



جامعة حلب
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

أثر أسلوب التكلفة الراجعة في الهيكل المعلوماتي والتكاليفي
لتحقيق ميزة تنافسية للمنشأة
"دراسة ميدانية على عدد من المنشآت الصناعية في سورية"

رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد الطالب
عبد الغفور أخرس



جامعة حلب
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

أثر أسلوب التكلفة الراجعة في الهيكل المعلوماتي والتكاليفي لتحقيق ميزة تنافسية للمنشأة

"دراسة ميدانية على عدد من المنشآت الصناعية في سورية"

رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد الطالب
عبد الغفور أخرس

إشرافه الدكتور

رزان شهيد

المدرّس في قسم المحاسبة
كلية الاقتصاد - جامعة حلب

إشرافه الدكتور

خالد القطيني

الأستاذ في قسم المحاسبة
كلية الاقتصاد - جامعة حلب

1434 هـ - 2013 م

تصريح

أصرّح بأنّ هذا البحث " أثر أسلوب التكلفة الراجعة في الهيكل المعلوماتي والتكاليفي لتحقيق ميزة تنافسية للمنشأة - دراسة ميدانية على عدد من المنشآت الصناعية في سورية " لم يسبق أن قُبل للحصول على أية شهادة، وغير مُقدم حالياً للحصول على شهادة أخرى.

المرشح

عبد الغفور أخرس

شهادة

نشهد بأنّ العمل المُقدّم في هذه الرسالة هو نتيجة بحث علمي، قام به الطالب **عبد الغفور أخرس** بإشراف الدكتورة **رزان شهيد المدرّس** في قسم المحاسبة في كلية الاقتصاد - جامعة حلب، والدكتور **خالد القطيني** الأستاذ في قسم المحاسبة في كلية الاقتصاد - جامعة حلب، وأن أية مراجع ذُكرت في هذا العمل هي موثقة في نص هذه الرسالة.

المرشح

عبد الغفور أخرس

المشرف

د. خالد القطيني د. رزان شهيد

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ

أنتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ

ضُرُوعِ اللَّهِ الْعَظِيمِ

الآية (32) - سورة البقرة

لجنة المناقشة والحكم

الباحث: عبد الغفور أخرس

عنوان الرسالة:

أثر أسلوب التكلفة الراجعة في الهيكل المعلوماتي والتكاليفي

لتحقيق ميزة تنافسية للمنشأة

"دراسة ميدانية على عدد من المنشآت الصناعية في سورية"

الدرجة: ماجستير في المحاسبة

شكّلت لجنة المناقشة والحكم من السادة:

رئيساً

الدكتور: محمود ابراهيم

الأستاذ في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة حلب

مشرفاً

الدكتورة: رزان شهيد

المدرّس في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة حلب

عضواً

الدكتور: هائل أبو رشيد

المدرّس في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة حلب

الإهداء

إلى نبع البذل والعجبة والتضحية والعطاء
اللامتناهي

أمي وأبي

إلى من كانوا سنداً وعموداً لي
في حياتي

إخوتي وأخواتي

إلى رفاق الدرب المخلصين

أصدقائي

أهدي ثمرة جهدي المتواضع

شكر وتقدير

أشكر الله تعالى على توفيقه لي في إتمام هذا البحث

كما يتقدم الباحث بخالص الشكر والتقدير إلى كل من:

د. رزان شهيد لتفضلها بالإشراف على هذا البحث ومتابعتها للباحث ولما قدمته من آراء وتوجيهات سديدة كان لها أبلغ الأثر في إنجاز هذا البحث، فلسيادتها يتقدم الباحث بأسمى آيات الشكر والعرفان بالجميل وجزاها الله تعالى عني خير جزاء ومتعها الله بوافر الصحة والعافية.

د. خالد القطيني لتفضله بالإشراف على هذا البحث وعلى ملاحظاته القيمة التي أثرت في البحث فله كل الاحترام والتقدير، حفظه الله تعالى بصحته وعافيته.

كما أتوجه بالشكر والتقدير إلى السادة الأفاضل رئيس وأعضاء لجنة الحكم والمناقشة:

(د. محمود ابراهيم، د. رزان شهيد، د. هائل أبو رشيد) لتفضلهم بقبول قراءة هذه الرسالة والحكم عليها.

كما أتوجه بالشكر والتقدير إلى السادة الأفاضل لجنة القراءة الأولية: (د. سهيل الشيخ، د. ضحى عداس) لتفضلهم بقبول قراءة هذه الرسالة وإبداء ملاحظاتهم القيمة.

كما أتوجه بالشكر والامتنان إلى عمادة كلية الاقتصاد - جامعة حلب وأعضاء الهيئة التدريسية والعاملين فيها.

كما أتوجه بجزيل الشكر إلى كل من ساعدني في إنجاز الدراسة الميدانية من العاملين في القطاع العام والخاص في المنشآت الصناعية في مدينة حلب الذين شملتهم عينة البحث.

الباحث

عبد الغفور أخرس

المستخلص

عنوان الرسالة: أثر أسلوب التكلفة الراجعة في الهيكل المعلوماتي والتكاليفي لتحقيق ميزة تنافسية للمنشأة (دراسة ميدانية على عدد من المنشآت الصناعية في سورية)

تهدف الدراسة إلى التعرف على أسلوب التكلفة الراجعة ومدى قدرته على تزويد الإدارة بالمعلومات المحاسبية والتكاليفية اللازمة، وأثر أسلوب التكلفة الراجعة في نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية لتحقيق ميزة تنافسية من خلال تخفيض التكاليف، حيث تمّ تطبيق الدراسة بإجراء استبيان على عينة مؤلفة من (83) فرداً يعملون في المنشآت الصناعية في مدينة حلب بالتحصّات التالية: (مدير مالي، مدير حسابات، محاسب تكاليف، مدير إنتاج). وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأسلوب التكلفة الراجعة في الهيكل المعلوماتي والتكاليفي.
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للهيكل المعلوماتي والتكاليفي في تحقيق ميزة تنافسية.
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأسلوب التكلفة الراجعة في تحقيق ميزة تنافسية.
- تتأثر العلاقة بين أسلوب التكلفة الراجعة وتحقيق ميزة تنافسية بالهيكل المعلوماتي والتكاليفي.

الكلمات المفتاحية: أسلوب التكلفة الراجعة، نظام الإنتاج الآني، الميزة التنافسية.

Table of Contents قائمة المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
12-1	الفصل الأول: الإطار العام للدراسة
2	أولاً: مقدمة الدراسة
3	ثانياً: مشكلة الدراسة
3	ثالثاً: أهمية الدراسة
4	رابعاً: أهداف الدراسة
4	خامساً: الدراسات السابقة
11	سادساً: فرضيات الدراسة
11	سابعاً: متغيرات الدراسة
12	ثامناً: منهجية الدراسة
12	تاسعاً: حدود الدراسة
34 - 13	الفصل الثاني: أسلوب التكلفة الراجعة
14	مقدمة
15	المبحث الأول: الإطار النظري لأسلوب التكلفة الراجعة
15	أولاً: مفهوم أسلوب التكلفة الراجعة
17	ثانياً: آلية عمل وطرق تحديد التكلفة الراجعة
17	أ- آلية عمل التكلفة الراجعة

20	ب- طرق تحديد التكلفة الراجعة
21	ثالثا: شروط ومزايا وانتقادات أسلوب التكلفة الراجعة
21	أ- شروط استخدام أسلوب التكلفة الراجعة
22	ب- مزايا أسلوب التكلفة الراجعة
23	ج- انتقادات أسلوب التكلفة الراجعة
26	المبحث الثاني: نظام الإنتاج الآني
26	أولاً: تعريف نظام الإنتاج الآني
27	ثانياً: أهداف ومرتكزات نظام الإنتاج الآني
31	ثالثاً: مزايا وانتقادات نظام الإنتاج الآني
31	أ- مزايا نظام الإنتاج الآني
32	ب- انتقادات نظام الإنتاج الآني
34	خاتمة
45 - 35	الفصل الثالث: الهيكل المعلوماتي والتكاليف
36	مقدمة
37	المبحث الأول: نظام المعلومات المحاسبية
37	أولاً: مفهوم نظام المعلومات المحاسبية
38	ثانياً: شروط فعالية نظام المعلومات المحاسبية
38	ثالثاً: دور نظام المعلومات المحاسبية في تحقيق قيمة لأنشطة المنشأة
39	رابعاً: خصائص الجودة في المعلومات المحاسبية

42	المبحث الثاني: نظام المعلومات التكاليفية
42	أولاً: مفهوم نظام محاسبة التكاليف
42	ثانياً: أهداف نظام محاسبة التكاليف
43	ثالثاً: أهمية نظام محاسبة التكاليف
44	رابعاً: منافع نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية
45	خاتمة
72-46	الفصل الرابع: الميزة التنافسية وعلاقتها بأسلوب التكلفة الراجعة والهيكل المعلوماتي والتكاليفي
47	مقدمة
48	المبحث الأول: الإطار النظري للميزة التنافسية
48	أولاً: مفهوم وأنواع التنافسية
49	ثانياً: تعريف وأنواع الميزة التنافسية
49	أ- تعريف الميزة التنافسية
50	ب- أنواع الميزة التنافسية
52	ثالثاً: مصادر تحقيق الميزة التنافسية
53	أ - الموارد
54	ب- الكفاءات البشرية
54	ت- الابتكار
54	ث- الاستراتيجيات
59	رابعاً: محددات وجودة الميزة التنافسية

59	أ- محددات الميزة التنافسية
61	ب- جودة الميزة التنافسية
63	المبحث الثاني: الميزة التنافسية وأسلوب التكلفة الراجعة والهيكل المعلوماتي والتكاليفي
63	أولاً: أثر أسلوب التكلفة الراجعة في الهيكل المعلوماتي والتكاليفي
66	ثانياً: أثر الهيكل المعلوماتي والتكاليفي في الميزة التنافسية
70	ثالثاً: أثر أسلوب التكلفة الراجعة في الميزة التنافسية
72	خاتمة
93 - 73	الفصل الخامس: الدراسة الميدانية
74	المبحث الأول: تصميم الدراسة الميدانية
74	أولاً: مجتمع وعينة الدراسة
76	ثانياً: أسلوب جمع البيانات
77	ثالثاً: صدق وثبات الاستبانة
78	رابعاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة
80	المبحث الثاني: نتائج التحليل الإحصائي
80	أولاً: الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة
85	ثانياً: اختبار الفرضيات
91	ثالثاً: النتائج
92	رابعاً: التوصيات

103-94	المراجع
94	أ- المراجع العربية
98	ب- المراجع الأجنبية
116-104	الملاحق
104	الملحق رقم (1) : الاستبيان
110	الملحق رقم (2): نتائج التحليل الإحصائي

قائمة الجداول List of Tables

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
75	عدد الاستبانات الموزعة والمستوفاة و المستخدمة في التحليل و نسبة الاستجابة	1
77	قيمة معامل ألفا كرونباخ لأسئلة الاستبيان	2
80	توزيع أفراد العينة وفق القطاع	3
81	توزيع أفراد العينة وفق النشاط	4
81	توزيع أفراد العينة وفق العمر	5
82	توزيع أفراد العينة وفق المؤهل العلمي	6
83	توزيع أفراد العينة وفق التخصص العلمي	7
84	توزيع أفراد العينة وفق التخصص الوظيفي	8
84	توزيع أفراد العينة وفق سنوات الخبرة	9
85	معامل الارتباط و التحديد لأسلوب التكلفة الراجعة والهيكل المعلوماتي والتكاليفي	10
85	نموذج الانحدار لأثر أسلوب التكلفة الراجعة على الهيكل المعلوماتي والتكاليفي	11
87	معامل الارتباط و التحديد للهيكل المعلوماتي والتكاليفي والميزة التنافسية	12
87	نموذج الانحدار لأثر الهيكل المعلوماتي والتكاليفي على الميزة التنافسية	13
88	معامل الارتباط و التحديد لأسلوب التكلفة الراجعة والميزة التنافسية	14

88	نموذج الانحدار لأثر أسلوب التكلفة الراجعة على الميزة التنافسية	15
90	الارتباط الجزئي بين أسلوب التكلفة الراجعة والميزة التنافسية	16

قائمة الأشكال List of Figures

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
1	متغيرات الدراسة	12
2	أسلوب التكلفة الراجعة	17
3	مقارنة بين تدفق التكاليف في نظام التكلفة التقليدي وأسلوب التكلفة الراجعة	19
4	مرتكزات نظام الإنتاج الآني	28
5	مقارنة بين نظام الدفع ونظام الجذب	29
6	أنواع الميزة التنافسية	51
7	مصادر تحقيق الميزة التنافسية	52
8	الاستراتيجيات التنافسية لـ Porter	55
9	متطلبات ومنافع ومخاطر الاستراتيجيات التنافسية العامة	58
10	دورة حياة الميزة التنافسية	60
11	أثر أسلوب التكلفة الراجعة في نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية	66

Table of Expressions قائمة المصطلحات

رقم الصفحة	المصطلح الأجنبي	المصطلح العربي
15	Backflush costing	أسلوب التكلفة الراجعة
26	Just In Time	نظام الإنتاج الآني
37	Accounting Information System	نظام المعلومات المحاسبية
42	Cost Accounting System	نظام محاسبة التكاليف
49	Competitive Advantage	الميزة التنافسية
56	Cost leadership strategy	إستراتيجية قيادة التكلفة
56	Differentration strategy	إستراتيجية التميز
57	Focus strategy	إستراتيجية التركيز

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

أولاً: مقدمة

ثانياً: مشكلة الدراسة

ثالثاً: أهمية الدراسة

رابعاً: أهداف الدراسة

خامساً: الدراسات السابقة

سادساً: فرضيات الدراسة

سابعاً: متغيرات الدراسة

ثامناً: منهجية الدراسة

تاسعاً: حدود الدراسة

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

أولاً: مقدمة :

اتسم القرن العشرين بتحويلات فكرية جذرية نتيجة التطورات السريعة والمتلاحقة لتقنيات التصنيع والمعلومات كان لها الأثر في ولادة أساليب إدارية جديدة حيث شكلت تلك التحويلات نواة التغير في بيئة زادت فيها حدة المنافسة مع مطلع القرن الحادي والعشرين وبدأت مشاكل مواكبة البيئة الجديدة والإيفاء بمتطلباتها تظهر بشدة أمام المنشآت .

أوجب الواقع الجديد على المنشآت ضرورة استخدام أقصى طاقاتها ومواردها لتتمكن من المنافسة في بيئة لم يعد المتغير الرئيسي فيها هو الكم فحسب، حيث ظهرت متغيرات أخرى شكلت نقلة نوعية في أداء المنشآت واستراتيجياتها .

أدى هذا إلى زيادة حدة المنافسة بين المنشآت لتحقيق أهدافها من جهة ولإشباع رغبات عملائها من جهة أخرى، وإن محور تحقيق ذلك هو نظام المعلومات المحاسبي والتكاليفي نظراً لما يقدمه للإدارة من معلومات تستطيع من خلالها اتخاذ القرار بما يكفل الحفاظ على وجودها التنافسي بل وتعزيزه أيضاً".

إلا أن تعدد رغبات العملاء وكثرة التنوع في المنتجات أضحت لزاماً على المنشآت أن تتبنى أسلوباً جديداً يزودها بالمعلومات اللازمة من جهة ويلتزم متطلبات البيئة الحديثة من جهة أخرى، ناهيك عن تخفيض التكاليف الذي يعتبر هدفاً تسعى إليه المنشآت كافة بشكل أو بآخر من أجل تحقيق وتعزيز المزايا التنافسية، فكان أسلوب التكلفة الراجعة BackFlush costing أحد تلك الأساليب والذي يطبق في ظل نظام الإنتاج الآني (Jit) Just In Time .

ثانياً: مشكلة الدراسة:

تكمن مشكلة الدراسة بأن هناك قصورا" في المعلومات التي يوفرها الهيكل المعلوماتي والتكاليفي لإدارة المنشآت الصناعية في حلب حاليا"، هذا القصور يضعف قدرة إدارة هذه المنشآت في سعيها لتحقيق ميزة تنافسية (خاصة فيما يتعلق بالتكلفة) لهذا كان لا بد من سعي إدارة هذه المنشآت لاستخدام أدوات محاسبية حديثة تتلاءم والمتطلبات الحالية للبيئة التنافسية وتوفر للإدارة المعلومات المناسبة، ومن هذه الأدوات كان أسلوب التكلفة الراجعة.

ويمكن صياغة مشكلة الدراسة من خلال التساؤلات التالية:

- 1- هل يؤثر أسلوب التكلفة الراجعة في نظام المعلومات المحاسبي والتكاليفي؟
- 2- هل يؤثر نظام المعلومات المحاسبي والتكاليفي في تحقيق ميزة تنافسية؟
- 3- هل يؤثر أسلوب التكلفة الراجعة في تحقيق ميزة تنافسية للمنشأة (تخفيض التكلفة) من خلال تطوير نظام المعلومات المحاسبي والتكاليفي؟
- 4- هل يؤثر نظام المعلومات المحاسبي والتكاليفي في العلاقة بين أسلوب التكلفة الراجعة والميزة التنافسية؟

ثالثاً: أهمية الدراسة :

تتبع أهمية الدراسة من خلال النقاط التالية :

- 1- تتطرق إلى أسلوب التكلفة الراجعة وهو أسلوب محاسبة تكاليف حديث ومبسط يخفض الإجراءات المحاسبية ويستخدم التكاليف الفعلية في قياس المدخلات والتكاليف المعيارية في قياس المخرجات، حيث يتناوله بالدراسة والتحليل لتوضيح ماهيته النظرية ومزاياه ومساوئه التطبيقية.
- 2- تلقي الضوء على أهمية تخفيض التكلفة بما يحقق ويعزز الميزة التنافسية من خلال تخفيض الإجراءات والأنشطة المحاسبية.
- 3- توضح الأثر الحاصل في نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية لدى استخدام أسلوب التكلفة الراجعة ودوره في تحقيق الميزة التنافسية.

رابعاً: أهداف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة إلى :

- 1- التعرف على أسلوب التكلفة الراجعة كأحد أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية.
- 2- بيان قدرة أسلوب التكلفة الراجعة على تزويد الإدارة بالمعلومات المحاسبية والتكاليفية اللازمة.
- 3- بيان أهمية تخفيض التكاليف لتحقيق ميزة تنافسية.
- 4- بيان أثر كل من أسلوب التكلفة الراجعة ونظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية في تحقيق الميزة التنافسية (تخفيض التكلفة).

خامساً: الدراسات السابقة :**الدراسات باللغة العربية :**

- 1- دراسة (محمد مصطفى الجبالي، نبيه عبد الرحمن الجبر، 1998)¹ بعنوان: (تطوير نظام التكاليف من خلال استخدام أسلوب تحديد التكلفة بالتدفق العكسي والفائض المحاسبي لمواجهة احتياجات نظام الإنتاج الفوري)
- هدفت هذه الدراسة إلى محاولة تطوير نظام محاسبة التكاليف في المنشآت المطبقة لنظام الإنتاج الآني، بالتأكيد على ضرورة استخدام أسلوب تحديد التكلفة بالتدفق العكسي، كما يهدف إلى بيان أثر استخدام مدخل الفائض المحاسبي كمدخل معاون لتوفير بيانات التكاليف اللازمة لاتخاذ القرارات المختلفة .

وقد توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها :

- 1- أهمية تبني المفاهيم الحديثة للتكاليف والسعي نحو التأسيس العلمي لها والاستفادة منها في التطبيق العملي.
- 2- ضرورة السعي نحو تطوير بعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو إضافة بعض المبادئ الأخرى إليها بصفة خاصة فيما يتعلق بتخصيص التكلفة وتقويم المخزون وتدفق إجراءات المحاسبة بما يلائم بيئة نظام الإنتاج الآني وتلك المتعلقة بالمخزون السلعي، وكذلك تحديد التكلفة

¹ محمد مصطفى الجبالي، نبيه عبد الرحمن الجبر، تطوير نظام التكاليف من خلال استخدام أسلوب تحديد التكلفة بالتدفق العكسي والفائض المحاسبي لمواجهة احتياجات نظام الإنتاج الفوري، الإدارة العامة، المجلد 37، العدد4، 1998 .

على مستوى الأنشطة وليس على مستوى المنتجات، لتواكب التطورات الحديثة في مفاهيم التكاليف وإجراءات التسجيل والقياس المحاسبي.

2- دراسة (أحمد عبد الهادي شبير، 2006)¹ بعنوان:

(دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات "دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة في فلسطين")

وقد هدفت هذه الدراسة إلى عدة نقاط من بينها:

- 1- تحديد العلاقة بين المعلومات المحاسبية وعملية اتخاذ القرارات الإدارية.
- 2- التعرف على جودة وكفاءة المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت المساهمة العامة في فلسطين.
- 3- دراسة الخصائص والمتطلبات التي يجب مراعاتها في المعلومات المحاسبية الملائمة للوفاء بالاحتياجات الإدارية في المنشآت المساهمة العامة في فلسطين.
- 4- التعرف على مدى كفاية المعلومات المحاسبية المتوفرة للمديرين بهدف اتخاذ القرارات الإدارية.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها :

- 1- تعتبر المعلومات المحاسبية ذات دور محوري وحيوي عند اتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت المساهمة العامة.
- 2- تمثل نسبة اعتماد الإدارة على المعلومات المحاسبية في اتخاذها للقرارات وأدائها لوظائفها المختلفة 90%.
- 3- تمثل قائمة التدفقات النقدية المرتبة الأولى في الأهمية للحصول على معلومات محاسبية، تليها قائمة المركز المالي ثم قائمة الدخل ثم قائمة التغيرات في حقوق الملكية .

¹ أحمد عبد الهادي شبير، "دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات "دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة في فلسطين"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية- غزة، 2006 .

3- دراسة (عثمان بودحوش، 2007-2008)¹ بعنوان:

(تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية "حالة شركة اسمنت عين الكبيرة")

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على أحد أهم أبعاد الميزة تنافسية لدى العديد من المنشآت العالمية و هو خفض التكاليف .
ومن نتائج هذا البحث :

1- ضرورة توجه المنشآت بالبحث عن منهج حديث يمكنها من التزود بالمعلومات التي تؤهلها لمواجهة المنافسة بشكل أفضل بالبقاء في سوق تعد الميزة التنافسية سمته الأساسية.

2- تعتبر إستراتيجية تخفيض التكاليف الخيار الأمثل للمنشآت يمكن تحقيقها من خلال الفهم الواضح للأنشطة.

3- تعد الجودة العالية للمنتج ذات تأثير مضاعف على الميزة التنافسية باعتبارها تزيد من قيمة المنتج لدى المستهلك من جهة كما تسمح بضبط وترشيد التكلفة من جهة أخرى من خلال عملية الصيانة الشاملة.

4- دراسة (أحمد محمود خليل الأسطل، 2010)² بعنوان:

(دور بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء آليات الحوكمة "دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية")

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات في تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية كما هدفت إلى التعرف على آليات ومبادئ الحوكمة المتمثلة في محاسبة المسؤولية والإدارة الإستراتيجية للتكلفة وإدارة الجودة الشاملة وانعكاس تطبيقها على تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية .
ومن نتائج هذه الدراسة :

¹ عثمان بودحوش، "تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية (حالة شركة اسمنت عين الكبيرة)"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجزائر، كلية التسيير والعلوم الاقتصادية، 2007-2008 .

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)"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية - غزة، 2010 .

- 1- وجود إدراك لدى متخذي القرار بتطبيق آليات الحوكمة من أجل تحسين أداء المنشآت.
- 2- اهتمام المنشآت الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية بالتحديد الدقيق لتكلفة المنتجات وتأثيره على تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية لتلك المنشآت.
- 3- تلعب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة دوراً هاماً في توفير المعلومات اللازمة لتنفيذ خطوات الإستراتيجية التنافسية للمنشآت الصناعية من خلال تركيزها على الميزة التنافسية وهيكل المنافسة، حيث تتمثل أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في تحقيق الميزة التنافسية بمحاسبة تكاليف الأنشطة، وأسلوب التكلفة المستهدفة، ونظام الإنتاج الآني .

5- دراسة (سعد سلمان عواد المعيني، 2011)¹ بعنوان:

(تقنيات إدارة التكلفة المطلوبة لمنظمات الأعمال العربية في تحقيق الميزة التنافسية "إطار تكاملي مقترح لتقنيات التحسين المستمر")

هدفت هذه الدراسة إلى صياغة إطار متكامل يحدد المتغيرات الرئيسية لتقنيات التحسين المستمر (التكلفة المستهدفة، التخفيض التدريجي، المقارنة المرجعية) وإجراء المقارنة والتفاعل بين تلك المتغيرات، ووضع ذلك الإطار أمام إدارات منشآت الأعمال العراقية لاعتماده كدليل في البحث عن التقنية المناسبة لمنشآتهم .

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها :

- 1- عدم قدرة نظم التكاليف التقليدية على تلبية احتياجات منشآت الأعمال العراقية من المعلومات المناسبة والمفيدة في مجالات تخفيض التكاليف وردم الفجوة بينها بين المنشآت الرائدة الأجنبية العاملة في النشاطات المماثلة .
- 2- عدم تحقيق المنشآت العراقية لميزة تنافسية أو ميزة تنافسية مستدامة بسبب ابتعادها عن تطبيق تقنيات التحسين المستمر .
- 3- يمكن تحقيق ميزة تنافسية مستدامة من خلال الإبداع وتطبيق أساليب جديدة في مختلف وظائف سلسلة القيمة مع تحسين الأداء بالشكل الذي يؤدي إلى زيادة تفوقها على المنشآت المنافسة .

¹ سعد سلمان عواد المعيني، "تقنيات إدارة التكلفة المطلوبة لمنظمات الأعمال العربية في تحقيق الميزة التنافسية (إطار تكاملي مقترح لتقنيات التحسين المستمر)"، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد 7، الاصدار 30، 2011 .

الدراسات باللغة الأجنبية :

1- دراسة (Durden, Hassel, Upton, 1999)¹ بعنوان:

"Cost accounting & performance measurement in a Just -In -Time production environment"

(محاسبة التكاليف وقياس الأداء في بيئة نظام الإنتاج الآني)

هدفت الدراسة إلى دراسة وجود ارتباط ايجابي بين أداء المنشآت المطبقة لنظام الإنتاج الآني JIT و تعديل أنظمتها المحاسبية والتكليفية، حيث أجريت الدراسة على عينة مؤلفة من 100 منشأة صناعية في نيوزيلندا وكانت نسبة الاستجابة 85 % .
وقد أظهرت نتائج الدراسة أن:

- 1- المنشآت المطبقة لنظام الإنتاج الآني في نيوزيلندا لم تعدل نظام محاسبة التكاليف لديها لمقابلة التغييرات التي يحدثها تطبيق نظام الإنتاج الآني، وأن على المنشآت تغيير نظام محاسبة التكاليف لديها والذي يجب أن يعدل كجزء من حزمة التغييرات المرافقة لتبني نظام الإنتاج الآني كأسلوب التكلفة الراجعة Backflush Costing .
- 2- ليس من الواضح وجود تأثير لتعديل النظام المحاسبي على الأداء أو العكس، وأن وجود تأثير قد يرجع إلى الأداء العالي للشركات المطبقة لنظام الإنتاج الآني والتي تميل إلى تعديل أنظمتها المحاسبية لدعم تبني نظام الإنتاج الآني.
- 3- ضرورة أن تكون هناك ملاءمة بين أنظمة التصنيع الحديثة وأنظمة المحاسبة .

2- دراسة (Tanis & Dalci, 2003-2004)² بعنوان:

"The Effect and Implementation of JUST-IN-TIME System from Cost Accounting Perspective"

(أثر تطبيق نظام الإنتاج الآني من منظور محاسبة التكاليف)

هدفت هذه الدراسة إلى مناقشة تأثيرات نظام الإنتاج الآني JIT على التكلفة .
ومن أبرز النتائج التي توصلت إليها:

¹Chris H. Durden, Lars G. , Hassel & David R. Upton,, "Cost accounting & performance measurement in a Just -In -Time production environment", Asia pacific Journal of Management ,V.16, 1999

² Illhan Dalci , Veyis Naci Tanis , "The Effect and Implementation of JUST-IN-TIME System from Cost Accounting Perspective" , Review of Social , Economic & Business Studies, Vol.3/4 , 2003-2004

1- أن نظام الإنتاج الآني هو أحد الأدوات التنافسية التي يمكن استخدامها كونه يؤدي إلى تخفيض تكاليف المخزون ويزيد من الجودة ويخفض وقت الانتظار ويخفض تكاليف التصنيع بتخفيض تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة .

2- يسبب بعض التغييرات للشركات المطبقة له في التكلفة والمحاسبة الإدارية فهو يساعد على تحقيق وفورات هامة في التكلفة بالإضافة أنه يبسط عمليات محاسبة التكاليف، كما أن تطبيقه يتطلب تغيير في أنظمة قياس الأداء.

3- دراسة (McWatters & Fullerton,2004)¹ بعنوان:

"An Empirical Examination of Cost Accounting Practices Used In Advanced Manufacturing Environments"

(دراسة تطبيقية لممارسات محاسبة التكاليف المستخدمة في بيئات التصنيع المتقدمة)

هدفت هذه الدراسة لتحديد ما إذا كانت المنشآت التي تعتمد تقنيات التصنيع المتقدمة تعتمد أيضا" وبالتكامل الأدوات الحديثة لمحاسبة التكاليف، وقد أجري مسح على 121 من المنشآت الصناعية في نيوزيلندا المطبقة للعديد من أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية من بينها بطاقة الأداء المتوازن، تكاليف الأنشطة، التكلفة الراجعة، نظام الإنتاج الآني... . وقد أظهرت نتائج الدراسة:

1- إن أساليب المحاسبة التقليدية قد تقادمت فهي تحتاج إلى أن تتغير لتتكامل مع التخطيط و أدوات رقابية جديدة.

2- بيئة التصنيع المتقدمة تتطلب معلومات تتجاوز ما تقدمه طرق تحديد التكلفة التقليدية وعلى المنشآت تطبيق أنظمة متقدمة مثل نظام الإنتاج الآني .

4- دراسة (Mahmuda & Fowzia,2011)² بعنوان:

"Appraisal of Cost Management Tools in Manufacturing Organizations of Bangladesh"

(تقييم أدوات إدارة التكلفة في المنظمات الصناعية في بنغلاديش)

¹ Rosemary R. Fullerton, Cheryl S. McWatters, " An Empirical Examination of Cost Accounting Practices Used In Advanced Manufacturing Environments", Advances In Management Accounting , Elsevier Ltd Volume 12,2004

² Rehana Fowzia, Mahmuda Nasrin, " Appraisal of Cost Management Tools in Manufacturing Organizations of Bangladesh", World Journal of Social Sciences , Vol.1 ,No2, May 2011 .

هدفت هذه الدراسة إلى فحص تأثير الأنواع المختلفة لأدوات إدارة التكلفة على اتخاذ القرارات في تخطيط الربح، وتحري أدوات إدارة التكلفة الهامة والمقبولة عموماً من أدوات إدارة التكلفة، حيث تم مسح 70 منشأة صناعية تتبنى تطبيق أدوات إدارة التكلفة لعشرين أداة من أدوات إدارة التكلفة .

وكان من أبرز النتائج التي توصلت إليها :

- 1- إن تقنيات المحاسبة التقليدية لا تعطي النتيجة المثمرة إزاء المنافسة الشديدة وعلى المنظمات تبني تقنيات محاسبة تكاليف متقدمة .
- 2- هناك خمس أدوات لإدارة التكلفة الأكثر تأثيراً لاتخاذ القرارات هي: محاسبة التكاليف التقليدية، تكلفة الجودة، تكاليف الأنشطة، التكاليف الغارقة، التكلفة الراجعة .
- 3- الأدوات التي لقيت القبول العام هي: تكاليف الأنشطة، التكلفة التفاضلية، كيزن .

5- دراسة (Al-Dalabeeh & Al-Zeaud ,2012) ¹ بعنوان:

"Accounting Information Systems and Their Role in the Measurement and Cost Thrifing in Public Shareholding Industrial Companies in Jordan"

(أنظمة المعلومات المحاسبية ودورها في قياس وترشيد التكلفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية)

هدفت هذه الدراسة إلى تمييز الخصائص والتقنيات والمتطلبات التنظيمية لأنظمة المعلومات المحاسبية الضرورية لمقابلة متطلبات الإدارة الحديثة لشركات الأدوية في الأردن. ومن أبرز نتائج هذه الدراسة :

- 1- هناك أثر ايجابي لأنظمة المعلومات المحاسبية في قياس التكاليف .
- 2- تعتمد 95% من العينة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية في عملية التخطيط لعناصر التكاليف .

¹ Al- Dalabeeh ,Abed El- Rahman kh., Al- Zeaud ,Hussein Ali," Accounting Information Systems and Their Role in the Measurement and Cost Thrifing in Public Shareholding Industrial Companies in Jordan", International Journal of Business and Management Vol. 7, No. 12; June 2012

3- تؤكد 89% من المنشآت بأن نظام المعلومات المحاسبية يساهم في اتخاذ القرار الجيد خاصة فيما يتعلق بالتكاليف والذي يحقق أهداف الشركة بكفاءة.

وبعد عرض الدراسات السابقة يتبين أن بعضها أشار إلى أهمية أسلوب التكلفة الراجعة لكن ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة أنها تتناول وضع إطار نظري متكامل لأسلوب التكلفة الراجعة، وأثر هذا الأسلوب في تطوير نظام المعلومات المحاسبي والتكاليفي من حيث الإجراءات والعمليات المحاسبية والتكليفية ودورها في تخفيض التكاليف، إضافة إلى بيان أثر استخدام أسلوب التكلفة الراجعة في تدعيم نظام المعلومات المحاسبي والتكاليفي بما يدعم تحقيق المنشآت ميزة تنافسية في ظل تنامي واشتداد حدة المنافسة.

سادسا: "فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى H1: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأسلوب التكلفة الراجعة في الهيكل المعلوماتي والتكاليفي.

الفرضية الثانية H2: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للهيكل المعلوماتي والتكاليفي في تحقيق ميزة تنافسية.

الفرضية الثالثة H3: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأسلوب التكلفة الراجعة في تحقيق ميزة تنافسية.

الفرضية الرابعة H4: لا تتأثر العلاقة بين أسلوب التكلفة الراجعة وتحقيق ميزة تنافسية بالهيكل المعلوماتي والتكاليفي.

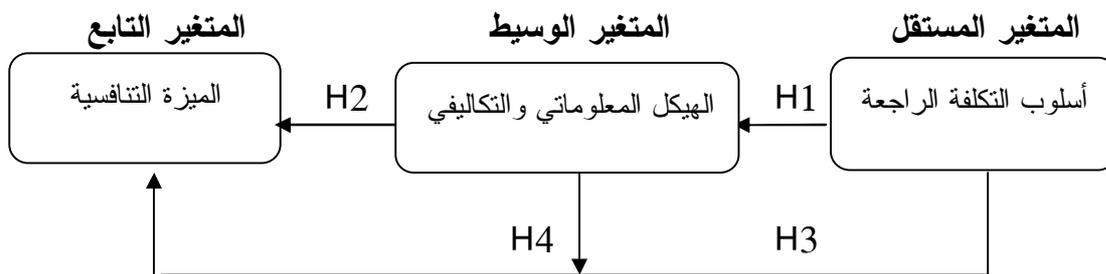
سابعا: "متغيرات الدراسة:

تتضمن فرضيات الدراسة ثلاثة متغيرات أساسية هي :

- 1- المتغير المستقل : أسلوب التكلفة الراجعة.
- 2- المتغير الوسيط : الهيكل المعلوماتي والتكاليفي.
- 3- المتغير التابع : الميزة التنافسية.

يمكن تمثيلها بالشكل رقم (1) التالي:

الشكل رقم (1) : متغيرات الدراسة



ثامناً: منهجية الدراسة :

اعتمد الباحث في تحقيق أهداف الدراسة و اختبار فرضياته على المنهجية التالية:

- 1- الجانب النظري: تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي وذلك بالاستفادة من الدراسات المماثلة في الكتب العربية والأجنبية والدوريات والمقالات المتخصصة
- 2- الجانب العملي: ويتمثل بالدراسة الميدانية من خلال إجراء استقصاء لآراء عينة من المنشآت الصناعية باستخدام استبيان صمم لهذا الغرض ثم جمع البيانات وتحليلها باستخدام برنامج SPSS, V18.

تاسعاً: حدود الدراسة:

- 1- الحدود المكانية : اقتصرت الدراسة على المنشآت الصناعية في محافظة حلب نظراً للظروف السائدة في سورية.
- 2- الحدود الزمانية : تم إجراء الاستبيان في الفترة ما بين 5-6-2012 ولغاية 3-8-2012.
- 3- اقتصر الباحث في دراسته على ميزة خفض التكلفة فقط دون التطرق للأبعاد الأخرى للميزة التنافسية .

الفصل الثاني**أسلوب التكلفة الراجعة****مقدمة****المبحث الأول: الإطار النظري لأسلوب التكلفة الراجعة**

أولاً: مفهوم أسلوب التكلفة الراجعة

ثانياً: آلية عمل وطرق تحديد التكلفة الراجعة

ثالثاً: شروط ومزايا وانتقادات أسلوب التكلفة الراجعة

المبحث الثاني: نظام الإنتاج الآني

أولاً: تعريف نظام الإنتاج الآني

ثانياً: أهداف ومرتكزات نظام الإنتاج الآني

ثالثاً: مزايا وانتقادات نظام الإنتاج الآني

خاتمة

الفصل الثاني

أسلوب التكلفة الراجعة

مقدمة :

في ظل متغيرات بيئة التصنيع الحديثة التي تشتد فيها حدة المنافسة أصبح لزاماً على المنشآت أن تواجه هذه المتغيرات وأن تتكيف مع المعطيات الجديدة لتكون أكثر قدرة على المنافسة، كما أن التكنولوجيا قد أثرت بشكل كبير على عمليات الإنتاج مما دعا إلى ضرورة استحداث أساليب جديدة أو تحديث الأساليب القائمة لتكون أكثر فاعلية، حيث لم تعد النظم التقليدية قادرة على الوفاء بمتطلبات البيئة الصناعية الحديثة.

استجابةً لمتطلبات المنافسة قدمت المحاسبة العديد من التقنيات شكلت على اختلافها طرقاً متعددة لتحقيق مزايا تنافسية، وحيث أن التكلفة كانت وما تزال عنصراً جوهرياً من عناصر التنافس فقد برزت أهمية أسلوب التكلفة الراجعة في قدرته على خفض التكاليف والذي يطبق في ظل نظام الإنتاج الآني وهو ما سيتناوله الباحث في هذا الفصل.

المبحث الأول

الإطار النظري لأسلوب التكلفة الراجعة

تسعى المنشآت على اختلاف أنشطتها إلى تبني أساليب محاسبية جديدة بعدما أخفقت الأساليب القديمة في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشآت في ظل التطورات المتسارعة في البيئة الصناعية الحديثة والتي تشهد زخماً "تنافسياً" حاداً، ومن هذه الأساليب أسلوب التكلفة الراجعة.

أولاً : مفهوم أسلوب التكلفة الراجعة: (Backflush Costing)

تستخدم النظم التقليدية والمعيارية للمحاسبة عن التكلفة أسلوب التتبع المتسلسل للتكلفة، حيث أن إجراءات أي طريقة لتحديد تكلفة المنتج تكون متزامنة مع تسلسل حدوث عمليات الشراء والإنتاج، بدءاً من المواد الأولية مروراً بالإنتاج تحت التشغيل إلى الإنتاج التام، إلا أن هذا الأسلوب يعتبر مكلفاً للغاية إذا ما تم تتبع المواد الأولية من بطاقات صرف المواد، والأجور المباشرة من بطاقات الوقت وتخصيص التكاليف على كل عملية وعلى كل منتج.¹

أما في ظل نظام الإنتاج الآني Just In Time يتم الحصول على المواد الأولية من الموردين وفق عقود طويلة الأجل وقت الحاجة لها دون أن يتم تخزينها وإدخالها في العملية الإنتاجية مباشرة، ويتم تسليم الإنتاج إلى الزبون فور الانتهاء منه .

ويتم في ظل هذا النظام اعتبار طلب الزبون للمنتج بمثابة نقطة الانطلاق لكافة العمليات الصناعية التي تتحرك فوراً في تتابع عكسي يبدأ من طلب الزبون مروراً بكافة العمليات على طول خطوط الإنتاج وصولاً إلى طلب توريد المواد الخام من الموردين .

وعلى اعتبار أن كلا من مخزون المواد الأولية ومخزون تحت التشغيل يكونان في أقل مستوى، والتتبع المفصل للمخزون غير ضروري، فإن نظام الإنتاج الآني يقدم أسلوباً لتبسيط تحديد تكلفة المنتج والمخزون من خلال استخدام أسلوب التكلفة الراجعة Backflush Costing الذي يتم فيه تحديد التكلفة عند اكتمال دورة الإنتاج.²

¹Charles T. Horngren , George Foster , **Cost Accounting** ,7th Edition , 1991, P 627.

²Rosemary R. Fullerton and Cheryl S. McWatters , **An Empirical Examination Of Cost Accounting Practices Used In Advanced Manufacturing Environments** ,OP-Cit, P 93.

ويطلق على هذا الأسلوب مصطلحات أخرى هي :

Delayed costing	تحديد التكلفة المتأخرة
Endpoint costing	تحديد التكلفة في نقطة النهاية
Post-deduct costing	تحديد التكلفة المرحلة

وقد تعددت تعاريف أسلوب التكلفة الراجعة حيث عرفه **Stration** على أنه: أسلوب محاسبية تكاليف مبسط، يسرع ويوضح ويخفض الجهد المحاسبي في البيئة التي تتخفف فيها أرصدة المخزون، وتتطلب عمليات تخصيص قليلة، وتستخدم التكاليف المعيارية حيث تكون الانحرافات عن المعايير في أدنى مستوى¹.

في حين يرى **Karan & Lalitha** أنه: أسلوب لتحديد التكلفة يحذف بعض أو كل قيود اليومية المتعلقة بالدورة المحاسبية من شراء المواد المباشرة إلى بيع المنتجات التامة². أما **Drury** فيعرفه: بأنه إجراءات محاسبية مبسطة يمكن تبنيها لتخصيص التكاليف بين تكلفة المبيعات والمخزون³.

لكن **Gerald** وصفه بأنه صيغة حديثة، جديدة وجوهرية لإدارة التكلفة⁴.

يلاحظ الباحث أن التعريف الأول قد ركز على مزايا هذا الأسلوب من ناحية وعلى سمات بيئة عمل أسلوب التكلفة الراجعة من ناحية أخرى، في حين أن التعريف الثاني والثالث قد ركزا على الجانب المحاسبي له، وعلى الرغم من أن التعاريف السابقة قد ركز كل منها على جانب من هذا الأسلوب إلا أنها تكمل بعضها بعضاً.

يرى الباحث بناءً على اختلافات التعاريف التي وردت لأسلوب التكلفة الراجعة ومن خلال الأدبيات التي وضحت هذا الأسلوب واستطاع الباحث الوصول إليها، أن يضع التعريف الآتي لأسلوب التكلفة الراجعة:

1 William O. Stration , and others , **Introduction To Management Accounting** , 7th Edition , Prentice – Hall International – Inc , 1999 ,P549

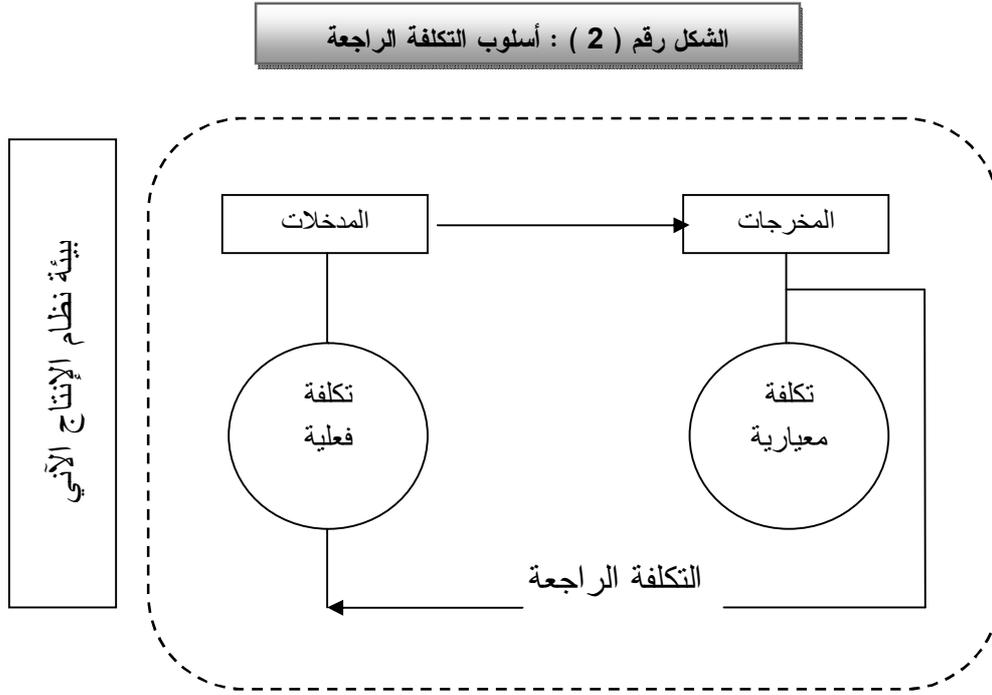
2 V.Rajase Karan, R.Lalitha , **Cost accounting** , India , Dorling Kindersley pvt .ltd ,2011 , P 324.

3 Colin Drury , **Management & Cost Accounting** , 7th Edition , Pat Bond ,2008 ,P90

4 Gerald Aranoff , " **No-Inventory standard costing For JIT Manufacturers : Maximizing Backflush costing** " , Cost Management ; ABI / Inform Global; Jan/Feb 2010; 24; 1, P 34.

هو أسلوب لتحديد تكلفة الإنتاج في المنشآت المطبقة لنظام الإنتاج الآني يبدأ من المخرجات التي تقاس بالتكلفة المعيارية، رجوعاً إلى المدخلات التي تقاس بالتكلفة الفعلية، يقوم بتخفيض الأنشطة المحاسبية .

ويمكن تمثيل هذا الأسلوب بالشكل رقم (2) التالي:



المصدر: الشكل من إعداد الباحث.

ثانياً: آلية عمل وطرق تحديد التكلفة الراجعة :

أ- آلية عمل أسلوب التكلفة الراجعة :

تقوم آلية عمل أسلوب التكلفة الراجعة استناداً لهذا المصطلح على تأجيل قيود تحديد التكلفة حتى تتم عملية البيع حيث ترتجع التكاليف خلال النظام المحاسبي.¹ وبعبارة أخرى فإن مصطلح التكلفة الراجعة يشير إلى التسجيل المباشر لجميع التكاليف الصناعية على المنتجات التامة أو المنتجات المباعة ثم الرجوع إلى الخلف لتخصيص التكاليف على نقاط الإنتاج التي قد يتبقى فيها بعض المخزون.²

¹Charles T. Horngren , George Foster , **Cost Accounting** , OP-Cit, P 627

² Kip R Krumwiede, "**How standard costs can help with backflush costing**", Cost Management Update, Accounting & Tax Periodicals, Apr 2000. P106.

ولدى المقارنة بين أسلوب التكلفة الراجعة في ظل نظام الإنتاج الآني والأسلوب التقليدي لتحديد التكلفة نجد مايلي¹:

1- في النظام التقليدي يتم تتبع تكلفة المنتجات من مخزون المواد الأولية مرورا " بمخزون تحت التشغيل إلى مخزون البضاعة التامة، أما أسلوب التكلفة الراجعة فإنه ينتظر حتى تكتمل الوحدات لتسجيل تكلفة الإنتاج.

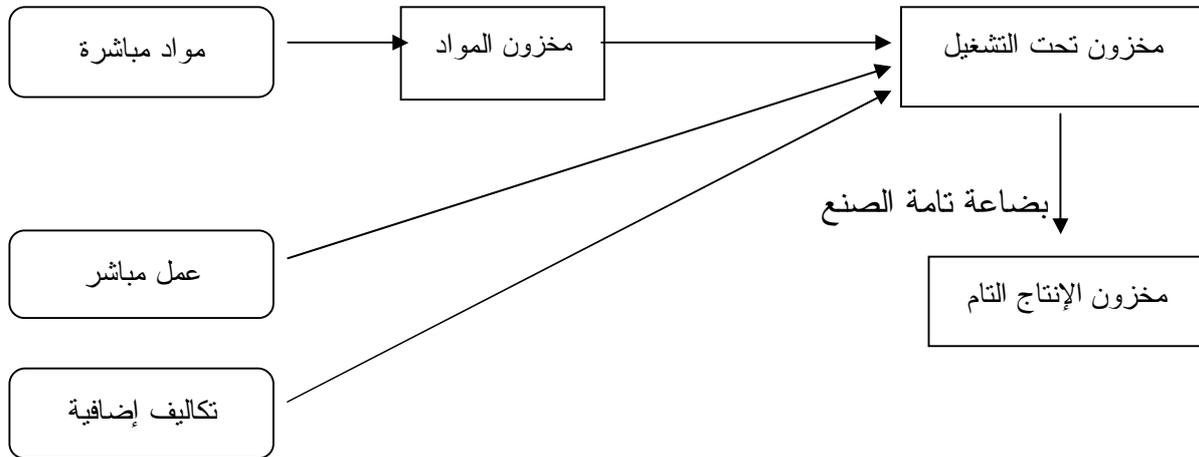
2- في النظام التقليدي يتم تتبع التكاليف المرتبطة بالوحدات في عملية الإنتاج، أما في أسلوب التكلفة الراجعة لا يتم ذلك ولذا لا يحتاج إلى حساب مستقل لمخزون تحت التشغيل فهو يوحد حساب المواد الأولية ومخزون تحت التشغيل في حساب واحد يسمى حساب المواد تحت التشغيل.

3- في النظام التقليدي لا يمكن تتبع العمل بشكل مباشر لوحدات الإنتاج النهائية، أما في أسلوب التكلفة الراجعة يمكن تتبع العمل البسيط بشكل مباشر لوحدات الإنتاج النهائية ولذا يمكن توحيد تكاليف العمل وتكاليف التصنيع الإضافية في حساب يسمى تكاليف التحويل.

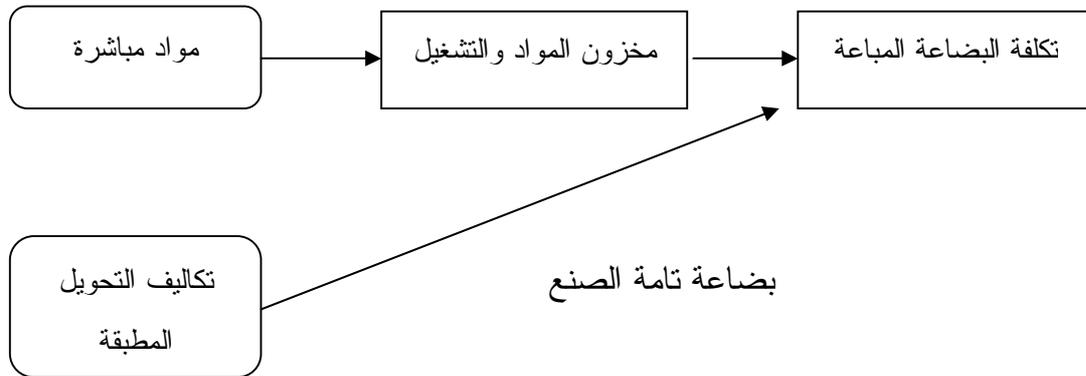
والشكل رقم (3) التالي يبين الفرق السابق ذكره:

¹ Charles T.Horngren ,and others , **Accounting** , Pearson Prentice –Hall ,6th Edition , 2005, P 1053.

الشكل رقم (3) : مقارنة تدفق التكاليف في نظام التكلفة التقليدي وأسلوب التكلفة الراجعة



تدفق التكاليف في النظام التقليدي



تدفق التكاليف في أسلوب التكلفة الراجعة

Source : Illhan Dalci , Veyis Naci Tanis , "The Effect and Implementation of JUST-IN-TIME System from Cost Accounting Perspective" , OP-Cit ,P 46-47.

- تأسيساً" على ذلك تتحدد آلية عمل أسلوب التكلفة الراجعة بالنقاط التالية :
- 1- إلغاء حساب مخزون المواد الأولية حيث لا يتم إجراء أية قيود محاسبية للمواد عند ورودها أو صرفها إنما يتم تسجيل القيود عند الانتهاء من الإنتاج وفق أساس معياري.
 - 2- إلغاء حساب الإنتاج تحت التشغيل لأن تحميل التكاليف يكون فقط عند الانتهاء من الإنتاج وعلى أساس معياري .
 - 3- يتم دمج كل من عنصري الأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة في حساب تكاليف التحويل مع فتح حساب مستقل لكل من تكاليف التحويل الفعلية والمحملة.
 - 4- تسجل تكاليف التحويل الفعلية في حسابها وذلك حسب نقاط الاستهداف (نقطة الاستهداف هي النقطة التي تتخذ أساساً لقياس وتسجيل التكاليف).
 - 5- تسجل تكاليف التحويل المحملة عند الانتهاء من الإنتاج على الإنتاج التام في حساب تكاليف التحويل المحملة.
 - 6- في حال ظهور أية فروقات بين تكاليف التحويل الفعلية والمحملة تتم معالجتها في حساب تكلفة البضاعة المباعة .

ب- طرق تحديد التكلفة الراجعة :

يتم اتخاذ نقطة معينة أو أكثر تمثل نقطة البدء بقياس وتسجيل التكاليف حيث توجد ثلاثة طرق لتحديد التكلفة الراجعة ، هذه الطرق هي ¹:

- 1- الطريقة الأولى: نقاط الاستهداف الثلاثة (شراء المواد - إتمام الإنتاج - بيع الإنتاج):
بموجب هذه الطريقة يتم حذف حساب الإنتاج تحت التشغيل (عدم وجود حساب مستقل له) ويلاحظ في هذه الطريقة أنها لم تختصر الكثير من الإجراءات المحاسبية حيث يتم فتح حساب لمراقبة المواد تحت التشغيل وحساب لمراقبة تكاليف التحويل وحساب مراقبة الإنتاج التام .

¹ اسماعيل يحيى التكريتي وآخرون ، المحاسبة الادارية ، دار الحامد ، ط 1 - 2007، ص 47 - 48.

2- الطريقة الثانية: نقاط الاستهداف إثنان (شراء المواد الأولية - بيع الإنتاج التام) :
ويلاحظ في هذه الطريقة أن نقطة الاستهداف الأولى هي نفسها نقطة الاستهداف في الطريقة الأولى، إلا أن حساب الإنتاج التام ألغي أيضا، وأن نقطة الاستهداف الثانية هي نقطة بيع المنتجات حيث تقيم المدخلات بالتكلفة الفعلية وتقيم المخرجات بالتكلفة المعيارية.

3- الطريقة الثالثة: (إتمام الإنتاج - بيع الإنتاج) :

وهي طريقة مختصرة جدا" وتفترض هذه الطريقة أن الشراء يتم بكميات صغيرة وأن البيع والتسليم فوري، تعد هذه الطريقة متوافقة أكثر مع مفهوم التكلفة الراجعة حيث يتم تأجيل تسجيل القيود حتى تتم عملية البيع .

يرى الباحث أن اختيار المنشأة لإحدى الطرق الثلاث السابقة يخضع إلى حجم وطبيعة النشاط الذي تزاوله من ناحية، بالإضافة إلى مدى التفصيل في المعلومات الذي ترغب بتوفره من ناحية أخرى.

ثالثا: شروط ومزايا وانتقادات تطبيق أسلوب التكلفة الراجعة :

أسلوب التكلفة الراجعة كغيره من الأساليب الأخرى، لا يخلو من شروط تضبط تطبيقه أو من بعض المزايا التي تعطي دافعا" لتطبيقه كما لا يخلو من سلبيات قد تعيق تطبيقه، ولا بد من الإشارة إلى التداخل بينه وبين نظام الإنتاج الآني على اعتبار أن أسلوب التكلفة الراجعة أحد ثمار نظام الإنتاج الآني.

أ - شروط تطبيق أسلوب التكلفة الراجعة :

يرى كلا" من **Foster & Horngren**¹ و **Bhatt acharyya**² أن المنشآت التي تعتمد

تطبيق أسلوب التكلفة الراجعة غالبا ما تضبط بشروط ثلاثة هي :

- رغبة الإدارة في تبسيط النظام المحاسبي وليس التتبع المفصل لعنصري المواد المباشرة والأجور المباشرة خلال سلسلة العمليات خطوة بخطوة حتى الوصول إلى الإنتاج التام.
- وضع موازنة أو تكاليف معيارية لكل منتج أو كما يرى آخرون وضع تكلفة مستهدفة.
- تكلفة مخزون تحت التشغيل وتكلفة مخزون المواد المباشرة منخفضة أو ثابتة

¹ Charles T. Horngren , George Foster , **Cost Accounting** ,Op-Cit, P 627.

² Asish K. Bhatt acharyya , **Principles and Practice of Cost Accounting** ,3Rd Edition, 2008, p504.

يرى الباحث أن توجه الإدارة إلى تبسيط نظامها المحاسبي ضرورة تملئها المعطيات الحالية لظروف المنافسة، كما أن وضع تكلفة مستهدفة للمنتج يتماشى أكثر مع نظام الإنتاج الآني الذي يبدأ عمله من طلب الزبون، أما بالنسبة لانخفاض أو ثبات تكلفة مخزون تحت التشغيل ومخزون المواد فذلك لانعدام حسابات المخزون في أسلوب التكلفة الراجعة وبالتالي إمكانية دمج كل من حساب تحت التشغيل وحساب المواد بحساب واحد هو حساب المواد تحت التشغيل .

ب - مزايا تطبيق أسلوب التكلفة الراجعة :

تعددت مزايا هذا الأسلوب باختلاف جهات النظر و ذلك حسب الآتي :

1- تسهيل عمليات المحاسبة :

إن أسلوب التكلفة الراجعة يقوم بتسهيل عمليات المحاسبة من خلال تبسيط الأنشطة والمعاملات عما هي موجودة عليه في النظام التقليدي كما يقوم بتخفيض المعاملات المحاسبية من خلال تخفيض معاملات حركة المواد والمخزون وتتبع العمل بالإضافة إلى تبسيط الحسابات نتيجة الاعتماد على حسابات موحدة.¹

كما أنه أسلوب أسهل وأقل كلفة لتحديد تكلفة المنتج من الأنظمة التقليدية رغم أنه يزود بمعلومات تفصيلية أقل من تلك الأنظمة حيث أن اتخاذ القرار حسب قيد المنفعة / التكلفة يتحقق فيما إذا كانت وفورات التكلفة تبرر القلة في تفاصيل المعلومات.²

2- زيادة الكفاءة وتخفيض التكاليف :

على اعتبار أنه يقوم بتبسيط العمليات المحاسبية فإنه يزيد من كفاءة العمليات المحاسبية وفعالية التكلفة³، كما أن تطبيق هذا الأسلوب يوفر كلفة التتبع المباشر لطلبات المواد الأولية ودخولها في العملية الإنتاجية وبطاقات وقت العمل للأقسام المختلفة والمنتجات.⁴

¹ James R . Huntzinger, **Lean cost management: Accounting for lean by establishing flow**, J Ross publisher, 2007, P 240.

² Roland W.Hilton , **Managerial Accounting** ,The McGraw-Hill Companies-Inc , 3rd Edition, 1997, P273.

³ Frank J. Fabozzi ,and others , **The Complete CFO Handbook From Accounting to Accountability**, John Wiley & Sons, Inc ,2008 , P694.

⁴ Charles T.Hornngren ,George Foster, Srikant M.Datar, **Cost Accounting A Managerial Emphasis** ,Prentice Hall International -Inc,1997,P 726

3- اعتماد مقاييس غير مالية :

بالإضافة أنه يؤدي إلى تخفيض التكاليف فإنه يمكن من الاعتماد على مقاييس أداء غير مالية (الوقت - الجودة ... الخ)¹، وذلك بسبب تخفيض حجم المدخلات المحاسبية ورفع كفاءة الأداء المحاسبي.

ج - انتقادات أسلوب التكلفة الراجعة :

يرى Bhatt acharyya² وغيره أن أهم انتقاد يوجه لأسلوب التكلفة الراجعة هو صعوبة إنشاء مسار تدقيق لاستخدام الموارد في كل خطوة من عمليات الإنتاج، كذلك عدم التزامه بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً بالنسبة للتقارير المالية الخارجية، كما أنه لا يقوم بالتزويد بالمعلومات المحاسبية من أجل عملية الرقابة.

في حين يرى Ahmed³ أنه من الصعوبة معرفة رصيد المخزون بدقة كون البيانات تغذى مرة واحدة في اليوم.

وينتقد Bragg⁴ هذا الأسلوب بأنه لا يأخذ قيمة التالف بعين الاعتبار.

بالإضافة إلى أنه لا يعطي أهمية للأنشطة ذات التكلفة المرتفعة وهو ما يستدعي وجود نظام تكاليف الأنشطة .

يوضح الباحث النقاط التالية فيما يتعلق بالانتقادات السابقة:

1- إن صعوبة إنشاء مسار لتدقيق استخدام الموارد يكاد يتلاشى وذلك أن تطبيق أسلوب التكلفة الراجعة يستلزم تطبيق نظام الإنتاج الآني، يتم الإنتاج في هذا النظام استناداً لتصاميم بسيطة إضافة لذلك فإن التقنيات الحديثة بما في ذلك الحواسيب قد أتاحت إمكانية تدقيق الموارد المستخدمة بالإضافة إلى أن هذه الموارد قد تم معرفتها مسبقاً نتيجة تحديد تكلفة الإنتاج عند التعاقد مع الزبون وذلك استناداً لقاعدة بيانات تكاليفية تستمد من نظام المعلومات المحاسبي والتكاليفي.

¹ Gerald Aranoff , **No-Inventory Standard Costing For JIT Manufacturers : Maximizing Backflush Costing** , Cost Management ;OP-Cit, P36.

² Asish K. Bhatt acharyya , **Principles and Practice of Cost Accounting** ,OP-Cit ,P 505.

³ M.N .Ahmed ,**Cost Management For Hospitality Industry** ,1st Edition , New Delhi , Anmol Publications pvt.ltd , 2005 , P110.

⁴Steven M Bragg, **Inventory Accounting A comprehensive Guide**, New Jersey, John Wiley & Sons,Inc, 2005, P 33.

2- أما بالنسبة للتقارير المالية الخارجية فإن الإفصاح عن المعلومات الكاملة والتفصيلية ستؤدي إلى غزارة المعلومات للمستخدمين وعدم قدرتهم على تحليل تلك المعلومات لاتخاذ القرار، أما الاختصار فقد يؤدي إلى إغفال غير مقصود للمعلومات مما قد يؤثر على اتخاذ قرارهم، وبالتالي فالعرض الكافي للمعلومات يؤدي إلى اتخاذ قرار رشيد للمستخدم، حيث أن المستخدم الخارجي للمعلومات لا يكثر بالآلية التي تعمل من خلالها المنشأة طالما أن هذه الآلية لا تؤدي إلى تشويه الحقائق .

3- بما أن أسلوب التكلفة المراجعة يستلزم تطبيق نظام JIT ومن سمات هذا النظام هو انخفاض رصيد المخزون إلى أدنى حد ممكن لاتسام هذا النظام بالآنية في الإنتاج والآنية بتسليم المنتج للزبون، فإن رصيد المخزون إن وجد يمكن معرفته استناداً للطاقة الإنتاجية والإمكانات المتاحة المعروفة مسبقاً وتقييمه لن يؤثر بشكل كبير على القوائم المالية، وهو ما ينفي أيضاً أن أسلوب التكلفة المراجعة لا يزود بالمعلومات المحاسبية نتيجة التأخر في تسجيل القيود المحاسبية لأن الاعتبار هو تسليم المنتج للزبون أي انتهاء دورة الإنتاج وليس الانتظار لنهاية الفترة المحاسبية .

4- أما ما يتعلق بأن أسلوب التكلفة المراجعة لا يأخذ قيمة التالف بعين الاعتبار فإنه في حال مراعاة المنشأة الجودة في المواد الأولية المتعاقد عليها والجودة في العمل والإنتاج ومهارات العمال وإمكانية رقابة الجودة آلياً فإن احتمال وجود تالف ضئيل جداً يكاد يكون مهملاً .

5- إن سعي نظام الإنتاج الآني إلى تخفيض عدد الأنشطة التي لا تضيف قيمة هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى تبسيط شكل وتخفيض عناصر المنتج يؤدي إلى تخفيض إجمالي للأنشطة ذات التكلفة المرتفعة، كما أن وضوح الرؤية لتحديد وحصر الأنشطة يساعد على التحميل المباشر للتكاليف، وبالتالي تطبيق نظام تكاليف الأنشطة يعطي دقة نسبية أكثر لتكاليف التحويل لكل وحدة من المنتجات المختلفة ، حيث يأتي دور أسلوب التكلفة المراجعة بعد ذلك، وهذا يعني أن تطبيق نظام تكاليف الأنشطة يعزز أسلوب التكلفة المراجعة .¹

أي أن التكامل بين الأسلوبين يكون في المنشآت الكبيرة ذات الإنتاج المتماثل .

¹ Charles T.Horngren ,and others ,Cost Accounting A Managerial Emphasis ,OP-Cit ,1997, P 734

ولا بد من الإشارة أن التجارب العملية في بعض الشركات أثبتت أن تطبيق نظام تكاليف الأنشطة لا يأتي بعائد يزيد عن تكلفة تطبيقه بشكل دائم، فقد تبين أنه كلما اتجه حجم المنشأة إلى الصغر كما هو في منشآت الإنتاج الآني حيث تتعدد الطلبات مع صغر حجمها، فإن تجميع البيانات اللازمة للحصول على معلومات التكلفة حسب الأنشطة يعتبر مكلفاً للغاية وهو ما يتعارض بنفس الوقت مع اعتبار هدف تخفيض التكلفة الذي تسعى إليه تلك المنشآت، وهو ما يعطي مبرراً "مقنعاً" لعدم التطبيق الكامل لنظام تكاليف الأنشطة أو قصور تطبيقه على بعض الأنشطة .

وهذا ما يفسر عدم الانتشار الواسع لنظام تكاليف الأنشطة في اليابان، حيث يوجد تعارض بين تطبيقه الذي ينتج عنه ارتفاع تكلفة القياس ونظام الإنتاج الآني الذي يقوم على أساس تخفيض التكاليف بشتى الطرق والوسائل، وهو الأمر الذي دعا المنشآت اليابانية إلى تطبيق أساليب أخرى مثل أسلوب التكلفة الراجعة بهدف الوصول إلى تخفيض التكلفة.¹

6- إن الأنظمة التقليدية للإنتاج تتسم بكثرة الأقسام الإنتاجية وتعدد مراكز التكلفة وبالتالي زيادة العمليات المحاسبية وزيادة عدد التقارير وتحليلها وهو ما يستغرق جهداً ووقتاً وقد يؤدي إلى التعقيد والتأخر في إعداد التقارير نتيجة تأخر الحصول على المعلومات اللازمة، ونتيجة ذلك زيادة التكلفة وهو ما يتلافاه أسلوب التكلفة الراجعة نظراً لتبسيطه للإجراءات.

يؤكد الباحث أن نجاح تطبيق أسلوب التكلفة الراجعة يتحقق بالتوازي مع التطبيق الكامل والصحيح لنظام الإنتاج الآني (و هو ما سيتم شرحه لاحقاً) الذي يؤدي بدوره إلى تحقيق المنافع المتوخاة من أسلوب التكلفة الراجعة وتجاوز تلك الانتقادات.

¹ محمد مصطفى الجبالي ، نبيه عبد الرحمن الجبر ، مرجع سابق، ص 644.

المبحث الثاني

نظام الإنتاج الآني

شهدت البيئة الصناعية تنافسا "حادا" خلال العقدين الماضيين ترتب على إثره تغيير في الخطط الإستراتيجية لمواجهة هذا التنافس فكانت تتضمن تبني وتطبيق العديد من الفلسفات والأساليب في المجال الإنتاجي ومنها نظام الإنتاج الآني، الذي يلائم المنشآت المعتمدة على التشغيل الآلي في أداء أنشطتها التصنيعية.

أولاً: تعريف نظام الإنتاج الآني **JUST IN TIME** :

تلت مرحلة الحرب العالمية الثانية نهوضاً "متامياً" للصناعات خاصة في اليابان التي قامت بتطبيق العديد من الأنظمة من بينها نظام الإنتاج الآني **Just in time** الذي طبقته شركة تويوتا Toyota لصناعة السيارات وحقت من خلاله إنجازات مهمة ثم انتقل هذا الأسلوب إلى الولايات المتحدة الأمريكية إلى أن أصبح نظاماً "تطبقه العديد من المنشآت في جميع أنحاء العالم . وقد تعددت الآراء التي تحدثت عن تعريف نظام الإنتاج الآني ومنها:

- "فلسفة عامة هدفها البحث عن الامتياز في الإنتاج بمعناه الواسع حيث يقوم على أساس أداء الشيء المطلوب في التوقيت المحدد ودون تأخير أو تقديم مع مراعاة حسن إدارة وتوظيف العنصر البشري".¹
- و هو "النظام الذي يستند إلى أن إنتاج خط إنتاجي معين يأتي لمتطلبات الخط الإنتاجي اللاحق في الخطوة اللاحقة".²
- هو النظام الذي تنتج فيه الوحدات في الوقت المحدد والذي سيؤدي إلى تخفيض المخزون إلى الحد الأدنى وهو ما سيجعل المحاسبين يقضون وقتاً "أقل في تقييم المخزون للتقارير الخارجية".³

ويرى كثيرون أنه لا يمكن وضع تعريف جامع لهذا النظام كونه يضم أساليب متعددة كما أن تطبيقه لا ينحصر فقط في المجال الصناعي .

¹ مؤيد الفضل وآخرون - المحاسبة الإدارية ، دار المسيرة ، عمان الأردن ، ط 1، 2007 ، ص 21.

² اسماعيل يحيى التكريتي وآخرون ، المحاسبة الإدارية مرجع سابق . ص 36.

³ Charles T.Horngren ,and others ,**Cost Accounting A Managerial Emphasis**, Op-cit, P-720

ثانياً: أهداف ومرتكزات نظام الإنتاج الآني :

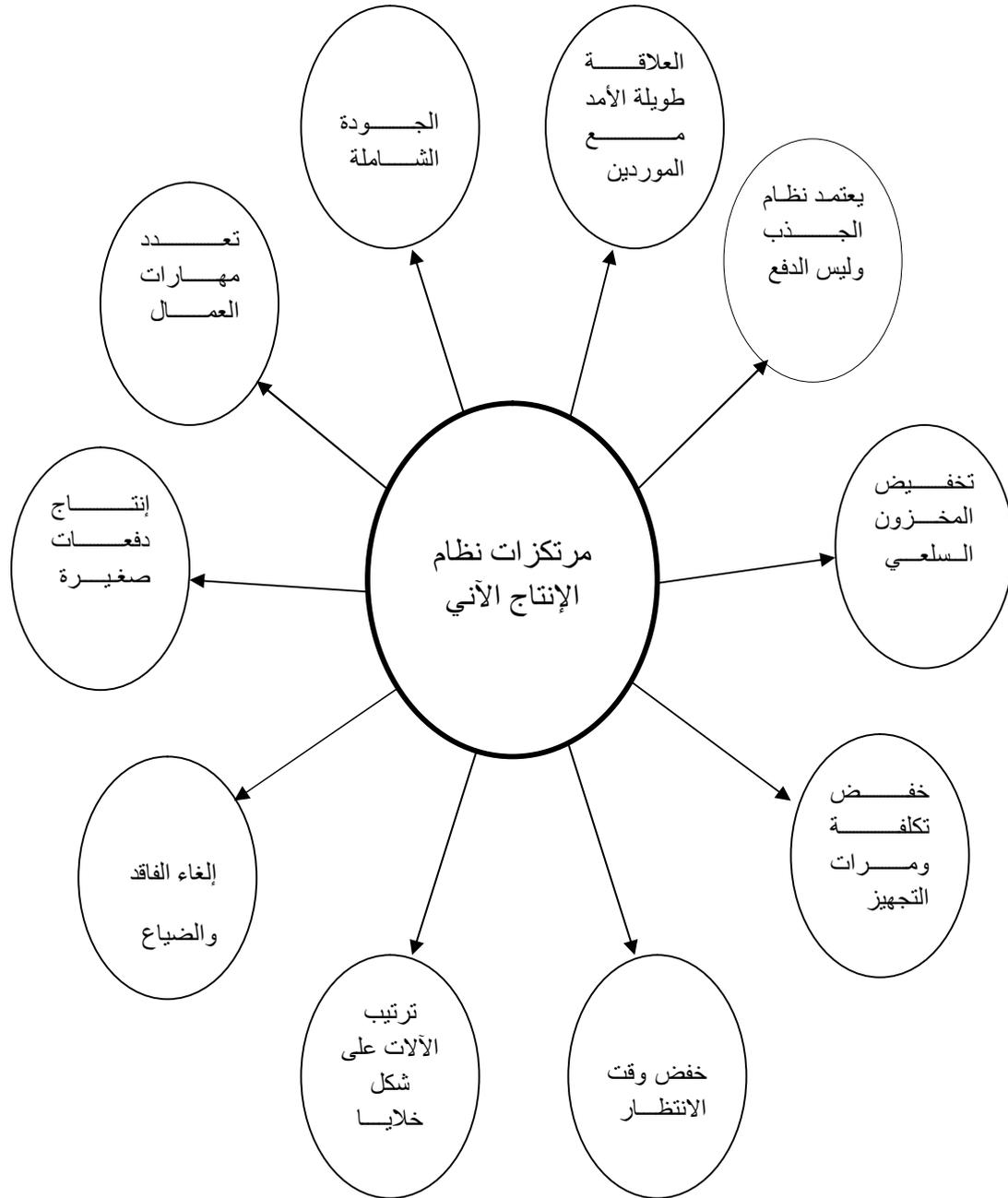
يعتبر نظام الإنتاج الآني نقلة نوعية في الفلسفات الإنتاجية خلافاً للأساليب التقليدية حيث تتمحور فلسفة نظام الإنتاج الآني بتحقيق الأهداف التالية:¹

- 1- إلغاء أو تخفيض كافة أنواع المخزون (مخزون المواد الأولية، مخزون تحت التشغيل، مخزون الإنتاج التام) باعتباره أساس المشاكل في المنشآت .
- 2- تقليل الفاقد و التالف في الوقت والموارد اللازمة للعملية الإنتاجية من خلال إزالة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج .
- 3- الشراء بالكميات المناسبة لتلبية طلبات العملاء في الوقت المناسب وبالجودة المناسبة .
- 4- تنمية و زيادة الثقة وتقوية الروابط بين المنشأة ومورديها .

ومن أجل نجاح تطبيق نظام الإنتاج الآني لابد من توفر بعض المرتكزات والتي تعد مرتكزات رئيسية، ومن خلال الكتابات التي تحدثت عن فلسفة نظام الإنتاج الآني يمكن وضع المرتكزات التالية لهذا النظام، ويمكن تمثيلها بالشكل رقم (4) التالي :

¹ غسان فلاح المطارنة، سليمان حسين البشتاوي، " أثر تطبيق نظام تكاليف الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) على الأداء التشغيلي في الشركات الصناعية الأردنية" ، دراسات العلوم الإدارية ، مجلد 34 ، العدد 2 ، عام 2007، ص 304.

الشكل رقم (4) : مرتكزات نظام الإنتاج الآني



المصدر: الشكل من إعداد الباحث

وفيما يلي شرح لهذه المرتكزات :

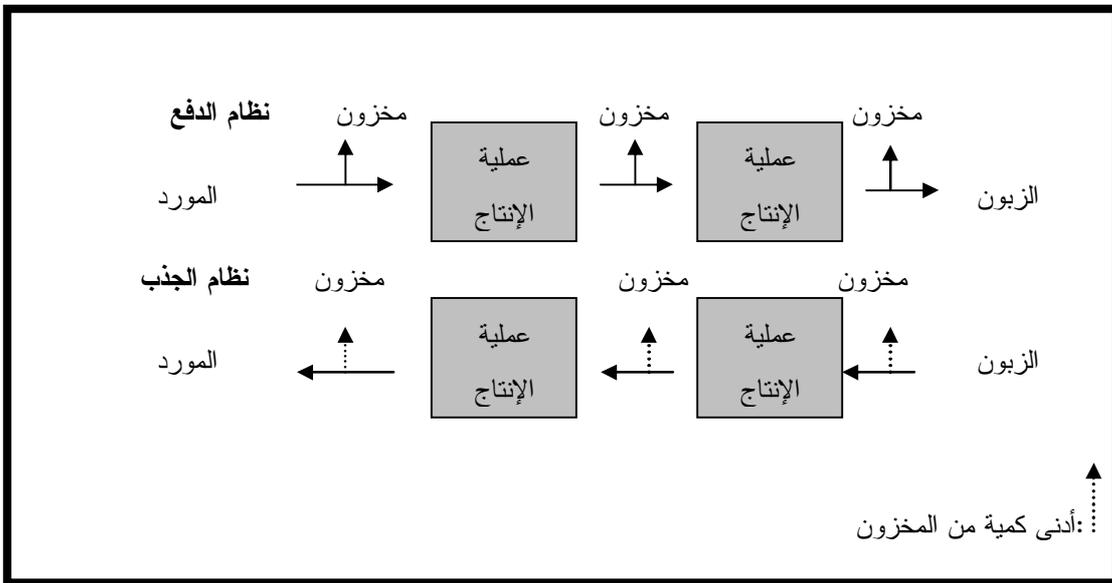
1- يعتمد نظام الجذب وليس نظام الدفع: إن نظام الإنتاج الآني يمثل تغيراً حاداً في فلسفة التصنيع من نظام الدفع التقليدي إلى نظام السحب.¹

حيث تعتمد نظم الإنتاج التقليدية على نظام الدفع ويعني قيام كل مرحلة من مراحل الإنتاج ببدء تخزين المواد الأولية بدفع ما قامت به إلى المرحلة التالية حتى ولو كانت هذه المرحلة مشغولة ولا تحتاج لهذه العناصر حالياً وبالتالي وجود مخزون من كل من المواد الأولية وتحت التشغيل والتام الصنع في كل عملية إنتاجية .

أما نظام الإنتاج الآني فهو يعتمد نظام الجذب ويعني قيام المرحلة الأخيرة (وهي طلبات الزبون) بإرسال طلبها إلى المرحلة التي قبلها وهكذا إلى أن نصل إلى شراء المواد الخام حيث تتحدد كمياتها ومواصفاتها وترتيب احتياجات الإنتاج منها وتسلم إلى الموردين وبالتالي انعدام أو انخفاض كبير جداً في المخزون بكافة أنواعه .

الشكل التالي رقم (5) يوضح الفرق بين كل من النظامين:

الشكل رقم (5) : مقارنة بين نظام الدفع ونظام الجذب



Source : Colin Wilks, Louise Burke , **Mnagement accounting –Dcision management** , Elsevier –1st Edition - 2008 .p267.

¹ Ahmed ,Magdy , Michael , **Enterprise Resource Planning** , Palgrave Macmillan - First published - 2008 . p32.

2- تخفيض المخزون السلعي :

إن اعتماد نظام الإنتاج الآني على نظام الجذب يضمن تدفق المواد من مرحلة إلى أخرى دون الاحتفاظ بكميات كبيرة من المخزون كما في نظام الإنتاج التقليدي حيث إن وجد أي مخزون فإنه يكون في حده الأدنى .

3- خفض تكلفة ووقت تجهيز الآلة: يعتمد نظام الإنتاج الآني على تقنية متطورة تعتمد على الحاسوب مما يترتب على ذلك خفض في تكلفة ووقت تجهيز الآلات وبالتالي تدفق مستمر لعناصر ومكونات الإنتاج، و هذا يؤدي إلى خفض تكلفة الإنتاج للوحدة وخفض المخزون .

كما أن أنظمة المحاسبة الإدارية الحديثة مثل نظام تكاليف الأنشطة ABC يدعم نظام الإنتاج الآني من خلال قياس منافعه بتحقيق وفورات في التكلفة بتخفيض عدد مرات التجهيز .¹

4- خفض وقت الانتظار: وذلك من خلال التوريد للمواد الأولية في الوقت المحدد من قبل موردين موثوقين بالإضافة إلى تخفيض عدد مرات تجهيز الآلة هذا بدوره لا يترك فجوة زمنية بين العمليات الإنتاجية مما يؤدي إلى تسليم المنتج أو الخدمة إلى الزبون في الموعد المتفق عليه.

5- ترتيب الآلات على شكل خلايا : حيث يتم ترتيب الآلات على شكل خلايا أو جزر إنتاجية على شكل دائرة أو حرف U تشكل فيما بينها خطوطاً إنتاجية متكاملة" وذلك بالاعتماد على تحليل أجزاء المنتج وخصائصه لتكوين مجموعات إنتاجية متشابهة من الناحية التشغيلية .

يحقق هذا الأسلوب ميزة الانسياب والتدفق كما في خط الإنتاج وميزة تعدد المخرجات وإنتاجها بكميات صغيرة كما في الترتيب على أساس العمليات ومن مزاياها الأخرى خفض كل من وقت إعداد الآلات وعدد عمليات التحول ووقت دورة الإنتاج وحجم وتكلفة المخزون وعدد تصميمات الأجزاء وتكلفة المناولة وتكلفة الإنتاج .²

6- إلغاء الفاقد والضياع : من خلال إزالة كافة صور الفاقد والضياع في استخدام القوى العاملة ورأس المال والآلات والمعدات والأرض والمواد وذلك بإلغاء جميع الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج مثل : أنشطة التخزين ، الفحص ، نقل ومناولة المواد ، التأخير

¹Ahmed ,Magdy , Michael, **Enterprise Resource Planning**, op, cit . p32.

² مؤيد الفضل وآخرون ، مرجع سابق، ص 29.

حيث يقتصر فقط على عمليات التحول التي تؤدي إلى تغيير مادي في المنتج وتضيف قيمة له ولا يتعدى عدد هذه العمليات في كثير من الصناعات 11 % من مجموع الأنشطة فيها.¹

7- إنتاج دفعات صغيرة : تقوم فلسفة هذا النظام على تحقيق استجابة سريعة لتغيرات الطلب على المنتج لذا فهو يعتمد على إنتاج دفعات صغيرة لدرجة اعتبارها وحدة واحدة استناداً إلى تخفيض وقت إعداد وتجهيز الآلات وحل احتمال مشكلة حدوث عيوب إنتاجية قد تستمر في الدفعة الكبيرة.

8- تعدد مهارات العمال : على عكس النظم التقليدية التي يسود فيها التخصص في العمل فإن العامل في ظل نظام الإنتاج الآني يقوم بأكثر من عمل مما يتطلب أن يكون العامل متعدد المهارات كونه يعمل في خلية إنتاجية فيها عدة آلات كما يجب أن يكون ملماً بإصلاح آلة قد يصيبها خلل ما فيما لو حدث حتى لا يكون هناك وقت انتظار مهدور أو توقف لخط إنتاج .

9- الجودة الشاملة : التي تبدأ باستلام المواد الأولية بالجودة المطلوبة كونها تخفض من تكاليف الفحص للمواد المستلمة وتؤدي إلى تدفق المواد مباشرة إلى العملية الإنتاجية وعدم إنتاج وحدات معيبة سببها رداءة بعض المواد الأولية وبالتالي ضمان تسليم منتجات تتصف بالجودة التي يطلبها الزبون .

10- العلاقة طويلة الأمد مع الموردين : وذلك بالاتفاق مع مورد أو موردين محددين موثوقين بعقود طويلة الأجل على توريد المواد المطلوبة بالجودة والسعر المتفق عليه وبكميات محددة في وقت محدد لتحقيق الانسياب في العملية الإنتاجية .

يمكن أن نستنتج أن هناك ترابطاً شديداً ووثيقاً بين المرتكزات السابقة فكل منها تعتمد على الأخرى بعلاقة تبادلية وبالتالي لا غنى عن مرتكز دون آخر .

ثالثاً: مزايا وانتقادات نظام الإنتاج الآني:

أ- مزايا نظام الإنتاج الآني :

على الرغم من أن تطبيق هذا النظام قد يبدو حسب متطلباته صعباً إلا أن المنشآت المطبقة له قد حققت العديد من الفوائد .

وقد أوردت العديد من المراجع عدة مزايا لتطبيق نظام الإنتاج الآني منها:²

¹ مؤيد الفضل وآخرون ، مرجع سابق ، ص 31.
² سعود جايد مشكور ، على نعيم جاسم ، أهمية تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد في الشركات العامة ، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية ، جامعة المثنى ، مجلد 2 ، الإصدار 1 ، 2012 ، ص 104.

- 1- انخفاض في مستويات المخزون بأنواعه وبالتالي انخفاض حجم الأموال المستثمرة فيه وتوجيهها لاستثمارات أخرى .
- 2- سرعة الاستجابة للعملاء نتيجة تخفيض وقت الانتظار ومرات إعداد الآلات .
- 3- انخفاض كبير في عدد الوحدات التالفة وإعادة التصنيع للمعيب نتيجة تطبيق إدارة الجودة الشاملة .
- 4- انخفاض في كلف المواد الأولية المشتراة من خلال العقود الطويلة الأجل مع موردين موثوقين .
- 5- مرونة في وقت التسليم للزبائن مما يؤدي إلى زيادة الإيرادات .
- 6- انخفاض في التكلفة الإجمالية نتيجة إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة .
- 7- استثمارات أقل في مساحات المصنع سواء للمخزون أو الإنتاج .

ب- انتقادات نظام الإنتاج الآني :

على الرغم من المزايا الكثيرة التي يحققها نظام الإنتاج الآني إلا أن له بعض الانتقادات فقد أشار Williamson إلى بعض المشاكل التي قد ترافق نظام الإنتاج الآني¹ : مشاكل في تأخر طلبات التسليم، أو وصول أجزاء غير كافية، أو وصول أجزاء خاطئة، نقص الموظفين الماهرين . ويشير البعض أن تطبيقه بحاجة إلى فترة طويلة من التخطيط والرقابة والتفويض، والنتائج ربما لن تكون مرضية لمديري المنشآت الذين يركزون على الفترة قصيرة الأجل .

يرى الباحث أن تطبيق نظام الإنتاج الآني لا بد وأن يحدث بعض التغييرات والتي قد تكون هامة وجوهرية في كيان المنشأة، وأن تطبيقه ربما سيكون مكلفاً للمنشآت، لكنه يعتبر أداة فعالة من أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية للمنشآت التي تسعى لتحقيق ميزة تنافسية وموقع ريادي في البيئة التنافسية كما أن الكثير من المنشآت اليابانية والأمريكية وغيرها قد قامت بتطبيقه والحصول على المنافع المرجوة، كما أن سمة الأنوية التي يتمتع بها النظام الآني سواء في الشراء أو في الإنتاج أو التسليم يتطلب وجود نظام لتحديد التكاليف يضمن سهولة الإجراءات والحصول على المعلومات

¹Duncan Williamson , **Cost and Management Accounting** ,Prentice Hall, 1996 , P111.

اللازمة لاتخاذ القرار ويتوافق مع إجراءات وآلية عمل النظام الآني ولذا كان أسلوب التكلفة المراجعة.

وقد كان Schwarzbach¹ من أوائل المتحدثين عن الحاجة لتغيير أنظمة محاسبة التكاليف في المنشآت التي تستخدم مستوى عال من التشغيل الآلي لتعكس البيئة التي تعمل فيها. حيث يتميز النظام المحاسبي في ظل نظام الإنتاج الآني بعدة خصائص هي:²

- 1- معاملات أقل
- 2- حسابات موحدة
- 3- مقاييس أداء غير مالية
- 4- تتبع مباشر للتكاليف الإضافية.

كما أوضحت الدراسات أنه للحصول على معلومات أكثر دقة لاتخاذ القرارات يجب تبني أساليب تكاليف جديدة مثل أسلوب التكلفة المراجعة.³

يرى الباحث أن تطبيق المنشآت لنظام الإنتاج الآني سوف يحدث تغييرات في مجال المعلومات الواجب توفرها وفي مجال التكاليف، وعلى المنشآت إجراء التغييرات اللازمة لأنظمتها المحاسبية لتلائم متطلبات تطبيق نظام الإنتاج الآني، ويأتي في مقدمة هذه التغييرات الأسلوب التكاليفي المطبق الذي يجب أن يتغير ليتوافق مع نظام الإنتاج الآني والذي قد يتمثل بأسلوب التكلفة المراجعة.

¹ Mikko Varila , Marko Seppänen , Esko Heinonen , **Effects of Automation on cost Accounting (A case study in warehouse logistics)** , 7TH Manufacturing Accounting Research Conference , Tampere , Finland , May 30- Jun 1 , 2005 , P 5.

² warren, Reeve, Fess, **Managerial Accounting** , South-Western College Publishing, 6Th Edition, P 1030.

³ صالح ابراهيم يونس الشعباني، " إستراتيجية توظيف المعلومات الكفوية في إدارة الأزمات الصناعية (دراسة استطلاعية في عينة من الشركات الصناعية في نينوى)"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، مجلد 3، الإصدار 6، 2011، ص 264 .

خاتمة:

إن التطورات الصناعية الحديثة وفي مقدمتها النظام الآني أدى إلى تأثر محاسبة التكاليف بشكل كبير بها، ولقد ساعد النظام الآني من خلال تخفيض أو إلغاء المخزون وكذلك تخفيض أو إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة في رفع مستوى الأداء والإنتاج مما انعكس إيجاباً على المنشآت، وعادة ما يتم تطبيق أسلوب التكلفة الراجعة في النظام الآني لتحديد تكلفة المنتج.

وقد تناول هذا الفصل أسلوب التكلفة الراجعة الذي يعد ثمرة من ثمار نظام الإنتاج الآني، حيث تناول هذا الأسلوب من حيث المفهوم والآلية، ومزاياه وانتقاداته التطبيقية، كما تناول مفهوم النظام الآني الداعم لأسلوب التكلفة الراجعة بمرتكزاته وأهدافه، ومزاياه وانتقاداته.

.....

.....

.....

.....

...

الفصل الثالث

الهيكل المعلوماتي والتكاليفي

مقدمة

المبحث الأول: نظام المعلومات المحاسبية

أولاً: مفهوم نظام المعلومات المحاسبية

ثانياً: شروط فعالية نظام المعلومات المحاسبية

ثالثاً: دور نظام المعلومات المحاسبية في تحقيق قيمة للمنشأة

رابعاً: خصائص الجودة في المعلومات المحاسبية

المبحث الثاني: نظام المعلومات التكاليفية

أولاً: مفهوم نظام محاسبة التكاليف

ثانياً: أهداف نظام محاسبة التكاليف

ثالثاً: أهمية نظام محاسبة التكاليف

رابعاً: منافع نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية

خاتمة

الفصل الثالث

الهيكل المعلوماتي والتكاليفي

مقدمة:

أدت التطورات التي شهدتها البيئة الصناعية الحديثة إلى ضرورة توفير المزيد من المعلومات التي تغطي أنشطة المنشأة كافة بما يكفل اتخاذ قرارات استراتيجية، ويعد نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية وسيلة هامة وأداة فعالة وركيزة أساسية لعملية اتخاذ القرارات بصفة عامة والاستراتيجية بصفة خاصة.

حيث يوفر نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية معلومات تفيد في قيام الإدارة بوظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة وتنظيم وتوجيه، وإن عدم توفر المعلومات الكافية والمناسبة في الوقت المناسب هو سبب فشل الكثير من القرارات التي يترتب عليها تكلفة حيث تعتمد فعالية القرار على صحة وكفاية المعلومات التي تبني عليه.

المبحث الأول

نظام المعلومات المحاسبية

تعتمد كفاءة الإدارة على جودة القرارات التي تتخذها والتي يتوقف نجاحها على توفير معلومات مناسبة وفي الوقت المناسب، وتعد المعلومات المحاسبية من أكثر المعلومات أهمية في عملية اتخاذ القرار.

أولاً : مفهوم نظام المعلومات المحاسبية : (Accounting Information System)

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية نظاماً حيوياً في كل المنشآت فلا تكاد تخلو منشأة مهما كان شكلها القانوني (ملكية فردية، أشخاص ، مساهمة ...) أو طبيعة نشاطها (صناعية ، تجارية ، خدمية) وسواءً أكانت هادفة للربح أم لا من وجود هذا النظام، حيث يعتبر حلقة الوصل بين إدارة المنشأة من ناحية والأطراف الأخرى المرتبطة بها بشكل مباشر أو غير مباشر من ناحية أخرى .

وقد تعددت تعاريف نظام المعلومات المحاسبية، ومن هذه التعاريف :

هو مجموعة من البيانات والإجراءات المعالجة التي تخلق المعلومات المطلوبة للمستخدمين¹.

كما عرف بأنه أحد مكونات تنظيم إداري يختص بتجميع ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية إلى الأطراف المعنية لاتخاذ القرارات الاقتصادية².

أما Romney فقد وصفه بقوله³: تتكون نظم المعلومات المحاسبية من الأفراد، الإجراءات، وتكنولوجيا المعلومات، بالإضافة إلى قيام نظم المعلومات المحاسبية بثلاث وظائف رئيسية في المنشأة هي :

- تجميع وتخزين البيانات عن الأنشطة والعمليات مما يمكن المنظمة من مراجعة الأحداث الماضية .

¹ Nancy A . Bagranoff , Mark G. Simkin & Carolyn Strand Norman , **Core Concepts Of Accounting Information Systems** ,John Wiley & Sons . Inc ,11th Edition, 2010 , P5.

² خليل عواد أبو حشيش ، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية ، دار وائل للنشر ، الأردن ، ط 1 ، 2005 ، ص21.

³ Marshal B. Romney, Paul John Steinbart , **Accounting Information Systems** , 8th Edition , Prentice Hall International –Inc, Newjersey , USA , 2000 , P 8.

- معالجة البيانات وتحويلها إلى معلومات مفيدة في اتخاذ القرار مما يمكن الإدارة من التخطيط والرقابة على الأنشطة .
- تأمين الرقابة الكافية على أصول المنشأة .

نلاحظ من التعاريف السابقة مايلي :

- أن نظام المعلومات المحاسبية نظام فرعي في إطار نظام المعلومات الشامل في المنشأة.
- يستند في عمله إلى توليفة من العناصر المادية والبشرية.
- يتم جمع وحصر البيانات (المدخلات) من مصادرها المختلفة وتشغيلها وصولاً إلى المعلومات (المخرجات).
- الهدف منه هو إيصال المعلومات المحاسبية إلى الأطراف المستفيدة منها داخليا وخارجيا" لتحقيق المنفعة المتوخاة منها .

ثانياً: "شروط فعالية نظام المعلومات المحاسبية :

- لكي يؤدي نظام المعلومات المحاسبية دوره بشكل فعال يجب أن تتوفر فيه عدة شروط من أهمها:¹
- 1- أن يرتبط بالهيكل التنظيمي للمنشأة .
 - 2- أن يسمح بتحقيق التوازن بين درجة الدقة والتفصيل والفترات الزمنية لإعداد التقارير المحاسبية، وبين تكلفة النظام بما يحافظ على اقتصاديات تشغيله .
 - 3- القدرة على إيصال المعلومات لمتخذ القرار في الوقت المناسب، وأن يقوم بتخزينها واسترجاعها بشكل سريع ومنتظم عند الحاجة .
 - 4- تكاملية المعلومات وعدم تكرارها، والاستجابة لطلب المعلومات بصفة مستمرة .

ثالثاً: "دور نظام المعلومات المحاسبية في تحقيق قيمة لأنشطة المنشأة :

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية ركيزة أساسية في تزويد المنشأة بمعلومات مناسبة في الوقت المناسب عن أنشطتها كافة فنظام المعلومات المحاسبية الذي يتصف بالكفاءة والفعالية يمكنه أن يضيف قيمة لأنشطة المنشأة من خلال ما يلي:²

¹ عدنان محمد قاعود، "دراسة وتقييم نظام المعلومات المحاسبية الالكترونية في الشركات الفلسطينية دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في محافظة غزة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية - غزة، 2007، ص 51

² Marshal B. Romney, Paul John Steinbart, **Accounting Information Systems**, Op-Cit, P12-13.

- 1- تحسين الجودة وتخفيض تكاليف المنتجات والخدمات من خلال الحفاظ على نوعية المنتجات وتخفيض التلف والضياع في المواد وإعادة تصنيع المعيب مرة أخرى.
- 2- تحسين الكفاءة من خلال توفير معلومات دقيقة في الوقت المناسب، فاعتماد نظام الإنتاج الآنـي يتطلب معلومات حديثة ووقتيـة عن المواد الأولية وشحنها واستلامها...
- 3- تحسين عملية اتخاذ القرار من خلال توفير المعلومات المطلوبة بوقتها لتلائم مستخدميهـا.
- 4- المشاركة في المعرفة فنظام المعلومات المحاسبية يمكن أن يساهم في المعرفة والخبرة من خلال تمكين المصممين والمحاسبين من التعرف على أنشطة المنشأة ونقاط ضعفها وقوتها من أجل تحسين العمليات مما يؤدي إلى تحقيق ميزة تنافسية.

رابعاً: خصائص الجودة في المعلومات المحاسبية :

هي الخصائص الرئيسية التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة وقد قام مجلس معايير المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية بإصدار قائمة بعنوان (معايير جودة المعلومات المحاسبية) أوضح فيها الخصائص التي إذا ما توفرت في المعلومات فإنها تعتبر أكثر نفعاً وفائدة من غيرها لاتخاذ القرارات.

ولكي تكون المعلومات المحاسبية نافعة للمستخدمين أو لمتخذي القرارات يجب أن تتوفر فيها خاصتين أساسيتين وثانويتين، أما الخاصتين الأساسيتين هما:¹

- **الملاءمة:** أي إذا كان القرار المتخذ على أساسها مختلف عن القرار المتخذ بدونها .
- **الموثوقية:** أي مأمونة وبالتالي خالية من الأخطاء الجوهرية وغير متحيزة في عرض الحقائق أي أن تمثل بصدق الموضوع الذي تتناوله .
- بغـياب أي من هاتين الخاصتين فإن المعلومات تكون عديمة النفع أو عديمة القيمة .
- وحتى تعتبر المعلومات ملائمة لابد أن تتوفر فيها الخصائص التالية :
- **توقيت (حدائة) المعلومات:** أن تكون المعلومات متاحة عند الطلب وقبل أن تفقد قيمتها أو قدرتها على اتخاذ القرار أو تغييره .
- **التغذية العكسية (قيمة رقابية):** قدرة المعلومات على تقويم التوقعات السابقة .

¹ أبو حشيش خليل عواد ، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية ، مرجع سابق، ص 30-33 .

- **القدرة على التنبؤ:** أن تكون صالحة ومفيدة عند استخدامها في تصميم نماذج التنبؤ بالأحداث الاقتصادية قصيرة الأجل .

ولكي يمكن الاعتماد على المعلومات المحاسبية والثقة بها لا بد أن تتوفر فيها الخصائص التالية :

- **صدق التعبير عن النشاط:** أن تكون مستمدة من بيانات صادقة وبالتالي التعبير عن الموضوع بأمانة.
- **عدم التحيز:** عدم عرض المعلومات بطريقة معينة لتؤثر على مسار صاحب القرار ويفضل بسببها بديلاً آخر.
- **القابلية للتحقق أو الإثبات:** درجة الاتفاق بين المقاييس نتيجة إتباع قاعدة معينة في القياس في حالة تعدد القائمين به. يأخذ هذا المفهوم باعتباره الشيء محل القياس والقواعد المتبعة في القياس والقائمين بالقياس حيث تعتبر العناصر الثلاثة وجوهاً متعددة لشيء واحد يؤثر كل منها على الآخر ويتأثر به .

و أما الخاصتين الثانويتين هما:

- **القابلية للمقارنة:** إمكانية المقارنات بين الأنشطة المتماثلة من جهة ومن عام لآخر من جهة أخرى للحكم على ما حققه كل مشروع .
- **الاتساق أو الثبات:** أي الثبات في استخدام الطرق المحاسبية لفترات مالية مختلفة وفي حال التغيير يجب الإفصاح عن أثر وسبب التغيير.

ولكي تكون المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة فإنه يجب أن تتوفر الشروط التالية :

- 1- سهولة العرض واستخدام أسلوب واحد في القياس بحيث يسهل إجراء تقسيم تلك المعلومات إلى مجموعات متجانسة وإجراء عمليات التحليل عليها .
- 2- الثبات في قياس وعرض المعلومات من فترة زمنية لأخرى حتى يمكن القول أن عملية المقارنة تتم بكفاءة وفعالية .

إن جودة المعلومات المحاسبية للقرارات تتوقف على عدة عوامل :

- 1- **مستخدمي المعلومات :** فمنفعة المعلومات المحاسبية تتوقف على عدة عوامل منها :

من الذي سيتخذ القرار؟ ما هو نوع القرار المطلوب؟ ما هو أسلوب التحليل المتبع في تحليل تلك المعلومات والاستفادة منها؟ ... وهذا بالطبع يتطلب أن تكون المعلومات المحاسبية المعروضة مفهومة لمتخذ القرار حتى يمكن الاستفادة منها.

2- محددات قياس وعرض المعلومات المحاسبية: هذه المحددات هي:

- الأهمية النسبية: وهي تركز على تقديرات ذاتية وشخصية لمتخذ القرار.
- التكلفة أو العائد: يجب ألا ينحصر الاهتمام فقط بقيمة المعلومات بالنسبة لمستخدمها بل أيضا بتكلفة الحصول عليها بحيث تكون مجدية لمتخذ القرار (العائد أكبر من التكلفة).

مما سبق نجد أن منفعة المعلومات المحاسبية تتوقف على درجة الجودة التي تتوفر فيها والتي لها تأثير كبير على متخذ القرار، فكلما زادت درجة الجودة في المعلومات كلما كان نطاق الاختيار بين البدائل أفضل، وانعكس ذلك إيجاباً على القرار المتخذ.

المبحث الثاني

نظام المعلومات التكاليفية

يهدف نظام التكاليف إلى خدمة الأغراض الداخلية للمنشأة والتي تتعلق بتخطيط أعمالها والرقابة على تنفيذها واتخاذ القرارات بشأنها، ويعد من أهم النظم التي تركز إليها المنشأة في القيام بأنشطتها كافة.

أولاً: مفهوم نظام محاسبة التكاليف (Cost Accounting System)

يعد نظام محاسبة التكاليف أداة مهمة لتتبع الموارد المستهلكة في إنتاج وتقديم المنتجات أو الخدمات للعملاء .

وقد تعددت تعاريف محاسبة التكاليف ومنها :

نظام فرعي من النظم المحاسبية للوحدة الاقتصادية يهتم بحصر وتجميع تكلفة الأنشطة الصناعية وغير الصناعية التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية وتحديد تكلفة السلع والخدمات التي تقدمها ويتم استخدام هذه التكلفة في تقويم الإنتاج والمخزون نهاية الفترة لإمكان إعداد القوائم المالية وكذلك تركز محاسبة التكاليف على إنتاج المعلومات المالية وغير المالية التي تمكن إدارة الوحدة الاقتصادية من القيام بوظائفها الأساسية من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات وتقييم الأداء.¹

يرى الباحث أن الدور المناط بمحاسبة التكاليف اليوم هو دور القائد للتكاليف نحو تكوين الأرباح وتحقيق مزايا تنافسية مستدامة وهو ما يؤكد وجود العديد من الأدوات والأساليب التي تدعم هذا التوجه ومنها أسلوب التكلفة الراجعة .

ثانياً: أهداف نظام محاسبة التكاليف :

يسعى نظام محاسبة التكاليف إلى تحقيق مجموعة من الأهداف حيث يعتبر تحديد الأهداف نقطة البداية في تصميم النظام التكاليفي لأي منشأة .

ويرى البعض وجوب إعادة النظر في أهداف أنظمة محاسبة التكاليف المتعارف عليها وترتيب أولوياتها مع ضرورة تبني أهداف إستراتيجية جديدة تتلاءم مع متغيرات البيئة التنافسية،

¹ زينات محمد محرم، وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، دار الجامعة، الاسكندرية، عام 2005، ص 9 .

ومنها اعتبار هدف خفض التكلفة الذي يعتبر من أهم الأهداف الإستراتيجية لنظام محاسبة التكاليف مما يساهم بفاعلية في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة¹.

ومن أهم أهداف نظام محاسبة التكاليف:²

- 1- توفير البيانات لقياس تكلفة الموارد المستفزة في أداء أنشطة المنشأة.
 - 2- تحديد وحذف تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة دون تأثير على جودة المنتجات أو القيمة المتوقعة.
 - 3- تحديد كفاءة وفعالية كافة الأنشطة الرئيسية للمنشأة.
 - 4- تحديد وتقييم الأنشطة التي تؤدي إلى تحسين الأداء المستقبلي.
- وعليه يجب عدم اعتبار نظام التكاليف مجرد أداة لتحديد تكلفة المنتج بل نظاماً لإدارة التكلفة يؤدي إلى تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة ومنها هدف تحقيق ميزة تنافسية.

ثالثاً: أهمية نظام محاسبة التكاليف :

إذا كان نظام المعلومات المحاسبية يعتبر المصدر الرئيسي للمعلومات فإن معظم هذه المعلومات ينتجها نظام محاسبة التكاليف الذي يعتبر بمثابة قاعدة بيانات لنظام المعلومات المحاسبية، وبالتالي فإن أهمية نظام محاسبة التكاليف يمكن أن ترد إلى النقاط التالية :

- 1- التغلب على حدود المحاسبة المالية: يقتصر دور المحاسبة المالية على ضبط وتسجيل البيانات المالية للعمليات والأنشطة التي قامت بها المنشأة خلال فترة ماضية، وأياً كانت النتيجة من ربح أو خسارة فهي حصيلة قرارات قد اتخذت في حين يبحث متخذو القرار عن معلومات أكثر فائدة يمكن أن تحقق نتائج في المستقبل .
- 2- ضمان الاستفادة القصوى من الموارد: وذلك بتقديم أفضل السبل الكفيلة بالاستغلال الأمثل للموارد التي قد تنتصف بالندرة وبالتالي ضبط وترشيد تكلفة هذه الموارد باتجاه الأهداف الموضوعية .

¹ شادي صبحي أبو شنب ، "دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية - غزة ، 2008، ص 53.

² أحمد محمد زامل، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي، معهد الإدارة العامة، الرياض، الجزء الأول، 2000، ص 89.

3- تحقيق الكفاءة في انجاز الأعمال: إن استخدام معلومات نظام محاسبة التكاليف يُمكن الإدارة من مواكبة نشاطاتها المختلفة وسيطرتها على تكاليفها بما يدعم توجيهها الاستراتيجي بهدف تحقيق مزايا تنافسية .

رابعا: منافع نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية:

يتمتع نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية بأهمية كبرى كونه يمثل العمود الفقري للمنشأة حيث يقدم معلومات مختلفة للمستفيدين منها تتمثل منافعها بالعوائد الناتجة عن اتخاذ القرار، ومن أهم منافع نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية:¹

- 1- تقوية الوضع التنافسي للمنشأة .
- 2- تحسين الكفاءة .
- 3- فتح فرص وأسواق جديدة .
- 4- توفير إمكانية دراسة ومعالجة المشكلات الكبيرة والمعقدة .
- 5- تقديم خدمات أفضل للعملاء .
- 6- تخفيض التكاليف وزيادة العائدات .

فهو وسيلة أساسية وأداة هامة لإنجاز أركان العملية الإدارية الثلاثة المتمثلة بالتخطيط والرقابة واتخاذ القرار .

يرى الباحث أن المعلومات المحاسبية والتكاليفية تؤثر بشكل مباشر في توقعات متخذ القرار بحيث يصبح العائد المتوقع من القرار أكبر ما يمكن، وإن نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية يرتبط أساساً بالأساليب المحاسبية والتكاليفية التي تطبقها المنشأة، وهو ما يعني أن تطبيق أسلوب تكاليفي مثل أسلوب التكلفة الراجعة قد يوفر مرونة أكبر في الحصول على المعلومات المفيدة لمتخذ القرار وفي الوقت المناسب وهو ما يتلاءم مع متطلبات البيئة التنافسية وهذا من شأنه أن يؤدي إلى تحسين وتعزيز الموقف التنافسي.

¹ زياد عبد الكريم القاضي ، محمد خليل أبو زلطة ، تصميم نظم المعلومات الإدارية و المحاسبية ، الأردن ، مكتبة المجتمع العربي للنشر ، 2010 ، ص 25.

خاتمة:

إن نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية يهدف إلى مساعدة متخذي القرارات من خلال قيامه بترجمة أنشطة المنشأة في شكل بيانات ومعالجتها ومن ثم تحويلها إلى معلومات تفي باحتياجات مستخدميها لاتخاذ قرارات رشيدة، حيث أصبحت المعلومات التي يوفرها من أهم الموارد التي إذا ما أحسن استثمارها فإنها تؤدي إلى تحقيق ميزة تنافسية.

وقد تناول هذا الفصل مفهوم نظام المعلومات المحاسبية وشروط فعاليته ودوره الهام في تحقيق قيمة للمنشأة وخصائص جودة المعلومات التي يوفرها، كما تناول مفهوم نظام محاسبة التكاليف وأهميته وأهدافه، بالإضافة إلى منافع نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية والتي تتمحور في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة حيث تعتبر الميزة التنافسية جوهر هذه الأهداف .

.....

.....

.....

.....

...

الفصل الرابع

الميزة التنافسية وعلاقتها بأسلوب التكلفة الراجعة والهيكل المعلوماتي والتكاليفي

مقدمة

المبحث الأول: الإطار النظري للميزة التنافسية

أولاً: مفهوم وأنواع التنافسية

ثانياً: تعريف وأنواع الميزة التنافسية

ثالثاً: مصادر تحقيق الميزة التنافسية

رابعاً: محددات وجودة الميزة التنافسية

المبحث الثاني: الميزة التنافسية وأسلوب التكلفة الراجعة والهيكل المعلوماتي

والتكاليفي

أولاً: أثر أسلوب التكلفة الراجعة في الهيكل المعلوماتي والتكاليفي

ثانياً: أثر الهيكل المعلوماتي والتكاليفي في الميزة التنافسية

ثالثاً: أثر أسلوب التكلفة الراجعة في الميزة التنافسية

خاتمة

الفصل الرابع

الميزة التنافسية وعلاقتها بأسلوب التكلفة الراجعة

والهيكل المعلوماتي والتكاليفي

مقدمة :

إن الكثير من المزايا التي تحققها المنشآت سببها تفهم تلك المنشآت لظروف البيئة الخارجية وقوى التنافس السائدة في المجال الذي تمارس فيه المنشأة أنشطتها، ومن ناحية أخرى إدراك المنشآت لنقاط ضعفها الداخلية الكامنة فيها، بما يمكنها من تحقيق استراتيجياتها التنافسية بنجاح وجوهرها بناء ميزة تنافسية، وهذا لا يتأتى إلا عن طريق تحسين الأداء من خلال التناغم والتفاعل بين أنشطة المنشأة كافة.

فقد تعتمد المنشأة على إستراتيجية تخفيض التكاليف فتعمل على طرح منتجاتها أو خدماتها بتكلفة أقل من منافسيها دون المساس بالمنفعة المرجوة من قبل الزبون، أو تعتمد إستراتيجية التمييز فتتفرد في تقديم منتج (أو خدمة) ذو مواصفات محددة تميزها عن منافسيها، أو إستراتيجية التركيز التي تعتمد أساساً على كل من ميزة التكلفة المنخفضة والتميز.

وفي هذا الإطار تحتاج المنشأة إلى الحصول على معلومات محاسبية وتكاليفية، دقيقة وموثوقة وفي الوقت المناسب، تمكنها من تحديد تكاليفها وتكاليف منافسيها وتؤدي إلى اتخاذ قرار يدعم توجهها الاستراتيجي نحو تحقيق ميزة تنافسية .

المبحث الأول

الإطار النظري للميزة التنافسية

في ظل ظروف البيئة الدائمة التغير والتي تتصف بالتنافس الحاد والمستمر، أصبح البقاء والاستمرار في السوق هدفاً استراتيجياً تسعى إليه المنشآت، التي بدأت بالبحث عن الوسائل المناسبة لتحقيق ميزة تنافسية.

أولاً: مفهوم وأنواع التنافسية:

تشهد البيئة الحديثة تنافساً حاداً بين المنشآت وقد اختلفت وجهات النظر في طرح مفهوم واضح للتنافسية فمنهم من نظر إليها على أنها تركز على الأداء المتكامل للأنشطة الذي يؤدي إلى بقاء المنشآت في السوق متفوقة على المنافسين لأطول فترة ممكنة حيث عرفها Pottier بأنها "قدرة المنشأة على تحمل المنافسة بشتى أشكالها لفترة أطول"¹

أما Percerou فقد ربطها بأبعاد ثلاثة هي :²

البعد الأول : السعر – الجودة – التكلفة

البعد الثاني : السوق

البعد الثالث : السلوك التنافسي

وقد تم تصنيف التنافسية إلى نوعين :³

1- التنافسية حسب الموضوع : وتتضمن :

أ- **تنافسية المنتج** : إن اعتماد سعر التكلفة كمعيار وحيد لقياس تنافسية المنتج يعتبر مؤشراً غير صحيح وعلى الرغم من أن تنافسية المنتج شرط لازم لتنافسية المنشأة إلا أنه غير كاف ولذلك لا بد من الأخذ بعين الاعتبار معايير أخرى يمكن أن تعبر عن تنافسية المنتج بشكل أفضل في السوق خلال مدة معينة (الجودة ، الضمان ، الصيانة).

¹ بن نذير نصر الدين ، منصورى الزين ، " الإبداع كمدخل لاكتساب ميزة تنافسية مستدامة في منظمات الأعمال ، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الثالث لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية" ، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة ، 2009 ، ص 10.

² المرجع السابق ، ص 10- 11.

³ عمار بوشناق ، "الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية ، مصادرها ، تسميتها و تطويرها" ، جامعة الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بالخروبة ، رسالة ماجستير ، 2002 ، ص 11- 12.

ب- **تنافسية المنشأة** : تتوقف تنافسية المنشأة في السوق وقدرتها على الاستمرار فيه على مدى التحسين المستمر الذي تحققه في كافة أنشطتها المرتبطة بالأداء التنافسي (الوقت - أساليب الإنتاج الحديثة.... الخ)

2- **التنافسية حسب الزمن** : وتتضمن :

أ- **التنافسية الملحوظة**: إن تحقيق المنشأة لنتائج ايجابية خلال فترة قصيرة من الزمن (دورة محاسبية) لا يعني بشكل من الأشكال أنها قد حققت تنافسية تستطيع معها الاستمرار فقد تكون هذه النتائج عرضية بسبب ظروف سمحت لها بتحقيقها ، فالتنافسية يجب أن ينظر لها على المدى البعيد.

ب- **القدرة التنافسية**: تتعلق بالمستقبل وبعده دورات محاسبية وتحقيقها يرتبط بعدة عوامل منها التكلفة والجودة والمرونة والتموضع في السوق..... الخ

إن التفرقة بين أنواع التنافسية يعتبر من الأهمية بمكان وعلى ضوء ذلك تتمكن المنشأة من أن تدير مواردها بكفاءة وفعالية لضمان قوة استمراريتها وتحقيقها لأهدافها .

يرى الباحث أن التحسين المستمر الذي تقوم به المنشأة في أنشطتها من خلال تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية والتي منها أسلوب التكلفة الراجعة قد يؤدي إلى تحقيق تنافسية المنتج من خلال خفض التكاليف وضمان الجودة عدا أنه قد يؤدي إلى التفوق على المنافسين في المدى الطويل .

ثانياً: **تعريف وأنواع الميزة التنافسية** :

أ - **تعريف الميزة التنافسية: (Competitive Advantage)**

نظراً للأهمية التي يكتسبها هذا المفهوم فقد تعددت تعاريف الميزة التنافسية لكن أول من استخدم هذا المصطلح هو MICHLE . PORTER عام 1985 في كتابه الميزة التنافسية . عرفت الميزة التنافسية بأنها: ميزة أو عنصر تفوق للمنشأة يتم تحقيقها في حالة إتباعها لإستراتيجية معينة للتنافس.¹

وعرفت أيضاً: "المهارة أو التقنية أو المورد المتميز الذي يتيح للمنشأة إنتاج قيم ومنافع للعملاء تزيد عما يقدمه لهم المنافسون ويؤكد تميزها واختلافها عن هؤلاء المنافسين من وجهة نظر

¹ نبيل مرسي خليل ، الميزة التنافسية في مجال الأعمال ، مركز الاسكندرية للكتاب ، مصر ، 1998 ، ص 37

العملاء الذين يتقبلون هذا الاختلاف والتميز حيث يحقق لهم المزيد من المنافع والقيم التي تتفوق على ما يقدمه لهم المنافسون الآخرون".¹

ويرى آخرون أن الميزة التنافسية تنشأ " بمجرد توصل المنشأة إلى اكتشاف طرق جديدة أكثر فعالية من تلك المستعملة من قبل المنافسين حيث يكون بمقدورها تجسيد هذا الاكتشاف ميدانياً" وبمعنى آخر إحداث عملية إبداع بمفهومه الواسع".²

من خلال التعاريف السابقة نجد :

أن التعريف الأول قد ركز على أحد مصادر الميزة التنافسية وهو استراتيجية التنافس أما التعريف الثاني فقد ركز على خلق القيمة للعميل ودورها في تحقيق الرضا له أما التعريف الثالث فقد ركز على جوهر الميزة التنافسية المتمثل بالابتكار سواء في الأنظمة والأساليب الإنتاجية أو المعلوماتية أو تصميم المنتجات الخ

استناداً للتعاريف السابقة يمكن أن نخلص إلى خصائص وصفات الميزة التنافسية:³

- 1- نسبية تتحقق بالمقارنة وليست مطلقة.
- 2- تؤدي إلى تحقيق التفوق والأفضلية على المنافسين.
- 3- تتبع من داخل المنشأة وتحقق قيمة لها.
- 4- تتعكس في كفاءة أداء المنشأة لأنشطتها أو في قيمة ما تقدمه للعملاء أو كلاهما.
- 5- تؤدي للتأثير في العملاء وإدراكهم للأفضلية فيما تقدمه المنشأة.
- 6- تتحقق لمدة طويلة ولا تزول بسرعة عندما يتم تطويرها وتحديثها.

ب - أنواع الميزة التنافسية :

تبعاً لما ذكره Porter فإن الميزة التنافسية تتمثل بقدرة المنشأة على تقديم سلعة أو خدمة ذات تكلفة أقل، أو تقديم منتج متميز عن نظيره في الأسواق .

وعلى هذا يمكن التمييز بين نوعين من الميزة التنافسية هما ميزة التكلفة الأقل وميزة التميز .

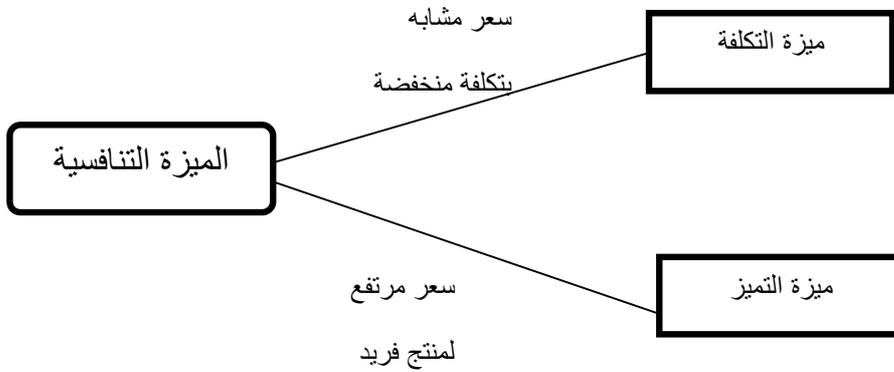
والشكل رقم (6) يدل على ذلك.

¹ علي السلمي ، إدارة الموارد البشرية و الإستراتيجية ، دار غريب للنشر والطباعة ، القاهرة ، 2001 ، ص 104.

² هلالى الوليد ، "الأنس العامة لبناء المزايا التنافسية ودورها في خلق القيمة"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد بوضياف، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ، 2008-2009 ، ص 25 .

³ مهدي صلاح الدين جميل عثمان ، " أثر العوامل الإستراتيجية واستراتيجيات المنافسة على الميزة التنافسية لشركات إنتاج الأدوية الأردنية" ، رسالة ماجستير ، جامعة اليرموك ، عام 2003 ، ص 44 - 45.

الشكل رقم (6) : أنواع الميزة التنافسية



Source: Robert M . Grant , **Contemporary Strategy And Analysis** , John Wiley & Sons, Ltd , 7th Edition , 2010 , P 223.

- **ميزة التكلفة الأقل :**
 إن قدرة المنشأة على تخفيض تكاليف أنشطتها كافة (أنشطة البحث والتطوير، أنشطة التصميم ، أنشطة التصنيع... الخ) عن تكاليف أنشطة مثيلاتها من المنشآت للأنشطة التي تضيف قيمة ينعكس حتماً على أسعار السلع والخدمات المقدمة بالانخفاض وبالتالي استقطاب شريحة واسعة من العملاء مما يؤدي إلى تحقيق أرباح أكثر بالمقارنة بالمنافسين .
- **ميزة تمييز المنتج :**
 وتعني قدرة المنشأة على تقديم منتج أو خدمة ذو خصائص فريدة تحقق إشباع حاجات الزبائن مادياً ومعنوياً أي له قيمة مرتفعة ليست موجودة لدى المنتجات أو الخدمات المقدمة من قبل المنافسين .
 ولكي تتمكن المنشأة من تحقيق ذلك لا بد لها من استغلال مواردها في ممارسة أنشطتها التي تضيف قيمة كافة بشكل أفضل من منافسيها لكي تتمكن من تحقيق ميزة التميز .

ثالثاً: مصادر تحقيق الميزة التنافسية:

لكي تستطيع المنشأة تحقيق المزايا التنافسية يجب عليها معرفة مصادرها، وقد اختلفت الأدبيات التي تحدثت عن مصادر المزايا التنافسية، حيث يرى البعض¹ أن جذور الميزة التنافسية تتمثل بالموارد والقدرات والتي تؤدي بدورها إلى تحقيق التميز في: الكفاءة، الجودة، التحديث، الاستجابة، في حين يحدد آخرون مصادر الميزة التنافسية بثلاثة مصادر هي:²

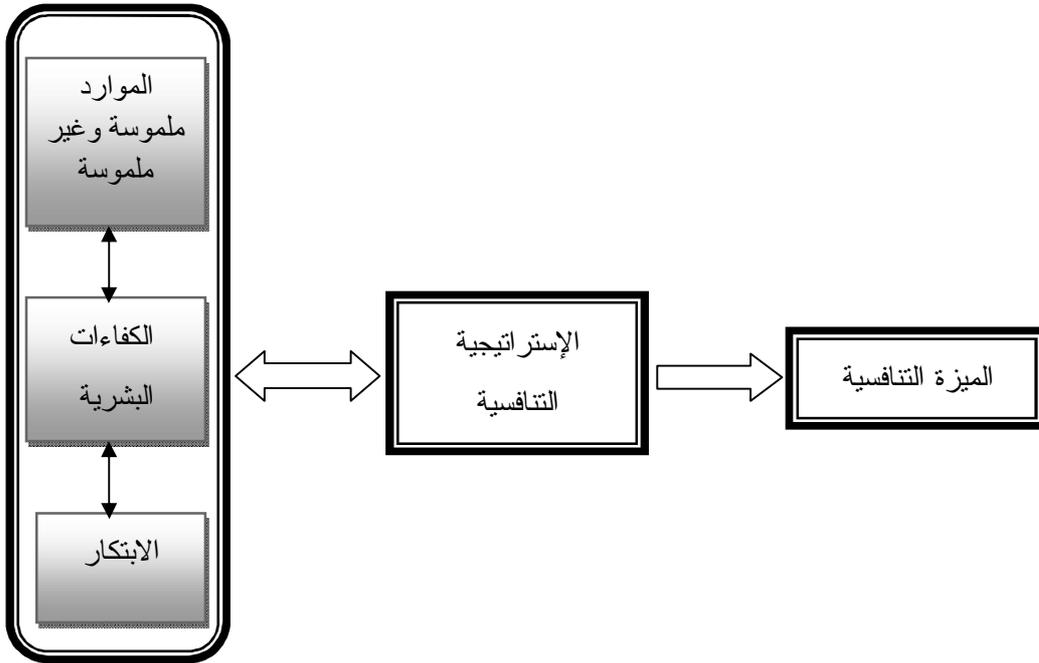
1- مصادر داخلية : تتمثل بالموارد الملموسة وغير الملموسة.

2- مصادر خارجية : وهي متعددة كالموارد البشرية المؤهلة.

3- الخيارات الإستراتيجية.

ويمكن تحديد مصادر الميزة التنافسية كما في الشكل رقم (7) :

الشكل رقم (7) : مصادر تحقيق الميزة التنافسية



المصدر: الشكل من إعداد الباحث

¹ خالد محمد بني حمدان، وائل محمد إدريس، الإستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي / منهج معاصر/، عمان، اليازوري، 2009، ص 361 .

² خالد محمد بني حمدان، المرجع السابق، ص 357.

وفيما يلي شرح مفصل عن هذه المصادر :

أ- الموارد : وتصنف إلى ¹:

1- موارد ملموسة: تقسم إلى الأنواع التالية :

- المواد الأولية : وتعتبر من أهم المصادر لتحقيق الميزة التنافسية، وعلى المنشأة أن تولي هذا المورد مزيداً من الاهتمام باختيار أفضل الموردين القادرين على توريد المواد الأولية بالجودة والسعر المناسبين وكل ما يكفل وصولها في الوقت المناسب، ولا بد من الإشارة أن الكفاءة تتمثل بمقدار المدخلات المطلوبة لإنتاج مخرجات معينة فكلما كانت المنشأة أكثر كفاءة كلما قل مقدار المدخلات المطلوبة لإنتاج مخرجات معينة، وبالتالي تتمكن المنشأة من تحقيق ميزة تنافسية من خلال انخفاض التكلفة .
- وسائل ومعدات الإنتاج: وهي أهم أصول المنشأة ، فحياتها وحسن استخدامها في العملية الإنتاجية وصيانتها يحقق قيمة للعميل من خلال المنتج ذو الجودة المطلوبة والذي يعزز ثقة المنشأة.
- الموارد المالية: حيث يعتبر الوضع المالي الجيد للمنشأة داعماً للتعامل معها (طلب قروض) وعلى ذلك عليها أن تحقق استثمارات فعالة في كافة أنشطتها لتعزيز قدرتها التنافسية.

2- موارد غير ملموسة : وتقسم إلى عدة أنواع منها :

- الجودة: إن تأثير الجودة العالية للمنتج أو الخدمة يزيد من المزايا التنافسية من ناحيتين : الأولى: من خلال زيادة قيمة المنتجات / الخدمات للعملاء مما قد يسمح للمنشأة بفرض سعر أعلى عن مثيلاتها من المنشآت التي تقدم منتجات / خدمات مشابهة. الثانية: من خلال الكفاءة العالية والتكلفة المنخفضة للوحدة. إن الاهتمام بالجودة لم يعد أمراً يقتصر على بناء المزايا التنافسية بل أمراً توجبه سياسة البقاء والاستمرار في السوق .
- التكنولوجيا: تتصف التكنولوجيا بالتغير المستمر والتحديث سريع الوتيرة واستخدامها يحسن من عملية الإنتاج وجودة المنتجات ويحقق خفض في التكاليف مما يمكن من مواجهة المنافسين .

¹ هلاي الوليد ، "الأسس العامة لبناء المزايا التنافسية ودورها في خلق القيمة"، مرجع سابق، ص 36-39.

- المعلومات: تشكل المعلومة فرصة يجب انتهازها أو خطراً " يجب الابتعاد عنه أو خلا" يجب على المنشأة معالجته وبالتالي المعلومات داخلية كانت أم خارجية تشكل مورداً هاماً على المنشأة استغلاله في سبيل تفوقها على المنافسين .
- الاستجابة للعميل: وتتركز تلك الاستجابة بنقطتين أساسيتين :
 - استجابة مادية - معنوية: من خلال إشباع الحاجات المتزايدة والمتغيرة (الجودة - السعر - خدمات ما بعد البيع ...) .
 - استجابة زمنية : وذلك من خلال النقاط التالية :
 - ◆ تخفيض زمن تقديم المنتجات / الخدمات الجديدة (دورة حياة المنتج) .
 - ◆ تقليص دورة التصنيع .
 - ◆ تخفيض زمن الدورة للعميل وتعني تقديم المنتج / الخدمة في الوقت المناسب للعميل أي تحقيق المرونة في التسليم .
- ب- الكفاءات البشرية: يعتبر المورد البشري محور تحقيق المزايا التنافسية فهو مصدر الابتكار والتجديد والتحسين، وعلى المنشأة استقطاب أفراد مؤهلين وتنمية قدراتهم ومكافأتهم بما يضمن كفاءة وفعالية أداء أنشطتها كافة.
- ت- الابتكار: يعتبر عامل التجديد والابتكار من الموارد المهمة لبناء المزايا التنافسية فهو يتضمن كل تقدم يطرأ ليس على نوعية المنتجات / الخدمات فقط بل وكل تقدم على النظم الإنتاجية والإدارية والمعلوماتية... والاستراتيجيات المعتمدة من قبل المنشأة وذلك لسببين :
 - تزايد حدة المنافسة بشتى أشكالها .
 - التغيرات السريعة في أذواق العملاء وبالتالي قصر دورة حياة المنتجات والحاجة إلى منتجات بديلة.
- ث- الاستراتيجيات: إن الموارد السابقة لا يكمن أن تحقق للمنشأة بناء مزايا تنافسية دون أن تصاغ في إستراتيجية تنافسية شاملة، حيث يؤكد Porter أن الإستراتيجية هي بناء المواءمة بين أنشطة المنشأة والبيئة .

حيث تعرف إستراتيجية التنافس بأنها: "مجموعة متكاملة من التصرفات تؤدي إلى تحقيق ميزة متواصلة ومستمرة عن المنافسين".¹

وتحدد إستراتيجية التنافس من خلال ثلاث مكونات أساسية وهي:²

◆ طريقة التنافس: وتشمل استراتيجيات متنوعة (إستراتيجية المنتج، إستراتيجية الموقع، إستراتيجية التسعير ...).

◆ ميدان التنافس: وتتضمن نطاق التنافس من ناحية الأسواق ومن ناحية المنافسين.

◆ أساس التنافس: ويشمل الأصول والمهارات المتوفرة للمنشأة والتي تعتبر أساس تحقيق الميزة التنافسية المستدامة.

يتفق الباحثون أن نموذج Porter للإستراتيجية التنافسية على مستوى المنشآت هو المفضل حيث اقترح Porter ثلاثة استراتيجيات تنافسية يمكن أن تقوم بها المنشآت كافة صناعية كانت أو تجارية أو خدمية، و قد قام بإعداد مصفوفة ذات بعدين يتمثلان في مصادر الميزة التنافسية من جهة والمجال التنافسي من جهة أخرى كما في الشكل رقم (8) التالي:

الشكل رقم (8) : الاستراتيجيات التنافسية Porter

		الميزة التنافسية	
		كلفة منخفضة	تميز المنتج - الخدمة
نطاق المنافسة	واسع	قيادة شاملة للتكلفة	تميز
	ضيق	تركيز (التكلفة)	تركيز (تميز)

المصدر: اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة / قضايا معاصرة /، عمان ، دار الحامد، ط1، 2007، ص353.

¹ نبيل مرسي خليل ، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مرجع سابق، ص 79.

² نبيل مرسي خليل ، المرجع السابق، ص 79-80.

إستراتيجية قيادة التكلفة : Cost leadership strategy :¹

تعني هذه الإستراتيجية مجموعة الأنشطة المصممة لإنتاج وتسليم السلع والخدمات بالكلفة الأقل قياساً بالمنافسين وعند مستوى النوعية الذي يعد مقبولاً من الزبائن .

فإذا قامت المنشآت المماثلة بتخفيض تكاليفها بإتباع أساليب غير مدروسة بشكل جيد فإن هذا ينعكس سلباً على أرباحها بالانخفاض تدريجياً مما تضطر معه إلى الخروج من السوق، أما بقاءها على وضعها الراهن يؤدي إلى عدم قدرتهم على المنافسة لارتفاع التكاليف مقارنة بالمنافسين، وبالتالي على المنشآت في حال إتباعها إستراتيجية قيادة التكلفة أن تعمل على تقديم المنتجات بالجودة المطلوبة من قبل العملاء وبأقل التكاليف الممكنة عما تقدمه المنشآت الأخرى المنافسة مع قدرتها على تغيير أسعارها زيادةً أو نقصاناً دون أن يؤثر ذلك سلباً في أرباحها .

ويتم تحقيق هذه الإستراتيجية عن طريق إتباع عدة أساليب منها:

- اقتصاديات الحجم (الوفورات الاقتصادية): ويتم تخفيض تكلفة إنتاج الوحدة عن طريق الإنتاج بحجم كبير مما يسهم في تخفيض التكاليف الثابتة بتوزيعها على الحجم الكبير من الوحدات المنتجة.
- اقتصاديات الخبرة: زيادة خبرة العاملين ينعكس إيجاباً على تخفيض التكاليف من خلال أدائهم لمهامهم بكفاءة.
- تطبيق الأساليب الحديثة للإنتاج وإدارة التكلفة: كما في حال تطبيق نظام الإنتاج الآلي ونظام التكلفة المرتبط به أسلوب التكلفة الراجعة Backflush costing مما يؤدي إلى تخفيض تكلفة النظام التكاليفي المتبع وبالتالي تخفيض تكلفة الوحدة المنتجة .

إستراتيجية التميز : Differentration strategy :²

يرتكز هذا الخيار على تقديم المنتجات أو الخدمات المتميزة عن تلك المتوفرة في السوق المنافس من حيث نوعيته أو خصائصه .

ومن أهم الجوانب التي يجب التركيز عليها للتميز :

- تحليل احتياجات العميل.
- الاستخدام الأمثل للموارد كافة.

¹ نبيل مرسي خليل ، المرجع السابق، ص 353.

² خالد محمد بني حمدان ، الإستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي (منهج معاصر)، مرجع سابق، ص 238.

- دعم جهود البحث والتطوير لتحسين جودة المنتج.
- التنسيق بين وظائف البحث والتطوير والتسويق.
- قدرة تسويقية عالية.

وبالتالي على المنشأة أن تمتلك القدرة على تقديم منتج / خدمة متميز بخصائص فريدة ومطلوبة من قبل العميل .

إستراتيجية التركيز : Focus strategy¹

تعتمد هذه الاستراتيجية على اختيار مجال تنافسي محدد في القطاع الصناعي بحيث يتم التركيز على جزء معين من السوق وتكثيف نشاطها فيه والعمل على استيعاب الآخرين ومنعهم من التأثير على حصة المنشأة ويمكن إيجاز هذه الإستراتيجية عن طريق أحد البديلين التاليين :

- إستراتيجية قيادة التكلفة المركزة.
- إستراتيجية التمايز المركزة.

و الشكل رقم (9) التالي يبين منافع ومخاطر ومتطلبات استخدام هذه الاستراتيجيات:

¹ اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة / قضايا معاصرة /، ص 356-357 .

الشكل رقم (9) : متطلبات ومنافع ومخاطر الاستراتيجيات التنافسية العامة

إستراتيجية		
التركيز	التميز	قيادة التكلفة
<p>المنافع</p> <ul style="list-style-type: none"> - خدمة السوق بشكل أفضل من خلال توجيه الجهود لخدمة قطاع محدد والمرونة للتغيير 	<ul style="list-style-type: none"> - زيادة السعر نتيجة تميز المنتج - زيادة الحصة السوقية 	<ul style="list-style-type: none"> - زيادة ونمو الحصة السوقية - التفوق بالأداء المعتمد على ارتفاع جودة و ثمن المنتج
<p>المخاطر</p> <ul style="list-style-type: none"> - تضارب بين الرغبة في تخفيض الأسعار وتلبية فئة محددة من العملاء - مخاطر كل من الاستراتيجيتين السابقتين 	<ul style="list-style-type: none"> - إمكانية التقليد - صعوبة المحافظة على السعر - المبالغة في التمايز يؤدي إلى توسيع استخدام الموارد الذي يؤدي إلى زيادة الكلف - احتمال فقدان المكانة التنافسية بسبب التقليد 	<ul style="list-style-type: none"> - مستوى عال من التقنية - تغيير الأذواق - سهولة تقليد المنتج
<p>المتطلبات الأساسية</p> <ul style="list-style-type: none"> - مزيج مما سبق - توجيه المزيج لتحقيق هدف استراتيجي معين 	<ul style="list-style-type: none"> - قدرات تسويقية عالية - الإبداع - تحقيق جودة المنتج وكفاءة البحوث - الريادة التقنية - توفر عملاء من فئات وقطاعات مستهدفة لهم احتياجات غير عادية 	<ul style="list-style-type: none"> - استثمار رأسمالي كبير ومتواصل - تعدد المهارات الصناعية - التصميم البسيط للمنتج - كلفة منخفضة لنظام التوزيع

المصدر : الشكل من اعداد الباحث

يرى الباحث أن اختيار المنشأة لإستراتيجية معينة يتوقف على ظروفها وقدراتها كما يتطلب دراسة دقيقة لوضعها في السوق الداخلي والخارجي بما يضمن حسن اختيار الإستراتيجية التنافسية الواجب إتباعها وبما يؤدي إلى تحقيق مزايا تنافسية لها .

ولا بد من الإشارة بأن الإستراتيجية التنافسية للمنشأة في وقت معين تضع متطلبات خاصة في عملية التصنيع، وعلى العكس فإن موقف المنشأة التصنيعي وعملياتها ينبغي أن تصمم خصيصاً لاجاز هذه المهمة التي تتطلبها الخطط الإستراتيجية.¹

وقد ذكر porter أن إشباع حاجات العملاء ضروري ولكنه ليس بكاف للإبقاء على النجاح التنافسي المتواصل حيث تحتاج المنشأة إلى تحقيق ميزة تنافسية تتفوق بها على المنافسين الآخرين بأي صورة من صور الاستراتيجيات السابقة.²

رابعاً: محددات وجودة الميزة التنافسية :

أ - محددات الميزة التنافسية :

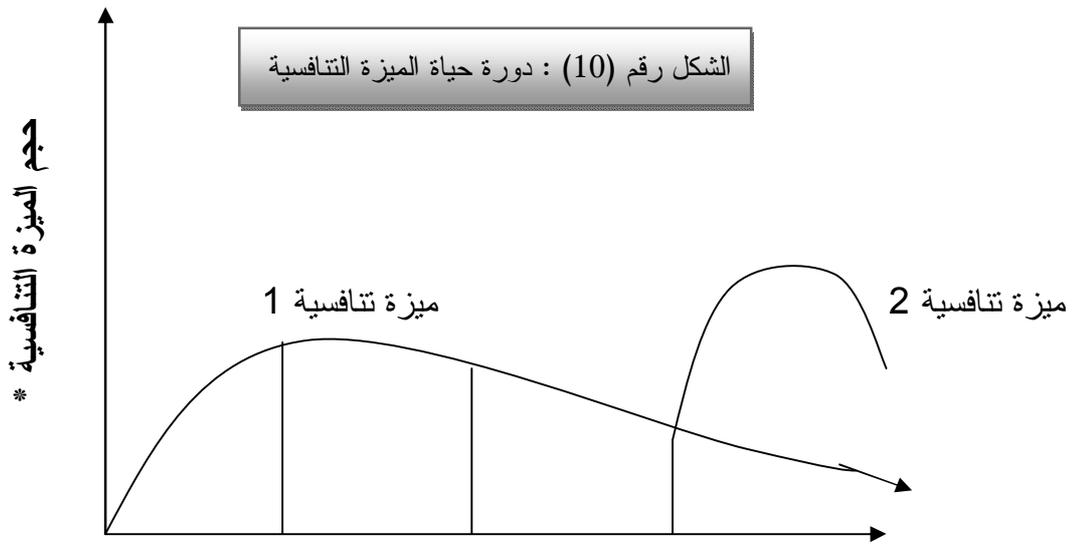
تحدد الميزة التنافسية بمتغيرين اثنين هما :

1- حجم الميزة التنافسية :

تعني درجة التطور والتعقيد التي وصلت إليها الميزة التنافسية، لأن صعوبة تقليد الميزة التنافسية من قبل المنشآت المنافسة يعني استمرارية الميزة نسبياً وبالتالي يجب أن تكون من التطور بحيث تتطلب جهداً مضمناً من المنشآت المنافسة لتقليدها وعلى هذا فإن للميزة التنافسية دورة حياة تشبه دورة حياة المنتج وفق الشكل رقم (10) التالي:

¹Sohel Ahmad ,& Others , "The role of infrastructure practices in the effectiveness of JIT practices : Implications for plant competitiveness" , Journal of Engineering and Technolgy Management , 20 , 2003 , P 168 .

² مكرم عبد المسيح باسيلي ، المحاسبة الإدارية (الأصالة و المعاصرة)، المكتبة العصرية، 2007، ص 149.



المرحلة التقديم التبني التقليد الضرورة

* الميزة في شكل تكلفة نسبية أقل و / أو سعر مرتفع

المصدر: نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مرجع سابق، ص 86.

يتضح من الشكل أن مراحل دورة حياة الميزة التنافسية هي :

1- مرحلة التقديم: وتمثل مرحلة التعريف بالميزة التنافسية إلى أن تلقى رواجاً بين العملاء أكثر فأكثر .

2- مرحلة التبني: وتمثل مرحلة استقرار حيث يبدأ المتنافسون بالاهتمام بها لغرض تقليدها وتكون العوائد هنا أقصى ما يمكن .

3- مرحلة التقليد: حيث ينخفض حجم الميزة التنافسية تدريجياً نتيجة تقليدها من قبل المنافسين وبالتالي انخفاض العوائد منها .

4- مرحلة الضرورة: تمثل مرحلة حرجة للمنشأة في حال أخفقت في تحسين الميزة الحالية أو لم تستطع إيجاد ميزة أخرى مختلفة عن السابقة تستطيع من خلالها تحقيق أكبر عائد مقارنة بالمنافسين .

2- نطاق التنافس (السوق المستهدف) :

وهو المجال الذي تمارس فيه المنشأة أنشطتها بغية تحقيق مزايا تنافسية فكلما اتسع المجال أدى إلى تحقيق وفورات في التكلفة عن المنشآت المنافسة وعلى العكس يمكن أن تتحقق مزايا تنافسية في مجال نشاط ضيق من خلال التركيز على قطاع أو شريحة معينة في السوق .
ونميز هنا أربعة أبعاد لنطاق التنافس:¹

- 1- نطاق القطاع السوقي : يعكس مدى تنوع مخرجات المنشأة والعملاء الذين يتم خدمتهم، وهنا يتم الاختيار ما بين التركيز على قطاع معين في السوق أو خدمة كل السوق .
- 2- النطاق الرأسي : يعبر عن مدى أداء الشركة لأنشطتها داخليا (قرار التصنيع) أو خارجيا" بالاعتماد على مصادر التوريد المختلفة (قرار الشراء) فالتكامل الرأسي المرتفع بالمقارنة مع المنافسين قد يحقق مزايا التكلفة الأقل أو التمييز، ومن جانب آخر يتيح التكامل درجة أقل من المرونة للشركة في تغيير مصادر التوريد.
- 3- النطاق الجغرافي : يعكس عدد المناطق الجغرافية أو الدول التي تنافس فيها المنشأة ، ويسمح النطاق الجغرافي بتحقيق مزايا تنافسية من خلال المشاركة في تقديم نوعية واحدة من الأنشطة والوظائف عبر عدة مناطق جغرافية مختلفة.
- 4- نطاق الصناعة : يعبر عن مدى الترابط بين الصناعات التي تعمل في ظلها المنشأة فوجود عدة روابط بين الأنشطة المختلفة عبر عدة صناعات من شأنه خلق فرص لتحقيق مزايا تنافسية (استخدام نفس التكنولوجيا أو خبرات الأفراد عبر صناعات المنشأة المختلفة) .

ب - جودة الميزة التنافسية :

تتحدد نوعية وجود الميزة التنافسية بثلاثة عوامل هي :²

1- مصدر الميزة:

يتم ترتيب الميزة التنافسية حسب درجتين هما :

- مزايا تنافسية من مرتبة منخفضة مثل التكلفة الأقل لكل من قوة العمل والمواد الخام حيث يسهل تقليدها ومحاكاتها نسبيا" من قبل المنشآت الأخرى المنافسة .

¹ نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال ، مرجع سابق، ص 87-88.
² هلالى الوليد ، "الأسس العامة لبناء المزايا التنافسية ودورها في خلق القيمة"، مرجع سابق ، ص 32.

- مزايا تنافسية من مرتبة مرتفعة مثل مستوى التطور التكنولوجي وتمييز المنتج أو الخدمة بنوعية معينة، السمعة الطيبة عن العلامة الناشئة بسبب مجهودات تسويقية متراكمة وعلاقات متينة مع العملاء، حيث تتصف هذه المزايا بعدد من الخصائص من أهمها:
 - ◆ يتطلب تحقيقها ضرورة توافر مهارات وقدرات من مستوى مرتفع كالأفراد المدربين تدريباً خاصاً، القدرات الفنية الداخلية، العلاقات الوثيقة مع كبار العملاء.
 - ◆ تعتمد على تاريخ طويل من الاستثمار المستمر والمتراكم في التسهيلات المادية، التعلم المتخصص، البحوث والتطوير، التسويق .
- حيث يترتب على أداء هذه الأنشطة تكوين مجموعة من الأصول الملموسة وغير الملموسة في شكل سمعة طيبة وعلاقات وطيدة مع العملاء وحصيلة من المعرفة. وبالتالي يمكن القول بأن المزايا المترتبة عن التكلفة الأقل هي أقل قابلية للاستمرار أو التواصل عن المزايا المترتبة عن تمييز المنتج / الخدمة.

2- عدد مصادر الميزة :

في حالة اعتماد المنشأة على ميزة واحدة فقط كتصميم المنتج بأقل تكلفة أو القدرة على شراء مواد خام رخيصة الثمن، فإنه يمكن للمنافسين تحييد أو التغلب على آثار تلك الميزة، أما في حال تعدد الميزة فإنه يصعب على المنافسين تقليدها جميعاً.

3- درجة استمرار التحسين والتجديد في الميزة :

على المنشآت التوجه نحو تحقيق مزايا تنافسية جديدة بوتيرة أسرع قبل قيام المنافسين بتقليد المزايا الحالية وهو ما يتطلب قيام المنشآت بتكوين مزايا تنافسية جديدة من مرتبة مرتفعة، حيث يجب على المنشأة أن تقوم بتقييم مستمر لأداء ميزتها التنافسية ومدى قدرتها على تحقيق السبق التنافسي .

يرى الباحث أن الحفاظ على الميزة التنافسية يفرض على المنشأة أن تتبنى التقييم المستمر لكافة أوجه وأنشطة المنشأة وهو ما يعني وجوب ترجمة ذلك التقييم في إطار من التحسين المستمر لأداء المنشأة في جميع أنظمتها وأساليبها المطبقة ومنها أسلوب التكلفة الراجعة، بما يضمن خفض التكاليف لتحقيق وتعزيز الميزة التنافسية.

المبحث الثاني

الميزة التنافسية

وأسلوب التكلفة الراجعة والهيكل المعلوماتي والتكاليفي

تم سابقاً شرح متغيرات الدراسة الثلاثة المتمثلة بأسلوب التكلفة الراجعة، الهيكل المعلوماتي والتكاليفي، الميزة التنافسية بشكل منفرد، والمبحث الحالي يدرس عملية الارتباط والتأثير بين هذه المتغيرات من الناحية النظرية.

أولاً: أثر أسلوب التكلفة الراجعة في الهيكل المعلوماتي والتكاليفي:

من خلال استعراض الباحث للدراسات التي تناولت أسلوب التكلفة الراجعة توصل إلى أن تطبيق هذا الأسلوب سوف ينتج عنه عدد من النقاط التي تؤثر على نظام المعلومات المحاسبي والتكاليفي والتي يمكن توضيحها بما يلي :

- تمثل المواد المباشرة النسبة العظمى من إجمالي تكلفة الإنتاج وهو ما يعني أن عملية الشراء المتكررة في ظل النظام التقليدي تتطلب إدخال هذه المواد إلى مخازنها وصرفها لدى طلبها للعملية الإنتاجية حسب إحدى طرق التسعير (الوارد أولاً صادر أولاً - الوارد أخيراً صادر أولاً ...) وهو ما يؤدي إلى كثرة الأعباء المحاسبية بل والأخطاء التي قد تترتب نتيجة الإدخال الخاطئ للبيانات المرتبطة بالمواد المباشرة، أما لدى تطبيق أسلوب التكلفة الراجعة المطبق في ظل نظام الإنتاج الآني لا توجد أية قيود إدخال أو صرف للمواد المباشرة من مخازنها المختلفة حيث يتم إدخالها فور وصولها في العملية الإنتاجية وتقييمها في حساب مراقبة المواد تحت التشغيل وبالتالي عدم الحاجة إلى استخدام إحدى طرق التسعير (طريقة التسعير FIFO التي يترتب على استخدامها تضخم الأرباح أو طريقة التسعير LIFO التي يترتب عليها انخفاض الأرباح ...) حيث أن سعر المواد المباشرة مستقر نسبياً وفق العقود المبرمة مع الموردين .
- السمة الأساسية التي يتمتع بها أسلوب التكلفة الراجعة هي عدم وجود حسابات للمخزون وخاصة مخزون تحت التشغيل ذلك أن دورة الإنتاج لم تعد تستغرق فترات طويلة كما في

السابق بل أصبحت تستغرق ساعات معدودة في بعض الصناعات و حتى دقائق في بعضها الآخر.

- يعتبر المخزون عنصرا "هاما" من عناصر قائمة المركز المالي حيث تمثل الاستثمارات فيه نسبة كبيرة من مجموع الأصول وذلك لما له من تأثير على كل من قائمة الدخل باعتباره أحد عناصر تكلفة البضاعة المباعة من ناحية وتأثيره على قائمة المركز المالي فيما يتعلق بالسداد في الفترة قصيرة الأجل أي على قياس السيولة، وعلى ذلك في ظل نظام الإنتاج الآتي إن عدم وجود مخزون ينفي الحاجة إلى البحث عن أساس سليم للتقييم و في حال وجوده يكون منخفض جدا" ما يؤدي إلى اعتباره ضئيل الأهمية حسب فلسفة هذا النظام وهو ما يوفر تكاليف الاحتفاظ بالمخزون.

- قياس تكلفة مخرجات العملية الإنتاجية بالتكلفة المعيارية ومدخلاتها بالتكلفة الفعلية يضيف ثقة أكبر في التقارير المتولدة عن نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية، وذلك بسبب :

1- انخفاض درجة التباين في انحرافات المواد :

أ- انحراف سعر المواد : إن من أهم أسباب انحراف سعر المواد هي عدم الدقة في التخطيط والتنبؤ بأسعار المواد - تغيرات في الضرائب والرسوم - زيادة في معدلات التلف والضياع - عدم واقعية المعيار، أما لدى تطبيق أسلوب التكلفة الراجعة فإن انحراف سعر المواد منخفض جدا" نتيجة وجود عقود طويلة الأجل مع الموردين بأسعار محددة مسبقا".

ب- انحراف كمية المواد :من أهم أسباب هذا الانحراف سوء استخدام الموارد في الأقسام الإنتاجية - ضعف كفاءة ومهارة العاملين - كثرة أعطال الآلات - عدم واقعية المعيار، أما لدى تطبيق أسلوب التكلفة الراجعة فإن انحراف الكمية أيضا" منخفض جدا" نتيجة تطبيق الجودة الشاملة .

2- اقتصار التكلفة المباشرة على عنصر المواد الأولية المباشرة المنصرفة للإنتاج واعتبار باقي التكاليف بما فيها تكلفة العمل تكلفة غير مباشرة نتيجة تطوير وتحسين نظم الإنتاج وأتمتة العمل ومهارة العمال، وبالتالي تم التخلص من انحراف تكلفة العمل المباشر .

3- انخفاض انحراف التكاليف الصناعية غير المباشرة بسبب العمل على إزالة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج .

- انخفاض عدد التقارير من ناحية (تقارير الانحرافات، تقارير الأداء، تقارير الجودة) والتركيز في محتوى هذه التقارير من ناحية ثانية أعطى المجال للإدارة إلى التفريغ للأمور الأكثر أهمية وذات البعد الاستراتيجي .

- انخفاض الإجراءات والقيود المحاسبية والتكاليفية (تسجيل المواد الداخلة والمنصرفه والمرتجة والفاقد والتالف، حساب نسبة الإنتاج تحت التشغيل، إجراءات الجرد ومعالجة النقص والزيادة ...) .

يرى الباحث أن تطبيق أسلوب التكلفة الراجعة يترتب عليه تحقيق وفورات في التكلفة تتمثل في :

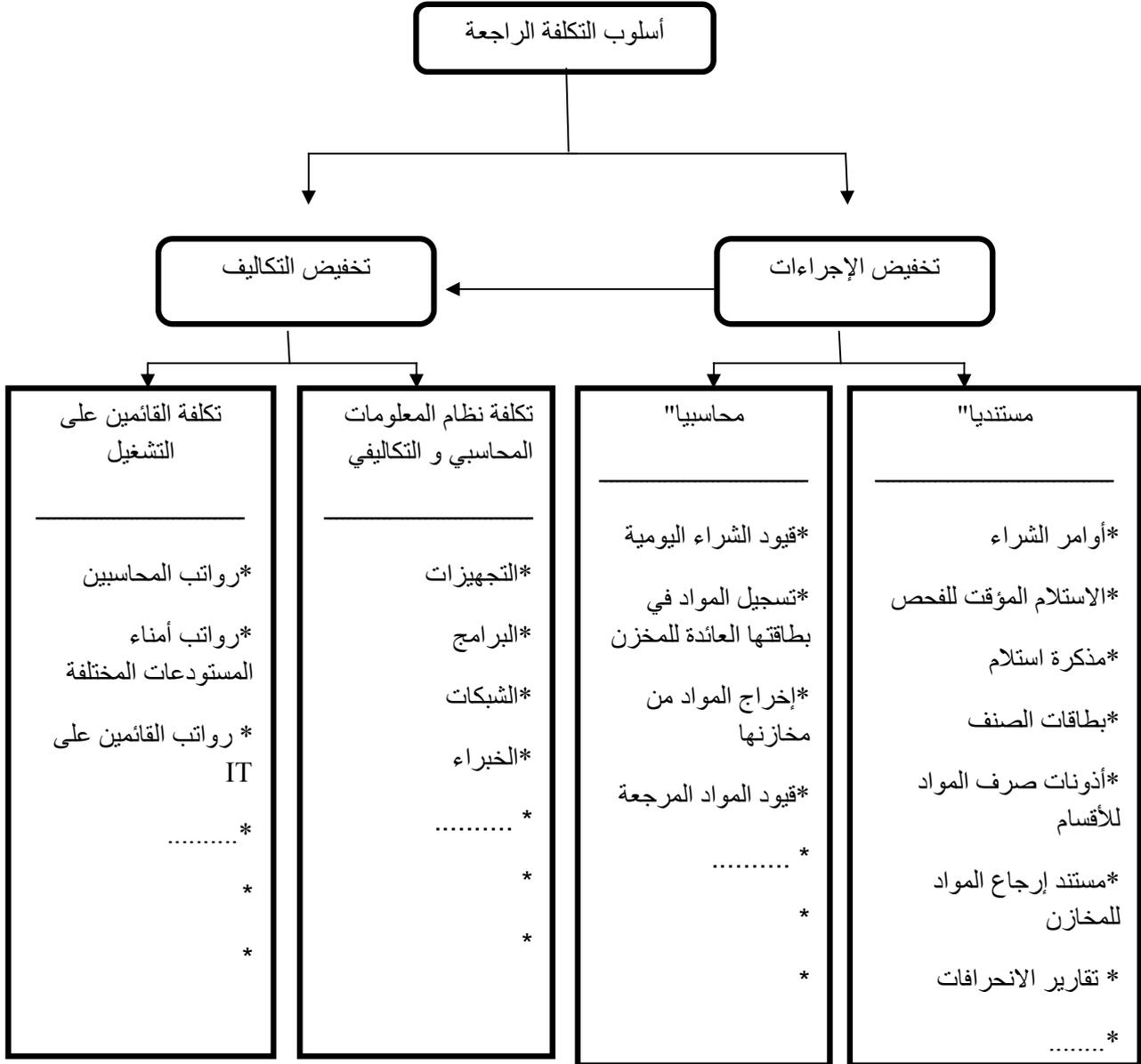
1- تكلفة نظام المعلومات المحاسبي والتكاليفي .

2- تكلفة القائمين على تشغيل هذا النظام .

ويمكن تمثيل الآثار المترتبة من تطبيق أسلوب التكلفة الراجعة على نظام المعلومات

المحاسبي والتكاليفي بالشكل رقم (11) التالي:

شكل رقم (11) أثر أسلوب التكلفة الراجعة في نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية



حيث إن تطبيق أسلوب التكلفة الراجعة يؤدي إلى انخفاض كبير في الإجراءات المحاسبية المرتبطة بالعملية الإنتاجية وتكاليف هذه الإجراءات وما يتطلبه ذلك من موارد بشرية ومادية .

ثانياً: أثر الهيكل المعلوماتي والتكاليفي في الميزة التنافسية:

يلعب نظام المعلومات المحاسبية دوراً هاماً في دعم الأهداف الإستراتيجية للمنشآت، ويشمل هذا الدور استخدام المعلومات المحاسبية في عمليات التخطيط والرقابة بما يمكن من تحقيق

ميزة تنافسية، فهو صلة الوصل الرئيسية بين إدارات المنشأة من جهة وبين المنشأة والوسط المحيط بها من جهة أخرى، كما يشكل أحد الأنظمة الفرعية الهامة لنظام المعلومات الشامل في المنشأة، ونجاحه يعتمد على تكامله مع بقية الأنظمة الأخرى، فشان المعلومات المحاسبية شأن أي معلومات أخرى يتمثل في زيادة المعرفة وتخفيض مخاطر عدم التأكد لدى متخذ القرار.

لكي يؤدي نظام المعلومات المحاسبية دوره بشكل فعال ويساعد المنشأة في تحقيق أهدافها الإستراتيجية وتقوية وزيادة قدرتها التنافسية، يجب أن تتوفر فيه مجموعة من الخصائص هي:¹

1- أن يحقق نظام المعلومات المحاسبية درجة عالية من الدقة والسرعة في معالجة البيانات المالية عند تحويلها إلى معلومات محاسبية.

2- أن يقوم بتزويد الإدارة بالمعلومات المحاسبية الضرورية وفي الوقت المناسب لاتخاذ القرار.

3- أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لتحقيق الرقابة والتقييم لأنشطة المنشأة .

4- أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة من أجل عملية التخطيط .

5- أن يكون سريعاً ودقيقاً في استرجاع المعلومات الكمية والوصفية المخزنة في قواعد بياناته عند الحاجة لها .

6- أن يتمتع بالمرونة الكافية لتحديثه ليتلاءم مع التغيرات السريعة أو الطارئة للمنشأة .

لذلك فإن نجاح القرار وزيادة كفاءته يعتمد على نجاح نظام المعلومات المحاسبية بتقديم معلومات كافية ومناسبة وفي الوقت المناسب، وعدم تقديمه ذلك يعني تحمل المزيد من التكاليف التي من شأنها أن تؤثر سلباً على كافة أنشطة المنشأة وهو ما يؤدي إلى إضعاف مركزها التنافسي .

فالميزة الأساسية للاستخدام الأمثل لنظام المعلومات المحاسبية تتمثل في:²

1- التكيف الأفضل مع البيئة المتغيرة .

2- الإدارة الأفضل للعمليات طويلة الأجل .

3- تحقيق درجة مرتفعة من التنافس

فنظام المعلومات المحاسبية الذي لا يلبي حاجة الإدارة من المعلومات تبعاً لمعطيات البيئة التنافسية من أجل وضع الاستراتيجيات بما يكفل تحقيق ميزة تنافسية هو نظام متقادم حتماً.

¹ محمد يوسف الحفناوي، نظم المعلومات المحاسبية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، ط 1، 2001، ص 59.

² Elena Urquía Grande, Raquel Pérez Estébanez, & Clara Muñoz Colomina, "The Impact of Accounting Information Systems (AIS) on performance measures: empirical evidence in Spanish SMEs", The International Journal of Digital Accounting Research Vol. 11, 2011, P 27.

وقد أتاحت التطورات في مجال التقنيات إمكانية استخدام وتوليد المعلومات المحاسبية للتعامل مع ارتفاع درجة عدم التأكد في بيئة شديدة التنافس، وهو ما دعا المنشآت إلى وجوب تحديث نظام معلوماتها المحاسبية، نظراً لارتباطه المباشر بالنتائج المالية للمنشآت، وانعكاس ذلك على الموقف التنافسي، حيث أكد Nicolaou¹ بأن اعتماد نظام الإنتاج الآني والتبادل الإلكتروني للبيانات في عمليات المحاسبة والإنتاج يمثلان بعدان هامان لإستراتيجية التصنيع التي يمكن أن تساعد المنشأة على الاستجابة لمتطلبات بيئة التصنيع الحديثة، وهو ما قد يؤدي بدوره إلى تحقيق ميزة تنافسية .

يرى الباحث أن الدور الرئيسي لنظام المعلومات المحاسبية في تحقيق ميزة تنافسية للمنشأة (بالإضافة إلى توفيره معلومات تفيد في خفض التكلفة) يتمثل بتخفيض تكلفة زمن إنجاز الأعمال وزيادة كفاءتها وفعاليتها وبالتالي سرعة اتخاذ القرار المناسب حيث تتجسد أهمية نظم المعلومات المحاسبية عند اتخاذ القرارات .

ولم تعد محاسبة التكاليف في البيئة التنافسية أداة لقياس التكاليف فقط بل نظاماً للمعلومات حيث تتجسد أهمية نظام محاسبة التكاليف فيما يقدمه من معلومات مناسبة وقت الحاجة إليها سواء في الفترة القصيرة أو الطويلة الأجل في المستويين التشغيلي والاستراتيجي، فالمعلومات التكاليفية تعتبر الأساس في اتخاذ القرارات .

وقد أشار البعض أن المزايا الرئيسية لنجاح المنشأة تعود إلى :²

1- إدارة التكاليف لتحقيق الكفاءة 2- خلق وتعزيز القيمة

ولكي يتم إدارة التكاليف لتحقيق الكفاءة لا بد من فهم واضح للعلاقات السببية بين المدخلات والمخرجات وبذلك تتمكن الإدارة من اتخاذ قرارات التسعير وتحديد الربحية والحصة السوقية واتخاذ القرارات الاستثمارية كإضافة خط إنتاجي جديد أو تقديم منتج / خدمة جديدة ... الخ، حيث تبرز قيمة نظام محاسبة التكاليف فيما يقدمه من معلومات مستقبلية .

¹ Andreas I .Nicolaou , "Adoption of Just- in – Time and electronic data interchange systems and perceptions of cost management systems effectiveness " , International Journal of Accounting Information Systems , 3, 2002 ,P 35

² Ray R.venkataraman , Jeffrey K .pinto, Cost and Value Management In Projects, john Wiley&Sons , Inc , 2008 , p 2

أما خلق وتعزيز القيمة فيتم عندما تقدم المنشأة منتجاتها وخدماتها لزيابانها بأفضل الأسعار مع تحقيق الجودة المطلوبة، فتحدد السعر التنافسي يتطلب معلومات عن أسعار المنافسين يمكن أن يقدمها نظام محاسبة التكاليف عن طريق تحليل القوائم المالية للمنافسين، كما أن تحقيق الجودة يقتضي بضرورة توافر معلومات تكاليفية قادرة على مواجهة شدة المنافسة .

هذا يعني ضرورة تكيف نظام محاسبة التكاليف مع معطيات البيئة التنافسية، حيث يرى البعض أن نظام التكاليف المصمم بشكل مرن يمكن أن يستجيب للمتطلبات العديدة والمختلفة من المعلومات لأنه سيكون قادراً " على التكيف مع التغيرات التي تحدث في بيئة الأعمال والمنشأة نفسها.¹

ولابد أن نذكر أخيراً أن نظام محاسبة التكاليف يشكل حجر الزاوية الذي تبنى عليه مخرجات نظام المحاسبة المالية أي قائمة الدخل والمركز المالي وبالتالي فإن دقة وصحة معلومات هذا النظام تعزز الثقة في تقارير المحاسبة المالية .

يرى الباحث أن دور نظام محاسبة التكاليف في تحقيق ميزة تنافسية للمنشأة يتمثل بما يلي :

- سهولة الحصول على المعلومات المناسبة بالدقة المطلوبة وقت الحاجة إليها ولأغراض مختلفة، و بعبارة أخرى أن يتصف بالمرونة والموثوقية.
- أن يساهم في تخفيض التكاليف من خلال إجراءاته وعملياته .

وبالتالي يجب أن ينصب تركيز نظام محاسبة التكاليف على مساعدة المنشأة في تحقيق أهدافها الإستراتيجية بدعم موقفها التنافسي بقوة بما يؤدي إلى تحقيق ميزة تنافسية .

فالمنشآت التي تسعى لتحقيق موقع تنافسي في ظل المتغيرات البيئية الحديثة يجب عليها العمل على تخفيض تكاليفها بأقل من منافسيها مع تقديم المنتج / الخدمة بالجودة المطلوبة وذلك من خلال البحث عن الأساليب والطرق الملائمة والتي قد تكون تغيير طريقة العمل بهدف القضاء على تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة، حيث يشترط لعملية تخفيض التكلفة استخدام الموارد المتاحة للمنشأة بكفاءة وفعالية الأمر الذي يؤدي إلى تعزيز المركز التنافسي .

¹ Radmila Jablan Stefanović, Blagoje Novičević, **Flexibly Designed Cost Accounting Information System-Reliable Support To Modern Company Management**, Economics and Organization , Vol.9 , N.1 , 2012, P 54

كما أن اعتماد المعلومات المقدمة من نظام محاسبة التكاليف تساعد في اتخاذ القرارات الإستراتيجية وعليه يجب أن يكون نظام محاسبة التكاليف على مستوى عال من التنظيم والمرونة بما يتلاءم مع المتطلبات الإستراتيجية لبيئة التصنيع الحديثة لضمان تقديم معلومات دقيقة وموثوقة . وعلى الرغم من أن نظام التكاليف لا يستطيع أن يلعب الدور الأساسي في إنشاء و تنفيذ الابتكارات والتغيرات التكنولوجية لكن يجب أن يتولد من مخرجاته الدافع إلى تحسين الأداء التصنيعي¹. بالإضافة إلى ذلك يتم استخدام معلومات نظام المحاسبة المالية لتحسين أداء العديد من الأنشطة المرتبطة بالمنشأة (تخطيط - إنتاج - تسويق الخ) حيث أصبحت المعلومة بشكل عام والمعلومات المحاسبية والتكليفية بشكل خاص مورداً " استراتيجياً" يؤدي - إذا ما تم استغلاله بالشكل الأمثل - إلى اتخاذ قرار رشيد وهو ما يتطلب ضرورة الاهتمام بتطوير نظم المعلومات المحاسبية والتكليفية للحصول على المعلومات بأقل التكاليف وفي الوقت المناسب وهو ما يؤدي بدوره للحصول على ميزة تنافسية .

ثالثاً: أثر أسلوب التكلفة الراجعة في الميزة التنافسية:

يرى الباحث من خلال الأدبيات التي تحدثت عن أسلوب التكلفة الراجعة أن تطبيقه يؤدي إلى تحقيق العديد من المنافع وذلك للأسباب التالية :

- 1- تطبيق النظام الآتي وهو ما يستلزم بالضرورة تطبيق إدارة الجودة الشاملة.
- 2- تحقيق رضا العملاء من خلال السرعة في تقديم المعلومات اللازمة لهم عند التعاقد على تنفيذ الطلبية بالإضافة إلى تسليم المنتجات لهم حسب الجودة المطلوبة وفي المواعيد المتفق عليها.
- 3- تحقيق وفر في وقت أداء العمليات المحاسبية.
- 4- تضاؤل حجم الأخطاء الملازمة لإدخال البيانات المحاسبية وتشغيلها نتيجة اختصار الكثير من تلك البيانات .
- 5- تؤدي إلى تحول التركيز لتبسيط النظم والسياسات والإجراءات المتبعة بغية تحقيق خفض حقيقي في التكاليف.
- 6- تحقق النتائج المطلوبة بأقل وقت وجهد وتكلفة ممكنة.

¹ أحمد حسين علي حسين ، المحاسبة الإدارية المتقدمة ، جامعة الاسكندرية ، عام 2000 ، ص 328.

وينتج عن هذه المنافع كلها قدرة المنشأة على تقوية الوضع التنافسي ودعم تحقيق ميزة تنافسية. بالإضافة إلى ذلك يرى الباحث أنه ليس بالضرورة أن تخفض المنشأة من تكاليفها أو أن تتميز بالأساليب النمطية (تكاليف أو نوعية المنتجات فقط) بل لا بد لها من البحث عن أساليب جديدة قد لا تستطيع أو يصعب على المنشآت الأخرى تطبيقها وأن تستثمر كل ما يستجد من أساليب وطرق على أي صعيد كان سواء" في نظم المعلومات أو الإنتاج أو التكاليف على أن يتوافق ذلك وإمكانياتها المتاحة ومن أحد هذه الأساليب هو أسلوب التكلفة الراجعة.

إذ يمكن للمنشآت أن تحقق منافع كل من إستراتيجية قيادة التكلفة وإستراتيجية التميز بالدمج بينهما من خلال إتباع أسلوب التكلفة الراجعة الذي يؤدي بدوره إلى تخفيض التكلفة من خلال تخفيض تكلفة نظام المعلومات المحاسبية ونظام المعلومات التكاليفية حيث يتم اختصار الكثير من الإجراءات والتقارير التي تتطلبها العملية الإدارية والإنتاجية والمحاسبية وهي ما تستغرق وقتاً أطول وعدداً أكثر من المورد البشري.

كما وتحقق المنشأة التميز من خلال الاستجابة السريعة والمرونة اتجاه العميل سواء في تحديد تكلفة المنتج عند الاتفاق على طلب العميل أو في تسليم المنتج له وهو ما يؤدي إلى قدرة المنشأة على المزاحمة بقوة في السوق التنافسية وتمكنها من تحقيق ميزة أو مزايا تنافسية تتفوق بها على غيرها من المنشآت المماثلة المنافسة، علماً أن المنشأة هي من تكيف وتطوع هذا الأسلوب بما يخدم ويحقق مصالحها وأهدافها الإستراتيجية ويؤدي إلى تكوين ميزة تنافسية والمحافظة عليها من خلال التقييم المستمر لأنشطتها كافة.

خاتمة:

إن البيئة المتغيرة فرضت على المنشآت مواجهة التحديات مما جعل تحقيق ميزة تنافسية أمراً لا بد منه، خاصة أن التميز لم يعد يقتصر على تميز المنتجات في حد ذاتها، فقد أصبحت المنشآت تبحث عن التميز الشامل وصعب التقليد من قبل منافسيها.

وقد تناول هذا الفصل مفهوم الميزة التنافسية وأنواعها ومصادر تحقيقها، كما تناول محددات وجودة الميزة التنافسية، بالإضافة إلى أنه تطرق إلى أثر أسلوب التكلفة الراجعة في الهيكل المعلوماتي والتكاليفي، وأثر كل من الهيكل المعلوماتي والتكاليفي وأسلوب التكلفة الراجعة في الميزة التنافسية.

.....

.....

.....

.....

...

الفصل الخامس**الدراسة الميدانية****المبحث الأول: تصميم الدراسة الميدانية**

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة

ثانياً: أسلوب جمع البيانات

ثالثاً: صدق وثبات الاستبانة

رابعاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

المبحث الثاني: التحليل الإحصائي

أولاً: الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

ثانياً: اختبار الفرضيات

ثالثاً: النتائج

رابعاً: التوصيات

المبحث الأول

تصميم الدراسة الميدانية

يهدف هذا المبحث إلى تحديد مجتمع وعينة البحث، إضافة إلى أسلوب جمع البيانات وتحليلها، وقد تم عرض المبحث في خمسة فقرات، خصصت الأولى لتحديد مجتمع البحث وعينة الدراسة، والثانية لأسلوب جمع البيانات، وخصصت الثالثة لصدق الأداة وثباتها، والرابعة للأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة.

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من أربع فئات أساسية هي :

1- المدير المالي: وهي الفئة التي تمثل عصب الإدارة المالية في المنشأة وهي المسؤولة عن التخطيط ووضع الاستراتيجيات المالية، وعلاقة المنشأة بكل من العملاء ومصادر التمويل وتوجيه الاستثمار ووضع الأنظمة المحاسبية وكذلك معرفة تكلفة الوحدة الواحدة من أجل قرارات التسعير، وكذلك مقدار التكاليف الكلية التي ستقابل الإيرادات من بيع الوحدات التامة من الإنتاج.

2- مدير الحسابات: وهي الفئة التي تعنى بالإشراف المباشر على قسم التكاليف في المنشأة الإنتاجية، حيث تقوم بوضع التقارير الإجمالية للتكاليف الإنتاجية الخاصة بالمنشأة، وهي الجهة المسؤولة عن توفير ومعالجة البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية ورفع التقارير للمدير المالي.

3- محاسب التكاليف: وهي الفئة التي تعنى بشكل مباشر بالإثبات والتسجيل المحاسبي لتدفقات التكاليف على المستوى الإنتاجي المباشر، ولديها الأرقام التفصيلية عن العملية الإنتاجية وأسس حسابها، بالإضافة إلى وضع المعايير اللازمة لضبط عمليات التكاليف وتخفيضها.

4- مدير الإنتاج: وهي الفئة المسؤولة عن التخطيط وبرمجة الإنتاج، تطوير المنتجات وخفض تكاليفها و تبسيط عملياتها.

أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها من كل فئة من الفئات الأربع باعتبارها تشكل مجتمع البيئة المحاسبية والإنتاجية، حيث تم اعتماد المعادلة التالية:¹

$$n = \frac{c(1-c)}{\frac{d^2}{(d.m)^2} + \frac{c(1-c)}{(1n)}}$$

حيث:

(ن): حجم العينة.

(ق): نسبة الحد الأقصى لتوافر الخصائص المطلوب دراستها في أي مجتمع وتساوي (50%).

(د): نسبة الخطأ المسموح به (5%).

(د.م): الدرجة المعيارية المقابلة لمعامل الثقة الذي تم اختياره وهو (95%) وبذلك تكون الدرجة المعيارية المقابلة تساوي (1.96).

(ن1): حجم مجتمع البحث ويساوي (130) فرداً، وبالتعويض في المعادلة السابقة يكون حجم العينة (97) فرداً، وقد تم توزيع (97) استبياناً على أفراد العينة في المنشآت الصناعية في محافظة حلب، وتم استرداد (83) استمارة صالحة للتحليل الإحصائي، كما هو موضح بالجدول رقم (1):

الجدول رقم (1) عدد الاستبيانات الموزعة، المستوفاة، المستخدمة في التحليل ونسبة الاستجابة

البيان	عدد قوائم الاستقصاء	عدد القوائم المستوفاة	القوائم الصالحة للتحليل	نسبة الاستجابة
المجموع	97	90	83	85.5%

المصدر: الجدول من إعداد الباحث.

نلاحظ من الجدول أن نسبة الاستجابة بلغت 85.5%، وبالتالي يمكننا القول أن نسبة الاستجابة جيدة لإجراء التحليلات الإحصائية على العينة.

¹ محمد فتحي علي، الإحصاء وبحوث العمليات، مصر، مكتبة جامعة عين شمس بالقاهرة، 1994، ص139.

ثانياً: أسلوب جمع البيانات:

جمعت البيانات الأساسية بواسطة استبانة خاصة صممت لتغطي متغيرات الدراسة وأبعادها، وقد قسمت الاستبانة إلى ثلاثة أقسام وهي:

القسم الأول: مقدمة بسيطة تهدف إلى تعريف الأشخاص الخاضعين للاستبيان بموضوع الدراسة والجامعة المشرفة عليها ومعدّها .

القسم الثاني: توضيح للمصطلحات المستخدمة في الدراسة وذلك للمساعدة على فهم أسئلة الاستبيان.

القسم الثالث: يتضمن محاور أسئلة الاستبيان والتي تتعلق بمتغيرات الدراسة وفق المحاور التالية:

المحور الأول: معلومات عامة:

يحتوي على مجموعة من البيانات المتعلقة مثل اسم المنشأة، والقطاع الذي تعمل به، والنشاط الصناعي، والعمر، والمؤهل العلمي، والتخصص الوظيفي، وسنوات الخبرة.

المحور الثاني: أسلوب التكلفة الراجعة:

يحتوي على مجموعة من العبارات المتعلقة بأسلوب التكلفة الراجعة وقد تم تصميم هذه العبارات لتلائم أغراض الدراسة، حيث تم ترميز أسئلة المتغير بالرمز X . وقد قام الباحث بالرجوع إلى الأدبيات النظرية والمراجع الأخرى المتعلقة بالموضوع لتكوين العبارات المتعلقة بهذا المتغير .

المحور الثالث: نظام المعلومات المحاسبي والتكاليفي:

يحتوي على مجموعة من العبارات المتعلقة بنظام المعلومات المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف التي تم تصميمها لتلائم أغراض الدراسة، حيث تم ترميز أسئلة المتغير بالرمز T . وقد قام الباحث بالاعتماد بشكل أساسي على قوائم الاستقصاء من خلال الرجوع إلى الأدبيات النظرية والمراجع الأخرى المتعلقة بالموضوع لتكوين العبارات المتعلقة بهذا المتغير مع إجراء بعض التغييرات اللازمة.

المحور الرابع: الميزة التنافسية:

يحتوي على مجموعة من العبارات المتعلقة بالميزة التنافسية التي تم تطويرها لتلائم أغراض الدراسة، حيث تم ترميز أسئلة المتغير بالرمز Y . وقد قام الباحث بالاعتماد بشكل أساسي على قوائم الاستقصاء من خلال الرجوع إلى الأدبيات النظرية والمراجع الأخرى المتعلقة بالموضوع لتكوين العبارات المتعلقة بهذا المتغير مع إجراء بعض التغييرات اللازمة.

كما اعتمد الباحث على اختيار مقياس ليكرت الخماسي للإجابة على أسئلة الاستبيان، حيث تقابل كل عبارة من عبارات الاستبيان قائمة تحمل خمسة خيارات وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي مرتبة كالآتي: (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) و من أجل المعالجة الإحصائية فقد تم إعطاء كل خيار درجة معينة (تثقيل) كالآتي: موافق بشدة (5)، موافق (4)، محايد (3)، غير موافق (2)، غير موافق بشدة (1).

ثالثاً : صدق وثبات الاستبانة:

تم التأكد من صدق الاستبانة بواسطة التحكيم، حيث عرضت الاستبانة على محكمين متخصصين من أساتذة كلية الاقتصاد في قسم المحاسبة والإحصاء، وأخذ بآرائهم وأجريت التعديلات المناسبة للاستبانة. أما ثبات الاستبانة فتم التأكد منه باستخدام معامل الاتساق الداخلي Cronbach's Alpha (معامل ألفا - كرونباخ) كما في الجدول رقم (2).

الجدول رقم (2) قيمة معامل ألفا - كرونباخ لأسئلة الاستبانة

المحور	قيمة ألفا - كرونباخ
أسلوب التكلفة الراجعة	82 %
الهيكل المعلوماتي والتكاليفي	81 %
الميزة التنافسية	79 %
إجمالي أسئلة الاستبانة	93 %

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

يتضح من الجدول رقم (2) أن قيمة ألفا - كرونباخ للأسئلة المتعلقة بأسلوب التكلفة الراجعة قد بلغت 82 %، أما بالنسبة للأسئلة المتعلقة بنظام المعلومات المحاسبي والتكاليفي بلغت 81 %، في حين بلغت قيمة ألفا - كرونباخ للأسئلة المتعلقة بالميزة التنافسية 79 %، أما بالنسبة لإجمالي أسئلة الاستبانة فقد بلغت 93 % وجميع هذه النسب عالية جداً، مما يشير إلى وجود علاقة اتساق وارتباط عالي بين عبارات الاستبانة. إذ أن النسبة المقبولة إحصائياً تبلغ (60%) في العلوم الاجتماعية والتي تعد الدراسات المحاسبية جزءاً منها.

رابعاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها اعتمد على مجموعة من الأساليب الإحصائية بما يتلاءم مع طبيعة الدراسة وتوجهاتها، وتم الحصول على النتائج باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية **SPSS**، وتمثلت الأساليب الإحصائية المستخدمة على النحو الآتي:

1- اختبار (ألفا - كرونباخ) **Cronbach's Alpha**: وذلك لقياس درجة الاتساق لفقرات متغيرات الدراسة، وجميع أسئلة الاستبانة.

2- الأساليب الإحصائية الوصفية **Descriptive Statistic Techniques**: لوصف متغيرات الدراسة.

- التكرارات والنسب المئوية. **Recurrences & Percentages**

3- الأساليب الاستدلالية: **Inferential Methods**

- معامل الارتباط بيرسون (**Pearson Correlation**): لقياس قوة العلاقة بين متغيرات الدراسة المستقلة والتابعة. وللتعرف على قوة واتجاه ومعنوية العلاقة بين المتغيرات. إذ كلما اقتربت قيمة معامل الارتباط من الواحد الصحيح كلما دل ذلك على قوة الارتباط، كما تدل الإشارة الموجبة على أن العلاقة طردية وتدل الإشارة السالبة على أنها عكسية.

- الارتباط الجزئي (**Partial Correlations**): لإيجاد العلاقة بين متغيرين بعد استبعاد أثر متغير أو أكثر (**Control**) عن هذه العلاقة.

- الانحدار الخطي البسيط (**Linear Regression**): لمعرفة تأثير المتغيرات المستقلة على المتغيرات التابعة، وذلك من خلال استخدام درجة التأثير **B Unstandardized Coefficients** وكذلك معامل التحديد R^2 .

المبحث الثاني

التحليل الإحصائي

أولاً: الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة:

فيما يلي نبين الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم 83 فرداً:

1- توزيع أفراد العينة حسب القطاع:

يوضح الجدول التالي رقم (3) توزيع أفراد العينة وفق القطاع، وذلك من خلال

التكرارات والنسب المئوية، وكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (3) توزيع أفراد العينة وفق القطاع

النسبة المئوية	التكرار	القطاع
41.0	34	عام
59.0	49	خاص
100.0	83	المجموع

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

من الجدول رقم (3) نلاحظ أن نسبة أفراد العينة الذين يعملون في القطاع العام يمثلون ما نسبته 41%، أما الذين يعملون في القطاع الخاص فقد بلغت نسبتهم 59%، وبالتالي فإن عينة الدراسة شملت كلا من القطاعين العام والخاص، حيث تتنوع أساليب العمل والإنتاج في كل من القطاع العام والخاص.

2- توزيع أفراد العينة حسب النشاط الصناعي:

يوضح الجدول التالي رقم (4) توزيع أفراد العينة وفق النشاط الصناعي، وذلك من

خلال التكرارات والنسب المئوية، وكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (4) توزيع أفراد العينة وفق النشاط الصناعي

النسبة المئوية	التكرار	النشاط
38.6	32	غذائي
31.3	26	نسيجي
20.5	17	كيميائي
9.6	8	هندسي
100.0	83	المجموع

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

من الجدول رقم (4) نلاحظ أن نسبة أفراد العينة الذين يعملون في المنشآت الغذائية بلغت 38.6%، أما في المنشآت النسيجية فقد بلغت 31.3%، والنسبة في المنشآت الكيميائية بلغت 20.5%، أما نسبة أفراد العينة في المنشآت الهندسية بلغت 9.6%، وبذلك فقد شملت العينة جميع الأنشطة الصناعية للمنشآت في محافظة حلب والتي تختلف أساليبها الإنتاجية والمحاسبية والتكاليفية.

3- توزيع أفراد العينة حسب العمر:

يوضح الجدول التالي رقم (5) توزيع أفراد العينة وفق العمر، وذلك من خلال التكرارات والنسب المئوية، وكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (5) توزيع أفراد العينة وفق العمر

النسبة المئوية	التكرار	العمر
10.8	9	أقل من 30
36.1	30	30 - 40
34.9	29	41 - 50
18.1	15	أكبر من 50
100.0	83	المجموع

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

من خلال الجدول رقم (5) نجد أن 36.1% من عينة الدراسة عمرهم بين 30-40 سنة يأتي في المرتبة الأولى، بينما 34.9% عمرهم بين 41-50 سنة يأتي في المرتبة الثانية، ويمكن أن يعزى السبب إلى طبيعة عمل فئة عينة الدراسة، فالمدير المالي ومدير الحسابات ومدير الإنتاج يتطلب عادة خبرة تتراوح بين 7-10 سنوات حتى يصل إلى المستوى الذي يؤهله للقيام بعمله كمدير مالي أو مدير للحسابات أو مدير للإنتاج.

4- توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:

يوضح الجدول التالي رقم (6) توزيع أفراد العينة وفق المؤهل العلمي، وذلك من خلال التكرارات والنسب المئوية، وكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (6) توزيع أفراد العينة وفق المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
ثانوي	5	6.0
جامعي	64	77.1
دبلوم	6	7.2
ماجستير	4	4.8
دكتورة	4	4.8
المجموع	83	100.0

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

من خلال الجدول رقم (6) نلاحظ أن معظم أفراد عينة الدراسة على مستوى جيد جداً من التأهيل، فقد شكلت نسبة أفراد العينة الحاصلين على إجازة جامعية 77.1% من حجم العينة وقد حازت المرتبة الأولى، وقد يعود ذلك إلى تفضيل المنشآت لهذا المؤهل العلمي، أما نسبة الحاصلين على شهادات عليا (دبلوم، ماجستير، دكتورة) فقد بلغت على التوالي 7.2%، 4.8%، 4.8%، ومجموع هذه النسب الثلاث السابقة 16.8% وهي نسبة ضئيلة نوعاً ما، وأما نسبة الحاصلين على الثانوية فقد بلغت 6.0%.

مما سبق يمكن القول أنه يتوفر مستوى التأهيل العلمي المناسب لدى أفراد العينة لأداء مهامهم، بالإضافة لقدرتهم على الإجابة على أسئلة ومحاوَر الاستبيان، وهذا كله من شأنه أن يعزز الثقة في إجاباتهم والاعتماد عليها في التحليل.

5- توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي:

يوضح الجدول التالي رقم (7) توزيع أفراد العينة وفق التخصص العلمي، وذلك من خلال التكرارات والنسب المئوية، وكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (7) توزيع أفراد العينة وفق التخصص العلمي

النسبة المئوية	التكرار	التخصص العلمي
48.0	40	محاسبة
21.7	18	إدارة
4.8	4	علوم مصرفية
19.3	16	هندسة
6.0	5	أخرى
100.0	83	المجموع

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

من الجدول رقم (7) نجد أن نسبة التخصص العلمي في مجال المحاسبة بلغت 48.0% من فئات العينة، كما أن نسبة التخصص العلمي في مجال إدارة الأعمال بلغت 21.7%، وبالتالي فإن ما نسبته 69.7% من أفراد عينة الدراسة يقومون بمهام مدير مالي أو مدير حسابات أو محاسب تكاليف. وأيضاً فإن ما نسبته 19.3% من أفراد عينة الدراسة مختصون بالهندسة وهم الذين يقومون بمهام مدير الإنتاج، وبالتالي فهم من ذوي الاختصاص بمجال عملهم.

6- توزيع أفراد العينة حسب التخصص الوظيفي:

يوضح الجدول التالي رقم (8) توزيع أفراد العينة وفق التخصص الوظيفي، وذلك من خلال التكرارات والنسب المئوية، وكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (8) توزيع أفراد العينة وفق التخصص الوظيفي

التخصص الوظيفي	التكرار	النسبة المئوية
مدير مالي	19	22.9
مدير حسابات	18	21.7
محاسب تكاليف	26	31.3
مدير انتاج	20	24.1
المجموع	83	100.0

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي

من خلال الجدول رقم (8) نجد أن أفراد العينة كلهم ذو صلة مباشرة ووثيقة بالنظام الإنتاجي والمحاسبي والتكاليفي للمنشأة، وبالتالي من شأن هذا كله أن يعطي ثقة أكبر في النتائج.

7- توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة:

يوضح الجدول التالي رقم (9) توزيع أفراد العينة وفق سنوات الخبرة، وذلك من خلال

التكرارات والنسب المئوية، وكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (9) توزيع أفراد العينة وفق سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 6	13	15.7
6-10	24	28.9
11-15	24	28.9
أكثر من 15	22	26.5
المجموع	83	100.0

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي

يوضح الجدول السابق رقم (9) أن نسبة أفراد العينة الذين يملكون خبرة في مجال العمل تتراوح من (6-10) سنوات و من (11-15) سنة بلغت لكل منهما 28.9% من عينة الدراسة، في حين أن من يملكون خبرة أكثر من 15 سنة بلغت نسبتهم 26.5%، وتعد هاتين النسبتين

متقاربتين وهو مؤشر جيد وإيجابي ما دام أن أغلبية أفراد عينة الدراسة من ذوي الخبرات العالية، مما يؤكد مصداقية النتائج.

ثانياً- اختبار الفرضيات:

أ- الفرضية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأسلوب التكلفة الراجعة في الهيكل المعلوماتي والتكاليف عند مستوى معنوية (0.05).

لاختبار الفرضية قام الباحث بقياس أثر أسلوب التكلفة الراجعة على الهيكل المعلوماتي والتكاليف باستخدام تحليل الانحدار البسيط وعلى مستوى العينة ككل، كما في الجدول رقم (10)، (11).

الجدول رقم (10) معامل الارتباط والتحديد لأسلوب التكلفة الراجعة والهيكل المعلوماتي والتكاليف

المؤشر	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	F	SIG
القيمة	.724	.525	89.391	.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

الجدول رقم (11) نموذج الانحدار لأثر أسلوب التكلفة الراجعة والهيكل المعلوماتي والتكاليف

المتغير	معامل الانحدار B	T المحسوبة	مستوى المعنوية	الدلالة
الثابت	1.166	4.500	.000	-----
التكلفة الراجعة	.743	9.455	.000	معنوية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدولين (10) و (11) السابقين :

- أن قيمة F تساوي (89.391) وهي معنوية عند مستوى 0.05 مما يعني أن المتغير المستقل (أسلوب التكلفة الراجعة) صالح للتنبؤ بالمتغير التابع (الهيكل المعلوماتي والتكاليف).
- بلغت قيمة معامل الارتباط R (0.724) وبمستوى دلالة 0.000، وهو أقل من 0.05، مما يعني أن العلاقة بين أسلوب التكلفة الراجعة والهيكل المعلوماتي والتكاليف علاقة

طردية وهي جيدة، وهذا يعني أن تطبيق أسلوب التكلفة الراجعة ينعكس ايجابيا" على الهيكل المعلوماتي والتكاليفي .

• وبلغت قيمة معامل التحديد R^2 (0.525) وهذا يعني أن تطبيق أسلوب التكلفة الراجعة يؤدي إلى تغير إيجابي في الهيكل المعلوماتي والتكاليفي بقيمة (0.525) وهذا يعني أن المتغير المستقل (أسلوب التكلفة الراجعة) يفسر ما نسبته 53% من التغير الايجابي الحاصل في المتغير التابع (الهيكل المعلوماتي والتكاليفي)، وأن نسبة 47% ترجع إلى متغيرات أخرى لم تكن موضوع الدراسة أو إلى الأخطاء الناتجة عن دقة اختيار العينة وغيرها من العوامل .

• كما بلغت قيمة درجة التأثير B (0.743) أي أن التغير الذي يحصل في تطبيق أسلوب التكلفة الراجعة سيؤدي إلى التغير الإيجابي في الهيكل المعلوماتي والتكاليفي بقيمة (0.743)، ويمكن توضيح العلاقة الانحدارية بين المتغير المستقل والمتغير التابع من خلال معادلة نموذج الانحدار التالية:

$$T = 1.166 + 0.743 (X)$$

وبناءً على نتائج التحليل الإحصائي السابقة يتم رفض فرضية العدم والتي تنص :لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأسلوب التكلفة الراجعة في الهيكل المعلوماتي و التكاليفي عند مستوى معنوية(0.05) و قبول الفرضية البديلة و التي تنص: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأسلوب التكلفة الراجعة في الهيكل المعلوماتي و التكاليفي عند مستوى معنوية (0.05).

ب- الفرضية الثانية:لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للهيكل المعلوماتي والتكاليفي في تحقيق ميزة تنافسية عند مستوى معنوية (0.05).

ولاختبار الفرضية قام الباحث بقياس أثر الهيكل المعلوماتي والتكاليفي على الميزة التنافسية باستخدام تحليل الانحدار البسيط وعلى مستوى العينة ككل، كما في الجدول رقم (12)، (13).

الجدول رقم (12) معامل الارتباط والتحديد للهيكل المعلوماتي والتكاليفي والميزة التنافسية

المؤشر	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	F	SIG
القيمة	.823	.677	169.530	.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي

الجدول رقم (13) نموذج الانحدار لأثر الهيكل المعلوماتي والتكاليفي على الميزة التنافسية

المتغير	معامل الانحدار B	T المحسوبة	مستوى المعنوية	الدلالة
الثابت	.069	.261	.794	----
الهيكل المعلوماتي والتكاليفي	.952	13.020	.000	معنوية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي

يتضح من الجدولين (12) و(13) السابقين :

- أن قيمة F تساوي (169.530) وهي معنوية عند مستوى 0.05 مما يعني أن المتغير المستقل (الهيكل المعلوماتي و التكاليفي) صالح للتنبؤ بالمتغير التابع (الميزة التنافسية)
- بلغت قيمة معامل الارتباط R (0.823) وبمستوى دلالة 0.000، وهو أقل من 0.05، مما يعني أن العلاقة بين الهيكل المعلوماتي والتكاليفي والميزة التنافسية علاقة طردية وهي جيدة جدا"، وهذا يعني أن الهيكل المعلوماتي والتكاليفي ينعكس ايجابيا" على الميزة التنافسية.
- وبلغت قيمة معامل التحديد R² (0.677) وهذا يعني أن التحسين في الهيكل المعلوماتي والتكاليفي سيؤدي إلى التغير الإيجابي في الميزة التنافسية بقيمة (0.677) وهذا يعني أن المتغير المستقل (الهيكل المعلوماتي والتكاليفي) يفسر ما نسبته 68% من التغير الحاصل في المتغير التابع (الميزة التنافسية)، وأن نسبة 32% ترجع إلى متغيرات أخرى لم تكن موضوع الدراسة أو إلى الأخطاء الناتجة عن دقة اختيار العينة وغيرها من العوامل .
- كما بلغت قيمة درجة التأثير B (0.952) أي أن تحسين الهيكل المعلوماتي والتكاليفي بوحدة واحدة سيؤدي إلى التغير الإيجابي في الميزة التنافسية بقيمة (0.952)، ويمكن

توضيح العلاقة الانحدارية بين المتغير المستقل والمتغير التابع من خلال معادلة نموذج الانحدار التالية:

$$Y = 0.069 + 0.952 (T)$$

وبناءً على النتائج السابقة والتحليل الإحصائي يتم رفض فرضية العدم والتي تنص: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للهيكل المعلوماتي والتكاليفي في تحقيق ميزة تنافسية عند مستوى معنوية (0.05) ، وقبول الفرضية البديلة والتي تنص: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للهيكل المعلوماتي والتكاليفي في تحقيق ميزة تنافسية عند مستوى معنوية (0.05).

ج- الفرضية الثالثة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأسلوب التكلفة الراجعة في تحقيق ميزة تنافسية عند مستوى معنوية (0.05).

لاختبار الفرضية قام الباحث بقياس أثر أسلوب التكلفة الراجعة على الميزة التنافسية باستخدام تحليل الانحدار البسيط وعلى مستوى العينة ككل، كما في الجدول رقم (14)، (15).

الجدول رقم(14) معامل الارتباط والتحديد لأسلوب التكلفة الراجعة و الميزة التنافسية

المؤشر	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	F	SIG
القيمة	.874	.764	262.417	.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

الجدول رقم (15) نموذج الانحدار لأثر أسلوب التكلفة الراجعة على الميزة التنافسية

المتغير	معامل الانحدار B	T المحسوبة	مستوى المعنوية	الدلالة
الثابت	.099	.469	.640	-----
التكلفة الراجعة	1.039	16.199	.000	معنوية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدولين (14) و (15) السابقين :

- أن قيمة F تساوي (262.417) وهي معنوية عند مستوى 0.05 مما يعني أن المتغير المستقل (أسلوب التكلفة الراجعة) صالح للتنبؤ بالمتغير التابع (الميزة التنافسية).

- بلغت قيمة معامل الارتباط R (0.874) وبمستوى دلالة 0.000، وهو أقل من 0.05، مما يعني أن العلاقة بين أسلوب التكلفة الراجعة والميزة التنافسية علاقة طردية وهي جيدة جداً، وهذا يعني أن تطبيق أسلوب التكلفة الراجعة ينعكس ايجابياً على الميزة التنافسية .
- وبلغت قيمة معامل التحديد R^2 (0.764) وهذا يعني أن تطبيق أسلوب التكلفة الراجعة يؤدي إلى التغير الإيجابي في الميزة التنافسية بقيمة (0.764) وهذا يعني أن المتغير المستقل (أسلوب التكلفة الراجعة) يفسر ما نسبته 76% من التغير الحاصل في المتغير التابع (الميزة التنافسية)، و أن نسبة 24% ترجع إلى متغيرات أخرى لم تكن موضوع الدراسة أو إلى الأخطاء الناتجة عن دقة اختيار العينة وغيرها من العوامل .
- كما بلغت قيمة درجة التأثير B (1.039) أي أن التغير الذي يحصل في أسلوب التكلفة الراجعة سيؤدي إلى التغير الإيجابي في الميزة التنافسية بقيمة (1.039)، ويمكن توضيح العلاقة الانحدارية بين المتغير المستقل والمتغير التابع من خلال معادلة نموذج الانحدار التالية:

$$Y = 0.099 + 1.039 (X)$$

وبناءً على نتائج التحليل الإحصائي السابقة يتم رفض فرضية العدم والتي تنص :لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأسلوب التكلفة الراجعة في تحقيق ميزة تنافسية عند مستوى معنوية (0.05) ، وقبول الفرضية البديلة و التي تنص: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأسلوب التكلفة الراجعة في تحقيق ميزة تنافسية عند مستوى معنوية (0.05) .

د- الفرضية الرابعة: لا تتأثر العلاقة بين أسلوب التكلفة الراجعة والميزة تنافسية بالهيكل المعلوماتي والتكاليف عند مستوى معنوية (0.05).

لاختبار هذه الفرضية قام الباحث بقياس العلاقة بين أسلوب التكلفة الراجعة والميزة التنافسية باستخدام الارتباط الجزئي وكانت النتائج كما في الجدول رقم (16).

الجدول رقم (16) الارتباط الجزئي بين أسلوب التكلفة الراجعة و الميزة التنافسية

الميزة التنافسية	أسلوب التكلفة الراجعة	المتغيرات الضابطة الهيكل المعلوماتي والتكاليفي
0.710	0.710	معامل الارتباط الجزئي
0.000	0.000	الدلالة SIG

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

نلاحظ من الجدول أن قيمة مستوى الدلالة 0.000 أقل من 0.05 و بالتالي فإن قيمة معامل الارتباط الجزئي (0.710) مقبولة إحصائياً أي أن هناك تأثير لأسلوب التكلفة الراجعة في تحقيق ميزة تنافسية بوجود الهيكل المعلوماتي والتكاليفي المناسب. وبناء على ذلك يتم رفض فرضية العدم والتي تنص على: لا تتأثر العلاقة بين أسلوب التكلفة الراجعة و الميزة تنافسية بالهيكل المعلوماتي والتكاليفي عند مستوى معنوية (0.05) وقبول الفرضية البديلة والتي تنص: تتأثر العلاقة بين أسلوب التكلفة الراجعة و الميزة تنافسية بالهيكل المعلوماتي والتكاليفي عند مستوى معنوية (0.05) .

ثالثاً: النتائج:

توصل الباحث استناداً إلى الدراسة الميدانية إلى النتائج التالية :

1- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأسلوب التكلفة الراجعة في الهيكل المعلوماتي والتكاليفي، وهذا يعني أن قيام المنشآت الصناعية بتطبيق أساليب التصنيع الحديثة يفرض عليها اتباع طرق محاسبية تلائم بيئة العمل الإنتاجي الحديث، ومن أهم تلك الطرق أسلوب التكلفة الراجعة، حيث يسهم أسلوب التكلفة الراجعة في تحسين الهيكل المعلوماتي والتكاليفي في المنشأة، وذلك من خلال اختصار القيود المحاسبية اليومية المتعلقة بحركة المخزون والقيام بدمج الحسابات المتعلقة به، وكذلك انخفاض عدد التقارير المتعلقة بالإنتاج ومحاسبة التكاليف وزيادة جودة المعلومات التي تحتويها كما أن أسلوب التكلفة الراجعة يمنح مرونة لنظام المعلومات المحاسبي والتكاليفي.

2- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للهيكل المعلوماتي والتكاليفي في تحقيق ميزة تنافسية، وهذا يدل على أن الاعتماد على هيكل قوي لنظام المعلومات المحاسبي والتكاليفي يسهم بشكل إيجابي في تعزيز الموقف التنافسي للمنشأة من خلال وضوح إجراءات النظام المحاسبي والتكاليفي وعدم تعقيد بنيته وتكامله مع مختلف نظم المعلومات الأخرى في المنشأة فمن شأن ذلك أن يوفر المعلومات الملائمة لمتخذ القرار تساعده في اتخاذ قرارات الإنتاج والتسعير والتوقف واختيار الاستراتيجية المثلى لمواجهة المنافسين، الأمر الذي يزيد ويدعم من الموقف التنافسي للمنشأة.

3- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأسلوب التكلفة الراجعة في تحقيق ميزة تنافسية، أي أن تطبيق أسلوب التكلفة الراجعة في المنشآت الصناعية يزيد من القدرة التنافسية للمنشأة في بيئة الأعمال الحديثة ويزيد من فرصة تفوقها على منافسيها، وذلك من خلال قيام أسلوب التكلفة الراجعة في العمل على تخفيض عدد الأنشطة المحاسبية والتكاليفية التي لا تضيف قيمة في سلسلة القيمة الخاصة بالمنتج، وبالتالي تخفيض الجهد والوقت المستغرق في أداء العمل المحاسبي والمساهمة في خفض تكلفة المنتج الكلي، كما يقوم أسلوب التكلفة الراجعة

في تحسين أداء نظام المعلومات المحاسبي والتكاليفي ويطور استجابته للمتغيرات التي قد تحصل في بيئة العمل وتلبي احتياجات الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة من زبائن وموردين ومقدمي خدمة لها، الأمر الذي يعزز من القدرة التنافسية للمنشأة الصناعية.

4- تتأثر العلاقة بين أسلوب التكلفة الراجعة والميزة تنافسية بالهيكل المعلوماتي والتكاليفي، وهذا يعني أن خلق وتعزيز قيمة للمنشأة يبرز من خلال الترابط بين تخفيض التكاليف ومنها تكلفة الأنشطة المحاسبية وسهولة الحصول على المعلومات المطلوبة لمتخذ القرار والتي من شأنها أن تخفض من درجة عدم التأكد، وبالتالي تقوية الموقف التنافسي.

رابعاً: التوصيات:

يوصي الباحث بما يلي:

- 1- ضرورة قيام المنشآت الصناعية عينة الدراسة بتطبيق أسلوب التكلفة الراجعة نظراً للطور الحاصل في تقنيات التصنيع والتي تفرض على المنشآت تطوير أساليبها الإنتاجية والمحاسبية والتكاليفية من أجل تحقيق أهدافها الاستراتيجية.
- 2- ضرورة توفير المقومات اللازمة لتطبيق أسلوب التكلفة الراجعة لضمان نجاح الأسلوب في تخفيض التكاليف وتعزيز تحقيق مزايا تنافسية للمنشآت الصناعية.
- 3- يجب على المنشآت الصناعية العمل على تنمية وتطوير مهارات كوادرها الإنتاجية والمحاسبية فيما يتعلق بمفاهيم الإنتاج والتكاليف الحديثة، وإتاحة كافة السبل لكوادرها لتوفير العوامل الممكنة للقيام بإجراء التغييرات المناسبة والملائمة وبما ينسجم مع ظروف وطبيعة نشاط المنشآت لتبني الأهداف والمفاهيم الجديدة في مجال الإنتاج والتكاليف للانتقال بالمنشآت إلى المستوى الذي يمكنها من تحقيق وضع تنافسي أفضل.
- 4- ضرورة العمل على رفع كفاءة وفاعلية نظام المعلومات المحاسبية (تجهيزات، برمجيات، إجراءات، أفراد،...) بما يتوافق والمستجدات التقنية الحديثة لضمان الاستفادة القصوى من تلك المعلومات في تحقيق الأفضلية على المنافسين.

- 5- لابد وأن تركز المنشآت على تخفيض تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة ومنها تكاليف الإجراءات والأنشطة المحاسبية.
- 6- ضرورة توجيه التركيز على النواحي التكاليفية باعتبارها المدخل الأساسي لوصول المنشآت إلى مركز متميز في البيئة التنافسية.
- 7- يجب على إدارات المنشآت أن تتمتع بالقدرة المناسبة للتعامل بمرونة وإيجابية إزاء المتغيرات الداخلية والخارجية والتي من شأنها أن تؤثر بشكل مباشر على تنافسية المنشأة

.....

.....

.....

.....

.....

المراجع:

المراجع العربية:

الكتب:

1. السلمي، علي، إدارة الموارد البشرية و الإستراتيجية ، دار غريب للنشر والطباعة، القاهرة 2001 .
2. الفضل، مؤيد و نور، عبد الناصر ابراهيم و الراوي، عبد الخالق مطلق، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة ، عمان الأردن، ط 1، 2007 .
3. القاضي، زياد عبد الكريم ، محمد خليل أبو زلطة، تصميم نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية ، الأردن، مكتبة المجتمع العربي للنشر، 2010 .
4. باسيلي، مكرم عبد المسيح، المحاسبة الإدارية الأصول و المعاصرة، المكتبة العصرية، 2007.
5. حسين ،أحمد حسين علي، المحاسبة الإدارية المتقدمة، جامعة الإسكندرية، 2000 .
6. حمدان، خالد محمد بني و وائل، محمد إدريس، الإستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي / منهج معاصر/، عمان، اليازوري، 2009.
7. خليل، نبيل مرسي، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مركز الإسكندرية للكتاب، مصر، 1998.
8. زامل، أحمد محمد، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي، معهد الإدارة العامة، الرياض، الجزء الأول، عام 2000 .
9. علي، محمد فتحي، الإحصاء وبحوث العمليات، مصر، مكتبة جامعة عين شمس بالقاهرة، 1994.
10. محرم، زينات محمد، وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
11. أبو حشيش، خليل عواد، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2005 .

12. التكريتي، اسماعيل يحيى و الطعمة، عبد الوهاب حبش و عبد القادر، وليد محمد، المحاسبة الإدارية، دار الحامد ، ط1 ، 2007.
13. الحفناوي، محمد يوسف ،نظم المعلومات المحاسبية، دار وائل للنشر والتوزيع ،الأردن، ط1، 2001 .

الدوريات:

1. ابراهيم، براهيمية، تدنية التكاليف كأسلوب هام لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة مؤسسة الاسمنت ومشتقاته بالشلف ECDE ،الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، 5، 2011 .
2. الجبالي، محمد مصطفى و الجبر، نبيه عبد الرحمن، تطوير نظام التكاليف من خلال استخدام أسلوب تحديد التكلفة بالتدفق العكسي و الفائض المحاسبي لمواجهة احتياجان نظام الانتاج الفوري، الإدارة العامة، المجلد 37، العدد4، 1998 .
3. الجزراوي، محمد علي و سعيد، لقمان محمد، أدوات تكنولوجيا المعلومات و دورها في كفاءة وفاعلية المعلومات المحاسبية، مجلة الإدارة و الاقتصاد، العدد 75، 2009 .
4. الراوي، عادل صالح مهدي، نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT و أثره على التكاليف الإنتاجية في المنشآت الصناعية،مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 2، الإصدار 3، 2010 .
5. الشعباني، صالح ابراهيم يونس، إستراتيجية توظيف المعلومات الكفوية في إدارة الأزمات الصناعية (دراسة استطلاعية في عينة من الشركات الصناعية في نينوى)، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، مجلد 3، الإصدار 6، 2011.
6. المطارنة، غسان فلاح و البشتاوي، سليمان حسين، أثر تطبيق نظام تكاليف الإنتاج في الوقت المحدد JIT على الأداء التشغيلي في الشركات الصناعية الأردنية، مجلة دراسات ، العلوم الادارية، المجلد 34، العدد 2، 2007 .

7. المعيني، سعد سلمان عواد، تقنيات إدارة التكلفة المطلوبة لمنظمات الأعمال العربية في تحقيق الميزة التنافسية (إطار تكاملي مقترح لتقنيات التحسين المستمر)، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد 7، الاصدار 30، 2011 .
8. شنداخ، عقيل قاسم، محاسبة التكاليف كنظام للمعلومات و أثرها في قرارات التسعير دراسة تطبيقية في الشركة العامة للزيوت النباتية)، دراسات محاسبية ومالية، مجلد 6، العدد 17، 2011 .
9. عبد العظيم، محمد حسن محمد، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 1، يونيه 2005 .
10. علي، عبد الكريم عبد الرحيم، تخفيض التكاليف باعتماد سلسلة قيمة الصناعة، العلوم الاقتصادية، العدد 2، المجلد السادس، أيلول، 2008 .
11. مشتهى، صبري ماهر و حمدان، علام محمد و شكر، طلال حمدون، مدى موثوقية نظم المعلومات المحاسبية و أثرها في تحسين مؤشرات الأداء المصرفي دراسة حالة المصارف الأردنية و الفلسطينية المدرجة ببورصتي عمان و نابلس، دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 38، العدد 1، 2011 .
12. مشكور، سعود جايد و جاسم، علي نعيم، أهمية تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT في الشركات العامة، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 2، الاصدار 1، 2012 .
13. ميده، ابراهيم، العوامل المؤثرة في نظام المعلومات المحاسبي و دوره في اتخاذ القرارات الاستراتيجية (دراسة ميدانية على الشركات الصناعية الأردنية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد الخامس والعشرون، العدد الأول، 2009 .

الرسائل والأطروحات:

1. أبو شنب، شادي صبحي، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية - غزة، 2008 .

2. الأسطل، أحمد محمود خليل، دور بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء آليات الحوكمة " دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للاوراق المالية"، رسالة ماجستير ،الجامعة الاسلامية - غزة، 2010 .
3. النسور، عبد الحكيم عبد الله، الأداء التنافسي لشركات صناعة الأدوية الأردنية في ظل الانفتاح الاقتصادي، اطروحة دكتوراة غير منشورة، جامعة تشرين، 2009 .
4. الوليد، هلال، "الأسس العامة لبناء المزايا التنافسية ودورها في خلق القيمة"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد بوضياف، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، 2008-2009.
5. بودحوش، عثمان، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية / حالة شركة اسمنت عين الكبيرة /، رسالة ماجستير غير منشورة، الجزائر، كلية التسيير والعلوم الاقتصادية، 2007-2008 .
6. بوشناف، عمار، "الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية ، مصادرها ، تنميتها و تطويرها"، جامعة الجزائر ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بالخروبة، 2002.
7. شبير، أحمد عبد الهادي، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات "دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة في فلسطين"، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية- غزة، 2006.
8. عثمان، مهدي صلاح الدين جميل، " أثر العوامل الإستراتيجية واستراتيجيات المنافسة على الميزة التنافسية لشركات انتاج الأدوية الأردنية "، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة اليرموك، 2003 .
9. قاعود، عدنان محمد محمد، دراسة وتقييم نظام المعلومات المحاسبية الالكترونية في الشركات الفلسطينية دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في محافظة غزة ، رسالة ماجستير ، الجامعة الإسلامية - غزة ، 2007.

المؤتمرات:

- 1.السبوع، سليمان سند، أثر استخدام تقنيات التكلفة و المحاسبة الإدارية المتقدمة في بناء المزايا التنافسية حالة الشركات الصناعية الأردنية، بحث مقدم للندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية بعنوان : مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية و تحديات القرن الحادي والعشرين، الفترة 18- 19 مايو 2010 .
- 2.العفيري، فؤاد أحمد محمد، مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية، بحث مقدم للندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية بعنوان : مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية و تحديات القرن الحادي والعشرين، الفترة 18- 19، مايو 2010 .
- 3.دادن، عبد الغني، تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية بانتهاج الأساليب الحديثة في تخفيض التكاليف، الملتقى الأول حول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد، من 22-23 أبريل، 2003 .
- 4.نصر الدين، بن نذير و الزين، منصورى " الإبداع كمدخل لاكتساب ميزة تنافسية مستدامة في منظمات الأعمال، بحث مقدم الى المؤتمر العلمي الثالث لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية"، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، 2009.

المراجع الأجنبية :

Books:

- 1.Ahmed ,M.N . ,Cost Management For Hospitality Industry ,1 Editon , New Delhi , Anmol Publications pvt.ltd , 2005.
- 2.Bagranoff ,Nancy A.,Simkin, Mark G.&Norman,Carolyn strand ,Core Concepts Of Accounting Information Systems ,John Wiley & Sons . Inc ,11th ed, 2010.
- 3.Bhatt acharyya ,Asish K. , Principles and Practice of Cost Accounting , PHI,3rd ed, 2008.

4. Blocher, Edward J. , Stout, David E. & Cokins, Gary , Cost Management " A Strategic Emphasis " , Mcgraw -Hil Irwin ,5th ed , 2010.
5. Bragg , Steven M. , Cost Reduction Analysis " Tools and Strategies " , New Jersey, John Wiley & Sons, Inc, 2010.
6. Bragg , Steven M. , Just – In – Time Accounting " how to Decrease Costs and Increase Efficiency", New Jersey, John Wiley & Sons , Inc, 3rd ed , 2009.
7. Bragg , Steven M. , Inventory Accounting A comprehensive Guide, New Jersey, John Wiley & Sons, Inc, 2005.
8. Dobson, Paul, Starkey, Kenneth & Richards, John , Strategic Management " Issues and cases " , Blackwell Publishing , Second ed , 2004.
9. Drury, Colin, Cost and Management Accounting , Thomson , 6th ed , 2006 .
10. Ehrlenspiel, Klaus, Kiewert, Alfons & Lindemann, Udo , Cost – Efficient Design , Springer , 2007 .
11. Fabozzi, Frank J. , and others , The Complete CFO Handbook From Accounting to Accountability, John Wiley & Sons, Inc , 2008.
12. Grant , Robert M . , Contemporary Strategy And Analysis , John Wiley & Sons, Ltd , 7th ed , 2010.
13. Hall , James A. , Accounting Information Systems , South – Western , 6th ed , 2000.
14. Hansen, Don R. , Mowen, Maryanne M. , Cost Management Accounting and Control, 2nd ed , South-Western College Publishing , 1997.
15. Hilton , Roland W. , Managerial Accounting , USA, The McGraw-Hill Companies- Inc, 3rd ed, 1997.
16. Horngren , Charles T., Foster , George & Datar , Srikant M., Cost Accounting A Managerial Emphasis , New Jersey, Prentice Hall International–Inc, 1997.
17. Horngren, Charles T. , Jr , Walter T Harrison & Bamber, Linda Smith , Accounting, Pearson Prentice–Hall, 6th ed, 2005 .
18. Horngren, Charlest & Foster, George , Cost Accounting , New Jersey, 7th ed, 1991.

19. Huntzinger, James R., Lean Cost Management : Accounting for Lean by Establishing Flow , J.ross Publishing ,Inc, 2007.
20. Karan, V.Rajase., Lalitha R., Cost accounting, India, Dorling Kindersley pvt .ltd , 2011.
21. Oliver, Lianabel, Designing Strategic Cost Systems " How to Unleash the power of Cost Information " , John Wiley & Sons ,Inc, 2004 .
22. Romney, Marshal B., Steinbart, Paul John , Accounting Information Systems , 8thed, Prentice Hall International –Inc, Newjersey , USA , 2000.
23. Stration, William O. , and others , Introduction To Management Accounting , 7thed , Prentice – Hall International –Inc , 1999.
24. Tanner ,Simon , Handbook on Cost Reduction in Digitisation , Minerva plus Project , September , 2006 .
25. wareen, Reeve & Fess, Managerial Accounting, 6thed, South-Western College Publishing, 1999.
26. Wilks, Colin & Burke, Louise, Mnagement accounting–Dcision management , Elsevier , 2008.
27. Williamson, Duncan , Cost and Management Accounting ,Prentice Hall, 1996.
28. Ahmed ,Magdy , Michael , Enterprise Resource Planning , Palgrave Macmillan - First published , 2008 .
29. Venkataraman ,Ray R. & Pinto, Jeffrey K. ,Cost and Value Management in Projects ,John Wiley & Sons ,Inc,2008.

Periodicals:

1. Ahmad ,Sohel & Others ,The role of infrastructure practices in the effectiveness of JIT practices : Implications for plant competitiveness , Journal of Engineering and Technolgy Management , 20 , 2003.
2. Aranoff, Gerald , No-Inventory standard costing For JIT Manufacturers :Maximizing Backflush costing , Cost Management ; ABI / Inform Global, Jan/Feb 2010; 24; 1.
3. Boyd, lynn H. , foxlll, James , Optimal Decision making Using Cost Accounting Information ,International journal of Production Research, V.40, N.8 , 2002 .

4. Dalci, Illhan , Tanis Veyis Naci , "The Effect and Implementation of JUST-IN-TIME System from Cost Accounting Perspective" , Review of Social , Economic & Business Studies, Vol.3/4 ,2003-2004 .
5. Davies, Howard ., Ellis, Paul , Porter's 'Competitive Advantage of Nations': Time for The Final Judgment? , Journal of Management Studies, 37(8) , 2000.
6. Durden, Chris H., Hassel, Lars G. & Upton, David R., "Cost accounting & performance measurement in a Just -In -Time production environment, Asia pacific Journal of Management , V.16, 1999
7. Eker, Melek ., Pala, Fikri , The Effect of Competition, Just In Time Production and Total Quality Management on the Use of Multiple Performance Measures: An Empirical Study, Journal of Economic and Social Research 10(1), 2008
8. Fowzia, Rehana ., Nasrin, Mahmuda , Appraisal of Cost Management Tools in Manufacturing Organizations of Bangladesh , World Journal of Social Sciences , Vol.1 ,No2, May 2011 .
9. Grande ,Elena Urquía , Estébanez ,Raquel Pérez & Colomina ,Clara Muñoz,The Impact of Accounting Information Systems (AIS) on performance measures: empirical evidence in Spanish SMEs, The International Journal of Digital Accounting Research Vol. 11, 2011.
10. Hutchinson, Robert , Quantifying The Impact of cost Accounting System Design on Manufacturing Performance :A Simulation Approach , Emerald Group Publishing Limited ,Advances in Management Accounting , V.18 ,2010.
11. Jawabreh ,Omar A.A. & Alrabei, Ali Mahmoud Abdallah , The Impact of Accounting Information System in Planning, Controlling and Decision-Making Processes in Jodhpur Hotels, Asian Journal of Finance & Accounting ,Vol. 4, No. 1,2012
12. Jawabreh, Omar A.A., Alrabei, Ali Mahmoud Abdallah , The Impact of Accounting Information System in Planning, Controlling and Decision-Making Processes in Jodhpur Hotels, Asian Journal of Finance & Accounting , Vol. 4, No. 1,2012.
13. Krumwiede, Kip R, How standard costs can help with backflush costing, Cost Management Update, Accounting & Tax Periodicals, 106 , Apr, 2000.
14. Mohammad, Lu'ay, Wedyan, Abdel-Rahman & Gharaibeh ,Adnan

Turki Said & Abu-dawleh, Ahmad Ibrahim Mohammad & Abu Hamatta ,Hatem S.,The Affect of Applying Accounting Information System on the Profitability of Commercial Banks in Jordan, (A field study from Management's Viewpoint), Journal of Management Research, Vol. 4, No. 2,2012

15.Nicolaou, Andreas I . , " Adoption of Just- in – Time and electronic data interchange systems and perceptions of cost management systems effectiveness " , International Journal of Accounting Information Systems , 3, 2002 .

16.Stefanović, Radmila Jablan & Novičević, Blagoje , Flexibly Designed Cost Accounting Information System-Reliable Support To Modern Company Management ,Economics and Organization , Vol.9 , N.1, 2012.

17.Uyar, Ali, Cost and Management Accounting practices : A Survey of Manufacturing Companies , Eurasian journal of business and Economics , 3(6) , 2010 .

18.Al Dalabeeh ,Abed El- Rahman kh., Al- Zeaud ,Hussein Ali, Accounting Information Systems and Their Role in the Measurement and Cost Thrifting in Public Shareholding Industrial Companies in Jordan, International Journal of Business and Management Vol. 7, No. 12; June 2012.

19.Fullerton ,Rosemary R., McWatters,Cheryl S., An Empirical Examination Of Cost Accounting Practices Used In Advanced Manufacturing Environments , Advances In Management Accounting , Elsevier Ltd ,Volume 12,2004

20.Hemmatfar, Mahmood, Salehi, Mahdi & Bayat, Marziyeh,Competitive Advantages and Strategic Information Systems, International Journal of Business and Management Vol. 5, No. 7, July, 2010.

Dissertation:

1.Bahadir, Ayca, The role of Management Accounting System in Implementing Lean Business Strategies , , Master Thesis Accounting , Auditing and Control , Erasmus University Rotterdam , faculty Erasmus School of Economics, May , 2011.

2.ElKelety ,Ibrahim Abd El Mageed Ali,"Towards a conceptual

framework for strategic cost management" , Dissertation, Chemnitz University of Technology 2006 .

3. Morssinkhof , Sebastiaan, The Impact of Inaccurate Cost Information on Managerial Decision-Making in Purchasing , PH.D ,Print Partners Ipskamp , Enschede , 2007.

Conference:

1.Varila, Mikko , Seppänen ,Marko & Esko , Heinonen Effects of Automation on cost Accounting (Acace study in warehouse logistics) , 7th Manufacturing Accounting Research Conference , Tampere , Finland , May 30- Jun 1 , 2005.

2.Waldron, Marilyn,& André, Everett M. , Change In The Accounting Profession:A Survey of Management Accountants In US Manufacturing Firms , fourth Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference ,Singapore , 4 to 6 July, 2004.



الملحق رقم/ 1 / الاستبيان

جامعة حلب

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

السلام عليكم ورحمة الله و بركاته :

يقوم الباحث بإعداد دراسة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة بعنوان :

أثر أسلوب التكلفة الراجعة في الهيكل المعلوماتي والتكاليفي

لتحقيق ميزة تنافسية للمنشأة

" دراسة ميدانية على عدد من المنشآت الصناعية في سورية "

نأمل من سيادتكم التكرم بالإجابة على محاور الاستبيان بوضع اشارة (✓) أمام الإجابة التي تمثل وجهة نظركم، حيث تمثل إجاباتكم دعامة أساسية للبحث وما يسفر عنه من نتائج .

مع العلم أن جميع البيانات سوف تعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لغايات البحث العلمي فقط .

شاكرًا حسن تعاونكم

الباحث

إشراف

عبد الغفور أخرس

د.خالد القطيني د.رزان شهيد

شرح مصطلحات الدراسة :

1- النظام الآني (Just In Time) : فلسفة شاملة ومتكاملة للمنشأة في جميع الأعمال

من شراء وإنتاج وتسليم وتخزين، بما يحقق الميزات التنافسية التي تسعى المنشأة للحصول عليها (الكلفة ، الوقت، الجودة، المرونة، الإبداع، التسليم)، من خلال الاستخدام الأمثل للموارد وإزالة جميع النشاطات غير الضرورية التي تؤدي إلى تكبد المنشأة لتكاليف غير ضرورية دون أن تضيف أي قسمة للمنتج.

تقوم فلسفته على ضرورة الوصول إلى مستويات المخزون عند حدها الأدنى، سواء أكان ذلك بالنسبة للمواد الخام أو الإنتاج تحت التشغيل أو الإنتاج التام، يركز على عدد من العناصر منها : إبرام عقود طويلة الأجل مع موردين ثقات، غدارة الجودة الشاملة

2- أسلوب التكلفة الراجعة : هو أسلوب لتحديد تكاليف الإنتاج، يستخدم في المنشآت

المطبقة للنظام الآني، يلغي الكثير من الحسابات والإجراءات نتيجة انخفاض حجم المخزون، وفيه يتم تسجيل مدخلات العملية الإنتاجية بالتكلفة الفعلية ومخرجات العملية الإنتاجية بالتكلفة المعيارية ويركز على المخرجات عند تحديد التكاليف ثم يرجع إلى الخلف لتحديد تكاليف المبيعات و المخزون إن وجد .

3- الميزة التنافسية : المهارة أو التقنية أو المورد المتميز الذي يتيح للمنشأة إنتاج قيم ومنافع

للعلاء تزيد عما يقدمه لهم المنافسون ويؤكد تميزها واختلافها عن هؤلاء المنافسين من وجهة نظر العلاء الذين يتقبلون هذا الاختلاف والتميز حيث يحقق لهم المزيد من المنافع والقيم التي تتفوق على ما يقدمه لهم المنافسون الآخرون .

ويتم تحقيق الميزة التنافسية من خلال تخفيض التكاليف أو تقديم منتج متميز أو ...

أولاً: معلومات عامة :

1- اسم المنشأة (اختياري)

.....

2- القطاع :

() عام - () خاص

3- النشاط الصناعي :

() غذائي - () نسيجي - () كيميائي - () هندسي

4- العمر :

() أقل من 30 سنة - () من 30-40 سنة - () من 41-50 سنة
() أكبر من 51 سنة

5- المؤهل العلمي :

() ثانوي - () جامعي - () دبلوم - () ماجستير
() دكتوراه

6- التخصص العلمي:

() محاسبة - () إدارة أعمال - () علوم مالية و مصرفية
() هندسة - () أخرى

7- التخصص الوظيفي :

() مدير مالي - () مدير حسابات- () محاسب تكاليف
() مدير انتاج

8- سنوات الخبرة :

() أقل من 6 سنة - () من 6-10 سنة - () من 11 - 15 سنة
() أكثر من 15 سنة

ثانياً : أسئلة الدراسة:

المحور الأول : أسلوب التكلفة الراجعة :

التسلسل	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تفضل المنشأة سياسة التعاقد طويل الأجل مع موردين ثقة					
2	تعمل المنشأة أن تصل المواد الأولية في الوقت المحدد وحسب المواصفات المتفق عليها					
3	تفضل المنشأة ألا تحتفظ بأي نوع من أنواع المخزون حيث يتم الإنتاج حسب الطلب					
4	تفضل المنشأة دمج حساب مخزون المواد الأولية و مخزون تحت التشغيل في حساب المواد تحت التشغيل					
5	تفضل المنشأة دمج حساب تكلفة العمل و تكاليف التصنيع الإضافية في حساب التحويل					
6	تفضل المنشأة لتحديد تكلفتها بتسجيل تكلفة المدخلات بالتكلفة الفعلية و المخرجات بالتكلفة المعيارية					
7	يزيد أسلوب تحديد التكلفة من كفاءة العمليات المحاسبية					
8	يخفض أسلوب تحديد التكلفة العديد من متطلبات العمل (أجهزة- موارد بشرية)					
9	يزيد أسلوب تحديد التكلفة من الاعتماد على مقاييس الأداء غير المالية					
10	يحقق أسلوب تحديد التكلفة الجودة في المنتجات والخدمات و يؤدي إلى تحسين الأداء					

					يختصر أسلوب تحديد التكلفة الكثير من الإجراءات و المراحل المحاسبية	11
					يساعد أسلوب تحديد التكلفة في الرقابة على عناصر التكاليف ويقلل من الانحرافات	12
					يسهم أسلوب تحديد التكلفة في تقليص الوقت اللازم لأداء الأنشطة و المهام المحاسبية	13

المحور الثاني : نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية :

التسلسل	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يوفر نظام المعلومات المحاسبية في المنشأة المعلومات المالية والكمية اللازمة لأغراض التخطيط والإنتاج والتسويق...					
2	يقدم نظام المعلومات المحاسبية معلومات عن احتياجات العملاء (أسعار - جودة					
3	يقدم نظام المعلومات المحاسبية معلومات عن احتياجات المنشأة من الموردين (أسعار - مواصفات ...)					
4	يساعد نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفي على تسليم المنتجات للعملاء في الوقت المحدد للتسليم وفق المواصفات المطلوبة					
5	يتصف نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفي بالمرونة وسرعة الاستجابة لأي تعديل					
6	تساعد إجراءات نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفي في تخفيض التكاليف					
7	تتصف أنشطة نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفي المطبقة بالوضوح والسهولة وعدم التعقيد					
8	يتلاءم مع أية تغييرات تطرأ على الهيكل التنظيمي					

					يخفض عدد التقارير ويزيد من جودتها ونفعيتها	9
					يساعد على تحسين الأداء ويزيد من كفاءته	10
					يساعد في تحديد التكاليف بدقة	11
					تعتمد المنشأة على نظام تكاليفي فعال وكفاء	12
					تمتلك المنشأة نظام معلومات محاسبي و تكاليفي متطور	13

المحور الثالث : الميزة التنافسية :

التسلسل	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تقوم المنشأة بالحصول على المواد الأولية بتكلفة أقل من منافسيها مع ضمان المواصفات المطلوبة					
2	لدى المنشأة القدرة على تحقيق وفورات في التكلفة من خلال تخفيض الإجراءات والسياسات المتبعة في أنظمتها					
3	تقوم المنشأة بتسليم المنتجات للعملاء حسب الشروط المتعاقد عليها					
4	تمتلك المنشأة نظم إنتاجية ومحاسبية ومعلوماتية مؤتمتة تفي باحتياجاتها					
5	تستخدم المنشأة مواردها المتاحة بكفاءة وفعالية					
6	تقدم المنشأة منتجاتها بسعر وجودة مقبولين					
7	تعتمد على عمال ذوي مهارة وخبرة					
8	تقوم بتطوير أساليبها و أنظمتها الإنتاجية و المحاسبية و المعلوماتية استجابة لمتطلبات بيئة التصنيع الحديثة					
9	تحرص المنشأة أن تتميز بالتكلفة المنخفضة والجودة العالية					

ملحق رقم / 2 / نتائج التحليل الإحصائي
الفاكرونباخ

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
.823	.834	13

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
.815	.820	13

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
.789	.791	9

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
.927	.928	35

التكرارات والنسب المئوية

القطاع

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid عام	34	41.0	41.0	41.0
خاص	49	59.0	59.0	100.0
Total	83	100.0	100.0	

النشاط

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غذائي	32	38.6	38.6	38.6
نسيجي	26	31.3	31.3	69.9
كيميائي	17	20.5	20.5	90.4
هندسي	8	9.6	9.6	100.0
Total	83	100.0	100.0	

العمر

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أقل من 30	9	10.8	10.8	10.8
30-40	30	36.1	36.1	47.0
41-50	29	34.9	34.9	81.9
أكبر من 51	15	18.1	18.1	100.0
Total	83	100.0	100.0	

التعليم

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid ثانوي	5	6.0	6.0	6.0
جامعي	64	77.1	77.1	83.1
دبلوم	6	7.2	7.2	90.4
ماجستير	4	4.8	4.8	95.2
دكتوراة	4	4.8	4.8	100.0
Total	83	100.0	100.0	

التخصص

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محاسبة	40	48.2	48.2	48.2
إدارة	18	21.7	21.7	69.9
مصرفية	4	4.8	4.8	74.7
هندسة	16	19.3	19.3	94.0
أخرى	5	6.0	6.0	100.0
Total	83	100.0	100.0	

الوظيفة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid مدير مالي	19	22.9	22.9	22.9
مدير حسابات	18	21.7	21.7	44.6
محاسب تكاليف	26	31.3	31.3	75.9
مدير انتاج	20	24.1	24.1	100.0
Total	83	100.0	100.0	

الخبرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أقل من 6	13	15.7	15.7	15.7
6-10	24	28.9	28.9	44.6
11-15	24	28.9	28.9	73.5
أكثر من 15	22	26.5	26.5	100.0
Total	83	100.0	100.0	

اختبار الفرضية الأولى

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.724 ^a	.525	.519	.31061

a. Predictors: (Constant), أسلوب التكلفة الراجعة

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	8.624	1	8.624	89.391	.000 ^a
	Residual	7.815	81	.096		
	Total	16.439	82			

a. Predictors: (Constant), أسلوب التكلفة الراجعة

b. Dependent Variable: الهيكل المعلوماتي والتكاليفي

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.166	.259		4.500	.000
	أسلوب التكلفة الراجعة	.743	.079	.724	9.455	.000

a. Dependent Variable: الهيكل المعلوماتي والتكاليفي

اختبار الفرضية الثانية

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.823 ^a	.677	.673	.29653

a. Predictors: (Constant), الهيكل المعلوماتي والتكاليفي

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	14.907	1	14.907	169.530	.000 ^a
	Residual	7.122	81	.088		
	Total	22.029	82			

a. Predictors: (Constant), الهيكل المعلوماتي والتكاليفي

b. Dependent Variable: الميزة التنافسية

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
	1 (Constant)	.069	.265		
الهيكل المعلوماتي والتكاليفي	.952	.073	.823	13.020	.000

a. Dependent Variable: الميزة التنافسية

اختبار الفرضية الثالثة

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.874 ^a	.764	.761	.25327

a. Predictors: (Constant), أسلوب التكلفة الراجعة

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	16.833	1	16.833	262.417	.000 ^a
	Residual	5.196	81	.064		
	Total	22.029	82			

a. Predictors: (Constant), أسلوب التكلفة الراجعة

b. Dependent Variable: الميزة التنافسية

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.099	.211		.469	.640
	أسلوب التكلفة الراجعة	1.039	.064	.874	16.199	.000

a. Dependent Variable: الميزة التنافسية

اختبار الفرضية الرابعة

Correlations

Control Variables			أسلوب التكلفة الراجعة	الميزة التنافسية	الهيكل المعلوماتي والتكاليفي
-none ^a	أسلوب	Correlation	1.000	.874	.724
	التكلفة	Significance (2-tailed)	.	.000	.000
	الراجعة	df	0	81	81
الميزة	التنافسية	Correlation	.874	1.000	.823
		Significance (2-tailed)	.000	.	.000
		df	81	0	81
الهيكل المعلوماتي والتكاليفي		Correlation	.724	.823	1.000
		Significance (2-tailed)	.000	.000	.
		df	81	81	0
الهيكل المعلوماتي والتكاليفي	أسلوب	Correlation	1.000	.710	
	التكلفة	Significance (2-tailed)	.	.000	
	الراجعة	df	0	80	
الميزة	التنافسية	Correlation	.710	1.000	
		Significance (2-tailed)	.000	.	
		df	80	0	

a. Cells contain zero-order (Pearson) correlations.

Abstract

Subject: The Effect of Backflush Costing Method in the Informatic and Cost Structure for Achieving a Competitive Advantage to the Institute "Field Study on Industrial Institutes in Syria"

This research aims to identify of Backflush costing method , its role to providing required accounting and cost information for management, and the effect of backflush costing method in the accounting and cost system for achieving competitive advantage by reducing costs.

This research was applied on a sample formed of (83) questionnaires filled by experts working in public and private sectors on industrial institutes in Aleppo , The aimed categories included in the sample are: Financial Manager, Accounting Manager, Cost Accountant and Production Manager.

This research reveals the following important results :

- There is a statistically significant effect of backflush costing in the Informatic and Cost Structure.
- There is a statistically significant effect of the Informatic and Cost Structure for achieving a competitive advantage.
- There is a statistically significant effect of backflush costing for achieving a competitive advantage.
- The relationship between backflush costing and achieving competitive advantage affected by the Informatic and cost structure.

Key Words: Backflush costing, Just In Time, competitive advantage

Declaration

I certify that the research "**The Effect of Backflush Costing Method in the Informatic and Cost Structure for Achieving a Competitive Advantage to the Institute-Field Study on Industrial Institutes in Syria**". Has not already been accepted for any degree, nor it is submitted currently for other degree.

Candidate

Abdulghafour Akhras

Testimony

We witness that the described work in this thesis is a result of scientific research conducted by the candidate **Abdulghafour Akhras**, and supervised by **Dr. Khaled Alqutainy** Prof . of Accounting, Faculty of Economics, University of Aleppo.and **Dr. Razan SHaheed** Lecturer of Accounting, Faculty of Economics, University of Aleppo, And any other references mentioned in this work are documented in the text of the thesis.

Candidate

Abdulghafour Akhras

Supervisor

Dr. Khaled Alqutainy Dr. Razan SHaheed

**University of Aleppo
Faculty of Economics
Accounting Department**



**The Effect of Backflush Costing Method in the Informatic
and Cost Structure for Achieving a Competitive Advantage
to the Institute
"Field Study on Industrial Institutes in Syria"**

**Thesis Submitted for Master Degree in Accounting
Prepared by
Abdulghafour Akhras**

Supervised by

Dr. Khaled Alqutainy

Dr. Razan SHaheed

**University of Aleppo
Faculty of Economics
Accounting Department**



**The Effect of Backflush Costing Method in
the Informatic and Cost Structure for Achieving
a Competitive Advantage to the Institute**

"Field Study on Industrial Institutes in Syria"

Thesis Submitted for Master Degree in Accounting

Prepared by
Abdulghafour Akhras