض القرارات التي تخص توسيع المؤسسة أو تقليص أنشطتها، الاندماج مع مؤسسة أخرى أو الاستحواذ، استهداف دخول أسواق جديدة، عرض تشكيلة جديدة من المنتجات، التحلي عن إنتاج منتج أو خط إنتاج معين، تنوع قنوات التوزيع، قرار المناولة من الباطن (la sous-traitance) أو الإنتاج من طرف المؤسسة...، كلها قرارات تتطلب التعامل مع معلومات وبيانات التكاليف بدرجة كبيرة من الحذر.

يمكن القول أن الإدارة الإستراتيجية للتكاليف تتجاوز الوضع الساكن الذي يهتم فقط بتحليل البيانات الداخلية لتكاليف المنتجات بشكل تاريخي، وإنما تبحث إضافة إلى ذلك في تكاليف سلسلة تشكيل القيمة التي تعتبر المؤسسة حلقة مهمة ضمنها- وليس الحلقة الوحيدة موضع الاهتمام- ابتداء من المورد إلى غاية وصول المنتج في شكله النهائي إلى المستهلك، بحيث تأخذ بعين الاعتبار الإدارة الإستراتيجية للتكاليف تحليل البيئة الخارجية للمؤسسة وتكاليف المنافسين، تحديد الفرص والتهديدات، والاهتمام بالرؤى المستقبلية للمؤسسة على المدى الطويل من أجل توجيه هيكل التكاليف لتتوافق مع إستراتيجيتها التنافسية وخلق ميزة تنافسية مستمرة، وذلك من

¹ - ciniquini.L., Tenucci.A., Exploring the relationship between strategy and strategic management accounting techniques, working paper series, social science research network, 2006, p.14.

² - كمال حسن جمعة الربيعي، أثر إستراتيجية إدارة المعرفة في إستراتيجية إدارة التكاليف، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 33، 2012، ص.135.

³ - Yves De Ronge, Karine CERRADA, contrôle de gestion, 2^{ème} édition, éd. PERSON, paris, 2009, p.35.

خلال التحسين المستمر والتخفيض المتواصل للتكاليف مع الحفاظ على خصائص المنتج من حيث المواصفات والجودة والأسعار لينال رضا الزبون.

3. أهداف الإدارة الإستراتيجية للتكاليف.

من خلال التعريف الواردة سلفا يمكن استخلاص الأهداف التي تصبوا إلى تحقيقها الإدارة الإستراتيجية للتكاليف:

- التعرف على عوامل النجاح الإستراتيجية للمؤسسة من خلال تحليل البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة؛
- تحديد محركات التكاليف ومسببات نشوئها ضمن سلسلة القيمة قصد التحكم فيها وتخفيضها ما أمكن؛
- بناء خطط وإستراتيجيات تمكن من تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة في الأجلين القصير والطويل؛
- تخصيص الموارد بشكل عادل على الأنشطة من خلال قياس التكاليف الإستراتيجية للوحدات المنتجة ومقارنتها بالعائد؛
- معرفة فرص التحسين المستمر الممكنة سواء في مسارات العملية الإنتاجية أي داخل المؤسسة أو خارجها، وذلك من خلال البحث المستمر والدائم في طرق وأساليب تخفيض التكلفة دون تجاوز رغبات العملاء¹؛
- استخدام بيانات إدارة التكلفة في التصدي ومواجهة تهديدات المنافسين والتحكم في القوة التفاوضية للموردين والعملاء ومنتجات الإحلال في البيئة التي تنشط فيها المؤسسة من خلال التركيز على مفهوم تحليل سلسلة القيمة؛
- الاسترشاد برغبات العملاء وكسب رضاهم في بناء الإستراتيجيات التنافسية بهدف زيادة ربحية المؤسسة وتخفيض التكلفة وتعزيز القدرات التنافسية للمؤسسة في آن واحد؛
- مساندة الإدارة العليا في اتخاذ قرارات بشأن تحقيق رسالتها وأهدافها الإستراتيجية من خلال التحسين المستمر للوضع التنافسي والإستراتيجي للمؤسسة².

4. خطوات الإدارة الإستراتيجية للتكاليف:

يرتكز مدخل الإدارة الإستراتيجية للتكاليف على مجموعة من الخطوات أهمها:

1- داودي مهدي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس بسطيف، الجزائر، العدد 09، 2009، ص.207.

2- أشرف حسن علي، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة لتعظيم قيمة المنشأة وتدعيم المزايا التنافسية-دراسة استطلاعية، مجلة كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2010، ص.ص.27-29.

- تحليل العمليات وتحديد الأنشطة ضمن دورة حياة المنتج بما فيها مجال التسويق وخدمة العملاء؛
- تحليل عناصر التكلفة اعتماداً على الأنشطة المكونة لدورة حياة المنتج؛
- تصميم مقاييس للأداء مرتبطة بالعوامل المؤثرة والمسببة لحدوث التكلفة؛
- تحليل ربحية المنتجات على مستوى الأنشطة وعلى مستوى العملاء؛
- تكوين قاعدة بيانات تتضمن بيانات تكاليف الأنشطة عبر دورة حياة المنتج وتكاليف ضمان الجودة؛
- تصميم أساليب متطورة لقياس الأداء تأخذ بعين الاعتبار إضافة للنواحي المالية وجهة نظر المستهلك، والبحث والتطوير التكنولوجي¹.

لعل أفضل المداخل التي توفر قاعدة البيانات وفقاً لهذه الخطوات نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لأنه يهتم بتكلفة دورة حياة المنتج، ويحدد مسببات التكاليف، ويقدم معلومات تتعلق بالتكلفة والوقت والنوعية.

5. أهمية الإدارة الإستراتيجية للتكاليف.:

تكمن أهمية الإدارة الإستراتيجية للتكاليف في توفير قاعدة معلومات حول أسعار تكاليف المنتجات ومستوى ربحيتها مما يساهم في تحسين أداء المؤسسة وترشيد قراراتها، فمثلاً في حالة مفاضلة المؤسسة بين قرار تصنيع عنصر يدخل في إنتاج المنتج النهائي أو شراؤه من الخارج فإنها تلجأ إلى المقارنة بين أسعار التكلفة بهدف تحقيق مستويات تنافسية مقبولة بناءً على تكاليف المدخلات، هذا ما يتطلب من المؤسسة القيام بمقارنة البدائل بصفة دورية وباستمرارية من أجل دعم المنتجات التي تحقق مستويات ربحية جيدة أو التخلي عن تلك التي تحقق خسائر. كما أن التحليل الإستراتيجي يقارن الربحية بين عدة منتجات الحالية أو المتنبئ بها من أجل اختيار أفضل مزيج إنتاجي أو تسويقي، لأن المعلومات الناتجة عن النظام التقليدي يمكن وصفها بأنها "مشوهة" (déformé) لا تعبر فعلاً عن هيكله تكاليف المؤسسة وربحيتها، وبالتالي بناء إستراتيجيات في ضوءها قد يتسبب في انخفاض النتائج². لإدارة التكلفة أهمية واضحة يمكن تحديدها في النقاط الآتية:

- "توفير المعلومات التي يحتاجها المسيرين لإدارة المؤسسة بكفاءة سواء كانت تلك المعلومات مالية تتعلق بالتكاليف والإيرادات، أم غير مالية تخص نظم الإنتاجية والنوعية؛

¹ - سمير أبو الفتوح صالح، إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي لدعم القدرة التنافسية للصادرات المصرية في ظل التكتلات الإقتصادية (منظومة مقترحة)، مداخلة في المؤتمر العلمي السنوي الثاني عشر-الصادير إستراتيجية قومية-، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، 9-11 أبريل 1996، ص.ص. 249-256.

² - LORINO Ph., le contrôle de gestion stratégique : la gestion par les activités, édition Dunod, Paris, 1991, P.122.

- قياس تكلفة الموارد المستهلكة في انجاز الأنشطة الأساسية للمؤسسة، وتحديد فاعلية وكفاءة الأنشطة الموجودة حالياً، وتحديد وتقويم الأنشطة الجديدة والتي يمكن بناءً عليها تصور إستراتيجية المؤسسة وتحسين أدائها مستقبلياً؛
- تحقيق الربحية في المدى القصير والمحافظة على الموقع التنافسي في المدى الطويل، إلى جانب تحسين النوعية ورضا الزبائن، وتوفير المعلومات في الوقت الملائم من أجل المساعدة في اتخاذ القرارات القصيرة والطويلة الأجل¹.

6. المقارنة بين المدخل التقليدي والمدخل الإستراتيجي لإدارة التكلفة.

- يضم مفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكاليف عناصر التحليل السالفة الذكر (تحليل سلسلة القيمة، تحليل الموقف التنافسي، وتحليل محددات التكاليف) بالإضافة إلى عناصر التحليل المالي. تُظهر هذه الأدوات الطاقات والمجهودات التي تبذلها المؤسسة عبر كل مرحلة من مراحل الإدارة الإستراتيجية، بحيث محاسبة التكاليف بصفتها التقليدية لا تأخذ بعين الاعتبار التحليل المالي للآثار المترتبة عن الإدارة الإستراتيجية للعمليات والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، لذا ظهر للوجود تيار يجمع بين التحليل المالي والتسيير الإستراتيجي للتكاليف بغية الاستجابة لهذه الاحتياجات في التسيير.
- يعتبر التحليل التقليدي للتكاليف تحليلاً ساكناً ذو توجه داخلي، يركز على الأحداث المتعلقة بالعملية الإنتاجية داخل المؤسسة فقط، ويتجاهل الرؤية الخارجية التي تقوم على تحليل العلاقات مع الموردين والزبائن والمنافسين، وتأثير ذلك على هيكله تكاليف المؤسسة مما جعله يتعرض لجملة من الانتقادات من بينها:
- يركز التحليل التقليدي على الأنشطة الإنتاجية ويهمل العمليات والأنشطة الخارجية وخاصة مسارات التسويق؛
 - يهمل العلاقات الموجودة بين مختلف الأنشطة، ويتعامل مع الأقسام على أنها وحدات منفصلة وذلك بسبب تحليله لكل نشاط بمفرده؛
 - لا يأخذ بعين الاعتبار مستوى وهيكله تكاليف المنافسين أثناء التحليل والتخطيط للتكاليف².

1- عماد محمد كندوري، دور إدارة الكلفة في تحسين قيمة المنتج باستخدام أسلوب هندسة القيمة، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الجلدية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2006، ص.28.

2- صباح فوزي صالح، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في إتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة - دراسة ميدانية-، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2014، ص.30.

فقد أشار كل من (Kaplan et Cooper) إلى أن الإدارة تقوم باتخاذ قرارات بناء على معلومات مشوهة في ظل النموذج التقليدي لإدارة التكاليف مما قد يترتب على تلك القرارات نتائج سلبية تؤدي في النهاية إلى ضعف المركز التنافسي للمؤسسة¹.

يختلف التحليل أو الإدارة التقليدية عن الإدارة الإستراتيجية للتكاليف من عدة أوجه، نلخص معظمها في الجدول التالي:

¹ - Kaplan.R.S. , Cooper.R, *cost and effect: using integrated cost systems to drive profitability and performance*, Harvard Business School Press, Boston, Mai, 1998, p.69.

الجدول رقم (02): المقارنة بين المدخل التقليدي والمدخل الإستراتيجي لإدارة التكلفة.

الإدارة التقليدية للتكاليف	الإدارة الإستراتيجية للتكاليف
تتركز على العمليات الداخلية للمؤسسة (الشراء، الإنتاج، الوظائف الإدارية...) وتهمل العوامل الخارجية.	تشمل بالتحليل مختلف مراحل سلسلة القيمة والتي تعتبر المؤسسة جزء منها مع الأخذ بعين الاعتبار مختلف العلاقات مع العملاء، الموردن، المنافسين... (الرؤية أو التوجه الخارجي).
تعتمد على مفهوم القيمة المضافة.	تعتمد على مفهوم سلسلة القيمة.
تتمثل أهداف تحليل التكاليف فيما يلي: - متابعة النتائج (قياس النتائج)؛ - التنبيه أو الكشف عن الأخطاء والانحرافات؛ - إيجاد حلول لمشاكل التسيير العملياني.	بالإضافة إلى أهداف التحليل التقليدي يتم تصميم نظام إدارة التكلفة في ضوء التوقع الإستراتيجي المستهدف للمؤسسة، سواء مع انتهاز إستراتيجية السيطرة بواسطة التكاليف أو التميز أو التركيز.
تحدد هيكل التكاليف على أساس أن التكلفة دالة لحجم الإنتاج تشتمل على: تكاليف ثابتة ومتغيرة.	التكلفة عبارة عن دالة للخيارات الإستراتيجية لمواجهة المنافسين مع الأخذ بعين الاعتبار القيود الهيكلية للمؤسسة.
يمكن اعتمادها في حالة استقرار وثبات البيئة حيث أن الأسعار تحددها الإدارة في ضوء مستوى تكاليف الإنتاج، ثبات وغطية مواصفات المنتج، ودورة حياة المنتج طويلة نوعا ما.	تستجيب لمستجدات البيئة التنافسية سريعة التغير، حيث الأسعار يحددها السوق، والمنتجات تتميز بالتجديد والتنوع، ودورة حياة جد قصيرة.
الغاية من التحليل تتمثل في متابعة التكاليف والرقابة عليها من أجل الإنتاج بمستوى مقبول (بخصوص المواد الأولية، اليد العاملة والمصاريف العامة).	الغاية من التحليل تتمثل في التخفيض المستمر والدائم للتكاليف في ظل الحفاظ على الجودة المقبولة، والتحسين والتطوير المستمر للمنتوج (البحث المستمر في مسببات التكاليف).
يكون تدخلها متأخرا (مرحلة الإنتاج)، وتعالج تكاليف ذات أهمية بطريقة عشوائية وتقريبية (مصاريف البحث والتطوير، التصميم، إعادة الهيكلة، خدمات ما بعد البيع...) لأنها تعتبرها مصاريف عامة.	تحاول التحكم في التكاليف وتخفيضها في مراحل متقدمة من دورة حياة المنتج خاصة أثناء مرحلة التصميم.
تتميز طبيعة مدخلات هذا النظام بكونها بيانات مالية بالدرجة الأولى، لذا فإن مخرجاته تتصف بكونها بيانات تستخدم لأغراض تشغيلية قصيرة الأجل، بحيث يهتم بقياس التكاليف الفعلية ومقارنتها بالتكاليف المعيارية.	تتميز طبيعة مدخلات هذا النظام بكونها مزيج من البيانات المالية وغير المالية، لذا فإن مخرجاته تستخدم لأغراض إستراتيجية طويلة الأجل، بحيث يهتم بتحليل سلسلة القيمة، وقياس التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، وتحليل الميزة التنافسية.

المصدر: تم إعداد هذا الجدول اعتمادا على المراجع التالية:

1 - داودي مهدي، مرجع سبق ذكره، ص.ص. 208-209.

2 - صباح فوزي صالح، مرجع سبق ذكره، ص. 31.

3- SHANK.J.K. et GOVINDARAJAN.V., op.cit., p.p.35-36.

المحاضرة رقم (03): محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة¹ (ABC).

تمهيد:

لقد وجدت الطرق التقليدية لحساب وتحليل التكاليف سواء الجزئية منها أو الكلية في ظروف وبيئة أعمال بسيطة تتميز بالثبات والتأكد، وعدم تعقيد العمليات الإنتاجية ونمطية المنتجات، بحيث كانت التكاليف المباشرة (يد عاملة، مواد أولية...) تشكل النسبة الأكبر من تكاليف المنتجات. ولكن مع تطور بيئة الأعمال واشتداد المنافسة وإدخال التكنولوجيا الحديثة في العملية الإنتاجية، وتعدد أصناف المنتجات وتنوع مواصفاتها زادت نسبة التكاليف غير المباشرة ضمن التكاليف الإجمالية للمنتج، وأصبحت الأساليب التقليدية لتحليل التكاليف عاجزة عن مسايرة الوضع الجديد والوفاء بمتطلبات التسيير. ونتيجة لهذا الاحتياج ظهر نظام حساب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) كمحاولة جادة وحديثة لحل مشكل تخصيص التكاليف غير المباشرة، وذلك اعتماداً على مبدأ (السبب/نتيجة) أي وجود علاقة سببية بين تكلفة المنتج والموارد التي استخدمت في إنتاجه.

1. ظروف نشأة نظام التكاليف (ABC):

كون نظام التكاليف من الأنظمة المهمة التي تعتمد عليها المؤسسة في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية والإستراتيجية، فإنه يتأثر بيئة الأعمال التي تنشط بها المؤسسة، التغيرات الهيكلية والتنظيمية الداخلية للمؤسسة، وتكنولوجيات العملية الإنتاجية ومختلف المناهج، والموارد المادية والبشرية التي قد يطرأ عليها التغيير. لذا فإن من أبرز الظروف التي تسببت في نشأة وظهور الحاجة لنظم جديدة لحساب التكاليف يمكن ذكر:

- تغير هيكل التكاليف، بحيث كانت في بداية القرن الماضي تشكل التكاليف المباشرة ما نسبته 90% من إجمالي التكاليف، لذا لم تطرح إشكالية توزيع التكاليف غير المباشرة اعتماداً على اليد العاملة المباشرة أو المواد الأولية المستهلكة كوحدة قياس لنشاط القسم لأنها لم تكن تشكل سوى 10%. ومع تطور العملية الإنتاجية وإدخال التكنولوجيا والنظام الآلي في الإنتاج ارتفعت نسبة التكاليف غير المباشرة بحيث أصبحت تشكل جزء مهم من إجمالي التكاليف تتجاوز 70%، في حين تراجعت التكاليف المباشرة إلى ما يقارب 30%².

1 - Activity-Based Costing

2 -MENDOZA Carla et les autres, coûts et décisions, gualina éditeur, paris, 2004, p.147.

- تركز النظم التقليدية لحساب التكاليف على تكاليف مرحلة الإنتاج، في حين أن معظم هذه التكاليف يتم الالتزام بها في مرحلة التصور (قبل البدء في العملية الإنتاجية) أي ما يمثل حوالي 70% إلى 90%، بالإضافة إلى ارتفاع نسبة تكاليف ما بعد العملية الإنتاجية (تكاليف الصيانة، خدمات ما بعد البيع...).

مما يبرز عجز النظم التقليدية عن مواكبة التغيرات الحديثة في الإنتاج، البحث والتطوير، التسويق...¹

- اعتماد نظم التكاليف التقليدية على أساس تحميل واحد للتكاليف غير المباشرة (ساعات يد عمل، ساعات عمل الآلة، كغ مادة أولية مستهلكة...) مما يتسبب في عدم تناسب تحميل التكاليف للمنتجات التي تسببت في حدوثها بدقة، خاصة مع اختلاف أحجام المنتجات، تنوعها، ودرجة التعقيد في تصنيعها². هذا ما نتج عنه تحميل المنتجات البسيطة ذات الحجم الكبير بتكاليف أكبر من تحميل المنتجات المعقدة ذات الحجم الصغير، مما يؤثر سلباً على قرار تسعير المنتجات، وبالتالي إمكانية فقدان المؤسسة لجزء مهم من حصة من السوق. إن مشكل الاعتماد على الحجم كأساس لتوزيع الأعباء غير المباشرة لم يكن واضحاً في السابق لمحدودية ونمطية الإنتاج، واعتماده على العمل المباشر والمواد الأولية، ولكن مع تزايد نسبة التكاليف غير المباشرة خاصة بالنسبة للمؤسسات الخدمية التي لا ترتبط بمخرجاتها بالحجم بشكل واضح، ظهرت للعيان إشكالية عدم الدقة في توزيع الأعباء غير المباشرة وفقاً للنظم التقليدية³.

بما أن مجال تطبيق نظم التكاليف التقليدية أصبح عاجزاً عن التحكم في بعض التكاليف ذات الطبيعة الاستثنائية، والتي لا بد من أخذها بعين الاعتبار أثناء تحليل استغلال المؤسسة كالتكاليف الخفية، تكاليف الخدمات المتبادلة بين الأنشطة أو الدعم الخفي، تكاليف الوجود...، كل هذه النقائص مهدت لظهور نظام تكاليف حديث قادر على توفير معلومات أكثر دقة لغرض خدمة قرارات التسيير الإستراتيجي، التخطيط، والرقابة، تمثل في نظام حساب التكاليف على أساس الأنشطة⁴ (ABC).

¹ - ALAZARD .C et SEPARIS, op. cit, p.250.

² - BOUIN Xavier, SIMON Xavier François, les nouveaux visages de contrôle de gestion, DUNOD, paris, 2000, p.121.

³ - الشيخ عماد يوسف، محاسبة التكاليف، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص.111.

⁴ - أبونصار محمد، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص.192.

2. لمحة تاريخية عن نظام التكاليف (ABC):

يشير الباحث (Johnson) أن محاسبي الشركة الأمريكية (Général Electric) قد يكونوا أول من استخدم مصطلح "الأنشطة" لوصف العمل الذي يتسبب في حدوث التكاليف، وكان ذلك سنة (1963م)، عندما تم تعيين فريق من المراقبين لدراسة واقتراح حلول للسيطرة على النمو المتزايد للتكاليف غير المباشرة، فوضعوا أسلوب جديد يهتم بالسعي إلى معرفة الأنشطة التي تسبب تلك التكاليف. ورغم استخدامهم لبعض المعالجات الشبيهة بنظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)، إلا أنهم لم يستغلوا ذلك في بعض الجوانب المهمة كتحويل ربحية المنتجات أو الزبائن.

لقد انتقد الكثير من الأكاديميين والمدراء الألمان كلا من (Kaplan et Cooper) حول زعمهما بأنهما أول من اهتم بـ "مسببات التكلفة"، بينما منذ عدة سنوات مضت اقترح الأكاديميون الألمان أسس تخصيص التكاليف غير المباشرة للأقسام المساعدة والتي كانت مشابهة تقريبا لمسببات التكلفة، وقاموا أيضا بدمجها في الجاهيم الخاصة بالتكاليف المباشرة¹.

على الرغم من أن الباحثين الألمان قد يكونوا فعلا قد بحثوا مثل هذه التقنيات إلا أن البدايات الحقيقية لنظام (ABC) كانت في الفترة ما بين (1970 و 1980م) بالمؤسسات الصناعية الأمريكية كما يقر بذلك (R.Kaplan)، حيث يقول: "قمت أنا و (Cooper) ببحث نظام (ABC) لأول مرة م يدانيا في منتصف الثمانينيات في عدة شركات أمريكية مثل: شركة (Pacific john deere union)، ويضيف قائلا: "لقد وصفنا الأسلوب الذي يتم بموجبه تعيين مصاريف التشغيل بواسطة الأنشطة إلى المنتجات والخدمات بالتخصيص (allocation)".

ثم إن الظهور الفعلي لهذا النظام في الكتب العلمية للمحاسبة كان بشكل ملفت للانتباه خلال سنة (1987م) عندما نشر (R.Kaplan) سلسلة من المقالات بالتعاون مع (Johnson)، ومنها كتابهما المعنون بـ: «relevance Cost» حيث تحدثا في فصله العاشر عن محاسبة تكاليف الأنشطة²، كما نشر كل من:

(R.Kaplan) و (W. Burns) كتابهما المعنون بـ «accounting and management» في نفس السنة بحيث قدما في إحدى فصوله دراسة ميدانية حول فعالية نظام (ABC) في تخفيض التكاليف غير المباشرة خاصة

¹ - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص.ص. 159-160.

² - Olivier de la Villarmois et Hubert Tondeur, les déterminants de la mise en place d'une comptabilité par activités, les cahiers de la recherche (CLAREE), IAE de Lille, France, 1996, p.4.

بالمؤسسات الصناعية الكبرى التي تتميز بالتكنولوجية والإنتاجية العالية. كما تعاون كل من (R.Kaplan) و(R.Cooper) في نشر عدة مقالات بمجلات علمية متخصصة منها مجلة:

« Harvard business review » سنة (1988م) واعتبروا نظام (ABC) الحل الأمثل لنقائص نظم التكاليف التقليدية، بحيث أعطت مقالاتهم تغيير للحماس الذي قوبل به أسلوبهما، ومنها " نظام تكلفة واحد لا يكفي " و " قياس التكلفة بشكل صحيح يصنع القرار الصحيح "، وهكذا منذ تلك الفترة تزايدت الكتابات حول هذا النظام لتتابع وتناقش جميع أفكاره والآثار المترتبة عن استخدامه¹.

كما يعود الفضل في انتشار نظام محاسبة تكاليف الأنشطة في أوروبا ومختلف دول العالم أساسا إلى الإتحاد الدولي لشركات التصنيع (CAM-I) الذي تعمل على "التكامل الصناعي ونتائجه"، بحيث يساهم فيها أكبر المكاتب الأمريكية المختصة في ميدان المحاسبة والمراجعة وأبرز الباحثين الأمريكيين مثل: (Kaplan et Cooper, Porter, Miller ...) ومن الجانب الفرنسي كل من: (Mevellec, Midler, Lorino, Lebas...)، التي توصلت سنة (1986م) إلى إنشاء نظام تسيير جديد قائم على التحكم في التكاليف يدعى (CMS)، والذي انبثقت منه محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، كما يشارك في هذه المنظمة كبريات المجمعات الصناعية أمثال (Général : Electric, Boeing, Philips, Kodak...) وفي بداية التسعينيات فإن الكثير من الشركات العالمية اعترفت بتطبيقها لنظام² (ABC).

3. تعريف نظام التكاليف (ABC).

لقد ظهر نظام محاسبة تكاليف الأنشطة خلال سنوات الثمانينيات من القرن الماضي بعد ما تعرضت نظم التكاليف التقليدية لهجمات حادة من الانتقادات، وقد أُعتبر هذا النظام الحل الأمثل لمختلف احتياجات المسيرين من المعلومات الخاصة بمستوى التكاليف والقرارات المتعلقة بها.

- يعرف كل من (Kaplan و Cooper) نظام محاسبة تكاليف الأنشطة على أنه: "أداة إستراتيجية تساعد المؤسسة في الوصول إلى التكلفة الدقيقة، وتوفر معلومات مهمة عن ربحية العمليات، المنتجات/خدمات

1- Ashford .C. Chea, "Activity-Based Costing System in the Service Sector: A Strategic-Approach for Enhancing Managerial Decision Making and Competitiveness", International Journal of Business and Management, School of Business, Kentucky Wesleyan College, Vol. 6, No. 11; November, 2011, p.03.

2 - PATRIK Piget, comptabilité analytique, 3^{ed}, Economica, paris, 2001, p.55.

وعملاء المؤسسة بهدف اتخاذ قرارات إستراتيجية تتعلق بتوظيف الموارد، تصميم المنتجات، تسعيرها وتسويقها".¹

لقد اعتبرا نظام محاسبة تكاليف الأنشطة نظام معلومات إستراتيجي يوفر البيانات التي يعتمد عليها المسير في بناء الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة، لذا كان بمثابة البديل الأمثل للنظم التقليدية في تحليل التكاليف وقيادة المؤسسة.

- عبر (Drury) عن نظام محاسبة تكاليف الأنشطة بأنه: "وسيلة تقوم على أساس تفهم أفضل لسلوك التكاليف، وذلك بالتعرف على مسببات ظهور التكاليف غير المباشرة ثم تتبع كيفية تحميل هذه التكاليف للمنتجات أو الخدمات اعتمادا على الأنشطة التي استفادت منها هذه المنتجات أو الخدمات".²
- عرف الإتحاد الدولي لشركات التصنيع (CAM-I) نظام محاسبة تكاليف الأنشطة حينما أسس نظام التسيير على أساس التكاليف (CMS) على أنه: "منهج يهتم بقياس تكلفة أهداف التكلفة بناء على الأنشطة والموارد، بحيث يوزع تكلفة الموارد على الأنشطة، ويوزع تكلفة الأنشطة على أهداف التكلفة بالاعتماد على العلاقة السببية"³.

تم التركيز في هذين التعريفين على مبدأ السببية في تخصيص التكاليف خاصة فيما يتعلق بالتكاليف غير المباشرة، والبحث عن الأنشطة المسؤولة عن العملية الإنتاجية، وإبراز الأنشطة التي استفادت منها المنتجات أو الخدمات قصد اعتمادها في عملية التحميل دون غيرها من الأنشطة.

1- بارود طلعت ممدوح، مدى توفر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة في المصارف الوطنية العاملة في قطاع غزة، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة غزة الإسلامية، 2007، ص.91.

2- درويش مصطفى الجحلب، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي (دراسة تطبيقية حول إعداد موازنة الجامعة الإسلامية وفقا لأسلوب (ABC)، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2007، ص.23.

3 -Anthony Pembe, Mark Lemon, Measuring and Managing Environmental Sustainability: Using Activity Based Costing/Management (ABC/M), (CAM-I) Environmental Sustainability Special Interest Group, September 2012, p.05. voir le site : http://www.cam-i.org/docs/articles/CAM-I_ESIG_Article-ABC_v14_Final.pdf date de consultation :22-10-2014.

- كما عرفه (Newman) في بحثه الذي قدمه سنة (2003م) بأنه: "نظام التكاليف الذي يهتم بتوزيع التكاليف غير المباشرة، وتصنيفها ضمن مجموعات تكلفة (مسارات) بحيث تكون هذه المجموعات متجانسة داخليا، ثم تحمل تكاليف هذه المجموعات للمنتجات والخدمات الخاصة بها بناء على موجّهات تكلفة^{1*}".
- أما (Davidson) فقد عبر عنه بأنه: "نظام لتخصيص التكاليف على مرحلتين إذ يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف إلى مراكز الأنشطة، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيص تلك التكاليف على المنتجات بموجب الأنشطة اللازمة لإنجازها"².

تبين هذه التعاريف المراحل التي يمر بها نظام محاسبة تكاليف الأنشطة لاستخراج التكلفة النهائية لهدف التكلفة، فهو يمر بمرحلتين مهمتين يتم في أولاهما تخصيص الموارد للأنشطة وتجميع هذه الأنشطة في مراكز تجميع أو مسارات، ثم بعد ذلك تخصيص هذه الأنشطة لأهداف التكلفة.

نظام محاسبة تكاليف الأنشطة أحد الإتجاهات المعاصرة في توفير المعلومات الملائمة لقياس التكاليف وتقويم أداء الأنشطة والموارد والرقابة عليها، كما يساهم في توفير المعلومات التفصيلية التي تساعد على ترشيد القرارات الخاصة في مجال التخطيط والتطوير والرقابة عليها والتسعير الإستراتيجي للمنتجات³. يعتبر نظام محاسبة تكاليف الأنشطة جزء من نظام الإدارة على أساس الأنشطة بحيث يعتمد هذا الأخير على المعلومات التي يقدمها نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة من أجل تحسين الأداء ودعم الميزة التنافسية⁴.

¹ - أشرف جمال فايز عابورة، تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات (حالة المستشفى الإسلامي في الأردن)، بحث قدم استكمالا لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة، جامعة اليرموك، الأردن، 2005، ص.13.

* cost driver : تم ترجمتها للغة الفرنسية بـ « l'inducteur de coût » أما للغة العربية فهناك من يترجمها إلى مولد التكلفة، مسبب التكلفة، محرك التكلفة وموجه التكلفة.

² - إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص. 163.

³ - سامي مجدي محمد، مدى فعالية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كنظام لمعلومات التكاليف، مجلة البحوث التجارية، المجلد 22، العدد2، 200، كلية التجارة، جامعة الرقازيق، مصر، 2000، ص.400.

⁴ - منى خالد فرحات، نظام التكلفة حسب الأنشطة مع دراسة تطبيقية في إحدى الوحدات الاقتصادية السورية، المجلة العربية للإدارة، المجلد 26، العدد2، معهد الإدارة العامة، مسقط، سلطنة عمان، 2004، ص.154.

4. مفاهيم أساسية لنمذجة نظام (ABC).

يعتمد نظام محاسبة تكاليف الأنشطة على معجم من المصطلحات تشكل المجال المفاهيمي الذي يتميز به عن غيره من نظم التكاليف التقليدية، تتمثل أهم هذه المفاهيم في ما يلي:

أ - الموارد (les ressources): الموارد المستهلكة من طرف المؤسسة متعددة، لكن على العموم في أغلب

المؤسسات الإنتاجية نجد المواد الأولية، واليد العاملة سواء كانت تدخل مباشرة في العملية الإنتاجية أو غير مباشرة تتولى القيام بتنفيذ أنشطة الدعم¹، بالإضافة إلى الموارد المالية (رؤوس الأموال، القروض، المساعدات والهبات...)، التي تستخدم للحصول على الموارد المادية (الاستثمارات والتجهيزات، البنائات، المواد الأولية والمستلزمات...) والبشرية (اليد العاملة العادية أو الإطارات) والمعنوية (براءات الاختراع، برامج الإعلام الآلي، الإبداع والتطوير...) ² أي أنها مختلف المدخلات من عناصر التكاليف اللازمة لإنجاز أنشطة المؤسسة. تتولى المهام عملية المعالجة والدمج بين مختلف هذه الموارد.

ب - المهام (les taches): وهي أبسط عنصر في نظام محاسبة تكاليف الأنشطة بحيث لا يمكن تجزئته³،

فالمهمة تعبر عن الفعل أو الحدث أو العملية التي يقوم بها شخص أو مجموعة أشخاص، فبتجميع هذه المهام المتسلسلة والمتكاملة فيما بينها يتشكل النشاط⁴.

ت - الأنشطة (les activités): تعتبر الأنشطة نقطة أساسية في المنهج الجديد لحساب التكاليف، بحيث أن

عملية تحميل التكاليف غير المباشرة لمختلف أهداف التكلفة لا تتم إلا بواسطتها، وقد قدمت عدة تعاريف لهذا المفهوم نذكر منها:

- يعرف (LORINO) النشاط على أنه كل عملية تتم داخل المؤسسة تتشكل من مجموعة من المهام،

ويتميز النشاط بكونه:

- يقوم به شخص واحد أو مجموعة من الأشخاص؛

- يحتاج إلى معرفة أو مهارة خاصة لإنجازه؛

¹ - Philippe Lardy et Benoit Pige, la gestion stratégique des coûts (consommation de ressources et création de valeur), édition EMS, paris, France, 2001, p.36.

² - LORINO Ph., le contrôle de gestion stratégique : la gestion par les activités, édition Dunod, Paris, 1991, p.67.

³ - BOISVERT Hugues, comptabilité de management, 2^{ème} édition, Edition ERPI, Québec, canada, 1998, p.35.

⁴ - Michel Coucoureux et les autres, contrôle de gestion (manuel et application), 2^{ème} édition, 11 épreuve, groupe revue fiduciaire, Nathan, France, 2010, p.131.

- تكون المهام المشكلة له متجانسة من وجهة نظر سلوك التكلفة (لها نفس العوامل المؤثر على أدائها إيجاباً أو سلباً)؛
- يسمح بتوفير مخرجات محددة سواء كانت مادية أو معنوية (قطع غيار، عقد مع مورد، ميزانية...).
- موجه لعميل أو عدة عملاء داخليين أو خارجيين؛
- يعتمد على سلة من الموارد (أي يستهلك مدخلات مادية، مالية، إعلامية) مثل: وقت العمل، وقت التجهيز، الطاقة، معطيات...
- يعرف كل من (P. MEVELLEC) و (M. LEBAS): النشاط على أنه "مجموعة من المهام المنجزة من طرف مجموعة من العمال، وذلك من خلال تجنيد مهارات ووسائل بهدف تقديم خدمة مادية أو معنوية إلى الزبون، وتجمع هذه الأنشطة في شكل مسارات"¹. يقوم الأفراد بالأنشطة على مستوى المؤسسة بشكل مستمر، وكأمثلة على الأنشطة يمكن ذكر: استقبال البضائع، مراقبة الجودة، إعداد آلات الإنتاج، تحضير الطلبات والفواتير.

ث - المسارات (les processus): يعرف (P. MEVELLEC) المسار على أنه "عبارة عن تسلسل الأنشطة التي يثيرها نفس السبب، والتي تعطي منتج، خدمة أو معلومة لها قيمة بالنسبة للزبون الداخلي أو الخارجي"². وكأمثلة عن المسارات يمكن ذكر: مسار التصنيع: وهو مجموعة من الأنشطة التي تهتم بتحويل المواد الأولية إلى منتج نهائي. مسار البيع: وهو مجموعة من الأنشطة الضرورية لضمان تصريف المنتجات.

ج - مسبب أو موجه التكلفة (l'inducteur de coût): يعتبر مفهوم مسببات التكاليف العنصر الجوهرية الذي يبني عليه نظام محاسبة تكاليف الأنشطة، بحيث يفترض هذا النظام أن الذي يتسبب في حدوث التكاليف ليست المنتجات أو الخدمات وإنما الأنشطة والعمليات المسؤولة على وجود المنتجات. يطلق على هذه المسببات بمولدات التكاليف أو موجهات أو محركات التكاليف، لأنها تبين الظاهرة التنظيمية التي يثار فيها النشاط الذي يحدث ظهور التكاليف. يتوقف نجاح نظام محاسبة تكاليف الأنشطة على

¹ - LEBAS.M et MEVELLEC.P, vingt ans de chantiers de comptabilité de gestion, Association Francophone de Comptabilité, comptabilité-contrôle-audit, 1999/3 - Tome 5, p85.

<http://www.cairn.info/revue-comptabilite-contrrole-audit-1999-3-page-77.htm> .

² - الشيخ عماد يوسف، مرجع سبق ذكره، ص. 116.

التحديد الدقيق لهذه المسببات وحجمها الحقيقي، لأنه يتم تتبع تكلفة الموارد المستهلكة من طرف الأنشطة المنحزة بالمؤسسة باستخدام هذه المسببات كخطوة أولى، ثم يتم تتبع تكاليف الأنشطة لوحدة الإنتاج، ومن ثم يصبح مسبب التكلفة يمثل العلاقة التي تربط الموارد المستهلكة بالأنشطة والأنشطة بأهداف التكلفة (منتجات، خدمات، عملاء...).

قد يتبادر إلى أذهاننا من الوهلة الأولى أن موجّهات التكلفة هي نفسها وحدات العمل، لكن من خلال التعمق في دراستهما يتبين لنا أن هناك فرق واضح بين كلا المفهومين، فليس دائما تعبر وحدات العمل عن سبب نشوء التكلفة، بحيث يشير (H.Bouquin) إلى أن وحدة العمل التقليدية تقوم بنمذجة تكاليف قسم متجانس ولا يمكن اعتبارها سبب حدوثها، والقانون الأساسي الذي يحكمها هو علاقة إرتباطية إحصائية، أما موجه التكلفة فيجب أن يمثل السبب الذي يحرك النشاط ويتسبب في حدوث التكاليف¹، فموجهات (مسببات، مولدات) التكلفة يقصد بها تحديدا الظاهرة التنظيمية التي تحدد مستوى التكاليف، بحيث هناك علاقة مباشرة بين موجه التكلفة ومخرجات النشاط، ومن ثم فإن تكلفة نشاط معين مرتبطة بمحددتين أساسيين يتمثلان في عدد المرات التي يثار فيها النشاط، والظروف التي تم فيها تنظيم هذا النشاط.

أما عن وحدات العمل فما هي إلا تعبير عن العلاقة التي تربط التكلفة بالمنتج، في حين قد لا تكون هناك علاقة مباشرة بين وحدات العمل والوحدات المنتجة من منطلق بناء التكاليف على أساس الدراسة السببية لحدوثها، أي ليس بالضرورة لتحديد وحدة العمل لقياس نشاط مركز تحليل معين (مركز تكلفة، مركز مسؤولية) وجود علاقة سببية بين زيادة عدد وحدات العمل ومخرجات المركز، وإنما يتم اختيار الوحدة التي تكون أكثر تعبيراً على مستوى النشاط من بين عدة وحدات. وهو ما لا يسمح بالتسيير الحقيقي للتكلفة لأنه لا يفسر العلاقة الموجودة بين الأنشطة التي تستهلك الموارد والمنتجات أو الخدمات؛ لكن من خلال تطبيق نظام حساب التكاليف على أساس الأنشطة يمكن أن نتعرف عن الأسباب الحقيقية لنشوء التكاليف وبالتالي يمكن تسييرها بطريقة فعالة وإستراتيجية².

¹ - سعاد معاليم، دور نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) في تحسين تنافسية المؤسسة-دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة-(ENICAB)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2004-2005، ص.79.

² - درهمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص.255.

5. مراحل تصميم ووضع نظام التكاليف (ABC):

تمر عملية تصميم نظام محاسبة الأنشطة بعدة مراحل يمكن إنجازها فيما يلي:

أ - تحليل وتحديد أنشطة المؤسسة:

من أجل الحصول على جدول يجمع كل أنشطة المؤسسة لابد من المرور بعدة مراحل للتحليل منها:

- أولاً لابد من أخذ نظرة شاملة حول المؤسسة بهدف معرفة حركة تدفقاتها (مادية، مالية، معلومات، قرارات...)، وأهدافها ووظائفها الرئيسية؛

- القيام بتحليل هذه الوظائف بشكل تنازلي انطلاقاً من المستويات العليا للسلطة إلى أدنى مستوى من الهيكل التنظيمي، بالتفصيل والتحليل الذي نطمح إليه؛ آخذين بعين الاعتبار تجنب التفصيل غير المجدي الذي يتسبب في زيادة تكلفة العملية وضياع الفكرة المحورية للتحليل. هذه الخطوة تسمح بتحديد العمليات الرئيسية لهذه المؤسسة. ويمكن أن نستعين في جمع المعلومات خلال هذه المرحلة بالمقابلات الشخصية والاستبيانات بهدف إشراك جميع العاملين بالمؤسسة في عملية تحليل وتحديد الأنشطة.

- يتم تعريف كل نشاط من خلال ما يسمى ببطاقة الأنشطة أو خرائط التدفق التي تبين بالتفصيل كل خطوة من خطوات عملية التصنيع منذ استلام المواد الأولية وإلى غاية آخر عملية في الإنتاج والتسليم للعميل، ويجب إثبات كل مرحلة يمر بها المنتج من: مناولة المواد، وقت الانتظار، انتقال المنتج بين مراحل الإنتاج، التخزين، الفحص، التسويق...، كما لابد من تسجيل الوقت المستغرق في كل نشاط لأنه يعتبر مؤشر جيد لقيمة الموارد التي تستهلكها الأنشطة¹، ثم بعد ذلك يتم عرض أنشطة المؤسسة التي تم تحديدها في شكل مصفوفة تقاطع بين الوظائف (المسارات أو العمليات) والأنشطة التي تتضمنها.

ب - تخصيص الموارد المستهلكة للأنشطة:

خلال هذه المرحلة يتم تخصيص كل الأعباء لمختلف الأنشطة، والتي تمثل موارد عمل النشاط²، بحيث يتم استخدام خلال هذه المرحلة موجهات (مسببات) الموارد -المشار إليها سابقاً- من أجل تتبع الموارد المستهلكة من

¹ - نعيمة بجاوي، مرجع سبق ذكره، ص.8.

² - Hamid Bachir BENDAOU, La comptabilité par activité (méthode ABC), p.8.

<http://www.creg.ac-versailles.fr/IMG/pdf/comptabilite-par-activite-abc.pdf> .

طرف الأنشطة، وهي شبيهة بمنطق مفاتيح التوزيع كما يعرفها (C.Mondoza): "مفاتيح توزيع تستخدم لتقسيم الموارد على الأنشطة وهي تستعمل لتسيير التكاليف"¹.

ت اختيار موجهات (مسببات) التكلفة:

من أجل اختيار موجه تكلفة يجب تحديد لكل نشاط العامل المسؤول عن تغيير تكلفته، أي البحث عن سيورة التكلفة (tracer) وكيفية تشكل النشاط، يتمثل هذا العامل في موجه التكلفة (l'inducteur de coût)، فإذا ما كان النشاط يتأثر بالحجم نقوم بإختيار موجه كمي مثل: "عدد الوحدات المنتجة"، ولذلك فإن موجهات التكلفة متعددة منها ما يرتبط بحجم الإنتاج، ومنها ما يرتبط بالحصص أو سلاسل الإنتاج، ومنها ما يتعلق بهيكل الإنتاج². كما يتم تحديد بعض الموجهات غير الكمية الخاصة ببعض الأنشطة الاستثنائية؛ أي أن تكلفة هذه الأنشطة لا ترتبط بحجم الإنتاج؛ بحيث وجود مثل هذه الموجهات يهدف إلى ترشيد عملية تحميل تكاليف بعض المنتجات التي يتم تصنيعها بكميات صغيرة³.

ث تجميع الأنشطة في شكل مسارات (مراكز تجميع):

نظرا لتعدد الأنشطة التي تحتوي عليها المؤسسة والتي قد تتجاوز المئات، فإن تحليلها يحتاج إلى عناية كبيرة مما يجعل من نظام (ABC)، نظام معلومات ثقيل وجد مكلف، لذلك على المؤسسة التي تريد أن تستعمل هذا النموذج في تحليل تكاليفها القيام بتجميع عدد من الأنشطة التي تتميز بمواصفات متشابهة في شكل أنشطة كلية أو مراكز تجميع (مسارات) قصد الإبقاء على نظام قابل للتسيير، رغم ما تتسبب فيه هذه العملية من تقليل دقة المعلومات، وتقليل عدد الأنشطة، إلا أنه يجب الأخذ بعين الاعتبار الأنشطة التي تستهلك نسبة مهمة من موارد المؤسسة.

ج تحميل تكاليف الأنشطة لمواضيع (أهداف) التكلفة:

الخطوة الأولى: من خلال تحليل الأنشطة تصبح الأعباء غير المباشرة بالنسبة للمنتجات (مواضيع التكلفة) مباشر بالنسبة إلى مراكز تجميع الأنشطة، وعلى هذا الأساس يتم تحميلها مباشرة للمركز الخاص بها دون إجراء أي

¹ - نعيمة بجاوي، مرجع سبق ذكره، ص.9.

² - KHALDI Mustapha, l'évaluation des procédé de calcul des coûts et de la gestion des prestations de l'établissement public hospitalier algérien –approche critique, Thèse de doctorat en science de gestion, faculté des science Economiques et de Gestion, Université Aboubekr Belkaid, Tlemcen, 2011-2012, p.177.

³ - Michel Coucoureux et les autres, op.cit, p.132.

توزيع بين مختلف المراكز¹، كما هو حال الأعباء المباشرة بالنسبة للمنتوجات في الطرق الكلاسيكية، وهي أعباء تلك الأنشطة التي تنتمي لمركز تجميع واحد.

إلا أنه قد تظهر بعض عناصر الأعباء غير المباشرة (الموارد المستهلكة) على أنها غير مباشرة بالنسبة لمواضيع التكلفة وفي نفس الوقت غير مباشرة بالنسبة لمراكز تجميع الأنشطة - وهي تلك الأعباء المتعلقة بأنشطة تنتمي لأكثر من مركز تجميع-، مما يتطلب إعادة توزيعها على مختلف مراكز الأنشطة باستعمال مفاتيح توزيع من تقدير المسؤولين عن نظام التحليل، بحيث يفضل تجنب ظهور هذا النوع من الأعباء أو على الأقل تدنيها أقصى ما يمكن لأن وجودها يبقى على ظاهرة التقدير الشخصي في التوزيع².

الخطوة الثانية: بعد القيام بتجميع النشاطات في مركز تجميع معين يتم حساب التكلفة الوحودية لمولد التكلفة بوحدة مشتركة كما يلي³:

التكلفة الوحودية لموجه التكلفة = مجموع تكلفة مركز تجميع الأنشطة / عدد الموجهات.

الخطوة الثالثة: حساب سعر تكلفة المنتجات أو الخدمات.

بعد دراسة مختلف المراحل التي تمر بها عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة يتضح لنا أن حساب التكاليف النهائية للمنتوجات بالإضافة إلى التخصيص المباشر للتكاليف المباشرة يمر بالخطوات التالية:

- 1 تخصيص الأعباء المباشرة (مواد أولية، أعباء مباشرة أخرى...) مباشرة إلى التكلفة النهائية للمنتوجات؛
- 2 توزيع الأعباء غير المباشرة للمنتوجات بين مراكز تجميع الأنشطة؛
- 3 تحميل تكلفة مراكز تجميع الأنشطة للمنتوجات تناسب طي مع استهلاكهم لمولدات التكلفة⁴، وهو ما يوضحه الشكل الموالي:

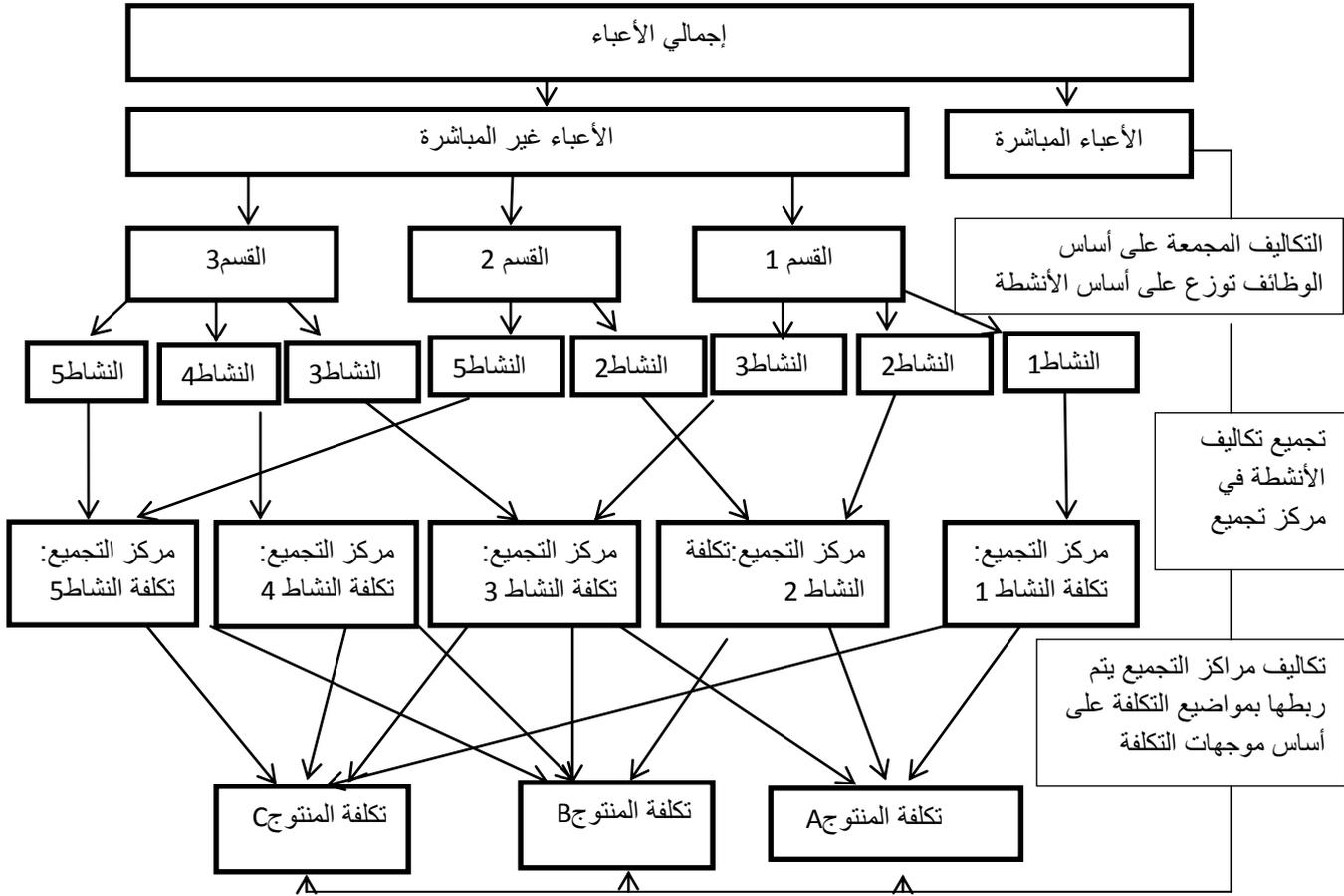
¹ - ALAZARD .C et SEPARI.S,op. cit, p.261.

² - Michel Coucoureux et les autres, op.cit, p.132.

³ - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص. 175.

⁴ - PATRIK Piget, op.cit, p.61.

الشكل رقم (01): معالجة الأعباء وفقا لنظام محاسبة الأنشطة (ABC).



Source : Patrick Boisselier, contrôle de gestion (cours et applications), édition Vuibert, paris, 1999, p.204.

6. مزايا وحدود نظام التكاليف (ABC).

أ - مزايا تبني نظام التكاليف (ABC):

لقد قدم هذا النظام منافع لا يستهان بها في الميدان الصناعي الذي يتميز بالتكنولوجيات العالية في التسيير والإنتاج، وذلك بتوفير معلومات محاسبية دقيقة تساعد في عملية التخطيط والرقابة على التكاليف، وكذا اتخاذ القرارات خاصة فيما يتعلق بتحديد الأسعار التنافسية. وسوف نسردها بعضها منها ما يلي:

- الفصل بين حجم الإنتاج والتكلفة الإنتاجية باستعمال نموذج مسيبيات التكلفة، فقد تكون المنتجات

المنخفضة الحجم مرتفعة التكلفة نتيجة تعقد عمليات صنعها، كما يمكن للمنتجات ذات الحجم المرتفع

أن تكون منخفضة التكلفة بسبب بساطة العمليات المسؤولة عن إيجادها؛

- يوفر نظام (ABC) معلومات دقيقة حول كيفية استهلاك الموارد المتاحة، وعن مستوى الأنشطة مما يسهم في عملية التسيير والعمل على حذف الأنشطة غير المضيفة للقيمة، وتدعيم الأنشطة المضيفة للقيمة؛
- تعبر بطريقة جد دقيقة عن تكلفة وحدة القياس مما قد يساعد المسيرين في عملية تسعير المنتجات وتقييم ربحية الخطوط الإنتاجية¹؛
- على الصعيد الإستراتيجي يسمح نظام (ABC) بقياس كل الحوادث التي تقع على أنشطة المؤسسة، والمتعلقة بأي قرار قد يمس منتج معين، كما يمكن انطلاقا من هيكله التكاليف تقييم مختلف مراكز المسؤولية؛
- يسمح نظام (ABC) بحساب تكاليف المسارات، فتكلفة أي مسار تعبر عن درجة استقلالية وظائف المؤسسة عن بعضها البعض، بحيث توضح تكلفة المسارات أن الأداء الجيد لا يرتبط فقط بتدنية تكلفة كل قسم على حدا، ولكن حتى فيما يتعلق بالتكلفة الناتجة عن التفاعلات بين أقسام المؤسسة²؛
- يعتبر نظام (ABC) قاعدة معلومات للتسيير على أساس الأنشطة (ABM)، بحيث تسمح للمسيرين على أساس مولدات التكلفة وتجميع الأنشطة بتقويم بصفة إستراتيجية آثار بعض القرارات على التكاليف والنتائج؛
- يمثل نظام المحاسبة الأنشطة سندا مهما للتكلفة المستهدفة (Target Costing)، وذلك بتوفير نموذجا مفيدا لتحليل التكاليف غير المباشرة بهدف إظهار الصعوبات التي قد تواجه المؤسسة في عملية التصنيع، خاصة فيما يتعلق بتقدير التكاليف غير المباشرة المستقبلية أثناء تحديد سعر البيع المستهدف³.

¹ - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص. 182.

² - مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير - دراسة حالة مؤسسة نفضال-، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص. 152.

³ - درهمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص 265.

ب حدود نظام التكاليف (ABC):

بالرغم من الجوانب المشرقة التي يوفرها نظام (ABC)، وكل ما أثاره من جدل في الأوساط العلمية واعتباره كحل مقنع لإدارة وتسيير التكلفة خلال سنوات الثمانينيات، إلا أن ذلك لم يمنع من تسجيله بعض النقائص، من بينها:

- إن انتهاج أسلوب حساب التكاليف على أساس الأنشطة يتطلب اللجوء إلى تسيير المؤسسة بالاعتماد على هذه الأنشطة، وهو ما يتعارض مع واقع المؤسسات التي يتأسس هيكلها التنظيمي على المفهوم التaylorي التسلسلي أو الوظيفي بحيث لا يتماشى ومفهوم التسيير على أساس الأنشطة، إلا أنه يمكن التغلب على هذه السلبيات بتكليف هيكلها التنظيمي المتكون من أقسام متجانسة مع حصيلة الأنشطة التي تتمتع بها؛

- إن المتعمق في دراسة نظام (ABC) يتبين له أن المبدأ الأساسي الذي يعتمد عليه هو نفسه المبدأ الذي يتركز عليه طريقة الأقسام المتجانسة، بحيث يمكن اعتبار كل نشاط له أهمية من حيث التكلفة كقسم من الأقسام المتجانسة، وأن كل مولد تكلفة قد يصلح أن يكون وحدة عمل. غير أن إعادة تصنيف الأعباء على مستوى الأقسام باعتماد نظام (ABC) ليس بأمور جديد كما يروج له مؤيدوه ما دام أن المضمون بقي نفسه؛

- إن التعمق في تحليل الأنشطة أكثر من اللازم قد يجعل من نظام (ABC) جد مكلف من ناحية وضعه أو تشغيله، وحتى تتمكن المؤسسة من تخصيص الموارد المستهلكة من طرف نشاط معين للمنتج، يجب أن يكون أساس الاستهلاك هو نفسه بين مختلف الموارد، وهي حالة تكاد تكون منعدمة في الواقع، وحتى لو تعلق الأمر بالتكاليف المتغيرة فإنها لا تستهلك بصفة تناسبية من طرف المنتجات مما يجعل من التكلفة المخصصة للمنتجات غير دقيقة دائما مهما دققنا نظام المعلومات المولد لها¹؛

- على الرغم من أن هذا النظام هو نظام لتخصيص التكاليف إلا أنه تبقى هناك بعض التكاليف لا يتم تخصيصها إلى أي من الأنشطة، بحيث تجمع في مركز تجميع (تحليل) مميز ليتم تحميلها في نهاية الأمر لمواضيع التكلفة باعتماد أساس تقديري، مما لا يقضى على العشوائية في تحميل التكاليف والتي كانت من أبرز نقائص نظم التكاليف التقليدية².

¹ - درهمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص 266.

² - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 188.

المحاضرة رقم (04): مثال عن محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

المؤسسة التجارية "Disfridge" بائع بالجملة وسيط متخصص بين المنتجين العالميين للآلات والموزعين ، خلال السنة (N) اشترى " Disfridge " من المنتج 10.000 ثلاجة بسعر وحدوي €230 ثبتت عن طريق عقد.

قام " Disfridge " بعرض هذه الثلاجات على مختلف زبائنه (مساحات عرض البضائع، البائع المتخصص، التجار بالتجزئة) بسعر مبدئي من أجل التفاوض قدر ب 300 دج للوحدة، في حالة الاتفاق على البيع بالجملة بالسعر المبدئي يستفيد الزبائن من بعض التخفيضات مما يحقق رقم الأعمال التالي:

الزبائن	السعر المبدئي	التخفيض	سعر البيع الصافي	الكمية المباعة	ر. ع الصافي
المساحات الكبرى	300	11	289	4.000	1.156.000
البائع المتخصص	300	15	285	5.000	1.425.000
البائع بالتجزئة	300	1	299	1.000	299.000
المجموع				10.000	2.880.000

على غرار تكلفة الشراء يتحمل "Disfridge" تكاليف داخلية أخرى جراء عملية الشحن، النقل، وإعادة بيع هذه الثلاجات بلغت 500.000 دج.

1. أحسب النتيجة الوحدوية والإجمالية المحققة من بيع هذه الثلاجات؟

إذن بكل بساطة يمكن حسابها عن طريق الفرق بين رقم الأعمال المحقق ومختلف التكاليف المتعلقة بشراء وإعادة بيع هذه الثلاجات كما يلي:

البيان	المبالغ الإجمالية	المبالغ الوحدوية
رقم الأعمال	2.880.000	$\frac{2.880.000}{10.000} = 288$
تكلفة الشراء	$2.300.000 = 230 \times 10.000$	230
التكاليف الأخرى (الداخلية)	500.000	$\frac{500.000}{10.000} = 50$
مجموع التكاليف	2.800.000	280
النتيجة	80.000	8

ولكن حدة المنافسة في السوق فرضت على المؤسسة " Disfridge " تغيير سياستها التجارية فمن بين الحلول المقترحة إعادة النظر في سياسة الأسعار، ولكن للقيام بهذه التعديلات تود المؤسسة معرفة المردودية الحقيقية لمختلف عملائها (هدف التكلفة).

لهذا الغرض قامت بتطبيق طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، معتمدة في ذلك على تجزئة المؤسسة إلى أربعة أنشطة.

- استقبال المواد (الثلاجات)؛

- تحضير طلبيات الزبائن؛

- زيارة الزبائن؛

- التوريد للزبائن؛

● وقد لخصت تكاليف هذه الأنشطة في الجدول التالي:

التكاليف	الأنشطة
210.000	- استقبال المنتوجات
80.000	- تحضير الطلبيات
140.000	- زيارة الزبائن.
70.000	- التوريد للزبائن.
500.000	إجمالي التكاليف

● وقد تم تحديد لكل نشاط مسبب تكلفة (موجه تكلفة) كما يلي:

مسيبات التكلفة	الأنشطة
عدد الثلاجات	استقبال المنتوجات
عدد الطلبيات	تحضير الطلبيات
عدد الزيارات للزبائن	زيارة الزبائن
عدد مرات التوريد	توريد الزبائن

● وقد حدد عدد مسببات التكاليف حسب كل زبون كما يلي:

المجموع	البائع بالتجزئة	البائع المتخصص	مساحات العرض الكبرى	مسببات التكلفة
10000	1000	5000	4000	عدد الثلاجات
200	40	60	100	عدد الطلبيات
280	100	80	100	عدد الزيارات
100	40	20	40	عدد مرات التوريد

2. أحسب سعر التكلفة حسب كل زبون؟ ثم النتيجة الوحيدة والإجمالية المحققة من بيع هذه الثلاجات؟

أ - حساب تكلفة مسببات التكلفة:

الأنشطة	التكاليف الأنشطة	عدد المسببات	تكلفة المسبب
استقبال الثلاجات	210.000	10.000	21
تحضير الطلبيات	80.000	200	400
زيارة الزبائن	140.000	280	500
توريد الزبائن	70.000	100	700
المجموع	500.000		

ب - حساب سعر التكلفة حسب كل زبون:

البيان	مساحات العرض	البائع بالجملة	البائع بالتجزئة	المجموع
تكلفة الشراء	$=230 \times 4000$ 920.000	$=230 \times 5000$ 1.150.000	$=230 \times 1000$ 230.000	2.300.000
تكاليف الأنشطة	عدد المسببات \times تكلفة المسبب			
استقبال المواد	$21 \times 4000 = 84000$	$21 \times 5000 = 105.000$	$21 \times 1000 = 21000$	210.000
تحضير الطلبيات	$40 \times 1000 = 40.000$	$60 \times 400 = 24000$	$400 \times 40 = 16000$	80.000
زيارة الزبائن	$500 \times 100 = 500.000$	$80 \times 500 = 40.000$	$500 \times 100 = 50000$	140.000
توريد الزبائن	$40 \times 700 = 28000$	$700 \times 20 = 14000$	$700 \times 40 = 28000$	70.000
مجموع التكاليف	202.000	183.000	115.000	500.000
سعر التكلفة	1.122.000	1.333.000	345.000	2.800.000

ت حساب النتيجة المحققة حسب كل زبون:

البيان	المساحات الكبرى	البائع المتخصص	البائع بالتجزئة	المجموع
رقم الأعمال	=1.156.000	1.425000	299000	2.880.000
سعر التكلفة	4000×289	5000×285=	1000×299=	2.800.000
النتيجة	34000	92.000	-46000	80.000
نسبة النتيجة ن/رع	34000/1156000=	92000/1425000=	-46000/299000=	%2.78
	2.94%	6.46%	15.38%	

أثناء حساب التكاليف بطريقة التكاليف الكلية تحصلنا على نفس النتيجة (80000+) ولكن بصفة إجمالية، ومن خلال طريقة ABC تبين لنا أن الزبون البائع بالتجزئة (التاجر) يتسبب في خسارة المؤسسة قدرها (64000-)، وبسبب الدعم بين أهداف التكلفة (الزيائن) يتم تغطية خسارته من طرف الزبون المتخصص الذي يحقق نتيجة قدرها (92000+) والزبون مساحات كبرى (34000+)، وهذا من أبرز إيجابيات طريقة (ABC) بحيث تظهر الأنشطة ذات القيمة المضافة والتي يجب الاهتمام بها ودعمها أكثر، والأنشطة ذات القيمة المنخفضة أو التي تسبب في انخفاض قيمة المؤسسة، والتي يجب التخلص منها، هذا ما يساهم بطريقة إيجابية في اتخاذ القرارات الإستراتيجية والتنافسية للمؤسسة.

المحاضرة رقم (05): الإدارة على أساس الأنشطة¹ (ABM).

تمهيد:

يمكن اعتبار نظام (ABM) مرحلة متقدمة من مراحل تطور نظام (ABC)، بحيث يعمل هذا الأخير من خلال ثلاث مراحل الأولى التي يبني عليها نظام (ABC)؛ والمتمثلة في: تحديد الأنشطة، تخصيص الموارد للأنشطة، وتحديد موجّهات التكلفة لمراكز تجميع الأنشطة؛ على تحسين تقدير التكاليف وربطها بالأنشطة، ويوفر بيانات مالية وغير مالية اللازمة لتحديد مسببات التكلفة وقياس تكاليف الأنشطة، بحيث يستغل نظام (ABM) هذه البيانات في مرحلة مواءمة لتمكين المسيرين من تحسين أداء العمليات والأنشطة، وتحديد الأنشطة المضيّفة للقيمة من غيرها، والتركيز على تحسين مستويات الجودة وعمليات التصميم، والتحكم في زمن الإنتاج والتقديم للسوق، بهدف تعظيم ربحية المنتج².

فقد أوضح العديد من الخبراء أن نظام (ABC) يعتبر نظام إستراتيجي لإدارة المؤسسة لأنه يوفر بيانات يمكن الاستفادة منها في شتى المجالات، لعل من أهمها تحقيق ميزة تنافسية بناء على تخفيض التكاليف. فبما أن نظام (ABC) يهتم بتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات على أساس الأنشطة، فإن إدارة القوى التي تسبب الأنشطة سيؤدي حتماً إلى إدارة التكاليف على المدى الطويل.

1. تعريف نظام (ABM):

لقد ظهرت عدة محاولات لتعريف نظام (ABM) تصب في الاتجاه الإستراتيجي، نذكر منها:

- التسيير بالاعتماد على الأنشطة عبارة عن طريقة للتسيير الإستراتيجي للمؤسسة، تسمح بتحسين الأداء بواسطة مفهوم التطوير المستمر. إذ يعتبر نظام (ABM) المؤسسة شبكة من الأنشطة المنظمة والمتفاعلة في ما بينها من أجل تحقيق قيمة مضافة³.

¹ - Activity Based Management.

² - سليمان حسن البشتاوي، الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (ABC) & (ABM) نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الانسانية)، المجلد 28 (8)، جامعة الإسرء، الأردن، 2014، ص. ص. 1872-1873.

³ - ALAZARD .C et SEPARI.S, op. cit, p.635.

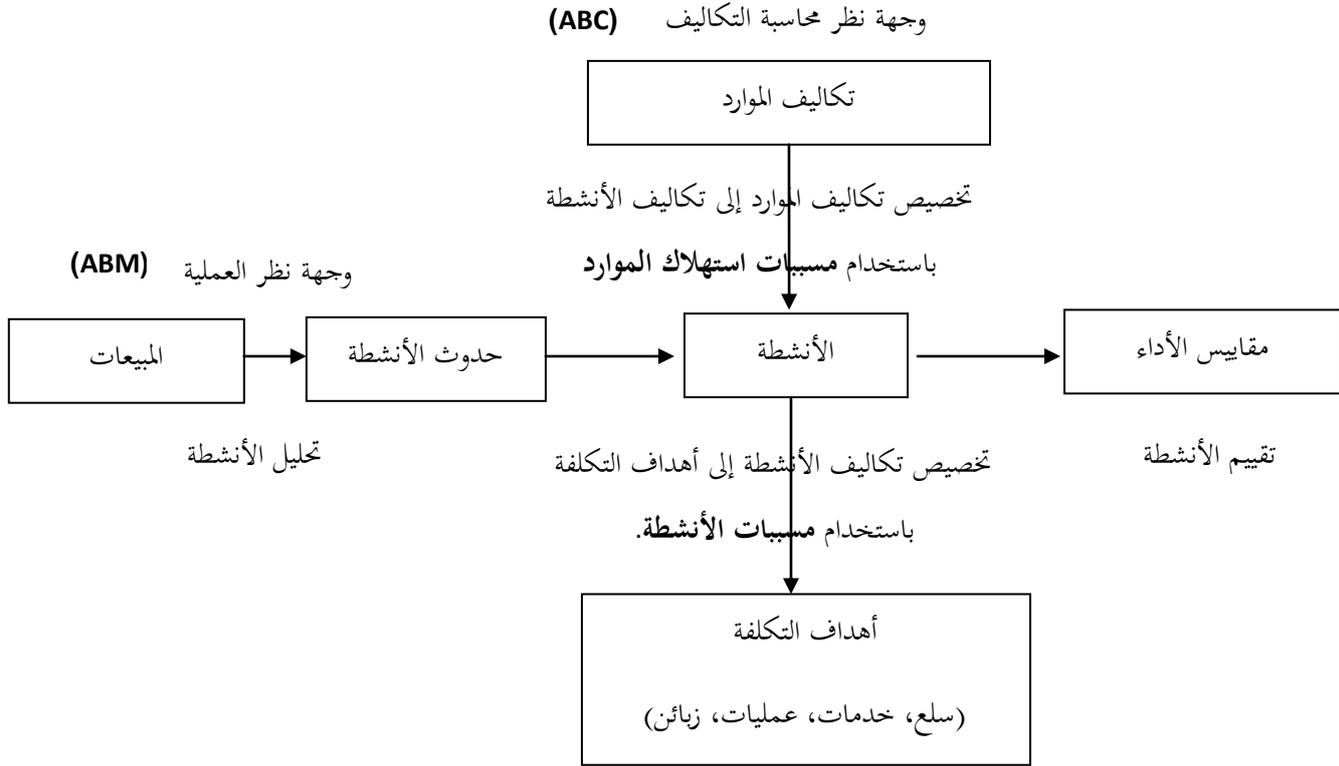
- كما عرفه كل من (Horngren) و(Hilton) بقولهما: "يمثل نظام (ABM) قرارات الإدارة التي تستخدم معلومات (ABC) لإرضاء الزبون وتحسين الربحية". أما (Maher) فقد عرفه بأنه: "تحليل الأنشطة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات"¹.
- نظام (ABM) هو ذلك النظام الذي يعتمد على مخرجات نظام (ABC) من أجل تحسين القيمة المقدمة للزبون، وزيادة الربحية من خلال زيادة هذه القيمة، وذلك عن طريق التكامل بين نظام (ABC) وأنظمة أخرى كإدارة الجودة الشاملة والتكلفة المستهدفة من أجل تشكيل نظام للتسيير يُمكن من التفوق في تخفيض التكاليف، التحسين المستمر ورفع الإنتاجية².
- والجدير بالذكر أن هناك تداخل وتكامل واضح بين النظامين، بحيث يعهد نظام (ABC) القاعدة الأساسية للمعطيات والمعلومات التي يهتمد عليها نظام (ABM) في اتخاذ القرارات المتعلقة بتسيير الأنشطة، برجة العمليات، وإعداد مختلف الموازنات. في حين يوفر نظام (ABM) الإطار الملائم والمرن لتطبيق نظام (ABC)، لذلك ينصح الخبراء عند وضع أحد النظامين مراعاة متطلبات النظام الآخر، سواء يتم تصميم ووضع النظامين في آن واحد أو بصفة مستقلة، وذلك لضمان الانسجام وتحقيق أقصى حد للفعالية والأداء الجيد لكليهما³. إلا أن الهدف من كلا النظامين يختلف، فنظام (ABC) ينسب الموارد إلى الأنشطة بهدف تحديد تكلفة الإنتاج، بينما نظام (ABM) ينسب الموارد إلى الأنشطة بهدف تقييم الأنشطة. يمكن إبراز هذا التداخل بين النظامين في الشكل الموالي:

¹ - إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص. 367.

² - إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، دور التسيير على أساس الأنشطة (ABM) في تحسين أداء المؤسسة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد 28/27، 2012، ص. 107.

³-Philippe Deneripon, Gestion par activités- Activity Based Management-, expert-comptable media, Paris, p.53.

الشكل رقم (02): علاقة نظام (ABM) بنظام (ABC).



Source : Bouin Xavier, Simon François- Xavier, Tous gestionnaires, DUNOD, Paris, 2002, p.145.

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ أن نظام (ABC) الممثلة عموديا يقوم بتخصيص التكاليف إلى أهداف التكلفة عبر مرحلتين من التوزيع، في الأولى يُخصص تكاليف الموارد إلى الأنشطة، بينما في الثانية يتم تخصيص تكاليف الأنشطة إلى المنتجات (أهداف التكلفة)، أما نظام (ABM) الممثلة بالاتجاه الأفقي فإنه يعتمد على تحليل الأنشطة والبحث عن المسببات الأصلية التي أدت إلى ظهور هذه الأنشطة، ودراسة الأنشطة من أجل تقييمها بواسطة مقاييس أداء مالية وغير مالية.

كما استخلصنا من هذا الشكل كذلك أن:

- الأنشطة تمثل المحور الأساسي الذي يتعد عليه كل من (ABC) و (ABM)؛
- نظام (ABC) يهتم فقط بتكلفة الأنشطة، مما يعني أن مخرجات نظام (ABC) تمثل مدخلات نظام (ABM)؛
- تحليل الأنشطة في نظام (ABC) يهدف إلى تحديد تكلفة المنتج، أما في نظام (ABM) فيهدف إلى تحسين تشغيل الأنشطة باعتباره مدخل للرقابة التشغيلية.

إن البيانات المالية وغير المالية التي يوفرها التكامل بين النظامين سوف تستخدم للإدارة الإستراتيجية للتكاليف

وفقا لما يشير إليه نموذج (Johnson) في النقاط التالية:

- تحديد الأنشطة؛
- تحديد موجّهات أو مسببات الأنشطة والمقاييس المالية اللازمة لتنفيذها؛
- تحديد تكلفة الأنشطة؛
- إدارة الأنشطة واتخاذ القرارات الإدارية اللازمة لتحليل التكاليف للمنتجات أو الخدمات؛
- تطوير مقاييس الأداء الغير مالية؛
- استخدام تلك المقاييس في مجالات التحسين والتطوير المستمرين لأنشطة المؤسسة وعملياتها¹.

2. مراحل إعداد نظام (ABM):

إن أول عمل يتطلب القيام به عند وضع نظام التسيير على أساس الأنشطة يتمثل في تحليل هيكل المؤسسة، والتي تمر عبر المراحل المهمة التالية:

- تحديد السلطات والصلاحيات للطواقم المسير، ومختلف العوائق والمشاكل المطلوب التكفل بها (تحديد المسؤوليات، اختيار مؤشرات التسيير، لوحة القيادة...)
- تحديد نشاطات التسيير (دراسة المؤهلات الصناعية، اختيار النشاطات، تحديد مسببات التكلفة...)
- تحديد العمليات الأولية (وصف النشاطات، إعداد مصفوفة النشاطات، الربط بين هيكل التسيير والإنتاج...)².

فقد ذكر كل من (Kaplan and Atkinson) أن الاستفادة من نظام (ABM) في اتخاذ القرارات لا بد أن تمر بمجموعة من الخطوات لخصاها في ما يلي³:

- إعداد مخطط العمليات لتحديد الأنشطة التي تتكون منها المؤسسة؛
- تحديد تكاليف كل نشاط؛
- تحديد فرص التحسين (إعادة الهندسة للتخلص من الحاجة للأنشطة غير المضيفة للقيمة والتحسين المستمر لتحسين أداء الأنشطة المضيفة للقيمة)؛

¹ - سليمان حسن البشتاوي، الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (ABC)&(ABM) نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها، مرجع سبق ذكره، ص.1876.

² - Philippe Denerripon, op.cit, p.53.

³ - علي حازم يونس اليامور، استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة ال (ABM) في تحديد فرص تخفيض التكلفة (دراسة حالة في معمل ألبان الموصل)، مجلة تنمية الرافدين، العدد98، مجلد32، السنة 20، جامعة الموصل، العراق، 2009، ص.230.

- وضع أولويات التحسين (حذف الأنشطة غير المضيفة للقيمة أو تحسين كفاءة الأداء للأنشطة المضيفة للقيمة ذات التكاليف المرتفعة)؛
- توفير المبررات المالية (الخطة المالية) لجهود إعادة الهندسة؛
- تحديد ما هي الاحتياجات لتخفيض تكاليف الأنشطة؛
- القيام بالتغييرات المطلوبة؛
- متابعة المنافع المتحققة ومقارنتها بالتكاليف.

3. أهمية نظام (ABM):

إن الإدارة بمفهومها الإستراتيجي الحديث تعتمد على أنظمة معلومات أكثر تطوراً لتسيير أعمال المؤسسة والمحافظة على حصتها من السوق، ولعل من أهم هذه الأنظمة تلك التي تركز على الأنشطة في حساب التكلفة وتسييرها، وذلك لكونها توفر معلومات تتعلق بالإنتاج وتحديد تكلفته بدقة، واتخاذ القرارات التشغيلية والإستراتيجية. بناء على هذا يمكن الملاحظة أن لنظام (ABM) بُعدين، بُعد تشغيلي يقصد به الإجراءات التي تُحسن الكفاءة وتزيد من مستوى طاقة الإنتاج ويتضمن إدارة الأنشطة وإعادة هندسة العمليات وتصميم المنتجات، وبُعد إستراتيجي يشتمل على مجموع الأنشطة المتعلقة بتخفيض التكاليف، زيادة الأرباح، وتسيير العلاقات مع الموردين والزبائن¹. لعل الأهمية الجوهرية لنظام (ABM) تتمثل في تصنيف الأنشطة إلى مضيفة للقيمة وغير مضيفة للقيمة، لأن هذه المعلومات تنبني عليها عدة قرارات للتسيير، بحيث تسعى المؤسسات إلى تخفيض الوقت والجهد المبذول والتخلص من الأنشطة غير المضيفة للقيمة دون التأثير في حاجات وتوقعات المستهلكين.

من هذا المنطلق يسعى نظام (ABM) إلى التسيير الجيد للموارد، بحيث يصنف الأنشطة من هذا المنظور إلى أنشطة كفاء وهي الأنشطة التي لا يستهلك أداؤها موارد إضافية مقارنة بالأنشطة التي يؤديها الآخرون، وأنشطة غير كفاء وهي الأنشطة التي تستهلك موارد أكثر مما هو ضروري لإنتاج المخرجات المطلوبة².

من بين الدوافع التي جعلت المؤسسات تقدم على تبني نظام التسيير على أساس الأنشطة ما يلي:

- تنظيم الأنشطة وعلاقتها مع التكاليف الخاصة بالمنتج، مما يمكن من التمييز بين الأنشطة الضرورية و غير الضرورية؛

¹ - إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، مرجع سبق ذكره، ص. 108.

² - سليمان سند السبوع، أثر استخدام تقنيات التكلفة والمحاسبة الإدارية في بناء المزايا التنافسية- حالة الشركات الصناعية الأردنية، مجلة كلية إدارة الأعمال والإقتصاد، جامعة الحسن بن طلال، الأردن، ص. 12.

- العمل على زيادة التركيز على التكاليف الحقيقية وتحسين العمليات الإنتاجية، إذ يقيس نوعية التكلفة وتقييم أداء الأنشطة والموارد؛
- العمل على تحليل الربحية المحققة من المنتجات أو الزبائن، لأنه يهتم بنوعية الزبائن أو المنتجات التي - حقق أعلى عائد ممكن؛
- العمل على أخذ التكلفة المستهدفة بعين الاعتبار عند تصميم الإنتاج من أجل المنافسة على أساس التكاليف¹.

4. منافع وتحديات تطبيق نظام (ABM):

أ - منافع تطبيق نظام (ABM):

يوفر نظام (ABM) عدة مزايا تعتبر كإسهامات جد مهمة في تحسين عملية التسيير نذكر بعضها منها، فيما يتعلق ب:

- قرارات التسعير: إن التوزيع غير الدقيق للأعباء غير المباشرة الذي ينتج عن الأنظمة التقليدية قد يجعل من تكلفة المنتج غير حقيقية، هذا يتسبب في انحرافات في عملية التسعير، ومن هنا تظهر أهمية نظام (ABM) في مجال التسعير، بحيث يعتبر قرار التسعير من أهم القرارات الإدارية، وذلك لتأثيره على إيرادات المؤسسة وربحيتها في الأجلين الطويل والقصير معا، بالإضافة إلى تأثيره على استمرارية المؤسسة في أدائها لأنشطتها ونموها وتطورها. والملاحظ أن قرار التسعير لا يعتمد فقط على اعتبارات التكلفة وإنما قد يتعدى ذلك ليشمل الظروف المحيطة بتسويق المنتج مثل طبيعة المنتجات المنافسة، طبيعة إستراتيجيات المنافسين، تدخلات الحكومة وغيرها من الظروف الناتجة عن المنافسة بين المؤسسات المحلية والعالمية، مما يحفز المؤسسة على العمل على تخفيض السعر، وتحسين نوعية المنتجات، وغير ذلك من الأساليب لتلبية متطلبات الزبائن. لذلك فإن نظام (ABM) الذي يوفر لنا تكاليف منتجات أكثر دقة بالاستناد إلى نظام (ABC)، سيكون وسيلة لتسعير المنتجات بشكل أكثر دقة أيضا.
- قرارات الربحية: يبرز دور نظام (ABM) في مثل هذا النوع من القرارات من خلال تحليل الأنشطة المرتبطة بالعمليات الإنتاجية بشكل أكثر تفصيلا من أنظمة التكاليف التقليدية، كما يبين النظام طريقة ترابط الأنشطة فيما بينها بهدف توليد الأرباح من خلال خريطة استهلاك الموارد، و يساعد هذا النظام أيضا في صنع القرارات

¹ - سليمان حسن البشتاوي، تطبيق المعرفة الجديدة: نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABCM): دراسة تطبيقية في القطاع الصناعي الأردني، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 34، العدد 1، الأردن، 2007، ص.93.

المتعلقة بتأمين الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمؤسسة من خلال اختيار مزيج المنتجات المناسب، وبالتالي تحقيق أهداف الإدارة، والمؤسسة ككل.

● قرارات تصميم المنتجات: إن رغبة المؤسسة في إنتاج منتج معين (سلعة أو خدمة) بمواصفات مقبولة من طرف المستهلكين هو ما يدفعها لإجراء البحوث والدراسات النظرية والميدانية قبل البدء في عملية الإنتاج، إذ القياس الحقيقي المدى نجاح المؤسسة يكمن في مدى ملائمة منتجاتها لرغبات الزبائن مع تحقيقها لأهدافها المرجوة من إنتاج هذا المنتج. وعليه فإن الجهد الإداري ينصب أساسا في كيفية تصميم منتج معين، وتنفيذه بالشكل المناسب، لأن المستهلك يتوقع صفات وخصائص معينة من تصميم المنتج كالجودة، الشكل، اللون، الملمس، الحجم...، لذا فإن قرار تصميم المنتج وتسعيه مرتبطان معا، لأنهما بمثابة البدائل الموضوعية من قبل المستهلك في اختيار المنتجات، من هذا المنطلق تظهر قدرة المؤسسة على تلبية حاجات الزبون بسرعة تنافسية مقارنة بالمؤسسات الأخرى، وذلك عن طريق السرعة والدقة في تحليل طلبات الزبون والسعي لأخذها بعين الاعتبار.

● قرارات تخفيض التكلفة: وذلك عن طريق فهمها بشكل جيد لمختلف التكاليف، وتحليل الأنشطة المتسببة في حدوثها، لأن تنظيم الأنشطة يساهم بشكل فعال في تخفيض التكلفة، وذلك من خلال إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة، بالإضافة إلى تقليل وقت الاستجابة للعميل باستخدام معلومات مستندة على تحليل الأنشطة¹.

ب - الانتقادات الموجهة لنظام (ABM):

- يحتاج نظام الإدارة على أساس الأنشطة إلى زمن طويل لتطبيقه، بحيث يتطلب إعادة هيكلة المؤسسة على أساس الأنشطة، تغيير ثقافة التسيير، وتأهيل العاملين وتدريبهم من أجل ضمان تنفيذ النظام في الوقت المناسب، مما قد يتسبب في ارتفاع تكلفة وضعه مقارنة مع المنفعة المرجوة منه. كما يحتاج هذا النظام إلى المتابعة والتطوير والتحسين باستمرار اليواكب تغيرات بيئة الأعمال؛

- هناك بعض الأنشطة لها قيمة ضمنية غير معبر عنها بقيم مالية، وبالتالي العمل على تحديدها قد يتطلب تكاليف إضافية، كما أن إلغائها قد يتسبب في ضعف تحقيق الإدارة لأهدافها الإستراتيجية².

¹ - إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص. 371-372.

² - سليمان حسن البشتاوي، الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (ABC) & (ABM) نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها، مرجع سبق ذكره، ص. 1877.

المحاضرة رقم (06): الموازنات على أساس الأنشطة¹ (ABB)

تمهيد:

الموازنات التقديرية أداة مهمة في التسيير لأنها تساعد الإدارة على القيام بوظائفها الأساسية من تخطيط، تنظيم، تنسيق ورقابة، وذلك من خلال ترجمة أهداف المؤسسة في شكل خطة كمية ونقدية تتوافق مع السياسة العامة لها، ومن خلال وظيفة الرقابة تتأكد من مدى توافق النتائج المحققة مع ما تم تقديره في شكل موازنات تقديرية أو توقعية. لكن مع تغيير النظرة للمؤسسة من المنظور العمودي لتسلسل الوظائف إلى النظرة العرضية أصبح بناء هذه الموازنات على أساس الأنشطة التي تشكل مسارات المؤسسة بدل الوظائف، وهو ما اصطلح عليه بالموازنات على أساس الأنشطة.

1. تعريف نظام الموازنات (ABB):

يرتكز نظام (ABB) على البعد الاستراتيجي للموازنة التقديرية، بحيث ينطلق من تحديد متطلبات العميل، وتحليل الاستراتيجيات التنافسية والأهداف الإستراتيجية، ليتم بعد ذلك تحديد سعر السلع والخدمات المسموح البيع به في السوق، وكذا الوقت والجودة والتكلفة، ليتم ترجمة هذه الأهداف إلى أهداف على مستوى الأنشطة. لذا فقد عرفها (Anstos) بأنها عملية التخطيط والتحكم في الأنشطة المتوقعة من المنظمة لاشتقاق موازنة فعالة للتكاليف تعني بالعمل المتنبأ به، وتحقيق الأهداف الإستراتيجية المتفق عليها.

الموازنة على أساس الأنشطة هي تقنية لتحسين دقة التقديرات المالية وغير المالية للمنظمة ، تركز على نوع العمل، حجم العمل، وتكلفة العمل المراد القيام به لسنة مالية مقبلة، يتوافق وتوقعات واحتياجات العملاء².

2. مبدأ نظام الموازنات (ABB):

تقوم الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) على تحليل المنتجات والخدمات التي يتم تقديمها لمعرفة ما هي الأنشطة المطلوبة لإنتاج هذه المنتجات والخدمات، ولتحديد المواد المطلوب إدراجها بالموازنة لتأدية هذه الأنشطة .

¹ - Activity Based Budgeting.

² - محمد عبد الله محمود أبو رحمة، مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص.70.

بحيث يرى « Lvy Mc Lemor » أن أسلوب (ABB) يسير وفق منهج معاكس لنظام (ABC) الذي يقوم على مبدأ الربط بين الموارد والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد ثم بع د ذلك الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج أو الخدمة النهائية، في حين أن نظام (ABB) يعمل على تقدير المبيعات من المنتجات والخدمات، ثم بعد ذلك الأنشطة التي تدخل في إيجادها وبالتالي التنبؤ بالموارد التي يتم استخدامها من طرف تلك الأنشطة لذا فإن المؤسسات التي تطبق نظام (ABC) يتيح لها ذلك استخدام نظام (ABB)، وذلك لكون أن النظام (ABB) يعمل بعكس نظام (ABC)، فحسب (Cooper et Kaplan) جاءت الحاجة إلى هذا النظام بناء على التحفظات على النظم التقليدية للموازنات¹.

الموازنة على أساس الأنشطة تتيح البيئة الملائمة للاستفادة من أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في مجال خفض التكاليف كأسلوب (ABM) وأسلوب² (ABC).

3. مراحل إعداد نظام الموازنات (ABB) :

لقد قام كل من (Cooper et Kaplan) بتحديد إجراءات إعداد الموازنة حسب الأنشطة (ABB) في:

- تقدير كمية المبيعات والإنتاج في السنة المالية المقبلة؛
- تنبؤ بالأنشطة التي تحتاج إليها الشركة، والطاقة التشغيلية لكل نشاط؛
- تحديد الموارد اللازمة لتنفيذ هذه الأنشطة (أي ما هي الموارد والكميات التي تساعد على إنجاز الأنشطة المقدر؟)؛
- تخصيص الموارد للأنشطة لنتمكن من تحديد تكلفة كل نشاط من الأنشطة؛
- تخصيص تكاليف الأنشطة للمخرجات ليتسنى لنا المعرفة الكاملة والدقيقة لتكاليف المخرجات ؛
- الاعتماد على كميات المخرجات وأسعارها في فترة الموازنة لتحديد الإيرادات السنوية؛
- بترتيب وتنظيم جانبي المصاريف والإيرادات ينتج عندنا موازنة معدة وفق نظام³ (ABB).

¹ - درويش مصطفى الجخلب، مرجع سبق ذكره، ص.52.

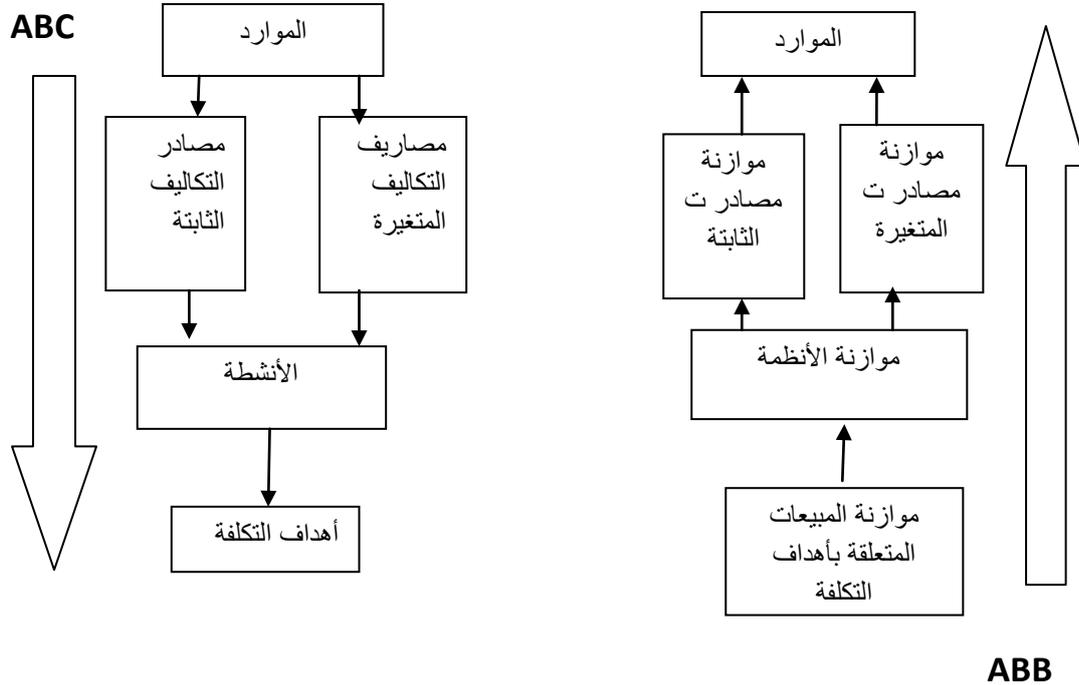
² - محمد عبد الله محمود أبو رحمة، مرجع سبق ذكره، ص. 71-72.

³ - درويش مصطفى الجخلب، المرجع السابق، ص.53.

4. العلاقة بين نظام (ABC) ونظام (ABB):

يسمح نظام (ABC) بتوفير قاعدة البيانات اللازمة لإعداد الموازنة على أساس الأنشطة ، وذلك لتحديد مستوى المبيعات والإنتاج المتوقع والذي يسمح بالتنبؤ بالطلب على الأنشطة ، هذه الأخيرة تمكن من تحديد الطلب الحقيقي على الموارد التي تحتاجها الأنشطة، مما يدل على أن نظام (ABB) يسير وفقاً لمبدأ معاكس لنظام (ABC)، وهو ما يوضحه الشكل الموالي:

الشكل رقم (03): علاقة نظام (ABB) بنظام (ABC).



SOURCE :Horgven sunden stratton and others, *management accounting*, 13th Edition, new jersey, practice HLL-2005, p.315.

5. مزايا وصعوبات تطبيق نظام الموازنات (ABB).

أ - مزايا نظام الموازنات (ABB):

زاد الاهتمام بهذا النظام في الآونة الأخيرة لماله من مزايا نذكر منها :

- الارتكاز على الأنشطة في التحليل مما يحقق مكاسب للمؤسسة في التخطيط السليم والرقابة الجيدة على التكاليف؛
- الاستجابة للمتطلبات العميل، وبالتالي تحليل احتياجاته من الموارد وربطها بالأهداف الإستراتيجية للمؤسسة؛

- كما أن استخدام نظام (ABB) مفيد في :
 - ربط الموازنة بالأهداف الإستراتيجية للشركة؛
 - اشتراك الموظفين في تحضير وإعداد الموازنات من خلال تعريف وتحديد الأنشطة؛
 - يساعد في تحليل التكاليف الثابتة وتحديد الإجراءات الكمية للأنشطة.
- كما له فوائد مالية تتعلق باتخاذ القرارات الاستثمارية فيها يتعلق بتحديد التكلفة بشكل دقيق؛
- يحسن العلاقة مع العملاء من خلال توقع ما يحتاجونه؛
- يجرز بنظام (ABB) من العمل الجماعي ويوفر المعلومات للمنظمة؛
- يساعد نظام (ABB) في عملية التخطيط للعمليات المتسلسلة بشكل صحيح من خلال تحديد التكاليف المباشرة غير المباشرة بدقة، ويعمل على زيادة الكفاءة وتخصيص التكاليف، وحصول على أعلى عائد¹.

ب صعوبات تطبيق نظام الموازنات (ABB):

- تواجه بعض المؤسسات عدد من الصعوبات عند تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة وهذه الصعوبات تتمثل في التالي²:
- "مقاومة التغيير من قبل الموظفين: عند طرح نظام حديث في إعداد الموازنة وبالتالي تجد هنا مقاومة للتغيير من قبل الموظفين؛
 - قلة دعم الإدارة العليا: حيث أن التفكير التقليدي لبعض أعضاء مجالس الإدارة يصعب تغييره، مما يصعب مع توفر الدعم اللازم للنظام الحديث والمتمثل هنا بالموازنة على أساس الأنشطة من قبل مجلس الإدارة العليا للمؤسسة وذلك خوفا من زيادة التكاليف؛
 - قلة المحاسبين المدربين: يحتاج المدخل الحديث للموازنة على أساس الأنشطة عدد من المحاسبين المدربين ذوي خبرة عالية، وفي حال عدم توفر محاسبين مدربين يصعب تطبيق المدخل الحديث للموازنات وقد يؤدي إلى تحديد الأهداف المستقبلية بشكل خاطئ، وبالتالي زيادة التكاليف؛

¹ - محمد عبد الله محمود أبو رحمة، مرجع سبق ذكره، ص. ص. 75-76.

² - إبراهيم سليمان النمس، مدى توفر أسس تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في وزارة الصحة (دراسة ميدانية على المستشفيات الحكومية العاملة في قطاع غزة)، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الأزهر، غزة، 2012-2013، ص. ص. 64-65.

- قلة الخبرة والقدرة على استعمال الأجهزة الالكترونية: عدم توفر موظفين ذوي خبرة في استخدام الأجهزة الالكترونية يحول دون تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة بشكل صحيح ومجدي؛
- صعوبة تحديد وتقدير التكاليف يحول دون تطبيق المدخل الحديث للموازنات، وبالتالي لا بد من تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) الذي يساعد في تحديد التكاليف بشكل دقيق؛
- صعوبة تحليل وتحديد الأنشطة المضيفة للقيمة بدقة: نتيجة تداخل وتنوع المنتجات وكذلك الخدمات، وبالتالي تداخل التكاليف على المنتجات والخدمات، مما يصعب على إدارة المؤسسات المالية تحليل وتحديد الأنشطة المضيفة للقيمة بشكل دقيق".

المحاضرة رقم (07): محاسبة تكاليف الأنشطة الموجهة بالوقت¹ (TDABC)

تمهيد:

نتيجة للانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة، وبهدف التغلب على أوجه القصور التي شابته تطبيق نظام (ABC) تم اقتراح تعديله من طرف (Kaplan et Anderson) خلال سنوات (2004-2007)²، وذلك بالتكامل مع نظام الزمن الأمثل للإنتاج، فظهر نظام تكاليف الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC)، وهو يعتبر نظام أقل تكلفة من نظام (ABC) وسهل التطبيق، وأكثر منطقاً منه لأنه يركز على القدرة الفعلية (التشغيلية) لمختلف الموارد المستهلكة.

1. تعريف نظام التكاليف (TDABC):

ضمن النموذج التقليدي لنظام (ABC) يتم استهلاك مجموع الموارد من طرف الأنشطة انطلاقاً من القدرة العادية لهذه الموارد، وبالتالي فإن الزمن المخصص لكل نشاط غير محدد بشكل صحيح بسبب اختلاف مواصفات المهام المشكلة لهذا النشاط، إلا أن الشيء الجديد الذي أتى به نظام (TDABC) يتمثل في ترجمة هذا الاختلاف بواسطة مساببات الوقت (les inducteurs de temps) وتشكيل معادلات الزمن³. وعليه يمكن القول أن نظام التكاليف (TDABC) هو ذلك النظام الذي يسعى إلى معرفة تكلفة توفير الموارد لكل مهمة أو نشاط من الأنشطة والزمن المستغرق لتنفيذ هذه المهمة أو النشاط. عبر عنه (Kaplan et Anderson) على أنه نظام بسيط وغير مكلف وجد فعال مقارنة بنظام⁴ (ABC).

¹ - **Time-Driven Activity-Based Costing.**

² - Yves De Ronge, Karine CERRADA, op.cit, p.50.

³ -Kaplan. R.S., Cooper. R., *cost and effect: using integrated cost systems to drive profitability and performance*, Harvard Business School Press, Boston, MAy,1998,p. 292.

⁴ - Kaplan. R.S.et Anderson .S. R., TDABC , la méthode ABC pilotée par le temps, Éditions d'Organisation, Paris, 2008, p.20.

كما أنه يساعد في تحديد التغير في التكلفة على أساس القدرة الفعلية لإمداد الموارد بواسطة مسبب تكلفة وحيد يتمثل في زمن القيام بعمليات الإنتاج¹. وينمذج المؤسسة بواسطة الوقت الضروري لتنفيذ الأنشطة.

2. مراحل تطبيق نظام التكاليف (TDABC):

يمكن تلخيص مراحل إعداد نظام (TDABC) في ما يلي:

- تحديد مختلف مجموعات الموارد (groupe de ressources) المستغلة من طرف النشاط؛
- تقدير تكلفة كل مجموعة موارد؛
- تقدير القدرة الفعلية لكل مجموعة موارد اعتمادا على وقت العمل (تحديد الطاقة المتاحة)؛
- حساب التكلفة الوحيدة لكل مجموعة موارد بقسمة التكلفة الإجمالية لمجموعة الموارد على القدرة الفعلية مقيمة بوقت العمل؛
- بالنسبة لكل نشاط، يتم تحديد الزمن المخصص لإنجازه اعتمادا على الموجه الزمني ومواصفات المهام؛
- ضرب التكاليف الوحيدة للموارد في الزمن المستغرق للقيام بالنشاط².

في حين هناك من لخص هذه المراحل في مرحلتين مهمتين هما:

المرحلة الأولى: تحديد القدرة الفعلية للموارد وتكلفة كل منها، كأساس لحساب التكلفة تجنباً للمبالغات في التكلفة نتيجة تحميل الطاقة غير المستغلة؛

المرحلة الثانية: تقدير الزمن اللازم لتأدية كل نشاط، أي أن نظام (TDABC) يعتمد على تقدير الوقت المطلوب لكل مهمة أو عدد من مهمات النشاط الواحد بناء على الخصائص المتعددة للنشاط (مسيبات الوقت)، حيث يتطلب هذا النظام تحديد تكلفة الوحدة من الموارد المتاحة، وتحديد الوقت المطلوب لأداء النشاط من خلال معادلات الوقت³.

¹ - Michel GERVAIS, Yves LEVANT, Charles DUCROCQ, *Le Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC) : un premier bilan à travers une étude de cas longitudinale*, revue *Finance Contrôle Stratégie* – vol. 13, n°1, mars 2010, p.125.

²-Werner Bruggeman, Patricia Everaert, Yves Levant, *La contribution d'une nouvelle méthode a la modélisation des coûts: le Time-Driven ABC Le cas d'une société de négoce*, Comptabilité et Connaissances, France, May 2005,p.p.6-7.

³ - هشام محمد عقل أبو غبن، نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) وأثره على سياسة توزيع الأرباح لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2013، ص.52.

3. مكونات نظام التكاليف (TDABC).

إضافة إلى مكونات نظام التكاليف (ABC) هناك مكونات يتميز بها نظام التكاليف (TDABC) تتمثل في ما يلي:

أ - **مسيبات الوقت (Time Drivers):** تعتبر مسيبات الوقت متغيرات أو خصائص تحدد الوقت المطلوب للقيام بنشاط ما، بحيث يمكن أن يكون مسبب الوقت م مستمر مثل زمن تفريغ شحنات ، مسبب الوقت م منفصل مثل زمن إعداد الطلبات، زمن إعداد الشيكات ، أو مسبب الوقت عبارة عن مؤشرات أو متغيرات وصفية تأخذ شكل النظام الشئائي يرمز لها ب(1/0) مثلا نوع الزبون (قديم/جديد) يأخذ الزبون القدم معامل (0) والزبون الجديد معامل (1) ، طريقة إرسال الطلبات: (بريد عادي/ بريد سريع) يأخذ البريد العادي معامل (0) والبريد السريع معامل (1)...¹.

ب - **معادلات الوقت:**

وفقا لنظام (TDABC) يتم الأخذ بعين الاعتبار الاختلاف في الزمن الضروري للقيام بمختلف عمليات التحويل، بخلاف ما يتم اعتماده حاليا بكون أن الطلبات أو عمليات التحويل تحتاج إلى مقدار من الزمن متجانس أو متساو، بحيث يتم التميز ضمن نظام (TDABC) بين الزمن التقديري الوحدوي لأي عملية تحويل بناء على مواصفات النشاط أو الطلبية².

يتم التعبير عن الوقت اللازم للقيام بالنشاط باستخدام معادلات، وهي عبارة عن تمثيل جبري للتنبؤ بهذا الوقت استنادا لمسيبات الوقت. وبما أن الموارد يتم استهلاكها وفقا لمسيبات الوقت، وكون مسيبات الوقت عبارة عن متغيرات تحدد فترة إنجاز النشاط، فإن المعادلة العامة للزمن تأخذ الصيغة الرياضية الواردة أدناه، بحيث تبين الزمن الضروري لإنجاز المهمة (k) أو النشاط (j) في ظل (n) عدد مسيبات الوقت الممكنة:

$$T_{j,k} = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \dots + \beta_n X_n$$

حيث أن:

$T_{j,k}$: الوقت المطلوب لإنجاز النشاط (j) المتكون من المهام (k)؛

β_0 : مقدار ثابت من الوقت لإنجاز النشاط (j) مستقل عن خصائص المهام (k)؛

β_1 : الوقت المستهلك لوحدة من مسبب الوقت الأول؛

¹ - Werner Bruggeman, Patricia Everaert, Yves Levant, op.cit, p.10.

² - Michel GERVAIS et les autres, op.cit, p.126.

1. X_j : مسبب الوقت الأول للنشاط (j) ؛

2. X_j : مسبب الوقت الثاني للنشاط (j) ؛

3. X_j : مسبب الوقت الثالث للنشاط (j) ؛

X_n : مسبب الوقت (n) للنشاط (j)؛

n: عدد مسببات الوقت التي تحدد الوقت المطلوب لإنجاز النشاط (j).

ويتم حساب تكلفة النشاط كالتالي :

تكلفة النشاط = الوقت المطلوب لإنجاز النشاط × تكلفة كل وحدة من الوقت.

حيث:

الوقت المطلوب للنشاط = الوقت المطلوب لكل مهمة (k) من أحداث النشاط

تكلفة النشاط (j) = $T_{j,k} \times C_i$ حيث:

C_i : تكلفة وحدة من الوقت الخاصة بمجموعة الموارد (i)

ويتم تجميع تكاليف كل الأنشطة للحصول على التكلفة الكلية لهدف التكلفة (زيون، منتوج، خدمة)

التكلفة الكلية لهدف التكلفة = $\sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m \sum_{k=1}^i T_{kj} C_i$

حيث:

n: عدد مجتمعات الموارد، m: عدد الأنشطة، i: عدد أوقات النشاط (j) المستهلكة¹.

4. تقييم نظام التكاليف (TDABC):

قد تؤثر البيئة التي يطبق فيها النظام على كفاءته وفعاليته فتظهر نقائصه بمرور الزمن، على الرغم من الفترة الزمنية القصيرة التي تفصل ظهور نظام (TDABC) عن نشأة نظام (ABC)، إلا أنه سرعان ما وجهت له مجموعة من الانتقادات.

أ - منافع نظام (TDABC):

من خلال العرض المتقدم لمبادئ نظام (TDABC) وأهميته يمكن الإشارة إلى بعض مزاياه كما يلي:

- ضمن نظام (ABC) يوجد عدد من الأحداث المختلفة لتنفيذ عملية التحويل معناه يوجد عدد كبير من

الأنشطة، لكن وفقاً لنظام (TDABC) يتم تجميع أو دمج هذه الأحداث (المهام أو العمليات) المختلفة في

¹ - هيثم محمد عقل أبو غبن، مرجع سبق ذكره، ص. 55.

- معادلة زمن واحدة، وبالتالي يتم تخفيض عدد الأنشطة. كما أن معادلة الزمن تأخذ بعين الاعتبار الاختلافات في موجّهات الزمن (مثلاً: الزمن المستغرق لتسجيل زبون جديد قد تختلف تكلفته من حالة لأخرى، فإذا ما تم الحصول على بياناته عن طريق الهاتف لن تكون التكلفة مساوية لحالة الحصول عن بياناته عن طريق موظف تجاري)؛
- عدد مجموعات الموارد قليل مقارنة بالأنشطة، هذا ما يجعل عملية وضع النظام حيز التطبيق سهلة ويقلل من أخطاء القياس؛
- يُمكن هذا النظام من إجراء المقارنة بين الطاقة المستغلة والطاقة المتاحة وتحديد تكلفة البطالة (تكلفة عدم استغلال الجزء المتبقي من الطاقة المتاحة) ¹ (le coût de la sous-activités)؛
- استناداً لمعادلات الزمن يمكن تحديث النموذج الرياضي لنظام (TDABC) بسهولة، إضافة نشاط جديد مثلاً أو إضافة متغيرات مفسرة للزمن المستغل... هذا لا يطرح أي إشكالية في تعديل النظام، ولا يحتاج إلى إعادة إجراء المقابلات مع الموظفين من أجل قياس زمن تنفيذ النشاط وإنما يتم ذلك بناء على معايير الزمن المحددة مسبقاً وإدخال هذه المفردات في معادلة الزمن، فقط يجب ضمان أن هذه المعايير الزمنية متطابقة مع الواقع العملي ويتم تحيينها بانتظام بسبب أثير تغيرات أسعار الموارد وكفاءة النشاط ².

ب - الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف (TDABC):

- يرى (Gervais) أن نظام (TDABC) لا يعتبر الحل الأمثل في تخصيص التكاليف غير المباشرة، وذلك للأسباب التالية:
- مشكل تكلفة الطاقة غير المستغلة لا يعتبر من إضافة نظام (TDABC) وإنما تمت الإشارة إليه في الكثير من نظريات التكاليف السابقة، وما هو معمول به اليوم أن تكاليف الطاقة العاطلة (غير المستغلة) لا تؤخذ بعين الاعتبار أثناء حساب تكاليف الإنتاج من أجل إعداد التقارير المالية بكثير من الدول التي تطبق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS)؛
- صعوبة قياس وقت تنفيذ النشاط خصوصاً الأنشطة الخدمية بسبب تغير وعدم ثبات زمن تنفيذ أنشطة الخدمات، وبالتالي قد تحدث أخطاء في قياس تكاليف هذه الأنشطة وفقاً لنظام (TDABC) ³.

¹ - Michel GERVAIS et les autres, op.cit, p.p.126-127.

² - مثنى فالح بدر الزبيدي، أهمية استخدام مدخل احتساب التكاليف على أساس الأنشطة باعتماد الوقت (TDABC) في المشروعات الصغيرة (دراسة تطبيقية)، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة الخامسة والثلاثون، العدد 92، جامعة الموصل، العراق، 2012، ص.111.

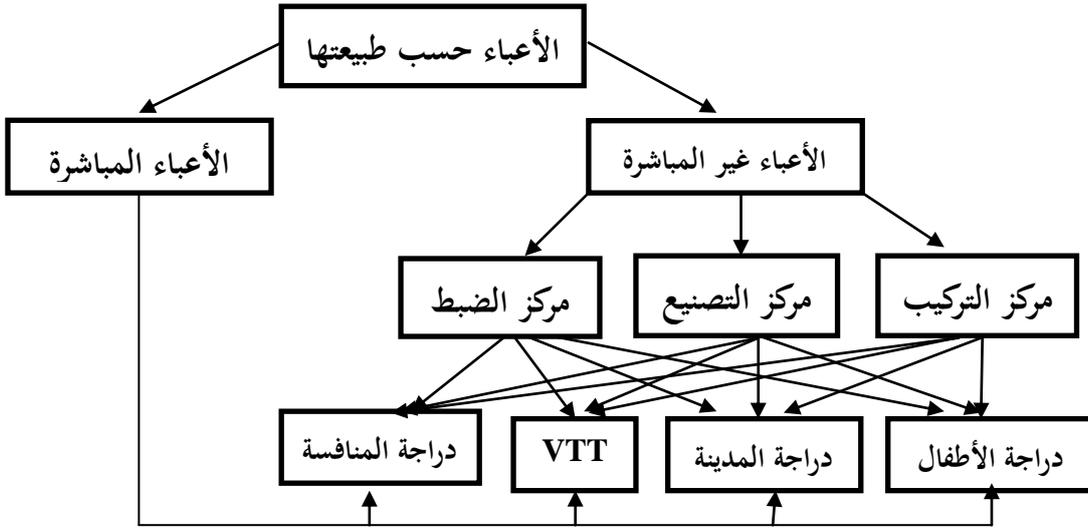
³ - هيثم محمد عقل أبو غبن، مرجع سبق ذكره، ص.57.

المحاضرة رقم (08): مثال عن محاسبة تكاليف الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC).

مؤسسة تقوم بإنتاج أربع أنواع من الدرجات (دراجة المنافسة- دراجة الأطفال- دراجة المدينة و VTT) مستخدمة في ذلك ثلاث أنواع من الموارد (مادة أولية وعناصر للتركيب، يد عاملة وآلات).

في إطار نمذجة المؤسسة وفقا لنظام التكاليف (TDABC) تم تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل توافق الهيكل التنظيمي لها: مركز التصنيع، مركز التركيب ومركز الضبط كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (04): تحميل الأعباء لمختلف أنواع الدرجات.



Source : Yves De Ronge, Karine CERRADA, op.cit, p.50.

- علما أنه تم إنتاج 10 حصص من كل منتج، حيث بلغت عدد الوحدات المنتجة: 100 وحدة من الدراجات المنافسة، 500 وحدة من نوع VTT و 1400 وحدة من دراجة المدينة، و 1000 وحدة من نوع دراجة الأطفال.

- إليك البيانات المتعلقة بزمن التشغيل (وقت العمل) الخاصة بشهر أبريل (200N):

دراجة الأطفال	دراجة المدينة	VTT	دراجة المنافسة	
480	480	480	480	زمن ضبط حصة وحدة بالدقيقة
32	34	50	100	زمن تصنيع منتج واحد بالدقيقة
10	12	24	40	زمن تركيب منتج واحد بالدقيقة

- من أجل تطبيق نظام التكاليف (TDABC) إليك المعلومات التالية:

- قسم الضبط يحتاج إلى 3 عمال يشتغلون على الدوام كامل الوقت، في حين يحتاج قسم التصنيع إلى 16 عامل، وقسم التركيب إلى 6 عمال. بحيث في المتوسط كل عامل يشتغل 20 يوم في الشهر، و 7 ساعات يوميا بشكل رسمي، أما القدرة التشغيلية الفعلية الحقيقية في اليوم هي 6 ساعات (capacité pratique).

1 - أحسب الطاقة التشغيلية الحقيقية شهريا لكل مركز؟

- القدرة التشغيلية الحقيقية الشهرية لمركز الضبط هي: 3 عمال × 20 يوم × 6 ساعات = 360 ساعة أو 21600 دقيقة؛

- أما بالنسبة لمركز التصنيع فهي: 16 عامل × 20 يوم × 6 ساعات = 1920 ساعة أو 115200 دقيقة؛

- في حين الطاقة التشغيلية الحقيقية لمركز التركيب: 6 × 20 × 6 = 720 ساعة أي 43200 دقيقة.

• علما أن التكلفة الإجمالية لمركز الضبط بلغت 5800 دج، ومركز التصنيع 50000 دج، ومركز التركيب 18000 دج .

2 - أحسب تكلفة الدقيقة الواحدة لكل نشاط؟

- تكلفة الدقيقة الواحدة في مركز الضبط هي: $21600/5800 = 0.26852$ دج/ دقيقة؛

- أما تكلفة الدقيقة الواحدة بمركز التصنيع: $115200/50.000 = 0.434$ دج/ دقيقة؛

- في حين تكلفة الدقيقة الواحدة بمركز التركيب هي: $43200/18.000 = 0.4167$ دج/ دقيقة.

3- إذا علمت أن التكاليف المباشرة لكل نوع من الدرجات معطى كما يلي: دراجة المنافسة 5000 دج، دراجة

VTT 30000 دج، دراجة المدينة 56000 دج، ودراجة الأطفال 35000 دج. أحسب سعر التكلفة

والتكلفة الوحيدة لكل نوع من الدرجات؟

- حساب الأعباء غير المباشرة لكل نشاط:

• الأعباء غير المباشرة لنشاط الضبط:

إذا قام مركز الضبط بتنفيذ نوع واحد من أنواع الضبط تكون معادلة زمن ضبط الدرجات = زمن الضبط × تكلفة

دقيقة الضبط، وبالتالي إذا كان ضبط أجهزة التصنيع وتركيب نوع من المنتجات يستغرق 480 دقيقة فان تكلفة

الضبط لإنتاج حصة واحدة من المنتجات سوف تأخذ: $0.26852 \times 480 =$ دج، وعليه فقد تم ضبط

10 حصص من كل نوع، وبالتالي أعباء نشاط الضبط = $128.8896 \times 10 = 1288.896$ دج

أما بالنسبة لأعباء نشاط التصنيع ونشاط التركيب فإنها ترتبط بالوحدات وليس بالحصص، وبالتالي تختلف من نوع

الدراجات لآخر.

• الأعباء غير المباشرة لنشاط التصنيع:

$$\text{دراجة المنافسة} = 0.43 \times 100 \times 100 = 4340 \text{ دج}$$

$$\text{VTT} = 0.434 \times 50 \times 500 = 10850 \text{ دج}$$

$$\text{دراجة المدينة} = 0.434 \times 34 \times 1400 = 20658.40 \text{ دج}$$

$$\text{دراجة الأطفال:} = 0.434 \times 32 \times 1000 = 13888 \text{ دج}$$

• الأعباء غير المباشرة لنشاط التجميع:

$$\text{دراجة المنافسة:} = 0.4167 \times 40 \times 100 = 1666.8 \text{ دج}$$

$$\text{VTT:} = 0.4167 \times 24 \times 500 = 5000.4 \text{ دج}$$

$$\text{دراجة المدينة:} = 0.4167 \times 12 \times 1400 = 7000.56 \text{ دج}$$

$$\text{دراجة الأطفال:} = 0.4167 \times 10 \times 1000 = 4167 \text{ دج}$$

- جدول حساب التكاليف وفقا لطريقة (TDABC):

الأعباء المباشرة	دراجة المنافسة	VTT	دراجة المدينة	دراجة الأطفال
5000	4340	10850	20658	35.000
1288.89	1288.89	1288.89	1288.89	1288.89
1666.8	4340	10850	20658	13888
5000.4	1666.8	5000.4	7000.56	4167
7295.69	7295.69	17139.29	28947.85	19343.89
12295.69	12295.69	47139.29	84947.85	54343.89
122.96	122.96	94.28	60.68	54.34

نلاحظ أن أسعار التكاليف المحسوبة وفقا لطريقة (TDABC) قريبة نوعا ما من تلك المحسوبة وفقا لطريقة

(ABC). وذلك نتيجة تأثير اختلاف الزمن المستغرق لتنفيذ الأنشطة، في حين هي تختلف اختلافا بينا مقارنة

بأسعار التكاليف المحسوبة وفقا لطريقة الأقسام المتجانسة وذلك راجع لتأثير تكاليف الأنشطة مقارنة بالوحدات،

والزمن المستغرق في تنفيذ النشاط مقارنة بالزمن المستغرق في إنتاج وحدة منتجة.

المحاضرة رقم (09): محاسبة التكاليف على أساس المواصفات¹ (ABCII)

تمهيد:

زيادة عرض المنتجات أدى إلى توسيع قاعدة البدائل المتاحة أمام المستهلك، هذا التوجه الذي ساد في بيئة الأعمال خلال الحقبة الأخيرة من الزمن تسبب في قصور الطرق التقليدية لإدارة التكلفة عن مسايرة الفكر التسويقي الحديث، حيث أصبح المستهلك هو الذي يتحكم في طبيعة المنتج وصفاته، وأهم السمات التي تشبع رغباته. وبالتالي النظرة لقيمة المنتج التي تنشأ داخل المؤسسة أصبحت غير كافية، لأن قيمة المنتج تتحدد وفقا لنظرة المستهلك وتقييمه لمواصفاته من حيث المنفعة والتصميم وتلبية الاحتياجات.

هذا ما استدعى القيام بدراسات السوق من أجل الوقوف على خصائص المنتج والمواصفات التي يطلبها العملاء، وتحليل قيمته ووظائفه، ومن ثم قيادة السوق لنظام التكاليف، هذا المنهج أطلق عليه إسم " محاسبة التكاليف على أساس المواصفات"، وهي عبارة عن تطوير لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

1. مفهوم نظام التكاليف (ABCII):

يرجع الفضل في تطوير نظام التكاليف على أساس المواصفات إلى الأعمال التي قام بها (Brimson) خلال سنة (1998م) والأعمال المشتركة بين (Brimson et Antos) سنة (1999م) إلا أن إنشار هذا النظام في الأوساط الأكاديمية والعلمية ظل مغيبا حتى وقت لاحق².

يتم تحديد سعر تكلفة المنتج أو الخدمة وفقا لنظام محاسبة التكاليف على أساس المواصفات اعتمادا على المواصفات الرئيسية (الدائمة) للمنتج، فمن الناحية التطبيقية لا يتم حساب التكاليف اعتمادا على الأنشطة فحسب كما هو سائد في نظام (ABC)، وإنما يتم الأخذ بعين الاعتبار مواصفات المنتج أو الخدمة.

فحسب (Gervais) يربط نظام محاسبة التكاليف على أساس المواصفات بين تحليل القيمة المستخدمة في تسيير الإنتاج وحساب التكاليف اعتمادا على العمليات والأنشطة¹. وهو عبارة عن إقتراح لتكملة نقائص نظام (ABC).

¹ -Attributes Based Costing (ABCII).

² -Grégory WEGMANN, pilotage des coûts et des performances : une lecture critique des informations en contrôle de gestion, édition EMS, paris, France, 2006, p.p.68-69.

يمكن إعتبار نظام (ABCII) مرحلة متقدمة وتطورا لنظام (ABC) لأنه إضافة إلى تحسين فعالية الأداء وتحقيق كفاءة إستخدام الموارد، يسعى إلى تعظيم قيمة المنتج من منظور المستهلك، وذلك من خلال تحقيق متطلباته².
 مما سبق تبرز الأهمية الإستراتيجية لنظام حساب التكاليف على أساس المواصفات، لأنه يهتم بسمات المنتج ووظائفه ويحاول الربط بين توفير توقعات المستهلكين في ظل الموارد المتاحة لدى المؤسسة والتوجهات الإستراتيجية والتنافسية لها.

2. مراحل حساب التكاليف وفقا لنظام (ABCII):

تمر عملية حساب التكاليف وفق النظام القائم على مواصفات أهداف التكلفة (منتج/خدمة) ب:

أ - **تحديد مواصفات المنتج:** بحيث يتم تحديد السمات المهمة التي يطلبها المستهلك في المنتج مثل الخصائص التي يطلبها الشاب في ثوب معين طويل أم قصير، ناعم أم خشن...، سواء كانت هذه المواصفات إستعمالية أو جمالية.

ب - **تحديد الأنشطة المتكررة (الرئيسية):** يتم تحديد الأنشطة المتكررة والتي ترتبط بهذه الصفات للمنتج، كل صفة أو ميزة لها علاقة بعملية إنتاج معينة والتي ترتبط بدورها بمجموعة الأنشطة.

ت - **تحديد التكلفة المتوسطة للأنشطة:** يجب حساب التكلفة المتوسطة لمختلف الأنشطة التي تسمح بإيجاد منتج معين، مختلف التكاليف المتوسطة يتم حسابها بناء على التكاليف التاريخية لسنوات سابقة (مبدأ التكلفة المعيارية).

ث - **تفسير أسباب التغير في التكاليف:** هذه المرحلة جد مهمة حيث نبحث خلال مسار الإنتاج ما هي الأسباب المفسرة للتغير في التكاليف؟ لذا إقترح (Brimson) الأسباب التالية:

1) **أسباب خارجية (les causes exogènes):** هذه الأسباب تتميز بكونها خارج إطار مسؤولية مسير عمليات الإنتاج، وبالتالي هي غير خاضعة لرقابته. هذا ما يجعل من هذه الطريقة تأخذ بعين الإعتبار التغيرات (التقلبات) في التكاليف بالإعتماد على تكاليف الأنشطة مهما كانت طبيعتها سواء سلبية أم إيجابية.

¹ - Gervais. M., contrôle de gestion, 7^{ème} édition, Economica, paris, France, 2000, p.246.

² - عبد الرحمن عاطف عبد المجيد، مدخل تحليل المواصفات لتطوير نظم إدارة التكلفة ودعم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال المصرية، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة أسيوط، مصر، العدد 34، 2003، ص.107.

2) أسباب مرتبطة بعدم كفاءة التشغيل (les causes liées à des dysfonctionnements): هذه

الأسباب داخلية يمكن إعتبارها أنها تحت مسؤولية وتصرف مسير عمليات الإنتاج، وقد ينتج عنها زيادة في التكاليف بسبب عدم فعالية التشغيل (عدم كفاية التشغيل)، فعملية القيادة إعتقادا على مخرجات هذه الطريقة تجعل من مسؤولية المسير تتمحور حول حذف أو على الأقل تخفيض الأسباب المفضية إلى زيادة التكاليف (surcoûts).

3) أسباب تتعلق بخصوصية المنتج (les causes liées aux spécificités du produits): هناك

بعض النماذج من المنتجات تتميز بالخصوصية مما تتسبب في ظهور تكاليف إضافية (فرط في التكاليف) (surcoût)، فمثلا إنتاج منتج أكثر جمالية أو جاذبية مقارنة بغيره يتطلب مرحلة إضافية للمعالجة. الفائدة من هذه الطريقة تتمثل في محاولة قياس مختلف التكاليف الإضافية التي تتسبب في وجودها نماذج الإنتاج الخصوصية بهدف توفير المواصفات المطلوبة من طرف المستهلك.

ج - حساب تكاليف (المنتج/ الخدمة) اعتمادا على طريقة المعدلات: حاول(Brimson) تحويل مختلف

تكاليف الأنشطة في شكل معدلات، فبدل استعمال موجهاً التكاليف المعروفة في طريقة (ABC) إقتراح معدلات للزمن (الوقت) كتلك المشار إليها في طريقة (TDABC) من أجل معرفة مدى تأثير مواصفات المنتج على إستهلاك الموارد.

التمييز بين أنواع المسببات المشار إليه آنفا يساعد على معرفة النسبة التي تتغير بها التكاليف أثناء تأثرها بعمليات وأنشطة الإنتاج تبعا للتغير في مواصفات المنتج¹.

3. تقييم نظام التكاليف (ABCII):**أ - مزايا تطبيق نظام التكاليف (ABCII):**

تبرز أهمية هذا المدخل من نظم التكاليف كتطوير لنظام محاسبة الأنشطة (ABC) من خلال النقاط التالية:

- يساهم في تحقيق الدقة في تخطيط تكاليف المنتج، وذلك من خلال تحديد مستويات إنجاز كل صفة من مواصفات المنتج، ومن تم إمكانية تحديد تكلفة جميع المواصفات عند كل مستوى من الإنجاز؛

¹ - Grégory WEGMANN, pilotage des coûts et des performances: une lecture critique des informations en contrôle de gestion, op.cit, p.p.70-72.

- يتوافق هذا المدخل من الإنتاج مع طلب العملاء وبالتالي إمكانية اختزال جزء لا بأس به من تكاليف التخزين؛
- يسترشد هذا النظام بمفهوم سلسلة القيمة مما ساعد على تجنب العديد من الأنشطة التي لا تضيف القيمة؛
- يأخذ هذا النظام بعين الاعتبار رغبات الزبائن وحاجاتهم أثناء القيام بالعملية الإنتاجية، وبالتالي يتوافق وتوجهات التسويق الحديثة¹؛
- من خلال هذا النظام تظهر العلاقة السببية بين تكلفة المنتج والموارد المستهلكة فعليا بواسطة الأنشطة؛
- يحدد الطاقات غير المستغلة مما يسهل على المؤسسة القرارات المناسبة لتجاوز نقاط الاختناق في الإنتاج؛
- اعتمادا على هذا النظام يمكن تسعير المنتجات على أساس مواصفات المنتج؛
- يتجاوز الانتقادات والنقائص الموجهة لنظام (ABC) و²(ABM).

ب - الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف (ABCII):

- كبقية نظم التكاليف لم يخلوا هذا النظام من النقائص والانتقادات لعل من بينها:
- باعتبار نظام التكاليف على أساس المواصفات يعتمد على مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة فإنه تعرض لنفس الانتقادات الموجهة لهذا الأخير؛
- التركيز على المواصفات بدل الأنشطة قد يتسبب في عدم تحقيق الرقابة على العديد من التكاليف الإضافية التي لا تظهر من خلال الأنشطة المتعلقة بالمواصفات الرئيسية للمنتج³.

¹ - صباح فوزي صالح، مرجع سبق ذكره، ص.49.

² - صالح محمد الرحمان المحمود، تطوير مدخل قياس التكاليف على أساس المواصفات بهدف الاستغلال الأمثل للطاقة المتاحة (مع دراسة تطبيقية)، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل، المملكة العربية السعودية، المجلد الثامن، العدد الثاني، 2007، ص.188.

³ - صالح سمير أبو الفتوح، إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي لدعم القدرة التنافسية للصادرات المصرية في ظل التكتلات الاقتصادية - منظومة مقترحة-، المؤتمر العلمي السنوي الثاني عشر، التصدير إستراتيجية قومية، مصر، 1996، ص.ص.81-84.

المحاضرة رقم (10): محاسبة استهلاك الموارد¹ (RCA)

تمهيد:

يمكن اعتبار نظام محاسبة تكاليف استهلاك الموارد وجها من أوجه التطور والتدارك لنقائص نظام (ABC)، والذي يركز على كيفية استهلاك الموارد من خلال زيادة عدد مجتمعات الموارد، وهو ما يسمح بتتبع تكاليف الموارد وتحميلها لمواضيع التكلفة بشكل أفضل مما كانت عليه في نظام (ABC) القائم على الأنشطة.

كما يتوافق منطق (RCA) مع نظام تخطيط موارد المؤسسة² (ERP) مما يؤدي إلى تحديد دقيق في التكاليف من خلال زيادة عدد مراكز التكاليف، وبالتالي زيادة إمكانية التحميل المباشر للتكاليف إلى مواضيع التكلفة (خدمات، منتجات، زبائن...) ³ عن طريق العلاقة (سبب-نتيجة).

يساهم نظام محاسبة استهلاك الموارد في الفهم الجيد لكيفية استهلاك الموارد، ويؤدي إلى الإدارة الجيدة للأصول المحدودة، بحيث يجمع بين أفضل سمات نظام (ABC) وأنظمة التكاليف الألمانية⁴ (GPK).

فمن بين الأسباب التي أدت بالخبراء إلى التفكير في نظام يتلاقى أوجه القصور التي تعترض نظام محاسبة الأنشطة (ABC)، كون هذا الأخير يتميز بالتركيز على الأنشطة باعتبارها حلقة وصل بين الموارد ومواضيع التكلفة ويغفل الاهتمام بالموارد، على الرغم من أن معظم نظريات التكاليف تسعى إلى قياس ومعرفة الحجم المستهلك من الموارد بهدف التحكم فيها. كما أن استخدام مورد واحد للتعبير عن عدة مجتمعات نشاط يؤثر سلبا على النتائج المنتظرة من نظام محاسبة الأنشطة، وبالتالي على القرارات المتخذة في ضوء البيانات الناتجة عنه. هذا ما أدى إلى التفكير في تعديل نظام (ABC) واقتراح نظام (RCA) كبديل له.

1. لمحة تاريخية عن نظام التكاليف (RCA):

ظهر نظام استهلاك الموارد خلال سنة (2002م) كمدخل لتطوير نظم التكاليف السائدة بالولايات المتحدة الأمريكية وعدة دول أوروبية، بحيث يركز أساسا هذا المدخل على فلسفة نظام التكاليف الألماني⁵ (GPK)

1 - *Resource Consumption Accounting*.

2 - *Enterprise resource planning*.

3- BLOCHER Stont and GARY Cokins, *cost management: strategic emphasis*, fifth edition, mc grow- hill companies, 2010, p.152.

4 - stenzel joe and catherine stenzel, *from cost to performance management: blueprint for organizational development*, 2003, p.183.

5 - *Grenzplankostenrechnung (GPK) is a German costing methodology*.

ودمجها بمبادئ محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) من أجل توفير معلومات تمتاز بالدقة بهدف تعظيم قيمة المؤسسة¹.

كما لا يفوتنا هنا التنويه إلى أن محاسبة التكاليف الألمانية هي أكثر تقدماً من محاسبة التكاليف بالولايات المتحدة الأمريكية، وهو ما أدى إلى الاهتمام المتزايد بها من طرف الخبراء بمجال إدارة التكاليف، وتوسع انتشارها بالدول الأخرى الناطقة بالألمانية، وسويسرا والنمسا².

يعتبر مدخل نظام التكاليف الألماني (GPK) من أدق النظم في تخصيص الأعباء غير المباشرة، وذلك بسبب تميزها ببعض المواصفات الدقيقة منها:

- تحديد مقياس معين لكل مركز تكلفة بهدف قياس مخرجاته، يتصف بالقياس الكمي ويظهر العلاقة الخطية بين مخرجات المركز ومجمعات تكلفة الموارد؛
- يتم تحديد التكاليف غير المباشرة على أساس العديد من مراكز التكلفة بحيث يتم التمييز بين التكاليف الثابتة أي المستقرة عموماً خلال الفترة، والتميزة بالتغير نسبياً خلال نفس الفترة؛
- تحميل تكاليف المراكز الداعمة لتكاليف المراكز الرئيسية مع الحفاظ على التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة؛
- تحليل الموارد المستهلكة بكل مركز تكلفة؛
- تحديد وقياس الطاقة غير المستغلة³.

كما تتميز محاسبة التكاليف الألمانية (GPK) بموجهات الموارد الكمية، بحيث كل الموارد يتم تخصيصها لمركز التكاليف من أجل القياس الدقيق لتكلفة مخرجات هذا المركز. في المحاسبة الألمانية يتم الاعتماد على العلاقة الكمية لموجهات التكلفة بخلاف لما هو سائد في الطريقة الأمريكية⁴ (ABC).

تم التطبيق الفعلي لنظام محاسبة استهلاك الموارد بالعديد من المؤسسات الأمريكية، والألمانية والبرازيلية، وفي عام (2008م) أنشئ له معهد سمي ب "معهد محاسبة استهلاك الموارد" ليكون بمثابة المرجعية في تقييم ممارسات تطبيق

¹ - White .L., *Resource consumption accounting : manager-focused management accounting*, the journal of corporate accounting and finance, vol.20,no.4,2009, p.63.

² - krumwiede. R. kip, *An exploratory study or the factors affecting the implementation success of German cost accounting methods*, vol.20, no.2, p.15.

³ - Lawrence. P., GRASSO. DBA., *are ABC and RCA accounting systems compatible with lean management-* management accounting quarterly, fall.2005, vol.7, no.01, p.16.

⁴ - Paul. A. Sharman, *Bring on German cost accounting*, strategic finance, December 2003, p.p.30-32.

نظام محاسبة استهلاك الموارد، والتدريب والتأهيل ومنح الشهادات المهنية، كما اعتبره الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) سنة (2009م) من أفضل النظم لإدارة التكلفة¹.

2. تعريف نظام التكاليف (RCA):

لكون النظام حديث النشأة فقد قدمت له العديد من التعاريف منها ما يعتمد على فلسفته ومبادئه، ومنها ما يركز على الأهداف المرجوة منه، لكن لا بأس بالتذكير ببعضها:

- يعرف (Cooper) نظام محاسبة استهلاك الموارد على أنه: " ذلك النظام الذي يركز على تكاليف الموارد بدل الأنشطة، مما يجعل منه أكثر دقة في توزيع التكاليف غير المباشرة، كما أنه يفرق بين امتلاك المورد واستعماله، وبالتالي إمكانية حساب الطاقة غير المستغلة"³؛
- كما يعرفه (الكومي) على أنه: "أداة محاسبية لإدارة التكلفة يهدف إلى توفير معلومات ملائمة عن كيفية الاستغلال الكفء للموارد المتاحة، وتوظيف الطاقة غير المستغلة (العاطلة)، بما يساهم في زيادة الإنتاجية وتخفيض تكلفة المنتج وزيادة أرباح المؤسسة وتعزيز مركزها التنافسي"⁴؛
- وعرف كل من (Webber and Clinton) نظام محاسبة استهلاك الموارد على أنه: " الجيل الجديد من نظم إدارة التكلفة يجمع بين نظامين عالميين، هما نظام التكاليف الألماني ونظام التكاليف على أساس الأنشطة"⁵.
- أكد (Anton Van Der Merwe) عن أهمية نظام محاسبة استهلاك الموارد بقوله: "إن نظام محاسبة استهلاك الموارد هو منهج من المحاسبة الإدارية الجدد متفوق، والذي يوفر فوائد لا يمكن تحقيقها من خلال المحاسبة الإدارية التقليدية بالولايات المتحدة الأمريكية"¹.

¹ - *International Federation of Accountants.*

² - وليد محمد أحمد علي، أثر التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام تخطيط موارد المشروع في دعم إدارة التكلفة "دراسة ميدانية"، مجلة المعهد العالي للإدارة والحاسب الآلي، 2013، ص.262.

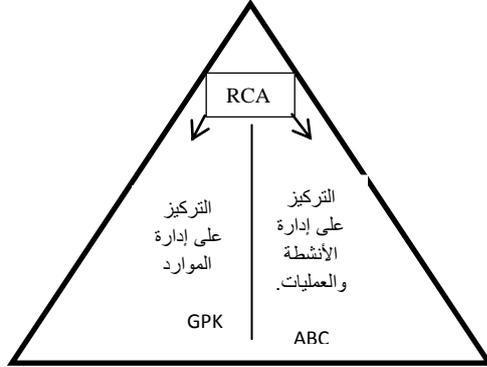
³ - Grosso. L., *barriers to lean accounting cost management*, vol.20, nov.02.p.15.

⁴ - الكومي أمجد محمد، إطار مقترح لتحقيق التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظرية القيود لأغراض إدارة التكلفة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، عين شمس، مصر، العدد الأول، ص.182.

⁵ - وليد محمد أحمد علي، مرجع سبق ذكره، ص.263.

يمكن من خلال الدمج بين فلسفة النظامين (ABC) و (GPK) تشكيل الإطار التصوري لنظام (RCA)، هذا ما يوضحه الشكل الموالي:

الشكل رقم (05): فلسفة محاسبة استهلاك الموارد.



المصدر: محمد أحمد شاهين، دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، ص. 239.

يتبين من الشكل أعلاه أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يركز على بعدين مهمين هما:

- **البعد الأول: التركيز على الأنشطة**، أي يتم البحث عن الدقة في تخصيص التكلفة بالاعتماد على تحليل وإدارة العمليات وهو منظور مستمد من نظام محاسبة الأنشطة (ABC)؛
- **البعد الثاني: التركيز على الطاقة**، بحيث يتم البحث عن الدقة في تخصيص التكاليف اعتماداً على تحليل طاقة الموارد وإدارتها، وذلك من خلال الكشف عن الموارد العاطلة والمستغلة، وكذا التمييز بين التكاليف الثابتة والتناسبية مع استهلاك الموارد، وهو منظور مستمد من نظام محاسبة التكاليف الألمانية² (GPK).

من خلال التعاريف السالفة الذكر يمكن القول أن نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) هو مرحلة متطورة من نظام محاسبة الأنشطة (ABC)، يشمل عملية الدمج بين مبادئ هذا الأخير ونظام محاسبة التكاليف الألمانية (GPK)، يهدف إلى الدقة في قياس التكاليف بالاعتماد على مبدأ السببية في تخصيص الموارد المستهلكة لأغراض التكلفة، وتحديد الطاقة غير المستهلكة والطاقة المستغلة فعلياً، كما أنه يتميز بمبدأ جد مهم ألا وهو التمييز بين امتلاك المورد واستهلاكه.

1- Anton Van Der Merwe, *Resource Consumption Accounting (RCA)*, ALTAVIA consulting, LLC, USA, p.p.01-02.

² - وليد محمد أحمد علي، مرجع سبق ذكره، ص. 267.

3. مبادئ نظام التكاليف (RCA):

يركز نظام محاسبة استهلاك الموارد على قاعدة جد مهمة مفادها أن الموارد هي السبب الرئيسي لوجود التكلفة وليس الأنشطة كما هو سائد في فكر نظام محاسبة تكاليف الأنشطة، بحيث يجب معرفة خصائص هذه الموارد وتجميعها في مجموعات متجانسة تسمى مجتمعات الموارد، لذا فإن هذا النظام يقوم على المبادئ الرئيسية التالية:

أ - مبدأ النظرة الشاملة للموارد (comprehensive resources view):

وفقا لهذا المبدأ يهتم نظام محاسبة استهلاك الموارد بالعلاقة السببية بين الموارد والأنشطة، والأنشطة وأهداف التكلفة، والعلاقة التبادلية بين الموارد ذاتها.

يساهم هذا المبدأ في فهم طبيعة الموارد وكيفية استهلاكها، وتحديد الطاقة المستغلة، والإفصاح عن الطاقة العاطلة من أجل استبعاد تحميلها لأهداف التكلفة، بحيث يتم الاعتماد في ذلك على المخرجات الكمية أكثر من الاعتماد على القيم¹.

ب - مبدأ طبيعة التكلفة² (nature of costs):

بناء على هذا المبدأ يميز نظام محاسبة استهلاك الموارد بين نوعين من التكاليف، تكاليف ذات طبيعة أولية وتكاليف ذات طبيعة ثانوية:

- تكاليف ذات طبيعة أولية (primary costs): تعبر عن الطبيعة الأصلية للتكلفة ما إذا كانت ثابتة أم متغيرة عند حدوثها تبعا لنمط استهلاك الموارد؛

- تكاليف ذات طبيعة ثانوية (secondary costs): وتعني احتمال التغير النسبي في التكاليف عند نقطة الاستهلاك، بحيث الموارد المتاحة لدى المؤسسة ممكن أن تستهلك بطريقة ثابتة أو بطريقة تناسبية³.

1- Ahmed.S., Moosa.A.M., *Application of resource consumption accounting in an educational institute*, Pakistan Business Review, 2011, p.p. 761-762.

2- Clinton. D. and David Keys. E., *Resources consumption accounting: the next generation of cost management systems*, focus magazine, no.05, 2001, p.05.

3- Lawrence. P., GRASSO. DBA, op.cit., p.16.

ت- مبدأ الاعتماد على النموذج الكمي (quantity based model view):

يعتمد نظام محاسبة استهلاك الموارد على وحدات قياس قابلة للقياس الكمي لمجمعات الموارد، أي في شكل وحدات كمية مما يسهل الفهم لكيفية استهلاك الموارد، ويعبر بشكل دقيق عن العلاقة السببية بين الموارد والتكلفة على أساس كمية الموارد المستهلكة¹.

4. مراحل حساب التكاليف وفقا لنظام (RCA):

بعد تعرضنا للمفاهيم والمبادئ التي يركز عليها هذا النظام يمكننا إظهار أهم المراحل التي تمر بها عملية حساب تكلفة مواضيع التكلفة (منتوج، خدمة، زبون، طلبية...):

- تجميع عناصر التكاليف وإعادة توزيعها في شكل "مجمعات تكلفة موارد" حسب تجانسها، مثل: "مجمع موارد-أفراد"، "مجمع موارد-آلات"، "مجمع موارد-خدمات"...؛
- تحديد وحدة قياس للمخرجات المتوقعة من الموارد، بحيث يتم بناء على هذه الوحدة معرفة الحجم المستخدم من طاقة هذا المورد، وحجم الطاقة العاطلة؛
- توزيع تكاليف مجمع الموارد باستخدام "مسبب تكلفة الموارد" على الأنشطة بناء على حجم استهلاك النشاط من مجموع الموارد، بحيث يُمكن ذلك من حساب تكاليف كل نشاط من تكاليف هذا المورد. فمثلا تستخدم ساعات اليد عمل كمقياس لمخرجات "مجمع تكلفة الموارد-الأفراد" بحيث يكون مسبب تكلفة الموارد الخاص بهذا المجمع هو تكلفة ساعات اليد العاملة، ويتم في هذه الخطوة تحميل النشاط بمقدار ما استهلكه من طاقة المورد واستبعاد الجزء غير المستخدم من هذه الطاقة؛
- بعد معرفة الحجم الفعلي المستهلك من الموارد يتم؛ اعتمادا على العلاقة (سبب-نتيجة)؛ الربط بين إنتاجية النشاط وتكاليف الموارد المستهلكة؛
- تحميل تكاليف الأنشطة لهدف التكلفة (منتجات، خدمات، طلبيات...) عن طريق مسببات العمليات (الأنشطة)².

¹ - Anton Van Der Merwe and David Keys. E., *Gaining effective organizational control with (RCA)*, strategic finance, vol.83, No.11, may, 2002,p.04.

² - محمد أحمد شاهين، مرجع سبق ذكره، ص.ص. 250-252.

5. تقييم نظام التكاليف (RCA):

حاول نظام محاسبة استهلاك الموارد تدارك العديد من الانتقادات الموجهة للنظم التقليدية وتغطية بعض النقائص التي تشوب نظام محاسبة الأنشطة، وذلك من خلال الدمج بين مبادئ هذا الأخير ومبادئ محاسبة التكاليف الألمانية، فوفر الكثير من المنافع في التسيير واتخاذ القرارات خاصة الإستراتيجية منها، إلا أنه لم يسلم هو الآخر من الانتقادات، هذا ما سنحاول إبرازه من خلال ما يلي:

أ- مزايا تطبيق نظام التكاليف (RCA):

- يساهم في فهم علاقات السببية بين الموارد المستهلكة وأهداف التكلفة، ويخصص بشكل دقيق وفعال التكاليف من خلال معرفة أنماط الاستهلاك؛
- يساعد في عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرار، وقياس الأداء وتصحيح الانحرافات من خلال المعرفة الدقيقة لسلوك التكاليف واستهلاك الموارد؛
- يعزز القدرة على فهم العلاقات المتبادلة بين الموارد؛
- يسهل معرفة حجم الطاقة المستغلة والطاقة غير المستغلة من الموارد المتاحة، وبالتالي عدم تحميل أهداف التكلفة بتكاليف موارد لم تستفيد منها؛
- اعتمادا على هذا النظام يمكن إعداد الموازنة المرنة على أساس الموارد؛
- يسمح بالتحديد الدقيق لمعدلات تحميل التكاليف؛
- يساعد هذا النظام على حل مشاكل الاختناق في الإنتاج من خلال الاستفادة من العلاقات التبادلية بين الموارد وقدرة النموذج على إدارة الطاقة العاطلة وتوجيهها لخلق القيمة؛
- توفير قاعدة بيانات لاتخاذ القرارات في الأجل القصير من خلال تجزئة التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة تناسبية، وفي الأجل الطويل من خلال معرفة حجم استهلاك طاقة الموارد المتاحة؛
- تحديد طريقة استهلاك الموارد بشكل صحيح.

ب- صعوبات تطبيق نظام التكاليف (RCA):

هناك بعض الصعوبات التي تقف كعائد أمام تطبيق نظام (RCA) ميدانيا لعل من أبرزها ارتفاع تكلفة تطبيقه لكونه حديث النشأة يحتاج إلى الكثير الوقت لفهمه وتطبيقه وتدريب الأفراد على استعماله، لأنه لم يلقى رواجاً كبيراً كما هو حال النظم الأمريكية لإدارة التكلفة، كما يتطلب وضع نظام محاسبة الموارد المستهلكة تطبيق نظام تخطيط موارد المؤسسة (ERP) حتى يكون هناك تكامل وتضافر في توفير المعلومات، لأن هذا النظام يركز كثيراً على مخرجات نظام (ERP)، هذا ما أدى بالكثير من المؤسسات إلى عدم تطبيقه ميدانيا في الوقت الحالي¹.

1- محمد عمر محمد الدنف، تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات باستخدام محاسبة استهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد (دراسة تطبيقية)، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة، جامعة طنطا، مصر، 2013، ص.ص. 100-104.

المحاضرة رقم (11): التكلفة المستهدفة¹ (TC).

تمهيد:

يمكن اعتبار نظام التكاليف المستهدفة من أهم أساليب التسيير التقديري لتكاليف المنتج انطلاقاً من مرحلة تصميمه، لأن قرارات نمذجة المنتج هي التي تتحكم في تكلفته النهائية في المستقبل عن طريق دراسات تطوير المنتج.

تحليل سلسلة القيمة تعتبر التقنية الأساسية لتقريب التكلفة المتوقعة من التكلفة المستهدفة، لأن تحليل سلسلة القيمة يترجم احتياجات العميل من المنتجات من خلال منافعه المحتملة ووظائفه التي تستجيب لمتطلبات العميل وتنال رضاه².

1. تعريف نظام التكلفة المستهدفة:

كان أول ظهور لأسلوب التكلفة المستهدفة بصناعة السيارات من طرف شركة (TOYOTA) اليابانية سنة 1965م³، ثم تطورت وعرفت إقبالا كبيرا من طرف المؤسسات الأوروبية والأمريكية خلال سنوات الثمانينيات⁴، حيث كان الهدف منه أن يصبح بديلا عن الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف، بحيث استحوذ على قدر كبير من الشهرة والاهتمام، ويرى مؤيدو هذا الأسلوب أنه يتمتع بالعديد من الخصائص التي تميزه عن الأساليب التقليدية والأساليب المستحدثة للمحاسبة التسيير، لأنه يركز على الإدارة الفعالة للتكاليف الكلية. تعتمد إدارة التكلفة المستهدفة على التعاون المستمر بين المحاسبين والقائمين على مجموعة من الوظائف المتخصصة مثل المهندسين، وخصوصا مهندسو الإنتاج، ورجال التسويق، وبصورة خاصة رجال المبيعات، بحيث تتضافر جهودهم جميعا لتحديد وتحقيق التكلفة المستهدفة.

1 - Target Cost.

2 - Langlois L. et les autres, contrôle de gestion, Foucher, Paris, 2008, p.102.

3 - François Meyssonier, le TARGET COSTING un état de l'art, ESM/IAE de Metz, 22^{eme} congrès de l'AFC, France, 2001, p.02.

4 - درحون هلال، مرجع سبق ذكره، ص 264.

ويرى (Cooper et chew) أن أهم عناصر القوة في أسلوب إدارة التكلفة المستهدفة يتمثل في تأثيره على عملية تصميم المنتجات حتى تتمكن المؤسسة من مواجهة تحديات السوق. مما يدل على أن التركيز على السوق يمثل الرابطة الأساسية بين إدارة التكلفة المستهدفة ومفهوم محاسبة التسيير الإستراتيجية¹.

وعليه تعرف التكلفة المستهدفة بأنها " أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم، ومن ثم فإن هذه الأداة تحاول تخفيض التكلفة عند مرحلة التصميم، لسرعة وكبير حجم الفوروات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل التالية لها، وذلك مع الحفاظ على جودة المنتج والقدرات الوظيفية له، ودرجة الثقة فيه لدى العملاء².

وبما أن ظهور مدخل التكلفة المستهدفة كان لأول مرة باليابان فإنه من المناسب عرض تعريف جمعية المحاسبين اليابانيين للتكلفة المستهدفة، حيث يعرفونها بأنها: "عبارة عن عملية لإدارة الأرباح بصفة عامة، وذلك عن طريق تحديد مستويات جودة المنتج، وسعره، وشروط توزيعه، وغير ذلك من الأهداف المتعلقة بالمنتج والتي تمكن المؤسسة من تحقيق إستراتيجيتها للربح، على أن يتم تحقيق تلك المستويات المذكورة في مراحل التخطيط للمنتج وكذلك تطويره للمستوى الذي يقابل تطلعات واحتياجات العملاء"³.

2. مبادئ نظام التكلفة المستهدفة:

بصفة عامة يمكن القول أن مدخل التكلفة المستهدفة هو نظام لإدارة التكلفة يؤدي إلى تحديد التكلفة المسموح الإنتاج بها، بحيث يمكن معها تحقيق العائد المطلوب بطريقة منافسة، وهو يقوم على ستة مبادئ أساسية يمكن ذكرها كما يلي⁴:

¹ - محمد حسن محمد عبد العظيم، مرجع سبق ذكره، ص 18 - 19.

² - شوقي فوده، إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر، العدد الأول، المجلد 44، مارس 2007، ص. 209.

³ - صفاء عبد الدايم، نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، الأردن، العدد الثالث، 2001، ص. 470.

⁴ - نضال محمد رضا الخلف، إنعام محسن حسن زوليف، التسعير باستخدام التكلفة المستهدفة: دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية الأردني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 21، العدد 1، 2008، ص. 175-176.

- **المبدأ الأول: السعر يحدد التكلفة :** أي قيادة سعر البيع لنظام التكاليف ، بحيث يقوم نظام التكلفة المستهدفة بتحديد التكلفة من خلال طرح هامش الربح المطلوب تحقيقه من السعر التنافسي للمنتج في السوق.

عادة ما يخضع السعر لظروف المنافسة في السوق، وشروط العرض والطلب وغيرها من العوامل المتحركة في السوق. أما الربح المستهدف فيتم تحديده من خلال المتطلبات المالية للمؤسسة، وظروف قطاع النشاط الذي تعمل المؤسسة في نطاقه.

يستنتج من ذلك أن العناصر المتحركة في تحديد الحد الأقصى للتكلفة تقع خارج نطاق المؤسسة في ظل نظام التكلفة المستهدفة، وذلك على عكس النظام التقليدي الذي يعتمد على عناصر الإنتاج التي تقع داخل حدودها.

- **المبدأ الثاني: التركيز على العملاء :** يتم ترشيح نظم التكلفة المستهدفة وتوجيهها بواسطة السوق ، ويمثل صوت العميل أحد العوامل الهامة التي تؤخذ بعين الاعتبار، ولا يجب إهمالها خلال كافة مراحل العملية الإنتاجية، بغية توفير كافة متطلبات العميل من حيث الجودة، والتكلفة ووقت تقديم المنتج للسوق. ومن الضروري أيضا التعرف على ما تقدمه المؤسسات المنافسة، والتوقع من هذه المؤسسات في المستقبل.
- **المبدأ الثالث: التركيز على التصميم :** يستند نظام التكلفة المستهدفة إلى أن عمليات تصميم المنتج وتصميم عمليات إنتاجه تمثل عنصرا أساسيا في إدارة التكلفة، وبناء على ذلك يتم التركيز على مرحلة التصميم من أجل الاستبعاد المسبق لبعض العناصر التي تزيد من حجم التكاليف ، والتي قد تستنفد الكثير من الوقت والجهد إذا لم يتم التخلص منها مبكرا ، ويرجع ذلك إلى أن الاكتشاف المتأخر لهذه العناصر والانحرافات غير مرغوب فيها في فترات متأخرة من دورة حياة المنتج قد ينتج عنه تكاليف وخسائر عالية يصعب التحكم فيها مستقبلا.

- **المبدأ الرابع: استخدام فرق العمل :** يعتمد نظام التكلفة المستهدفة على استخدام فرق العمل في عملية الإنتاج والتشغيل، ويتكون فريق العمل من أعضاء ذوي خبرات وتخصصات ووظائف مختلفة، فيتكون فريق العمل من مهندس تصميم ومهندسي تصنيع، وممثل عن كل من وظائف الإنتاج، والمبيعات، والتسويق، والمشتريات، والمحاسبة، وخدمات ما بعد البيع . ويعتبر هذا الفريق المتعدد الوظائف والاختصاصات مسؤول عن كافة الجوانب المتعلقة بالمنتج، ابتداء من كونه فكرة إلى المراحل المختلفة للتصميم والإنتاج والاستهلاك، أو إعادة الاستخدام إن أمكن، أي أنه بمعنى آخر مسؤؤل عن كافة مراحل دورة حياة المنتج بمعناها الواسع .

- **المبدأ الخامس: الاعتماد على دورة الحياة:** يعتمد نظام التكلفة المستهدفة على دراسة كافة عناصر التكاليف المتعلقة بامتلاك المنتج خلال كافة مراحل دورة حياته. وذلك بدءاً بسعر الشراء، وتكاليف التشغيل والإنتاج، وتكاليف الصيانة والإصلاح، بالإضافة إلى تكاليف التخلص من المنتج في نهاية دورة حياته، بهدف تقليل تكاليف عبر كل دورة حياة المنتج.
- **المبدأ السادس: الاستناد إلى مفهوم سلسلة القيمة:** يعتمد نظام التكلفة المستهدفة على إشراك ممثلين لكافة حلقات سلسلة القيمة مثل الموردين والوكلاء والموزعين والقائمين على خدمات ما بعد البيع، ويهدف ذلك إلى بث مفاهيم وجهود خفض التكلفة خلال كافة حلقات سلسلة القيمة من خلال تنمية روح التعاون والتفاهم بين كل أعضاء المؤسسات المرتبطة بالمنتج من موردين، ومنتجين، وعملاء، ووكلاء، ومقدمي خدمات...، ويعتمد نظام التكلفة المستهدفة على مفهوم المدى الطويل، وعلاقات المنافع المتبادلة في المدى الطويل بين الموردين وكل الأعضاء الممثلين لكافة حلقات سلسلة القيمة.

3. مراحل تحديد التكلفة المستهدفة:

- تبدأ عملية التخطيط للتكلفة المستهدفة من خلال البحث السوقي لمستوى جودة المنتج التي يمكن أن تجذب العملاء المتوقعين، والسعر المتوقع الذي يمكن للمنتج في ظلّه أن يكون أكثر جاذبية للعملاء وهذا السعر عادة ما يعكس ظروف السوق ليست الحالية وإنما المستقبلية ويمكن التعرف على هذه العملية من خلال الخطوات التالية:
- أ **تحديد سعر البيع المستهدف:** وهو سعر بيع الوحدة من المنتج الجديد الذي يتحدد على أساس تحليل السوق ويستخدم كأساس في تحديد التكلفة المستهدفة¹.
- وينبغي أن يكون هذا السعر يمكن المنافسة به في السوق، وهناك العديد من العوامل التي تؤثر على سعر البيع المستهدف، مثل خصائص المنتج، خصائص العملاء المتوقعين وتفضيلاتهم، السوق المستهدف، دورة حياة المنتج، وأسعار السلع المنافسة واستراتيجيات المنافسين، والأهداف الإستراتيجية للمؤسسة بالنسبة للمنتج.
- ب **وضع هامش الربح المستهدف:** وهو الهامش الذي يجب أن تحققه المؤسسة من المنتج لتحقيق أهداف الربح طويل الأجل، وهذا الهامش يحدد بناء على عوامل كثيرة مثل: الربح المتوقع، النتائج التاريخية، تحليل المنافسة. وينبغي أن يكون هامش الربح واقعي وكافي لتعويض تكاليف دورة حياة المنتج، وفي كثير من الأحيان يتحدد

¹ - أحمد زامل، نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الأول،

هامش الربح المستهدف على أساس معدل العائد المستهدف على الأصول، أو معدل العائد المستهدف على المبيعات، ومهما يكن الأمر فينبغي مراعاة واقعية وكفاية هامش الربح المستهدف¹.

ت تحديد التكلفة المستهدفة: يقصد بها أقصى تكلفة يمكن تحملها لإنتاج المنتج، والتي تتحدد بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف، ويمكن التعبير عن التكلفة المسموح بها بالمعادلة التالية :

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{هامش الربح المستهدف}^2$$

ونلاحظ أنه طبقاً لمدخل التكلفة المستهدفة فإننا نبدأ بتحديد سعر البيع للوصول إلى التكلفة، على عكس النظم التقليدية حيث نبدأ بالتكلفة للوصول إلى سعر البيع.

4. تقييم نظام التكلفة المستهدفة:

أ - مزايا نظام التكلفة المستهدفة: يكتسي هذا النظام أهمية بالغة مما جعل العديد من المؤسسات يسعى إلى تطبيقه في الآونة الأخيرة، إذ من أبرز مزاياه:

- "يعمل نظام التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها، أي أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها مما يزيد من أهميته خاصة في ضوء قصر دورة حياة المنتجات؛
- نظام التكلفة المستهدفة يساعد على تحقيق الكثير من الوفورات التكاليف عن طريق إدارة تشكيلة أنشطة سلسلة القيمة الخاصة بالمؤسسة وعلاقتها بأنشطة الموردين والعملاء، بحيث يتم إنتاج المنتج بأفضل توليفه ممكنه من الأنشطة؛

- لا يقتصر دور المحاسب الإداري في ظل نظام التكلفة المستهدفة على مجرد قياس أنشطة الأعمال والتقرير عنها وإنما يمتد ليشترك مع فرق العمل في مبادرات تصميم وتطوير وتنفيذ المنتجات؛

- يعمل نظام التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق، بحيث لا يمكن تبني هذا النظام إلا من خلال تعاون مجموعات من الأفراد من مختلف الإدارات والمستويات التنظيمية³

ب - صعوبات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة: بالرغم من المزايا التي يوفرها هذا النظام إلا أنه تعثرى المؤسسات التي تسعى إلى تطبيقه العديد من الصعوبات من بينها:

¹ - صفاء عبد الدايم، مرجع سبق ذكره، ص. 447.

² - شوقي فوده، مرجع سبق ذكره، ص. 222-223.

³ - طارق تيسير النابلسي، إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات مادة حلقة بحث في المحاسبة في قسم المحاسبة والعلوم المالية والمصرفية، قسم المحاسبة والعلوم المالية والمصرفية، جامعة الحسين بن طلال، 2008 \ 2009، ص.ص. 10-11.

- "تتمثل أهم نقطة ضعف لنظام التكلفة المستهدفة في فرضه لضغط كبير على العمال، حيث أن بلوغ التكلفة المستهدفة مع تقليص الجدول الزمني من الصعوبة بمكان؛
- صعوبة التحديد الفعلي للتكلفة المستهدفة، إذ أنه من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتوج معين، والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة؛
- صعوبة التحكم في الفرضيات التي يربني عليها نظام التكلفة المستهدفة، والتي تتضمن المنافسين المستقبليين؛ حيث يمكن أن تواجه المؤسسة منافسين جدد في المستقبل يصب معرفتهم إضافة إلى المنافسين الحاليين، والتطورات التكنولوجية المستقبلية فمن الصعوبة التنبؤ بها، التي ستكون في المستقبل، بالإضافة لاختيارات ورغبات العملاء المستقبلية التي يجب التنبؤ بها هي كذلك. وبالتالي يصبح نظام التكلفة المستهدفة قائم على فرضيات وليس على قياسات دقيقة، وإنما هي عبارة عن أفضل تقدير في ظل هذه الفرضيات التي تقوم عليها"¹.

¹ - راضية عطوي، مرجع سبق ذكره، ص.ص. 60-61.

المحاضرة رقم (12): مثال عن نظام التكلفة المستهدفة.

تمرين 01:

تستهدف مؤسسة إنتاج وتسويق طابعة جديدة بعدما قامت بدراسة السوق، اتبعت المؤسسة إستراتيجية تجارية تمثلت في تخفيض أسعار البيع من أجل مواجهة المنافسة وزيادة حجم المبيعات، يود المديرون معرفة متوسط التكلفة المستهدفة للفترة، بحيث تمثلت التقديرات التجارية والمالية للسنوات الموالية كمايلي:

السنوات	1	2	3	4	المجموع
سعر البيع (دج)	1000	900	800	700	
عدد الوحدات	5000	6000	7000	9000	27000
رقم الأعمال	5000000	5400000	5600000	6300000	22300000
معدل هامش الربح	%25	%22	%20	%16	
هامش الربح بالقيمة	1250000	1188000	1120000	1008000	4566000

المطلوب:

- ما هو متوسط هامش الربح الوحدوي للطابعة؟
- ما هو متوسط معدل هامش الربح بالنسبة لرقم الأعمال؟
- ما هو متوسط سعر بيع الطابعة؟
- ما هو متوسط التكلفة المستهدفة للطابعة؟
- تأكد من صحة النتائج وعلق عليها؟

تمرين 02:

مؤسسة متخصصة في إنتاج وبيع الهواتف الذكية (Tphone)، قامت بدراسة السوق للفترة (D) من أجل تحديد سعر بيع مقبول من طرف الزبائن، فتحصلت على التوقعات التالية:

- رقم الأعمال التقديري: 2500 مليون دينار جزائري.
- عدد الوحدات المباعة: 10 مليون وحدة.
- الهامش المستهدف الإجمالي: 375 مليون دج.
- أ- إستخرج التكلفة المستهدفة للوحدة والإجمالية؟

من خلال تحليل وظائف الهاتف قامت المؤسسة بتحديد الأهمية النسبية لكل وظيفة في تكوين القيمة المنتظرة من طرف الزبائن، وذلك من خلال إستبيان يحدد فيه الزبائن طلبهم على هذه الوظائف اعتمادا على سلم تنقيط (من 01 إلى 20 نقطة) كما هو في الجدول التالي:

الوظائف	النقطة
الوظيفة F ₁	15
الوظيفة F ₂	18
الوظيفة F ₃	16
الوظيفة F ₄	9

ب حدد الأهمية النسبية لكل وظيفة من وظائف الهاتف، ثم إستخرج التكلفة المستهدفة لكل وظيفة ؟
حل التمرين 01:

$$1 \text{ متوسط هامش الربح} = \text{مجموع الهوامش} \div \text{عدد الوحدات}$$

$$27000/4566000 =$$

$$= 169.10 \text{ دج}$$

$$2 - \text{معدل متوسط الهامش الربح} = \text{مجموع الهوامش} \div \text{رقم الأعمال}$$

$$22300000 / 4566000 =$$

$$= 20.47\%$$

$$3 \text{ متوسط سعر بيع الطابعة} = \text{رقم الأعمال} \div \text{عدد الوحدات}$$

$$27000 \div 22300000 =$$

$$= 825.92 \text{ دج}$$

$$4 \text{ التكلفة المستهدفة للطابعة} = \text{متوسط سعر بيع الطابعة} - \text{متوسط هامش الربح}$$

$$169.10 - 825.92 =$$

$$= 656.82 \text{ دج}$$

5 للتأكد من صحة النتائج:

$$\text{متوسط هامش الربح} = \text{سعر البيع} \times \text{معدل متوسط هامش الربح}$$

$$= 20.47\% \times 825.92 =$$

$$= 169.10 \text{ دج}$$

6 التعليق:

- من خلال جدول المعطيات نلاحظ أن للمؤسسة مردودية مرتفعة بالسنتين الأوليتين المتعلقة بتقديم المنتج بالسوق (période de lancement du produit) ثم بعد ذلك تتناقص المردودية؛
- تخفيض سعر البيع له النتائج التالية:
 - ارتفاع الكمية المباعة من الطابعات؛
 - ارتفاع رقم الأعمال؛
 - انخفاض هامش الربح؛
- يفضل إعادة عرض منتج جديد ابتداء من السنة الثالثة.

حل التمرين 02:

1 - استخراج التكلفة المستهدفة الإجمالية والحدوية:

• سعر البيع المستهدف للوحدة = رقم الأعمال ÷ عدد الوحدات

$$= 2500 \text{ م.دج} \div 10 \text{ م.دج}$$

$$= 250 \text{ م.دج}$$

• هامش الربح المستهدف للوحدة = الهامش المستهدف الإجمالي ÷ عدد الوحدات

$$= 375 \text{ م.دج} \div 10 \text{ م.دج}$$

$$= 37.5 \text{ م.دج}$$

• التكلفة المستهدفة للوحدة = 250 م.دج - 37.5 م.دج

$$= 212.5 \text{ م.دج}$$

• التكلفة المستهدفة الإجمالية = التكلفة المستهدفة للوحدة × عدد الوحدات

$$= 212.5 \text{ م.دج} \times 10 \text{ م.دج}$$

$$= 2125 \text{ م.دج}$$

2 - تحديد الأهمية النسبية والتكلفة المستهدفة لكل وظيفة:

الوظائف	النقطة	الأهمية النسبية	التكلفة المستهدفة لكل وظيفة
الوظيفة F ₁	18	58/18 = 31.04 %	212.5 × 31.04 % = 65.96 دج
الوظيفة F ₂	16	58/16 = 27.58 %	212.5 × 27.58 % = 58.60 دج
الوظيفة F ₃	15	58/15 = 25.86 %	212.5 × 25.86 % = 54.96 دج
الوظيفة F ₄	09	58/9 = 15.52 %	212.5 × 15.52 % = 32.98 دج
المجموع	58	100 %	212.5 دج

المحاضرة رقم (13): التحسين المستمر (Kaizen)

تمهيد:

إن التحسين المستمر يتحقق بتحسين تدريجي ومستمر للعمليات من خلال إضافة قيمة لنشاط معين في ضوء متطلبات العملاء بوضع المعايير أو المعدلات المطلوب تنفيذها، ومتابعة تحقيق هذا التطوير ونتائجه. وكذلك بتحديد مجالات التحسين الممكنة واقتراح أخرى ملائمة، وقياس نتائج تطبيقها ثم تقسيمها في ضوء المعايير والمعدلات المحددة، أي بمعنى التحسين دون توقف للوصول إلى الهدف و المحافظة عليه وهذا ما يدور حوله مفهوم حلقة التسيير. بحيث يركز نظام التحسين المستمر على إشراك العمال في مختلف المستويات، وليحقق النتائج المرجوة منه لا بد من الاستعانة ببعض الأساليب المساعدة كالتكلفة المستهدفة، إعادة الهندسة (Reengineering)، وكذا إدارة الجودة الشاملة TQM كأساليب حديثة تساعد كلها في التحكم في التكاليف وتخفيضها بشكل فعال وبأسلوب مستمر. ومن تم يمكن القول بأن التحسين المستمر هو تكملة منطقية للتكلفة المستهدفة، وهما في نفس الوقت مكملتنا لمقاربات تسييرية أخرى، خصوصا أسلوب محاسبة التكلفة على أساس الأنشطة.

1- مفهوم تكلفة التحسين المستمر

كان أول تطبيق لمفهوم التحسين المستمر في إحدى المؤسسات اليابانية سنة 1946 م كطريقة لتخفيض وإدارة التكلفة، وهو من أهم الأساليب التي ساعدت الإدارة على تحقيق أهدافها في هذا المجال، فاليابانيون يعتبر أن المؤسسة تعمل دائما بكل ما لديها من قدرات للوصول إلى أفضل المستويات من الأداء، ولذلك فإن التحسين المستمر في فلسفتهم يعني التقدم المستمر والمنافسة في الأسواق لا سيما العالمية منها¹.

يركز نظام الكايزن على الجودة، والتكلفة، والتسليم، حيث ستؤدي الجودة المتميزة إلى التكلفة الأقل، لأن تحسين الجودة يعني التقليل من الفاقد والأعطال، ويعني التسليم إيصال السلع أو الخدمات إلى المستهلكين في الوقت المحدد².

¹ - نصيف جاسم محمد الجبوري، تكامل نظرية القيود والتحسين المستمر (كايزن) وانعكاسه على تخفيض التكلفة وتعظيم الإنجاز، مجلة الكويت للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة واسط، العدد 19، 2015، ص.08.

² - ماهر محسن مرهج، ورقة عمل تحت عنوان "التحسين المستمر" تم تقديمها ضمن ورشة العمل بعنوان إدارة الجودة الشاملة كمدخل للتنمية الإدارية، كلية الاقتصاد-جامعة تشرين تاريخ 08-07-2014، ص.09

التحسين المستمر هو عملية متواصلة من أجل تخفيض تكاليف المنتج وتحسين جودته للوصول إلى ما هو مستهدف من أجل استمرارية المؤسسة وبقائها في المنافسة وتحقيق رضا الزبون¹.

تكلفة التحسين المستمر يمكن أن تترجم على أنها تقدير التحسين المستمر وتعليق تكلفة التحسين المستمر على المنتج الموجود حالياً تحت التصنيع، تسبقه زنياً التكلفة المستهدفة والتي تشمل البحث عن التكلفة المستهدفة للمنتج قبل وصوله إلى السوق، و بالجمع بين هذين المفهومين تتكون تكلفة دورة حياة المنتج.²

2- أهداف تكلفة التحسين المستمر:

على الرغم من أن أسلوب التحسين المستمر يعتبر وسيلة لتحسن نوعية المنتجات من خلال إجراء التعديلات على عمليات الإنتاج، وتصاميم المنتجات، إلا أنه يمكن أن يستخدم في نطاق أوسع من أجل تحقيق الأهداف الإستراتيجية و ذلك عن طريق:

- تحديد العمليات والأنشطة المطلوب تحسينها.

- متابعة تحسين النوعية، تخفيض التكلفة، ووقت تقديم المنتج للسوق؛

- تحديد الكيفية التي يمكن إنجازها بها التحسينات.

- ما الذي يكون عملياً ملائماً للتغيير³.

كما أن نظام التحسين المستمر هو أسلوب لتخفيض التكاليف من خلال عمليات ومراحل تصنيع

المنتجات، ويتم ذلك بتطوير وتحسين أساليب أداء العمليات والأنشطة عن طريق توفير نظام للتحفيز، و إجراء تفويض المهام. ففكرة التحسين المستمر تتعلق بمسؤولية كل عامل في الوحدة بدءاً من الإدارة إلى الفنيين، و مختلف العمال في كل الأنشطة.

ولتحقيق استمرارية تخفيض التكاليف باستخدام مفهوم التحسين المستمر يستلزم أن تكون الأهداف محددة

في الميزانيات التي تنجز انطلاقاً من الأهداف المخططة على المدى الطويل، وتمثل هذه الميزانيات في ميزانية

المبيعات و مصاريف التوزيع والإنتاج، ميزانية المشتريات (قطع، مواد أولية، ولوازم)، مشاريع تخفيض التكاليف

¹ - حنان صبيحت عبد الله وآخرون، تخفيض التكاليف باستخدام تقني التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر في شركة الصناعات الخفيفة، مجلة كلية التراث الجامعية، العدد 24، ص. 263.

² - حراز الأخضر، تنمية الإبداع لخدمة التحسين المستمر، رسالة تخرج لنيل شهادة الدكتوراة في العلوم الإقتصادية، تخصص مالية دولية، جامعة تلمسان، ص. 109.

³ - إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص ص، 373-379.

المتغيرة للتصنيع، ميزانية مصاريف المستخدمين، ميزانية الإهلاكات والاستثمارات، ميزانية المصاريف الثابتة والمصاريف العامة¹.

كما توضع أهداف تكلفة التحسين المستمر عادة بالقيام بالمقارنة المرجعية أو قياس جودة المنتجات أو الخدمات أو الأنشطة الخاصة بالمؤسسة مقابل أفضل مستويات الأداء الموجودة في المؤسسات المنافسة، حيث تتحقق هذه الأهداف بالتخفيض المستمر والمتواصل للأنشطة والتكاليف التي لا تضيف قيمة، وإزالة الضياع وإجراء تحسينات في الوقت ودورة التصنيع، فضلا عن أن اقتراحات التحسين وجهود التحسين المستمر لجميع العاملين التي تؤخذ بجدية وتطبق عندما تكون ملائمة و تؤدي إلى استمرارية كفاءة و فاعلية عمليات الإنتاج.²

3- خطوات التحسين المستمر³:

تتمثل خطوات تقنية التحسين المستمر بصفة عامة فيما يلي:

- 1.3. **خطط (plan):** وهي نقطة البداية في تحديد المشكلة اذ يتم جمع المعلومات عن العملية المراد اجراء التحسينات عليها، وعلى ضوء هذه المعلومات تحلل أسباب المشكلات وتوضع خطة لإدخال التحسينات؛
 - 2.3. **اعمل (Do):** بعد وضع الخطة يقوم فؤيق العمل بتنفيذ الخطة التي تم الإتفاق عليها وقياس التحسينات بالعملية والمنتج؛
 - 3.3. **تأكد (check):** بحيث النشاط الرئيسي في هذه الخطوة هو تدقيق نتائج التحسين وهل الأهداف التي وضعت سابقا في الخطوة الأولى نفذت أم لا، ويتم رفع تقارير وتوثيق العملية؛
 - 4.3. **نفذ (Act):** في حالة الخطوة الثالثة كانت التقارير ايجابية يتم تعميم ذلك على الأنشطة ويتم الإستمرار في العملية، وفي حالة التقارير فيها ملاحظات يتم معالجتها ومن ثم يتم الإستمرار بالعمل.
- أما عن خطوات تحديد تكلفة التحسين المستمر فتتم عن طريق وضع مجموعة من أهداف تخفيض التكلفة كل شهر، وتحديد الفجوات الموجودة بين التكاليف المستهدفة والحالية لغرض حذفها. وتنفذ أنشطة التحسين المستمر طوال دورة الاستغلال بغرض الوصول إلى تكلفة التحسين المستمر المستهدفة، وتحليل الانحرافات بين التكاليف المستهدفة والحالية، والقيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة عندما لا تحقق أهداف تخفيض التكلفة⁴.

¹ - Pierre BARANGER et les autres, Gestion : les fonctions de l'entreprise , Vuibert, paris, 2^{eme} édition, 2001, P372.

² - خراز الأخضر ، نفس المرجع ، ص، 110.

³ - حنان صبحت عبد الله وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص. 263.

⁴ - خراز الأخضر، مرجع سبق ذكره ، ص.ص. 111-112.

4- تكامل التحسين المستمر مع الأساليب الأخرى لتخفيض التكلفة:

1.4. تحسين التكلفة المستهدفة باستخدام تقنية التحسين المستمر: لتحقيق أهداف المؤسسة فإن العديد من المؤسسات تستخدم مزيجاً من طرق التحسين المستمر التي تهدف إلى تحسين الكفاءة الإنتاجية والتخلص من الفاقد أو الضياع مع تصميمات أفضل للمنتج والعملية الإنتاجية، ويعني التحسين المستمر صنع تغييرات نحو الأفضل على أساس مستمر وهذه التحسينات تأخذ أشكال متعددة منها تطوير عملية التهيئة وتحسين أداء الآلات لخفض التلف والضياع وزيادة تدريب العاملين وتحفيزهم على تطبيق التغييرات الإضافية لترشيد التكاليف وزيادة جودة المنتجات.

لتحقيق التكلفة المستهدفة لا بد من القيام بتقنية التحسين المستمر والتي تهدف إلى تحسين قيمة المنتج؛ حيث تحدد بدائل للتصميم وعمليات الإنتاج. ثم يتم فحص هذه البدائل لاختيار البديل الأفضل للقيام بالإجراءات المطلوبة للتحسين وبما يتناسب مع التكلفة المستهدفة للمنتج، ثم تبدأ بعد ذلك عمليات تصنيع المنتج، وعندها يتحول الاهتمام إلى تقنية التحسين المستمر، بحيث يقصد بتقنية التحسين المستمر من هذا المنظور، السعي المتواصل نحو تطوير أداء وتحسين الجودة بهدف تعظيم المنفعة التي يحصل عليها الزبون وترشيد التكاليف إلى أدنى حد ممكن دون المساس بالجودة، هذا ما يدل على أن للتحسين المستمر يهدف إلى ترشيد التكاليف وليس إلى الرقابة على التكاليف بقصد تخفيضها وذلك في الأجل القصير الذي يتفق وقصر دورة حياة المنتج وذلك لتلبية رغبات المستهلكين وتحقيق طموحهم وتحقيق ميزة تنافسية تمكن المؤسسة من زيادة حصتها السوقية¹.

ومنه يمكن القول أن أسلوب التحسين المستمر يتوافق مع التكلفة المستهدفة من حيث أن مهمة كل منهما هي ترشيد التكاليف ولكنها تختلف من حيث جهة التركيز، فنرى أن التحسين المستمر يركز على تخفيض التكلفة في مرحلة الإنتاج بينما التكلفة المستهدفة تركز على تخفيض التكلفة في جميع أنشطة سلسلة القيمة من خلال التركيز على تصميم المنتج والعملية الإنتاجية.

¹ - محمد سمير دهرير الربيعي، مساهمة بعض تقنيات المحاسبة الإدارية لتحقيق متطلبات الحصة السوقية بحث ميداني في شركة أسمنت المثني، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثالث عشر، العدد 42، 2018، ص. 254.

2.4. إدارة الجودة الشاملة:

إن فلسفة هذه الإدارة تعتمد على الالتزام بالنوعية الشاملة من قبل المؤسسات في تصنيع منتجاتها، وعملياتها، بحيث تهدف من وراء ذلك إلى كسب رضا الزبون من خلال إمداده بالسلع والخدمات ذات المواصفات والخصائص التي يطلبها.

يبرز الدور الإستراتيجي لإدارة الجودة الشاملة في كونها تعزز القدرة التنافسية للمؤسسة، حيث تعتبر الإدارة الأكثر فاعلية في تحقيق إستراتيجيات القيادة بواسطة التحكم في التكاليف، التميز و التركيز، وهي تمثل أفضل الطرق للتحسين المستمر مع تخفيض التكاليف مما يساعد المؤسسة على أن تكون متقدمة في ميدان نشاطها . كما أن إدارة الجودة الشاملة دور مهم في تحديد وقياس وتحليل تكاليف النوعية التي تحدث بسبب الجودة المنخفضة، أو من اجل منع حدوثها. بالإضافة إلى استخدام مؤشرات غير مالية مثل: السيطرة على العمليات الإنتاجية، تحديد معدلات إنتاج معينة، تحديد مؤشرات رضا المستهلك، وتبيان أثر كل ذلك على تنفيذ استراتيجياتها.

3.4. إعادة الهندسة:

إعادة الهندسة هي إعادة تصميم جذري لنظام أعمال المؤسسة يهدف إلى تحسين الأداء، وهي تركز على مجموعة العمليات التي تهدف إلى إشباع رغبات الزبائن، والقيمة التي يرغبون في الحصول عليها. وهي كذلك إعادة تشكيل صفة جديدة للاستخدام الأمثل للتكنولوجيات الجديدة للمعلومات الداخلة في تركيبة وظائف المؤسسة (البحث و التطوير، الإنتاج، البيع و التوزيع...).

فهي تركز على جودة، و التكاليف، و الآجال في آن واحد بحيث تعتمد في القيام بذلك على العناصر التالية :

- "التخفيض" (**Downsizing**): وهو تخفيض حجم النشاطات (الأصول وعدد العمال)، وعادة ما يتم تطبيقه على تخفيض عدد العمال. وقد استخدم في فرنسا تحت مصطلح (**Restructuration**) أي بمعنى تغيير البنية بهدف تخفيض المصاريف . وبعد أكثر من ثمان سنوات من استخدام مصطلح إعادة الهندسة في أمريكا كان يترجم بتخفيض عدد العمال، بينما في أوروبا أستخدم هذا المصطلح للتعبير عن تخفيض الآجال، وتحسين الجودة و الخدمة، وتحسين العلاقات مع الزبائن.

- "تخفيض الدرجات الوظيفية" (**Delaying**) : وتعني التخفيض في المستوى الهرمي، بحيث في أغلب الأحيان يتم إلغاء بعض مناصب الإطارات الوسيطة قصد تخفيض تكاليف العمال .

- "التمكين" (Empowerment) : أي الزيادة في القدرة على اتخاذ القرار لدى العمال المنفذين، ففي السابق كانت استشارة من هو أعلى في السلم الوظيفي ضرورية حتى في أبسط الأمور، غير أن هذا النظام أعطى للعمال المنفذين شيئاً من الحرية في اتخاذ بعض القرارات التشغيلية التي يرونها مناسبة.

يمكن القول بأن إعادة الهندسة عبارة عن مجموعة من النشاطات الهيكلية التي تتبناها المؤسسة في ظل الشروط الاقتصادية الحالية التي تنشط فيها. فقد عرفها كل من « Champy » و « Hamer » بأنها:

"الإرجاع إلى السبب الأساسي، وهي إعادة تعريف جذري للتطورات العملية للحصول على أرباح مدهشة في ظل الشروط الخطيرة، و المتمثلة حالياً في التوفيق بين: التكاليف، الجودة، الخدمة، والسرعة"¹.

وعليه فإن إعادة الهندسة هو أسلوب تغيير جد فعال يحقق تطورات وتحسينات ممتازة في المؤسسة، وتخفيض التكاليف إلى ادني حد ممكن، مع تحقيق مزايا تنافسية مستمرة.

5- منافع تكلفة التحسين المستمر:

- يحقق أسلوب التحسين المستمر عدة إيجابيات للمؤسسة التي تتبناه نذكر منها²:
- تخفيض التكاليف إلى أقل مستوى ممكن عبر أدوات التحسين المختلفة؛
 - يحلل كل أجزاء العملية المعنية بالتحسين للتوصل إلى أدق التفاصيل؛
 - جهود التحسين تكون شاملة وتتوقف على عملية دون الأخرى، وذلك بخطوات صغيرة تدريجية ومتتالية؛
 - تسليم المنتجات للزبون يكون في الوقت المحدد وفي أسرع وقت ممكن، مع تخفيض حجم المنتجات المعيبة؛
 - التكاليف الفترة تكون دائماً أقل من الفترة السابقة؛
 - تحقيق إنتاجية مرتفعة واستغلال أمثل للطاقة، وكذا تحسين مستوى الأداء؛
 - تخفيض مستويات تكاليف المخزون بمختلف أنواعه.

6- انتقادات التحسين المستمر:

- من أهم الانتقادات الموجهة لتكلفة التحسين المستمر ما يلي³:
- أنها تضع مختلف الضغوط على العاملين لتخفيض كل ما يمكن تخفيضه من التكلفة،

¹ -Octave Gélinier : Les meilleures pratiques de management, Organisation, Paris, 3^{eme} éd, 2001, p235.

² - نصيف جاسم محمد الجبوري، مرجع سبق ذكره، ص. 13.

³ - خراز الأخضر، مرجع سبق ذكره، ص. 113.

وللتخلص من هذه المشاكل استخدمت بعض مؤسسات السيارات اليابانية فترة إهمال في التصنيع قبل تقديم المنتج الجديد، هذه الفترة تدعى فترة مساندة التكلفة تمنح العاملين فرصة لتعلم أي إجراءات جديدة قبل أن تقوم المؤسسة بفرض التكلفة المستهدفة وتكلفة التحسين المستمر عليهم، و لأن تخفيضات التكلفة المستهدفة إن وضعت قبل أن يعرف كيف ستنجز فإن تكلفة التحسين المستمر يمكن أن تشكل عبئا على العاملين.

- تؤدي تكلفة التحسين المستمر إلى عمل تحسينات متزايدة وبطريقة مستمرة مما قد يتسبب في تركيز الإدارة على تفاصيل تخفيض التكلفة وإهمال مختلف الإجراءات التسييرية الأخرى ضمن هذا النظام؛

- إن إمكانية تخفيضات التكلفة تكون أقل في تكلفة التحسين المستمر لأن المنتجات موجودة بالفعل ونسبة مهمة من هذه التكاليف أصبحت موجودة في مرحلة التصنيع وتم الالتزام بها مسبقا؛

- يرتبط برامج التحسين المستمر ارتباطا وثيقا مع الوظائف و العمليات الأخرى في المؤسسة، ومع الزبائن والمنافسين في الأسواق، وبالتالي عدم التوافق بين مختلف هذه الأطراف قد لا يؤدي إلى تحقيق النتائج المنتظرة من هذا البرنامج.

المحاضرة رقم (14): التحكم في التكاليف الخفية

تمهيد:

في ظل التطورات السريعة الحاصلة في الاقتصاد العالمي واشتداد المنافسة الدولية أصبح لزاما على مؤسساتنا مواكبة هذه التطورات والتحديات، ما فرض عليها امتلاك ميزة تنافسية تمكنها من التفوق على باقي منافسيها يضمن لها مكانة في الأسواق الدولية ولا يكون ذلك إلا من خلال إشباع حاجات المستهلكين وذلك من خلال العلاقة: حجم - جودة - تكلفة - أجال، والتي التي تعد من الأهداف الأساسية التي تسعى المؤسسات إلى تحقيقها بهدف التوسع في الحصة السوقية وتقوية المركز التنافسي.

ومن أهم تلك المزايا والمصادر التحكم في التكاليف، حيث تعتبر التكلفة حجر الأساس لتنافسية المؤسسة فهي من أهم العناصر التي تميز المنظمة من ناحية المر دودية والفعالية فكلما كان التحكم أكثر فيها كان الانحراف عن ما هو مخطط اقل وبالتالي الوصول لتحقيق الأهداف بشكل أفضل، فنجاح كل إدارة يعتمد على ما توفره التكاليف من معلومات ملائمة ومناسبة ودقيقة بالوقت المناسب، فعملية تخفيض التكاليف مستمرة لا تتوقف ما دامت المؤسسة موجودة لأن الأمر لا يتعلق بالوصول إلى اقل تكلفة في لحظة معينة بل يعني بدرجة اكبر العمل على التخفيض المستمر مع مرور الوقت.

ولكن يتعذر على المؤسسة التحكم في بعض التكاليف والتي تتمثل أساسا في المورد البشري لأنه العنصر الوحيد الذي لا يمكن السيطرة على سلوكه، وإنما يمكن مراقبته وتوجيهه فقط وهذا نتيجة لبعض السلوكات والتصرفات التي تظهر في المنظمة كالتغيب، حوادث العمل، اللاجودة أو ما يسمى بالتكاليف الخفية التي تنعكس سلبا على المؤسسة في تحسين أدائها وعدم التحكم في تكاليفها.

1. التعريف بالتكاليف الخفية.

يعود الفضل في اكتشاف التكاليف الخفية إلى المدرسة السوسيو الاقتصادية حيث أظهرت هذه المدرسة جانب أغفلته المدارس السابقة، حيث كان أول من أطلق هذا الاسم (التكاليف الخفية) هو الباحث الفرنسي (H.SAVALL)، بحيث قدمت عدة تعاريف للتكاليف الخفية، نذكر منها مايلي:

- التكاليف الخفية "هي تكاليف لا تسجل محاسبيا لكن أثرها واضح مثل تكلفة التدريب أثناء العمل في الإنتاج بالسلسلة، فالعامل الجديد قد يؤدي عمله ببطء مما يتسبب في تعطيل زملائه في نفس السلسلة الإنتاجية ، فينخفض الإنتاج مما يجعل التكلفة الوحودية ترتفع"¹
 - التكاليف الخفية "هي تكاليف لا ترى لكنها موجودة فعلا و تشكل خطرا حقيقيا على المؤسسة و للإشارة فإن عبارة التكاليف الخفية ما هي إلى اختصار للعبارة الأصلية لتكلفة الأداء الخفي"²
 - التكاليف الخفية "هي التكاليف التي ترتبط بأنشطة الجودة ولا تظهر ضمن تكاليف الجودة الظاهرة و إنما تحمل على أنشطة أخرى مثل تكاليف الخاصة بالتعديلات المتعلقة بالإنتاج و الهندسة و على الرغم من عدم ظهور هذه التكاليف إلا أن لها وزنا كبيرا يفوق في كثير من الأحيان تكاليف الجودة الظاهرة"³.
- نستنتج من التعاريف السابقة أن التكاليف الخفية عبارة عن تكاليف لا يمكن رآيتها لكنها موجودة وأثرها واضح في أداء المؤسسة، ولا يمكن لأنظمة المحاسبة بصورتها الحالية اكتشافها، و هي تؤثر سلبا على الأداء المالي للمؤسسة.

2. أسباب ظهور تكاليف الخفية.

بعد القيام بعدد الدراسات في المجال السوسيو اقتصادي اكتشف (H.SAVALL) أن هناك خمسة أسباب أدت إلى ظهور التكاليف الخفية و هي ظروف العمل، تنظيم العمل، الاتصال إدارة الوقت، التدريب و من هنا سنتطرق كيف أدت هذه العوامل إلى ظهور التكاليف الخفية.

1.2. أثر ظروف العمل في ظهور التكاليف الخفية:

إن أهمية العمل في حياة الإنسان تحتم عليه الاحتكاك بالعديد من المؤثرات في مكان العمل حيث أن العامل يتأثر بكل ما يحيط به في عمله و عدم توفير ظروف ملائمة للعمل يؤدي إلى ظهور تكاليف الخفية مما يؤثر سلبا

¹ - فاتح ساحل، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2002-2003، ص.66.

² - بوياون مسعود، مساهمة في تخفيض التكاليف الخفية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012-2013، ص.12.

³ - حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة الإستراتيجية، دار اليازوري العلمية للنشر ة التوزيع، الأردن، 2010، ص.61.

على أداء العام المؤسسة. فمن بين الأسباب التي تؤدي إلى نشوء تكاليف خفية نذكر: سوء الإنارة، عدم توفر درجة الحرارة المناسبة، الضوضاء، ضغوطات العمل وعدم الرضا الوظيفي¹.

2.2. أثر سوء تنظيم العمل في ظهور التكاليف الخفية:

يعتبر تنظيم العمل من أسباب المباشرة بظهور التكاليف الخفية حيث أن كلما كان تنظيم العمل يتصف بالمرونة كلما كان أثر ذلك إيجابيا على أدائها، فسوء التنظيم يؤدي إلى عدم التوافق بين قدرات الفرد و الدور المطلوب منه أداؤه فقد تكون قدراته و رغباته أكبر من متطلبات عمله، أي أن هذا الأخير لا يخدم طموحاته، وبالتالي شعوره بالملل وعدم رضاه عنه وقد يكون العكس².

3.2. أثر سوء الاتصال في ظهور التكاليف الخفية:

يساهم الاتصال غير الفعال إلى عدم الاستغلال الأمثل للمعلومات مما يظهر أثره في ضعف الجودة المعلومات الذي يؤدي إلى ظهور تكاليف خفية. ولعل من أبرز المعوقات التي تحول دون تحقيق اتصال جيد و فعال هي: معوقات تنظيمية، معوقات إنسانية، معوقات اللغوية، معوقات التخصص، حجم المنظمة و واقعها الجغرافي، معوقات تتعلق بكثرة المعلومات أو قلتها عن الحد المطلوب، معوقات خاصة بغياب تغذية العكسية، ومعوقات خاصة بالبيئة³.

4.2. أثر سوء إدارة الوقت في ظهور التكاليف الخفية:

يعتبر الوقت من العناصر التي يتوقف عليها نجاح أو فشل المنظمات وكذلك الأفراد، وبالرغم مما كتب في هذا الموضوع ودعا إليه الباحثون والعاملون من ضرورة العمل على تخطيط الوقت وتسجيله، أو استخدام المعايير التي تساعد على حسن استغلاله، إلا أن هناك أوقتا ضائعة أثناء العمل الرسمي تؤثر بشكل سيئ على سير العملية الإنتاجية⁴.

¹ - كحلوش كهيبة، ظروف العمل الفيزيائية و أثرها على صحة العامل، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، تخصص علم النفس العمل و التنظيم، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2014-2015، ص.42.

² - وحيد عتروس، أهمية حساب التكاليف الخفية في المؤسسة الصناعية" وهي عبارة عن مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2012-2013، ص.34.

³ - عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، المهارات السلوكية والتنظيمية لتنمية الموارد البشرية، طبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، 2007، ص.175.

⁴ - بويباون مسعود، مرجع سبق ذكره، ص.28.

5.2. أثر نقص التدريب في ظهور التكاليف الخفية:

إن الهدف الرئيسي من القيام بعملية التدريب بالنسبة للمنشأة هو تحسن في أداء العاملين و تطوير مهاراتهم وقدراتهم على أداء الأعمال المسندة إليهم، لضمان تحقيق أفضل عائد ممكن. إلا أن هناك مجموعة من المعوقات والتي يمكن أن تؤثر في عدم وجود رؤية واضحة وبعيدة المدى و تتعرض عملية التدريب إلى كثير من المشكلات و المعوقات مما يؤدي إلى فشلها، و منها معوقات تتعلق بالمنشأة أو الإدارة، وأخرى تتعلق بالمتدربين¹.

3. مؤشرات التكاليف الخفية:

صنف (H.SAVALL) مكونات التكاليف الخفية إلى خمسة مؤشرات أساسية وهي²:

1.3. الغياب:

ويقصد به الظاهرة التي يشكّلها عدم وجود العامل في مكان العمل في الوقت الذي يفترض أن يكون موجوداً، ويحسب معدل الغياب بالعلاقة الآتية:

$$\text{معدل الغياب} = (\text{عدد أيام العمل الضائعة} / \text{عدد أيام العمل العادية}) * 100$$

2.3. حوادث العمل:

حسب المادة 12 من قانون رقم 13 / 83 : المؤرخ في : 20-07-1983 المتعلق بحوادث العمل والأمراض المهنية، يعتبر حادث عمل كل حادث يقع للعامل أثناء تأدية عمله عند القيام بمهمة طبقاً لتعليمات صاحب العمل، وأنجرت عنه إصابات بدنية ناتجة عن سبب مفاجئ وخارجي، ويعتبر أيضاً حادث عمل الحادث الذي يقع أثناء المسافة التي يقطعها المؤمن للذهاب إلى العمل أو الإياب منه.

3.3. دوران العمل:

يعرف دوران العمل على أنه التغيير الحاصل في عدد الأفراد العاملين في المؤسسة خلال فترة زمنية معينة. ويتسبب دوران العمل في تحمل المؤسسة لتكاليف إضافية، ويحسب بالعلاقة الآتية:

$$\text{معدل دوران العمل} = (\text{عدد العمال المغادرون} / \text{عدد العمال}) * 100$$

¹ - عطا الله محمد تيسير، إستراتيجية التدريب و أثارها على أداء العاملين، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية فرع الكرك، 2007-2008، ص.30.

² - بويان مسعود، مفيدة يجاوي، دور التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة دراسة حالة: مؤسسة سانياك بسطيف، مجلة الإستراتيجية والتنمية، المجلد 09 / العدد: 03 مكرر (الجزء الثاني)، 2019، ص.ص.126-127.

4.3. نقص الجودة (اللاجودة):

هناك عدة تعاريف في تحديد مفهوم الجودة، واللاجودة هي عكس الجودة ويمكن تعريفها على أنها نقص أداء المنتج عن متطلبات الزبون .

5.3. نقص الإنتاجية:

تعتبر الإنتاجية معيارا لقياس مدى كفاءة المؤسسة في استخدام مواردها ويعبر عنها بالنسبة بين المخرجات والمدخلات، وتعرف الإنتاجية على أنها العلاقة بين الموارد المستخدمة في العملية الإنتاجية (إنتاج سلعة أو خدمة) وبين الناتج من تلك العملية .

4. نموذج SOF لتقييم التكاليف الخفية¹

إذا كانت المؤسسة قادرة على الكشف على أسباب التكاليف الخفية، فإنه يبقى تقييم وتحديد المبلغ الإجمالي لها رهان وتحدي لمختلف المؤسسات الاقتصادية، خاصة ما تعلق بالعنصر البشري والذي ينتج عنه بعض السلوكات السلبية، ولقد وضع H.SAVALL نموذج لتقييم التكاليف الخفية من خلال ثلاثة مقاييس:

● المقياس الاجتماعي: Le Module Social(S)

● المقياس التنظيمي: Le Module Organisationnel(O)

● المقياس المالي: Le Module Financier (F)

ويمكن تحليل هذه المقاييس كما يلي:

1.4. المقياس الاجتماعي: وهو الاعتماد على أسلوب المقابلة والملاحظة، فمن ناحية المقابلة فتتم من خلال

إجراء مقابلات مع العاملين، المشرفين، الإطارات،... الخ، ثم جمع وفرز مختلف الوثائق المتضمنة للمعلومات

والإحصائيات التي تحتوي على: التغيب، حوادث العمل، دوران العمل،... الخ

وأخيرا استخدام الملاحظة أي الملاحظة المباشرة لبعض الظواهر أو السلوكات السلبية التي تعرقل سير العمل. ويعد

المقياس الاجتماعي بمثابة تحضير أو منطلق للمقياس التنظيمي. بحيث يهدف هذا المقياس إلى:

- تحديد خسائر التشغيل؛

- البحث عن أسباب المفسرة لخسائر التشغيل من خلال العلاقة: هيكل - سلوك - خسائر تشغيل.

2.4. المقياس التنظيمي: يعتبر المقياس التنظيمي مرحلة أساسية وضرورية لما يوفره من معلومات حول طبيعة

خسائر التشغيل الحاصلة (خسائر تشغيل مرتبطة بالتغيب، خسائر تشغيل مرتبطة بحوادث العمل، خسائر تشغيل

¹ - وحيد عتروس، مرجع سبق ذكره، ص ص 67-68.

- مرتبطة باللاجودة... الخ) وتسلسل وقوعها ومختلف أثارها عبر الزمن، ومن ثمّ التمكن من تحديد أساليب المعالجة المناسبة التي تساعد المؤسسة على الاقتراب من تحقيق أهدافها من خلال تقليص الفجوة بين التشغيل الفعلي والتشغيل المستهدف، أو بعبارة أخرى توافقها مع الهدف الاقتصادي. بحيث الغرض من هذا المقياس يتمثل في:
- توضيح طرق معالجة خسائر التشغيل؛
 - القيام بمجرد للآثار الاقتصادية للأساليب المعالجة: حجم الوقت - كمية الاستهلاكات، ضياع الإنتاج.
- 3.4. المقياس المالي: خلال هذه المرحلة يتم الرجوع إلى عناصر التكاليف والأسعار المقيدة ضمن الوثائق المحاسبية للمؤسسة، من أجل إجراء تقييم مالي لكمية الوقت والمواد المستهلكة أثناء عملية معالجة خسائر التشغيل، إلا أنه يتعذر في بعض الحالات تقييم بعض العناصر ماليا، لذا يمكن للمؤسسة الاستعانة بكمعطيات كيفية أو كمية مكتملة للمعلومات المالية. لذا فإن الفائدة من هذا المقياس تتمثل في:
- البحث عن الأسعار والتكاليف الوحودية لمكونات المعالجة؛
 - تقييم الآثار الاقتصادية ماليا للأساليب المعالجة.

خاتمة عامة:

تناولنا من خلال هذه المطبوعة البيداغوجية التعريف بمحاسبة التسيير الإستراتيجية، وتطورها التاريخي منذ نشأة إلى غاية أخذها البعد الإستراتيجي الحديث، بحيث أصبح الربط بين محاسبة التسيير والإستراتيجية شرط أساسي لنجاح المؤسسة الاقتصادية، بل لبقائها بعالم يتميز بالمنافسة الشديدة وعدم الاعتراف بالحدود ، بحيث يعتبر التسيير الفعال للموارد مفتاح نجاح المؤسسات التي تريد الاستمرارية والنمو في مجال نشاطها. إن ربط نظام محاسبة التسيير بالتفكير الإستراتيجي يعتبر ضرورة ملحة خاصة في ظل البيئة التنافسية الحالية، لأنه يوفر بيانات لا يستهان بها من أجل توجيه الخيارات الإستراتيجية، ويسمح بالوقوف على سلسلة إنشاء القيمة وتأثير القوى التفاوضية للزبائن والموردين، بهدف التكامل ضمن هذه السلسلة والاستفادة من الفرص المتاحة لتخفيض التكلفة.

إن محاسبة التسيير الإستراتيجية تسمح بإعادة تفعيل دور محاسبة التسيير بالمؤسسة وإعطائها بعدا إستراتيجيا، لأن الفهم الجيد لكيفية استهلاك موارد المؤسسة يسمح بتخفيض الفوارق بين التوجهات الإستراتيجية والتحقيقات على أرض الواقع.

لذلك فقد تعرضنا لأهم الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير الإستراتيجية بدأ بمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) التي تعتبر من البحوث الأولى التي فتحت المجال أمام انتقاد النظريات التقليدية لمحاسبة التسيير، وعلى أساسها ومبادئها بنيت أساليب وطرق حديثة أخرى مثل محاسبة تكاليف الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC)، ومحاسبة تكاليف المواصفات (ABCII)، وكذا نظام التحكم في تكاليف استهلاك الموارد (RCA). هذا ما يؤدي إلى إعادة ترتيب نظام محاسبة التسيير وفقا للرهانات الإستراتيجية، بحيث هذه المقاربة تسمح بالانتقال من النظرة البعدية لمتابعة استهلاك الموارد إلى النظرة القبلية ، كما تسمح بتطبيق النظرة الديناميكية للتكلفة لتجعل من نظم التكاليف تتوافق مع محيط المؤسسة أكثر مما كانت عليه من قبل. خاصة من خلال نظام التكلفة المستهدفة الذي ينطلق من معطيات السوق ويحاول ان يحدد التكلفة وسعر المنتج من منظور تنافسي.

ختما نأمل أن نكون قد وفقنا إلى تقديم دعامة بداعوجية لطلبتنا في العلوم المالية والمحاسبية خاصة طلبة السنة الأولى ماستر محاسبة وجباية معمقة، تمكنهم من الإحاطة بالمفاهيم الأساسية لمحاسبة التسيير الإستراتيجية وأهم نظرياتها الحديثة، وتزودهم بمعارف تسمح لهم بتكوين خلفية نظرية وتطبيقية لا بأس بها حول هذا المقياس.

المراجع:

1 - المراجع باللغة العربية:

أ - الكتب:

1. أبونصار محمد، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008.
2. أحمد موسى بسيوني هاشم، المحاسبة الإدارية-إطار نقدي- أساليب علمية، مديرية دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، العراق، 1988.
3. إسماعيل محمد السيد، الإدارة الإستراتيجية- مفاهيم وحالات تطبيقية، الدار الجامعية، مصر، 2000.
4. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة 2، 2008.
5. رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998.
6. سعد غالب ياسين، الإدارة الإستراتيجية، تلخيص ربحي عبد القادر الجديلي، دار اليازوري للنشر، عمان، الأردن، 1998.
7. الشيخ عماد يوسف، محاسبة التكاليف، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
8. حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة الإستراتيجية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.
9. عبد الرزاق بن حبيب، إقتصاد المؤسسة، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002.
10. محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2003.
11. محمد عطية مطر، نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات، دار حسين للنشر والتوزيع، الأردن، 1996.
12. محي الدين قطب، الخيار الإستراتيجي وأثره في تحقيق الميزة التنافسية، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.
13. مكرم عبد المسيح باسلي، المحاسبة الإدارية- مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء، الطبعة 3، المكتبة العصرية، مصر، 2001.
14. مكرم عبد المسيح باسيلي، إدارة التكلفة الإستراتيجية- مدخل معاصر، موسوعة محاسبة التكاليف، الكتاب الأول، المكتبة العصرية، المنصورة، مصر، 2007.
15. مكرم عبد المسيح باسيلي، محاسبة التكاليف الأصالة والمعاصرة- رؤية إستراتيجية، الجزء الأول، الطبعة الثالثة، المكتبة العصرية للطباعة والنشر، 2001.
16. عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، المهارات السلوكية والتنظيمية لتنمية الموارد البشرية، طبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، 2007.

ب المذكرات:

1. إبراهيم سليمان النمس، مدى توفر أسس تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في وزارة الصحة (دراسة ميدانية على المستشفيات الحكومية العاملة في قطاع غزة)، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الأزهر، غزة، 2012-2013.
2. أحمد محمود خليل الأسطل، دور بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء آليات الحوكمة "دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية"، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2010.
3. أشرف جمال فايز عابورة، تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات (حالة المستشفى الإسلامي في الأردن)، بحث قدم استكمالاً لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة، جامعة اليرموك، الأردن، 2005.
4. إياد سليم زملط، أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وأثرها في رفع الكفاءة الإئتمانية لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2012-2013.
5. بارود طلعت ممدوح، مدى توفر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة في المصارف الوطنية العاملة في قطاع غزة، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة غزة الإسلامية، 2007.
6. براهيمية إبراهيم، محاسبة التسيير ودورها في الرقابة الإستراتيجية وترشيد القرارات في المؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة -، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة حسبية بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2014-2015.
7. حسن عيسى أبو حماد، أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية المطبقة من قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين وتأثيرها على الهيكل التمويلي للشركات، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2012-2013.
8. درحون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004-2005.
9. درويش مصطفى الجحلب، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي (دراسة تطبيقية حول إعداد موازنة الجامعة الإسلامية وفقاً لأسلوب (ABC))، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2007.
10. ذكاء كلاوي، المحاسبة الإستراتيجية ودورها في تحديد الإستراتيجية التسويقية وتطبيقها، بحث مقدمة لنيل شهادة ماجستير في إدارة الأعمال التخصصي، الجامعة الافتراضية السورية، سورية، 2015.
11. راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، الجزائر، 2008.
12. سعاد معاليم، دور نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) في تحسين تنافسية المؤسسة -دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية -بسكرة (ENICAB)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2004-2005.
13. شيقار هجير، الإدارة الإستراتيجية ودورها في أداء المؤسسة -دراسة حالة المؤسسة الوطنية للمواد الدسمة، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004-2005.

14. صباح فوزي صالح ، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في إتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة - دراسة ميدانية-، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2014.
15. طارق تيسير النابلسي ، إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية ، قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات مادة حلقة بحث في المحاسبة في قسم المحاسبة والعلوم المالية والمصرفية ، قسم المحاسبة والعلوم المالية والمصرفية، جامعة الحسين بن طلال، 2008-2009.
16. عماد محمد كندوري، دور إدارة الكلفة في تحسين قيمة المنتج باستخدام أسلوب هندسة القيمة، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الجلدية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2006.
17. فاطمة رشدي عوض، تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن (BSC) ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تطوير أداء المصارف الفلسطينية-دراسة تطبيقية ببنك فلسطين، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2009.
18. محمد عبد الله محمود أبو رحمة، مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008.
19. محمد عمر محمد الدنف، تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات باستخدام محاسبة استهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد (دراسة تطبيقية)، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة، جامعة طنطا، مصر، 2013.
20. مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير - دراسة حالة مؤسسة نפטال-، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006.
21. هيثم محمد عقل أبو غبن، نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) وأثره على سياسة توزيع الأرباح لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2013.
22. فاتح ساحل، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2002-2003.
23. بوياون مسعود، مساهمة في تخفيض التكاليف الخفية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012-2013.
24. كحلوش كهينة، ظروف العمل الفيزيائية و أثرها على صحة العامل، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، تخصص علم النفس العمل و التنظيم، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2014-2015.
25. وحيد عتروس، أهمية حساب التكاليف الخفية في المؤسسة الصناعية" وهي عبارة عن مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر- بسكرة، 2012-2013.
26. عطا الله محمد تيسير، إستراتيجية التدريب و أثارها على أداء العاملين، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية فرع الكرك، 2007-2008.
27. ماهر محسن مرهج، ورقة عمل تحت عنوان "التحسين المستمر" تم تقديمها ضمن ورشة العمل بعنوان إدارة الجودة الشاملة كمدخل للتنمية الإدارية، كلية الاقتصاد-جامعة تشرين تاريخ 08-07-2014.

28. خراز الأخضر، تنمية الإبداع لخدمة التحسين المستمر، رسالة تخرج لنيل شهادة الدكتوراة في العلوم الإقتصادية، تخصص مالية دولية، جامعة تلمسان، 2017-2018.

ت المقالات العلمية:

1. أحمد زامل، نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الأول، 1999.
2. إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، دور التسيير على أساس الأنشطة (ABM) في تحسين أداء المؤسسة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد 28/27، 2012، ص. 107.
3. أشرف حسن علي، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة لتعظيم قيمة المنشأة وتدعيم المزايا التنافسية-دراسة استطلاعية، مجلة كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2010.
4. بوياون مسعود، مفيدة مجاوي، دور التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة دراسة حالة: مؤسسة سانباك بسطيف، مجلة الإستراتيجية والتنمية، المجلد 09 / العدد: 03 مكرر (الجزء الثاني)، 2019.
5. ذاودي مهدي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس بسطيف، الجزائر، العدد 09، 2009.
6. سامي مجدي محمد، مدى فعالية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كنظام لمعلومات التكاليف، مجلة البحوث التجارية، المجلد 22، العدد 2، 200، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر، 2000.
7. سليمان حسن البشتاوي، الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (ABC)&(ABM) نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الانسانية)، المجلد 28 (8)، جامعة الإسرائ، الأردن، 2014، ص. ص. 1872-1873.
8. سليمان حسن البشتاوي، تطبيق المعرفة الجديدة: نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC): دراسة تطبيقية في القطاع الصناعي الأردني، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 34، العدد 1، الأردن، 2007.
9. سليمان سند السبوع، أثر إستخدام تقنيات التكلفة والمحاسبة الإدارية في بناء المزايا التنافسية-حالة الشركات الصناعية الأردنية، مجلة كلية إدارة الأعمال والإقتصاد، جامعة الحسن بن طلال، الأردن.
10. شوقي فوده، إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر، العدد الأول، المجلد 44، مارس 2007، ص. 209.
11. صالح عبد الرحمان محمود، محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق، مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل، المملكة العربية السعودية، المجلد 06، العدد 02، 2005.
12. صالح محمد الرحمان محمود، تطوير مدخل قياس التكاليف على أساس المواصفات بهدف الاستغلال الأمثل للطاقة المتاحة (مع دراسة تطبيقية)، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل، المملكة العربية السعودية، المجلد الثامن، العدد الثاني، 2007، ص. 188.
13. صفاء عبد الدايم، نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، الأردن، العدد الثالث، 2001، ص. 470.

14. عاطف عبد المجيد عبد الرحمان، مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف إستراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية، المجلة العلمية لجامعة أسيوط، مصر، العدد 28، السنة 19، جوان 2000.
15. عبد الرحمان عاطف عبد المجيد، مدخل تحليل المواصفات لتطوير نظم إدارة التكلفة ودعم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال المصرية، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة أسيوط، مصر، العدد 34، 2003، ص. 107.
16. عبده حمود حميدة، دور بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء آليات الحكومة- دراسة نظرية تطبيقية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة بنها، السنة 25، العدد 2، 2005.
17. علي حازم يونس اليامور، استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة ال (ABM) في تحديد فرص تخفيض التكلفة (دراسة حالة في معمل ألبان الموصل)، مجلة تنمية الرافدين، العدد 98، مجلد 32، السنة 20، جامعة الموصل، العراق، 2009، ص. 230.
18. كمال حسن جمعة الربيعي، أثر إستراتيجية إدارة المعرفة في إستراتيجية إدارة التكاليف، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 33، 2012.
19. الكومي أمجاد محمد، إطار مقترح لتحقيق التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظرية القيود لأغراض إدارة التكلفة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، عين شمس، مصر، العدد الأول، ص. 182.
20. مثنى فالح بدر الزبيدي، أهمية استخدام مدخل احتساب التكاليف على أساس الأنشطة باعتماد الوقت (TDABC) في المشروعات الصغيرة (دراسة تطبيقية)، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة الخامسة والثلاثون، العدد 92، جامعة الموصل، العراق، 2012.
21. محمد حسين عبد العظيم، دور المعلومات الحاسوبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 1، 2005.
22. معاد خلف إبراهيم الجنابي، تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وترابطها في خدمة منظمات الأعمال، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، جمهورية العراق.
23. مقداد أحمد يحيى الجليلي، الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإستراتيجية وتطبيقاتها في البيئة العراقية، مجلة تنمية الرافدين، العدد 29، العراق، 2008.
24. منى خالد فرحات، نظام التكلفة حسب الأنشطة مع دراسة تطبيقية في إحدى الوحدات الاقتصادية السورية، المجلة العربية للإدارة، المجلد 26، العدد 2، معهد الإدارة العامة، مسقط، سلطنة عمان، 2004.
25. نضال محمد رضا الخلف، إنعام محسن حسن زوليف، التسعير باستخدام التكلفة المستهدفة: دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية الأردني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للإقتصاد والإدارة، المجلد 21، العدد 1، 2008.
26. وليد محمد أحمد علي، أثر التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام تخطيط موارد المشروع في دعم إدارة التكلفة "دراسة ميدانية"، مجلة المعهد العالي للإدارة والحاسب الآلي، 2013.
27. نصيف جاسم محمد الجبوري، تكامل نظرية القيود والتحسين المستمر (كايزن) وانعكاسه على تخفيض التكلفة وتعظيم الإنجاز، مجلة الكويت للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة واسط، العدد 19، 2015.
28. حنان صبحت عبد الله وآخرون، تخفيض التكاليف باستخدام تقني التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر في شركة الصناعات الخفيفة، مجلة كلية التراث الجامعية، العدد 24.

29. محمد سمير دهيرب الربيعي، مساهمة بعض تقنيات المحاسبة الادارية لتحقيق متطلبات الحصة السوقية بحث ميداني في شركة أسمنت المثني، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثالث عشر، العدد 42، 2018.

ث - الملتقيات:

1. حسين بلعجوز، عريوة محاد، دور معلومات محاسبة التسيير الإستراتيجية في صنع قرارات الاستثمار الرأسمالي، مداخلة في الملتقى الدولي: صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف - الجزائر، أبريل 2009.
2. سمير أبو الفتوح صالح، إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي لدعم القدرة التنافسية للصادرات المصرية في ظل التكتلات الإقتصادية (منظومة مقترحة)، مداخلة في المؤتمر العلمي السنوي الثاني عشر-التصدير إستراتيجية قومية-، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، 9-11 أبريل 1996، ص.ص. 249-256.
3. سهام موسى، أمينة العمودي، تحليل مصادر الميزة التنافسية في الصناعة (PMI) في ظل التغيرات التكنولوجية الحديثة (تكنولوجيا الأنترنت)-دراسة حالة مؤسسة قديلة (الجزائر)، مداخلة بالملتقى الدولي الرابع حول "المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية لقطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة حسينية بن بوعلي، شلف، الجزائر، 2010.
4. صالح سمير أبو الفتوح، إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي لدعم القدرة التنافسية للصادرات المصرية في ظل التكتلات الاقتصادية-منظومة مقترحة-، المؤتمر العلمي السنوي الثاني عشر، التصدير إستراتيجية قومية، مصر، 1996.

2 -المراجع باللغة الأجنبية:

أ -الكتب:

1. ALAZARD .C et SEPARI.S, contrôle de gestion, DONUD , paris, 2004.
2. BOISVERT Hugues, comptabilité de management, 2^{eme} édition, Edition ERPI, Québec, canada, 1998, p.35.
3. Bouin Xavier, Simon François- Xavier, Tous gestionnaires, DUNOD, Paris, 2002.
4. BOUIN Xavier, SIMON Xavier François, les nouveaux visages de contrôle de gestion, DUNOD, paris, 20
5. Bouquin. H., comptabilité de gestion, Economica, Paris, 2003.
6. Gervais. M., contrôle de gestion, 7^{eme} édition, Economica, paris, France, 2000.
7. Grégory WEGMANN, pilotage des coûts et des performances : une lecteur critique des informations en contrôle de gestion, édition EMS, paris, France, 2006.
8. HENRI Bouquin, contrôle de gestion, DUNOD, paris, France, 2000.
9. Kaplan. R.S.et Anderson .S. R., TDABC , la méthode ABC pilotée par le temps, Éditions d'Organisation, Paris, 2008
10. Langlois L. et les autres, contrôle de gestion, Foucher, Paris, 2008.
11. LAZARY, comptabilité analytique, imprimerie Es-salam, 2001.
12. LORINO Ph., le contrôle de gestion stratégique : la gestion par les activités, édition Dunod, Paris, 1991.
13. MENDOZA Carla et les autres, coûts et décisions, gualina éditeur, paris, 2004.
14. Michel Coucoureux et les autres, contrôle de gestion (manuel et application), 2^{eme} édition, 11 épreuve, groupe revue fiduciaire, Nathan, France, 2010
15. Patrick Boisselier, contrôle de gestion (cours et applications), édition Vuibert, paris, 1999.
16. PATRIK Piget, comptabilité analytique, 3^{ed}, Economica, paris, 2001.
17. Philippe Lardy et Benoit Pige, la gestion stratégique des coûts (consommation de ressources et création de valeur), édition EMS, paris, France, 2001.

18. SHANK.J.K. et GOVINDARAJAN.V., la gestion stratégique des coûts, les éditions d'organisation, paris, 1995,
19. Yves De Ronge, Karine CERRADA, contrôle de gestion, 2^{ème} édition, éd. PERSON, paris, 2009.
20. Pierre BARANGER et les autres, Gestion : les fonctions de l'entreprise ,Vuibert, paris, 2^{ème} édition, 2001.
21. Octave Gélinier : Les meilleures pratiques de management, Organisation, Paris, 3^{ème} éd, 2001.

ب - المذكرات:

1. KHALDI Mustapha, l'évaluation des procédé de calcul des coûts et de la gestion des prestations de l'établissement public hospitalier algérien –approche critique, Thèse de doctorat en science de gestion, faculté des science Economiques et de Gestion , Université Aboubekr Belkaid, Tlemcen, 2011-2012.

ت - المقالات العلمية:

1. Werner Bruggeman, Patricia Everaert, Yves Levant, La contribution d'une nouvelle méthode a la modélisation des coûts: le Time-Driven ABC Le cas d'une société de négoce, Comptabilité et Connaissances, France, May 2005, p.p.6-7.
2. Olivier de la Villarmois et Hubert Tondeur, les déterminants de la mise en place d'une comptabilité par activités, les cahiers de la recherche (CLAREE), IAE de Lille, France, 1996.
3. LEBAS.M et MEVELLEC.P, vingt ans de chantiers de comptabilité de gestion, Association Francophone de Comptabilité, comptabilité-contrôle-audit, 1999/3 - Tome 5, p85.
<http://www.cairn.info/revue-comptabilite-controle-audit-1999-3-page-77.htm>
4. Grégory WEGMANN, les évolutions de la méthode (ABC) : une analyse fondée sur le courant de la gestion stratégique des coûts, LEG-FARGO, UMR-GNRS 5118, université de bourgogne, IAE Dijon, France.
5. Hamid Bachir BENDAOU, La comptabilité par activité (méthode ABC), p.8.
<http://www.creg.ac-versailles.fr/IMG/pdf/comptabilite-par-activite-abc.pdf>

ث - الملتقيات:

1. François Meyssonier, le *TARGET COSTING* un état de l'art, ESM/IAE de Metz, 22^{ème} congrès de l'AFC, France, 2001.
2. Philippe Denerrigon, Gestion par activités- Activity Based Management-, expert-comptable media, Paris, p.5.

3 المراجع باللغة الإنجليزية:

أ - المقالات العلمية:

1. Ahmed.S., Moosa.A.M., *Application of resource consumption accounting in an educational institute*, Pakistan Business Review, 2011, p.p. 761-762.
2. ANDERSON.S., *Managing costs and cost structure throughout the value chain : resarch on strategic cost mangement*, in CHAPANG.NOPWOODA and SHIELDS.M.(eds)Hand book of management accounting resarch, vol.02, oxford, elsevir, p.p.481-506.
3. Anthony Pembe, Mark Lemon, *Measuring and Managing Environmental Sustainability: Using Activity Based Costing/Management (ABC/M)*, (CAM-I) Environmental Sustainability Special Interest Group, September 2012, p.05. voir le site :

- http://www.cam-i.org/docs/articles/CAM-I_ESIG_Article-ABC_v14_Final.pdf date de consultation :22-10-2014. Ashford .C. Chea, "Activity-Based Costing System in the Service Sector: A Strategic-Approach for Enhancing Managerial Decision Making and Competitiveness", International Journal of Business and Management, School of Business, Kentucky Wesleyan College, Vol. 6, No. 11; November, 2011, p.03. ciniquini.L., Tenucci.A., *Exploring the relationship between strategy and strategic management accounting techniques*, working paper series, social science reserch network, 2006.
4. Anton Van Der Merwe and David Keys. E., *Gaining effective organizational control with (RCA)*, strategic finance, vol.83, No.11, may, 2002.
5. Anton Van Der Merwe, *Resource Consumption Accounting (RCA)*, ALTAVIA consulting, LLC, USA, p.p.01-02.
6. BLOCHER Stont and GARY Cokins, *cost management: strategic emphasis*, fifth edition, mc grow- hill companies, 2010, p.152.
7. Clinton. D. and David Keys. E., *Resources consumption accounting: the next generation of cost management systems*, focus magazine, no.05, 2001, p.05.
8. El-Dyasty Mohamed. M., *A Framework to Accomplish Strategic Cost Management*, Egypt, 2006
9. Horgven sunden stratton and others, *management accounting*, 13th Edition, new jersey, practice HLL-2005
10. Kaplan. R.S., Cooper. R., *cost and effect: using integrated cost systems to drive profitability and performance*, Harvard Business School Press, Boston, MA, 1998.
11. Kaplan.R.S. , Cooper.R, *cost and effect: using integrated cost systems to drive profitability and performance*, Harvard Business School Press, Boston, Mai, 1998
12. Kaplan.R.S. , Cooper.R., "one cost system is not enough", Harverd Business review, jun, 1988.
13. krumwiede. R. kip, *An exploratory study or the factors affecting the implementation success of German cost accounting methods*, vol.20, no.2, p.15.
14. Lawrence. P., GRASSO. DBA., *are ABC and RCA accounting systems compatible with lean management*-management accounting quarterly, fall.2005, vol.7, no.01, p.16.
15. Michel GERVAIS, Yves LEVANT, Charles DUCROCQ, *Le Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC) : un premier bilan à travers une étude de cas longitudinale*, revue *Finance Contrôle Stratégie* – vol. 13, n°1, mars 2010, p.125.
16. Paul. A. Sharman, *Bring on German cost accounting*, strategic finance, December 2003, p.p.30-32.
17. stenzel joe and catherine stenzel, *from cost to performance management: blueprint for organizational development*, 2003, p.183.
18. Tomkins.c. etCarro.c., *reflections on the papers on this issue and commentary on state of strategic management accounting*, management accounting research , vol.07, 1996.
19. White .L., *Resource consumption accounting: manager-focused management accounting*, the journal of corporate accounting and finance, vol.20,no.4,2009, p.63.