



جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

أهمية تحليل التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ قرارات دعم الموقف التنافسي / دراسة ميدانية /

**The Importance of analysing costs on the basis of the
activities in the decisions making of supporting
competitive positioning / Field study/**

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لنيل درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد الطالبة

منال دوديّة

إشراف الأستاذ الدكتور

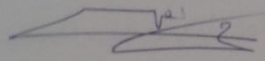
نوّاف فخر

العام الدراسي


٢٠١٥

جامعة دمشق
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

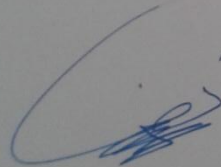
لجنة المناقشة و الحكم
تشكلت لجنة المناقشة و الحكم من السادة :

 الأستاذ الدكتور/ نواف فخر

الأستاذ في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد - جامعة دمشق .

 الأستاذ الدكتور / ابراهيم ميده

الأستاذ في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد - جامعة دمشق .

 الأستاذ الدكتور / نضال العربي

الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد - جامعة دمشق .

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

"قالوا سبحانك لا علم لنا إلا ما علمتنا انك أنت العليم الحكيم"

صِدْقُ اللّٰهِ الْعَظِیْمِ

سورة البقرة

آية ٣٢

إهداء

- إلى " وطني " الحبيبين فلسطين و سورية حفظهما الله .
- إلى أرواح "الشهداء" الذين ضحوا بأرواحهم لحماية الوطن .
- إلى من عادت أمامي الطريق " والدتي " أدامها الله شعله تنير دربي .
- إلى " أصدقائي " الغاليين على قلبي .
- إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا البحث .
- أهدي ثمرة جهدي المبذول لكم جزءاً مما تستحقون .

شكر و تقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه
ومن اهتدى بهداه إلى يوم الدين أما بعد:

أحمدك ربي على ما يسرت لي من سبل العلم ومناهل المعرفة لانجاز هذا العمل الذي أسأله
أن ينفع به أمتي لما فيه الخير.

وانطلاقاً من قوله صلى الله عليه وسلم " من لا يشكر الناس لا يشكر الله " فإني أتوجه بالشكر
الجزيل للأستاذ الدكتور نواف فخر الذي أشرف على هذه الرسالة و الذي أحاط هذا العمل
بالرعاية و الاهتمام في جميع مراحلها منذ أن كان فكرة إلى أن اشدت عوده و أزهرت أغصانه
والذي قدم لي النصيح والتوجيه والمتابعة ، جعل الله ذلك في ميزان أعماله .

كما أتقدم بالشكر لأساتذتي الأفاضل بقسم المحاسبة بجامعة دمشق الذين كان لهم كل الفضل
في ما وصلت إليه الرسالة . و بشكل خاص أعضاء لجنة المناقشة بقبول مناقشة هذه الرسالة
وعلى تفضلهم بقراءتها و مناقشتها ، وإنه لشرف كبير أن أحظى بتوجيهاتهما وملاحظاتهما.
أشكر أيضاً كل من ساهم بشكل مباشر أو غير مباشر في إتمام هذا العمل المتواضع آملة أن
أكون قد حققت أمل الجميع .

كما أسجل في هذا السياق جزيل شكري وعظيم امتناني إلى كلية الاقتصاد في جامعة دمشق ،
ذلك المعلم الحضاري الشامخ على ثرى و طننا الحبيب سورية .

الباحثة

منال دودية

١	الفصل التمهيدي : الإطار العام للبحث
٢	● مقدمة
٤	● مشكلة البحث
٥	● أهمية البحث
٦	● هدف البحث
٧	● الدراسات السابقة
١٦	● فروض البحث
١٧	● منهجية البحث
١٧	● مجتمع الدراسة و عينتها
١٨	● طرق جمع و تحليل البيانات
١٩	الفصل الأول : قصور أنظمة التكاليف التقليدية في دعم الموقف التنافسي في ظل البيئة الحديثة .
٢٠	✓ مقدمة
٢٢	✓ المبحث الأول : سمات البيئة الصناعية التقليدية و أثرها على نظام التكلفة
٢٢	١- سمات البيئة الصناعية التقليدية
٢٢	١.١ أساليب التصنيع التقليدية .
٢٣	١.٢ التصميم الداخلي للمصنع في ظل البيئة التقليدية
٢٣	١.٣ النظام الإنتاجي في ظل البيئة التقليدية هو نظام دفع
٢٥	١.٤ مساهمة بيئة العمل التقليدية في اتخاذ القرارات
٢٥	١.٥ الرقابة في ظل البيئة الصناعية التقليدية
٢٦	١.٦ بيئة التصنيع التقليدية بيئة مغلقة
٢٨	٢- خصائص نظام التكاليف التقليدي .
٣٦	✓ المبحث الثاني : سمات البيئة التصنيعية المرنة الحديثة و أثرها على نظام التكلفة .
٣٦	١- سمات البيئة الصناعية الحديثة
٣٨	١.١ نظم التصنيع المتقدمة .
٤٠	١.٢ أنواع نظم التصنيع المتقدمة
٤٢	٢- خصائص نظام التكاليف الحديث
٤٥	٣- أثر البيئة الحديثة على نظم التكاليف
٤٨	✓ المبحث الثالث : قصور أنظمة التكاليف التقليدية في ظل البيئة الحديث
٤٩	١- قصور أنظمة التكاليف التقليدية في ظل البيئة الحديثة من حيث قياس التكلفة
٥٠	٢- قصور أنظمة التكاليف التقليدية في ظل البيئة الحديثة من حيث الرقابة و التخطيط .
٥٢	٣- قصور أنظمة التكاليف التقليدية في ظل البيئة الحديثة من حيث تقييم الأداء
٥٥	٤- قصور أنظمة التكاليف التقليدية في ظل البيئة الحديثة من حيث اتخاذ القرارات

٥٨	٥- قصور أنظمة التكاليف التقليدية في ظل البيئة الحديثة من حيث زيادة الأرباح
٥٩	الفصل الثاني : موقع نظام ال ABC في نطاق المداخل الحديثة لتدعيم إستراتيجية القدرة التنافسية .
٦٠	✓ مقدمة .
٦١	✓ المبحث الأول : بعض المداخل و الفلسفات الحديثة .
٦٤	✓ المبحث الثاني : تكامل المداخل الحديثة و مدى استجابتها لإستراتيجية القدرة التنافسية .
٦٤	١- علاقات التكامل بين المداخل و الفلسفات الحديثة
٦٥	٢- مدى استجابة المداخل الحديثة لإستراتيجية القدرة التنافسية.
٦٧	✓ المبحث الثالث : أهمية نظام ال ABC في بيئة الأعمال الحديثة .
٦٧	١- نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) Activity Based Costing
٦٨	٢- تكامل نظام ABC مع المداخل الحديثة الأخرى .
٦٩	٣- مزايا تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة.
٧٠	٤- أهمية نظام تكاليف الأنشطة في تدعيم الموقف التنافسي للمنشأة .
٧٣	الفصل الثالث : تحليل التكاليف على أساس ABC لأغراض تدعيم اتخاذ القرارات
٧٤	✓ مقدمة .
٧٥	✓ المبحث الأول : تحليل سلسلة القيمة (الأنشطة) .
٧٨	١- تصنيف الأنشطة .
٧٩	٢- تحليل سلسلة القيمة .
٨٦	✓ المبحث الثاني : تحليل مسببات التكلفة .
٨٩	١- أنواع مسببات التكلفة .
٩٢	٢- معايير اختيار مسببات التكلفة .
٩٤	٢.١ معايير اختيار عدد مسببات التكلفة.
٩٥	٢.٢ معايير اختيار نوعية مسببات التكلفة .
٩٨	✓ المبحث الثالث : مستويات التحليل لأغراض اتخاذ القرارات .
٩٨	١- التحليل على مستوى الوحدة .
٩٩	٢- التحليل على مستوى المنتج .
٩٩	٣- التحليل على مستوى الخط الإنتاجي .
١٠٠	٤- التحليل على مستوى المنشأة .

١٠٧	الفصل الرابع : الدراسة الميدانية .
١٠٨	✓ المبحث الأول : منهجية الدراسة .
١٠٨	- مقدمة .
١٠٨	١- مجتمع الدراسة و عينتها .
١٠٩	٢- طرق جمع البيانات .
١١٠	٣- أسلوب تحليل البيانات .
١١٠	٤- صدق أداة الدراسة
١١٠	٤.١ صدق المحكمين .
١١١	٤.٢ صدق المقياس .
١١١	أ- الصدق البنائي .
١١٢	ب- الصدق الداخلي .
١١٦	٤.٣ ثبات الاستبانة .
١١٨	✓ المبحث الثاني : التحليل الإحصائي و اختبار الفرضيات .
١١٨	١- التحليل الإحصائي .
١١٨	أ - خصائص عينة الدراسة .
١٢١	ب- البيانات الأولية لعينة الدراسة .
١٢٤	٢- اختبار الفرضيات .
١٤٣	✓ المبحث الثالث : النتائج و التوصيات .

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
٢٤	مدخل الدفع وفقاً للتدفق الطبيعي	١
٤١	نظم التصنيع المتقدمة	٢
٧١	الميزة الإستراتيجية في تحقيق الميزة التنافسية	٣
٨٠	تصنيف الأنشطة حسب سلسلة القيمة	٤
٩٢	تبويب مسببات ومحركات التكلفة طبقاً لمراحل معالجة التكاليف غير المباشرة وتخصيصها من المنظور الإستراتيجي للتكلفة	٥
٩٦	محركات التكلفة يجب أن تجيب عن ٣ أسئلة	٦
١٠١	تصنيف الأنشطة إلى مجموعات متجانسة	٧
١٠٢	التحليل التدريجي للتكاليف الصناعية	٨

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
١١٠	محاور الاستبانة	١
١١١	درجات مقياس ليكرت	٢
١١١	الصدق البنائي للمحاور الخمسة	٣
١١٢	معامل بيرسون لاختبار الفرضية الأولى	٤
١١٣	معامل بيرسون لاختبار الفرضية الثانية	٥
١١٤	معامل بيرسون لاختبار الفرضية الجزئية الأولى للفرضية الثالثة	٦
١١٥	معامل بيرسون لاختبار الفرضية الجزئية الثانية للفرضية الثالثة	٧
١١٦	معامل بيرسون لاختبار الفرضية الجزئية الثالثة للفرضية الثالثة	٨
١١٧	معامل ثبات الاستبانة (ألفا كرونباخ)	٩
١١٩-١١٨	خصائص عينة الدراسة	١٠
١٢١	جدول المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لأبعاد متغيرات الدراسة	١١
١٢٤	اختبار One-Sample Test للمحاور الخمسة	١٢
١٢٥	جدول اتجاهات مفردات العينة حول الفرض الأول	١٣
١٢٦	جدول نتائج تحليل الارتباط بين بعض المتغيرات المرتبطة بالفرض الأول	١٤
١٢٧	جدول نتائج اختبار (T-Test) المتغيرات المرتبطة بالفرض الأول	١٥
١٢٨	ملخص نتائج اختبار الفرضية الأولى	١٦
١٢٩	جدول اتجاهات مفردات العينة حول الفرض الثاني	١٧
١٣٠	نتائج تحليل الارتباط بين بعض المتغيرات المرتبطة بالفرض الثاني	١٨
١٣١-١٣٠	جدول نتائج اختبار (T-Test) المتغيرات المرتبطة بالفرض الثاني	١٩
١٣٢	ملخص نتائج اختبار الفرضية الثانية	٢٠
١٣٣	اتجاهات مفردات العينة حول الفرضية الجزئية الأولى من الفرضية الثالثة	٢١
١٣٤	نتائج تحليل الارتباط بين بعض المتغيرات المرتبطة بالفرضية الجزئية الأولى من الفرضية الثالثة	٢٢
١٣٤	نتائج اختبار (T-Test) المتغيرات المرتبطة بالفرضية الجزئية الأولى من الفرضية الثالثة	٢٣
١٣٥	ملخص نتائج اختبار الفرضية الجزئية الأولى من الفرضية الثالثة	٢٤
١٣٦	اتجاهات مفردات العينة حول الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الثالثة	٢٥

١٣٧	نتائج تحليل الارتباط بين بعض المتغيرات المرتبطة بالفرضية الجزئية الثانية من الفرضية الثالثة	٢٦
١٣٧	نتائج اختبار (T-Test) المتغيرات المرتبطة بالفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الثالثة	٢٧
١٣٨	ملخص نتائج اختبار الفرضية الجزئية الثانية من الفرضية الثالثة	٢٨
١٣٩	اتجاهات مفردات العينة حول الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الثالثة	٢٩
١٤٠	نتائج تحليل الارتباط بين بعض المتغيرات المرتبطة بالفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الثالثة	٣٠
١٤٠	نتائج اختبار (T-Test) المتغيرات المرتبطة بالفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الثالثة	٣١
١٤١	ملخص نتائج اختبار الفرضية الجزئية الثالثة من الفرضية الثالثة	٣٢
١٤٢	ملخص نتائج اختبار الفرضية الثالثة	٣٣

ملخص البحث

أهمية تحليل التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ قرارات دعم الموقف التنافسي

إشراف الأستاذ الدكتور

إعداد الطالبة

نواف فخر

منال دودية

تكمّن مشكلة البحث في استمرار تطبيق نظم التكاليف التقليدية في الوحدات الاقتصادية السورية، بالرغم من التطور الملموس الذي أصاب بيئة العمل الصناعي و التنافسية ، و ما يتّصل بذلك من ضعف في قاعدة المعلومات و البيانات التي تو فوها تلك النظم من حيث الكمّ و النوع ، و مشاكل القياس و تحليل التكاليف و اتخاذ القرارات غير الملائمة في كثير من الأحيان .

و ينطلق هذا البحث من الدور الذي تلعبه البيانات التكاليفية المحللة على أساس الأنشطة في تعزيز قاعدة المعلومات لاتخاذ القرارات الملائمة، بما يؤدي في النهاية إلى زيادة كفاءة الأداء و تخفيض التكاليف و زيادة الأرباح و تدعيم القدرة التنافسية .

و قد تضمن هذا البحث القسم النظري و الذي تفرع عنه الفصل الأول : قصور أنظمة التكاليف التقليدية في دعم الموقف التنافسي في ظل البيئة الحديثة ، و الفصل الثاني : موقع نظام ال ABC في نطاق المداخل الحديثة لتدعيم استراتيجية القدرة التنافسية ، و الفصل الثالث : تحلي التكاليف على أساس ABC لأغراض تدعيم اتخاذ القرارات ، و القسم العملي و الذي تضمن دراسة ميدانية في الشركات الصناعية السورية .

و قد خلص البحث إلى أن تحليل التكاليف على أساس نظام تكاليف الأنشطة (ABC) يوفر قاعدة بيانات واسعة تساعد في اتخاذ قرارات ملائمة في بيئة الأعمال الحديثة و يدعم إستراتيجية تحسين القدرة التنافسية و ذلك من خلال مساهمته في تخفيض التكلفة و تحسين جودة الأداء و زيادة الأرباح .

الفصل التمهيدي

الإطار العام للبحث

تتناول الباحثة في هذا الفصل الإطار العام للبحث و يتضمن ما يلي :

- المقدمة.
- مشكلة البحث.
- أهمية البحث.
- أهداف البحث.
- الدراسات السابقة .
- فروض البحث.
- منهجية البحث.
- مجتمع و عينة الدراسة.
- أساليب جمع و تحليل البيانات .

أهمية تحليل التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ قرارات دعم الموقف التنافسي

مقدمة:

يتميز عصرنا الحاضر بأنه عصر العولمة و انفتاح الأسواق العالمية و المنافسة و التطور الهائل في التكنولوجيا و المعلومات . فالثورة الصناعيّة التي قامت في القرن الثامن عشر أدت إلى انتقال طريقة التصنيع للخامات و المواد من طريقة يدويّة إلى طريقة نصف آليّة و من ثمّ طريقة آليّة ، و أدى ذلك بدوره إلى تطور صناعي و حضاري كبيرين رافقهما تطور في الفكر المحاسبي .

ونتيجة لعجز المحاسبة الماليّة في إمداد الإدارة بالمعلومات و البيانات التحليليّة و التفصيليّة اللازمة ، ظهرت محاسبة التكاليف كأحد فروع علم المحاسبة و أصبح لها أهداف واضحة و أسس علميّة تميّزها عن غيرها من بقية الفروع .

و في الربع الأخير من القرن العشرين ، و مع زيادة التطورات التكنولوجية و سرعة التقدم لوسائل الإنتاج و الاتصال ، تعددت و تنوعت رغبات العميل و احتياجاته ، و زادت حدة التنافس فيما بين المشروعات المختلفة في المجال الإنتاجي ، و كان لزيادة حدة المنافسة انعكاسات هامة على بيئة الأعمال الحديثة ، الأمر الذي دفع القائمين على إدارة المنشآت و كافة الجهات المعنية إلى بذل جهود ملموسة و مستمرة لتطوير نظم و فلسفة الإنتاج حتى تتمكن من الصمود و المنافسة في دنيا الأعمال ، و قد أثمرت هذه الجهود عن ظهور العديد من المفاهيم و المداخل الإداريّة و المحاسبية الجديدة كالرقابة الشاملة على الجودة (TQC) Total Quality Control التي تتبناها منظمة المعايير الدوليّة - الأيزو- (ISO) International Standard Organization ، ونظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)، و الإدارة على أساس النشاط (ABM)، بالإضافة إلى نموذج الأداء المتوازن (BSC) و غير ذلك ، بدلاً من المفاهيم و النظم التقليديّة التي تستند إلى التفشيح الداخلي للتحقق من توافر قدر معيّن من الجودة في الإنتاج .

و نتيجة لتطور حاجات الفرد و رغباته دخلت الشركات المنتجة مجال المنافسة و الصراع على تقاسم الأسواق، فكان تخفيض التكلفة هو القاعدة السليمة لتخفيض الأسعار. و للخروج من هذه

المنافسة بنجاح فقد تطلب ذلك تطوير وسائل الإنتاج و دخول مجال التخصص و تشديد الرقابة على عناصر التكاليف. و أصبحت الإدارة بحاجة إلى معلومات و بيانات داخلية عن سير العمل تتناول التكاليف و الإنتاج و الأرباح.

و لقد لعبت محاسبة التكاليف دوراً هاماً و حيوياً في الحياة الاقتصادية باعتبارها تشكل قاعدة أساسية لإنتاج البيانات و المعلومات الداخليّة و الكميّة و النقديّة التي تساهم في رفع كفاءة الإدارة في مجالات التخطيط و الرقابة و تقويم الأداء و محاسبة المسؤوليّة في مختلف الوحدات الاقتصادية . فالإدارة العلميّة الحديثة في مختلف الوحدات الاقتصادية هي التي تهدف إلى التحقّق من كفاءة استخدام الموارد المتاحة في الحاضر أو المنتظرة في المستقبل و من ثم تحقيق الأهداف المنشودة بالصورة المرغوبة و بأقلّ تكلفة ممكنة لمواكبة ظروف العصر و ضمان الاستمراريّة و التواصل .

و من هنا تأتي أهمية تحليل التكاليف في تحديد الاتجاهات و الأطر الإداريّة التي تساعد إدارات الأعمال في تنفيذ سياساتها و اتخاذ قراراتها الصائبة تجاه منظماتها ، فالتكاليف كانت و ما تزال إحدى الدعائم الأساسية التي يقوم عليها أي نشاط ، و خصوصاً الأنشطة الاقتصادية التي تهدف إلى تحقيق أقصى ربح ممكن في ظل بيئة المنافسة و تعقد أنظمة التصنيع و السرعة الفائقة في الاتصال بين الأسواق العالمية و التي تزيد من حدة المنافسة الدولية .

و نظراً لطبيعة عمليّة اتخاذ القرارات و ما تنطوي عليه من صعوبة نتيجة لظروف عدم التأكد و الغموض المحيط ببيئة القرار ، و باعتبار أنّ نظام المعلومات بما يوفّره من معلومات ملائمة يساهم في تقديم النصائح و الإرشادات و إرساء القواعد و المبادئ و الأسس التي يمكن لإدارة تلك الوحدات الاقتصادية الاستناد إليها في شأن تخطيط و رقابة الأنشطة و تقييم الأداء ، فإنّ الأمر يتطلب إعادة البحث بالأنظمة المحاسبيّة و التكاليفيّة و تجنّب أوجه القصور التي تشوب الأنظمة التقليديّة منها ، و ذلك لرفع كفاءة عمليّة اتخاذ القرارات في ظلّ ظروف البيئة الديناميكيّة المعاصرة .

مشكلة البحث:

تسود في العصر الحاضر ظروف التنافس الحاد بين المشروعات المختلفة على المستويين المحلي والدولي على الموارد والأسواق. ومن المتوقع أن تزداد حدة هذا التنافس في المستقبل، نتيجة السياسات العالمية المتبعة في غزو الأسواق وظروف العولمة وتكوين التكتلات الاقتصادية والسياسية على مستوى عالٍ من الترابط والتناسق. ولضمان النجاح في تدعيم الموقف التنافسي وزيادة الحصّة السوقية لمنشآت الأعمال، كان من الضروري التركيز على متغيرات تختلف عما كان عليه الحال في الماضي، مثل الجودة المرتفعة والسعر المنخفض ورضا العميل وغير ذلك.

ولتحقيق ذلك يلزم اتخاذ قرارات صحيحة وفي الوقت المناسب، ومن هنا زادت أهمية نظم المعلومات عموماً ونظامي المحاسبة الإدارية والتكاليف بصفة خاصة لما لهما من قدرة على إنتاج معلومات مفيدة وملائمة في شأن إدارة وتخصيص وتوجيه ومتابعة الموارد الاقتصادية المتاحة والمنتظرة لكل مشروع من المشروعات الاقتصادية، بما يكفل كفاءة وفعالية استخدامها في تحقيق الأهداف المرجوة منها.

ولم يعد نظام المعلومات التقليدي، بما يؤديه من مهام روتينية في إنتاج معلومات نمطية، ملائماً للوفاء بالاحتياجات الجديدة، كما أنّ السرعة المطلوبة والتوقيت المرغوب والتفاصيل الضرورية والنوعيات اللازمة من هذه المعلومات أصبحت خارج نطاق الإمكانيات المحدودة لأنظمة المعلومات التقليدية.

ولقد ظهرت نظم ومداخل تكاليفية وإدارية جديدة في بيئة الأعمال التصنيعية والتنافسية الحديثة منها نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC وغيره حيث تنتج بيانات ومعلومات تساعد في إدارة التكاليف والأرباح من منظور استراتيجي.

ونظراً لاستمرار تطبيق نظم التكاليف التقليدية في الوحدات الاقتصادية السورية، بالرغم من التطور الملموس الذي أصاب بيئة العمل السورية الصناعية والتنافسية، وما يتصل بذلك من ضعف في قاعدة المعلومات والبيانات التي توفرها تلك النظم من حيث الكم والنوع، ومشاكل القياس وتحليل التكاليف واتخاذ القرارات غير الملائمة في كثير من الأحيان، لذلك فإن مشكلة البحث تتوضح بصورة جلية من خلال الإجابة على الأسئلة التالية:

- ١ - هل تح ليل التكاليف على أساس نظم التكاليف التقليدية في بيئة الأعمال السورية التصنيعية و التنافسية الحديثة يساهم في اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة ؟
- ٢ - هل تحليل التكاليف على أساس نظام التكاليف على أساس الأنشطة يوفر قاعدة بيانات واسعة تساعد في اتخاذ القرارات الإدارية الملائمة ؟
- ٣ - هل تحليل التكاليف على أساس ABC يدعم إستراتيجية تحسين القدرة التنافسية ؟
 - ١ . هل تحليل التكاليف على أساس ABC يسهم في تخفيض التكاليف ؟
 - ٢ . هل تحليل التكاليف على أساس ABC يسهم في تحسين جودة الأداء؟
 - ٣ . هل تحليل التكاليف على أساس ABC يسهم في زيادة الأرباح؟

أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من خلال المنافع التي يمكن أن تجنيها إدارة الشركات في حال اعتمادها على تحليل التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ قراراتها المتعلقة بتدعيم مركزها التنافسي ، حيث أنّ استخدام الإدارات لمثل هذا التحليل يمكنها من إجراء التحسين و التطوير المستمر رين و من تخفيض التكاليف عن طريق التحسين التدريجي لعملية الإنتاج .

تعتبر عملية اتخاذ القرار عصب الإدارة، و هي ذات أثر فعّال في عمل المنظمات و خاصة الهادفة منها للربح، كون هذه العملية تترجم نشاطات معينة يتم الإعداد لها قبل اتخاذ القرار. كما أنّ متخذ القرار يهتم بأن تكون المعلومات المتوقعة لديه موضوعية خاصة عندما يتعلق القرار بخطط مستقبلية تؤثر على وضع المنظمة في سوق العمل ، حيث أنّ اتخاذ بعض القرارات غير المدروسة قد يفوت على المؤسسة فرصة تحقيق ربح أكبر أو قد يؤدي إلى إلحاق خسائر كبيرة بها .

و من هنا تبرز أهمية دراسة الأنظمة التي تقدم المعلومات التفصيلية اللازمة عن تكلفة الإنتاج و الإيرادات و الأرباح ، بالإضافة إلى إجراء التحليلات و إتباع الأساليب الفنية لأغراض التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات و المفاضلة بين البدائل المختلفة.

و ترتبط البيانات و المعلومات التكاليفية ارتباطاً وثيقاً بالقاعدة الأساسية للمعلومات التي تستند عليها المحاسبة الإدارية في أغراضها ، التي تتلخص في تشغيل البيانات التاريخية و المخططة بهدف توفير ما يلزم من معلومات من أجل اتخاذ القرارات .

ولا شكّ إنّ وجود نظام معلومات يساهم في توفير البيانات و المعلومات التكاليفيّة و الإداريّة الدقيقة و الصحيحة وإن تحليلها يساهم في وضع الخطط و رسم السياسات و اتخاذ القرارات الملائمة ، وهذا يعدّ مطلباً حيويّاً في المؤسّسة لمختلف مستويات الإدارة .

هدف البحث :

يهدف البحث بشكل عام إلى التعرف على مدى مساهمة البيانات التكاليفيّة في تعزيز قاعدة المعلومات لاتخاذ القرارات الملائمة ، بما يؤدي في النهاية إلى زيادة كفاءة الأداء وتخفيض التكاليف وزيادة الأرباح و تدعيم القدرة التنافسية .

و يهدف البحث تفصيلاً إلى التالي :

- ١- التعرف على مدى مساهمة التحليل التقليدي للتكاليف في تدعيم الموقف التنافسي للشركات .
- ٢- التعرف على مدى مساهمة التحليل التقليدي للتكاليف في اتخاذ القرارات الملائمة في ظل بيئة التصنيع التنافسية الحديثة .
- ٣- بيان مدى مساهمة تحليل التكاليف على أساس الأنشطة في توفير قاعدة بيانات واسعة تدعم عملية اتخاذ القرارات .
- ٤- توضيح أثر تحليل التكاليف على أساس الأنشطة على تخفيض التكاليف .
- ٥- إبراز أهمية تحليل التكاليف على أساس الأنشطة في تدعيم الموقف التنافسي من خلال زيادة الأرباح .
- ٦- بيان دور تحليل التكاليف على أساس الأنشطة في تدعيم الموقف التنافسي من خلال تحسين جودة الأداء .

دراسات سابقة :

تناولت العديد من الدراسات السابقة نظام التكاليف المبني على الأنشطة بصفة عامة ، و في ظل بيئة التصنيع الحديثة بجميع متغيراتها بصفة خاصة ، وسوف يتم الاقتصار على الدراسات وثيقة الصلة بموضوع البحث و التي يمكن استعراضها على النحو التالي :

١- دراسة زينب جبار يوسف - هيفاء عبد الغني عودة ، ٢٠١٤ ، " أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة في القرارات الإدارية "

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على نظام التكاليف المبني على الأنشطة حيث يعتبر هذا النظام من الأنظمة الحديثة التي تهدف إلى معالجة القصور في الأنظمة التقليدية والمتمثلة بنظامي الأوامر والمراحل الإنتاجية، حيث تعاني تلك الأنظمة من عدم الدقة في احتساب التكاليف وضعف الرقابة وعدم ترشيد عملية اتخاذ القرارات .

حيث تم أخذ البيانات اللازمة و المتمثلة بالقوائم والكشوفات الختامية لسنة ٢٠١١ لشركة الأنوار لصناعة الأثاث و هي إحدى الشركات العاملة ضمن القطاع الخاص كعينة للدراسة (فيما يتعلق بتطبيق النظام فقط) .

وقد توصلت الدراسة إلى ما يلي:

- ✓ العمل بالأنظمة التقليدية لا يساعد في التوصل إلى بيانات دقيقة عن كلفة المنتج أو الخدمة المقدمة ولا يساعد في إحكام عملية الرقابة .
- ✓ توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة من شأنه المساعدة في تحديد المسؤولية لكل جزء من أجزاء التكاليف ، وهذا الأمر يساعد على التقييم السليم للأنشطة وسلامة عملي اتخاذ القرارات.
- ✓ يساعد تطبيق نظام (ABC) المنشأة على التعرف على مقدار التكاليف المنفقة لكل نشاط وكذلك الربحية المتحققة من كل نشاط فضلا عن التعرف على الأنشطة التي لم تحقق ربحا وبالتالي تستطيع المنشأة اتخاذ القرارات المناسبة باستبعاد النشاط الذي لا يعود بالفائدة عليها.^١

^١ يوسف ، زينب جبار / عودة ، هيفاء عبد الغني - "أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة في القرارات الإدارية" - مجلة جامعة بابل - العلوم الانسانية - المجلد ٢٢- العدد ٤ - ٢٠١٤.

٢ - دراسة محار عبد الله الخليل ، ٢٠١٢ ، " تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية "

هدفت الدراسة إلى بيان مدى استخدام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة و التعرف على العوائق والصعوبات التي تعترض استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في هذه الشركات و اقتراح السبل المناسبة التي تشجع وتعزز استخدام هذه الأساليب في الشركات المذكورة.

حيث تكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية الأردنية المساهمة و المسجلة في بورصة عمان و البالغ عددها ٩٤ شركة حيث تم تطبيق هذه الدراسة على ما يمثل ٦٤% من إجمالي هذه الشركات و التي تمثل عينة الدراسة .

و أهم النتائج التي توصلت إليها :

- ✓ أظهرت الدراسة أن الشركات الصناعية الأردنية تقوم بتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بدرجة مرتفعة .
- ✓ قدرة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الشركة على توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات كانت العامل الأهم وراء تطبيق هذا النظام.^٢

٣- دراسة هاني علي نصر علي ، ٢٠١١ ، " دور تطبيق نظام تكاليف الأنشطة ABC في كفاءة الأداء بالشركة الدولية لصناعة الأدوية في الجمهورية اليمنية "

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور تطبيق نظام تكاليف الأنشطة في ترشيد اتخاذ القرارات الإستراتيجية و التشغيلية في الشركة ، وبيان أثر تكامل هذا النظام مع نظام التكلفة المستهدفة و تحليل سلسلة القيمة في تخفيض التكاليف و تحسين كفاءة الأداء ، وذلك من خلال توضيح خطوات بناء النظام و كيفية تطبيقه في الشركة الدولية لصناعة الأدوية .

و توصلت الدراسة إلى أن تطبيق نظام تكاليف الأنشطة سوف يحدث تحسناً في جودة القرارات التشغيلية ، و يؤدي إلى ترشيد اتخاذ القرارات الإستراتيجية ، مما يؤدي في نهاية الأمر إلى تخفيض التكاليف و جعلها تنافسية.^٣

^٢ الخليل ، محار عبد الله - " تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية " - جامعة الشرق الأوسط - رسالة ماجستير - ٢٠١٢ .

٤- دراسة الشعراني ، ٢٠١٠ ، " أهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المربحة في المصارف الإسلامية "

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المربحة في المصارف الإسلامية كما هدفت إلى بيان نموذج التكلفة حسب الأنشطة الذي يمكن الاعتماد عليه لمعرفة تكلفة نشاط المربحة وتكلفة كل عميل على حده مما يساعد في معرفة التكلفة على مستوى النشاط وعلى مستوى كل عميل على حده.

وكان من أهم نتائج هذه الدراسة:

- ✓ أهمية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المصارف الإسلامية.
- ✓ رافق تطبيق نظام التكاليف التقليدي العديد من المشكلات منها: زيادة الجهد والتكلفة وصعوبة التحديث لذلك ظهر نظام تكاليف الأنشطة لتعديل هذا النظام.
- ✓ تميز نظام تكاليف الأنشطة بسهولة التطبيق مقارنة بالنظام التقليدي والقدرة على استخدام مسببات مختلفة وسهولة التحديث.^٤

٥- دراسة عمر محمد هديب ، ٢٠٠٩ ، " نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن ، و علاقته بالأداء المالي "

جاءت هذه الدراسة لتلقي الضوء على استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كأحد أحدث التطورات الإدارية المستخدمة في كثير من الشركات العالمية القوية و المؤثرة ، والذي أثبتت العديد من الدراسات أنه في حال تبنيه فهو يعمل على رفع القدرة التنافسية و الكفاءة الإنتاجية للشركات الصناعية ، حيث تم استخدام أسلوب المسح الشامل للمجتمع الإحصائي للدراسة المتمثل بكافة الشركات الصناعية العاملة في الأردن وصولاً إلى الشركات المطبقة لهذا النظام .

و توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

^٣ علي ، هاني علي نصر - " دور تطبيق نظام تكاليف الأنشطة ABC في كفاءة الأداء بالشركة الدولية لصناعة الأدوية في الجمهورية اليمنية " - رسالة ماجستير - جامعة دمشق - ٢٠١١ .

^٤ الشعراني ، علا أسامة - أهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المربحة في المصارف الإسلامية - رسالة ماجستير جامعة دمشق - ٢٠١٠ .

- ✓ إن هذا النظام يتوافق مع الاتجاهات نحو المنظور الاستراتيجي للمحاسبة الإدارية و التطلعات لإجراء تحسينات مستمرة .
- ✓ إن نظام تكاليف الأنشطة يوفر معلومات تساعد على تخطيط و رقابة التكاليف بشكل أفضل من خلال سلسلة القيمة .
- ✓ إن نظام تكاليف الأنشطة يعمل على تحسين الموق ف التنافسي للشركة مع الشركات الأخرى .
- ✓ إن لنظام تكاليف الأنشطة دور فاعل في تطوير السياسات الإدارية و الإنتاجية لدى الشركات التي تتبنى هذا النظام .
- ✓ قدرة نظام تكاليف الأنشطة في توفير مجموعة من المعلومات الملائمة التي تؤدي بدورها إلى زيادة جودة القرارات المتخذة في كل المجالات .^٥

٦- دراسة فاطمة رشدي سويلم عوض، ٢٠٠٩، " تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن و نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تطوير أداء المصارف الفلسطينية"

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر الربط والتكامل بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ومقياس الأداء المتوازن على تطوير أداء المصارف الفلسطينية، وذلك من خلال دراسة التقارير المالية لبنك فلسطين والذي مثل مجتمع الدراسة (دراسة حالة) .

وخلصت الدراسة إلى نتائج متعددة أهمها:

- ✓ إن وجود تكامل فعلي بين النظامين المذكورين يساعد على تطوير إستراتيجية تقديم الخدمة وتحسين أنشطة تأديتها.
- ✓ إن نظام تكاليف الأنشطة أكثر ملاءمة لمعالجة وتخصيص التكاليف غير المباشرة، ويؤدي إلى الحصول على بيانات أكثر دقة عن التكلفة.
- ✓ قدرة نظام التكاليف على أساس الأنشطة على تخفيض التكاليف دون المساس بالجودة، وذلك بإعادة هندسة العمليات نتيجة لتحليل الأنشطة من خلال دمج بعض الأنشطة مع بعضها، أو حتى إلغاء بعض الأنشطة عديمة الفائدة باعتبارها خطوة أساسية في نظام

^٥ هديب ، عمر محمد - " نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن ، و علاقته بالأداء المالي " أطروحة دكتوراة - عمان - الأردن - ٢٠٠٩ .

التكاليف على أساس الأنشطة مما ينعكس باستخدام أمثل وسليم للموارد المادية والبشرية لتحقيق أهدافها التشغيلية بكفاءة وفاعلية.^٦

٧- دراسة محمد نادر العثمان، ٢٠٠٥، " تطوير تقارير المحاسبة الإدارية في ضوء متطلبات بيئة التصنيع الحديثة مع دراسة ميدانية " .^٧

يهدف هذا البحث إلى تطوير المحاسبة الإدارية في ضوء نتائج الدراسة الميدانية للوصول إلى نظام يلائم مواقف معينة وظروف محدّدة ، بالإضافة إلى المساهمة في ترشيد وتطوير نظم المحاسبة الإدارية لجعلها ملائمة ، لما حصل من تغييرات في بيئة الأعمال المعاصرة بما يخدم أغراض الرقابة و تقييم الأداء و اتخاذ القرار ، و بما يساهم في حشد و تحفيز جهود كلّ أفراد المنظمة لتحقيق أهدافها .

و قد خلصت هذه الدراسة إلى ما يلي :

- ✓ تطبيق أئوماتيكية التصنيع في الشركات ، و الإسراع في إحلال وسائل الإنتاج التقليديّة بوسائل إنتاج أكثر حداثة .
- ✓ الإسراع في تطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة، لما لها من منافع على الأداء غير المالي و لما بيّنته دراسات أخرى من أثرها على الأداء المالي.
- ✓ التوجه بتقارير المحاسبة الإدارية للمستويات التنفيذية و التشغيليّة ، و عدم اقتصارها على المستويات الإدارية العليا و المتوسطة .
- ✓ وضع معايير أداء خاصّة بالجودة محدّدة و مكتوبة، و التقرير عمّا تمّ تحقيقه من هذه المعايير أوّل بأوّل، بالإضافة إلى تصحيح نقاط و جوانب الضعف المكتشفة مبكراً.

^٦ عوض ، فاطمة رشدي سويلم - تأثير الربط و التكامل بين مقياس الأداء المتوازن و نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تطوير أداء المصارف الفلسطينية - رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل - الجامعة الإسلامية (كلية التجارة) - فلسطين (غزة) - ٢٠٠٩ .

^٧ العثمان ، محمد نادر- "تطوير تقارير المحاسبة الإدارية في ضوء متطلبات بيئة التصنيع الحديثة " - أطروحة دكتوراة - جامعة عين شمس - ٢٠٠٥ .

٨ - دراسة أحمد محمد تاتفي ، ٢٠٠٥ ، " نظام محاسبة التكاليف في المصارف السورية : الواقع و آفاق التطوير" .

تطرق البحث إلى دراسة تحليلية انتقادي لنظام التكاليف التقليدي في المصارف ، كما تناول تطبيق مقترح يمكن من خلاله قياس تكلفة الخدمات المصرفية ، باستخدام كل من نظام التكاليف التقليدي و نظام التكاليف على أساس الأنشطة ، و اختيار النظام الأكثر دقة لقياس تكلفة الخدمات المصرفية .

و توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

- ✓ عدم وجود تطبيق لمحاسبة التكاليف، و الاكتفاء بنظام المحاسبة المالي لمد الإدارة و الجهات المختلفة بالبيانات و المعلومات المالية المطلوبة.
- ✓ هناك غياب واضح لنظام المعلومات المالي بمختلف أركانه ، و اقتصره على المعلومات المالية الناتجة عن نظام المحاسبة المالي في تجاهل كامل لمحاسبة التكاليف .
- ✓ ضرورة اعتماد نظام معلومات إداري و مالي مؤتمت.
- ✓ إعادة تصميم نظام العمليات ليتلاءم مع بيئة العمل المستندة على استخدام التكنولوجيا في تدفق و معالجة و عرض البيانات المالية ، لتكون رافداً قوياً يدعم توجه الإدارة لتبني المنهج العلمي في إدارة المصارف .^٨

٩- دراسة إكرام أديب نوش، ٢٠٠٣ ، " نظام محاسبة التكاليف في مؤسسات القطاع العام: الواقع و آفاق التطور" .

إنّ الهدف من هذه الدراسة يركز بشكل أساسي على التأكد من مدى كفاءة نظام التكاليف المستخدم في المؤسسة، و مقارنته مع الأنظمة الجديدة في التكاليف من حيث النتائج التي يحققها كل نظام على حدة ، و ذلك لغرض الوصول إلى أفضل الأنظمة المحاسبية التكاليفية التي يمكن من خلالها مساعدة المؤسسة السورية في أداء دورها الاقتصادي ، و المنافسة في الأسواق الدولية في ظلّ أنظمة العولمة الإقتصادية و التكتلات الإقتصادية الحالية الهامة .

و قد توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية :

^٨ التاتفي ، أحمد محمد - نظام محاسبة التكاليف في المصارف السورية الواقع و آفاق التطوير وفقاً لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة - رسالة الماجستير - جامعة دمشق - ٢٠٠٥ .

- ✓ عدم قدرة المؤسسة على تطبيق نظام محاسبي للتكاليف الفعلية متكامل الأركان ، بالرغم من وجود محاولات كثيرة لوضع نظام للتكاليف الفعلية .
- ✓ اعتماد المؤسسة بشكل عام على أنظمة المحاسبة المالية .
- ✓ الحاجة إلى نظام جديد يتفادى كل الانتقادات الموجهة لأنظمة التكاليف التقليدية ، بحيث يساعد هذا النظام على توفير الأساليب اللازمة لمتخذي القرارات .
- ✓ المساهمة في تطوير و إحداث نظام محاسبي جديد يتلاءم مع التطورات الاقتصادية و السياسية و التكنولوجية التي حدثت في جميع أنحاء العالم .^٩

١٠- دراسة **Chong Ming** ، ٢٠١٠ ، " **Study of Quantitative Optimization Model for Value Chain Based on Activity-Based Cost and Profit** "

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر تكامل نظام تكاليف الأنشطة مع تحليل سلسلة القيمة في زيادة ربحية الشركات الصناعية .

توصلت هذه الدراسة إلى أن استخدام تحليل سلسلة القيمة مع نظام تكاليف الأنشطة يؤدي إلى تخفيض التكاليف و زيادة الربحية و تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة من خلال إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة و الإبقاء على الأنشطة التي تضيف قيمة .^{١٠}

١١- دراسة **Monir** ، ٢٠٠٩ ، " **The Impact Of Activity Based Costing On Firm Performance: The Australian Experience** "

هدفت هذه الدراسة إلى بيان تأثير تطبيق نظام تكاليف الأنشطة في تحسين كفاءة الأداء، و هي دراسة استطلاعية على الشركات في استراليا.

توصلت الدراسة إلى أن تخصيص التكلفة باستخدام نظام تكاليف الأنشطة وفق منظور إدارة التكلفة الاستراتيجي يؤدي إلى زيادة كفاءة الأداء في الشركات في أستراليا .^{١١}

^٩ نوح ، إكرام أديب - نظام محاسبة التكاليف في مؤسسات القطاع العام : الواقع و آفاق التطور - رسالة ماجستير - جامعة تشرين - كلية الاقتصاد- ٢٠٠٣ .

^{١٠} Chong Ming ; Wang " Study of Quantitative Optimization Model for Value Chain Based on Activity-Based Cost and Profit " . Power University., Beijing, China, June. 2010.

١٢- دراسة Witherite & Kim ، ٢٠٠٦ ، Implementing Activity-Based Costing in the Banking Industry

هدفت الدراسة إلى تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الصناعة البنكية حيث أصبح هناك إدراك واسع بطريقة وأسلوب التكاليف المبني على الأنشطة كونها الأفضل في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة، وكانت نتيجة الدراسة وتوصياتها كالتالي:

✓ أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة يساعد المؤسسات الخدمية لتعريف وتوزيع التكاليف غير المباشرة، وقياس تكاليف الأيدي العاملة التي ترتبط بكل نشاط.
✓ إن الفوائد الجوهرية العائدة من تطبيق أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة في البنوك التجارية تتلخص بالتالي:

- التحديد الدقيق لتكاليف العمليات البنكية.
- القدرة على التحديد الدقيق لتكاليف عملاء البنك مع القدرة أيضاً على قياس ربحية العميل وكذلك المخرجات.

✓ أكثر فوائد تطبيق أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة هي القدرة على تحسين وتطوير بيئة اتخاذ القرارات ومساعدة المنظمات المختلفة في مواجهة أهدافها الإستراتيجية.

١٣- دراسة Mohammad ، ٢٠٠٥ ، Improving Omani Banks "Efficiency Using Activity-Based Costing Technique"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية استخدام تقنية نظام التكاليف على أساس الأنشطة في قطاع البنوك في سلطنة عمان.
ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

✓ إن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعد أداة إدارية جيدة من أجل خفض التكلفة في عدة أنشطة في البنك وكذلك تحسين الربحية والكفاءة.

✓ عدم وجود خبرة كافية في تطبيق هذا النظام في البنوك العمانية وهذا يرجع إلى النقص في المعرفة بالنظام.

ومن التوصيات التي توصلت إليها الدراسة ضرورة استخدام معلومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة لتوفير مقاييس أداء لجوانب النشاط المختلفة في المصرف لتحسين الربحية والعلاقات مع العملاء.^{١٢}

١٤- دراسة (Ittner et al) ، ٢٠٠٢ ، " الارتباط بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة وأداء التصنيع " The Association Between Activity-based Costing and Manufacturing Performance

هدفت هذه الدراسة إلى فحص مدى الارتباط بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة وأداء التصنيع. وطبقت هذه الدراسة على (2789) مصنع في الولايات المتحدة الأمريكية. وتوصلت الدراسة إلى أن سبب الاستخدام الواسع لنظام التكاليف على أساس الأنشطة كان بسبب ارتفاع مستويات الجودة وانخفاض تكاليف التصنيع عند استخدام هذا النظام.^{١٣}

١٥- دراسة (Khasharmeh) ، ٢٠٠٢ ، "Activity-Based Costing in Jordanian Manufacturing Companies":

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد الفوائد الناجمة عن تطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة في الشركات الصناعية الأردنية ، وتحديد الصعوبات والعوائق التي تحول دون تطبيق الشركات الصناعية الأردنية لنظام تكاليف الأنشطة.

وأظهرت نتائج الدراسة أن % 10 من العينة والتي ضمت 40 شركة تطبق نظام تكاليف الأنشطة وبينت الدراسة إن السبب الرئيس وراء عدم استخدام الشركات الصناعية الأردنية لنظام تكاليف الأنشطة هو اقتناعها بنظام التكاليف المستخدم حالياً لديها.^{١٤}

^{١٢} Mousatafa, (2005). "An Application of Activity-Based-Budgeting in Shared Service Departments and Its Perceived Benefits and Barriers under Low-IT Environment Conditions".

^{١٣} Ittner, C., Lanen, W. and Lacker, D.(2002). . The Association Between Activity-based Costing and Manufacturing Performance, Journal of Accounting Research, Vol.40 , No. 3,

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة :

إن أهم ما يميز هذه الدراسة هو تناول دور تحليل تكاليف الأنشطة "على مختلف المستويات" في تدعيم عملية اتخاذ القرارات التي تسهم في تدعيم الموقف التنافسي في بيئة الأعمال السورية، بالإضافة إلى تخفيض تكلفة المنتجات من خلال الاستفادة من تكامل نظام تكاليف الأنشطة مع تحليل سلسلة القيمة .

فروض البحث :

إرتباطاً بالمشكلة و أهداف البحث يمكن صياغة الفروض التالية :

١ - إن تحليل التكاليف على أساس نظم التكاليف التقليديّة، في البيئة التصنيعية التنافسية الحديثة لا يساعد في اتخاذ القرارات و تدعيم القدرة التنافسية.

٢ - إن تحليل التكاليف على أساس نظام تكاليف الأنشطة (ABC) يوفر قاعدة بيانات واسعة تساعد في اتخاذ قرارات ملائمة في بيئة الأعمال الحديثة .

٣ - إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة يدعم إستراتيجية تحسين القدرة التنافسية . و يتفرع عن هذه الفرضية الفرضيات التالية :

١/٣ إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة يساهم في تخفيض التكاليف .

٢/٣ إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة يساهم في تحسين جودة الأداء .

٣/٣ إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة يساهم في زيادة الأرباح .

١٤ Khasharmeh, Hussien,(2002)"Activity-Based Costing in Jordanian Manufacturing Companies". Dirasat, Administrative-Science, Vol 29, No. 1,

منهجية البحث:

تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي و يتجسد ذلك من خلال دراسة المصادر و المراجع العلمية العربية و الأجنبية في مجالي محاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية و البحث في المواقع الإلكترونية المفيدة وذلك للمساعدة في بناء الفكرة النظرية الأولية للمشكلة موضوع الدراسة . و تدعيماً للجانب النظري للبحث تمّ الاعتماد على دراسة ميدانية (استبيان) تغطي مشكلة البحث و تركز على الفروض ، من خلال عرض البيانات و تحليلها و اختبار فرضيات الدراسة بالاستعانة بالأساليب الإحصائية المناسبة "البرنامج الإحصائي (SPSS) " . و التوصل إلى بلورة النتائج وفهمها فهماً واضحاً يساعد الباحثة في تقديم التوصيات المناسبة التي تسهم في حل مشكلة الدراسة بصورة ناجحة في المستقبل .

مجتمع الدراسة و عينتها :

أ- مجتمع الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من العاملين في الإدارة و المحاسبة في الشركات الصناعية الخاصة العاملة في محافظة دمشق في الجمهورية العربية السورية .

ب- عينة الدراسة :

تم اختيار عينة عشوائية من موظفي الشركات الصناعية موضوع الدراسة ليتم إجراء الدراسة و التحليل عليها للمساعدة في الحكم على مجتمع الدراسة ، و قد تم توزيع الاستبيان لكل من (المدير التنفيذي - مدير الجودة - مراقبي الجودة - مدير الإنتاج - المدير المالي و محاسبي التكاليف لكل شركة) من الشركات الصناعية المدروسة بشكل مباشر من قبل الباحثة و بمساعدة بعض الموظفين في هذه الشركات و كان إجمالي عدد الاستبيانات الموزعة (٩٠) استبيان .

طرق جمع و تحليل البيانات :

أ- طرق جمع البيانات :

تم جمع البيانات اللازمة و المتعلقة بمشكلة الدراسة من مصادرها الأولية و الثانوية كالآتي :

- البيانات الثانوية:

اعتمدت الدراسة في جمع البيانات الثانوية اللازمة على الكتب و الدوريات و الرسائل الجامعية و الهوث التي تناولت الموضوع بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

- البيانات الأولية:

اعتمدت الباحثة في جمع البيانات الأولية على استبيان أعد خصيصاً لهذا الغرض ، حيث يتكون الاستبيان من خمسة محاور رئيسية كل محور يتضمن مجموعة من الفقرات و قد قسمت قائمة الاستبيان إلى قسمين على الشكل التالي:

القسم الأول: خطاب موجه من الباحثة إلى أفراد عينة الدراسة توضح فيه أهداف الدراسة و نطاقها، إضافة إلى بيانات تتعلق بمعلومات عامة عن الشركات عينة البحث ، وكذلك معلومات خاصة تتعلق بأفراد العينة .

القسم الثاني: يتضمن محاور الاستبيان لقياس متغيرات الدراسة .

ب- أسلوب تحليل البيانات:

اعتمدت الدراسة على أسلوب التحليل الوصفي المقارن باستخدام الجداول الإحصائية و البرنامج الإحصائي SPSS للقيام بعملية التحليل و استخلاص النتائج ، و يتضمن هذا الأسلوب التالي :

١- اختبار الثبات و الصدق الداخلي لأداة البحث من خلال معامل ألفا كرونباخ للحكم على مدى مصداقية قائمة الاستبيان و ما تتضمنه من محتويات ، لأغراض الحكم على مدى تجانس البنود المستخدمة في قياس المتغيرات .

٢- حساب التكرارات و النسب المئوية للإجابات التي تم الحصول عليها من مفردات عينة الدراسة.

٣- اختبار (T) one sample T test للفرضيات العدمية للحكم على مدى إمكانية قبول أو رفض فروض البحث وذلك بمقارنة (T) المحسوبة مع مستوى المعنوية (٠.٠٥) ، مع مراعاة أن عدد مفردات العينة يبلغ (٧٨) مفردة .

٤- اختبار الارتباط (Correlations) بيرسون Pearson لقياس درجة الارتباط بين متغيرات الدراسة مع بعضها البعض و التأثيرات المتبادلة بينها .

الفصل الأول

قصور أنظمة التكاليف التقليدية في دعم الموقف التنافسي في ظل البيئة الحديثة

المبحث الأول: سمات البيئة الصناعية التقليدية و أثرها على نظام التكلفة.

المبحث الثاني: سمات البيئة التصنيعية المرنة الحديثة و أثرها على نظام التكلفة.

المبحث الثالث: قصور أنظمة التكاليف التقليدية في ظل البيئة الحديثة.

مقدمة :

ظهرت محاسبة التكاليف كأحد الفروع المحاسبية لخدمة إدارة المنشآت ، فنظام التكاليف لا يعتبر هدفاً في حد ذاته و لكنه وسيلة لتحقيق أهداف الإدارة العلمية في مجالات التخطيط و التنفيذ و الرقابة . و تعمل محاسبة التكاليف على تطبيق المبادئ و الأسس المحاسبية في تسجيل و تحليل عناصر التكاليف بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة و الاستفادة من هذه البيانات في تحسين مستوى كفاءة التشغيل في المنشأة^{١٥}.

وقد تطورت محاسبة التكاليف خلال القرن العشرين تطوراً كبيراً حيث انتقل الاهتمام من قياس التكلفة فقط إلى توفير المعلومات المفيدة للأغراض الإدارية المختلفة .

إن التطورات في قياس التكلفة لأغراض تحديد تكلفة وحدة المنتج قد نشأت على أساس تاريخي، بمعنى معرفة تكلفة وحدة المنتج الفعلية بعد إتمام إنتاجها ، إلى أن انتشرت حركة الإدارة العلمية و التي ترتب عليها إمكانية تحليل العمليات الصناعية إلى تفاصيلها الدقيقة ، و أمكن وضع معايير للزمن اللازم لإنتاج المنتج و ما يلزم أيضاً لذلك من مواد ، و قد استخدمت هذه المعايير كأساس لاحتساب الأجور و كأساس لتحفيز العاملين على خفض التكاليف . وقد بدأت في ذلك الوقت أيضاً ممارسات تخصيص المصاريف الصناعية غير المباشرة على المنتجات^{١٦}.

لقد استمدت محاسبة التكاليف خصائصها و متغيراتها من سمات البيئة الداخلية للمنشآت الصناعية ، و عكست على الدوام التطورات الاقتصادية و التكنولوجية و التنظيمية لبيئة الأعمال مما أدى إلى تطور وظائفها و أهدافها و إنتاجها البيانات و المعلومات التي ساهمت في عملية التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات .

^{١٥} عدس ، نائل و الخلف ، نضال - محاسبة التكاليف مدخل حديث - جبهة - عمان (الأردن) - ٢٠٠٦ - ص ١٥ .
^{١٦} مرعي ، عبد الحي و مرعي ، عطية عبد الحي - أساسيات محاسبة التكاليف - المكتب الجامعي الحديث - الإسكندرية - ٢٠٠٦ - ص ٩ .

و لكن الانتقال إلى بيئة الأعمال الحديثة و التي هي بيئة تنافسية و صناعية متطورة و تبلور استراتيجيات جديدة تتمثل في تحسين جودة الأداء و المنتجات و تخفيض التكاليف لتدعيم الموقف التنافسي جعل محاسبة التكاليف التي لعبت دوراً مهماً في البيئة التقليدية من ناحية التخطيط و الرقابة و تقييم الأداء و اتخاذ القرارات لا تفي بالغرض في بيئة الأعمال الحديثة التي نشأ على أرضيتها عدد من المداخل و النظم الإدارية و التكاليفية و من أبرزها نظام التكاليف على أساس الأنشطة الذي عمق الوظيفة التحليلية و الرقابية لمحاسبة التكاليف ووفر قاعدة بيانات واسعة مفيدة يساهم تحليلها في رفع كفاءة اتخاذ القرارات و تدعيم الموقف التنافسي.

المبحث الأول

سمات البيئة الصناعية التقليدية و أثرها على نظام التكلفة

إن البيئة الاقتصادية و منها البيئة الصناعية تشكل نظاماً مفتوحاً يؤثر و يتأثر بمتغيرات البيئة الأكبر المحيطة به ضمن النظام الكلي ، لذلك كان لابد من التطرق إلى سمات البيئة الصناعية التقليدية و التعرف إلى أهم ما يميز هذه البيئة .

١ - سمات البيئة الصناعية التقليدية :

١.١ أساليب التصنيع التقليدية :

تميزت أساليب التصنيع التقليدية بوجود مزيج من العمل البشري و الآلات بنسب متفاوتة إلا أن العنصر البشري كان هو الغالب و ربما هو الأهم بصفة عامة في معظم الصناعات ، حيث اعتمدت تكنولوجية العملية الإنتاجية التقليدية و بشكل أسـي على خدمات عنصر العمل البشري، الذي تشكل خدماته أهمية نسبية متميزة داخل العملية الإنتاجية^{١٧} .

و لذلك كانت معظم تكاليف التشكيل ترتبط إلى حد كبير بالعنصر البشري و خصوصاً " العمل المباشر" ، فإذا تمت إضافة تكلفة المواد المباشرة إلى تكلفة العمالة المباشرة أصبحت معظم تكاليف التشكيل تكاليف مباشرة ، و على ذلك نستنتج بأن الخاصية الأساسية للتكاليف التي صاحبت أساليب التصنيع التقليدي ، كانت تكاليف مباشرة أساساً " بالإضافة إلى نسبة منخفضة من التكاليف غير المباشرة نظراً لانخفاض الآلية في هذا النوع من التصنيع

فالأجور في هذه البيئة استعملت كأساس لاحتساب معدل التحميل الكلي للوحدة الاقتصادية (أو معدلات التحميل للأقسام أو المراحل) من التكاليف الصناعية غير المباشرة (سواء على أساس فعلي أو تقديري) لغرض تحديد نصيب أهداف التكلفة النهائية من هذه التكاليف^{١٨} .

^{١٧} الجليلاتي ، محمد ، فخر ، نواف ، محاسبة التكاليف "٣ التكاليف المعيارية" - جامعة دمشق - ٢٠٠٦ - ص ٥٠٣ .
^{١٨} طالب ، مهدي مجيد - استعمال تقنيتي التكلفة المستهدفة و إدارة الجودة الشاملة لتحقيق الميزة التنافسية - رسالة ماجستير - جامعة بغداد (قسم المحاسبة) - ٢٠١٠ - ص ٤٤ .

١.٢ التصميم الداخلي للمصنع في ظل البيئة التقليدية :

إن تجهيزات المصنع في بيئة العمل التقليدية هي تجهيزات ذات خصائص ثابتة و غير مرنة تقوم بتصنيع منتجات ذات مواصفات هندسية و تركيبية ثابتة (غير مرنة) ^{١٩}، إذ إن الترتيب التقليدي للمصنع يقوم على وضع كل مجموعة من الآلات المتماثلة أو المتجانسة في مكان واحد (مرحلة أو قسم أو مركز إنتاجي) ، و هذا يتطلب انتقال المنتج من مكان إلى آخر (مرحلة بعد أخرى) ، و بالتالي زيادة في تكاليف المناولة و الحاجة إلى مخزون كبير من الإنتاج تحت التشغيل ، أو غير التام عند التحرك من نقطة إلى أخرى ^{٢٠}.

إن الترتيب الوظيفي لآلات المصنع في بيئة العمل التقليدية تتطلب وجود مسافة بين كل مرحلة و أخرى ، و هذا يتطلب الاحتفاظ بمخزون مناسب من الإنتاج غير التام أو النصف مصنوع لضمان استمرارية تدفق الإنتاج وفقاً لمدخل الدفع في البيئة الصناعية التقليدية ، و هذا ما يبرر تبني أنظمة التكاليف التقليدية لفلسفة الشراء و التخزين بكميات كبيرة لضمان توفير المخزون السلعي باستمرار سواء من المواد الأولية أو الإنتاج غير التام أو الإنتاج التام .

١.٣ النظام الإنتاجي في ظل البيئة التقليدية هو نظام دفع

تمتاز البيئة الصناعية التقليدية بقلّة الاستثمارات المالية في تكنولوجيا الإنتاج ، و بروز أهمية تصنيف التكاليف إلى مباشرة و غير مباشرة نظراً لارتفاع دور حجم العمل المباشر و تكاليفه ضمن هيكل التكلفة ، و قد ساعد ذلك على ظهور عدة نظريات لتحليل عناصر التكاليف على أهداف التكلفة (وحدات الإنتاج) وفقاً لأي من المدخلين الكلي أو الجزئي مثل (نظرية التكاليف الإجمالية ، نظرية التكاليف المتغيرة ، نظرية التكاليف المستغلة) و يتلاءم كل مدخل مع استعمالات معينة بما يوفره من معلومات تتناسب مع تلك الاستعمالات (الأغراض) ^{٢١}.

إن دورة حياة المنتج في ظل البيئة الصناعية التقليدية تقتصر على مرحلة الإنتاج، و بالتالي فإن التكاليف الصناعية المرتبطة بهذه المرحلة هي التي تحمل على المنتجات وفقاً لإحدى نظريات التكاليف التقليدية (الكلية – المتغيرة – المستغلة) في حين أن التكاليف التسويقية و الإدارية وفقاً

^{١٩} الجليلاتي ، محمد ، فخر ، نواف – مرجع سابق- ٢٠٠٦ – ص ٥٠٤ .

^{٢٠} فخر ، نواف ، زكي ، حسن ، محاسبة التكاليف ٢ – جامعة دمشق – ٢٠٠٥ – ص ٤٢٢ .

^{٢١} طالب ، مهدي مجيد - مرجع سابق - ٢٠١٠ - ص ٤٥ .

لتلك النظريات يتوجب إقبالها في قائمة الدخل ، ولا تتضمن تكلفة المنتجات بنوداً من التكاليف التسويقية أو الإدارية^{٢٢} .

إن آلية عمل أنشطة سلسلة القيمة في البيئة التقليدية تقوم على أساس مبدأ الدفع ابتداء من عملية التجهيز حتى تسويق المنتج للزبون ، و بالتالي حصول زيادة في المخزون بأنواعه و ارتفاع في التكاليف ، علاوة على المشاكل المرتبطة باستخدام كثافة عالية من رأس المال العامل و المادي في تصنيع المنتجات بأحجام كبيرة^{٢٣} .

ففي نظم المخزون التقليدية يسير كل مركز إنتاج على جداول عمل تحدد مواعيد الانتهاء من المهام التي يقوم بها ، و بعد الانتهاء منها يدفع ما قام بتشغيله إلى العملية التالية و ذلك بغض النظر عما إذا كانت العملية التالية تحتاج هذه العناصر أم لا و قد تكون العملية التالية مشغولة بأداء عمل آخر أو في انتظار وصول مواد مختلفة تماماً عن المواد التي وصلت ، و النتيجة هي تخزين هذه المواد^{٢٤} و هذا ما يسمى بالتدفق الطبيعي للتكاليف و العمليات و هو التدفق المطبق في نظم الإنتاج التقليدية ، و الذي تتضح ملامحه تماماً في نظام مثل نظام تكاليف المراحل التقليدي حيث نمطية الوحدات المنتجة و مبدأ الاستمرار و خاصية الاتصال الفني و التابع التقني للعمليات ، حيث أن عملية الدفع تتم من مرحلة صناعية لأخرى حتى بغض النظر عن احتياجات المرحلة الصناعية التالية من تلك الوحدات التامة و المحولة الأمر الذي قد يترتب عليه تراكم في بعض الفترات في كافة أنواع المخزون من المواد الخام و من الإنتاج تحت التشغيل في كافة المراحل الصناعية و من الإنتاج التام و بذلك يمكن تصور مدخل الدفع وفقاً للتدفق الطبيعي على النحو الموضح بالشكل التالي^{٢٥}:

الشكل رقم ١ : مدخل الدفع وفقاً للتدفق الطبيعي

الشراء من الموردين	مخزن المواد الخام	المرحلة الصناعية الأولى	المرحلة الصناعية الثانية	المرحلة الصناعية الثالثة	مخزن الإنتاج التام	تسليم العملاء عند الطلب
←	←	←	←	←	←	←

^{٢٢} نصر علي ، هاني علي - مرجع سابق - ٢٠١١ - ص ١٨ .

^{٢٣} طالب ، مهدي مجيد - مرجع سابق - ٢٠١٠ - ص ٣٧ .

^{٢٤} الفضل ، مؤيد محمد و نور ، عبد الناصر إبراهيم - المحاسبة الإدارية - دار المسيرة للنشر و التوزيع - عمان (الأردن) - ٢٠٠٢ - ص ١٩ .

^{٢٥} عبد اللطيف ، ناصر نور الدين - المحاسبة الإدارية و تكنولوجيا المعلومات - الدار الجامعية - مصر - ٢٠٠٤ - ص ٢٥٧ - ٢٥٨ .

١.٤ مساهمة بيئة العمل التقليدية في اتخاذ القرارات :

إن الوظائف الرئيسية لنظم التكاليف و المحاسبة الإدارية في البيئة الصناعية التقليدية تتمثل في أربع وظائف رئيسية و هي :

- ١ - تقويم المخزون لأغراض إعداد القوائم المالية .
- ٢ - الرقابة التشغيلية عن طريق الاستفادة من بيانات التغذية العكسية .
- ٣ - قياس تكلفة المنتجات كل على حدة .
- ٤ - توفير البيانات اللازمة لأغراض التخطيط و قياس و تقويم الأداء و اتخاذ القرارات .

تأسست نظم التكاليف التقليدية و المحاسبة الإدارية على مفهوم نظم الإنتاج التقليدية و التي تقوم على أساس الإنتاج بحجم كبير لمنتجات نمطية ذات مواصفات فنية محددة و مستقرة ، و في ضوء تكنولوجيا مستقرة ، لذلك فإن مشكلة نظم التكاليف التقليدية تتمثل في أنها مصممة أساساً لخدمة الوظيفة الأولى فقط (تقويم المخزون) ^{٢٦} .

وإذا تم اتخاذ القرارات فإنها تكون بناء على معلومات تكاليفية تم قياسها بمقياس أحادي صمم على أساس من الحجم (ساعات العمل المباشر) في ظل المدخل التقليدي لمحاسبة التكاليف .

و بالتالي فإن هذه البيئة لا تستطيع توفير المعلومات الملائمة للتخطيط و اتخاذ القرارات الإستراتيجية و لكنها تلبى أغراض التكلفة الداخلية في مجالات التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات التشغيلية ^{٢٧} .

١.٥ الرقابة في ظل البيئة الصناعية التقليدية :

لقد ظلت أنظمة الرقابة الإدارية التقليدية خلال معظم سنوات القرن العشرين تعمل في بيئة ثابتة و مستقرة من تكنولوجيات و أنظمة كان معدل تغييرها و دورانها لا يتلاءم مع التطورات المتلاحقة في ذلك العصر ، و بالتالي فقد كان التركيز على دور الرقابة الإدارية ينحصر في الرقابة على التكاليف ^{٢٨} .

^{٢٦} الشياح ، منال ابراهيم - أثر المحاسبة عن تكاليف جودة المنتجات في رفع كفاءة الأداء - رسالة ماجستير في المحاسبة - جامعة دمشق (كلية الاقتصاد) - دمشق (سورية) - ٢٠١٠ - ص ٤١ .

^{٢٧} طالب ، مهدي مجيد - مرجع سابق - ٢٠١٠ - ص ٤٥ .

^{٢٨} هلالى ، حسين مصطفى - الرقابة المالية الإستراتيجية بين إدارة المخاطر واقتصاديات المعرفة من منظور الأداء المتوازن - بحث منشور على الانترنت - ص ٢٢ .

تتم الرقابة على التكاليف في ظل البيئة الصناعية التقليدية باستخدام أنظمة التكاليف المعيارية و الموازنات التخطيطية المرنة و تحديد انحرافات عناصر التكلفة الأساسية ، فأسلوب الرقابة في ظل هذه البيئة هو أسلوب الرقابة اللاحقة أو التغذية العكسية (رقابة موجهة للماضي) و أنه في أحسن الأحوال و هذا أمر نادر أن تتم الرقابة أثناء التنفيذ أو الرقابة المتزامنة مع التنفيذ .

إن مدخل الرقابة على التالف في ظل البيئة الصناعية التقليدية يقلل نسبة معينة من المسموحات يعتبرها طبيعية ، ترضى بها الإدارة في المدى الطويل و القصير ، حيث تعد تكلفة المسموحات الطبيعية جزء من تكلفة المنتج و تحمل على تكلفة الإنتاج السليم ، أما التالف غير الطبيعي فينظر إليه بأنه تالف غير متوقع في ظروف الإنتاج الكفاء و تعد تكلفة المسموحات غير الطبيعية خسارة تقفل ضمن قائمة الدخل و لا تحمل بالتالي على تكلفة الإنتاج .

١٦ بيئة التصنيع التقليدية بيئة مغلقة :

كانت الشركات تسعى نحو الانغلاق ، أي نحو إنتاج كل شيء ضمن أقسام الشركة بما في ذلك توزيع المنتج وتسويقه و كانت الاحتكارات الضخمة تنتج أعداد هائلة من المنتجات ذات نمط موحد ، وكان توزيع هذه المنتجات الموحدة يتم عبر شركات توزيع ضخمة وقوية ، أو عبر أقسام التوزيع في الشركات الاحتكارية نفسها^{٢٩} .

و بالتالي تعتبر بيئة التصنيع التقليدية بيئة مستقرة تساعد على تطبيق معايير و أدوات و أساليب محاسبية و إدارية تستجيب لظروف و متطلبات الوحدات الاقتصادية التي كانت تعمل في تلك البيئة من خلال توفير المعلومات (المقاييس) المالية لاستخدامها في أغراضها الداخلية كالتخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات ، كما تميزت البيئة الصناعية التقليدية بمحدودية الأسواق و تباعدها و قلة وسائل الاتصال و تبادل المعلومات فضلاً عن نمطية الإنتاج ، و بساطة ثقافات الزبائن ، مما انعكس أثر ذلك على قلة المنافسة .

و كما يذكر كابلان أن نظم التكاليف التقليدية في ظل بيئة التصنيع التقليدية غير ملائمة للمنافسة، إذ أن هذه النظم مصممة أساساً لتقييم المخزون السلعي ، لأغراض إعداد القوائم المالية ، و للأغراض الضريبية ، و لا تمد المدراء بالمعلومات الدقيقة التي يحتاجون إليها في الوقت المناسب لقياس تكلفة المنتج^{٣٠} ، فعلى الرغم من أن أنظمة التصنيع التقليدية تعمل على

^{٢٩} هلالى ، حسين مصطفى - مرجع سابق - ص ٩ .
^{٣٠} Kaplan , Robert S, " one cost system isn't enough" , Harvard business Review, January - February ,1988, p61.

أساس الإنتاج بحجم كبير ، إلا أنها فشلت في مواجهة احتياجات الزبائن المتغيرة في المدى القصير^{٣١}.

و بالتالي يمكن تلخيص أهم الخصائص التي تميزت بها البيئة الصناعية التقليدية بما يلي :

- ١ - انعدام أو ضعف المنافسة مع اتسامها بالطابع المحلي أو الإقليمي ، حيث يوجد احتكار في شراء أو تصنيع بعض السلع ، أو منافسة من قبل منشآت أو شركات أو كيانات محدودة تمتلك ظروف إنتاجية و إمكانيات ممتثلة .
- ٢ - هناك حماية جمركية للمنتجات الوطنية من خلال وسائل و إجراءات مثل : منع الاستيراد ، و فرض الرسوم الجمركية العالية .
- ٣ - تبني فلسفة الإنتاج الدفعي push system ، و العمل على استغلال الإمكانيات و الطاقات المتاحة دون ربط ذلك بحاجة السوق .
- ٤ - إتباع نظام ترتيب داخلي للمصنع يسمح بوجود مراكز و أقسام إنتاجية متسلسلة ، و بالتالي أنظمة تحريك و مناولة للمستلزمات و الإنتاج غير التام ، وتخزينها ، والانتظار و الفحص و الرقابة عند نقاط محددة .
- ٥ - تبني فلسفة الشراء بكميات كبيرة ، و الإنتاج و التخزين بحجوم كبيرة ، بما يضمن استقرار عملية الإنتاج و التسويق بصورة مستمرة .
- ٦ - السماح بنسب محددة من الأخطاء و العيوب و التلف ، و أيضاً إعادة التشغيل و مصاريف الإصلاح ، بما تقتضيه طبيعة مزاولة العمليات الإنتاجية .
- ٧ - استخدام عمالة مكثفة و متخصصة في تشغيل الآلات و المكائن و المعدات ، مع أهمية الحفاظ على ثبات أو استقرار خصائص الفن الإنتاجي السائد و المنتجات المصنعة حتى لا تتقادم فنياً أو اقتصادياً .
- ٨ - تركيز عمليات الرقابة على استخدام الموارد الاقتصادية و عناصر التكاليف من خلال أنظمة التكاليف المعيارية و الموازنات التخطيطية المرنة ، مع إهمال مسألة الرقابة الشاملة على الأداء و تحقيق الجودة الشاملة^{٣٢} .

٢ - خصائص نظام التكاليف التقليدي :

^{٣١} Santosh Kumar Mandala, Mayank Kumar Pandeyb and M.K. Tiwaric Incorporating dynamism in traditional machine loading problem:an AI-based optimisation approach - International Journal of Production Research - 15 June 2010 – p 3535

^{٣٢} الجليلاتي ، محمد ، فخر ، نواف ، مرجع سابق – ٢٠٠٦ – ص ٤٩٨ / ٤٩٩ .

يعتبر نظام محاسبة التكاليف من النظم الأساسية و المهمة للشركات الصناعية و تتبع أهمية هذا النظام من كونه يعتبر المزود الرئيسي للمعلومات التكاليفية التي تستخدمها الإدارة في تسعير المنتجات و الرقابة على عناصر التكاليف المختلفة في الشركات الصناعية ، إضافة إلى مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المختلفة داخل الشركة ^{٣٣}.

لقد اكتسبت نظم التكاليف التقليدية خصائصها من مجموعة المتغيرات الداخلية التي شكلت بيئة الصناعة التقليدية ، وارتبطت فعاليتها في تحقيق أهدافها باستمرار تلك المتغيرات ، فالمنافسة الضعيفة ذات الطابع المحلي أو الإقليمي و استخدام تكنولوجيا صناعية وحيدة الغرض (غير مرنة) ، لتصنيع سلع ذات مواصفات محددة و تبني فلسفة الشراء و التخزين و الإنتاج بحجوم كبيرة و القبول بمسوحات التشغيل و غير ذلك انعكس على أهداف و خصائص نظام التكاليف التقليدي الذي ارتكز أساساً على تحق ق رقابة صارمة على الموارد الإنتاجية أهمها مورد العمل ^{٣٤}.

كما أن بيئة التصنيع التقليدية هي التي أكسبت المعايير التقليدية خصائصها و مستوياتها ووظائفها ، و التي تبنى على أساس العلاقة النموذجية التي تربط عناصر التكاليف (المدخلات) بوحدات الإنتاج أو الانجاز (المخرجات) في ظل مستوى الأداء الجيد ، أي الاستغلال الجيد لعوامل الإنتاج ، و ليس الاستغلال أو التشغيل الممتاز أو المثالي ، مع عدم إعطاء مسألة الجودة الأهمية التي تستحق طالما أن المنافسة محدودة و الحماية الجمركية للسلع موجودة ، و السعر يفرض على السوق ^{٣٥}.

إن النظم المحاسبية بصفة عامة و نظم التكاليف بصفة خاصة قد ارتبطت في نشأتها و تطورها بالظروف الاقتصادية ، و لذا فقد كان للتطورات و المتغيرات الحاصلة في البيئة الصناعية أثر كبير في نظم التكاليف فأثرت فيها تأثيراً هيكلياً بالغاً ، امتد نطاقه إلى مختلف الجوانب المتعلقة بتلك النظم سواء فيما يتعلق بطبيعة و ماهية المفاهيم ، أم فيما يختص بالأساليب الفنية و الطرق المتبعة في تحديد التكلفة أم فيما يختص بنوعية نظم التكاليف ذاتها ، أم فيما يتعلق بالأهمية النسبية لعناصر و مقومات تلك النظم ^{٣٦}.

^{٣٣} أبو شنب ، شادي صبحي - دراسة و تقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة - رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل - الجامعة الإسلامية (كلية التجارة) - غزة (فلسطين) - ٢٠٠٨ - ص ٢ .

^{٣٤} نصر علي ، هاني علي - مرجع سابق - ٢٠١١ - ص ١٧ .

^{٣٥} الجليلاتي ، محمد ، فخر ، نواف ، مرجع سابق - ٢٠٠٦ - ص ٥٠٥ .

^{٣٦} المسني ، فائزة محمد عبد الهادي - تطوير نظم التكاليف استجابة للأغراض الإدارية الحديثة دراسة ميدانية في الشركات الصناعية اليمنية - رسالة دكتوراة في المحاسبة - سورية (دمشق) - ٢٠٠٩ - ص ٣٤ .

لقد كان الهدف الأساسي لنظام التكاليف التقليدي هو قياس تكلفة الإنتاج ، كما تعد وظائف التخطيط و الرقابة و تقييم الأداء بمثابة الوظائف الأساسية لنظم محاسبة التكاليف التقليدية قبل أن تتسع أهدافها و تشمل المجالات الجديدة في التسعير ، اتخاذ القرارات و غيرها ، حيث يستند القياس إلى الأساس التاريخي للتكلفة^{٣٧} .

فنظام التكاليف التقليدي يقوم على أسس إثبات البيانات التي حدثت فعلا بالنسبة لجميع عناصر التكاليف و تحميلها بإحدى طرق تبويب التكاليف ، و سواء تم تحميل الإنتاج بالتكلفة الثابتة الكلية أو بنسبة منها (وفقا لنظرية الطاقة المستغلة) فإلى هذا النظام يعتبر نظام تاريخي يقدم بيانات التكلفة بعد فترة من الزمن من حدوث العملية الإنتاجية و هي الفترة اللازمة لحصر و تبويب و تحليل و توزيع التكاليف على الأقسام و المنتجات و بالتالي فإن نتائج النظام ستكون متأخرة و عديمة الجدوى فيما يخص التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات و هذه هي أهم عيوب النظام ، و ينحصر استخدامه الوحيد في إعداد بعض قوائم التكاليف التاريخية^{٣٨} .

يقوم نظام التكاليف التقليدي بإثبات تكلفة عناصر التكاليف و تبويبها ، بحسب علاقتها بالوحدات المنتجة إلى عناصر مباشرة و أخرى غير مباشرة ، و تبويبها بحسب علاقتها بحجم الإنتاج إلى عناصر متغيرة و عناصر ثابتة^{٣٩} ، و بما أن النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف قد ساد في ظروف عمل غلب عليها الطابع اليدوي في تقديم المنتجات و الخدمات فقد كانت معظم تكاليف الإنتاج هي تكاليف عمالة مباشرة ، و بالتالي كانت نسبة حجم التكاليف المتغيرة إلى حجم التكاليف الكلية - و ذلك باشمالها على تكلفة العمالة المباشرة - كبيرة نسبياً بمقارنتها مع نسبة التكاليف الثابتة ، و بالتالي كان تركيز العمل المحاسبي التكاليفي يركز على عمليات تخصيص التكاليف المتغيرة ، و نتيجة لارتباط معظم هذه التكاليف بالعمالة المباشرة فقد كان من السهل تحميلها على المنتجات و الخدمات مباشرة ، وذلك على أساس عدد ساعات العمل المباشر . أما بالنسبة للتكاليف الثابتة التي هي بمجملها عبارة عن تكاليف غير مباشرة فنتيجة لارتباطها بشكل مباشر بتسهيل أداء العمالة المباشرة ، فقد درج تحميلها على أساس عدد ساعات العمل المباشر

^{٣٧} عبد الله ، سمير محمود - أهمية استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الفندقية السورية - رسالة ماجستير في المحاسبة- جامعة دمشق (كلية الاقتصاد) - دمشق (سورية) - ٢٠١١ - ص ٣١ .

^{٣٨} الكسار ، طلال عبد الحسن حمزة و البياتي ، محمود جلال احمد - محاسبة التكاليف (قياس تخطيط و رقابة) - مكتبة المجتمع العربي - عمان (الأردن) - ٢٠١٠ - ص ١٤٣ .

^{٣٩} فخر ، نواف - زكي ، حسن ، مرجع سابق - ٢٠٠٥ - ص ٤٧١ .

أيضاً ، أي أنه في ظل المنهجية التقليدية لمحاسبة التكاليف فإن كل من التكاليف المتغيرة و الثابتة مرتبطة بشكل مباشر ، أو غير مباشر بالعمالة^{٤٠} .

مما سبق يمكن أن نستنتج إن المشكلة في ظل المنهج التقليدي لمحاسبة التكاليف لا تظهر عند تخصيص تكاليف المواد و الأجور المباشرة ، و إنما تظهر المشكلة عند تحميل التكاليف غير المباشرة التي تتضمن بنود متباينة من حيث طبيعتها (فمنها ما يتعلق بالآلات و منها بالعمالة و منها بالمواد) و متعددة من حيث مسيبتها ، و مختلفة من حيث الأهمية ، و تأثيرها على حجم النكافة. و التي لا يمكن بطبيعة الحال تتبعها بشكل دقيق و مباشر فإن الأمر يتطلب هنا محاولة إيجاد أسس عادلة لتحديد نصيب الوحدة منها ، وذلك من خلال توسيط مراكز التكاليف التي تستخدم تلك العناصر ، وتكون بالتالي وحدات التكلفة و كأنها قد استفادت (من خلال مراكز التكاليف) من عناصر التكاليف غير المباشرة^{٤١} ، بافتراض أن سلوك عناصر التكاليف غير المباشرة بالنسبة لها متشابهة ، و بالتالي تكون استفادة المنتجات من هذه العناصر متساوية^{٤٢} .

إن تقسيم المنشأة إلى مجموعة مراكز تكلفة يعد شرطاً أساسياً لخلق نظام فعال للتكاليف فيها ، و إن هذه المراكز تستخدم لأغراض القياس و الرقابة على هذه التكاليف فهي تساعد على تحليل و توزيع التكاليف غير المباشرة على أساس سليم و تساعد في تسهيل عملية الرقابة على تكاليف كل مركز^{٤٣}. و يعرف مركز التكلفة بأنه دائرة تؤدي نشاطاً معيناً متجانساً أو تؤدي خدمات من نوع معين متجانسة ، و يحتوي مركز التكلفة على مجموعة من عوامل إنتاج متماثلة ، و ينتج عن مركز التكلفة منتج متميز أو خدمة متميزة قابلة للقياس .

تقسم المنشأة الصناعية وفق النظام المحاسبي التقليدي إلى مراكز التكلفة التالية : مراكز الإنتاج، مراكز الخدمات الإنتاجية ، مراكز الخدمات التسويقية ، مراكز الخدمات الإدارية و المالية ، و مراكز العمليات الرأسمالية أيضاً (بحسب النظام المحاسبي الموحد)، حيث تعد مراكز التكاليف في النظام التقليدي للتكاليف حلقات وسيطة تساعد على ربط عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة بالوحدات المنتجة .

^{٤٠} سليطين ، حمزة محمد - دور نظام محاسبة تكاليف النشاط في قياس ربحية العميل - رسالة ماجستير في المحاسبة - جامعة تشرين (كلية الاقتصاد) - (سورية) - ٢٠١١ - ص ١٨ .

^{٤١} عبد الله ، سمير محمود - مرجع سابق - ٢٠١١ - ص ٣٢ .

^{٤٢} فخر ، نواف - زكي ، حسن ، مرجع سابق - ٢٠٠٥ - ص ٤٧١ .

^{٤٣} نوش ، إكرام أديب - نظام محاسبة التكاليف في مؤسسات القطاع العام الخدمية الواقع و آفاق التطور - رسالة ماجستير في المحاسبة - جامعة تشرين (كلية الاقتصاد) - (سورية) - ٢٠٠٠ - ص ٥٧ .

اعتمدت نظم التكاليف التقليدية طرق بسيطة في توزيع التكاليف غير المباشرة على حوامل التكلفة^{٤٤} ، فتخصيص التكلفة على وحدات الإنتاج وفقاً لنظام التكلفة التقليدي يأخذ أسلوباً ثنائي المراحل حيث تتم معالجة التكاليف الإضافية وفقاً لنظام التكاليف التقليدي على أساس مايلي:

١ - تحميل التكاليف الإضافية على مراكز التكلفة .

٢ - جميع التكاليف الإضافية المحملة على مراكز التكلفة يعاد تحميلها على المنتجات

بموجب معدل تحميل واحد لكل مركز .

إن معدل التحميل في كل مركز تكلفة يتم احتسابه على أساس معدل تحميل معين مثل ساعات تشغيل الآلات و ساعات العمل المباشر وهي أسس ترتبط بحجم الإنتاج . و يمتلكان علاقة طردية معه.

تجمع التكاليف في مركز تكلفة الأقسام أو العمليات الإنتاجية أو الخدمية و يتم توزيعها حسب نسب الاستفادة ثم تخصيصها إلى أهداف التكلفة على أساس موجه تكلفة واحد (أساس الحجم الواحد) كأن يكون ساعات العمل المباشر لاحتساب معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة لكل مركز تكلفة (قسم معين) أو للوحدة الاقتصادية (المصنع) ككل، مع عدم الاهتمام بتعدد مسببات التكلفة ، و الربط بين عناصر التكاليف غير المباشرة و النشاط الذي تسبب في إيجاد العناصر إياها ، الأمر الذي أحدث تشوهات كبيرة في قياس تكاليف المنتج . وجعلها غير دقيقة للتسعير و تحديد ربحية كل صنف .

يمكن تصنيف نظم محاسبة التكاليف على أساس إجراءات تراكم و قياس التكاليف إلى نوعين أساسيين و هما : نظام تكاليف الأوامر job order costing system فتتصف بيئة الإنتاج المناسبة له بالتنوع الشديد في المنتجات فالصفات خاصة يمكن أن تختلف من عميل إلى آخر أو من أمر إنتاجي إلى آخر ، و نظام تكاليف المراحل process costing system ، و التي تتصف بيئة الإنتاج المناسبة له بالتمطية الشديدة و التجانس بين المنتجات و وحدات الإنتاج حيث يتم الإنتاج بكميات كبيرة على مراحل إنتاجية متصلة ، و تتصف وحدات الإنتاج من المنتج المعين في هذه الصناعات بأنها متماثلة تماماً (متجانسة) ، بمعنى أن طلبات العملاء لا تؤثر على مواصفات المنتج كما هو الحال في نظام تكاليف الأوامر .^{٤٥}

^{٤٤} عبد الرحمن ، عبد العزيز -تقويم أداء شركة الحديد و الصلب في حماة في ظل استخدام نظام تكاليف الأنشطة - رسالة ماجستير في المحاسبة- جامعة دمشق (كلية الاقتصاد) - دمشق (سورية) - ٢٠٠٤ - ص ٣٥ .

^{٤٥} حسين ، أحمد حسين علي - مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية - الدار الجامعية - مصر (الإسكندرية) - ٢٠٠٨ - ص ٨٦ - ٨٧ .

إن أنظمة التكاليف الفعلية التقليدية كما ذكر سابقاً تركز على قياس التكلفة ، ولكي تتحقق عملية الرقابة التي تهدف إلى منع الإسراف و الضياع كان لابد من استعمال نظام الموازنات التخطيطية ، و نظام التكاليف المعيارية ، و إعدادا تقارير الأداء لتحديد انحرافات عناصر التكاليف و المبيعات وفقاً لمقاييس مالية و كمية^{٤٦} .

فالمقاييس التقليدية ذات طبيعة تاريخية تابعة تعبر عن الأداء في الماضي ، لارتباطها بأنظمة المحاسبة التقليدية و المصممة في ظل بيئة معينة تسع إلى قياس الأداء الناتج عن اتخاذ قرارات ماضية ، و بالتالي لا توفر تلك الأنظمة مؤشرات أداء عن الفترات المستقبلية تساعد على التنبؤ بالأداء المستقبلي ، كما أنها لا توضح الأسباب الحقيقية لانحرافات الأداء من ناحية ثانية،بالإضافة إلى تركيز الاهتمام على الرقابة اللاحقة و ليس الرقابة المانعة من ناحية ثالثة^{٤٧} .

فغالبية المنشآت تعتمد في تقييمها لأدائها في ظل بيئة الإنتاج التقليدية ، على الأساليب المذكورة سابقاً والتي تعتمد في معظمها على التحديد المسبق لمستويات الأداء المطلوبة ،^{٤٨} بغض النظر عما إذا كانت السلع المنتجة تلاقي طلباً مقبولاً في السوق أو لا ، ودون التطلع إلى إمكانية المعالجة الجذرية لل صعوبات و مصادر الخلل في الأداء من جوانبه المختلفة ، و التي تكمن في التخلص من الأنشطة غير المنتجة و تكاليف التخزين ، و التخلص نهائياً من العيوب و المسموحات غير الطبيعية^{٤٩} .

يعتبر نظام التكاليف المعيارية من أهم النظم التكاليفية التي تقدر التكلفة (معايير التكلفة التي تتصف في هذه البيئة بالثبات و السكون^{٥٠}) الذي يجب أن يكون عليه المنتج قبل الإنتاج بما يعمل على تحقيق هدف الإنتاج في ظل معايير محددة مسبقاً . بما يحقق بالتالي الهدف الرقابي باستخراج الانحرافات و تحليلها لمعرفة أسبابها و مسببها^{٥١} .

لذلك لا بد من الإشارة إلى أن معايير التكلفة في البيئة التقليدية اكتسبت خصائصها من مجموعة المتغيرات الداخلية التي شكلت بيئة العمل ، و ارتبطت فعاليتها في تحقيق أهدافها باستمرارية تلك المتغيرات . و التي انعكست على خصائص و مستويات المعايير و درجة إحكامها ، و

^{٤٦} طالب ، مهند - مرجع سابق - ٢٠١٠ - ص ٤٥ .

^{٤٧} المطري ، خالد صالح - استخدام بطاقة الأداء المتوازن بهدف تدعيم استراتيجيات الشركات اليمنية لصناعة الأدوية - أطروحة دكتوراة في المحاسبة- جامعة دمشق (كلية الاقتصاد) - دمشق (سورية) - ٢٠١٠ - ص ٥٢ .

^{٤٨} المرجع ذاته - ٢٠١٠ - ص ٣٣ .

^{٤٩} فخر ، نواف ، زكي ، حسن ، - مرجع سابق - ص ٤١٤ .

^{٥٠} Smith , 1998 , innovation and the great ABM trade - off , Management Accounting (CIMA) , JANUARY , p 25-26.

^{٥١} مخللاتي ، حسناء - دور محاسبة التكاليف المعيارية في دعم استراتيجية التحسين المستمر و تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة - رسالة ماجستير في المحاسبة- جامعة دمشق (كلية الاقتصاد) - دمشق (سورية) - ٢٠١٠ - ص ٦٠ .

أهداف النظام المعياري ، التي تركزت على تحقيق رقابة جارية على استخدام الموارد الإنتاجية بالشكل الأمثل و تخفيض التكاليف ^{٥٢} . وذلك من خلال المقارنة بين الأداء المعياري و الأداء الفعلي ، أي بين التكاليف المعيارية لحجم الإنتاج الفعلي و بين التكاليف الفعلية له ، دون إجراء أي ربط لعناصر التكاليف مع الأنشطة و العمليات و دراسة سلسلة القيمة التي يمكن أن تحققها من أجل تحديد الأنشطة و العمليات ، المرتبطة بالشراء و التخزين و الإنتاج و التسويق ، التي تضيف قيمة ، و التي لا تضيف قيمة للمنتج النهائي و للمستهلك ^{٥٣} .

إن اختلاف التكاليف الفعلية عن المعيارية يشير إلى وجود انحرافات في التكاليف ، ويتم تحليل هذه الانحرافات إلى مجموعات محددة من الانحرافات الفعلية وذلك لتسهيل عملية الرقابة على التكاليف، مع العلم بأن ليس كل الانحرافات بحاجة لاتخاذ خطوات مصححة ، طالما أن هذه الانحرافات تقع ضمن مجال مقبول و في الحدود الطبيعية ، نظراً لأن تطابق التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية يعتبر أمر صعب التحقق ^{٥٤} .

كما يبرز دور نظام التكاليف المعيارية أيضاً من خلال دورها في الموازنات التخطيطية ، و التي تعتبر أداة فعالة للرقابة و تقييم الأداء ^{٥٥} ، حيث يتم تحديد التكاليف المخططة ضمن الموازنة بافتراض وجود محرك وحيد للتكلفة يرتبط غالباً بحجم الإنتاج على الرغم من وجود عدة محركات للتكلفة . و تظهر أهمية كشف الانحرافات باستخدام الموازنات التخطيطية في مجالين، يكمن الأول في لفت انتباه الإدارة بأن الأداء الفعلي غير متوافق مع الخطة ، أما الثاني فيتجلى في إمكانية استخدام تلك الانحرافات كمدخلات في عملية إعداد الموازنات التخطيطية في المستقبل ^{٥٦} .

و بالتالي يمكن تلخيص أهم خصائص نظم التكاليف التقليدية بما يلي :

- ١ - يقوم نظام التكاليف التقليدي بتجميع التكاليف في مجتمعات تكلفة أو مراكز تكلفة و تكون التكاليف المجمعة في المركز الواحد غير متجانسة و لا تعود إلى عامل واحد .
- ٢ - يتم تحميل جميع التكاليف على غرض واحد و هو وحدة المنتج أو الخدمة .
- ٣ - تعتبر أن جميع التكاليف المتغيرة ناتجة من مسبب وحيد هو حجم الإنتاج ^{٥٧} .

^{٥٢} الجليلاتي ، محمد ، فخر ، نواف ، مرجع سابق - ٢٠٠٦ - ص ٥٠٢ .

^{٥٣} المرجع ذاته - ٢٠٠٦ - ص ٤٩٦ . ٤٩٧ .

^{٥٤} القواص ، عبد الله - إمكانية استخدام بطاقة الأهداف المتوازنة في رفع كفاءة الأداء - رسالة ماجستير في المحاسبة - جامعة دمشق (كلية الاقتصاد) - دمشق (سورية) - ٢٠١٠ - ص ٣٩ .

^{٥٥} عبد الله ، سمير محمود - مرجع سابق - ٢٠١١ - ص ٣٤ .

^{٥٦} القواص ، عبد الله - مرجع سابق - ٢٠١٠ - ص ٤١-٤٢ .

^{٥٧} .Granof , Michael H , Platt , David E, Vaysman , igor , Using Activity – based costing to manage more effectively, 2000, p9 .

- ٤ - تفترض أن المنتجات تستهلك الموارد .
- ٥ - تستخدم علاقات مبسطة في توزيع التكاليف من خلال الاعتماد على أساس واحد لتخصيص التكاليف .
- ٦ - لا تحقق رقابة فعالة على نسبة كبيرة من التكاليف غير المباشرة^{٥٨} .
- ٧ - ساد النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف في مرحلة الإنتاج ذات الحجم الكبير ، و بالتالي فقد ركزت معلومات النظام التقليدي على تقييم المخزون السلعي و حساب تكلفة البضاعة المباعة بغرض إعداد القوائم المالية^{٥٩} .
- مما سبق نلاحظ أن التخصيص التقليدي عجز في القياس الدقيق لتكلفة المنتج ، بسبب طمس العلاقة السببية بين تكلفة المنتج و بين ما استخدمه من موارد الوحدة الاقتصادية ، فالمدخل التقليدي يجمع تكاليف صناعية غير متجانسة في مركز تكلفة واحد ، و أن أسس التخصيص للتكاليف غير المباشرة يمكن أن تكون أو لا تكون محركات أو مسببات حقيقية للتكلفة ، و خاصة عندما تكون تلك الأسس متغيرات مالية ، و أن استخدام أساس تحميل واحد (محرك أو مسبب واحد) ، يؤدي إلى تغطية تكلفة المنتجات ذات الأحجام الكبيرة ، و التي لديها قدرة على المنافسة بشكل جيد أحياناً^{٦٠} ، فالنظم التقليدية تفترض أن هناك علاقة بين التكلفة و الحجم ، و أن مضاعفة حجم الإنتاج سيؤدي إلى مضاعفة تكاليف كل المدخلات المستهلكة في الإنتاج^{٦١} .
- مما يعني إتباع منهجية خاطئة في تخصيص التكاليف الإضافية ، و هذا ينعكس بصورة سلبية على دعم الإدارة في صنع قراراتها بناء على أرقام تكاليفية مشوهة ليست بالدقة و التفصيل المطلوب^{٦٢} ، و خاصة بالنسبة لاتخاذ القرارات المتعلقة بحدوث أي تغيير أو تنويع في المخرجات.

اهتمت نظم التكاليف التقليدية بتحميل المنتجات بتكاليف العملية الإنتاجية ، و اعتبرت تكاليف مرحلتها ما قبل الإنتاج و ما بعده تكاليف زمنية تتحملها المنشأة في فترة تحققها ، دون الاهتمام بهيكل التكلفة أي أن النظم إياها لم تكن تعنى بتحليل التكاليف طبقاً لدورة حياة المنتج^{٦٣} ، حيث أن دورة حياة المنتج في بيئة التصنيع التقليدية تقتصر على مرحلة الإنتاج . فعناصر التكاليف الصناعية أو الإنتاجية فقط _ كلها أو بعضها _ هي التي تدخل في مكونات تكلفة الإنتاج التام و

^{٥٨} المطري ، خالد صالح - أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة في تطوير أنظمة التكاليف - رسالة ماجستير في المحاسبة - جامعة دمشق (كلية الاقتصاد) - دمشق (سورية) - ٢٠٠٧ - ص ٧٦ .

^{٥٩} سليطين ، حمزة محمد - مرجع سابق - ٢٠١١ - ص ٢٢ .

^{٦٠} فخر ، نواف ، زكي ، حسن ، مرجع سابق - ٢٠٠٥ - ص ٤٧٦ .

^{٦١} Cooper, Robin , five steps to ABC system design , accounting , nov , 1990 , p 78

^{٦٢} التاتفي ، أحمد محمد - مرجع سابق - ٢٠٠٥ - ص ٦٠ .

^{٦٣} المسني - مرجع سابق - ٢٠٠٩ - ص ٥٣ .

غير التام ، وذلك بحسب نظرية التكاليف المتبعة (إجمالية - متغيرة - مستغلة) ، بينما تعد جميع عناصر التكاليف الأخرى البيعية و الإدارية و المالية مصاريف تقفل في نهاية الدورة المالية في قائمة الدخل ، دون إجراء تحليل علمي مفصل لهذه المجموعة^{٦٤} .

و في النهاية لا بد من التنويه إلى أن هناك مجموعة من المتغيرات و العوامل التي استجذت و أثرت في نظم التكاليف التقليدية ، و كنتيجة لهذه العوامل فقد تأثرت فعالية هذه النظم و دورها في توليد المعلومات الملائمة و اللازمة للوفاء بمتطلبات قياس و رقابة و تخطيط التكاليف في ظل البيئة الحديثة ، مما أثار الشكوك حول مدى كفاءة تطبيق هذه النظم في ظل المتغيرات و المستجدات الحديثة التي تتطلب التعرف بصورة كافية على أسباب حدوث التكلفة ، بهدف التخلص من أوجه عدم الكفاءة في التشغيل و استبعاد الأنشطة غير المضيفة للقيمة^{٦٥} .

فالمشكلة هنا ليست في صلاحية نظام التكاليف التقليدي و مدى قدرته على العمل ، و إنما تكمن في تغير البيئة التي صمم من أجلها^{٦٦} ، فنظام التكاليف المعيارية لم يفقد فعاليته في ظل بيئة الإنتاج الحديثة إلا أنه يجب عدم الاكتفاء بهذا النظام بشكله التقليدي فيجب التمسك بتطبيق هذا النظام و محاولة تطويره ليشمل جوانبه كافة من وضع المعايير إلى تحديد الانحرافات وتحليلها وذلك بما يتلاءم و بيئة التصنيع الحديثة^{٦٧} .

المبحث الثاني

سمات البيئة التصنيعية المرنة الحديثة و أثرها على نظام التكلفة

^{٦٤} فخر ، نواف - زكي ، حسن ، مرجع سابق - ٢٠٠٥ - ص ٤٧٥ .

^{٦٥} عبد الله ، سمير محمود - مرجع سابق - ٢٠١١ - ص ٤٣ .

^{٦٦} حسين ، أحمد حسين علي - نظام تكاليف الأنشطة كأساس لتسعير المنتجات - المجلة المصرية للدراسات التجارية - كلية التجارة

- جامعة المنصورة - المجلد ١٨ - العدد ١ - ١٩٩٤ ص ٧ .

^{٦٧} مخلاتي ، حسناء - مرجع سابق - ٢٠١٠ - ص ٧٥ .

خلال الفترة الماضية حدثت نقلة نوعية هائلة في الأسلوب والطريقة التي يتعامل بها الممتنون مع محاسبة التكلفة، وقد انعكست نتائج تلك النقلة العلمية الهائلة على تزايد البيئة التنافسية التي واكبت ظهور بيئة التصنيع الحديثة على سطح الحياة الإنتاجية^{٦٨}. فأصبح هناك ازدياد في استخدام الكمبيوتر (الحاسبات الآلية) في العمليات الإنتاجية في مراحل تصميم وهندسة وتصنيع المنتج، وهو ما يعرف بنظم التصنيع المتكاملة مع استخدام الحاسب الآلي، كما ظهرت نظم التصنيع المرنة والتي أمكن في ظلها تخفيض تكاليف التحول من إنتاج منتج لآخر^{٦٩}.

١ - سمات البيئة الصناعية الحديثة :

بعد منتصف القرن العشرين بدأت تغييرات جذرية في بيئة الأعمال الصناعية و الإدارية و الخدمية نتيجة التطورات المتلاحقة في مجال المعالجة الآلية في الصناعة و الإدارة ، و ظهور ما يسمى بنظم المعلومات ، مما نجم عنها تطورات متسارعة في الأنظمة الإنتاجية أدت إلى ظهور ما يسمى بنظم التصنيع المتقدمة (advanced manufacturing systems) التي تتصف بالمرونة في الإنتاج ، بحيث يمكن عن طريق إعداد و تجهيز الآلات إنتاج مجموعات مختلفة من المنتجات ، بينما تتصف نظم التصنيع التقليدية بالثبات و إنتاج منتج واحد أو مجموعة صغيرة من المنتجات المتجانسة^{٧٠}.

و بالتالي أضحت الإدارة التقليدية بعملياتها ووسائلها عاجزة عن المنافسة ، الأمر الذي يحتم استخدام أساليب إدارية تتصف في ظل هذه التغييرات الديناميكية بالحكمة و الحيوية و التطور الدائم^{٧١} ، وخاصة بعد أن أصبحت المنافسة في كثير من الصناعات عالمية و سارت خطوات الإبداع في الإنتاج و الخدمات بوتيرة سريعة جداً، مما دفع العديد من الشركات عبر الكثير من الموجهات لتحسين و تطوير برامجها لتصبح أكثر قدرة على المنافسة^{٧٢}.

لقد كان هناك العديد من الأمور التي أثرت في بيئة الإنتاج و يمكن إبرازها في النقاط التالية:

^{٦٨} الأسطل ، أحمد محمود خليل - دور بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء آليات الحوكمة - رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل - الجامعة الإسلامية (كلية التجارة) - غزة (فلسطين) - ٢٠١٠ - ص ٥١ .
^{٦٩} حمودة ، منال محمد - تطوير نظام التكاليف المعيارية لمقابلة متطلبات بيئة التصنيع الحديثة - رسالة ماجستير في المحاسبة - جامعة الملك عبد العزيز - السعودية (جدة) - ٢٠٠٨ - ص ٢ .
^{٧٠} الزطمة، حسام الدين بشير - نظام مقترح لتطوير عملية تسعير العطاءات وفقاً لنظام تكاليف الأنشطة في صناعة الإنشاءات في قطاع غزة - رسالة ماجستير في إدارة الأعمال - الجامعة الإسلامية (كلية التجارة) - غزة (فلسطين) - ٢٠٠٦ - ص ٥٩/٥٨ .
^{٧١} سليطين ، سوما علي - الإدارة الاستراتيجية و أثرها في رفع أداء منظمات الأعمال - رسالة ماجستير في إدارة الأعمال - جامعة تشرين (كلية الاقتصاد) - سورية (اللاذقية) - ٢٠٠٧ - ص ٦/٧ .
^{٧٢} الجخلب ، درويش مصطفى - دور أساليب المحاسبة الإدارية في تطوير الأداء المالي - رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل - الجامعة الإسلامية (كلية التجارة) - فلسطين (غزة) - ٢٠٠٧ - ص ١٣ .

- ١- التغيرات العالمية التي حدثت بطريقة فجائية و أحيانا سريعة لكثيرة الهائلة في المعلوماتية والاتصالات^{٧٣}، وظهور العديد من التحديات التي أصبحت تواجه الشركات المختلفة في الوقت الحالي ، و من أهمها العولمة و التي تجلت فيما يلي :
- * التحول من المنافسة المحلية إلى المنافسة العالمية التي لا تسمح إلا ببقاء الأفضل.
 - * التغيرات المتعلقة بثورة المعلومات و التي نقلت العالم من المعالجة التقليدية إلى أتمتة الإدارة في مجال اتخاذ القرار و الاتصالات و الرقابة.
 - * التأكيد على تفعيل ثورة جودة الخدمة و الإنتاج^{٧٤}.
- ٢- التطور التقني : و الذي أدى إلى تغيير في هيكل التكاليف وذلك بدخول المكننة إلى مختلف المراحل مما جعل كلفة عنصر العمل المباشر تنخفض وتتضاءل بينما تزداد التكاليف غير المباشرة التي تخص الأقسام المختلفة، و عليه لم يعد نظام التكاليف التقليدي لتحميل المنتج بعناصر التكاليف قادراً على خدمة الإدارة كمصدر للمعلومات لاتخاذ قرارات أكثر أهمية^{٧٥}.
- ٣- التغيرات الحاصلة في البيئة التشغيلية حيث يلاحظ أن التغيير في فلسفة التشغيل لعنصر العمل و درجة الأتمتة لخطوط و مراحل الإنتاج قد أحدث تغييراً في هيكل عناصر التكاليف (ارتفاع حجم التكاليف غير المباشرة مقارنة مع عنصر الأجور و المواد الأولية) مما أدى لظهور نقاط الضعف في معدلات التحميل لنظم التكاليف التقليدية و بالتالي انخفضت الدقة في حساب تكلفة المنتج .
- ٤- زيادة حدة المنافسة و ضراوتها في السوقين المحلي و العالمي مما يتطلب تخفيض التكلفة و إتباع سياسة إنتاجية مرنة تقوم على تعدد المنتجات و ذلك بسبب قصر العمر الإنتاجي للمنتج و التطوير المستمر له^{٧٦}.
- إن دخول مجال المنافسة يتطلب من الشركة التمتع بالعديد من المزايا، لعل من أهمها الأسعار الملائمة لمنتجاتها، والاختيار الدقيق لمنافذ تصريف هذه المنتجات وهذا بدوره يتطلب نظام تكاليف يؤمن دقة احتساب تكلفة المنتج بأقصى قدر من الدقة، إضافة إلى

^{٧٣} يوسف ، يومدين - إدارة الجودة الشاملة و الأداء المتميز - مجلة الباحث - كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية- جامعة قاصدي مرباح و رقلة - العدد الخامس - الجزائر - ٢٠٠٧ - ص ٢٧.

^{٧٤} عايش ، شادي عطا محمد - أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة على الأداء المؤسسي - رسالة ماجستير في إدارة الأعمال - الجامعة الإسلامية (كلية الدراسات العليا) - غزة (فلسطين) - ٢٠٠٨ - ص ٤٣/٤٢ .

^{٧٥} أبو رحمة ، محمد عبد الله محمود - مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة في بلديات قطاع غزة - رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل - الجامعة الإسلامية (كلية التجارة) - فلسطين (غزة) - ٢٠٠٨ - ص ٤٠ .

^{٧٦} بارود ، طلعت ممدوح - مدى توافر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة في المصارف الوطنية العاملة في قطاع غزة - رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل - الجامعة الإسلامية (كلية التجارة) - غزة (فلسطين) - ٢٠٠٧ - ص ٩٣ .

تأمين كامل المعلومات المتعلقة بالمنتج في الوقت المناسب^{٧٧}. وفي هذا الصدد يقول Kaplan "أن البيئة التنافسية الجديدة تتطلب معلومات أكثر دقة حول التكلفة والأداء فيما يتعلق بنشاطات وعمليات ومنتجات وخدمات وعملاء المنشأة"^{٧٨}. فالعالم في الوقت الحالي يشهد اهتماما بالغا بالتنافسية فهي لغة العصر و موضوع الساعة و هي العامل الدافع الذي يضبط خطوات الجميع و يحفزهم للعمل^{٧٩}، فقد أصبح النجاح في البيئة التنافسية الحديثة للسوق العالمية يعتمد على منتج متميز ذو جودة عالية و بتكلفة منخفضة و التميز في تلبية متطلبات العميل^{٨٠}.

١.١ نظم التصنيع المتقدمة:

إن للتطور الكبير في نظم التصنيع في العديد من المنشآت الصناعية، وذلك نتيجة دخول نظم التصنيع المتقدمة في عالم الصناعة بشكل لم يسبق له مثيل، جعل المنشآت الصناعية في أنحاء العالم في مفترق الطرق^{٨١}.

إن تلك النظم تجمع في مكوناتها آليات الرقابة المباشرة كنظم التحكم الرقمية باستخدام الحاسب الآلي، ونظم التصنيع المرنة، وأدوات العمل الآلي والإنسان الآلي، والنظم القائمة على المعرفة والمعلومات، وذلك بهدف التخطيط وصيانة الموارد والإنتاج والرقابة على الجودة في بيئة صناعية تتميز بتنامي التركيز نحو العالمية^{٨٢}.

ومن هذه النظم نظم التصنيع المتكاملة باستخدام الحاسب الآلي CIMS computer integrated manufacturing system وهي عبارة عن شبكة متكاملة و مترابطة من الحاسبات الآلية والآلات اللازمة لتنفيذ العمليات الإنتاجية . أي أن هناك ترابط كامل بين كافة

^{٧٧} جلس، سالم عبد الله - تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة ABC في الشركات الصناعية الفلسطينية - رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل - الجامعة الإسلامية (كلية التجارة) - غزة (فلسطين) - ٢٠٠٥ - ص ٤٣ .

^{٧٩} النور ، عبد الحكيم عبد الله - الأداء التنافسي لشركات صناعة الأدوية الأردنية في ظل الانفتاح الاقتصادي - أطروحة دكتوراة في الاقتصاد و التخطيط - جامعة تشرين (كلية الاقتصاد) - سورية (اللاذقية) - ٢٠٠٩ - ص ٢/١ .

^{٨٠} ياسين ، أيام ميكائيل - قياس تكلفة الجودة اعتمادا على نظم التكاليف الحديثة و أثره على عملية اتخاذ القرار في المنشآت الصناعية- رسالة دكتوراة - ٢٠١٠ - ص ٤٧ .

^{٨١} Wallach, T. Advanced Manufacturing Technologies: A Challenge for Management Accounting in Developing Countries, Paper presented at the 19th Annual Congress of the European Accounting Association (EAA), 1997, p 2-3.

^{٨٢} Chung, K., Deriving Advantages from Advanced Manufacturing Technology: An Organizing Paradigm, International Journal of Production Economics, No. 25, (1991):p 13.

العمليات الإنتاجية بالمنشأة الصناعية من خلال أجهزة الحاسب الآلي^{٨٣} و تهدف هذه النظم إلى تحقيق الآتي :

- ✓ زيادة جودة المنتج ، وهو هدف أساسي في بيئة الأعمال الحديثة و بالأخص فيما يتعلق بالصناعات ذات المنافسة العالية. وأحد الأهداف الإستراتيجية للمشروع المعاصر^{٨٤}.
- ✓ خفض زمن أداء الأنشطة التي لا تضيف قيمة Non value added activities وهي تلك الأنشطة التي تضيف تكاليف - وليس قيمة - للمنتج و من أمثلتها الوقت اللازم لتجهيز الآلات ، و الفحص ، و التخزين و بإعادة ترتيب مراكز النشاط بإدخال النظم الصناعية المرنة أصبح في الإمكان خفض الوقت اللازم لأداء مثل هذه الأنشطة .
- ✓ خفض مستويات المخزون ، فخفض مستويات المخزون ، إنما يعني توفير التكاليف المرتبطة بأنشطة المناولة و التخزين و الأعمال الإدارية و المالية المتعلقة بها (وهو ما يخالف وجهة النظر التقليدية التي ترى الاحتفاظ بمستويات عالية من المخزون لتلبية احتياجات العملاء في أي وقت و أي مكان) ، فالطلب على الإنتاج يكون فوراً just in time و ليس قبل أسابيع أو حتى أيام^{٨٥} ، وبالتالي يعتبر انخفاض مستوى المخزون من أكثر الاتجاهات وضوحاً في بيئة التصنيع الحديثة^{٨٦}.
- ✓ تغيير أسلوب تخطيط و تنظيم المصنع و أسلوب الإنتاج : و يتم ذلك من خلال اتباع أسلوب تكنولوجيا المجموعات GT و كذلك تغيير أسلوب الإنتاج حيث يتم اتباع نظام السحب PULL SYSTEM و ذلك على عكس الحال في ظل الأسلوب التقليدي للإنتاج الذي يقوم على أساس الإنتاج للتخزين^{٨٧}.
- ✓ التركيز على طلب العملاء ، فالطلب هو الشرارة التي يتم بمقتضاها بث الحياة و الحركة في ماكينات المصنع ، و بعد أن كانت عمليات الإنتاج تتم طبقاً لسياسة الإنتاج الكبير production mass أصبح الإنتاج الآن - و في ظل سياسة الإنتاج الفوري JIT يتم من خلال دفع المنتجات خلال خطوط الإنتاج طبقاً لتقديرات الطلب عليها.

^{٨٣} Polakoff, J.C., Computer Integrated Manufacturing: A New Look at Cost Justifications, Journal of Accountancy, (March 1990): 24.

^{٨٤} العطاس ، هشام محمد - مدى تأثير المدخل الشرطي في تطبيق نظم وأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بغرض ترشيد القرارات الإدارية - رسالة ماجستير في المحاسبة - جامعة الملك عبد العزيز (كلية الاقتصاد والإدارة) - السعودية - ٢٠٠٤ - ص ٦١.

^{٨٥} عطية ، أحمد صلاح - محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية - مرجع سابق - ٢٠٠٦ - ص ١٦-١٧.

^{٨٦} العطاس - مرجع سابق - ٢٠٠٤ - ص ٦٢ .

^{٨٧} عثمان ، محمد نادر - مرجع سابق - ٢٠٠٥ - ص ١٠١ .

✓ إدخال نظم الإنتاج المرنة *flexible manufacturing systems* و يقصد بها سلسلة من الآلات الأوتوماتيكية تقوم بأداء العملية الإنتاجية من بدايتها حتى نهايتها . و طبقاً لها يتم تداول الخامات خلال المراحل الإنتاجية المختلفة دون أن تلمسها يد ، و بذلك يتم حذف غالبية الأنشطة التي لا تضيف قيمة . و بناء على ذلك نجد أن نظم الإنتاج المرنة يمكن أن توفر ظروف عمل تقترب من المثالية توفر درجة عالية من الجودة ، وتعمل على تخفيض الفترة الزمنية اللازمة للإنتاج ، وتعمل على تدنية الوقت اللازم لإعداد الآلات و تطبيق نظام الإنتاج بدون مخزون.

و تضيف نظم التصنيع المرنة العديد من الخصائص على بيئة الإنتاج، و أهم تلك الخصائص :

- ١ - الاستغلال الأفضل للطاقات الإنتاجية .
- ٢ - انخفاض أزمان التجهيز للإنتاج بفضل البرمجة الالكترونية .
- ٣ - انخفاض زمن و تكلفة تغيير نوعية المنتجات باستخدام النظام الإنتاجي نفسه .
- ٤ - انخفاض حجم المخزون نتيجة انخفاض أزمان التجهيز و إعادة الطلب و انخفاض حجم الإنتاج و زمن دورة الإنتاج ككل .
- ٥ - تساؤل دور العنصر البشري و ارتفاع مستوى الجودة.

١.٢ أنواع نظم التصنيع المتقدمة:

يرى البعض^(٨٨) أن نظم التصنيع المتقدمة تنقسم إلى أربعة أنواع كما يتضح من الشكل التالي:

الشكل رقم ٢ : نظم التصنيع المتقدمة

نظم التصنيع المتقدمة (AMT)	
(١) مرحلة التصميم <i>Design</i> :	(٣) مرحلة التنفيذ <i>Execution</i> :
- التصميم باستخدام الحاسب الآلي (CAD)	- التحكم الرقمي بالحاسب الآلي (CNC)
- الهندسة باستخدام الحاسب الآلي (CAE)	- مناولة المواد آلياً (AHMS)
- تخطيط العمليات باستخدام الحاسب (CAPP)	- الإنسان الآلي Robot
- التصميم للقدرة التصنيعية والتجميع (DMA)	- المركبات الموجهة آلياً (AGVs)

^{٨٨}Dilts, D., and Grabski, S., Advanced Manufacturing Technologies: What They Can Offer Management Accountants, Management Accounting (US), (February 1990): p50.

- التصنيع المرن (FMS)	
(٤) <u>المداخل المختلفة</u> <i>Overarching</i> :	(٢) <u>مرحلة التخطيط والرقابة</u> <i>Plan.&Control</i> :
* رقابة الجودة الشاملة (TQC)	* تخطيط احتياجات المواد (MRP I)
* الإنتاج في الوقت المناسب (JIT)	* تخطيط موارد الإنتاج (MRP II)
* المصنع المركز Focused Factory	* رقابة العمليات إحصائيا (SPC)
* التصنيع المتكامل باستخدام الحاسب الآلي (CIM)	

نظم التصنيع المتقدمة

مما سبق يمكن تلخيص السمات الرئيسية لبيئة التصنيع الحديثة بما يلي:

- أنها بيئة تنافسية أسواقها كبيرة الحجم ، عالمية ، مفتوحة و شاملة . أدت إلى دخول منتجين منافسين جدد حلبة الصناعة العالمية و تقديم منتجات متنوعة ذات جودة عالية و تكاليف أقل و دورة حياة للمنتج أقصر .
- أنها بيئة سريعة التغير لجهة اقتناء التكنولوجيات المتقدمة في الإنتاج ، التي تتطلب تكاليف رأسمالية مرتفعة و تكاليف تشغيل اختلف هيكلها النسبي لجهة عمالة الإنتاج .
- أنها بيئة لا تسمح بالأخطاء أو العيوب أو التأخير أو الأعطال ، ويتحقق ذلك من خلال تطبيق و تفعيل الرقابة الشاملة على الجودة و إلغاء أو التخلص من الأنشطة غير المنتجة التي لا تضيف أية قيمة و اختصار دورة التصنيع ، و الاستجابة لطلبات العملاء بأقصر وقت ممكن .
- أنها بيئة يتزاي فيها الطلب المتنوع على السلع و الخدمات و تتزايد معه توقعات العملاء و تطلعاتهم المستقبلية لما يجب أن تكون عليه السلع و الخدمات إياها مستقبلاً ، لجهة التجديد و الابتكار مما أدى إلى قصر دورة حياة المنتج. حيث يتميز المستهلك المعاصر بالثقافة و الوعي و حرصه على شراء المنتج مرتفع الجودة بالسعر المناسب و الذي يعكس قيمة المنتج من وجهة نظره و ليس من وجهة نظر الشركة المنتجة.
- تبني فلسفة الإنتاج في الوقت المحدد و التي تتطلب شراكة مع المورد ، و إعادة ترتيب المصنع بشكل خلايا تصنيع و تخفيض المخزون وصولاً إلى الصفر.

- اتباع أسلوب التحسين المستمر ، والرقابة الشاملة على الأداء تدعيماً لإستراتيجية الجودة الشاملة و نظام الجودة الشاملة .
- انخفاض حجم العمالة بشكل كبير و شمولية معرفتها ، مما أدى إلى انخفاض تكلفة العمل اليدوي و زيادة تكلفة العمل الآلي .
- التصنيع المتكامل بالحاسوب Computer Integrated Manufacturing .

٢ - خصائص نظام التكاليف الحديث:

تعد نظم التكاليف في المنظمات مصدرًا هامًا من مصادر المعلومات، التي تعتمد عليها إدارة المنظمة عند صنعها للعديد من القرارات داخل المنظمة مثل تحديد أسعار المنتجات وتخصيص الموارد المتاحة من المنتجات المختلفة، تحديد المزيج السلعي.. الخ. لقد تطورت وظائف محاسبة التكاليف من أداة لتقويم المخزون وقياس الدخل إلى أداة لتقديم المعلومات الملائمة والمفيدة للإدارة في اتخاذ العديد من القرارات التخطيطية والرقابية^{٨٩} .

إذ أن التغيرات التي حدثت في البيئة الصناعية، وأنظمة المعلومات المالية نتيجة تطبيق الأساليب التكنولوجية الحديثة و المتطورة، يجب مواجهتها بأنظمة تكاليف جديدة و متطورة، والتي تمكن من تحقيق الميزة التنافسية وتعظيم قيمة المنتج للعميل مما يمكن الشركة الصناعية من البقاء في السوق . إضافة إلى توفير بيانات تكلفة أكثر دقة وملاءمة، وترشيد التكاليف، وتحسين مقاييس الأداء، وزيادة القدرة التنافسية والكفاءة الإنتاجية في بيئة عمل تزداد تعقيدًا و منافسة بسبب التطورات السياسية و الاقتصادية المستمرة عبر العالم.^{٩٠} إن كل ما سبق أثر بالتبعية على نظم التكاليف فلم تعد نظم التكاليف التقليدية مسايرة لتلك الثورة ، و خاصة أن التغير في هيكلية التكلفة أظهر إخفاق هذه الأنظمة في معالجة التكاليف ، و أدى إلى حدوث تشوهات جوهرية في بيانات التكلفة ، حيث أصبحت أنظمة التكاليف التقليدية لا تلبي حاجات مستخدمي القرار^{٩١} ، مما دعم

^{٨٩} قاسم ، عبد الرزاق محمد - استخدام قواعد البيانات في تصميم نظم التكاليف الهادفة لدعم عمليات صنع القرارات الإدارية - مجلة جامعة دمشق - كلية التجارة - المجلد السادس عشر - العدد الثاني - سورية (دمشق) - ٢٠٠٠ - ص ٦٨ .

^{٩٠} درغام ، ماهر موسى - مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة - مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) - كلية التجارة - المجلد الخامس عشر - العدد الثاني - فلسطين (غزة) - ٢٠٠٧ - ص ٦٨٨ .

^{٩١} أبو مغلي ، أشرف عزمي مسعود - أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية - رسالة ماجستير في المحاسبة - جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا (كلية العلوم الإدارية و المالية) - الأردن (عمان) - ٢٠٠٨ - ص ٣٢ .

بالاتجاه نحو تطوير أنظمة تكاليف تعالج التغيرات التي حدثت نتيجة استخدام التقنية والتكنولوجيا وما ترتب عليها من زيادة للتكاليف غير المباشرة بشكل كبير^{٩٢}.

ويجب ألا ينصرف الذهن إلى أن المحاسبة الإدارية التقليدية لا تعتمد على أسس علمية وعملية سليمة أو غير ذات فاعلية، ولكن التغير البيئي المستمر والسريع يتطلب ضرورة تغيير وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية لتوفير المعلومات الملائمة^{٩٣}.

تتسم نظم التكاليف الحديثة بالتالي :

- خفض الحقيقي للتكاليف للوصول إلى التكاليف التنافسية باعتماد مدخل إدارة التكلفة و الرقابة الشاملة عليها ، و التي تبدأ من مرحلة التصميم و التخطيط و تنتهي في مرحلة ما بعد البيع ، من خلال دراسة و تحليل الأنشطة ، و العمليات الداخلية و قدرات و إمكانيات المنافسين ، و احتياجات السوق .
- الرقابة الشاملة على التكلفة في مراحلها المختلفة و استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة من خلال تخطيط التكلفة قبل البدء في الإنتاج و تخفيضها قبل البدء به ، و أثناءه و بعده.
- توفير المعلومات اللازمة و الدقيقة لخدمة الأهداف و القرارات الإستراتيجية .
- التركيز على عمليات تدفق المواد الخام و المكونات بحيث يتم تتبع التكاليف على المستوى التشغيلي و تجميعها إما على مستوى الأمر أو المرحلة أو القسم الإنتاجي .
- إعادة تصنيف لتكاليف الإنتاج ، بمعنى أن التصنيف التقليدي إلى تكاليف مباشرة و أخرى غير مباشرة سيصبح قاصراً عن الوفاء بمتطلبات التقنية الحديثة لمصنع المستقبل، لذا يجب أن يتم التركيز على كل من تكاليف الخامات، و تكاليف التحويل conversion costs التي تمثل تكلفة الخدمات و الجهود المبذولة لتحويل الخامات إلى منتج نهائي (و تتمثل في مجموع تكلفتي العمل المباشر، و التكاليف الصناعية غير المباشرة).
- اهتمام النظام الحديث بتغيير طرق تخصيص التكاليف أو تعديلها لتتواءم و متطلبات البيئة الصناعية الجديدة ، فعلى سبيل المثال يجب استهلاك وسائل الإنتاج في نظم التصنيع المرنة باستخدام طريقة الإنتاج على أساس عدد ساعات تشغيل الآلات المقدرة

^{٩٢} شقفة ، خليل إبراهيم عبد الله - نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوربي - رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل - الجامعة الإسلامية (كلية التجارة) - غزة (فلسطين) - ٢٠٠٧ - ص ٢ .
^{٩٣} الجلب ، مرجع سابق- ٢٠٠٧ - ص ٢ .

و تتبعها بالنسبة لكل منتج على حدة خلال النظام .ولكن في الطريقة التقليدية يتم تحميل الإهلاك بطريقة القسط الثابت على التكاليف الإضافية ثم تحميل التكاليف الإضافية على خطوط الإنتاج باستخدام أحد معدلات التحميل كالعامل المباشر .

- تسليط الأضواء على مسببات التغير في العمليات و الوظائف ، سواء تلك التي تضيف قيمة للمنتج أو لا تضيف . ومن ضمن التكاليف التي لا تضيف قيمة للمنتج : تكاليف وقت التخزين ، و التجهيز و المناولة ، و الفحص ، و على نظام محاسبة تكاليف تحديد مسببات التغير وراء مثل تلك الوظائف التي لا تضيف أي قيمة للمنتج .
- يولي نظام محاسبة التكاليف الحديث اهتمامه نحو التقديرات مسبقة التحديد للتكاليف .
فعملية اتخاذ القرارات ستعتمد أساسا على الاستجابة السريعة التي لا يمكنها الانتظار حتى يتم تجميع بيانات تكاليف فعلية . ٩٤

تلخيصاً لما سبق فإن متغيرات البيئة الحديثة أثرت في نظم التكاليف و مقوماتها الأمر الذي يستوجب إعادة هيكلة تلك النظم ، و من ثم ضرورة تطويرها كأساس لتطوير أساليب تخطيط الربحية و الإنتاج حتى تواكب التغيرات المتلاحقة في البيئة الصناعية من ناحية ، و لمواجهة المنافسة المتزايدة من ناحية أخرى ، وقد شهد الفكر المحاسبي الحديث بعض التطورات في أنظمة التكاليف و من أمثلتها نظام تحديد التكاليف على أساس النشاط ABC activity based costing ، التكلفة المستهدفة TC target cost ، مدخل الإنتاج الفوري Just -in- Time (JIT) ، مدخل هندسة القيمة (Engineering Value) ، مدخل التكلفة المطورة (Kaizen) (Cost) ، مدخل بطاقة القياس المتوازن (Balanacscocard) ، مدخل الأداء المقارن (BenchMarking) ، سلسلة القيمة (Value Chain Analysis) ٩٥.

٣ - أثر البيئة الحديثة على نظم التكاليف .

لقد أدى التطور التقني السريع في العصر الحديث ، بالإضافة إلى تعقد العمليات الصناعية ، وزيادة حجم المشروعات ، وتعدد منتجات كل منها ، إلى تغيرات هائلة في مزيج مستلزمات الإنتاج و العوامل الإنتاجية ، وتركيبية الأنشطة اللازمة لإنتاج سلعة أو خدمة معينة ، و أصبح

^{٩٤} عطية- مرجع سابق - ٢٠٠٦ - ص ٥٩.

^{٩٥} العفيري ، فؤاد أحمد محمد - مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية - مقدم للندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية - كلية إدارة الأعمال - جامعة الملك سعود - السعودية - ٢٠١٠ - ص ١٧.

المنتج يتم إنتاجه في كثير من الأحيان عن طريق الأجهزة و الآلات التي تعمل عن طريق أجهزة التوجيه (الحاسبات) الآلية دوت أن تمسه يد بشر في أي خطوة من خطوات إنتاجه .

و لا شك أنه قد كان لذلك أثارا ملحوظة على أنظمة محاسبة التكاليف و كيفية تحقيق أهدافها و النماذج المستخدمة فيها لتحقيق الأهداف ، و كان على محاسبة التكاليف ضرورة التلاؤم مع ما استجد من تغيرات في الأنشطة الصناعية التي تخدمها بالإضافة إلى ما استجد من تقنيات تنصب على أنظمة المعلومات ذاتها ، و مما لا شك فيه أن نظام محاسبة التكاليف هو جزئية هامة جداً من أي نظام مفيد للمعلومات ^{٩٦} .

ومن المتعارف عليه محاسبياً أن هناك علاقة وطيدة بين نظم المحاسبة عن التكاليف و بين البيئة الصناعية المحيطة بتلك النظم ، و تتمثل تلك العلاقة بشكل مباشر في ضرورة أن تعكس نظم محاسبة التكاليف طبيعة العلاقات بين تلك الأنشطة الصناعية المختلفة ، و كلما نجح نظام محاسبة التكاليف في أن يعبر عن طبيعة الأحداث في البيئة الصناعية التي يعمل فيها ، كلما زادت فعاليته في خدمة الإدارة من خلال إمدادها بالمعلومات و البيانات الملائمة و السليمة التي تنعكس ايجابياً على اتخاذ القرارات الإدارية .

إن محاولة تحديد آثار و انعكاسات أنظمة التصنيع المتقدمة على أنظمة التكاليف، و السعي إلى تبيان التغيرات المناسبة في مفاهيم و أسس أنظمة التكاليف المطبقة لتتلاءم مع بيئة الأعمال الحديثة التي تعمل فيها تلك الأنظمة، كانت نتيجة لعوامل أثرت جذرياً في القطاع الصناعي . حيث زادت نسبة تكاليف التكنولوجيا إلى مجموع تكاليف الإنتاج، في الوقت الذي تناقصت فيه نسبة تكلفة العمل المباشر، مما دفع بقوة نحو البحث عن طرائق و أساليب جديدة مناسبة لربط الموارد بتكاليف المنتجات ، و تجنب تشويه أو تحريف مفهوم التكاليف المباشرة، و استبعاد تكاليف التكنولوجيا منها ^{٩٧} .

فأنظمة و مقاييس أداء المحاسبة الإدارية التقليدية لم تعد قادرة على إعطاء صورة متكاملة عن الأداء التنظيمي للمنشآت الحديثة، إضافة لعدم قدرتها على توفير مؤشرات و مقاييس أداء تمكن تلك المنشآت من قياس و تقويم أدائها الداخلي و الخارجي على المدى القصير و الطويل وفق

^{٩٦} مرعي ، عبد الحي عبد الحي و مرعي ، عطية عبد الحي - مرجع سابق - ٢٠٠٦ - ص ١٣/١٢ .
^{٩٧} درغام ، مرجع سابق - ٢٠٠٧ - ص ٦٨٦ .

احتياجاتها الإستراتيجية^{٩٨}، مما يستلزم ضرورة إعادة النظر في نظم محاسبة التكاليف التقليدية لتواكب التغير و التطور في درجة الآلية و المكننة .

ولهذا يرى الأستاذان Howell & Soucy أن "نموذج محاسبة التكاليف التقليدي الذي لا يزال يدرس في الجامعات و يستخدم في عدة شركات يعتبر على نحو خطير غير كافي لبيئة الإدارة الحديثة، فهو يشجع السلوك غير السليم و يفشل في تقديم المعلومات المناسبة التي تحتاجها الإدارة لاتخاذ قرارات رشيدة"^{٩٩} . فعلى سبيل المثال لم تعد المقاييس المالية وحدها مقياس للأداء في المنشآت، وإنما يستخدم لهذا الغرض مقاييس غير مالية مثل : نوعية المنتج، فترة الإعداد للإنتاج، عدد الوحدات التالفة، و الوقت المنتج.

ومن جانب آخر فقد أجريت دراسات عديدة عن آثار البيئة الصناعية الحديثة، وبيئة المنافسة على تصميم أنظمة المعلومات التكاليفية، و دورها في خدمة اتخاذ القرارات الإستراتيجية، حيث إن نطاق محاسبة التكاليف اتسع خارج حدود حساب التكلفة لأغراض إعداد القوائم المالية، إلى آفاق أوسع لتشمل إدارة التكلفة بجميع أبعاده . و بحيث توفر المعلومات لخدمة التكاليف المختلفة الأغراض و الاستخدامات . وهذه المعلومات لا يمكن توفيرها إلا بوجود نظام محاسبي جيد و متكامل يمكن من القيام بالتحليلات المطلوبة من قبل كل مستخدم للبيانات و القوائم المحاسبية، ثم إن وجود مثل هذا النظام المرن و الفاعل، يعني قابليته للتطور بحيث يوفر البنية التحتية التي تمكن من تطبيق أنظمة التكاليف الحديثة القائمة على ربط التكاليف بالمسببات التي أنتجتها . ويرى جاريسون و نورين، 2002 أن المعلومات تعد بمثابة الوقود الذي يحمل الإدارة على الحركة.^{١٠٠}

فمتخذ القرار يواجه في المنشآت الصناعية مشكلة الاختيار الأمثل لنظام الإنتاج وذلك لمواجهة التطورات التي تؤثر على البيئة و العملية التصنيعية . حيث يعتبر الإنتاج و التصنيع سلاحًا تنافسيًا competitive Weapon في متناول الإدارة كونه نظامًا متكاملًا لا و متفاعلاً مع النظم الأخرى.

^{٩٨} عوض ، فاطمة رشدي سويلم – تأثير الربط و التكامل بين مقياس الأداء المتوازن و نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تطوير أداء المصارف الفلسطينية – رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل – الجامعة الإسلامية (كلية التجارة) – فلسطين (غزة) – ٢٠٠٩ – ص ٢ .

^{٩٩} Howell, Robert A., Soucy, Stephen R., Cost Accounting in the New Manufacturing Environment, Management Accounting (US), Vol. 69, No. 2, (August 1987): p 42.

^{١٠٠} درغام، مرجع سابق – ٢٠٠٧ – ص ٦٨٧ .

وأن ذلك التفاعل والترابط بين أنظمة المنشأة والبيئة المحيطة يتطلب توفر نظم الاتصال وقاعدة من المعلومات تعمل على تدفق المعلومات التي تغطي جميع أجزاء المنشأة، وذلك لضمان بقاء المنشأة ومحافظةها على حصتها السوقية.^{١١}

^{١١} البشتاوي ، سليمان حسين ، المطارنة ، غسان فلاح - نظام تكاليف الإنتاج الأني في المنشآت الصناعية الأردنية و دوره في اتخاذ القرارات الإستراتيجية - جامعة آل البيت (كلية العلوم الإدارية و المالية) - الأردن - ٢٠٠٥ - ص ٥ .

المبحث الثالث

قصور أنظمة التكاليف التقليدية في ظل البيئة الحديثة

من خلال ما تم تناوله في المباحث السابقة تبين لنا أن بيئة الأعمال في الوقت الحالي أصبحت معقدة بسبب التغير السريع في المتطلبات والموارد، وهذا يفرض على الشركات الاستجابة السريعة والتوجه لتطوير تقنياتها وإستراتيجيتها لتكون قادرة على مواجهة تلك التغيرات في البيئة بأبعادها المختلفة فالموازنات التي تستخدم كأداة تخطيط ورقابة أصبحت غير فعالة ولا تتلاءم مع متطلبات المرحلة، وذلك لأنها تفصل بين صياغة الإستراتيجية المستمدة من رؤية المنظمة وتنفيذها، وعملية الفصل ناتجة عن تبني الأنظمة التقليدية^{١٠٢}.

إن الهدف الأساسي لنظام محاسبة التكاليف هو توفير المعلومات التكاليفية التي تخدم الإدارة بالأساس وتساعد في أداء وظائفها الأساسية من تخطيط ورقابة وتنظيم واتخاذ القرارات، وبالتالي فإن محاسبة التكاليف كنظام للمعلومات يقع على عاتقها توفير معلومات بما يتلاءم مع احتياجات إدارة الشركة ويساعدها على الاستغلال الأمثل لموارد الشركة وزيادة ربحيتها، وتتخلص أهداف نظام محاسبة التكاليف في النقاط التالية:

١ - قياس تكاليف الأداء

٢ - الرقابة على عناصر التكاليف

٣ - المساعدة في اتخاذ القرارات

حيث يجب أن يكون هناك ترابط في تحقيق هذه الأهداف بالإضافة إلى ضرورة أن يتلاءم نظام محاسبة التكاليف المطبق في الشركة مع طبيعة عمليات وأنشطة الشركة ومع التطورات المتلاحقة في البيئة الصناعية الحديثة، ويتمثل هذا في ضرورة تطوير أساليب ومفاهيم وإجراءات نظام محاسبة التكاليف نتيجة لما يطرأ على جوانب النشاط الذي تتم المحاسبة عنه ورقابته من تغيرات وذلك حتى تتأكد فعالية واستمرارية محاسبة التكاليف في القيام بدورها^{١٠٣}.

بناء على ما تم ذكره وما ورد في المباحث السابقة فإننا نجد أن أنظمة محاسبة التكاليف لا تتلاءم بصورتها الحالية مع التغيرات في بيئة التصنيع الحديثة ، وإن ه ذه الأنظمة بحاجة إلى تحسن و تطوير و تفعيل دورها في خدمة الإدارة و توفير المعلومات الملائمة .

^{١٠٢} أبو قمر ، محمد أحمد محمد - تقويم أداء بنك فلسطين المحدود باستخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن (رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل - الجامعة الإسلامية - كلية التجارة - فلسطين غزة - ٢٠٠٩ - ص ٦٠ .
^{١٠٣} أبو شنب ، مرجع سابق - ٢٠٠٨ - ص ٢٠/١٨ .

و تفصيلاً لما سبق يعرض هذا المبحث قراءة تحليلية ناقدة في نظم التكاليف التقليدية من منظور بيئة التصنيع الحديثة ، وتأكيد متطلبات تطوير تلك النظم استجابة للأغراض الإدارية الحديثة .

١ - قصور أنظمة التكاليف التقليدية في ظل البيئة الحديثة من حيث قياس التكلفة .

يجب على نظام التكاليف الذي تقرر إدارة الشركة اختياره أن لا يقتصر على مجرد تحديد تكلفة المنتج بل من الضروري تأمين وتحديد هذه التكلفة على أعلى درجة ممكنة من الدقة ، إضافة إلى جاهزية هذه المعلومة في أي وقت تحتاجه الإدارة مما سيمكنها من اتخاذ قرارات تتعلق بتسعير وترويج المنتج أي له علاقة مباشرة بوجودها . هذا وإن وجود أي شركة يجب أن لا يعني إضافة رقماً إلى مجموع هذه الشركات في السوق بل يجب أن تقاس عملية وجود الشركة بحجم تنافسها في سوق المنتج الذي تنتجه^{١٠٤} .

إن بيئة التصنيع التكنولوجي الحديثة أثرت في أسس قياس التكلفة لجهة تبني أسس قياس أكثر دقة و موضوعية تتلاءم و الأغراض الإدارية الحديثة و تتمثل هذه التأثيرات بالآتي :

- ١) زيادة أهمية عنصر التكاليف غير المباشرة ، مما زاد من صعوبة و أهمية تحديدها ، فاستلزم الأمر تطوير و استبدال طرق احتسابها ، و استخدام أسس متعددة و مختلفة لتحميلها ، كمية و مالية ، لتحسين دقة عملية القياس .
- ٢) نظراً لتعدد المنتجات في البيئة الحديثة و تنوعها فقد أصبحت عملية القياس غير دقيقة ، الأمر الذي تطلب استخدام أساليب أخرى للمساعدة في توفير المعلومات اللازمة للقياس و التحليل المحاسبي .
- ٣) زادت الآلية في الإنتاج مما زاد من تكاليف الاستثمار في اقتناء الآلات و تكاليف التشغيل و الصيانة، لذا فقد تطلب الأمر استحداث أساليب حديثة لقياس تلك التكاليف^{١٠٥} .
- ٤) عدم ملائمة التحليل التقليدي لعناصر التكاليف القائم على فرضية السكون للخصائص البيئية الحديثة دائمة التغير^{١٠٦} .

أما من ناحية إجراءات و أساليب قياس التكاليف: فتتطلب عملية تطوير أنظمة محاسبة التكاليف المستخدمة تطوير و تحسين الإجراءات و الأساليب المستخدمة حالياً، وكذلك الاستعانة بالعديد من المداخل و الأساليب الحديثة والتي ثبتت فعاليتها في التطبيق وحققت نتائج إيجابية من حيث شمولية

^{١٠٤} الأسطل ، مرجع سابق - ٢٠١٠ - ص ٢ .

^{١٠٥} المسني ، فائزة محمد عبد الهادي - مرجع سابق - ٢٠٠٩ - ص ٣٦ .

^{١٠٦} المطري ، خالد صالح - مرجع سابق - ٢٠٠٧ - ص ٥٤ .

ودقة المعلومات، ومن هذه المداخل و الأساليب محاسبة التكلفة على أساس النشاط الذي يستخدم في توزيع التكاليف الإضافية على المنتجات، مما ينعكس إيجابياً على خاصية الدقة ويساهم بفعالية في تخفيض التكاليف، وزيادة فعالية الرقابة.

٢ - قصور أنظمة التكاليف التقليدية في ظل البيئة الحديثة من حيث الرقابة و التخطيط

تعتبر محاسبة التكاليف وسيلة لتحقيق الرقابة على عناصر التكلفة لنشاط معين، سواء أكان هذا النشاط ممثلاً في قسم أو إدارة، أو مرحلة أو طلبيه أو سلعة أو خدمة أم متعلقاً بوظيفة الإنتاج أو البيع، أو الإدارة العامة، ثم دراسة هذه العناصر وترتيبها في قوائم وتقارير وكشوف تستطيع الإدارة بواسطتها اتخاذ القرارات السليمة التي تحقق أكبر كفاية في إدارة الشركة مما يؤدي إلى تحقيق أهداف الشركة^{١٠٧}. و تعتبر محاسبة التكاليف مصدراً رئيسياً للبيانات و المعلومات عن نتائج فعاليات التنفيذ بين سنة و أخرى ، بالإضافة إلى ذلك فهي قادرة بطاقتها العلمية و العملية على تصوير اتجاهات العناصر في الفترات المستقبلية و سلوكها مع تطور طاقات الإنتاج و حاجات السوق.^{١٠٨}

و تنقسم الرقابة إلى نوعين :

- الرقابة المصححة و ذلك بمقارنة التكاليف الفعلية مع المخططة و تحديد الانحرافات و معرفة أسبابها و اتخاذ الإجراءات لعدم تكرارها .
- الرقابة المانعة و ذلك من خلال متابعة التكاليف الإنتاجية و تقليل الانحرافات لأقل حد ممكن من خلال الرقابة أثناء عملية الإنتاج^{١٠٩}.

ومن الجدير بالذكر أن تعمي التكاليف غير المباشرة على المنتجات تعد من أهم المشكلات التي كانت و ما زالت موضع العديد من الدراسات والبحوث المحاسبية ، ويرجع السبب في ذلك إلى تغير هيكل التكاليف بسبب بروز ظاهرة الأتمتة، مما جعل نظام التكاليف التقليدي غير قادر على توفير بيانات دقيقة عن تكلفة المنتج تساعد الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وخاصة في ظل المنافسة المحلية والدولية، والخطورة المترتبة عن عدم دقة المعلومات والتي قد تؤثر على

^{١٠٧} المرجع نفسه - ص ٧١ .

^{١٠٨} الزطمة - مرجع سابق - ٢٠٠٦ - ص ٢٦ .

^{١٠٩} بارود - مرجع سابق - ٢٠٠٧ - ص ٣١ .

نشاط الشركة، ومن هنا ظهرت الحاجة إلى الدراسة والبحث عن مداخل وأساليب جديدة لمعالجة التكاليف الإضافية وخاصة في ظل بيئة التصنيع الحديثة^{١١٠}.

لقد تعرض نظام التكاليف التقليدي للكثير من الانتقادات بسبب قصوره في توفير معلومات تكلفة صحيحة، وفي تحقيق الرقابة الفعالة على نسبة كبيرة من التكاليف غير المباشرة، وما يؤكد ذلك أن الأنظمة المحاسبية التقليدية التي تقوم بقياس تكلفة المنتجات أو الخدمات أصبحت عاجزة عن تطوير الأداء والاستجابة لمتطلبات المرحلة الجديدة نظراً لأن التقديرات غير دقيقة، ولأن تخصيص النفقات وتحميلها لا يتم بصورة دقيقة وموضوعية، مما لا يوفر البيانات والمعلومات اللازمة للإدارة من أجل التخطيط والرقابة والمتابعة وتطوير العمل بشكل ملائم^{١١١}.

و يمكن تلخيص أسباب قصور أنظمة التكاليف التقليدية في هذا المجال بالآتي:

- (١) اهتمام نظم التكاليف التقليدية بالرقابة على التكلفة دون الاهتمام بالرقابة على الأنشطة المسببة لها ، الأمر الذي أفقدها ملاءمتها لتحقيق أهداف الضبط المنهجي للتكاليف ، وقد أدى فشل الطرق التقليدية في تفهم الأنشطة و التكاليف التي تتسبب عنها إلى فشل هذه الأنظمة في تحقيق رقابة فعالة على نسبة كبيرة من التكاليف الإنتاجية الإضافية في المنشآت ، والى وجود الكثير من الأنشطة التي لا تضيف قيمة إلى المنتج النهائي .
- (٢) اهتمام نظم التكاليف التقليدية بتتبع التكاليف في مراكز المسؤولية دون الاهتمام برقابة الأنشطة و محركات الأداء قبل و أثناء الإنتاج و بعده .
- (٣) الرقابة التي تحققها نظم التكاليف التقليدية هي رقابة بعدية ، أي بعد أن ينتهي الأداء الفعلي ، و يحدث ما يحدث من نتائج بغض النظر عن كونها في صالح المشروع أو في غير صالحه الأمر الذي يصعب من تغير أثرها وموقع حدوثها^{١١٢} .
- (٤) إن مقاييس الأداء المالية في نظم التكاليف التقليدية باتت غير كافية للتعبير عن مستويات أو مسببات الأداء المستهدفة ، و غير ملائمة لبناء نظام محكم للرقابة و تقييم الأداء الاستراتيجي يتمشى و متطلبات بيئة التصنيع الحديثة^{١١٣} .

^{١١٠} أبو شنب ، مرجع سابق - ٢٠٠٨ - ص ٧٨/٧٧ .

^{١١١} فخر، نواف والدليمي، خليل، محاسبة التكاليف الصناعية - الدار العلمية للنشر والتوزيع، ودار الثقافة للنشر والتوزيع -الأردن عمان. ٢٠٠٢ - ص ٣٨٣ .

^{١١٢} علي ، عفراء - مدخل للتكامل بين أنظمة التكاليف لخدمة الأغراض الإدارية في المنشآت الزراعية السورية - أطروحة دكتوراة - جامعة تشرين - ٢٠١٠ - ص ٥٢ .

^{١١٣} فائزة محمد عبد الهادي المسني - مرجع سابق - ٢٠٠٩ - ص ٤٠ .

٣ - قصور أنظمة التكاليف التقليدية في ظل البيئة الحديثة من حيث تقييم الأداء :

تعد عملية تقييم الأداء المرحلة الأخيرة والمهمة من مراحل العملية الإدارية خلال الفترة محل القياس ، وهي تعبر عن الحكم والنتيجة النهائية للنشاط خلال فترة معينة ، حيث يتم قياس الأداء الفعلي للأنشطة والعمليات المختلفة التي تم القيام بها ، ثم مقارنة نتائج الأداء الفعلي بالأهداف الإستراتيجية المحددة من قبل ، وذلك للتحقق من مدى مطابقة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط والكشف عن أي انحرافات في التنفيذ ، وبعد ذلك يتم اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لعلاج هذه الانحرافات^{١١٤}.

تعتبر عملية قياس الأداء وتقييمه لأي نظام من العناصر الرئيسية في التعرف على الجوانب المختلفة له، وتتأثر مقاييس الأداء بالتطور الحاصل في أنظمة الإنتاج، فمع الاتجاه إلى الأتمتة أصبحت المقاييس المستخدمة لتقييم الأداء كالموازنات والتكاليف المعيارية لا تفي بمتطلبات إدارة التكاليف والإدارة الإستراتيجية الأمر الذي أدى إلى البحث عن مقاييس أكثر تطوراً وتقدماً لتوائم تلك المتغيرات والمتطلبات وتساعد في اتخاذ القرارات الإستراتيجية الرشيدة.^{١١٥}

تركز الأنظمة المحاسبية التقليدية على القياس المالي لأداء منشآت الأعمال مما يؤدي إلى خلق حالة فسام بين إستراتيجية المنشأة وطرق قياس الأداء، وقد ترتب على كل هذه المتغيرات ظهور انتقادات كثيرة لنظام تقييم الأداء التقليدي الذي أصبح أداة غير مناسبة لتحديد مدى سلامة الأداء^{١١٦} ومن هذه الانتقادات ما يلي :

- ١ - المقاييس المالية التقليدية تتميز بالبطء الشديد في مواجهة منظمات الأعمال المنافسة تجاه الحركة السريعة والمتقلبة لأسواق المنتجات.
- ٢ - المقاييس المالية التقليدية تعبر عن الأداء في الماضي ، وبالتالي تبعد عن تقويم الأداء المستقبلي، وبالتالي لا تعكس هذه المقاييس التوجه المستقبلي لمنظمات الأعمال.
- ٣ - استخدام مقاييس الأداء المالية التقليدية تؤدي إلى التركيز على تحقيق النتائج في الأجل القصير على حساب تحقيق النتائج في الأجل الطويل.
- ٤ - استخدام المقاييس المالية التقليدية للأداء يؤدي إلى النقص في المعلومات والتي لا يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الإستراتيجية ، أي قد تقوم مقاييس الأداء بتوفير معلومات مضللة عن مستوى الأداء والذي يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة.

^{١١٤} أبو قمر ، مرجع سابق - ٢٠٠٩ - ص ٢٢ .

^{١١٥} اليشتاوي ، المطارنة- مرجع سابق - ٢٠٠٥ - ص ٧ .

^{١١٦} عوض - مرجع سابق - ٢٠٠٩ - ص ٧٩/٧٨ .

- ٥ - استخدام المقاييس المالية التقليدية للأداء يعد نظاماً أحادي البعد وليس متعدد الأبعاد ، وذلك من خلال التركيز على بعد الأداء المالي فقط ، دون التركيز على العديد من الأبعاد الأخرى مثل العلاقات مع العملاء، والعمليات الداخلية، وعمليات التعليم والنمو.
- ٦ - عدم وضوح العلاقة بين نتائج الأداء ومسببات نتائج الأداء.
- ٧ - المقاييس المالية التقليدية تعد مقاييس ذات طبيعة تاريخية وبالتالي فإن القرارات التي تبني عليها ربما تكون غير رشيدة لأنها تعتمد على معلومات غير ملائمة^{١١٧} ، وذلك باعتبارها تركز على هدف الربح المحقق في الأجل القصير.
- ٨ - تهتم المؤشرات المالية التقليدية بالإنتاجية و تتجاهل معدل الانجاز الذي يساعد الإدارة في الوصول إلى تقييم سليم للأداء التشغيلي و معدلات الضياع في دورة حياة المنتج^{١١٨}.
- ٩ - إن المؤشرات المالية التقليدية الحالية لا ترتبط بعملية التحسين المستمر أو الابتكار و لا تهتم بمؤشرات أخرى مثل معدلات العيوب في الإنتاج و زمن دورة التشغيل^{١١٩}.
- مما سبق نستنتج أن مقاييس أداء المحاسبة التقليدية لم تعد قادرة على إعطاء صورة متكاملة عن الأداء التنظيمي للمنشآت الحديثة ، إضافة لعدم قدرتها على توفير مؤشرات و مقاييس أداء تمكن تلك المنشآت من قياس و تقييم أدائها الداخلي و الخارجي على المدى القصير و الطويل وفقاً لاحتياجاتها الإستراتيجية .
- ولأن المؤشرات المالية تعالج الأداء الماضي والحالي ، (Lagging indicators) فقد اتجهت المنشآت إلى تطوير وابتكار أنظمة ومؤشرات أداء تتجه للمستقبل (Leading indicators) وتأخذ في اعتبارها العملاء والعمليات التشغيلية والحاجة إلى الابتكار والتحسين المستمر ، بما يوفر مدخلاً أكثر توازناً وتقارير وتفسيرات أفضل لأداء المنشأة^{١٢٠}.
- وقد اقترح كل من Kaplan and Norton, 1992 منهجاً يعتمد عليه كنظام لقياس وتقييم الأداء يتضمن مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية وسمي " بطاقة قياس الأداء المتوازن (Balanced Scorecard (BSC) حيث قام الباحثون بالتركيز على ربط الرقابة التشغيلية قصيرة

^{١١٧} أبو قمر - مرجع سابق - ٢٠٠٩ - ص ٣١/٢٧.

^{١١٨} Smith , s , - automating the balance scorecard - management accounting - European- may 1997 pp 87-90

^{١١٩} رستم ، زياد محمد - دور المعلومات المحاسبية في تقييم الأداء الاستراتيجي في شركات النقل البري المساهمة بسورية - أطروحة دكتوراة - جامعة دمشق - ٢٠١٠ - ص ٥٦.

^{١٢٠} عوض - مرجع سابق - ٢٠٠٩ - ص ٧٩/٧٨.

الأجل برؤية المنظمة وإستراتيجيتها . وقد وصف البروفيسور Kaplan بأن الاعتماد على النتائج المالية في تقييم الأداء " كمن يقود سفينة وهو ينظر إلى مؤخرتها بدلاً من النظر إلى مقدمتها."^{١١١}

وبهذا تعد بطاقة قياس الأداء المتوازن منهج تفكير متوازن وأداة عمل تنفيذية تمكن المنظمة في حال تبنيها من تحقيق أهدافها الإستراتيجية ومن تقييم أدائها التشغيلي والمالي والإستراتيجي وفق إطار متكامل من المقاييس المالية وغير المالية (مقاييس الجودة (QM) - مقاييس الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) - مقاييس أداء التسليم - مقاييس البحوث والتطوير - مقاييس التكلفة) بشكل متوازن بحيث توفر معلومات شاملة عن أدائها^{١١٢}.

و بالرغم من الانتقادات السابقة للمقاييس المالية ، فإن ذلك لا ينفي كونها أدوات هامة تساعد المنظمة في الحكم على الأداء المالي ، و ما نحتاجه هنا هو طريقة لتحقيق التوازن بين المقاييس المالية و محركات الأداء المستقبلي^{١٢٢}.

وقد تناول العديد من الكتاب سمات و خصائص مقاييس الأداء الملائمة في ظل تقنيات نظم التصنيع المتقدمة كما يلي:

- ١ - أن يتم اشتقاق مقاييس الأداء من إستراتيجيات وأهداف المنشأة.
- ٢ - أن تنقل مقاييس الأداء الإستراتيجيات والأهداف خلال المستويات التنظيمية وعبر الوظائف المختلفة في المنشأة.
- ٣ - أن تشمل مقاييس الأداء على مقاييس داخلية ومقاييس خارجية ترتبط بأداء المنافسين الرئيسيين والصناعة ككل، ولا تعتمد فقط على مقياس أداء واحد مثل الربحية.
- ٤ - أن تتنوع مقاييس الأداء بين المقاييس المالية والمقاييس غير المالية (التشغيلية) حسب طبيعة العمل وحسب عقلية وتفكير من يستخدمها.
- ٥ - أن تتميز مقاييس الأداء بالشمول والوضوح وبساطة وسهولة الاستخدام، بحيث توفر معلومات تغذية عكسية ملائمة يتم حصرها وإعدادها وتقديمها للشخص المسؤول في الوقت المناسب^{١٢٣}.

وفي النهاية ترى الباحثة أن أهم الانتقادات الموجهة لنظم التكاليف التقليدية في مجال تقييم الأداء هي التالي :

^{١١١} أبو قمر - مرجع سابق - ٢٠٠٩ - ص ٢-٣ .
^{١١٢} شهيد ، رزان حسين كمال - التكامل بين أسلوب قياس الأداء المتوازن و الأدوات الحديثة لإدارة التكاليف بهدف تحسين الأداء - رسالة دكتوراة - ٢٠٠٧ - ص ٣٠ .
^{١٢٣} العطاس ، مرجع سابق - ٢٠٠٤ - ص ٨٣ .

- (١) اهتمام النظم التقليدية بتقييم الأداء في الأجل القصير و تجاهلها تقييمه في الأجل الطويل.
- (٢) اهتمام النظم التقليدية بالجوانب المالية لأداء الأنشطة و تجاهلها للجوانب غير المالية المتمثلة في الجودة و إرضاء العملاء و تحقيق متطلباتهم .
- (٣) اقتصار تقييم الأداء على قياس نتائج لاحقة عامة يتم حصرها في نهاية العام ، على الرغم من ضرورة تناوله العوامل المحدثة و المسببة أو المؤثرة في الأداء ، و التي تتسبب في حدوث التكلفة^{١٢٤} .
- (٤) لا تساعد نظم تقييم الأداء التقليدية على التنبؤ بالأداء المستقبلي ، حيث أنها تعبر عن الأداء الماضي الذي لا يتلاءم مع مستجدات البيئة المحيطة و التي تتسم بالتطور في أساليب الإنتاج و زيادة حدة المنافسة .
- (٥) فشل النظم التقليدية للتكاليف في توفير مقاييس أداء عادلة بسبب توزيع التكاليف الإضافية غير المباشرة على الأقسام بأسس حكيمية خارج نطاقات حكم الأقسام ، مما يؤدي إلى وجود مقاييس أداء غير دقيقة للحكم على أداء الأقسام و ربحية المنتجات .

٤ - قصور أنظمة التكاليف التقليدية في ظل البيئة الحديثة من حيث اتخاذ القرارات .

أصبح نظام التكاليف التقليدي يوصف بأنه العدو الأول للإنتاجية . فنظام التكاليف التقليدي و تخصيصه للتكاليف الإضافية باستعمال عدد ساعات العمل المباشر يشوه تكلفة المنتج بشكل كبير^{١٢٥} ، وبالتالي لم تعد الأساليب التكاليفية القديمة تفي بحاجة الإدارة للمعلومات بالكم و لا بال نوعية أو بالسرعة المطلوبة بغرض اتخاذ قرارات رشيدة في عالم يسوده التغيير الشديد، وتكون المعلومة من أكثر الأصول أهمية وأسرعها عرضة للفساد^(١٢٦).

لقد ترتب على الشركات في ظل العولمة الاقتصادية وزيادة حدة المنافسة زيادة الضغط على إدارة الشركات في اتجاهين وهما محاولة تحسين جودة المنتج، والسعي لتخفيض التكاليف وأدى ذلك

^{١٢٤} علي ، عفاء - مرجع سابق - ٢٠١٠ - ص ٥٣ .

^{١٢٥} Giedrius Grondskis1, Alfređa Sapkauskienė2 COST ACCOUNTING INFORMATION USE FOR PRODUCT MIX DESIGN ECONOMICS AND MANAGEMENT: 2011p49

^{١٢٦} Robert S Kaplan, David P. Norton, TRANSLATING STRATEGY INTO ACTION: The Balanced Scorecard (Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press, 1996), 2-3.

لضرورة تطوير الفكر والنظام المحاسبي لتوفير المعلومات الملائمة لمتخذي القرار في المستويات الإدارية المختلفة.^{١٢٧}

ومما لا شك فيه أن الجانب المتعلق بالتكاليف سواء أكانت الإدارية منها أم الإنتاجية تحظى بنصيب كبير من هذا الاهتمام، حيث أنها تعتبر مقاييس ملائمة لاتخاذ القرار وقياس الأداء في المنشأة، حيث توفر بيانات التكاليف لإدارة المنشأة الأسس السليمة لتحسين كفاءة الإنتاج وتوزيع الموارد المتاحة على عملياتها ذات الربحية الأعلى مما يساعد إلى الاستناد على ثوابت علمية لاتخاذ القرار والابتعاد بالتالي عن الأحكام الشخصية^{١٢٨}.

إن مشكلة الطرائق التقليدية هي تجاهل العلاقة السببية بين المدخلات والمخرجات، وبالتالي تعرضت للعديد من الانتقادات والتي من أهمها ما يلي:

- ١ - إن الطرائق التقليدية في تخصيص التكاليف غير المباشرة وقفت عاجزة عن تبرير أسباب زيادة الكثير من التكاليف غير المباشرة، بالإضافة إلى توفيرها بيانات غير دقيقة ناتجة عن اعتمادها على أسس توزيع تعتمد فقط على الحجم، مثل ساعات العمل، وساعات تشغيل الآلات، وحجم الإنتاج وهذا الأساس في التحميل لا يعتمد على وجود علاقة سببية بين تكلفة المنتجات وما تستهلكه تكلفتها من الموارد، وهذا أدى إلى تحميل المنتجات ذات حجم الإنتاج الكبير بنسبة أكبر من التكاليف غير المباشرة، بينما تحمل منتجات ذات حجم الإنتاج الصغير بنسبة أقل، وهذا لا يعبر فعلياً عما استغلته هذه المنتجات من الموارد.
- ٢ - افتقار المدراء إلى وسيلة مناسبة للتعرف على مسببات التكلفة، ومن ثم صعوبة الوقوف على خطوط الإنتاج الأكثر ربحية، بالإضافة إلى اعتمادها على الحكم الشخصي .
- ٣ - تعتمد الطرائق التقليدية على أساس واحد في إعداد معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة، وهو ساعات العمل أو ساعات تشغيل الآلات، لتوزيع التكاليف غير المباشرة رغم تعدد الأنشطة ومسببات التكلفة، وهذا يؤثر على قرارات الإدارة.
- ٤ - إن الطرائق التقليدية تركز كثيراً على توفير بيانات مالية بغرض تقويم المخزون وتحديد تكلفة المبيعات ووفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها، بينما تعجز هذه الطرائق عن تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ كثير من القرارات التشغيلية والإستراتيجية وهذا بدوره يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة ومكلفة.

^{١٢٧} أبو شنب - مرجع سابق - ٢٠٠٨ - ص ٣٣ .
^{١٢٨} أبو مغلي - مرجع سابق - ٢٠٠٨ - ص ٢٩ .

٥ - يعد نظام التكاليف التقليدي قاصراً في توفير المعلومات التكاليفية اللازمة للإدارة لتخصيص طاقتها الإنتاجية على المنتجات ، نظراً لعدم كفاية المعلومات الدقيقة عن الربحية النسبية للمنتجات.

٦ - تؤدي طرائق التخصيص التقليدية إلى عدم دقة وتشويه بيانات تكلفة المنتج نظراً لعدم وجود علاقة سببية بين تكلفة المنتج وبين ما استخدمته من الموارد بالمنشأة، بمعنى أنه لا توجد علاقة بين التكاليف الموجودة بمجمع التكلفة وبين الأساس المستخدم في تخصيص تلك التكاليف، أي عدم وجود علاقة بين السبب والأثر.^{١٢٩}

٧ - تصمم نظم التكاليف التقليدية على أساس توفير تقارير دورية عن فترات طويلة نسبياً ، و لقد ظهرت مجموعة من المستجدات الحديثة التي تتعلق أساساً بمواجهة درجات المنافسة الشديدة في السوق لتقوية و زيادة مستوى جودة المنتجات ، و أيضاً العمل على كسب رضا المستهلك ، فطول الفترة يعتبر عائقاً كبيراً أمام إدارة المنشآت التي تحتاج إلى معلومات وقتية لاتخاذ قرارات فورية ، الأمر الذي استدعى التحول السريع إلى أنظمة التكاليف on - time المدعومة للنشاط الإداري و التركيز بصفة خاصة على استخدام نظام التكلفة حسب الأنشطة^{١٣٠} .

٨ - يتجاهل نظام التكاليف التقليدي تعقيدات الأنشطة الحديثة و يعتمد على علاقات مبسطة في تخصيص التكاليف غير المباشرة ، فهو لا يظهر العلاقات الداخلية بين الأنشطة في الأقسام المختلفة ، والذي ينتج عنه غالباً استخدام الخبرة الشخصية أو الرأي الشخصي في تقدير بعض البيانات مما يؤدي إلى عدم الثقة بتلك البيانات ، و بالتالي بيانات محاسبية أقل دقة.

٩ - لا توفر المعلومات الملائمة في الوقت المناسب ، مما يؤثر سلباً على عملية التغذية العكسية التي تساعد في اتخاذ القرارات و ترشيدها^{١٣١} .

مما سبق نستنتج أن أنظمة التكاليف التقليدية اقتصرت على تحقيق أهداف محاسبية مركزة على تقويم المخزون السلعي وإعداد التقارير المالية دون الربط بين التكلفة وبين الأنشطة التي سببت نشوءها، مما جعلها غير قادرة على تقديم المعلومات التي تساعد الإدارة في عمليات اتخاذ القرارات.

^{١٢٩} شقفة - مرجع سابق - ٢٠٠٧ - ص ٤٩/٤٧ .

^{١٣٠} الزطمة - مرجع سابق - ٢٠٠٦ - ص ٥٣/٥٢ .

^{١٣١} علي ، عفراء - مرجع سابق - ٢٠١٠ - ص ٥٤ .

٥- قصور أنظمة التكاليف التقليدية في ظل البيئة الحديثة من حيث زيادة الأرباح .

إن أنظمة التكاليف التقليدية باتت قاصرة بالتعامل مع التطور السريع و المضطرب في مجال المكننة و استخدام الحاسوب مما يعتبر عائقاً أمام مواجهة المنافسة الدولية التي تتطلب من إدارة الشركة أن تتفهم تكاليفها و تتعرف على مسببات التكلفة غير المباشرة منها و التي أصبحت تشكل العبئ الأكبر بين التكاليف و العمل على تخفيضها و بالتالي زيادة ربحيتها .

و بالتالي فإن تطبيق أنظمة التكاليف التقليدية أدى إلى تشوهات جوهرية في بيانات التكلفة ، و بالتالي أدى إلى سوء توزيع في موارد المنظمة المتاحة للاستغلال ، وهكذا بدأت الكثير من الشركات تعاني من انخفاض جوهري في ربحيتها و تراجع في حصتها السوقية ، نتيجة عدم توافر المعلومات التكاليفية الدقيقة و الموضوعية^{١٣٢} .

إن مواكبة نظام محاسبة التكاليف للمستجدات و التغيرات التي تشهدها البيئة الاقتصادية العالمية أمر ضروري لتمكين هذا النظام من توفير بيانات و معلومات تُمكن الإدارة من اتخاذ القرارات الصائبة و إدارة التكلفة بفاعلية من أجل الاستمرار و البقاء في أسواق تتميز بحدة المنافسة^{١٣٣}

ورغم الانتقادات التي وجهت لنظام التكاليف التقليدي فإنه لا يعني أن هناك عيباً في الإطار النظري لهذا النظام، ولكن تعود هذه الانتقادات أساساً لتغير بيئة الإنتاج الحديثة و التطورات المتسارعة في تقنية المعلومات المستخدمة في شتى المجالات و إن النقص في نظام التكاليف التقليدي أدى إلى تحول العديد من المنشآت إلى تحديد التكاليف على أساس نظام التكاليف المبني على الأنشطة كأداة دعم لاتخاذ القرار^{١٣٤} .

لذلك كان لا بد من التوجه إلى استخدام أنظمة تكاليف جديدة تعتنى بالتكاليف غير المباشرة، و إنتاج الحجم الكبير، و التنوع في المنتجات، و هذه من شأنها أن تؤدي بدورها إلى توزيع دقيق للتكاليف غير المباشرة و اتخاذ قرارات رشيدة، و تجنب الانتقادات التي تم الإشارة إليها، و التي تركزت في قصور المعلومات التي توفرها تلك الطرق للإدارة بسبب عدم وجود أو ضعف علاقة السببية بين وحدة النشاط و ما استنفدته هذه الوحدات من موارد، و كذلك عدم دقة قياس تكلفة وحدة النشاط نتيجة عدم ارتباط التكاليف الموزعة و المخصصة بالموارد المستخدمة في النشاط.

^{١٣٢} الزطمة- مرجع سابق- ٢٠٠٦ - ص ٥٣ .

^{١٣٣} الخلف ، نضال محمد رضا ، زويلف ، إنعام محسن حسن - التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة - مجلة جامعة الملك عبد العزيز - الاقتصاد و الإدارة - المجلد الواحد و العشرون - ٢٠٠٧ - ص ١٦٦ .

^{١٣٤} Geri, Nizta., Ronen Boza. (2005). Relevance Lost: the rise and fall of activity-based costing. Human System Management, (24),p 134

الفصل الثاني

موقع نظام ال ABC في نطاق المداخل الحديثة لتدعيم إستراتيجية القدرة التنافسية

المبحث الأول: بعض المداخل و الفلسفات الحديثة.

المبحث الثاني: تكامل المداخل الحديثة و مدى استجابتها لإستراتيجية القدرة التنافسية.

المبحث الثالث : أهمية نظام ال ABC في بيئة الأعمال الحديثة .

مقدمة:

تغيرت أساليب وطرق واهتمامات الإدارة في الوقت الراهن، وذلك نتيجة للتقدم التقني الكبير الحاصل في جميع المجالات وبالذات في المجال الصناعي ، وما يسمى بالثورة المعلوماتية^{١٣٥} ، إذ أن العصر الحالي من المنافسة العالمية والتكنولوجيا المتطورة ونظم المعلومات الالكترونية تجعل الشركات تتجه نحو التميز في التصنيع وتنويع منتجاتها ، وتحسين جودة المنتجات والعمليات ، وتخفيض مستويات المخزون وتدريب القوى العاملة .

فالتطورات الأخيرة أفرزت عدة أدوات لإدارة التكلفة كان لها الأثر الكبير في زيادة تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة إذ أن السعي وراء أساليب إدارة التكلفة المستحدثة أخيراً و دراستها و اختيار أفضلها سيدعم من حصة المنشأة في السوق ، و تجنب المنشأة للعديد من المشاكل التي قد تواجهها في المستقبل .^{١٣٦}

لقد عكس نظام التكاليف التقليدي متغيرات و خصائص البيئة الصناعية التقليدية ، و البيئة التنافسية المقيدة ، و لكن الانتقال إلى البيئة التصنيعية المرنة و البيئة التنافسية المفتوحة أدى إلى ظهور عدد من الفلسفات و المداخل و النظم الإنتاجية و الإدارية و التكاليفية ، و هذه تنتج بيانات و معلومات تساعد على الإدارة الإستراتيجية للتكلفة لتحقيق ريادة التكلفة و تدعيم القرارات التنافسية .

و سنتناول في هذا الفصل عدداً من المداخل التكاليفية الحديثة و من أبرزها نظام التكاليف بحسب الأنشطة (ABC) ، لتوضيح وظائفها و علاقاتها المترابطة و المتكاملة .

^{١٣٥} Robert S Kaplan, David P. Norton, TRANSLATING STRATEGY INTO ACTION: The Balanced Scorecard (Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press, 1996,p 2-3.

^{١٣٦} خطاب ، محمد شحاتة – التكامل بين أدوات ادارة التكلفة و حوكمة الشركات إطار مقترح : دراسة نظرية و ميدانية - ورقة عمل مقدمة الى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة –الرياض - ٢٠١٠ ص٢ .

المبحث الأول

استعراض بعض المداخل و الفلسفات الحديثة

تم استحداث العديد من النظم و الفلسفات الإدارية لمواكبة النظرة العالمية لأداء التصنيع ، تتعلق هذه النظم بتخفيض المخزون و زيادة الإنتاجية و تحقيق الجودة الشاملة و سنتناول بعضاً منها :

١ تقنية الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) : JUST IN TIME

لقد استحدثت الإدارة اليابانية في فترة الثمانينات والتسعينات نظام الإنتاج في الوقت المحدد، بهدف تحسين الإنتاجية ، ورفع مستوى الجودة ، وتخفيض تكلفة الاحتفاظ بالمخزون إلى الصفر،^{١٣٧} إذ تعتبر تقنية الإنتاج في الوقت المحدد JIT بمثابة ثورة في المخزون وإدارة التكلفة وذلك من خلال الفلسفة التي تقوم عليها هذه التقنية والمتمثلة بالحصول على المواد الخام في الوقت المحدد تماماً من الموردين طبقاً للجدول الزمنية للبرامج الإنتاجية .

إن نظام الإنتاج الآني فلسفة جديدة تقدم منظوراً جديداً و مفاهيم و أساليب جديدة تساهم بكفاءة و فعالية للوصول إلى الموقع التنافسي و الحفاظ عليه بين المؤسسات الرائدة ، كما أنه يساهم في تحقيق الامتيازات التنافسية و تقليل حجم الموارد المستعملة في التصميم و التصنيع .^{١٣٨}

٢ تقنية إدارة الجودة الشاملة (TQM) TOTAL QUANTITY MANAGEMENT

يعتبر مفهوم إدارة الجودة الشاملة من المفاهيم الإدارية الحديثة التي بدأت تطبيقها العديد من الشركات لتحسين نوعية المنتجات و لمواجهة تحديات المنافسة بينها ، باعتبار أن الجودة الشاملة هي من أهم مرتكزات تنافسية الشركات حيث ظهر هذا المفهوم كمدخل يركز على الجودة التي تعتمد على مساهمة جميع أفراد المنظمة لتحقيق النجاح طويل الأمد من خلال تحقيق رضا الزبون وتحقيق المنافع لجميع أفرادها وللمجتمع.^{١٣٩}

وتقوم إدارة الجودة الشاملة على مجموعة من المبادئ الإدارية التي تركز على تحسين الجودة حيث يمكن حصر مبادئ الجودة الشاملة بستة و هي : التركيز على الزبون ، و التركيز على

^{١٣٧}B. Srinidhi, and G. K. Tayi, Just in time or just in case? An explanatory model with informational and incentive effects, journal of Manufacturing Technology Management , Vol. 15, N. 7, (2004): pp 568-569.

^{١٣٨} د. مزريق ، عاشور - الإنتاج الأنظف بين الصيانة الإنتاجية الشاملة و أنظمة التصنيع الحديثة - جامعة حسيبة بن بو علي الشلف الأكاديمية للدراسات الاجتماعية و الإنسانية - المجلد السادس - ٢٠١١ - ص ١٧/١٦ .
^{١٣٩} قنديل ، باسل فارس - أثر تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة على السياسات التنافسية في المنشآت الصناعية "دراسة تطبيقية على منشآت القطاع الصناعي في قطاع غزة"- غزة - الجامعة الإسلامية - ٢٠٠٨ - ص ٢٢ .

العملاء ، و تعزيز خبرات القوى العاملة ، و اتخاذ القرارات المرتكزة على الحقائق و التغذية الراجعة و التحسين المستمر .١٤٠

وتضيف الباحثة أنه لا بد من النظر إلى مبادئ إدارة الجودة الشاملة كمجموعة متكاملة تقوم في جوهرها على التوجه نحو الزبائن وتحقيق رغباتهم وإشباع حاجاتهم.

Target Cost (T.C)

٣ تقنية التكلفة المستهدفة

تعتبر تقنية التكاليف المستهدفة أحد الأساليب المستحدثة لرفع كفاءة عملية إتخاذ القرارات في مجال التسعير في ظل ظروف البيئة الديناميكية المعاصرة وزيادة حدة المنافسة، وما يحيط بقرارات تسعير المنتجات الجديدة من ظروف عدم التأكد والغموض في البيئة المحيطة.١٤١

وتهتم التكلفة المستهدفة بالتنسيق والتنظيم لجميع مراحل وأقسام المشروع من تخطيط وتصميم وإنتاج ورقابة، بهدف تقديم منتجات متنوعة وذات جودة عالية وتكاليف منخفضة، ولها وظائف متطورة تشبع احتياجات العملاء وتحقيق الأرباح المطلوبة ومكانة مناسبة في السوق.١٤٢.

و ترى الباحثة بأن التكلفة المستهدفة هي إحدى أهم أدوات إدارة التكاليف الحديثة التي تعمل على تحقيق القدرة التنافسية للمنشأة وتوليد الأرباح التي ترغب المنشأة بها وذلك عن طريق تخفيض تكاليف الإنتاج مع المحافظة على الجودة، ومعرفة نجاح سوق الخدمة والمنتج قبل تقديمه وذلك لتحقيق الأهداف والأغراض الإستراتيجية للمنشأة.

Value Engineering (V.E)

٤ تقنية هندسة القيمة

تركز هذه التقنية على مواصفات المواد الخام واستهلاكها بهدف الوصول إلى تصميم عدة بدائل للمنتج يحقق كافة الوظائف الضرورية من وجهة نظر العميل وبأقل تكلفة ممكنة، ويسعى لتخفيض التكلفة أثناء التخطيط والتطوير والتصميم التفصيلي للمنتجات الجديدة، فالجانب الهام

١٤٠ جرار ، القواسمي ، نياي ، تغريد - واقع ادارة الجودة الشاملة في وزارة الاقتصاد الوطني الفلسطينية في الضفة الغربية : دراسة تحليلية من وجهة نظر المديرين و المستفيدين -مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الانسانية) مجلد ٢٢ - جامعة القدس المفتوحة - ٢٠٠٨ - ص ١١٠٥ .
١٤١ العطاس ، هشام - مرجع سابق - ٢٠٠٤ - ص ٧٧ .

١٤٢ Jaana Sandstr M. and Jouko Toivanen, The problem of managing product development engineers: Can the Balanced scorecard be an answer, International Journal of production Economics, Vol.78, Issue 1, 1 July (2002):p 83.

في برامج هندسة القيمة هو أن هدفها ليس تلبية تكاليف المنتج ولكن تحقيق مستوى معين من خفض التكلفة^{١٤٣}

وقد عرفت تقنية V. E بأنها (التقويم المنظم لجميع جوانب وأنشطة البحث والتطوير وتصميم المنتجات وعمليات الإنتاج والتسويق والتوزيع وخدمة الزبائن بهدف تخفيض التكاليف مع تلبية احتياجات الزبائن)^{١٤٤}

وبالتالي فإن هندسة القيمة تتكون من أربعة أجزاء هي : هندسة التكلفة ، وهندسة الجودة ، وهندسة السعر، وهندسة الوظيفة وأي تعديل فيها أو تغيير سيصب في مجرى هندسة القيمة على اعتبار أن التغيير في الجزء يؤثر في الكل .^{١٤٥}

kaizen

٥ تقنية التحسين المستمر

يطلق على التحسين المستمر في اليابان مصطلح Kaizen وهو إحدى التقنيات الحديثة والمهمة التي تقوم على أساس إدخال التحسينات بصورة تدريجية ومنتالية على الإنتاج وتنعكس هذه التحسينات في خفض الكلف وتحسين جودة المنتج.^{١٤٦}

وبذلك يمكن تعريف التحسين المستمر بأنه تحسين تدريجي من خلال أنشطة التحسين الصغيرة بدلاً من الأنشطة الكبيرة، وتتم تلك التحسينات من خلال الابتكار أو الاستثمار الكبير في التقنيات، والتحسين هدف يقع مسؤولية تنفيذه على الإدارة العليا والإدارة التنفيذية ولجميع الأنشطة.^{١٤٧}

إن أهم ما يميز أسلوب التحسين المستمر هو خاصية الاستمرارية في التحسين ، و مهما كانت التخفيضات محدودة فإنها تعطي بمرور الوقت نتائج هامة و ايجابية ، و بمجرد أن يحقق أسلوب التحسين المستمر أهدافه فإن التكلفة الكلية للإنتاج تنخفض بما يجعل التكلفة في كل فترة أفضل من التكلفة في الفترة السابقة لها .^{١٤٨}

^{١٤٣} العفيري - ٢٠١٠ - مرجع سابق - ص ١٧-١٨ .

^{١٤٤} Charles T. Horngren, Gorge Foster, Sirkant M. Datar, (2003), cost accounting: a managerial emphasis, 11th edition, Printice-Hall international, Inc, New Jersey, U.S.A.p 417.

^{١٤٥} أحمد ، رباب عدنان شهاب - مدخل هندسة القيمة واستخداماته المحاسبية ، دراسة تحليلية لأحد منتجات معمل الألبسة الولادية في الموصل - أطروحة دكتوراه ، جامعة الموصل - العراق - ٢٠٠٩ - ص ٢٥ .

^{١٤٦} الجنابي ، معاد خلف ابراهيم - تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وترابطها في خدمة منظمات الأعمال - كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة الموصل - ص ١٤ .

^{١٤٧} Ronald W. Hilton, (1999), Managerial accounting, 4th edition, Irwin, McGraw-Hill, Inc.P220.

^{١٤٨} علي ، هاني علي نصر - ٢٠١١ - مرجع سابق - ص ٨٣ .

المبحث الثاني

تكامل المداخل الحديثة و مدى استجابتها لإستراتيجية القدرة التنافسية

١- علاقات التكامل بين المداخل و الفلسفات الحديثة :

أ. وجود علاقة تكامل وترابط بين تقنيتي JIT و TQM إذ أن أحد المقومات الأساسية الواجب توافرها لتطبيق تقنية JIT هو إدارة الجودة الشاملة TQM. و بالتالي تعتبر تقنية TQM أمراً جوهرياً في تقنية JIT. ١٤٩

وبذلك نجد إن تقنيتي JIT و TQM تتكاملان من حيث آلية التنفيذ، كما أنها تتربط في تحقيق الأهداف ، كهدف تخفيض التكاليف من خلال إلغاء المخزون وتخفيض تكاليفه وكذلك في أهداف تحقيق جودة المنتج من خلال TQM في كافة مراحل العمل الإنتاجي.

ب. وجود علاقة تكامل وترابط بين التقنيات T.C و V.E و Kaizen وذلك كما يلي :

. بعد انتقال قرارات التسعير من يد الشركة إلى المستهلكين ومن ثم الاعتماد على أبحاث السوق في التسعير لتطبيق تقنية T.C فان أفضل تقنية مساندة لها هي تقنية V.E والتي تعد إحدى تقنيات خفض الكلف وتحسين الجودة في مرحلة تصميم المنتج .

. لما كانت تقنية Kaizen أمراً ضرورياً في ظل الرؤية الإستراتيجية فإنها تعتبر مكملة لتقنية T.C في مرحلة التشغيل بسبب تكاملهما في أهداف تخفيض الكلف وتحسين الجودة.

. إن للعلاقة التكاملية للتقنيات T.C و V.E و Kaizen أثراً على الشركة وأهدافها لأن أهداف تلك التقنيات جاءت لتخدم أهداف الشركة وتحقيق أهداف إدارة التكلفة.

. إن تقنيتي هندسة القيمة و التحسين المستمر لا تبثان بصورة منفصلة ، وإنما هما متلازمان و أداتان لتحقيق التكلفة المستهدفة في إطار مدخل التكلفة المستهدفة^{١٥٠}.

ت. وجود علاقة تكامل وترابط بين التقنيات V.E و TQM وذلك كما يلي :

إن تحقيق أهداف إدارة الجودة الشاملة بشكل عام لا يكون في الواقع إلا من خلال استراتيجية متكاملة،تضع نصب عينيها هدفاً أساسياً هو تحقيق مستوى جودة عالٍ^{١٥١}.

^{١٤٩} الجمال ، نور الدين - ٢٠٠٥ - مرجع سابق - ص ١٧٣ .

^{١٥٠} الجنابي ، معاد خلف ابراهيم - مرجع سابق - ص ١٩ .

^{١٥١} الموسوي، عباس نوار كحيط - الغريبان، فاطمة صالح مهدي - التكامل بين إدارة الجودة الشاملة و أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة - ٢٠١٠ - مجلة الإدارة و الاقتصاد - العدد الثمانون - ص ١٢ .

و من هنا تظهر علاقة V.E مع TQM من خلال اعتماد V.E في عملها على الجودة للاختيار بين البدائل المعروضة لأجزاء المنتج كما إن الجودة هي جزء من القيمة لأن V.E تحافظ على جودة المنتج منذ مرحلة التصميم وصولاً إلى ما يعرف بهندسة الجودة .

٢- مدى استجابة المداخل الحديثة لإستراتيجية القدرة التنافسية:

إن التطورات التكنولوجية التي صاحبت العملية الإنتاجية وزيادة حدة المنافسة بالأسواق، فرضت على المنشآت ضرورة تخفيض كلفة منتجاتها وتحسين نوعيتها وزيادة كفاءة أداءها.^{١٥٢} فالمنشآت الصناعية التي تسعى للاستمرار في الأسواق يجب أن تأخذ بعين الاعتبار العملاء واحتياجاتهم وأن تعمل على إرضائهم، لأنهم المصدر الأساسي في تحقيق الإيرادات لتغطية النفقات التي تدفعها المنشآت، وبالتالي فإن المنشآت التي ترغب في تحقيق الأرباح وزيادة عدد عملائها لا بد لها من تغيير استراتيجياتها، والعمل على ربط مقاييس إرضاء العملاء باستراتيجياتها.^{١٥٣}

إن الجودة و متطلباتها مع التخفيض المستمر في تكلفة المنتج يعتبران السلاح الأساس لمواجهة البيئة التنافسية ، و ما يسفر عنها من ضغوط على المنشآت ، كما أن الجودة و خفض التكلفة لن يتحققا إلا من خلال تحديث تقنية الإنتاج و تطبيق المداخل و الأساليب الإدارية و المحاسبية الحديثة .

ومن هنا ظهرت أهمية المداخل الحديثة للتكاليف والتي تعمل على تحقيق الميزة التنافسية للمنتجات من خلال خفض التكلفة دون المساس بالخصائص المميزة للمنتج من وجهة نظر العميل أي خفض التكلفة من منظور استراتيجي.

يعتبر انخفاض مستوى المخزون من أكثر الاتجاهات وضوحاً في بيئة التصنيع الحديثة، وإن نظام الإنتاج الفوري يقوم على أساس الرقابة على الجودة من خلال تحقيق زمن بدء التشغيل والشراء الفوري وجدولة الإنتاج حسب الطلب والعمل طبقاً لمبدأ التخصص في العمليات والأنشطة الداخلية للإنتاج و بالتالي تحقيق مستوى عال من الجودة وكسب ثقة العملاء.^{١٥٤}

^{١٥٢} غوث ، غادة منصور - مرجع سابق ص ٧٥ .

^{١٥٣} حسن رضوان كتلو، استخدام المقاييس غير المالية لتقييم أداء المؤسسة العامة للخطوط الحديدية السورية - دراسة تطبيقية- رسالة ماجستير- القاهرة: كلية التجارة - جامعة عين شمس (٢٠٠٢)- ص ٩٥ .

^{١٥٤} العفيري - مرجع سابق - ٢٠١٠ - ص ١٧ .

ويمكن تلخيص المنافع التي يحققها نظام الإنتاج في الوقت المناسب في توفيره لحل معظم المشاكل التسويقية من خلال تبسيطه لعمليات الإنتاج، حيث يمكن للمنشأة الصناعية أن تبني استراتيجية تنافسية في المنافسة على مرونة النظام الإنتاجي، وارتفاع مستوى الجودة، وانخفاض التكلفة، مما يسمح لها بالمنافسة في السوق^{١٥٥}.

و كما ذكرنا سابقاً أن الهدف الآخر في بيئة التصنيع الحديثة هو زيادة الجودة، والتي تعتبر أقوى العوامل الهامة لتحقيق المزايا التنافسية في الشركات الصناعية في ظل استراتيجيات المنافسة. لذا يشكل هذا الهدف ضغوطاً كبيرة على المنشآت الصناعية لوضع أنظمة قوية وفعالة للرقابة على الجودة، بحيث تمتد لتغطي جميع مراحل العملية الإنتاجية بدءاً من التخطيط للإنتاج وتصميم المنتج ومراقبة جودة المواد الخام إلى نوعية التقنية المستخدمة في التصنيع ومراقبة عملية التصنيع ذاتها ثم فحص الإنتاج، وهذا ما يعرف برقابة الجودة الشاملة Total Quality Control (TQC)، والتي تتمثل أهدافها بالسعي للوصول إلى الجودة للمنتج والم نشأة الصناعية ككل ومن ثم الوصول إلى العيب الصفري وتخفيض إجمالي تكاليف الإنتاج وبما يحقق ميزة تنافسية للمنظمة وضمان التحسين المستمر والشامل فيها لكل قطاعات الم نشأة الصناعية وهو ما ينعكس على تخفيض الكلف وتعظيم الأرباح وتحسين المركز التنافسي وصولاً إلى إرضاء الزبائن.

ومن خلال ما سبق يتضح أنه في ظل بيئة التصنيع الحديثة يعتبر تحقيق الجودة ليس مكلفاً، فقد أوضحت بعض الدراسات العلمية أن التكاليف الكلية في المدى الطويل تنخفض كلما ارتفع مستوى الجودة. كما أظهرت نتائج تطبيق إدارة الجودة الشاملة والتي تركز على التحسين المستمر للأداء في كافة المراحل الإنتاجية المختلفة عن انخفاض شكاوي العملاء، وانخفاض تكاليف الجودة، وزيادة الحصة السوقية للمنشأة مع انخفاض التكاليف، وانخفاض معدل العيوب، وزيادة رضا العملاء، وزيادة الربحية والإنتاجية^{١٥٦}.

وأخيراً يمكننا التوصل إلى أنه في ظل البيئة الحديثة لا يكفي تطبيق نظام تكاليفي حديث بمعزل عن الأنظمة والمداخل والفلسفات الحديثة الأخرى، بل لا بد من الاستفادة من تكاملها مع بعضها البعض لأن هذه المداخل والفلسفات الحديثة تشكل منهجاً متكاملًا يشمل عدداً من الأدوات والأساليب التي تساهم في تدعيم القدرة التنافسية.

^{١٥٥} M. Ozbayrak, G. Cagil and C. Kubat, How successfully does JIT handle machine breakdowns in an automated manufacturing system?, Journal of Manufacturing Technology Management, Vol. 15, N. 6, (2004): P 479.

^{١٥٦} العطاس، مرجع سابق - ٢٠٠٤ - ص ٦٣/٦١.

المبحث الثالث

أهمية نظام ال ABC في بيئة الأعمال الحديثة

١- نظام التكلفة على أساس الأنشطة Activity Based Costing (ABC)

تلبية لمتطلبات بيئة التصنيع الحديثة وما تستدعيه من ضرورة إجراء تعديلات جوهرية في الأنظمة الإدارية والمحاسبية ظهر نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC كأسلوب يعتمد على فلسفة تكاليفية جديدة تتلافى جوانب القصور في الأنظمة التكاليفية التقليدية .

ويستند نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكاليف، حيث أن الأنشطة تستخدم الموارد المتاحة، في حين أن الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة، ومن ثم يجب أن ننسب التكاليف إلى أنشطة معينة، ثم تحميل تكاليف هذه الأنشطة إلى المنتجات التي توجد الطلب على موارد هذه الأنشطة.^{١٥٧}

و يمكن تعريف نظام (ABC) بأنه ذلك النظام الذي يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المنشأة و تجميع و تشغيل و تتبع ما يرتبط بها من تكاليف اعتماداً على العديد من مسببات التكلفة^{١٥٨}.

و قد عرفه آخرون بأنه عبارة عن نظام لتجميع و توزيع التكاليف يتم بموجبه تخصيص التكاليف على المنتجات اعتماداً على الأنشطة المنجزة عليها و أن الغرض من هذا النشاط تزويد الإدارة بالمعلومات التكاليفية اللازمة لتلبية متطلبات اتخاذ القرارات الإستراتيجية و التصميم و الرقابة على التشغيل.^{١٥٩}

ومن المهم قبل وأثناء استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة الأخذ بعين الاعتبار المبادئ والافتراضات الأساسية الكامنة في هذا النظام وفهمها جيداً، ذلك لأن إهمالها يؤدي إلى تشويه مخرجات نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة.^{١٦٠} حيث يقوم هذا النظام على مبدأ رئيسي مؤداه الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستهلك تلك

^{١٥٧} الشيخ، عماد يوسف أحمد، جودة ، عبد الحكيم مصطفى محمود – تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على احدى شركات البلاستيك الأردنية "دراسة ميدانية" – المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية – المجلد العاشر – العدد الأول – ٢٠٠٧ – ص ٢٦ .

^{١٥٨} عبد الله ، مجيب الرحمن أحمد مصلح – تطوير أداء الشركات الصناعية الأردنية عن طريق تطبيق نظامي التكاليف و الإدارة على أساس الأنشطة – ٢٠٠٦ – جامعة آل البيت – رسالة ماجستير – كلية إدارة المال و الأعمال – ص ٢٩ .
^{١٥٩} Henke,E And Jopoende ,C, Cost Accounting , Pwskent Pubcom, Boston, U.K, 1991, P143.

^{١٦٠} Craig A. Latshaw et Teresa M. Cortese-Danile, Activity-based costing: usage and pitfalls, 05-04-2010, <http://www.entrepreneur.com/tradejournals/article/90192832.html>

الموارد ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي، وبناء على ما تقدم يتم تخصيص التكاليف طبقاً لهذا النظام على مرحلتين:

١ - تخصيص التكاليف على الأنشطة.

٢ - تخصيص التكاليف على المنتجات^{١٦١}.

ويعد نظام التكلفة على أساس الأنشطة بمنزلة منهج لتحليل التكلفة يساعد المنشأة على تحليل تكاليفها الأساسية بطريقة ذات معنى وأكثر فائدة بالمقارنة بنظام التكاليف التقليدي الذي يتم فيه تحليل التكلفة على أساس الأقسام^{١٦٢}.

إن نظام التكاليف المبني على الأنشطة أداة مفيدة لاتخاذ القرارات من خلال ما يقدمه من معلومات دقيقة عن تكلفة الأنشطة، كما يزود المدراء بأسباب نشوء التكلفة مما يوفر لهم رؤية واضحة حول تحليلات التكلفة والمنفعة، ويمكن كذلك من الاستغلال الأفضل للموارد النادرة، وتقديم الخدمات بجودة أعلى من خلال التحقق من أن الموارد يتم استخدامها في المجالات الأكثر أهمية^{١٦٣}. كما أنه يوفر معلومات أكثر دقة عن ربحية المنتج^{١٦٤} ويزود المنشأة الصناعية بالبيانات الدقيقة والملائمة عن الخدمة والمنتج والربائين وربحية العميل.

٢- تكامل نظام ABC مع المداخل الحديثة الأخرى :

يتفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة مع مجموعة المداخل و الأنظمة الإدارية الحديثة التي تتطلبها بيئة الأعمال الحديثة^{١٦٥} والتي تهدف إلى زيادة جودة المنتج وخفض تكلفة المخزون والتركيز على طلب العملاء.

كما أنه يتكامل مع هذه النظم في تحقيق أهداف المنشأة الصناعية، و من أمثلة هذه الأنظمة نظام الإنتاج في الوقت المناسب JIT و التحسين المستمر، و كذلك يدخل نظام ABC

^{١٦١} أبو نصار، محمد - محاسبة التكاليف - الجامعة الأردنية - غرفة صناعة عمان - الندوة الشهرية (٢) - ٢٠٠٩ - ص ١٥.

^{١٦٢} مابرلي، جولي، (2004) تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات المالية، ترجمة زامل، أحمد محمد، المملكة العربية السعودية: معهد الإدارة العامة، مركز البحوث - ص ٢٩.

^{١٦٣} Ellis-NEWMAN, JENNIFER (2003) "Activity Based costing in user services of an Academic Library", LIBRARY TRENDS, Vol.51, No.3, p336.

^{١٦٤} Caplan, Dennis, and Melumad, Nahum D., and Ziv, Amir. (2005). Activity-Based Costing and Cost Interdependencies among Products: The Denim Finishing Company, Issues in Accounting Education, Vol.20, No.1, February, P 60.

^{١٦٥} Needy, Kim LaScola, and Nachtmann, Heather, and Roztocki, Narcyz, and Warner, Rona Colosimo, and Bidanda, Bopaya, (2003). Implementing Activity-Based Costing in Small Manufacturing Firms: A Field Study, Engineering Management Journal, Vol. 15, No.1, P 3

كعامل رئيسي مساعد في تطبيق الإستراتيجية الإدارية الحديثة و هي إستراتيجية إدارة الجودة الشاملة TQM ، لأن ABC يساهم في مجال التحسين المستمر والتركيز على المستهلك.

يساعد ال ABC المديرين في خفض وترشيد الموارد المستنفذة وذلك بخفض عدد مرات تنفيذ الأنشطة من خلال تحسين مستوى الأداء ، وكذلك من خلال التطوير المستمر في المنتجات، بالإضافة إلى رفع كفاءة أداء المنشأة من خلال استخدام المناهج الحديثة^{١٦٦}.

يتلاءم نظام المحاسبة على أساس الأنشطة أكثر مع مدخل التكلفة المستهدفة فهو يهتئل سنداُ تمييزاً لها وذلك بتقديمه نموذج مفيد لتحليل التكاليف غير المباشرة بغية إظهار الصعوبات في مرحلة الصنع، خاصة فيما يتعلق بالتكاليف غير المباشرة المستقبلية^{١٦٧}. كما تتكامل العلاقة بين نظام التكلفة المستهدفة ونظام تكاليف الأنشطة حيث أن الأخير يقوم بتقديم معلومات تفصيلية تساعد في تحليل التكاليف المرتبطة بتصميم المنتجات وتحليل الأنشطة المتعلقة بها .

استطاع نظام ABC أن يتغلب على المصاعب و أن يوفر طريقة قياس شفافة سهلة في التطبيق و التحديث ، كما أنه يحث على إيجاد قاعدة بيانات لدمج مميزات معينه لطلبات معينه ، وعمليات، أو زبائن^{١٦٨}.

و قد تكاملت محاسبة تكاليف الأنشطة مع تقنية تكلفة التحسين والتطوير المستمر باعتبار أن انجاز تخفيض التكلفة في أسلوب التحسين المستمر يتم بواسطة التخفيض المستمر لتكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج وتقليل التلف والضياع. كما أن إجراءات التطوير والتحسين في العمليات الإنتاجية يتطلب توفير معلومات تفصيلية ودقيقة حول الأداء والأنشطة المنجزة خلال دورة الإنتاج، وأن أسس نظام تكاليف الأنشطة تقوم بتوفير تلك المعلومات .

٣- مزايا تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة:

يوفر نظام ABC حملة من المزايا و هي :

- ١ - التحديد الجيد للموارد المطلوبة ، و التخصيص الموضوعي للتكاليف غير المباشرة على الأنشطة و المنتجات .

^{١٦٦} الجنابي - مرجع سابق - ص ٣٢ .

^{١٦٧} هلال، درحمون- نظام معلومات للتسيير و المساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية "دراسة مقارنة" - أطروحة دكتوراة - جامعة يوسف بن خدة - الجزائر - ٢٠٠٥ - ص ٢٦٥ .
^{١٦٨} المسحال ، أمير ابراهيم - تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية الفلسطينية " دراسة تطبيقية على شركة الشرق الأوسط لصناعة الأدوية بقطاع غزة - رسالة ماجستير - الجامعة الإسلامية - غزة - ٢٠٠٥ - ص ٤٣ .

- ٢- تحسين الرقابة على التكاليف طالما أنه يأخذ في الحسبان التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة وقبل الانتهاء من عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات النهائية.
- ٣- يساعد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على فهم العمل وفق موجهات الكلفة للأنشطة عن طريق التركيز على هذه الموجهات ضمن عمليات المشروع.^{١٦٩}
- ٤- و من أهم مزايا استخدام وتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ما يعرف بالإدارة الإستراتيجية للتكاليف التي تساعد في عملية التخطيط الإستراتيجي، وإدارة الموارد.

٤- أهمية نظام تكاليف الأنشطة في تدعيم الموقف التنافسي للمنشأة :

يعد التحكم في التكاليف وإدارتها مصدراً مهماً لتحقيق ميزة تنافسية و عليه فإن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط من شأنه أن يؤدي إلى تحقيق هذه الميزة بالإضافة إلى المساهمة في تحسينها.^{١٧٠}

إن تطبيق هذا النظام يوفر معلومات دقيقة حول الأنشطة باستخدام مسببات تكلفة من أجل تخصيص تكاليف النشاط على أغراض التكلفة ، بمعنى أنه يوفر معلومات حول تكاليف دقيقة لتحديد السعر المنافس والمحافظة على ربح معقول^{١٧١} ولاتخاذ القرارات الإستراتيجية من ناحية مزيج المنتجات ، الموارد ، التسعير ، تحسين العمليات ، و تقييم أداء عمليات المنظمة فاستخدامه يؤدي إلى الحصول على مزايا عملية ، بتحسين العمليات الإنتاجية و مزايا إستراتيجية ، و الحصول على أفضل المعلومات من أجل تطوير المنتجات ، الموارد ، مزيج الإنتاج ، إلغاء التكاليف المرتبطة بالأنشطة التي لا تضيف قيمة ، تحسين كفاءة العمليات الداخلية و إدارة الجودة الشاملة.^{١٧٢}

إن أحد المفاتيح الأساسية للوصول إلى موقع تنافسي جيد و مربح ، هو الحصول على نظام معلومات يعطي تصوراً دقيقاً لتكلفة المنتجات و الخدمات و الزبائن و الأنشطة^{١٧٣} و إن استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يساهم في تحقيق ميزة استراتيجية في قيادة الكلفة

^{١٦٩} هديب، عمر محمد – مرجع سابق – ٢٠١٠- ص ٤٩.

^{١٧٠} ساحري ، اليزيد – أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة – رسالة ماجستير – جامعة الحاج خضر – الجزائر – ٢٠٠٨ – ص ٩٠ .

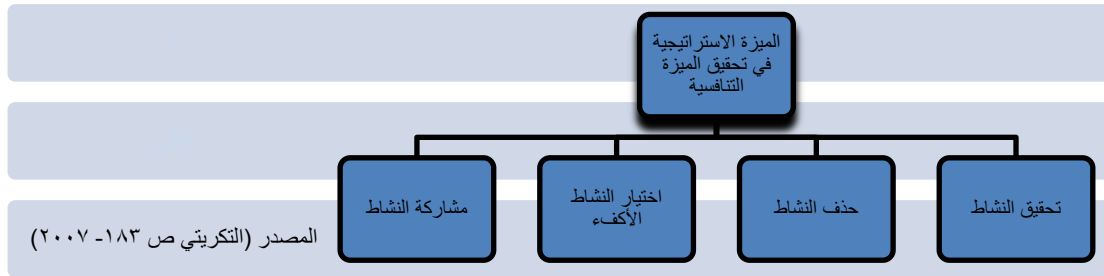
^{١٧١} الخالد ، جعفر سليمان - تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة في ظل الطريقة التقليدية وطريقة التكلفة على أساس الأنشطة ABC- دراسة مقارنة- رسالة ماجستير في المحاسبة- كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة الموصل-٢٠٠٢- ص ٤٥ .

^{١٧٢} D. Rajive Banker et al, The Role of Manufacturing Practices in Mediating the Impact of Activity-Based Costing on Plant Performance, Accounting, Organization and Society, ,2007, pp.1-5.

^{١٧٣} الشعراني ، علا أسامة – مرجع سابق – ص ١٠٣ .

بالإضافة إلى اتخاذ القرارات الرشيدة اعتماداً على المعلومات التي يتم الحصول عليها من استخدام هذا النظام . و لتحقيق هذه الميزة الاستراتيجية هناك أربعة أساليب وهي كما يلي :

- ١ - تحقيق النشاط من حيث تحقيق الوقت و الجهد المطلوب لانجاز هذا النشاط .
 - ٢ - حذف النشاط أي حذفه بشكل تام إذا كان غير فعال و غير ضروري .
 - ٣ - اختيار النشاط الكفاء و ذلك من خلال البدائل المتوفرة من هذه الأنشطة .
 - ٤ - مشاركة النشاط بمعنى إجراء تغييرات تسمح بمشاركة الأنشطة بعضها مع البعض الآخر لإنتاج مجموعة من المنتجات و لتحقيق الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة.^{١٧٤}
- الشكل رقم ٣ : الميزة الاستراتيجية في تحقيق الميزة التنافسية



و بالتالي فإن نظام التكاليف المبني على الأنشطة يساعد المنشآت الصناعية والخدمية على تحسين قدرتها التنافسية التي تمكنها من اتخاذ قرارات أفضل بناء على فهم أفضل لسلوك منتجاتها أوخدماتها.^{١٧٥}

^{١٧٤} التكريتي، اسماعيل يحي - محاسبة التكاليف المتقدمة " قضايا معاصرة" - الطبعة الأولى - دار الحامد للنشر و التوزيع - عمان - ٢٠٠٧ - ص ١٨٣ .

^{١٧٥} Nachtmann, Heather., AL-Rifai, Mohammad Hani. (2004). An Application of Activity Based Costing in the Air Conditioner Manufacturing Industry. The Engineering Economist, p 221.

يتبين من خلال العرض السابق أن معظم المنشآت بدأت تتحول من المدخل التقليدي إلى المدخل المعاصر في اعتمادها لنظام تكاليفها ، حيث تطورت مفاهيم التكاليف وأبعادها وأساليبها وأطرها لتتلاءم مع متطلبات العصر الحديث ، واحتياجات المستهلكين الداخليين والخارجيين، أي أنها تطورت من مفهومها التقليدي إلى المفهوم الإستراتيجي الذي يكون قادراً على تحقيق ضبط التكلفة و التركيز على الموقف التنافسي.

تم في هذا الفصل إيضاح التكامل بين جميع المداخل والفلسفات والأنظمة الحديثة مع بعضها البعض و تكاملها مع نظام تكاليف الأنشطة ، والذي يعتبر منهج متطور لتخصيص التكاليف على المنتجات، أو الخدمات ، فتحليل أعمال المنشأة على شكل مجموعة من الأنشطة ودراسة العلاقات فيما بين هذه الأنشطة يساعد في تحديد الأهمية النسبية لهذه الأنشطة لإتمام عمليات الإنتاج والبيع، كما يساعد في تحديد الطاقة المتاحة والمطلوبة من كل نشاط من الأنشطة، مما يساعد في تحديد الموارد التي يجب تخصيصها على هذه الأنشطة من أجل تحقيق أهداف المنشأة. وذلك لمساعدة الإدارة في اتخاذ قراراتها وفق أسس سليمة و موضوعية ، وهذا ما سنبينه من خلال عرض الفصل الثالث .

الفصل الثالث

تحليل التكاليف على أساس ABC لأغراض تدعيم اتخاذ القرارات

المبحث الأول: تحليل سلسلة القيمة (الأنشطة).

المبحث الثاني: تحليل مسببات التكلفة.

المبحث الثالث: مستويات التحليل لأغراض اتخاذ القرارات.

مقدمة:

يعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة نظاماً حديثاً ، يهتم بتحليل الأنشطة، ويعتبر تكلفة السلعة المنتجة، أو الخدمة المقدمة، على أنها تكلفة الأنشطة ذات القيمة المضافة التي ساهمت في إنتاجها، حيث يتيح هذا النظام تحديد تكلفة المنتج بشكل أدق، إضافة إلى زيادة الكفاءة الإنتاجية، بسبب إلغاء الأنشطة التي ليس لها قيمة مضافة والتي لا تؤثر في جودة المنتج. فلستراتيجية المنافسة في الشركات الصناعية تعتمد على سلسلة القيمة التي تحققها للعملاء، أي التحديد الدقيق لما يجب أن يضيفه المنتج المتميز من قيمة كي يقدم للعميل.

لقد لقي هذا النظام تأييداً كبيراً من طرف الأكاديميين و الباحثين حيث يرون أنه نظام متطور في طرق تخصيص التكاليف غير المباشرة و الذي يتوقع أن يتمخض عنه العديد من التطورات في ميدان تحديد مسببات التكلفة و الأنشطة التي تقوم عليها المؤسسة الحديثة، مما يساعد في تحديد التكلفة الصادرة من كل نشاط .

يرتكز نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فكرة أساسية تعتمد على الربط بين الموارد المستخدمة و الأنشطة التي تستخدم هذه الموارد ، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة و بين المنتج النهائي و بالتالي فهو يهدف إلى تحقيق مزيد من الدقة في تحميل التكاليف غير المباشرة لوحدة النشاط ، بما يؤدي إلى قياس أدق لتكلفة تلك الوحدة و يقود إلى تخطيط التكاليف و الرقابة عليها بشكل أفضل و تحقيق ميزات تنافسية للمؤسسة و غرس جودة عالية للمنتج في كل نشاط من أنشطة المؤسسة ، و توفير معلومات هامة و مفيدة في اتخاذ القرارات طويلة الأجل .

المبحث الأول

تحليل سلسلة القيمة (الأنشطة)

لكي تستطيع المنشأة خفض التكلفة بشكل مستمر و تعزيز وضعها بين المنشآت و دعم موقفها التنافسي لا بد لها من فهم طبيعة الأنشطة التي تمارسها و فهم المسببات الأساسية للتكلفة وذلك بالاعتماد على نظام المحاسبة على أساس الأنشطة بأبعاده المتطورة. ١٧٦

يقوم مدخل نظام التكاليف على أساس الأنشطة على التحليل العميق لكافة الأنشطة في المؤسسة مع محاولة لربط الأنشطة بمسبباتها ، وهذا يؤدي إلى فهم إداري أفضل لجميع العمليات و العلاقات المتبادلة داخل المؤسسة ، مما يسمح برقابة أفضل على التكلفة و يسمح باعتماد إستراتيجية تخفيض التكلفة بصورة منتظمة و مستمرة لتحقق يق ميزة تنافسية في بيئة تتصف بالتنافس الشديد ١٧٧.

تناول العديد من الباحثين مفهوم التكلفة على أساس النشاط ، حيث عرف بأنه طريقة لتخصيص المصروفات من خلال تحليل الأنشطة، كما تم تعريفه على أنه نظام محاسبي يقوم على جمع وتحليل البيانات المالية المتعلقة بالأنشطة بهدف تحديد تكلفة المنتج ١٧٨.

وتقوم فكرة نظم التكاليف الهادفة إلى دعم القرارات على اعتبار أن الشركة مكونة من مجموعة أنشطة عوضاً عن النظر إلى الشركة وفق محاسبة التكاليف التقليدية على أنها مجموعة من الأقسام المتكاملة ، و بالتالي يتم في نظام التكاليف المبني على الأنشطة تحديد الأنشطة في كل مرحلة من مراحل التصنيع أو تقديم الخدمة، مع ملاحظة إمكانية التوسع في عدد الأنشطة مما يعطي دقة أكبر في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة ، ثم يتم استخدام تكاليف هذه الأنشطة كمجمعات متجانسة لتصنيف التكاليف ١٧٩

^{١٧٦} غطس ، نهى برنس ميخايل - تحليل فجوة التكاليف الفعلية عن المستهدفة بغرض دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية المصرية مع دراسة تطبيقية - ٢٠١٠ - جامعة أسيوط - رسالة ماجستير - ص ١٢ .
^{١٧٧} البشيتي، عبد الرحيم عصام - مدى إمكانية تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في المصارف الوطنية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة " دراسة ميدانية " - ٢٠٠٩ - رسالة ماجستير - الجامعة الإسلامية - غزة- ص ٤٩

١٧٨ Horngren, Charnez, Datar S. & Forster G., (2006), "Cost Accounting and Managerial Emphasis", New Jersey, PrenticeHall.p144.

١٧٩ Horngren, Carles, Foster, George and Datar, Srikant., "Cost Accounting : a Maganagerial Emphasis" (New Jersey : 9th Ed, Prentic-Hall, Inc, 1997), pp:144-151

إن عماد مدخل التكلفة على أساس النشاط يكون من خلال التحديد السليم للأنشطة و من هنا تعد الأنشطة جوهر هذا النظام والنقطة الأساسية في المفهوم الجديد لحساب التكاليف ١٨٠ و هي بمثابة العمود الفقري له ، و بؤرة التركيز في يجب أن تحدد قبل تخصيص التكلفة . ويمكن تعريف الأنشطة على أنها " مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المنشأة ١٨١ .

وقد عرفت الأنشطة أيضاً على أنها وحدة عمل يتم تأديتها داخل المنشأة، مثل معالجة الفواتير أو تصحيح الامتحانات ١٨٢، وهي تصف وتقيس كيف تساهم موارد الشركة وموظفوها بإنجاز ذلك العمل. " ١٨٣ و بالتالي تعتبر الوحدة الأساسية في بناء هذا النظام.

كما يمكن تعريف النشاط بأنه كيان مادي ملموس داخل المنشأة لتأدية عملية أو تنفيذ إجراء ، وذلك في الحدود التي تؤدي إلي التطبيق المحكم لعلاقة ربط الأثر (الموارد التي يستهلكها النشاط) بالسبب (المخرجات المترتبة على استخدام المقومات المادية والبشرية للنشاط) ، وذلك لتحقيق هدف دقة القياس.

ومن الأمثلة على الأنشطة، نشاط شراء المواد الأولية، ومقابلة العميل في البنك، وإعداد الوجبة في المطعم، واستلام المعدات الطبية، وفحص المعدات الطبية، والغسيل، وتهيئة غرفة العمليات،... الخ

ووفقاً لنظام التكاليف على أساس الأنشطة تعتبر عملية تحليل الأنشطة المرحلة الأولى في بناء هذا النظام ، ولذلك تقسم العملية الإنتاجية إلى عدة أنشطة و يتم تحديد الأنشطة الرئيسية من خلال دراسة المنشأة والتعرف على طبيعة العمل في كل قسم وكيفية سير العمليات التشغيلية لتحديد الأنشطة المستهلكة للمواد، وغالباً فإن ذلك الجزء هو الأكثر أهمية وتحدياً في عملية

١٨٠ هلال، درحمن - مرجع سابق - ٢٠٠٥ - ص ٢٥١ .

١٨١ عدس ، صلاح مجدي - اطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات الفلسطينية - الجامعة الاسلامية - غزة - ٢٠٠٧ - ص ٢٦ .

١٨٢ Tatikonda, Lakshmi U. and Tatikonda, Rao J. (2001) "ActivityBased costing for higher education institutions", ManagementAccounting , vol. 2 , Issue 2 , p 21

١٨٣ Atkinson A. Anthony & Others. Advanced Management Accounting. 3rd edition, p216

تصميم النظام إذ يتطلب عدداً كبيراً من الأشخاص لفهم الأنشطة التي يتم ممارستها لتقديم الخدمة أو السلعة.^{١٨٤}

وفي الحياة العملية يمكن تحديد عدد كبير من الأنشطة التي يتم ممارستها، وقد بينت الدراسات أنه كلما زادت عدد الأنشطة كلما زادت درجة تعقيد وصعوبة تحديد العلاقة بين النشاط والخدمة المقدمة مما يزيد من تكلفة تطبيق النظام .

وتتضمن تكلفة النشاط كل الموارد اللازمة لأداء النشاط ، ويتم التعبير عن هذه التكلفة بتحديد تكاليف مدخلات النشاط من كل الموارد سواء كانت موارد مباشرة توفرها المنشأة للأنشطة مثل المواد أو العاملين، أو كانت موارد هي في الأصل مخرجات أنشطة أخرى . ولتحديد إجمالي تكلفة النشاط يتم تتبع وحصر كل الموارد اللازمة لأداء النشاط ، بالإضافة إلى تجميع التكاليف التي يستفيد منها النشاط من الأنشطة الأخرى حيث يمكن رقابة التكاليف عن طريق رقابة الأنشطة المسببة لتلك التكاليف ^{١٨٥}

مما سبق نستنتج أنه ينظر إلى الشركة وفق هذا المفهوم على أنها مجموعة متتالية من الأنشطة التي تهدف إلى تقديم سلع أو خدمات ذات قيمة أعلى إلى العملاء . والغرض من كل نشاط زيادة قيمة المنتج بالنسبة للعميل ، و بالتالي فإن تحليل أعمال المنظمة على شكل مجموعة من الأنشطة ودراسة العلاقات فيما بين هذه الأنشطة تساعد في تحديد الأهمية النسبية لهذه الأنشطة لإتمام عمليات الإنتاج والبيع . كما تساعد في تحديد الطاقة المتاحة والمطلوبة من كل نشاط من الأنشطة، مما يساعد في تحديد الموارد التي يجب تخصيصها على هذه الأنشطة من أجل تحقيق أهداف الشركة^{١٨٦}.

عند البدء في تحديد الأنشطة التي تزاو لها المنشأة يستحسن أولاً القيام بتحديد الأنشطة بشكل تحليلي و تفصيلي ، لأن ذلك يعتبر أكثر فائدة عند الرغبة في دمج بعض الأنشطة بدلاً من تحديد الأنشطة بداية بشكل موجز ، ثم عند الرغبة في تخفيض عددها بهدف تخفيض تكلفة القياس يتم دمج بعض الأنشطة على أسس مقبولة .

^{١٨٤} Deakin Edward H., Maher Michal W., Cost Accounting, 4th. Ed., Irwin, 1994 p24.

^{١٨٥} Youde, Richard., "Cost of Quality Reporting : How we See it", ManagementAccounting, Jan, 1992, p35 .

^{١٨٦} قاسم – مرجع سابق – ٢٠٠٠ - ص ٧٢

إن مستوى الدقة والتوسع في تحليل الأنشطة يعتمد على قرار الإدارة ونوع وحجم ومستوى المعلومات المطلوبة لتحقيق أكبر قدر ممكن من المنفعة بأقل تكلفه لازمه لتشغيل وإدامة استمرار عمل النظام ، فلا جدال في أن الهدف النهائي لأي نظام محاسبي يتمثل في توفير المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات في الوقت المناسب، وبالشكل المناسب، وبالمضمون المناسب، وبالتكلفة المناسبة، وللشخص المناسب^{١٨٧}

و من الجدير بالذكر أنه إذا كانت الأنشطة قليلة العدد فإنه يمكن تخصيص كلف كل نشاط باستخدام موجه الكلف الخاص به مباشرة إلى المنتجات ، أما إذا كان هناك عدد كبير من الأنشطة فإنه يمكن تجميعها في مجموعات (cost pools) بحيث تحتوي كل مجموعة على عدد من الأنشطة حيث يستخدم موجه تكلفة واحد لكل مجموعة أنشطة .^{١٨٨}

١- تصنيف الأنشطة :

لقد تعددت وجهات النظر فيما يخص تصنيف الأنشطة، وذلك لاختلاف معايير التصنيف المعتمدة، وبصفة عامة يمكن تقسيم الأنشطة إلى أربعة أنواع رئيسية، وهي كالاتي :

أنشطة المدخلات : وهي الأنشطة المتعلقة بتجهيز تصنيع منتج أو تقديم خدمة و تتضمن أبحاث وتطوير المنتج والسوق، استقطاب العاملين وتدريبهم، شراء مواد خام، شراء أجزاء أو مكونات جاهزة، شراء تجهيزات.

أنشطة التشغيل : وهي الأنشطة المتعلقة بتصنيع المنتج ، و تتضمن آلات التشغيل والعدد والأدوات لتصنيع المنتج، نقل الإنتاج تحت التشغيل، تخزين الإنتاج تحت التشغيل، فحص العمل الجاهز جزئياً أو كلياً.

^{١٨٧} شبيب، أحمد عبد الهادي - دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الادارية - رسالة ماجستير - الجامعة الاسلامية - غزة- ٢٠٠٦ - ص ٨٣.
^{١٨٨} هديب - مرجع سابق - ٢٠١٠/٢٠٠٩ - ص ٥٨.

أنشطة المخرجات : وهي الأنشطة المتعلقة بالتعامل مع العملاء ، وهذه تتضمن أنشطة البيع، وأنشطة خدمات ما بعد البيع، وأنشطة الشحن والتسليم.^{١٨٩}

الأنشطة الإدارية : وهي جميع الأنشطة التي تعمل بشكل داعم للأنشطة الثلاثة السابقة مثل أنشطة إدارة الأفراد و الدائرة القانونية و الخدمات الإدارية العامة و نشاط خدمة المحاسبة^{١٩٠}. كما أن هناك من يصنف الأنشطة إلى نوعين أيضاً :

١- الأنشطة المباشرة : وهي جميع الأنشطة المباشرة في العملية الإنتاجية و المتمثلة بأنشطة العمليات الإنتاجية .

٢-الأنشطة غير المباشرة : وهي جميع الأنشطة التي تخدم العمليات الإنتاجية وليس لها ارتباط واضح في بناء المنتج التام .

تبدأ عملية التحليل من تحديد الوظائف الرئيسية للمنشأة ثم تحديد الأقسام التنظيمية اللازمة لتحقيق هدف كل وظيفة ، ثم دراسة و تحليل العمليات و الفعاليات داخل كل قسم لتحديد الأنشطة .

٢- تحليل سلسلة القيمة :

ولما كان نظام التكاليف المبني على الأنشطة يتيح إمكانية تحديد وتعريف جميع الأنشطة اللازمة لإنتاج المنتج أو تقديم الخدمة إلا أنه لا يقطع بأن جميع هذه الأنشطة المؤداة ذات أهمية أو ذات قيمة مضافة^{١٩١} .

يراعى عند تحديد الأنشطة أن تكون في شكل مجموعة مترابطة من الأنشطة التي يضيف كل منها قيمة أو منفعة في تكامل وتناسق خلال دورة حياة المنتج ، سواء كانت تلك الأنشطة تتم

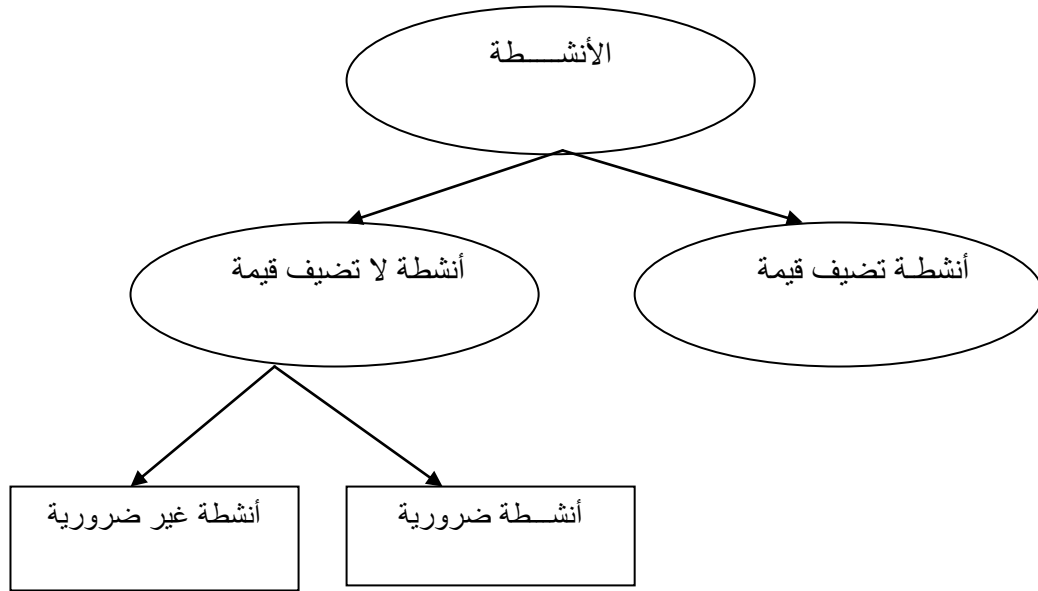
^{١٨٩} أبو العلا ، محمد ابراهيم - أهمية قياس تكاليف الأنشطة اللوجستية في ظل الازمة المالية العالمية - معهد السويس لنظم المعلومات الادارية - ص ٤١ .

^{١٩٠} فخر،نواف - مرجع سابق - ٢٠٠٥ - ص ٤٨٢ .

^{١٩١} عدس - صلاح مجدي - ٢٠٠٧ - مرجع سابق - ص ٢٨/٢٧ .

داخل المنظمة أو خارجها ، أو كانت قبل البدء في الإنتاج أو ما بعد البيع . وفي ظل الأهداف الإستراتيجية للمنظمة، ويوضح الشكل التالي تصنيف الأنشطة حسب سلسلة القيمة.١٩٢

الشكل رقم ٤ : تصنيف الأنشطة حسب سلسلة القيمة



إن تبويب الأنشطة حسب القيمة المضافة يتيح فرصة كبيرة لإدارة المنشأة لدراسة تكاليف الأنشطة بالعمق والتحليل المناسب، ومحاولة إلغاء الأنشطة ذات التكاليف المرتفعة والتي لا تحقق قيمة مضافة، وكذلك دراسة إمكانية تحسين أساليب أداء الأنشطة ذات القيمة المضافة الضعيفة.

و لكي يتم تصنيف أنشطة المؤسسة وفق مفهوم القيمة المضافة يتم طرح السؤال التالي هل استبعاد هذا النشاط يؤدي إلى إنقاص بأي شكل من الأشكال من رضا الزبون عن المنتج النهائي؟ حيث يتوقف مصير هذا النشاط على الإجابة، فإذا كانت الإجابة لا فمعناه أن هذا النشاط لا يضيف أي قيمة وهكذا^{١٩٣}

^{١٩٢} Charles , B. Stabell, And Oystein , D.Fjeldstad (1998), " Configuring Value For Competitive Advantage : On Chains , Shops, And Networks ", Strategic Management Journal ,V19 p 413.

^{١٩٣} جارسون ري انتش واريك نورين- المحاسبة الإدارية- ترجمة محمد عصام الدين زايد- مراجعة احمد حامد حجاج- دار المريخ لنشر والتوزيع- الرياض -السعودية، 2002 - ص ٢٢٦/٢٢٧.

و من هنا تعرف سلسلة القيمة على أنها مجموعة متصلة من الأنشطة الخالقة أو المولدة للقيمة وذلك بداية من أنشطة الحصول على المواد الخام من الموردين و انتهاء بتسليم المنتج النهائي للعميل .^{١٩٤}

إن تحليل الأنشطة قدم للإدارة فرصة كبيرة للتمييز بين نوعين من الأنشطة وذلك من وجهة نظر العملاء و الزبائن :

أنشطة تضيف قيمة Value Added Activities

وهي تلك الأنشطة الضرورية التي لا يمكن الاستغناء عنها ، ويتم تأديتها بكفاءة ، ويترتب عليها تكاليف يعتقد العملاء والمستهلكون أنها مفيدة وتضيف قيمة للسلع أو الخدمات التي يحصلون عليها ، كما تساهم هذه الأنشطة بشكل مباشر في إرضاء العملاء ومن ثم زيادة قيمة المنتج من وجهة نظرهم ، وتؤثر مسببات التكلفة لهذه الأنشطة وما توفره من معلومات في تفسير سلوك تكلفتها ، ومن ثم يجب رقابة هذه المسببات للتعرف على سلسلة القيمة طبقاً للإستراتيجية المختارة ، ومن أهم هذه الأنشطة : الشراء والاستخدام .^{١٩٥}

ومعنى أنها مضيضة للقيمة أنه لا يمكن إلغاء هذه الأنشطة، وأن إلغائها يؤدي إلى تقليل الكمية أو الجودة التي يحتاجها المستهلك أو المنشأة. أي يمكن تقويم النشاط المضيف للقيمة من خلال مدى مساهمة النشاط في زيادة منفعة المنتج بالنسبة للمستهلك. فالتخلي عن أي نشاط من أنشطة هذه المجموعة يؤدي على المدى البعيد إلى تخفيض المنفعة التي يحققها المنتج للمستهلك.^{١٩٦}

فمثلاً نشاط شراء مواد خام هو من الأنشطة التي تضيف قيمة لأنه بدون المواد الخام لا يمكن إنتاج منتج، وكذلك دهان سيارة بجودة عالية يضيف قيمة لأن العملاء يرغبون في ذلك.

^{١٩٤} البشيتي - مرجع سابق - ٢٠٠٩ - ص ٦١.

^{١٩٥} Garrison,R.H.(1991),“ Managerial Accounting “, 6th Ed.,Richard,D .IRWIN Inc p 374.

Hansen,D.R.(1990), “ Management Accounting “, PWS-KENT Pub. Com p 776

^{١٩٦} سعيد ، أمين - نظام محاسبة التكاليف المبنى على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير و تحسين الأداء " دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري - رسالة ماجستير - جامعة الجزائر - ٢٠١٠ - ص ١٠٤ .

تختلف تعريفات الأنشطة ذات القيمة المضافة باختلاف طبيعة المنشأة و الأحداث التي تتعرض لها إلا أنها تتسم بالخصائص التالية :

- أنشطة تضيف قيمة من وجهة نظر العميل .
- أنشطة تؤدي بأقصى درجة من الكفاءة .
- أنشطة تؤدي إلى تحقيق الهدف الأساسي للمنشأة.^{١٩٧}

و إن هذا النوع من الأنشطة من شأنه أن يحقق أرباح كافية للمؤسسة ، مما يؤهلها لمواجهة المنافسة على المدى البعيد .

أنشطة لا تضيف القيمة **Non- Value Added Activities** :

وهي الأنشطة التي لا تضيف قيمة من وجهة نظر العملاء ، وأن استبعادها يؤدي إلى تخفيض التكلفة دون التأثير على قدرة المنتج على خدمة العميل. كما أن هناك أنشطة عديمة القيمة من وجهة نظر العميل إلا أنه لا يمكن الاستغناء عنها كاملاً بل يمكن تخفيض حجمها وتتنجز النشاط بكفاءة من وجهة نظر المنشأة^{١٩٨}.

ومن أمثلتها أنشطة تخزين المواد الخام أو البضاعة التامة فهي لا تضيف قيمة من وجهة نظر العميل وكذلك أنشطة قسم المحاسبة، وهذه الأنشطة لا يمكن الاستغناء عنها ولكن لا بد من تخفيضها.

و بالتالي يمكن تصنيف الأنشطة التي لا تضيف قيمة إلى نوعين من الأنشطة :

النوع الأول : أنشطة ضرورية قد يتم أدائها بشكل غير كفاء ، وقد يحتاج هذا الأداء إلى تحسين أو تطوير باستخدام التكنولوجيا المناسبة لكي يتم بكفاءة ، مما يؤدي إلى تخفيض

^{١٩٧} John, Anotos (1992) "Activity Based Management for Service, Not for Profit, and Governmental Organizations", Journal of cost Management, Summer PP 9-12

^{١٩٨} عوض ، فاطمة رشدي - مرجع سابق - ٢٠٠٩ - ص ٣٩.

تكلفتها من خلال الأزممة اللازمة لأدائها مثل: أزممة الانتظار قبل تسليم المنتج ، وأزممة مناولة الخامات داخل المخازن، وأزممة نقل المنتجات غير التامة من مرحلة لأخرى ١٩٩.

والنوع الثاني : أنشطة غير ضرورية يمكن الاستغناء عنها كلياً ، ويترتب علي هذه الأنشطة تكاليف يعتقد العملاء والمستهلكون أنها غير مبررة ولا تضيف قيمة للسلع أو الخدمات التي يحصلون عليها حيث تستنفد موارد ولا تضيف قيمة ، مما يؤدي إلي زيادة في التكلفة دون أن يقابل ذلك زيادة في المنفعة ٢٠٠.

يمكن للمؤسسة تحديد أسباب الأنشطة التي لا تضيف قيمة من خلال تحليل المبيعات ٢٠١. و من مصلحة المؤسسة هنا إلغاء هذه الأنشطة وإعادة ترتيب العمليات بما يضمن تنفيذ الأنشطة بأقل وقت وأقل تكلفة وأعلى كفاءة ممكنة. ٢٠٢

إن نظام التكاليف المبني على الأنشطة أثبت أنه أداة جيدة لإدارة التكاليف، وذلك لتركيزه على إعادة تصميم أنشطة المنشأة، من خلال القضاء على الأنشطة غير الضرورية. ٢٠٣

وترى الباحثة أنه لا تكتمل أهداف هذا النظام و فعاليته إلا من خلال تطبيق ما يطلق عليه بمفهوم سلسلة القيمة حيث يجب تحسين وتطوير الأنشطة الضرورية التي لا يتم أدائها بكفاءة، وإلغاء الأنشطة غير الضرورية ، وبالتالي تجنب تكلفتها المتغيرة وما يرتبط بها من تكاليف ثابتة، ويترتب علي ذلك تخفيض تكلفة المنتجات دون تأثير ملموس على قيمتها من وجهة نظر العملاء والمستهلكين.

^{١٩٩} Berry, T. And et al.(1997) , “ The Consequences Of Inter-Firm Supply Chains For Management Accounting “ , Management Accounting (British) , V.75 p 74 .

^{٢٠٠} ابراهيم ، محمود عبد الفتاح – تطوير مدخل قياس التكاليف علي أساس المواصفات (ABCII) بهدف الاستغلال الأمثل للطاقة المتاحة(مع دراسة تطبيقية) -كلية التجارة – جامعة المنصورة – ص ٢٤ .

^{٢٠١} JOKUNG-NGUENA, O. et les autres, (2001) : Introduction au management de la valeur, édition DUNOD.p115.

^{٢٠٢} العطار جلال، مراحل تصميم نظام تكاليف الأنشطة، مجلة أخبار المحاسبة، الدوحة – قطر، العدد السادس، فبراير 2009 – ص ٢٧ .

^{٢٠٣} Grandlich, Cheryl. (2004). Using Activity-Based Costing inSurgery. Association of Operating Room Nurses Journal. 79 (1),p 189.

مما سبق يتبين لنا أن تحليل سلسلة القيمة يركز على النواحي الخارجية المرتبطة بأنشطة خلق القيمة في المجال الصناعي بدءاً من المواد الخام الأساسية وصولاً إلى المنتج النهائي الذي يسلم للعميل^{٢٠٤} و تحقيق التكلفة المستهدفة أثناء مرحلة التخطيط و التصميم . و بالتالي فهو عبارة عن إعادة تجميع المنشأة لأنشطتها الملائمة إستراتيجياً بالأسلوب الذي يؤدي إلى فهم سلوكيات التكاليف و المصادر الكامنة للتمييز^{٢٠٥} مما يمكن أصحاب المنشآت من التنافس على المستوى المحلي و العالمي .

و يجب أن تتسع النظرة بحيث يصبح كل نشاط بمنزلة عميل بالنسبة للنشاط الذي يسبقه . و من ثم يمكن تقييم كل نشاط بالنسبة للنشاط الذي يليه مما يحقق مفهوم التحسين المستمر للأنشطة ثم زيادة القيمة المضافة في عمل كل الأقسام بحيث إن كل قسم توجد له أقسام تعمل بمنزلة موردين و أقسام بمنزلة عملاء^{٢٠٦}.

مما سبق تستخلص الباحثة التالي:

١- إن سلسلة القيمة هي مجموعة من الأنشطة المتتابعة بدءاً من مرحلة ما قبل الشراء وحتى مرحلة ما بعد البيع.

٢- يلزم تقسيم أنشطة المؤسسة إلى نوعين من الأنشطة وفقاً لقدرتها على إضافة قيمة للمنتج هما أنشطة مضيئة للقيمة و أخرى غير مضيئة للقيمة.

٣- يعد تطبيق مفهوم سلاسل القيمة بمثابة حجر الأساس لرفع القدرة التنافسية و كسب ميزة تنافسية مستمرة. من خلال :

- اكتشاف واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لهذه السلسلة .

- تحسين وتعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة من خلال تحسين جودة وسرعة الاستجابة لطلبات العملاء.

٢٠٤ عبد العظيم ، محمد حسن- دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات- مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية -المجلد الواحد والعشرون -العدد الأول - يونيو ٢٠٠٥ - ص ٢٠ .
٢٠٥ بودحوش ، عثمان - تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية - رسالة ماجستير - الجزائر - ٢٠٠٨ - ص ٢١ .
٢٠٦ قاسم - مرجع سابق - ٢٠٠٠ - ص ٧٨ .

وهكذا فإن سلسلة القيمة هي بمثابة نظام إدارة الأنشطة الذي يهدف إلى بناء ميزة تنافسية ورفع القدرة التنافسية للمؤسسة، ويحصل ذلك من خلال الإهتمام بتنمية الأنشطة المضيفة للقيمة بدءاً من مرحلة ما قبل الشراء حتى مرحلة ما بعد البيع، والتخلص من الأنشطة غير المضيفة للقيمة أو التخفيف منها.

كما أن تحليل سلسلة القيمة يعتبر أحد ركائز دراسة مسببات التكلفة ، حيث أن عناصر التكاليف التي لا تضيف قيم يترتب عليها التسبب في وجود تكلفة لا تقابلها منفعة. ٢٠٧

^{٢٠٧} عبد الله ، مجيب الرحمن أحمد مصلح – مرجع سابق – ٢٠٠٦ - ص ٣٨ .

المبحث الثاني

تحليل مسببات التكلفة

تتمثل الخطوة التالية في نظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط في التعبير عن تلك الأنشطة بمقياس كمي يحقق علاقة الارتباط بين حجم ذلك النشاط - معبراً عنه بوحدة القياس - و مقدار التكلفة ويطلق على ذلك المقياس مسبب التكلفة . ومن الجدير بالذكر أن مدى نجاح وفعالية نظام محاسبة التكلفة حسب النشاط يعتمد إلى حد كبير على مدى سلامة مسببات التكلفة التي تعتبر الدعامة الأساسية للنظام من خلال ربط التكاليف بالمنتج . و يعرف تحليل مسببات التكلفة بأنه فحص وتحديد رقمي وتفسير للآثار الناجمة عن مسببات التكلفة^{٢٠٨} .

حيث يتم تحديد مسبب واحد أو أكثر لكل نشاط من الأنشطة ، وذلك انطلاقاً من علاقة السبب النتيجة بين تغير موجه أو مسبب التكلفة و بين إحداث التكلفة نتيجة ذلك التغير^{٢٠٩} يعتبر مسبب التكلفة العنصر الأساسي في نظام محاسبة التكلفة^{٢١٠} كما يعد وسيلة الربط بين تكلفة النشاط و المخرجات من المنتجات و الخدمات ، و بالتالي فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط .

ويعرف مسبب التكلفة أو محركها بأنه أي عامل يؤثر في التكلفة، بمعنى أن التغير في محرك التكلفة أو مسببها يسبب التغير في إجمالي التكلفة المرتبطة والمتعلقة بغرض التكلفة.^{٢١١} .

و يعرف أيضاً بأنه أداة الربط الأولي لنظام التكلفة على أساس النشاط وذلك للربط بين الموارد المستهلكة و الأنشطة حيث أنه عملية تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة المحددة^{٢١٢} .

^{٢٠٨} الحبري ، أديب عبد الوهاب قاسم - استخدام بطاقة الأداء المتوازن في قياس و تقييم الأداء الاستراتيجي لشركات الصناعات الغذائية اليمنية - ٢٠٠٨ - رسالة ماجستير - جامعة المنوفية - اليمن - ص ٢٠ .
^{٢٠٩}

www.infotechaccountants.com/phpBB2/index.php

^{٢١٠} Atkinson, A., Kaplan, R. and Young, M., (2004), " ManagementAccounting", 4th Ed., Prentice Hall International, New Jersey.

^{٢١١} هورنجرن، تشارلز، فوستر، جورج- " محاسبة التكاليف، مدخل إداري"- الجزء الأول- ترجمة أحمد حامد حجاج- 1996 - ص 56

^{٢١٢} Neumann Bruce, et al., (2004), 4, "Cost Management using ABC for ITActivities and Services", Management Accounting Quarterly, Vol. 6, No.1, P.37

و هو وحدة النشاط التي تسبب التكلفة^{٢١٣} وبالتالي فهو يمثل المفاتيح التي تسمح بتوزيع النشاطات المستهلكة بين مختلف أهداف التكلفة.

ويوضح بعضهم أن مسببات التكلفة تمثل الطلب الذي تصنعه المخرجات على كل نشاط وليس مجرد أدوات لتخصيص التكلفة.^{٢١٤}

ويرى البعض أن مسببات التكلفة هي عبارة عن العوامل التي أدت إلى نشوء النشاط، أو تؤثر في حجم العمل، وبالتالي تؤثر في تكلفة النشاط.^{٢١٥}

إن ما يميز نظام ABC عن نظام التكاليف التقليدي هو أن نظام التكاليف التقليدي يعتمد عدداً محدوداً جداً من مسببات التكلفة لا يتجاوز الخمسة وهي : عدد وحدات المنتج، عدد ساعات عمل الآلات، ساعات العمل المباشر، تكلفة المواد الأولية، تكلفة العمل المباشر، أما نظام التكاليف على أساس الأنشطة فإنه يعتمد على عدد كبير من مسببات التكلفة قد تصل إلى عدة مئات^{٢١٦} فنجاح هذا النظام يتحقق من خلال تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط و بشكل دقيق .

ويقوم مفهوم مسببات التكاليف على فروض أساسيه وهي :

- ١- أن المنشأة تقوم بنشاط ما يمكن توصيفه وتحديد نوعيته وقياسه.
- ٢- أن التضحية المالية التي يتطلبها النشاط (تكلفة النشاط) تكون قابلة للقياس الكمي والنوعي وللتحديد الزماني والمكاني.
- ٣- أن مخرجات النشاط ذاته تكون قابلة للقياس أيضاً.

٢١٣ Fernie J., Freathy P. & Tan E. ,(2001), "Logistics Costing Techniques and their Application to Singaporean Wholesaler", International Journal of Logistics: Research and Application , Vol. 4, No.1, P.119

٢١٤ Cooper, Robin & Kaplen, Roberts (1992) "Activity-based system measuring the costs of resource usage", Accounting Horizons, vol. 6, Issue 3, p. 4

٢١٥ Cinquini Lino, Vitali P., Pitzalis A. & Campanale C., (2007)," Cost Measurement in Laparoscopic surgery: results from an Activity –Based Costing Applications", 6th Annual health care and Medical Technology Conference, 3-5 October, 2007, Pisa, Italy p8.

^{٢١٦} زطمة - مرجع سابق - ٢٠٠٦ - ص ٦٨.

٤- أن مخرجات النشاط تمثل العنصر المتحكم في حدوث تكلفة النشاط (التضحية المالية للنشاط) ، فزيادة أو تخفيض حجم مخرجات النشاط (المسبب) تؤدي إلى زيادة أو تخفيض (مدخلات النشاط) تكلفة العوامل المطلوبة للنشاط^{٢١٧}.

٥- اختيار موجه واحد للتكلفة لكل مجمع تكلفة^{٢١٨}

إن اختيار مسببات التكلفة و تحليل الجوانب السلوكية للتكلفة أمر جوهري و ضروري ، حيث يتوقف مدى نجاح و تقدم هذا النظام من عدمه على مدى سلامة الأسس و المعايير التي يستند عليها النظام في تحديد العدد الأمثل لمسببات التكاليف و اختيار المسببات الواجب استخدامها علاوة على أن تحديد و اختيار مسببات التكلفة يمثل أصعب مرحلة من مراحل تصميم و إنشاء و تطبيق هذا النظام .

ولأغراض قياس تكلفة المنتجات يجب التمييز بين مسببات التكلفة للمرحلة الأولى في دورة تحميل التكاليف و الخاصة بتخصيص الموارد على الأنشطة و هي تمثل مسببات لاستخدام الموارد بواسطة مراكز النشاط و من أمثلتها : عدد أوامر التشغيل، عدد الفاحصين، عدد الكيلووات ساعة المستخدمة . أما النوع الثاني و هو مسببات التكلفة للمرحلة الثانية في دورة تحميل التكاليف، و هي التي تستخدم في تحميل تكلفة الأنشطة على المخرجات، و يمثل مسبب التكلفة من هذا النوع العامل الأساسي في تكوين مجتمعات التكلفة، حيث يكون لكل مجمع تكاليف مسبب واحد للتكلفة ، و إن قرار اختيار مسببات التكاليف للمرحلة الثانية يعد من أهم القرارات الخاصة بتصميم النظام و الأكثر تأثيراً^{٢١٩}.

يتوقف نجاح نظام التكاليف المبني على الأنشطة على مدى الدقة في تحديد موجهات- مسببات -التكلفة لكل نشاط و ذلك لأن الصفة المميزة لهذا النظام و التي تفضله على غيره من النظم هي مستوى الدقة المتميز الذي تتصف به معلومات و مخرجات هذا النظام.

٢١٧ عدس - ٢٠٠٧ - مرجع سابق ص ٢٩ .
٢١٨ جلس ، سالم عبد الله - نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات - مجلة الجامعة الإسلامية - المجلد الخامس عشر - العدد الأول - ٢٠٠٧ - ص ٢١٩ .
٢١٩ التكريتي إسماعيل يحيى- محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق- الطبعة الأولى- دار حامد للنشر و التوزيع- عمان-الأردن- 2006- ص ١٧٢ .

ونشير إلى عدد من النقاط التي يجب أخذها بالاعتبار عند تحديد مسببات التكلفة وهي:

- ١- أن يتلاءم مسبب التكلفة مع طبيعة النشاط الذي يتم تأديته.
- ٢- أن يسهل إخضاع مسبب التكلفة للقياس.
- ٣- أن يسهل وضع مواصفات عامة لمسبب التكلفة.
- ٤- ثبات مسبب التكلفة على الأقل في الأجل القصير لكي يسهل إجراء المقارنات. ٢٢٠
- ٥- يجب أن يرتبط موجه - مسبب - كلفة النشاط برابط منطقي بمجمعات التكلفة .
- ٦- إمكانية تحديد موجه - مسبب - كلفة النشاط بسهولة.

١- أنواع مسببات التكلفة :

يمكن تبويب مسببات التكاليف حسب مراحل تخصيص التكلفة كما يلي :

النوع الأول :مسببات الموارد Resources Drivers

وهي مقاييس لكمية الموارد التي يستنفذها كل نشاط من الأنشطة وتستخدم في تتبع تكلفة الموارد المستنفذة حسب الأنشطة التي استنفذتها. وتستخدم في المرحلة الأولى للتخصيص وذلك عند تخصيص التكلفة غير المباشرة على مجموعات تكاليف الأنشطة.

النوع الثاني :مسببات الأنشطة Activity Drivers

وتستخدم في المرحلة الثانية للتخصيص وذلك عند تخصيص تكلفة المجمعات إلى وحدات التكلفة^{٢٢١}

^{٢٢٠} ميدة ، ابراهيم - نموذج مقترح لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في مجال المسؤولية الاجتماعية - جامعة دمشق - كلية الاقتصاد - مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية - المجلد ٢١- العدد الثاني - ٢٠٠٥ - ص ٢٩٩.

^{٢٢١} Turney, Peter B. , & Stratton, Alan J. (1992) , "Using ABC to support continuous improvement",

Management Accounting, September, p 47

ويرى (Cooper) أنه يمكن تقسيم مسببات التكلفة إلى نوعين أساسيين هما:

النوع الأول: مسببات خاصة بالعمليات Transaction Cost Driver

وتركز هذه النوعية على عدد مرات تأدية النشاط الواحد وهي تستخدم في حالة إذا ما كانت مجموعة المنتجات تستخدم نفس القدر من النشاط، وعلى سبيل المثال فإن أنشطة جدولة تشغيل الآلات للإنتاج وتشغيل أمر الشراء وصيانة جزء معين من الآلة يمكن أن تؤدي وتستغرق نفس الوقت والجهد بغض النظر عن طبيعة المنتج النهائي^{٢٢٢}. ويعتبر هذا النوع من الموجهات أقل كلفة^{٢٢٣} ولكنها في نفس الوقت الأقل دقة فيها .

النوع الثاني: مسببات خاصة بالفترة الزمنية Duration Cost Drivers

وتهتم هذه المسببات بالفترة الزمنية التي يستغرقها النشاط اللازم لإنتاج منتج معين، وتستخدم هذه النوعية في حالة اختلاف حجم النشاط المطلوب تأديته باختلاف نوعية وكمية المنتج النهائي، ومن أمثلة مسببات التكلفة الخاصة بالفترة الزمنية ساعات العمل المباشر، ساعات الفحص وساعات تهيئة الآلة للتشغيل.^{٢٢٤} وتأخذ هذه المسببات أشكال ثلاثة و هي كما يلي :

الشكل الأول: وهو متغير مسبب للوقت المستمر مثل الوزن والمسافة بالكيلومتر.

الشكل الثاني: وهو متغير مسبب للوقت المنفصل مثل عدد الأوامر وعدد خطوط الإنتاج ، وعدد شيكات الإئتمان، وعدد فواتير الدفع.

^{٢٢٢} Cooper, R., and Slagmulder, R., (1997). Factors Influencing the Target Costing Process: Lessons from Japanese Practice, The Institute for the Study of U.S./Japan Relations in the World Economy, Graduate Management Center, The Claremont Graduate School, P 30..

^{٢٢٣} Drury, Colin, (2005), Management Accounting For Business, 3rd ed., Bath : UK, Patrick Bond.

^{٢٢٤} عوض ، فاطمة رشدي - مرجع سابق - ص ٤٠ .

الشكل الثالث: وهو متغير مسبب للوقت في شكل مؤشرات متغيرات وهمية تأخذ صورة صفر أو واحد مثل نوع العميل (قديم، جديد)، ونوع الأمر (عادي، عاجل)، وخصائص إستلام الأمر (بالبريد الإلكتروني، بالفاكس).^{٢٢٥}

ويرى Kaplan and Atkinson أن هناك نوع ثالث من المسببات هو مسبب الاستعمال

الفعلي Intensity or direct charging

ويستخدم هذا النوع من المسببات في حالة وجود منتجات أو خدمات تحتاج إلى تهيئة خاصة، ومعدات خاصة، أو مراقبين ذوي جودة أو عمليات خاصة تختلف عن منتجات أو خدمات أخرى تمر بنفس النشاط بعامل غير عامل الوقت، فالمسببات الزمنية لا تعطي تخصيصاً دقيقاً للتكاليف غير المباشرة في هذه الحالة، ويتصف هذا النوع من المسببات بالدقة ولكنها الأكثر تكلفة.^{٢٢٦}

ويوضح الشكل التالي تبويب مسببات ومحركات التكلفة طبقاً لمراحل معالجة التكاليف غير المباشرة وتخصيصها من المنظور الإستراتيجي للتكلفة^{٢٢٧}.

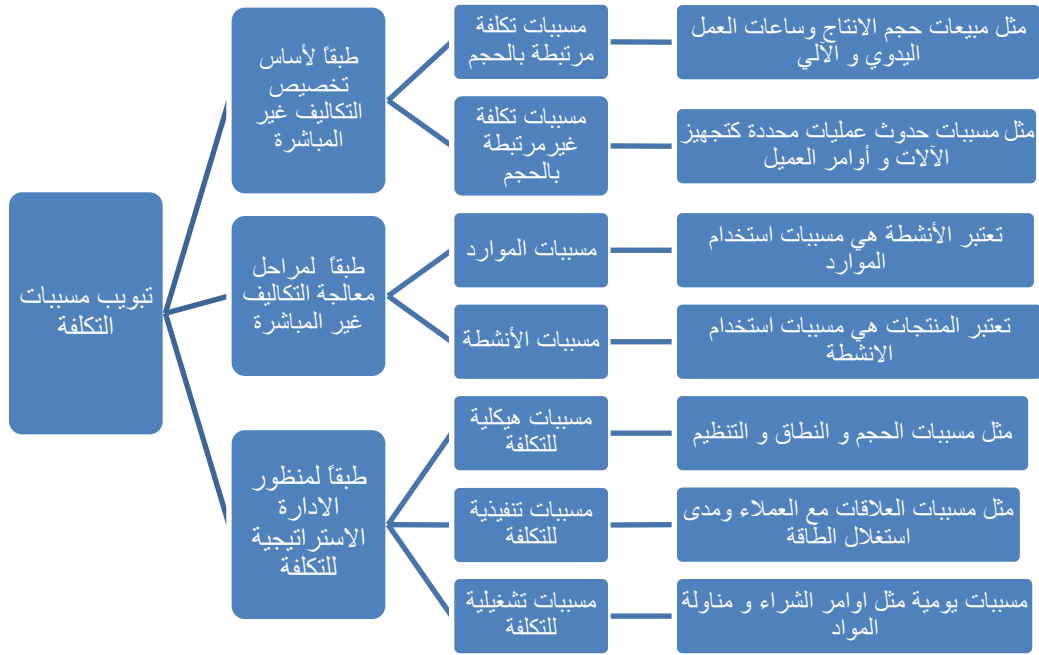
الشكل رقم ٥: تبويب مسببات ومحركات التكلفة طبقاً لمراحل معالجة التكاليف غير المباشرة وتخصيصها من المنظور الإستراتيجي للتكلفة

^{٢٢٥} Everaert, Patricia & Bruggeman, Werner, (2007), "Time-Driven Activity-Based Costing: Exploring the Underlying model", Cost management, Vol. 21, No. 2, PP. 17-18.

Bruggeman W. , Everaert P., Anderson S. & Levant Y. (2005), "Modeling Logistics Costs using time-Driven ABC: A case in a Distribution Company", working paper series, University of Gent, Belgium, PP.13-14

^{٢٢٦} Kaplan, Robert S. and Atkinson Anthony A. (1998). Advanced Management Accounting, (3 ed.). New Jersey: Printice Hall. P108

^{٢٢٧} فاطمة – مرجع سابق – ٢٠٠٩ – ص ٤١.



حيث يتم تبويب مسببات التكلفة وفقاً للمنظور الاستراتيجي للتكلفة ، إلى مسببات هيكلية وتنفيذية وتشغيلية للتكلفة .

فالمسببات الهيكلية تعكس قدرة المنشأة في تنظيم العمل من حيث قرار الإنتاج والتوزيع والتكامل بين أنشطة المشروع.

أما المسببات التنفيذية فتعكس قدرة المنشأة في تنفيذ أعمالها بكفاءة وفاعلية مثل مدى كفاءة أنشطة إدارة الجودة الشاملة ومدى إستغلال الطاقة وفاعلية تصميم المنتجات.

والمسببات التشغيلية هي التي تعكس الأحداث اليومية للمنشأة من خلال المسببات الهيكلية والتنفيذية في صورة إصدار أوامر الشراء والمناولة والصيانة والتخزين وأوامر طلبات العملاء.^{٢٢٨}

٢- معايير اختيار مسببات التكلفة :

يؤدي اختيار واستخدام بعض مسببات التكاليف عشوائياً إلى أن ينتج عنه التحميل والتوزيع غير العادل، مما يؤدي إلى التوصل إلى تكاليف غير دقيقة للمنتجات التي تقوم المنشأة بإنتاجها

^{٢٢٨} Barfield, J.T., Raibron C.A. & Kinney M.R. (2003), "CostAccounting: Traditions and Innovations", South-Western, Ohio.p 150.

سواء كانت تلك المنتجات سلعا أو خدمات، لذلك لابد من ضرورة استناد عملية اختيار مسببات التكاليف على بعض المعايير والعوامل الواجب مراعاتها.^{٢٢٩}

ومن أهم المعايير الواجب استخدامها ومراعاتها لأغراض اختيار مسببات التكاليف التي تتوافر فيها سمات وخصائص مثل الدقة والملائمة والموضوعية وغيرها هي:

١- معيار استهلاك الموارد:

طبقاً لهذا المعيار يتم اختيار مسببات التكاليف على أساس العوامل المسببة لحدوث تكلفة المدخلات، فعلى سبيل المثال فإن تكلفة قسم المشتريات يسببها عدد أوامر الشراء أو قيمة المواد المشتراه، وعليه فإنه في ظل هذا المعيار يتم اتخاذ العامل أو العنصر المسبب لاستهلاك الموارد أو التكاليف كأساس لاختيار مسبب التكلفة لعنصر أو نشاط ما.

٢- معيار مخرجات النشاط:

في ظل هذا المعيار يتم اختيار مسبب تكلفة نشاط ما على أساس مخرج أو مخرجات ذلك النشاط، ويتم هذا الاختيار من خلال دراسة وتحليل الأنشطة وتحديد مخرجاتها، واتخاذ تلك المخرجات على أنها بمثابة مسببات التكاليف، فمثلاً نشاط العيادة الطبية يتمثل في تقديم خدمة العلاج للمرضى، لهذا قد يكون عدد الحالات المرضية التي راجعت العيادة هو بمثابة مخرجات نشاط العيادة، ويتم اتخاذها كمسببات تكاليف لهذا النشاط.

و بشكل عام يجب على مصممي نظم التكاليف المبنية على الأنشطة اتخاذ قرارات متداخلين يتعلق الأول بتحديد عدد مسببات التكلفة، ويتعلق الثاني بتحديد نوع مسببات التكلفة التي يجب أن تستخدم. ويرجع سبب تداخل القرارات إلى أن نوع مسبب التكلفة يؤثر على عدد مسببات التكاليف التي تحتاج الإدارة استخدامها لتحقيق مستوى الدقة المستهدفة لبيانات التكاليف^{٢٣٠}.

و بالتالي فإن إختيار مسبب التكلفة الأكثر تأثيراً بالمفاضلة، يتطلب الإجابة عن الأسئلة التالية:

- كم عدد مسببات التكلفة التي يجب استخدامها ؟

^{٢٢٩} عوض، فاطمة رشدي - مرجع سابق - ص ٤٢.
^{٢٣٠} عدس - ٢٠٠٧ - مرجع سابق - ص ٣١.

- ما هو مسبب التكلفة الواجب استخدامه ؟

- ما هي الآثار السلوكية للمسبب المختار ؟

و تعتمد الإجابة عليها بدرجة عالية على الدقة، وعلى مدى تعقيدات مزيج المنتجات، مع ضرورة الأخذ في الحسبان تكلفة و منفعة استخدام كل مسبب . إذ أن حجم المحرك في كل نشاط هو الذي يحدد تكاليف النشاط .^{٢٣١}

٢-١ معايير اختيار عدد مسببات التكلفة:

إن اختيار عدد مسببات التكلفة المطلوب يتوقف على عدد من العوامل أهمها:

١- درجة الدقة المطلوبة في أرقام التكلفة : فكلما زادت درجة الدقة المطلوبة زاد عدد مسببات التكلفة. فمن المهم مراعاة الدقة في اختيار مسببات التكاليف المرتبطة بكل نشاط حيث غالباً ما يؤثر النشاط في أكثر من مسبب تكلفة ، وإن عدم اختيار المسبب الملائم للتكلفة يؤثر على دقة القياس وجودة ومصداقية معلومات التكاليف^{٢٣٢}.

٢- درجة تعقد وتنوع المنتجات : فكلما زادت درجة التعقيد والتنوع في المنتجات كلما زادت عدد مسببات التكلفة وبالتالي أعطى نتائج دقيقة عن تكلفة المنتجات.

٣- الأهمية النسبية لمجمعات التكلفة: فعندما تكون تكلفة بعض الأنشطة تمثل نسبة صغيرة بالمقارنة بتكلفة الأنشطة الأخرى ، يمكن القول أن هذه الأنشطة تكون مجمعات تكلفتها غير جوهرية ، ولا يتطلب الأمر في هذه الحالة تعدد مسببات التكاليف لهذه الأنشطة حتى ولو كان كل نشاط منها يحتوي على مجموعة أعمال غير متجانسة . و يبقى المهم في هذه الحالة هو اختيار مسبب التكلفة الذي يتميز بأعلى درجة ارتباط مع مجموعة التكلفة لهذا النشاط . نستنتج أن هناك علاقة طردية بين عدد مسببات التكاليف والتكلفة النسبية للأنشطة المختلفة^{٢٣٣}.

^{٢٣١} Miller J. E. and Vollman T. E., " The Hidden Factory, " Harvard BusinessReview , September- October 1985, pp. 142-150 .

^{٢٣٢} عبد الرحمن، عاطف عبد المجيد- "مدخل إدارة الأنشطة لتطوير نظم إدارة تكاليف الجودة الشاملة : دراسة نظرية بالتطبيق على إحدى الشركات الصناعية المصرية" - البحوث التجارية المعاصرة - كلية التجارة- بسوهاج- جامعة جنوب الوادي- المجلد 17 - العدد 1-٢٠٠٣-ص ٩١.

^{٢٣٣} عدس - ٢٠٠٧ - مرجع سابق - ص ٣٢.

٤- تكلفة تجميع بيانات مسببات التكاليف أي تكلفة قياس مسببات التكاليف، حيث توجد علاقة طردية فكلما زاد عدد مسببات التكاليف المطلوبة كلما ارتفعت تكلفة القياس لنظام التكاليف.^{٢٣٤}

والخلاصة أنه كلما زادت درجة الدقة المطلوبة وزادت درجة تعقيد وتنوع المنتجات زادت التكلفة النسبية للنشاط المعين مقارنة بإجمالي الأنشطة الكلية وانخفضت تكلفة قياس نظام التكاليف، كان من الأفضل التوسع في عدد مسببات التكلفة والعكس صحيح.

٢-٢ معايير اختيار نوعية مسببات التكلفة :

عند اختيار نوعية مسببات التكلفة هناك عاملان رئيسيان يؤخذان بعين الاعتبار هما:

١- تكلفة قياس مسببات التكلفة حيث كلما كانت اقل كلما زادت احتمالية اختيار مسبب التكلفة^{٢٣٥}

٢- درجة الارتباط والمسببات البديلة غير المباشرة :تعني درجة الارتباط بين نوعية مسبب التكلفة المختار والاستهلاك الفعلي للمنتجات المختلفة من الأنشطة، فكلما زادت درجة الارتباط زادت فرصة استخدامه كمسبب للتكلفة، وإنه يمكن استبدال مسبب التكلفة الذي يقيس مباشرة استهلاك مورد أو تكلفة نشاط ما بمسبب تكلفة آخر يقيس بطريق غير مباشر ذلك الاستهلاك مع عدم التضحية بعنصر الدقة، فعلى سبيل المثال إذا كانت ساعات الفحص للمنتجات غير متاحة، فإنه يمكن استخدام عدد مرات الفحص الفعلي المرتبطة بكل منتج إذا كانت ساعات الفحص ثابتة بدرجة معقولة لكل منتج.

ويرى (Hillton) أن هناك ثلاثة عوامل يجب أخذها في الحسبان عند اختيار نوعية مسبب التكلفة للأنشطة فبالإضافة إلى العاملين السابقين هناك عامل ثالث :

٣- التأثيرات السلوكية : فإذا كانت دقة تتبع التكاليف تتوقف على عدد ونوع مسببات التكلفة، فإن مسبب التكلفة المختار يكون له آثار سلوكية مرغوبة أو ضارة على المستوى الأدائي للأفراد، فعلى سبيل المثال بالنسبة لنشاط مناولة المواد فإن عدد المرات التي يتم فيها تحريك المواد يعتبر المقياس الأكثر مناسبة لاستهلاكه لأغراض تتبع التكلفة، إلا أن له آثار سلوكية

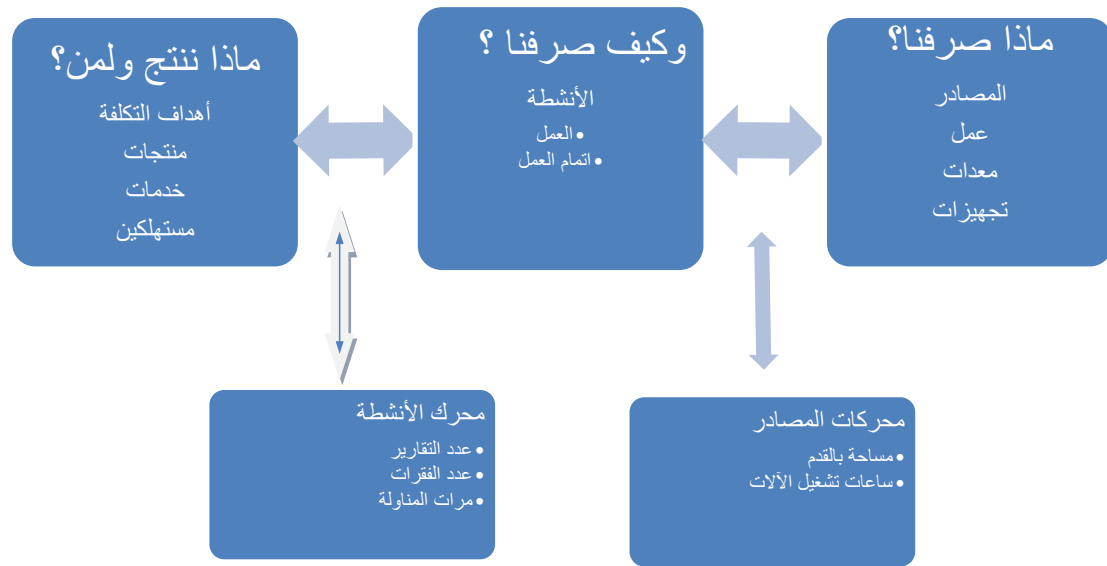
^{٢٣٤} سعيد- مرجع سابق - ٢٠١٠ - ص ١٠٧.

^{٢٣٥} عطية هشام احمد ومحمد محمود عبد ربه- دراسات في محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية-الدار الجامعية للنشر والتوزيع- الإسكندرية-مصر-2000 - ص ١٧٤.

مرغوبة تتمثل في تحفيز المديرين على تخفيض وقت تحريك المواد ونقلها داخل المصنع وبالتالي تخفيض تكلفة مناولة المواد. ولذلك يجب ألا يستهان بالآثار السلوكية لمسبب التكلفة

٢٣٦ .

ولعل من المفيد عند اختيار محركات التكلفة و اعتمادها بشكل نهائي أن تجيب على بعض الأسئلة الهامة في ه ذا المجال ، و الشكل التالي يبين أن محركات التكلفة يجب أن تجيب عن ثلاثة أسئلة و هي : ماذا صرفنا؟ وكيف صرفنا؟ وماذا نتج و لمن؟^{٢٣٧}



شكل رقم ٦ : يبين أن محركات التكلفة يجب أن تجيب عن ٣ أسئلة^{٢٣٨}

ففي الدرجة الأولى يركز هذا النظام على "أين يتم انفاق الأموال " بدلا من "كيف يتم تخصيص التكاليف".^{٢٣٩} و بالتالي فهو يساهم في تدعيم آليات رقابة وإدارة التكلفة^{٢٤٠}

^{٢٣٦} يوسف، أبو بكر محمد- مدخل محاسبة التكلفة على أساس النشاط والدور التأثيري لنظم تقييم الأداء الداخلي -مجلة البحوث التجارية - المجلد 26 - العدد 1 - ص ٢٥ .

^{٢٣٧} هديب - مرجع سابق - ٢٠١٠ - ص ٦٩

^{٢٣٨} Cooper, R. and Kaplan, R., (1999, "The Design of Cost ManagementText, Case and Reading", Prentice Hall International, New Jersey.p46

^{٢٣٩} فرحات، مني خالد - "نظام التكلفة حسب الأنشطة دراسة تطبيقية في إحدى الوحدات الاقتصادية السورية" -رسالة دكتوراه- جامعة دمشق، سورية- ٢٠٠٤ - ص ١٦ .

^{٢٤٠} أبو محسن ، أحمد محمد - مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة بقطاع غزة - ٢٠٠٩ - رسالة ماجستير - الجامعة الإسلامية - غزة - ص ٤٨ .

مما سبق يمكن التوصل إلى ما يلي :

١- إن لمحركات التكلفة دورين هامين : فهي تستخدم مرة لتوزيع عناصر التكاليف على الأنشطة المختلفة ضمن المنظمة، وهي تمثل بذلك مؤشرات على تأثير مستوى التشغيل في تكلفة النشاط ومن ثم تبيّن أسباب نشوء التكلفة ضمن الأنشطة، وتستخدم مرة أخرى لقياس مستوى إنجاز الأنشطة المختلفة، ومن ثم تستخدم لبناء معدلات تحميل تكاليف الأنشطة المختلفة على حوامل التكلفة، لأن تحليل تكاليف الأنشطة يجب أن يمتد ليشمل العلاقة بين تكاليف النشاط والنتائج التي تقدمها الأنشطة .

٢- إن من أهم خصائص مسبب التكلفة الجيد :

(١) وجود علاقة سببية واضحة بين مسبب التكلفة وبين الأنشطة التي تخصص التكاليف لها.

(٢) قابلية التحكم بأسعار وكميات مسبب التكلفة.

(٣) القدرة على تحديد سلوك مفيد.

(٤) أن تكون تكلفة قياسه منخفضة.

(٥) أن تكون الكمية المستهلكة بواسطة المنتج أو الخدمة ثابتة نسبياً.

(٦) أن يكون مستقلاً نسبياً عن باقي مسببات التكلفة الأخرى^{٢٤١}.

و ترى الباحثة أن المقومات الأساسية لمدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط تتمثل في الأنشطة ومسببات التكلفة، حيث يقوم هذا المدخل على تحديد الأنشطة الرئيسية في المنشأة أولاً ومن ثم تجميع هذه الأنشطة في مجموعات تكلفة حيث يشمل كل مجمع تكلفة على مجموعة من الأنشطة المتشابهة ومن ثم تحميل المنتجات بهذه الأنشطة باستخدام مسببات التكلفة المناسبة. ولذلك لا بد من إعطاء عملية اختيار مسببات التكاليف العناية اللازمة ، والقيام بالتحليلات المناسبة حتى يمكن تحقيق مستوى دقة مرتفعة لمخرجات نظام التكاليف المبني على الأنشطة كهدف رئيسي من تطبيق النظام ، وتجنب التكلفة الزائدة والتعقيد بالتطبيق نتيجة الاختيار غير السليم للمسببات.

^{٢٤١} عدس - مرجع سابق - ص ٣٤.

المبحث الثالث

مستويات التحليل لأغراض اتخاذ القرارات

للحصول على دقة عالية في تحديد التكلفة يمكن تقسيم تكاليف الأنشطة التي يمكن أن تؤدي لإنتاج منتج معين أو تقديم خدمة وفقاً لخاصية التسلسل أو الدرجية (Hierarchies of Activities)، حيث تعتبر هذه الخاصية الأساس في تخفيض العيوب الموجودة في ظل المنهج التقليدي وهي أفضل طريقة لربط الأنشطة و تنظيمها^{٢٤٢} وذلك من خلال التعامل مع الأنشطة التي يتم تحديدها في المنشأة عن طريق تقسيمها إلى أربع مجموعات رئيسة أطلق عليها التقسيم الطبقي لتكلفة النشاط و هي^{٢٤٣} :

- التحليل على مستوى الوحدة .
- التحليل على مستوى المنتج .
- التحليل على مستوى الخط الإنتاجي .
- التحليل على مستوى المنشأة .

النوع الأول :أنشطة ترتبط بوحدة المنتج Unit Level Activities :

وفيه يتم ربط عناصر التكاليف المباشرة بوحدة النشاط أي عند إنتاج كل وحدة من وحدات منتج معين سواء تمثلت تلك العناصر في تكلفة المواد أو تكلفة الأجور المباشرة و بالتالي فإن هذه الأنشطة تختلف باختلاف عدد الوحدات المنتجة . أي تكون كمية الأنشطة المنفذة متناسبة مع حجم الإنتاج . أي أن هذا المستوى يأخذ بعين الاعتبار حجم الإنتاج المنفذ خلال العملية . ومعظم مسببات التكلفة التي تعتمد عليها نظم التكاليف القائمة هي مسببات تعتمد على الأنشطة الخاصة بمستوى وحدة الإنتاج، ومن أمثلة هذه المسببات ساعات العمل المباشر، قيمة المواد المباشرة، وساعات التشغيل الآلي.

^{٢٤٢} Garrison & Noreen, 2000, Managerial Accounting, NinthEdition.p328

^{٢٤٣} Colin Drury – Management Accounting for Business Decisions – second edition – 2001 – p 166.

النوع الثاني: أنشطة ترتبط بدفعة الإنتاج Batch Level Activities :

وهي تلك الأنشطة التي ترتبط بدفعات الإنتاج أكثر من ارتباطها بوحدة المنتج مثل تكاليف تجهيز الآلات لتلائم المتطلبات الفنية لدفعة منتج معين، وتكاليف نقل المواد وتكاليف إعداد أوامر الشراء لتنفيذ دفعة أو أمر إنتاجي معين وترتبط تلك التكاليف بدفعة المنتج بغض النظر عن عدد الوحدات المنتجة. وبالتالي فإن تكلفة أداء تلك الأنشطة لا ترتبط بعدد الوحدات المنتجة الخاصة بكل دفعة إنتاجية^{٢٤٤} و من أمثلة مسببات التكاليف الخاصة بتلك النوعية من الأنشطة عدد أوامر الإنتاج أو عدد مرات التخصيص وذلك لتسهيل عملية تخصيص تكاليف تلك الأنشطة على المنتجات المختلفة .

النوع الثالث: أنشطة ترتبط بخطوط الإنتاج Product Sustaining Activities

وهي تلك الأنشطة المؤداة لخط إنتاجي معين ولا تستفيد منها المنتجات أو الخدمات الأخرى، مثل هندسة العمليات وتصميم المنتج، حيث يتطلب الأمر إعادة تصميم لبعض مكونات المنتج وهو ما يدعو إلى تحميل الخط الإنتاجي الذي تم تعديل التصميم لمنتجه بتكاليف إعادة التصميم دون سواه، وهذا يؤدي إلى القياس الدقيق لتكلفة المنتج بما يمكن الإدارة من تسعيره إذا ما قررت الاستفادة من طاقة الخط ببيع الزائد عن الحاجة للسوق الخارجي^{٢٤٥}، بالإضافة لتوفير المعلومات التي تمكنها من التقييم السليم لأداء الخط في حالة الرغبة في اتخاذ قرار بالاستمرار في تشغيله من عدمه و في هذا المستوى يتم ربط تكلفة النشاط أو الخدمة المؤداة بشكل سهل و مباشر استناداً إلى استهلاك المواد أو الخدمة المؤداة من هذه الأنشطة^{٢٤٦} . ومن أمثلة الأنشطة المرتبطة بهذا المستوى نشاط هندسة العمليات، نشاط وضع تصاميم المنتجات، ملاحظات التنفيذ الهندسي، نشاط تطوير وتحسين المنتج، ونشاط نظم المعلومات . أما عن مسببات التكلفة فمن أمثلتها عدد مرات تطوير وتحسين المنتج كمسبب تكلفة لنشاط البحوث والتطوير، وعدد مرات ملاحظات التنفيذ كمسبب تكلفة لنشاط التنفيذ الهندسي.

^{٢٤٤} Cropper, Paul and Cook, Roger (2000), "Activity Based costing in Universities -Five Years on", Public Money & Management, Vol. 20, Issue 2.p. 63.

^{٢٤٥} المرجع السابق - ص ٢٢١ .

^{٢٤٦} Cooper, Robin, (1991). A structured Approach to Implementing ABC. Accountancy, pp78-81.

النوع الرابع: أنشطة ترتبط بعمل المنشأة ككل Facility Sustaining Activities

هي الأنشطة العامة المطلوبة واللازمة لضمان المحافظة على المنشأة والمساعدة للبنية الإدارية التي تجعل من عمليات الإنتاج ممكنة. مثل النشاط الإداري والمالي، حيث يتم تحميل كل نشاط بالتكاليف التي تسبب في إحداثها، وتقسّم التكاليف على الأنشطة المستفيدة حسب درجة استفادة كل نشاط، ويركز نظام التكاليف على أساس الأنشطة على الجزء المستهلك من عناصر التكاليف ويسعى إلى تخصيصه بشكل دقيق على الأنشطة التي استهلكته بغض النظر عن قيمة المنفق على هذا العنصر.^{٢٤٧}

ولقد أضاف (Garrison and Noreen) مجموعة خامسة لما سبق تتعلق بالعميل وهي:

النوع الخامس: الأنشطة المرتبطة بالعميل Customer- Level Activities

وهي تلك الأنشطة المرتبطة بعملاء محددین وتشمل أنشطة مثل : طلبات المبيعات (Sales Calls) وإرسال الكتالوجات (Catalog mailing) والدعم الفني العام غير المرتبط بمنتج محدد (General Technical Support).^{٢٤٨} مثلاً: أحد العملاء طلب 100 قميص يحمل شعار شركته فهذا يحتاج إلى تصميم قالب خاص بالعميل.

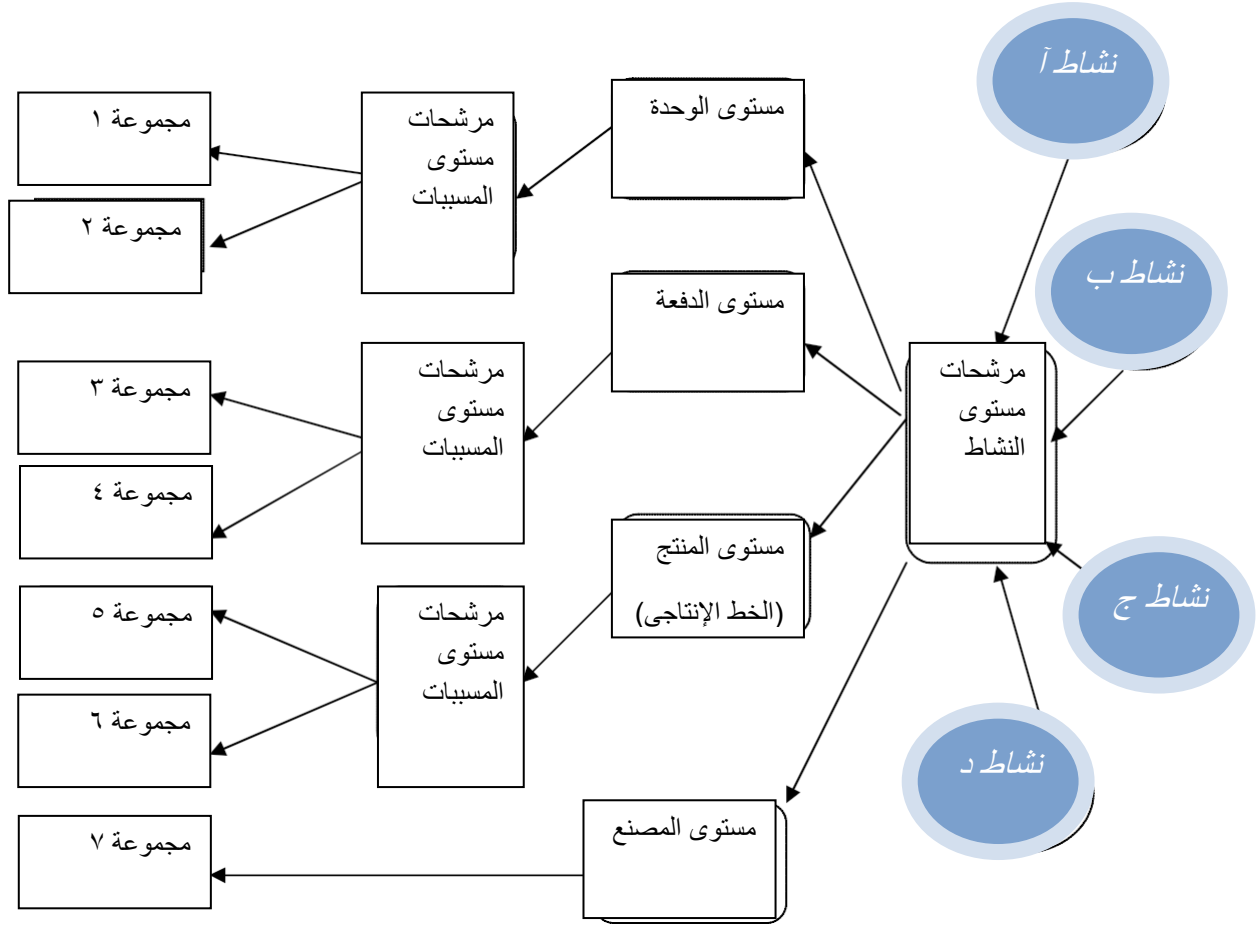
وقد تتغير الأهمية النسبية لمختلف مستويات تسلسل الأنشطة من مؤسسة إلى أخرى، حيث أنها ترتبط خصوصاً بطبيعة مسار الإنتاج، بالتكنولوجية المعتمدة، بتنظيم الإنتاج و بمستوى و تنوع تشكيلة المنتوجات و الخدمات المعروضة.^{٢٤٩}

^{٢٤٧} عوض ، فاطمة رشدي – مرجع سابق – ص ٣٦/٣٥ .

^{٢٤٨} Garrison, Ray H. and Noreen, Eric W. (2003). Managerial Accounting, (10 ed.).New York: McGraw-Hill pp 323-324..

^{٢٤٩} هلال – مرجع سابق – ٢٠٠٥ – ص ٢٥٤.

و أورد الشكل التالي الذي يلخص تصنيف الأنشطة إلى مجموعات متجانسة.



شكل رقم / ٧ / من إعداد الباحثة " تصنيف الأنشطة إلى مجموعات متجانسة "

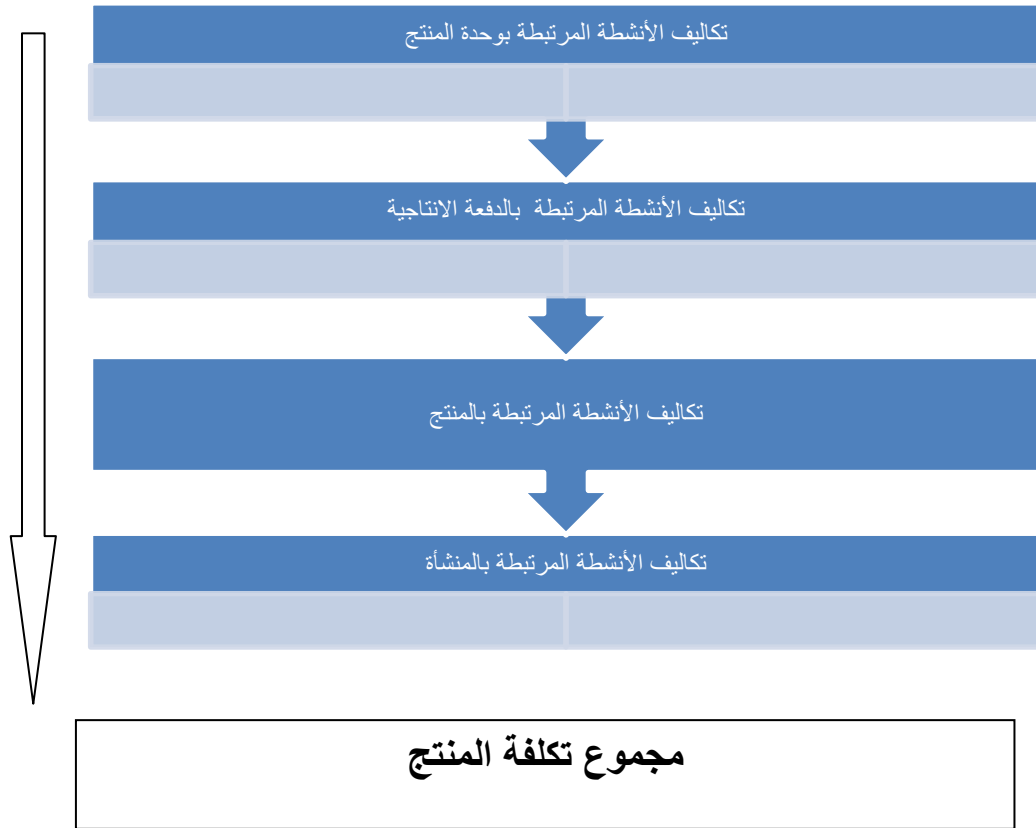
ومن الملاحظ أن الأنشطة على مستوى المصنع لا تدخل ضمن التبويب على مستوى المسببات ويرجع ذلك إلى استحالة قياس الطلب من المنتجات على الأنشطة، وذلك على مستوى المنشأة ككل، كما يلاحظ أن استخدام مرشحات المسببات في المستويات الثلاثة الأولى ينتج عنه مجموعات أنشطة متجانسة يبلغ عددها مجموعتان لكل مستوى وهذا لا يمنع وجود أكثر من مجموعتين في كل مستوى.

ويؤدي التحليل التدرجي للأنشطة والتكاليف المقترنة بها عند مستوياتها الأربعة وتخصيص التكاليف باستخدام أساس يعكس سلوك المنتجات طبقاً للطلب على هذه الأنشطة إلى تقديم فهم أفضل لسلوك التكلفة، وتوفير معلومات تساعد الإدارة على تخطيط ورقابة التكلفة بشكل أفضل

على مدار سلسلة القيمة، ابتداء من مرحلة البحوث والتطوير حتى خدمة العميل والوفاء
باحتياجاته^{٢٥٠}

يقترن بمجموعات "مستويات" الأنشطة السابقة أربعة مستويات للتكاليف الصناعية تأخذ شكل
متدرج، مع الإشارة إلى أن التحليل التدريجي للأنشطة والتكاليف المقترنة بها يعكس تقديم فهم
أفضل لسلوك التكلفة، وتوفير معلومات تساعد الإدارة على تخطيط ورقابة التكلفة بشكل أفضل
على مدار سلسلة القيمة، ابتداء من مرحلة البحوث والتطوير حتى خدمة العميل والوفاء
باحتياجاته، وأنه يمكن تمثيل درجة التكاليف الصناعية كما في الشكل التالي:^{٢٥١}

الشكل رقم ٨: التحليل التدريجي للتكاليف الصناعية



^{٢٥٠} Drury, Colin, (1992). Management and Cost Accounting, (3rd ed). Chapman and Hall, London, UK.pp279-280

^{٢٥١} Horngren, Charles T., and Bhimani, Alnoor, and Datar, Srikant M., and Foster, George, (1999). Management and Cost Accounting, (3rd ed), New Jersey: Prentice- Hall p348.

ويساعد التسلسل الهرمي السابق المديرين على التفكير المنظم للعلاقة بين الأنشطة والموارد التي تستهلكها، بمعنى أن المدير يحتاج إلى تمييز تكلفة الموارد التي تتم على مستوى وحدة المنتج عن تلك التكاليف المتعلقة بالموارد لتشغيل دفعات من الإنتاج أو لتدعيم نوع معين من المنتجات أو الخدمات أو للمنشأة بصفة عامة.

ويلاحظ في التطبيق العملي لنظم التكاليف المبنية على الأنشطة أن كثيراً من المنشآت تستخدم تقسيم الأنشطة من خلال مستويين فقط هما: الأنشطة على مستوى وحدة المنتج ، والأنشطة على مستوى دفعة الإنتاج ، مع إهمال باقي الأسس الأخرى، وهذا يرجع للأسباب التالية :

- ١- قد يفشل مصممو نظم التكاليف في تفهم كل هذه الأسس الموجودة.
- ٢- أن تحليل العائد والتكلفة لاستخدام أكثر من أساسين يؤدي إلى أن تكون المزايا المرتبطة بالتقدير المنفصل لكل تقسيم أقل من تكلفة هذا التقدير.
- ٣- قد لا تتصف بعض المنشآت بالتنوع في منتجاتها أو أن الإنتاج يتم على دفعات متساوية في الحجم وبالتالي تستهلك قدرًا متساويًا من الأنشطة والموارد.
- ٤- قد يلجأ مصممو نظم التكاليف المبنية على الأنشطة لاعتماد أساسين فقط في تقسيم الأنشطة لأغراض التبسيط والتسهيل في الاستخدام والتطبيق.^{٢٥٢}

^{٢٥٢} عدس - صلاح مجدي - مرجع سابق ص ٢٧.

ترى الباحثة أن تقسيم الأنشطة إلى المستويات الأربعة يساعد في بحث العلاقة بين الأنشطة الرئيسية في المنشأة والموارد التي تستهلكها تلك الأنشطة وذلك من خلال التعرف على الأنشطة الرئيسية التي يتم أداؤها في المنشأة أولاً، ثم توزيع التكاليف الخاصة بالمستويات الثلاثة "الوحدة -الدفعة - خطوط الإنتاج" باستخدام مسببات تكاليف تشير إلى مدى استفادة المنتج من كل نشاط مع خصم تكاليف المستوى الرابع من إجمالي هامش المساهمة الكلي لجميع خطوط الإنتاج، مما يؤدي إلى زيادة الدقة في قياس تكاليف المنتجات و الربحية على مستوى المنشأة. وعلى الرغم من أن نظام محاسبة تكاليف الأنشطة يهدف إلى توفير قياس سليم للتكاليف فإن تطبيق هذا النظام أدى إلى توفير قدر من المعلومات أدت إلى فتح آفاق واسعة لتطوير العملية الإدارية وزيادة فعاليتها وذلك من خلال تحليل الأنشطة وتحديد تكلفتها و من ثم توفر الأساس لإدارة المؤسسة بمستوياتها المختلفة لتقييم تلك الأنشطة .

و يقصد هنا بتقييم الأنشطة تحليل الأنشطة و تحديد تكلفتها ومقارنة تلك التكاليف بالعائد منها سواء كان ذلك العائد في صورة نواتج مالية منظورة في الأجل القصير أو كان في شكل تدعيم المركز التنافسي في الأجل الطويل ، وتتجسد فلعلية هذا التقييم في :

- استبعاد الأنشطة التي لا تضيف أي قيمة أو تخفيضها إلى أدنى مستوى ممكن .
- استكشاف فرص و أنشطة التحسين و التطوير المستمر في العمليات و المجالات القائمة .
- تدعيم التحليل الاستراتيجي و تقييم مراحل الإنتاج التي تتعامل معها المؤسسة و إضافة أو إسقاط إحدى الحلقات أو المراحل التي تؤدي إلى تخفيض الربح في الأجل القصير أو الطويل أو تحسين هذه المراحل ، وذلك ابتداء من المواد الخام وحتى المستهلك النهائي .^{٢٥٣}

إن نظام (ABC) يوفر للمديرين المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات التنفيذية والاستراتيجية المتعلقة بخطوط الإنتاج، ومؤشرات السوق، العلاقات مع العملاء، وتحسين مستوى عمليات التشغيل بصفة مستمرة كما يمكن من تخفيض التكلفة بشكل ملموس دون المساس بتقديم

الخدمة، التوقيت أو الجودة و ذلك من خلال تحديد و استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة .

إن نظام التكاليف المبني على الأنشطة يساعد المنشآت الصناعية و الخدمية على تحسين قدرتها التنافسية التي تمكنها من اتخاذ قرارات أفضل بناء على فهم أفضل لسلوك منتجاتها أو خدماتها. ٢٥٤ باعتبارها يركز على الجزء المستهلك من عناصر التكاليف، ويسعى إلى تخصيصه بشكل دقيق على الأنشطة التي استهلكته بغض النظر عن قيمة المنفق على هذا العنصر .

وبهذا يمكننا التوصل إلى أن محور نظام (ABC) يتمثل في إيجاد آلية أفضل لتوزيع التكاليف غير المباشرة وهذا سيؤدي إلى زيادة الدقة في أرقام التكلفة .

إن التكاليف على أساس الأنشطة هي السبيل لمواجهة قصور الأدوات التقليدية، بحيث تتميز بدقة تقنياتها في تتبع استهلاك الموارد من قبل الأنشطة و استهلاك أهداف التكلفة لتلك الأنشطة بناءً على معايير دقيقة تسمى بمسببات التكلفة و الأنشطة بالإضافة إلى توفير معلومات تفصيلية حول مختلف الأنشطة و التكاليف و مسبباتها، و بالتالي فهو يسمح بتحديد التوجهات و الاختيارات الإستراتيجية بشكل دقيق و توفير الأدوات أو الأساليب الجديدة الملائمة للتوقع و المحاكاة. ٢٥٥ و توفير المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات التنفيذية و الاستراتيجية المتعلقة بخطط الإنتاج ، مؤشرات السوق ، العلاقات مع العملاء ، و تحسين مستوى عمليات التشغيل بصفة مستمرة .

وهكذا أصبح ينظر إلى نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على أنه الحل الأفضل لجميع المشاكل الناشئة من جراء استخدام الأنظمة التقليدية ، حيث بات من الشائع القول بأن هذا النظام أصبح لا يمثل خياراً فحسب لأي منشأة تأمل في المنافسة بل هو أمر مطلوب ٢٥٦ ووسيلة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات اللازمة للتسعير و تطبيق نظم الجودة الشاملة وكذلك القرارات اللازمة لإضافة منتجات جديدة أو استبعاد أخرى و التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة و تحقيق أهداف التحسين المستمر من خلال تحليل الأنشطة داخل المنشأة و تجميع و تشغيل و تتبع ما يرتبط بها من تكاليف باستخدام مجموعة كبيرة من مسببات النشاط

٢٥٤ Nachtmann, Heather., AL-Rifai, Mohammad Hani. (2004). An Application of Activity Based Costing in the Air Conditioner Manufacturing Industry. The Engineering Economist, (49), p 221.

٢٥٥ بودحوش - مرجع سابق - ٢٠٠٨ - ص ٩٨ .

٢٥٦ هديب ، عمر محمد - مرجع سابق - ٢٠١٠ - ص ٣٩ .

خاصة أننا نعيش عصر الاستراتيجيات التنافسية التي تهدف إلى تحقيق أعلى مستوى جودة في الإنتاج والخدمات لكسب الأسواق و التي يتوجب على الشركات فيها وضع السياسات والأهداف التي تعمل على تحليل المنافسين وسياساتهم التسعيرية^{٢٥٧}.

و في النهاية نستنتج أن نظام التكاليف المبني على الأنشطة يعتبر نظاماً متكاملًا ، فهو ليس مجرد أسلوب أو طريقة لتوزيع التكاليف غير المباشرة كما يشير بعض الأكاديميين، وإنما هو نظام يشمل مكونات النظام من مدخلات وعمليات تشغيل " معالجة "مخرجات وتغذية عكسية والتي تعد العناصر الأساسية لأي نظام وتزويده بالمعلومات اللازمة لاتخاذ أفضل القرارات .

^{٢٥٧} شملخ ، ساطع سعدي – العوامل المؤثرة في قرارات تسعير الخدمات في المصارف التجارية العاملة في قطاع غزة – ٢٠٠٨ – رسالة ماجستير – جامعة غزة – ص ١٠ .

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

و يتضمن المباحث التالية :

المبحث الأول: منهجية الدراسة.

المبحث الثاني: التحليل الإحصائي و اختبار الفرضيات.

المبحث الثالث: النتائج و التوصيات.

المبحث الأول

منهجية الدراسة

مقدمة :

يتناول هذا المبحث مجتمع الدراسة و عينتها و طرق جمع البيانات و أسلوب تحليلها ، و تمشياً مع متطلبات الدراسة تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي لدراسة الظاهرة كما هي على أرض الواقع و وصفها بشكل دقيق و ال تعبير عنها تعبيراً كيفياً و كمياً . فالتعبير الكيفي يصف لنا الظاهرة و يوضح سماتها و خصائصها ، أما التعبير الكمي فيعطينا وصفاً رقمياً و يوضح مقدار الظاهرة و حجمها .

أولاً : مجتمع الدراسة و عينتها :

أ- مجتمع الدراسة :

يتمثل المجتمع الإحصائي للدراسة من العاملين في الإدارة و المحاسبة في الشركات الصناعية الخاصة العاملة في العاصمة دمشق في الجمهورية العربية السورية ، حيث تم اختيار عينة مؤلفة من موظفي إحدى و عشرون شركة من الشركات الصناعية التي تشكل مجتمع الدراسة و العاملة في مجالات صناعة (الأدوات الكهربائية - المواد الغذائية - الصناعات البلاستيكية - الأنابيب المعدنية - الأدوية - الورق - الألمنيوم - الصابون - الدهانات - الزجاج - الروائح العطرية) .

ب- عينة الدراسة :

تم اختيار عينة عشوائية من موظفي إحدى و عشرون شركة من الشركات الصناعية السورية الخاصة موضوع الدراسة (مجتمع الدراسة) ، ليتم إجراء الدراسة و التحليل عليها .

وقد تم توزيع الاستبيان على كل من المدير التنفيذي - مدير الجودة - مراقبي الجودة - مدير الإنتاج - المدير المالي و محاسبي التكاليف لكل شركة من الشركات الصناعية المدروسة بشكل مباشر من قبل الباحثة و بمساعدة بعض الموظفين في هذه الشركات ، وقد كان إجمالي عدد الاستبيانات الموزعة (٩٠) استبياناً ، و تم استرداد (٧٨) استبياناً صالحاً لإجراء الدراسة عملياً و خضعت للتحليل الإحصائي ، و بذلك تكون نسبة الاستبيانات المستردة الكلية ٨٧% تقريباً .

ثانياً : طرق جمع البيانات :

تم جمع البيانات اللازمة و المتعلقة بمشكلة الدراسة من مصادرها الأولية و الثانوية كالآتي :

آ- البيانات الثانوية :

اعتمدت الدراسة في جمع البيانات الثانوية اللازمة على الكتب و الدوريات و الرسائل الجامعية و الهووث التي تناولت الموضوع بطريقة مباشرة أو غير مباشرة .

ب- البيانات الأولية :

اعتمدت الباحثة في جمع البيانات الأولية على استبيان أعد خصيصاً لهذا الغرض ، حيث يتكون الاستبيان من خمسة محاور رئيسية كل محور يتضمن مجموعة من الفقرات و قد قسمت قائمة الاستبيان إلى قسمين (انظر الملحق رقم ١) على الشكل التالي :

- القسم الأول : خطاب موجه من الباحثة إلى أفراد عينة الدراسة توضح فيه أهداف الدراسة و نطاقها ، إضافة إلى بيانات تتعلق بمعلومات عامة عن الشركات عينة البحث، وكذلك معلومات خاصة تتعلق بأفراد العينة .
- القسم الثاني : يتضمن محاور الاستبيان لقياس متغيرات الدراسة ، و تنطوي تلك المعلومات على ما يلي :

١- معرفة آراء الوحدات الاقتصادية الصناعية محل الدراسة حول نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) كنظام محاسبي حديث ، و مدى إمكانية الاستفادة من تحليل التكاليف على أساس هذا النظام في مجال اتخاذ القرارات بهدف تدعيم الموقف التنافسي .

٢- اختبار فروض الدراسة ، حيث تتضمن قائمة الاستبيان أسئلة تتعلق بالتالي :

- القسم الأول: يهتم بالتحقق من مدى مساهمة نظم التكاليف التقليدية في تحليلها للتكاليف في البيئة التصنيعية التنافسية الحديثة في اتخاذ القرارات و تدعيم القدرة التنافسية .
- القسم الثاني : يهتم بالتحقق من مدى مساهمة نظام التكاليف بحسب الأنشطة من خلال تحليل التكاليف في توفير قاعدة بيانات واسعة لاتخاذ قرارات ملائمة في بيئة الأعمال الحديثة.
- القسم الثالث : يهتم بالتحقق من مدى مساهمة تحليل التكاليف على أساس الأنشطة في تدعيم إستراتيجية تحسين القدرة التنافسية ، و يتفرع عن ذلك :
 - مدى مساهمة تحليل التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض التكلفة .
 - مدى مساهمة تحليل التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين جودة الأداء .
 - مدى مساهمة تحليل التكاليف على أساس الأنشطة في زيادة الأرباح .

ثالثاً : أسلوب تحليل البيانات :

اعتمدت الدراسة على أسلوب التحليل الوصفي المقارن باستخدام الجداول الإحصائية و البرنامج الإحصائي SPSS للقيام بعملية التحليل و استخلاص النتائج ، و يتضمن هذا الأسلوب التالي :

١- اختبار الثبات و الصدق الداخلي لأداة البحث من خلال معامل ألفا كرونباخ للحكم على مدى مصداقية قائمة الاستبيان و ما تتضمنه من محتويات ، لأغراض الحكم على مدى تجانس البنود المستخدمة في قياس المتغيرات .

٢- حساب التكرارات و النسب المئوية للإجابات التي تم الحصول عليها من مفردات عينة الدراسة .

٣- اختبار one sample T test (T) للفرضيات العدمية للحكم على مدى إمكانية قبول أو رفض فروض البحث وذلك بمقارنة (T) المحسوبة مع مستوى المعنوية (٠.٠٥) ، مع مراعاة أن عدد مفردات العينة يبلغ (٧٨) مفردة .

٤- اختبار الارتباط (Correlations) بيرسون pearson لقياس درجة الارتباط بين متغيرات الدراسة مع بعضها البعض و التأثيرات المتبادلة بينها .

رابعاً : صدق أداة الدراسة :

يقصد بصدق أداة الدراسة أنها قادرة على قياس م اصممت لأجله ، وقد تم قياس الصدق من خلال الطرق التالية :

١- صدق المحكمين : Trustees validity

تم إعداد الاستبيان بشكله الأولي و عرضه على عدد من الأساتذة الأكاديميين و المختصين في مجالات البحث العلمي و بعض الموظفين ذوي الخبرات العالية ، لإبداء آرائهم حول فقرات الاستبيان و تقسيم محاوره الرئيسية ، و مدى تناسب الفقرات للمجالات التي تنتمي إليها . و قد تم الأخذ بالملاحظات و الآراء التي أبداهها المحكمون ، و تم حذف بعض الفقرات التي كان عليها إجماع من المحكمين ، ليصل الاستبيان إلى صورته النهائية مكوناً من ٦٠ فقرة موزعة على خمسة محاور كما في الجدول الآتي :

جدول رقم ١ : محاور الاستبانة

رقم المحور	البند	عدد الفقرات	نطاق تسمية الفقرات
الأول	أثر تحليل التكاليف على أساس نظم التكاليف التقليدية في اتخاذ القرارات و تدعيم القدرة التنافسية .	١٥	X1.1-X1.15
الثاني	أثر تحليل التكاليف على أساس نظام تكاليف الأنشطة في اتخاذ القرارات .	١٥	X2.1-X2.15
الثالث	أثر تحليل التكاليف على أساس نظام تكاليف الأنشطة في تخفيض التكلفة .	١٠	X3.1.1-X3.1.10

X3.2.1-X3.2.10	١٠	أثر تحليل التكاليف على أساس نظام تكاليف الأ نشطة في تحسين جودة الأداء.	الرابع
X3.3.1-X3.3.10	١٠	أثر تحليل التكاليف على أساس نظام تكاليف الأنشطة في زيادة الأرباح.	الخامس

وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس استجابة أفراد العينة لفقرات الاستبيان و ذلك حسب الجدول التالي :

جدول رقم ٢ : درجات مقياس ليكرت

درجات مقياس ليكرت

الاستجابة الدرجة	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة
	١	٢	٣	٤	٥

٢- صدق المقياس :

ويقيس مدة تحقيق أداة الدراسة للغرض المصممة من أجله و تم التوصل إليه بعدة طرق منها احتساب الارتباط بين كل بند مع المحور الذي ينتمي إليه و ه ذا يسمى " الصدق الداخلي " ، أو قياس ارتباط كل محور من المحاور بالدرجة الكلية لفقرات الاستب يان و هنا يسمى " الصدق البنائي " .

أ- الصدق البنائي :

الجدول رقم ٣ : الصدق البنائي للمحاور الخمسة

معامل الارتباط correlation coefficient	القيمة الاحتمالية Sig. (2-tailed)	
٠.٨١٨	٠.٠٠٠	أثر تحليل التكاليف على أساس نظم التكاليف التقليدية على اتخاذ القرارات و تدعيم القدرة التنافسية
٠.٩٧٢	٠.٠٠٠	أثر تحليل التكاليف على أساس نظ ام تكاليف الأنشطة على اتخاذ القرارات
٠.٨٨٣	٠.٠٠٠	أثر تحليل التكاليف على أساس نظ ام تكاليف الأنشطة على تخفيض التكلفة
٠.٨٧٤	٠.٠٠٠	أثر تحليل التكاليف على أساس نظ ام تكاليف الأنشطة على تحسين جودة الأداء
٠.٩٣٦	٠.٠٠٠	أثر تحليل التكاليف على أساس نظ ام تكاليف الأنشطة على زيادة الأرباح

Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed). **

يبين الجدول السابق أن قيمة معامل بيرسون للارتباط كانت أكبر من ٨١% لكل فرضية من الفرضيات مع الدرجة الكلية للفرضيات أي أن جميع معاملات الارتباط في جميع محاور الاستبيان دالة إحصائياً عند مستوى معنوية $a=0.01$ كما أن القيمة الاحتمالية لجميع الفرضيات كانت أصغر من ٥% وبذلك تعتبر جميع محاور الاستبيان صادقة لما وضعت لقياسه .

ب- الصدق الداخلي :

يعرف الصدق الداخلي بأنه مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستب يان مع المجال الذي تنتمي إليه الفقرة و مع الفرضية التي تنتمي إليها هذه الفقرة ، حيث قامت الباحثة بحساب الاتساق الداخلي للاستينان وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات فرضيات الاستينان و الدرجة الكلية للفرضية نفسها . ويوضح الجدول التالي قيمة معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات الفرضية الأولى و الدرجة الكلية للفرضية.

جدول رقم ٤ : معامل بيرسون لاختبار الفرضية الأولى

رمز المتغير	العبارة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (SIG)
X1.1	إن تحليل التكاليف وفقاً لنظم التكاليف التقليدية يركز على المؤشرات المالية فقط للقوائم الختامية عند قياس و تقييم الأداء ، و لا يشمل مؤشرات نوعية مثل الجودة و رضا العملاء و مرونة العملية الإنتاجية .. الخ.	٠.٤٦٨	٠.٠٠
X1.2	إن نظم التكاليف التقليدية هي نظم مغلقة لا تراعي المنافسة الشديدة و لا متغيرات السوق .	٠.٣٩٤	٠.٠٠
X1.3	إن تحليل التكاليف وفقاً لنظم التكاليف التقليدية غير مرتبط بمؤشرات الجودة للمنتجات و الخدمات المقدمة .	٠.٥٢٨	٠.٠٠
X1.4	إن نظم التكاليف التقليدية تهتم بتحليل التكاليف على مستوى مراكز التكلفة و المنتجات فقط و ليس على مستوى مسببات التكلفة و الأنشطة و العملاء و مناطق البيع .	٠.٧٢٣	٠.٠٠
X1.5	إن هذا التحليل يفشل في تقديم معلومات ملائمة حول سلوك عناصر التكاليف تساعد في اتخاذ قرارات رشيدة باعتباره يشوه حساب معدلات التحميل للتكاليف الصناعية غير المباشرة .	٠.٦٣٠	٠.٠٠
X1.6	إن هذا التحليل غير قادر على توجيه التكاليف غير المباشرة المحملة نحو مسبباتها بشكل دقيق	٠.٥٤٨	٠.٠٠
X1.7	إن التحليل التقليدي للتكاليف يهمل العلاقة السببية الموجودة بين تكلفة المنتج و الموارد التي استخدمت في العملية الإنتاجية .	٠.٥٣١	٠.٠٠
X1.8	ليس لهذا التحليل أثر إيجابي مباشر على تحسين العملية الإنتاجية و خاصة بعد كل التغيرات التكنولوجية الحديثة .	٠.٣٣٩	٠.٠٠
X1.9	إن هذا التحليل في ظل بيئة الأعمال الحديثة ضعيف التأثير على تحسين تسعير المنتجات و الخدمات المقدمة ، باعتباره يركز على العروض المنخفضة للأسعار دون الجودة .	٠.٦٥٤	٠.٠٠
X1.10	إن التحليل التقليدي للتكلفة لا يستجيب للأغراض الإدارية الحديثة لجهة اتخاذ القرارات الإستراتيجية كما أنه لا يساعد على التخطيط الاستراتيجي .	٠.٥٢١	٠.٠٠
X1.11	إن التحليل التقليدي للتكلفة لا يدعم استراتيجية تدعم القدرة التنافسية .	٠.٥٥٧	٠.٠٠
X1.12	يركز تحليل التكاليف في بيئة العمل التقليدية على تحليل تكاليف مرحلة الإنتاج بشكل أساسي و لا يشمل تحليل تكاليف كافة حلقات سلسلة القيمة .	٠.٥٩١	٠.٠٠
X1.13	إن التحليل على أساس النظم التقليدية يكشف الأخطاء و العيوب بعد حدوثها و بالتالي فهو لا يساعد على التحكم بتكاليف المنتجات و الخدمات مقدماً .	٠.٣٣٦	٠.٠٠

٠.٠٠٠	٠.٤٩٨	إن التحليل التقليدي للتكاليف يؤدي إلى اتخاذ قرارات إدارية خاطئة فيما يخص التسعير أو تخفيض التكاليف للمنتج و التي قد تؤدي إلى خروج المؤسسة من المنافسة و السوق .	X1.14
٠.٠٠٠	٠.٣٩٤	إن التحليل التقليدي للتكلفة الفعلية و المعيارية و الذي يجري في ظل فلسفة الإنتاج المخزون الكبيرين و قبول نسب من الأخطاء و المسموحات الطبيعية لا يستجيب لمتغيرات و خصائص و استراتيجيات بيئة الأعمال الحديثة .	X1.15

يتبين من الجدول السابق أن معاملات الارتباط المبينة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (a=0.01) وبذلك تعتبر الفرضية صادقة لما وضعت لقياسه .

و يظهر الجدول التالي قيمة معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات الفرضية الثانية و الدرجة الكلية للفرضية

الجدول رقم ٥ : معامل بيرسون لاختبار الفرضية الثانية

القيمة الاحتمالية (SIG)	معامل بيرسون للارتباط	العبارة	رمز المتغير
٠.٠٠٠	٠.٤٧٦	إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يوفر قاعدة بيانات واسعة تساعد في اتخاذ قرارات ملائمة في بيئة الأعمال الحديثة .	X2.1
٠.٠٠٠	٠.٤٢٥	إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة و مسببات التكلفة يؤدي إلى اتخاذ قرارات رشيدة حول تخصيص الموارد و تخطيطها و استخدامها بكفاءة	X2.2
٠.٠٠٠	٠.٥٩٦	إن تحليل التكاليف على مستوى مسببات التكلفة يساعد في تأصيل علاقة السبب النتيجة (التكلفة - العائد) .	X2.3
٠.٠٠٠	٠.٧٠٨	إن تحليل التكاليف على أساس نظام (ABC) ينتج بيانات مالية و نوعية تساعد على الإدارة الإستراتيجية للتكلفة .	X2.4
٠.٠٠٠	٠.٦٦٨	إن التحليل الاستراتيجي للتكاليف في ظل نظام (ABC) يحسن الوظيفة التحليلية و التقويمية للمحاسبة .	X2.5
٠.٠٠٠	٠.٧٧٥	إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة بالتكامل مع مدخل التكلفة المستهدفة يساعد على اتخاذ قرارات أفضل فيما يخص تصميم المنتجات و الخدمات .	X2.6
٠.٠٠٠	٠.٦١٦	إن هذا التحليل يوفر معلومات مناسبة لاتخاذ القرارات التنفيذية و الإستراتيجية المتعلقة بخطوط الإنتاج ، مؤشرات السوق ، العلاقات مع العملاء ، و تحسين مستوى عمليات التشغيل بصفة مستمرة .	X2.7
٠.٠٠٠	٠.٧٣٩	إن الآلية المتبعة في تحليل التكاليف على أساس الأنشطة تؤدي إلى قياس دقيق و سليم لتكلفة البنود المختلفة و بالتالي اتخاذ قرارات إدارية رشيدة و مناسبة و خاصة القرارات التي تتعلق بالتسعير .	X2.8
٠.٠٠٠	٠.٦٩٩	يتم الاعتماد على بيانات التكاليف المحللة على أساس الأنشطة في عملية اتخاذ قرارات طرح منتجات و خدمات جديدة و تنافسية .	X2.9
٠.٠٠٠	٠.٤١٠	يوفر هذا التحليل معلومات عن التكلفة تعكس تنوع المنتجات (من حيث طبيعتها و أحجامها و درجة تعقيدها) في استخدام ما هو متاح لها من موارد مما يلبي احتياجات الإدارة في التسعير	X2.10

		و الإنتاج .	
X2.11	٠.٦٨١	٠.٠٠٠	إن تحليل التكاليف على أساس نظام (ABC) يسمح بالتحليل الاستراتيجي للتكلفة.
X2.12	٠.٦٠٣	٠.٠٠٠	إن تحليل التكاليف على مستوى أصناف المنتجات يساعد في اتخاذ القرارات المتعلقة باختيار المزيج السلمي المربح .
X2.13	٠.٥٧٦	٠.٠٠٠	إن هذا النوع من التحليل يوفر المعلومات اللازمة للتخطيط و الرقابة و تقويم الأداء و تحسين جودة القرارات المتخذة من خلال سلسلة القيمة .
X2.14	٠.٦٥٧	٠.٠٠٠	في ظل بيئة الأعمال الحديثة يوفر هذا التحليل قاعدة متكاملة للمعلومات تساهم في اتخاذ القرارات الملائمة التشغيلية و الاستراتيجية .
X2.15	٠.٧٢٣	٠.٠٠٠	إن هذا التحليل يمكن الشركات من فهم سلوك خدماتها و منتجاتها بشكل أفضل و بالتالي اتخاذ القرارات الأفضل .

يتبين من الجدول السابق أن معاملات الارتباط المبينة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha=0.01)$ وبذلك تعتبر الفرضية صادقة لما وضعت لقياسه .

و يظهر الجدول التالي قيمة معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات الفرضية الجزئية الأولى للفرضية الثالثة و الدرجة الكلية للفرضية

الجدول رقم ٦ : معامل بيرسون لاختبار الفرضية الجزئية الأولى للفرضية الثالثة

رمز المتغير	العبارة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (SIG)
	إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة يساهم في تخفيض التكلفة		
X3.1.1	إن تحليل التكاليف على أساس (ABC) يؤدي إلى تقليص الوقت و الجهد المطلوبين للقيام بالنشاط و اختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة .	٠.٧٣١	٠.٠٠٠
X3.1.2	إن استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة مع إبقاء الأنشطة الأقل تكلفة في حالة وجود أنشطة تنافسية تؤدي الغرض نفسه يساعد على خفض التكاليف بشكل ملموس دون المساس بالجودة .	٠.٧٥٠	٠.٠٠٠
X3.1.3	إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة يركز على الأثر الكلي لعملية التوريد و على تخفيض إجمالي تكلفة المواد المشتراة و بجودة مرتفعة .	٠.٦٩٠	٠.٠٠٠
X3.1.4	إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة بالتكامل مع التحسين المستمر يساهم في تخفيض التكاليف في مرحلة الإنتاج .	٠.٨٤٤	٠.٠٠٠
X3.1.5	إن تحليل التكاليف على أساس (ABC) بالتكامل مع هندسة القيمة يؤدي إلى التحكم و تخفيض التكلفة في مرحلة تصميم المنتج .	٠.٨٤٧	٠.٠٠٠
X3.1.6	إن تحليل التكاليف على أساس (ABC) بالتكامل مع تحليل سلسلة القيمة يؤدي إلى حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة و تقليص دورة التصنيع و تحقيق ميزة التوقيت الملائم مما ينعكس إيجاباً على التكلفة .	٠.٦١٠	٠.٠٠٠
X3.1.7	إن فهم الأنشطة و مسببات التكلفة الخاصة بها يساعد في الرقابة على عناصر التكاليف و تخصيصها بشكل أدق مما يؤدي إلى مواجهة المنافسة بشكل أقوى .	٠.٥٤٩	٠.٠٠٠
X3.1.8	إن التحليل على مستوى محركات التكلفة يساهم في تطوير (تحسين) إدارة التكلفة و بالتالي تخفيض التكلفة .	٠.٥٠٢	٠.٠٠٠

٠.٠٠٠	٠.٤١٧	إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة يسمح باعتماد استراتيجية تخفيض التكلفة بصورة منتظمة و مستمرة لتحقيق ميزة تنافسية هامة في بيئة الأعمال التنافسية.	X3.1.9
٠.٠٠٠	٠.٥٣٣	إن تحليل التكاليف على أساس (ABC) يؤدي بالمحصلة إلى تحقيق ميزة التكلفة أو زيادة التكلفة .	X3.1.10

يتبين من الجدول السابق أن معاملات الارتباط المبينة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha=0.01)$ وبذلك تعتبر الفرضية صادقة لما وضعت لقياسه .

و يظهر الجدول التالي قيمة معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات الفرضية ال فرعية الثانية للفرضية الثالثة و الدرجة الكلية للفرضية

الجدول رقم ٧ : معامل بيرسون لاختبار الفرضية الجزئية الثانية للفرضية الثالثة

القيمة الاحتمالية (SIG)	معامل بيرسون للارتباط	العبرة	رمز المتغير
		إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة يساهم في تحسين جودة الأداء	
٠.٠٠٠	٠.٥٢٣	إن التركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة و استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة هو من أفضل الأساليب لتحسين جودة الأداء .	X3.2.1
٠.٠٠٠	٠.٦٧١	إن التحليل الوظيفي للتكاليف من خلال هندسة القيمة يفسح المجال لتخطيط مؤشرات الجودة في مرحلة التصميم للمنتج .	X3.2.2
٠.٠٠٠	٠.٧٥٧	إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة و مسببات التكلفة يوفر بيانات ملائمة لإعداد المعايير المطورة و الرقابة على أساسها في مرحلة التشغيل .	X3.2.3
٠.٠٠٠	٠.٦٨٦	إن تحليل التكاليف على أساس (ABC) بالتكامل مع مدخل التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تحقيق ميزة الجودة .	X3.2.4
٠.٠٠٠	٠.٤٦٤	إن تحليل التكلفة بالاعتماد على سلسلة القيمة يسمح بالتحديد الدقيق لما يجب أن يضيفه المنتج المتميز من قيمة كي يقدم للعميل .	X3.2.5
٠.٠٠٠	٠.٥٩٦	إن تكامل هذا التحليل مع ما تنتجه المداخل الحديثة الأخرى يساهم في رفع كفاءة التخطيط و الرقابة و تقييم الأداء لتحقيق الأهداف المستقبلية .	X3.2.6
٠.٠٠٠	٠.٥٩٤	إن هذا التحليل يتكامل مع خطة تخفيض التكاليف بصورة منتظمة و مستمرة مما يحقق الرقابة الشاملة على الأداء .	X3.2.7
٠.٠٠٠	٠.٥٦٩	إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة يوفر العديد من الأساليب و الوسائل التي يكون لها آثار مباشرة على تحسين و تطوير الأداء .	X3.2.8
٠.٠٠٠	٠.٥٥١	إن قاعدة البيانات المشكلة على أساس (ABC) تساعد على التعرف على الفرص التي تساهم في تطوير العمل مستقبلاً .	X3.2.9
٠.٠٠٠	٠.٨٤٧	إن تحليل التكاليف على أساس (ABC) يتكامل مع تحليل الوضع التنافسي و متغيرات السوق في بيئة الأعمال الحديثة .	X3.2.10

يتبين من الجدول السابق أن معاملات الارتباط المبينة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha=0.01)$ وبذلك تعتبر الفرضية صادقة لما وضعت لقياسه .

و يظهر الجدول التالي قيمة معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الثالثة و الدرجة الكلية للفرضية

الجدول رقم ٨ : معامل بيرسون لاختبار الفرضية الجزئية الثالثة للفرضية الثالثة

رمز المتغير	العبرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (SIG)
	إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة يساهم في زيادة الأرباح .		
X3.3.1	إن تحليل التكاليف على أساس (ABC) لا يركز على تحليلها إلى ثابتة ومتغيرة بل التحليل على مستوى خطوط الإنتاج و العملاء و مناطق البيع .	٠.٥٩٨	٠.٠٠٠
X3.3.2	إن هذا التحليل يساعد الإدارة في رسم سياسات تسويقية في مجالات عديدة كإضافة أو إزالة نقاط تسويق بعيدة و بالتالي تخطيط الأرباح .	٠.٥١٤	٠.٠٠٠
X3.3.3	إن هذا التحليل يحدث تغيير في نماذج و هياكل ربحية خطوط الإنتاج لتحقيق درجة أدق في مجال تخصيص الموارد بين الأنشطة .	٠.٨٣٩	٠.٠٠٠
X3.3.4	إن بيانات التكاليف المحسوبة بشكل دقيق حسب نظام الأنشطة تساهم في تحليل أرباح المنتجات .	٠.٦٧٩	٠.٠٠٠
X3.3.5	يساعد هذا التحليل على توفير معلومات أكثر دقة لأغراض تحديد أفضل منتج من بين المنتجات ربحاً في الشركة .	٠.٤٨٠	٠.٠٠٠
X3.3.6	يساعد هذا التحليل على تحليل أرباح العميل كونه هدف التكلفة الأول بالنسبة للشركة .	٠.٥٣٩	٠.٠٠٠
X3.3.7	إن تحليل التكاليف وفق المستويات المختلفة يعمل على تحسين الموقف التنافسي للشركة مع الشركات الأخرى و من ثم تعظيم الأرباح .	٠.٥٥٨	٠.٠٠٠
X3.3.8	إن الاستغناء عن الأنشطة التي تسبب هدر للموارد يمكن الإدارة من تسطير سياسات تعظيم الأرباح .	٠.٦٤١	٠.٠٠٠
X3.3.9	إن تحليل التكاليف على أساس (ABC) يقدم طريقة أفضل في تسعير المنتجات أو الخدمات و قدرة أكبر على الرقابة على النشاطات التي تسببت فيها و تحديث بيانات الأسعار .	٠.٧٣٤	٠.٠٠٠
X3.3.10	إن هذا التحليل يساعد المدراء على التركيز على الأنواع المختلفة من الأنشطة التي تحقق الأرباح ، و استبعاد الأخرى التي لا يكون لها فائدة تذكر .	٠.٦٣٨	٠.٠٠٠

يتبين من الجدول السابق أن معاملات الارتباط المبينة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (a=0.01) و بذلك تعتبر الفرضية صادقة لما وضعت لقياسه .

٣- ثبات الاستبانة (Reliability):

يقصد بثبات الاستبانة انه في حال تم إعادة توزيع الاستبانة لعدة مرات مع ثبات الظروف فإن نتائج الاستبانة تكون مستقرة و عدم تغييرها بشكل كبير من مرة لأخرى ، وقد تم اختبار الثبات باستخدام طريقة ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) لكل محور من محاور الاستبانة للاستبانة بشكل كلي ، و تعتبر النسبة المقبولة إحصائياً لمعامل ألفا كرونباخ (٦٠%) ففي حال كانت نسبة الثبات أقل من ذلك فلا يمكن الوثوق بصحة نتائج الاستبيان ، و يبين الجدول التالي

مصادقية الاستبانة بشكل كلي و المصداقية لكل محور من محاور الاستبانة باستخدام معامل الثبات ألفا كرونباخ .

الجدول رقم ٩ : معامل ثبات الاستبانة (ألفا كرونباخ)

معامل الثبات ألفا كرونباخ Cronbach Alpha Coefficient	عدد البنود	محاور الاستبيان
٨٠.٥٩ %	١٥	أثر تحليل التكاليف على أساس نظم التكاليف التقليدية على اتخاذ القرارات و تدعيم القدرة التنافسية
٨٨.٨٣ %	١٥	أثر تحليل التكاليف على أساس نظم تكاليف الأنشطة على اتخاذ القرارات
٨٥.٣٣ %	١٠	أثر تحليل التكاليف على أساس نظم تكاليف الأنشطة على تخفيض التكلفة
٨٣.١٢ %	١٠	أثر تحليل التكاليف على أساس نظم تكاليف الأنشطة على تحسين جودة الأداء
٨٢.٣٩ %	١٠	أثر تحليل التكاليف على أساس نظم تكاليف الأنشطة على زيادة الأرباح
٩٦ %	٦٠	الاجمالي

يبين الجدول السابق أن معامل الثبات لجميع محاور الاستبانة جيد جداً و كان يفوق الحد الأدنى حيث كان يتراوح بين ٨٠.٥٩ % و ٨٨.٨٣ % و كان معامل الثبات للاستبانة كاملة ٩٦ % أي أن الاستبانة تحمل مصداقية عالية وفي حال تم توزيع الاستبانة مرة أخرى ستكون النتائج متقاربة من النتائج في المرة الأولى .

المبحث الثاني

التحليل الإحصائي و اختبار الفرضيات

أولاً : التحليل الإحصائي :

آ- خصائص عينة الدراسة :

لقد تضمن القسم الأول من قائمة الاستبيان المعلومات العامة لخصائص عينة الدراسة وقد بين التحليل باستخدام برنامج SPSS النتائج التي يوضحها الجدول التالي:

الجدول رقم ١٠ : خصائص عينة الدراسة .

البيان	التكرار	%
١- الجنس		
أنثى	٣٢	%٤١
ذكر	٤٦	%٥٩
المجموع	٧٨	١٠٠
٢- عدد الموظفين في الشركة		
٥٠ موظف و مادون	٧	%٩
من ٥٠ إلى ٣٠٠ موظف	٤٥	%٥٨
أكثر من ٣٠٠ موظف	٢٦	%٣٣
المجموع	٧٨	١٠٠
٣- عدد سنوات عمل الشركة		
٣ سنوات و ما دون	١٦	%٢٠
من ٣ سنوات الى ٦ سنوات	٣	%٤
أكثر من ٦ سنوات	٥٩	%٧٦
المجموع	٧٨	١٠٠
٤- المسمى الوظيفي		
مدير مالي	٢٩	%٣٧
مدير جودة	٨	%١٠

مدير انتاج	١٧	%٢٢
محاسب تكاليف	١٦	%٢١
موظف في قسم المحاسبة	٨	%١٠
المجموع	٧٨	١٠٠
٥- المؤهل العلمي		
إجازة جامعية	٤٥	%٥٨
ماجستير	٢٥	%٣٢
دكتوراة	٨	%١٠
المجموع	٧٨	١٠٠
٦- الاختصاص		
محاسبة	٥٣	%٦٨
مصارف	٨	%١٠
اقتصاد	٨	%١٠
ادارة	٩	%١٢
المجموع	٧٨	١٠٠
٧- عدد سنوات الخبرة		
أقل من ٣ سنوات	٢٥	%٣٢
من ٣ إلى ٧	٣٣	%٤٢
من ٧ إلى ١٠	١٣	%١٧
أكثر من ١٠ سنوات	٧	%٩
المجموع	٧٨	١٠٠

١-الجنس : كان توزيع أفراد العينة حسب الجنس كما يلي : كانت نسبة الأفراد الذكور ٥٩% في حين بلغت نسبة الإناث ٤١% .

٢- عدد الموظفين في الشركة : إن عدد الشركات التي يبلغ عدد موظفيها من ٥٠ إلى ٣٠٠ موظف شكل أكبر جزء من العينة حيث بلغت نسبته من أفراد العينة ٥٧.٦٩% ، وشكلت الشركات التي يبلغ عدد موظفيها أكثر من ٣٠٠ موظف ٣٣.٣٣% ويليه من حيث العدد الشركات التي بلغ عدد موظفيها ٥٠ موظف ما دون ، حيث يشكل ٨.٩٧% من أفراد العينة.

٣- عدد سنوات عمل الشركة : إن عدد الشركات التي يبلغ عدد سنوات عملها أكثر من ٦ سنوات شكلوا أكبر جزء من العينة حيث بلغت نسبتهم من أفراد العينة ٧٥.٦٤% وشكلت الشركات التي يبلغ عدد سنوات عملها من ٣ سنوات وما دون ٢٠.٥١% ، يليه من حيث العدد الشركات التي بلغ عدد سنوات عملها من ٣ إلى ٦ سنوات ويشكل ٣.٨٤% من أفراد العينة .

٤- اسم القسم / الدائرة : تم توزيع أفراد العينة وفقاً للقسم الذي يعملون فيه و قد تبين أن موظفي القسم المالي شكلوا أكبر جزء من العينة حيث بلغت نسبتهم من أفراد العينة ٣٧.١٨% ، وشكل موظفو قسم الإنتاج ٢١.٧٩% ، ويليه من حيث العدد موظفو قسم التكاليف حيث يشكل ٢٠.٥١% من أفراد العينة و من ثم قسمي الجودة و المحاسبة و اللذان يشكلان ١٠% من أفراد العينة لكل منهما .

٥- التحصيل العلمي : تبين أن الحاصلين على الإجازة الجامعية هم الأكثر تمثيلاً في عينة الدراسة حيث بلغت نسبتهم ٥٧.٦٩% من العينة ، بينما بلغت نسبة حملة الماجستير ٣٢.٠٥% ، و حملة الدكتوراة ١٠.٢٦% .

٦- الاختصاص العلمي : تبين أن نسبة حملة الشهادة باختصاص محاسبة ٦٧.٩٥% من أفراد العينة ، و نسبة ذوي اختصاص الإدارة ١١.٥٤% ، بينما يمثل ذوي اختصاصي المصارف و الاقتصاد نسبة ١٠.٢٦% من أفراد العينة لكل منهما .

٧- الخبرة العملية : إن ٣٢.٠٥% من العينة تقل خبرتهم عن ٣ سنوات ، و ٤٢.٣١% تتراوح خبرتهم بين ٣-٧ سنوات ، في حين بلغت نسبة الذين تتراوح خبرتهم بين ٧ و ١٠ سنوات ١٦.٦٧% ، و كانت نسبة الذين تزيد خبرتهم عن ١٠ سنوات هي ٨.٩٧% من أفراد العينة ، أي أن أفراد العينة أغلبهم من الخبرة المتوسطة .

ب - البيانات الأولية لعينة الدراسة :

لقد قسمت البيانات الأولية إلى عدة عوامل مرتبطة بكل متغير من متغيرات الدراسة الخمسة ، وقد حللت نتائج الدراسة باستخدام المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع الأسئلة الواردة في الاستب يان . ويبين الجدول التالي أن الفقرة ذات المتوسط الحسابي الذي يقل عن ٣ تعني درجة موافقة ضعيفة ، و الفقرة ذات المتوسط الحسابي الذي يزيد عن ٣ تعني درجة موافقة عالية ، وذلك اعتماداً على مقياس الفقرات الذي تتراوح درجاته بين ١-٥ .

جدول رقم ١١ : المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لأبعاد متغيرات الدراسة

رقم المحور	البند	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	%	درجة الموافقة
الأول	أثر تحليل التكاليف على أساس نظم التكاليف التقليدية في اتخاذ القرارات و تدعيم القدرة التنافسية .	٤.١٣	٠.٣٤	٠.٨٣	جيد جداً
الثاني	أثر تحليل التكاليف على أساس نظام تكاليف الأنشطة في اتخاذ القرارات .	٤.١٠	٠.٤٥	٠.٨٢	جيد جداً
الثالث	أثر تحليل التكاليف على أساس نظام تكاليف الأنشطة في تخفيض التكلفة .	٤.١٣	٠.٤٥	٠.٨٣	جيد جداً
الرابع	أثر تحليل التكاليف على أساس نظام تكاليف الأنشطة في تحسين جودة الأداء .	٤.١٢	٠.٤٣	٠.٨٢	جيد جداً
الخامس	أثر تحليل التكاليف على أساس نظام تكاليف الأنشطة في زيادة الأرباح .	٤.٢١	٠.٤١	٠.٨٤	جيد جداً
الدرجة الكلية		٤.١٤	٠.٤٢	٠.٨٣	جيد جداً

يتضح من الجدول السابق أن المستوى العام لدرجات موافقة الم ستجوبين لمحاور الدراسة

الخمسة تتراوح ما بين ٠.٨٢% و ٠.٨٤% ، وتم التصنيف التالي لنسب التطبيق :

أقل من ٦٠% نسبة تطبيق ضعيف .

من ٦٠% إلى ٦٩% متوسطة .

من ٧٠% إلى ٧٩% جيدة .

من ٨٠% إلى ٨٩% جيدة جداً .

من ٩٠% إلى ١٠٠% ممتازة .

و يتبين من الجدول السابق أن متوسط نسبة التطبيق الكلية للمحاور هي ٨٣% ، وذلك عند وسط حسابي عام بلغ ٤.١٤ و انحراف معياري ٠.٤٢ .

المحور الأول : يشير التحليل الإحصائي بأن الأوساط الحسابية للمحور الأول المتمثل بأثر تحليل التكاليف على أساس نظم التكاليف التقليديّة على اتخاذ القرارات و تدعيم القدرة التنافسية تراوحت بين (٣.٨٥ - ٤.٤٥) بانحراف معياري قدره ٠.٣٤ حيث حصلت الفقرة رقم ١٣ و التي تنص على " إن التحليل على أساس النظم التقليدية يكشف الأخطاء و العيوب بعد حدوثها و بالتالي فهو لا يساعد على التحكم بتكاليف المنتجات و الخدمات مقدماً " على أعلى رقم متوسط بلغ ٤.٤٥ ، بينما حصلت الفقرة رقم ٨ و التي تنص على " ليس لهذا التحليل أثر إيجابي مباشر على تحسين العملية الإنتاجية و خاصة بعد ك ل التغييرات التكنولوجية الحديثة " على أدنى متوسط حسابي وبلغ ٣.٨٥ وهذه المتوسطات جميعها تشير إلى أن درجة موافقة الم ستجوبين بالنسبة لهذا المتغير كانت جيدة جداً.

المحور الثاني : بلغ متوسط إجابات فقرات المحور الثاني ٤.١٠ بانحراف معياري ٠.٤٥ ، كما تراوحت الأوساط الحسابية للمحور الثاني و الذي يؤكد على أن تحليل التكاليف على أساس نظام تكاليف الأنشطة (ABC) يوفر قاعدة بيانات واسعة تساعد في اتخاذ قرارات ملائمة في بيئة الأعمال الحديثة بين (٣.٩٠ - ٤.٣٢) وهذا يشير إلى درجة موافقة عالية بالنسبة لهذا المتغير ، حيث أن جميع فقرات المحور أكبر من ٣ و قد حصلت الفقرة رقم ١٠ و التي تنص على " يوفر هذا التحليل معلومات عن ا لتكلفة تعكس تنوع المنتجات (من حيث طبيعتها و أحجامها و درجة تعقيدها) في استخدام ما هو متاح لها من موارد مما يلبي احتياجات الإدارة في التسعير و الإنتاج " على أدنى متوسط حسابي ، وكانت أعلى درجة للفقرة رقم ١٢ و التي

تنص على " إن تحليل التكاليف على مستوى أصناف المنتجات يساعد في اتخاذ القرارات المتعلقة باختيار المزيج السلعي المربح ".

المحور الثالث : بلغ متوسط إجابات هذا المحور ٤.١٣ بانحراف معياري قدره ٠.٤٥ و هي معدلات جيدة ، وكان أعلى متوسط ٤.٣٢ للفقرة رقم ١٠ و التي تنص على " إن تحليل التكاليف على أساس (ABC) يؤدي بالمحصلة إلى تحقيق ميزة التكلفة أو زيادة التكلفة " وبلغت أدنى درجة ٣.٩٦ للفقرة رقم ٢ و التي تنص على " إن استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة مع إبقاء الأنشطة الأقل تكلفة في حالة وجود أنشطة تنافسية تؤدي الغرض نفسه يساعد على خفض التكاليف بشكل ملموس دون المساس بالجودة ". و بشكل عام كانت فقرات هذا المحور تفوق ال ٤ باستثناء الفقرة رقم ٢ التي كانت دون ال ٤ أي أن نسبة الموافقة منخفضة مقارنة بباقي فقرات المحور ، إلا أن الحكم على المحور بشكل إجمالي هو موافقة المستجوبين عليه.

المحور الرابع : يعكس هذا المحور مدى مساهمة تحليل التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين جودة الأداء ، و بالتالي فإن ارتفاع قيم متوسطات بنود الفقرات في هذا المحور يدل على مدى مساهمة هذا التحليل في تدعيم استراتيجية تحسين القدرة التنافسية ، حيث بلغ المتوسط لجميع فقرات المحور ٤.١٢ بانحراف معياري قدره ٠.٤٣ ، وتراوحت الأوساط الحسابية للمحور الرابع بين (٣.٧٦ - ٤.٤٢) حيث كان الحد الأعلى للمتوسط الحسابي في الفقرة رقم ١ و التي تنص على " إن التركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة و استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة هو من أفضل الأساليب لتحسين جودة الأداء " ، و الحد الأدنى للمتوسط في الفقرة رقم ١٠ و التي تنص على " إن تحليل التكاليف على أساس (ABC) يتكامل مع تحليل الوضع التنافسي و متغيرات السوق في بيئة الأعمال الحديثة "

المحور الخامس : يبين أن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة يساهم في زيادة الأرباح ، و الذي يتألف من عشر فقرات . كان المتوسط الإجمالي للمحور ٤.٢١ بانحراف معياري مقداره ٠.٤١ و هذا يدل على الموافقة العامة لبنود المحور ، وفي تفاصيل المحور كانت تتراوح متوسط الإجابات بين (٤.٠١ - ٤.٤١) و هي مرتفعة و تدل على الموافقة على كافة فقرات المحور ، حيث كان أعلى متوسط إجابات للفقرة رقم ٦ و التي تنص على " يساعد هذا التحليل على تحليل ربحية العميل كونه هدف التكلفة الأول بالنسبة للشركة " ، و كان أدنى متوسط

للفقرة رقم ٨ و التي تنص على " إن الاستغناء عن الأنشطة التي تسبب هدر للموارد يمكن الإدارة من تسطير سياسات تعظيم الأرباح " . و بشكل عام فإن كافة فقرات هذا المحور تفوق ال ٤ ، أي أنها بدرجة موافقة جيدة جداً.

ثانياً : اختبار الفرضيات :

تم اختبار الفرضية باستخدام اختبار One-Sample Test للمحاور الخمسة حيث أن المحور الأول يشير إلى أن تحليل التكاليف على أساس نظم التكاليف التقليدية ، في البيئة التصنيعية التنافسية الحديثة ، لا يساعد في اتخاذ القرارات و تدعيم القدرة التنافسية ، بينما المحور الثاني يبين أن تحليل التكاليف على أساس نظام تكاليف الأنشطة (ABC) يوفر قاعدة بيانات واسعة تساعد في اتخاذ قرارات ملائمة في بيئة الأعمال الحديثة ، والمحور الثالث يمثل مدى مساهمة تحليل التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض التكلفة ، بينما المحور الرابع يشير إلى مساهمة تحليل التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين جودة الأداء ، ويمثل المحور الخامس مدى مساهمة تحليل التكاليف على أساس الأنشطة في زيادة الأرباح . ولا بد من الإشارة إلى أن قيمة الاختبار ٣ هي عبارة عن القيمة المحايدة ، و كما هو موضح في الجدول التالي أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور من المحاور أقل من ٠.٠٥ . وذلك عن درجة حرية قدرها $(n-1)77$ وتراوحت t المحسوبة ما بين 21.58 و 29.31 لهذه المحاور وقد بلغت t الإجمالية المحسوبة 26.80 و هي أكبر من الجدولية و بالتالي فإننا عند مستوى ثقة ٩٥% نرفض فرضية العدم و نقبل الفرضية البديلة .

الجدول رقم ١٢ : اختبار One-Sample Test للمحاور الخمسة

	Test Value = 3			
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean
X1	29.313	77	.000	4.13
X2	21.576	77	.000	4.10
X3.1	22.012	77	.000	4.13
X3.2	23.056	77	.000	4.12
X3.3	26.081	77	.000	4.21
TOTAL	26.799	77	.000	4.14

الفرضية الأولى :

إن تحليل التكاليف على أساس نظم التكاليف التقليدية ، في البيئة التصنيعية التنافسية الحديثة ، لا يساعد في اتخاذ القرارات و تدعيم القدرة التنافسية . وتتكون المتغيرات المؤثرة على هذا الفرض من :

X1.1-X1.2-X1.3-X1.4-X1.5-X1.6-X1.7-X1.8-X1.9-X1.10-X1.11-X1.12-X1.13-X1.14-X1.15

H0: إن تحليل التكاليف على أساس نظم التكاليف التقليدية ، في البيئة التصنيعية التنافسية الحديثة يساعد في اتخاذ القرارات و تدعيم القدرة التنافسية .

H1: : إن تحليل التكاليف على أساس نظم التكاليف التقليدية ، في البيئة التصنيعية التنافسية الحديثة لا يساعد في اتخاذ القرارات و تدعيم القدرة التنافسية .

آ- اتجاهات مفردات العينة حول الفرض الأول :

يوضح الجدول التالي اتجاه مفردات العينة و هي الأسئلة و العبارات من X1.1 حتى X1.15 حول هذا الفرض الأول :

الجدول رقم ١٣ : جدول اتجاهات مفردات العينة حول الفرض الأول

رمز المتغير	العبارة	الموافقة بمعدل ثقة ٥٠%	عدم الموافقة
X1.1	إن تحليل التكاليف وفقاً لنظم التكاليف التقليدية يركز على المؤشرات المالية فقط للقوائم الختامية عند قياس و تقييم الأداء ، و لا يشمل مؤشرات نوعية مثل الجودة و رضا العملاء و مرونة العملية الإنتاجية ..الخ.	٩٤.٩%	٥.١%
X1.2	إن نظم التكاليف التقليدية هي نظم مغلقة لا تراعي المنافسة الشديدة و لا متغيرات السوق .	١٠٠%	-
X1.3	إن تحليل التكاليف وفقاً لنظم التكاليف التقليدية غير مرتبط بمؤشرات الجودة للمنتجات و الخدمات المقدمة .	١٠٠%	-
X1.4	إن نظم التكاليف التقليدية تهتم بتحليل التكاليف على مستوى مراكز التكلفة و المنتجات فقط و ليس على مستوى مسببات التكلفة و الأنشطة و العملاء و مناطق البيع .	٩٦.٢%	٣.٨%
X1.5	إن هذا التحليل يفشل في تقديم معلومات ملائمة حول سلوك عناصر التكاليف تساعد في اتخاذ قرارات رشيدة باعتباره يشوه حساب معدلات التحميل للتكاليف الصناعية غير المباشرة .	٩٦.٢%	٣.٨%
X1.6	إن هذا التحليل غير قادر على توجيه التكاليف غير المباشرة المحملة نحو مسبباتها بشكل دقيق	٩٤.٩%	٥.١%
X1.7	إن التحليل التقليدي للتكاليف يهمل العلاقة السببية الموجودة بين تكلفة المنتج و الموارد التي استخدمت في العملية الإنتاجية .	٩٦.٢%	٣.٨%
X1.8	ليس لهذا التحليل أثر إيجابي مباشر على تحسين العملية الإنتاجية و خاصة بعد كل التغيرات التكنولوجية الحديثة .	٩٣.٦%	٦.٤%

X1.9		إن هذا التحليل في ظل بيئة الأعمال الحديثة ضعيف التأثير على تحسين تسعير المنتجات و الخدمات المقدمة ، باعتباره يركز على العروض المنخفضة للأسعار دون الجودة .	١٠٠%	-
X1.10		إن التحليل التقليدي للتكلفة لا يستجيب للأغراض الإدارية الحديثة لجهة اتخاذ القرارات الإستراتيجي كما أنه لا يساعد على التخطيط الاستراتيجي .	١٠٠%	-
X1.11	٩٨.٧%	إن التحليل التقليدي للتكلفة لا يدعم استراتيجيية تدعيم القدرة التنافسيية .	١.٣%	
X1.12	٩٦.٢%	يركز تحليل التكاليف في بيئة العمل التقليدي على تحليل تكاليف مرحلة الإنتاج بشكل أساسي و لا يشمل تحليل تكاليف كافة حلقات سلسلة القيمة .	٣.٨%	
X1.13	٩٨.٧%	إن التحليل على أساس النظم التقليدي يكشف الأخطاء و العيوب بعد حدوثها و بالتالي فهو لا يساعد على التحكم بتكاليف المنتجات و الخدمات مقدماً .	١.٣%	
X1.14	٩٤.٩%	إن التحليل التقليدي للتكاليف يؤدي إلى اتخاذ قرارات إدارية خاطئة فيما يخص التسعير أو تخفيض التكاليف للمنتج و التي قد تؤدي إلى خروج المؤسسة من المنافسة و السوق .	٥.١%	
X1.15		إن التحليل التقليدي للتكلفة الفعلية و المعيارية و الذي يجري في ظل فلسفة الإنتاج و المخزون الكبيرين و قبول نسب من الأخطاء و المسموحات الطبيعية لا يستجيب لمتغيرات و خصائص و استراتيجيات بيئة الأعمال الحديثة .	١٠٠%	-

ب- يوضح الجدول التالي ملخص معاملات الارتباط بين متغيرات الدراسة المرتبطة بالفرض الأول .

الجدول رقم ١٤ : جدول نتائج تحليل الارتباط بين بعض المتغيرات المرتبطة بالفرض الأول :

المتغيرات	X1.3	X1.5	X1.7	X1.11	X1.12	X1.13	X1.14	X1.15
X1.1			0.249	0.288				
X1.2	0.248		0.249	0.286				
X1.3		0.272				0.24		0.248
X1.6				0.273				
X1.7				0.224		0.257	0.249	0.249
X1.10					0.285			
X1.11						0.225	0.288	0.286
X1.12						0.224		

وتظهر نتائج الجدول السابق قوة و اتجاه معاملات الارتباط بين المتغيرات ، وهي تدل على أن العلاقة بين المتغيرات طردية ، وكذلك قوة معاملات الارتباط بين المتغيرات متوسطة وذلك عند مستوى دلالة (٠.٠٥).

ج- نتيجة اختبار (T) لمتغيرات الدراسة المعبرة عن الفرض :

يوضح الجدول التالي نتائج هذا الاختبار ، كما ظهرت ضمن مخرجات تشغيل البرنامج :

الجدول رقم ١٥: جدول نتائج اختبار (T-Test) المتغيرات المرتبطة بالفرض الأول

رمز المتغير	العبرة	المتوسط Mean	قيمة T	درجات الحرية (dt)	مستوى المعنوية (Sig)
X1.1	إن تحليل التكاليف وفقاً لنظم التكاليف التقليدية يركز على المؤشرات المالية فقط للقوائم الختامية عند قياس و تقييم الأداء ، و لا يشمل مؤشرات نوعية مثل الجودة و رضا العملاء و مرونة العملية الإنتاجية ..الخ.	٤.٠٦	١٤.٨٨٩	٧٧	٠.٠٠٠
X1.2	إن نظم التكاليف التقليدية هي نظم مغلقة لا تراعي المنافسة الشديدة و لا متغيرات السوق .	٤.١٨	٢١.٨٥٩	٧٧	٠.٠٠٠
X1.3	إن تحليل التكاليف وفقاً لنظم التكاليف التقليدية غير مرتبط بمؤشرات الجودة للمنتجات و الخدمات المقدمة .	٤.١٤	١٨.٢٦١	٧٧	٠.٠٠٠
X1.4	إن نظم التكاليف التقليدية تهتم بتحليل التكاليف على مستوى مراكز التكلفة و المنتجات فقط و ليس على مستوى مسببات التكلفة و الأنشطة و العملاء و مناطق البيع .	٤.٠٩	١١.٢٤٨	٧٧	٠.٠٠٠
X1.5	إن هذا التحليل يفشل في تقديم معلومات ملائمة حول سلوك عناصر التكاليف تساعد في اتخاذ قرارات رشيدة باعتباره يشوه حساب معدلات التحميل للتكاليف الصناعية غير المباشرة .	٤.١٤	١٢.٣٢٨	٧٧	٠.٠٠٠
X1.6	إن هذا التحليل غير قادر على توجيه التكاليف غير المباشرة المحملة نحو مسبباتها بشكل دقيق	٣.٩٥	١١.١١٠	٧٧	٠.٠٠٠
X1.7	إن التحليل التقليدي للتكاليف يهمل العلاقة السببية الموجودة بين تكلفة المنتج و الموارد التي استخدمت في العملية الإنتاجية .	٤.١٤	١٣.١١٧	٧٧	٠.٠٠٠
X1.8	ليس لهذا التحليل أثر إيجابي مباشر على تحسين العملية الإنتاجية و خاصة بعد كل التغيرات التكنولوجية الحديثة .	٣.٨٥	١١.٢٢١	٧٧	٠.٠٠٠
X1.9	إن هذا التحليل في ظل بيئة الأعمال الحديثة ضعيف التأثير على تحسين تسعير المنتجات و الخدمات المقدمة ، باعتباره يركز على العروض المنخفضة للأسعار دون الجودة .	٤.١٥	١٩.٩١٩	٧٧	٠.٠٠٠
X1.10	إن التحليل التقليدي للتكلفة لا يستجيب للأغراض الإدارية الحديثة لجهة اتخاذ القرارات الإستراتيجية كما أنه لا يساعد على التخطيط الاستراتيجي .	٤.٣٢	١٩.٠٠٨	٧٧	٠.٠٠٠
X1.11	إن التحليل التقليدي للتكلفة لا يدعم استراتيجية تدعيم القدرة التنافسية .	٤.٢٤	١٧.٤٨٨	٧٧	٠.٠٠٠
X1.12	يركز تحليل التكاليف في بيئة العمل التقليدية على تحليل تكاليف مرحلة الإنتاج بشكل أساسي و لا يشمل تحليل تكاليف كافة حلقات سلسلة القيمة .	٤.٠٤	١٢.٢٨٩	٧٧	٠.٠٠٠
X1.13	إن التحليل على أساس النظم التقليدية يكشف الأخطاء و العيوب بعد حدوثها و بالتالي فهو لا يساعد على التحكم بتكاليف المنتجات و الخدمات مقدماً .	٤.٤٥	٢١.٤٩٠	٧٧	٠.٠٠٠
X1.14	إن التحليل التقليدي للتكاليف يؤدي إلى اتخاذ قرارات إدارية خاطئة فيما يخص التسعير أو تخفيض التكاليف للمنتج و التي قد تؤدي إلى خروج المؤسسة من المنافسة و السوق .	٤.٠٦	١٤.٨٨٩	٧٧	٠.٠٠٠
X1.15	إن التحليل التقليدي للتكلفة الفعلية و المعيارية و الذي يجري في ظل فلسفة الإنتاج والمخزون الكبيرين و قبول نسب من الأخطاء و المسموحات الطبيعية لا يستجيب لمتغيرات و خصائص و استراتيجيات بيئة الأعمال الحديثة .	٤.١٨	٢١.٨٥٩	٧٧	٠.٠٠٠
	المتوسط العام	٤.١٣٣٣	٢٩.٣١٣	٧٧	٠.٠٠٠

وتبين نتائج اختبار (T) الموضحة أعلاه أنه يجب رفض الفرض العدم و قبول الفرض البديل ، حيث أن كل متغيرات الدراسة تظهر عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠٥) وعلى هذا يتم قبول الفرض البديل .

ويمكن تلخيص ما تم التوصل إليه سابقا في الجدول التالي :

جدول رقم ١٦ : ملخص نتائج اختبار الفرضية الأولى

الانحراف المعياري	مستوى المعنوية (Sig)	درجات الحرية (dt)	قيمة T	المتوسط	المتغير	الفرضية
٠.٣٤	٠٠.	٧٧	٢٩.٣١٣	٤.١٣٣٣	X1	إن تحليل التكاليف على أساس نظم التكاليف التقليدية ، في البيئة التصنيعية التنافسية الحديثة لا يساهم في اتخاذ القرارات و تدعيم القدرة التنافسية .

من خلال النتائج السابقة التي تم التوصل إليها يمكن الوصول إلى النتيجة التالية :

إن تحليل التكاليف على أساس نظم التكاليف التقليدية ، في البيئة التصنيعية التنافسية الحديثة لا يساهم في اتخاذ القرارات و تدعيم القدرة التنافسية .

الفرضية الثانية :

إن تحليل التكاليف على أساس نظام تكاليف الأنشطة (ABC) يوفر قاعدة بيانات واسعة تساعد في اتخاذ قرارات ملائمة في بيئة الأعمال الحديثة . تتكون المتغيرات المؤثرة على هذا الفرض من :

X2.1-X2.2-X2.3-X2.4-X2.5-X2.6-X2.7-X2.8-X2.9-X2.10-X2.11-X2.12-X2.13-X2.14-X2.15

H0: إن تحليل التكاليف على أساس نظام تكاليف الأنشطة (ABC) لا يوفر قاعدة بيانات واسعة تساعد في اتخاذ قرارات ملائمة في بيئة الأعمال الحديثة

H1: : إن تحليل التكاليف على أساس نظام تكاليف الأنشطة (ABC) يوفر قاعدة بيانات واسعة تساعد في اتخاذ قرارات ملائمة في بيئة الأعمال الحديثة

آ- اتجاهات مفردات العينة حول الفرض الثاني :

يوضح الجدول التالي اتجاه مفردات العينة و هي الأسئلة و العبارات من X2.1 حتى X2.15 حول هذا الفرض :

الجدول رقم ١٧ : جدول اتجاهات مفردات العينة حول الفرض الثاني

رمز المتغير	العبرة	الموافقة بمعدل ثقة %٥٠	عدم الموافقة
X2.1	إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة و مسببات التكلفة يؤدي إلى اتخاذ قرارات رشيدة حول تخصيص الموارد و تخطيطها و استخدامها بكفاءة	94.9%	5.1%
X2.2	إن تحليل التكاليف على مستوى مسببات التكلفة يساهم في الرقابة على الأنشطة ورفع كفاءة الأداء .	94.9%	5.1%
X2.3	إن تحليل التكلفة على مستوى مسببات التكلفة يساعد في تأصيل علاقة السبب النتيجة (التكلفة - العائد) .	100%	-
X2.4	إن تحليل التكاليف على أساس نظام (ABC) ينتج بيانات مالية و نوعية تساعد على الإدارة الإستراتيجية للتكلفة .	96.2%	3.8%
X2.5	إن التحليل الاستراتيجي للتكاليف في ظل نظام (ABC) يحسن الوظيفة التحليلية و التقويمية للمحاسبة .	98.7%	1.3%
X2.6	إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة بالتكامل مع مدخل التكلفة المستهدفة يساعد على اتخاذ قرارات أفضل فيما يخص تصميم المنتجات و الخدمات .	91%	9%
X2.7	إن هذا التحليل يوفر معلومات مناسبة لاتخاذ القرارات التنفيذية و الإستراتيجية المتعلقة بخطوط الإنتاج مؤشرات السوق ، العلاقات مع العملاء ، و تحسين مستوى عمليات التشغيل بصفة مستمرة .	100%	-
X2.8	إن الآلية المتبعة في تحليل التكاليف على أساس الأنشطة تؤدي إلى قياس دقيق و سليم لتكلفة البنود المختلفة و بالتالي اتخاذ قرارات إدارية رشيدة و مناسبة و خاصة القرارات التي تتعلق بالتسعير .	96.2%	3.8%
X2.9	يتم الاعتماد على بيانات التكاليف المحللة على أساس الأنشطة في عملية اتخاذ قرارات طرح منتجات و خدمات جديدة و تنافسية .	93.6%	6.4%
X2.10	يوفر هذا التحليل معلومات عن التكلفة تعكس تنوع المنتجات (من حيث طبيعتها و أحجامها و درجة تعقيدها) في استخدام ما هو متاح لها من موارد مما يلبي احتياجات الإدارة في التسعير و الإنتاج .	100%	-
X2.11	إن تحليل التكاليف على أساس نظام (ABC) يسمح بالتحليل الاستراتيجي للتكلفة.	100%	-
X2.12	إن تحليل التكاليف على مستوى أصناف المنتجات يساعد في اتخاذ القرارات المتعلقة باختيار المزيج السليبي المربح .	100%	-
X2.13	إن هذا النوع من التحليل يوفر المعلومات اللازمة للتخطيط و الرقابة و تقويم الأداء و تحسين جودة القرارات المتخذة من خلال سلسلة القيمة .	93.6%	6.4%

X2.14	في ظل بيئة الأعمال الحديثة يوفر هذا التحليل قاعدة متكاملة للمعلومات تساهم في اتخاذ القرارات الملائمة التشغيلية و الاستراتيجية .	100%	-
X2.15	إن هذا التحليل يمكن الشركات من فهم سلوك خدماتها و منتجاتها بشكل أفضل و بالتالي اتخاذ القرارات الأفضل .	94.9%	5.1%

ب- يوضح الجدول التالي ملخص معاملات الارتباط بين متغيرات الدراسة المرتبطة بالفرض الثاني :

جدول رقم ١٨ : نتائج تحليل الارتباط بين بعض المتغيرات المرتبطة بالفرض الثاني

المتغيرات	X2.5	X2.9	X2.10	X2.12	X2.13	X2.14	X2.15
X2.1	0.251						
X2.3							0.237
X2.4	0.29						
X2.5				0.278			
X2.6					0.278		
X2.7			0.227			0.259	0.225
X2.11						0.25	

وتظهر نتائج الجدول السابق قوة و اتجاه معاملات الارتباط بين المتغيرات ، وهي تدل على أن العلاقة بين المتغيرات طردية ، وكذلك قوة معاملات الارتباط بين المتغيرات متوسطة وذلك عند مستوى دلالة (٠.٠٥).

ج- نتيجة اختبار (T) لمتغيرات الدراسة المعبرة عن الفرض :

يوضح الجدول التالي نتائج هذا الاختبار ، كما ظهرت ضمن مخرجات تشغيل البرنامج :

جدول رقم ١٩ : نتائج اختبار (T-Test) المتغيرات المرتبطة بالفرض الثاني

رمز المتغير	العبارة	المتوسط Mean	قيمة T	درجات الحرية (dt)	مستوى المعنوية (Sig)
X2.1	إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة و مسببات التكلفة يؤدي إلى اتخاذ قرارات رشيدة حول تخصيص الموارد و تخطيطها و استخدامها بكفاءة .	4.06	14.889	77	0.00
X2.2	إن تحليل التكاليف على مستوى مسببات التكلفة يساهم في الرقابة على الأنشطة ورفع كفاءة الأداء .	3.95	11.110	77	0.00
X2.3	إن تحليل التكلفة على مستوى مسببات التكلفة يساعد في تأصيل علاقة السبب النتيجة (التكلفة - العائد) .	4.14	18.261	77	0.00
X2.4	إن تحليل التكاليف على أساس نظام (ABC) ينتج بيانات مالية و نوعية	4.09	11.248	77	0.00

				تساعد على الإدارة الإستراتيجية للتكلفة .	
0.00	77	15.319	4.17	إن التحليل الاستراتيجي للتكاليف في ظل نظام (ABC) يحسن الوظيفة التحليلية و التقويمية للمحاسبة .	X2.5
0.00	77	9.251	3.96	إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة بالتكامل مع مدخل التكلفة المستهدفة يساعد على اتخاذ قرارات أفضل فيما يخص تصميم المنتجات و الخدمات .	X2.6
0.00	77	18.316	4.31	إن هذا التحليل يوفر معلومات مناسبة لاتخاذ القرارات التنفيذية و الإستراتيجية المتعلقة بخطوط الإنتاج ، مؤشرات السوق ، العلاقات مع العملاء ، و تحسين مستوى عمليات التشغيل بصفة مستمرة .	X2.7
0.00	77	11.944	4.10	إن الآلية المتبعة في تحليل التكاليف على أساس الأنشطة تؤدي إلى قياس دقيق و سليم لتكلفة البنود المختلفة و بالتالي اتخاذ قرارات إدارية رشيدة و مناسبة و خاصة القرارات التي تتعلق بالتسعير .	X2.8
0.00	77	12.750	4.12	يتم الاعتماد على بيانات التكاليف المحللة على أساس الأنشطة في عملية اتخاذ قرارات طرح منتجات و خدمات جديدة و تنافسية .	X2.9
0.00	77	11.726	3.90	يوفر هذا التحليل معلومات عن التكلفة تعكس تنوع المنتجات (من حيث طبيعتها و أحجامها و درجة تعقيدها) في استخدام ما هو متاح لها من موارد مما يلبي احتياجات الإدارة في التسعير و الإنتاج .	X2.10
0.00	77	14.449	4.05	إن تحليل التكاليف على أساس نظام (ABC) يسمح بالتحليل الاستراتيجي للتكلفة.	X2.11
0.00	77	19.008	4.32	إن تحليل التكاليف على مستوى أصناف المنتجات يساعد في اتخاذ القرارات المتعلقة باختيار المزيج السلعي المربح .	X2.12
0.00	77	11.703	4.01	إن هذا النوع من التحليل يوفر المعلومات اللازمة للتخطيط و الرقابة و تقويم الأداء و تحسين جودة القرارات المتخذة من خلال سلسلة القيمة .	X2.13
0.00	77	16.939	4.24	في ظل بيئة الأعمال الحديثة يوفر هذا التحليل قاعدة متكاملة للمعلومات تساهم في اتخاذ القرارات الملائمة التشغيلية و الاستراتيجية .	X2.14
0.00	77	12.440	4.10	إن هذا التحليل يمكن الشركات من فهم سلوك خدماتها و منتجاتها بشكل أفضل و بالتالي اتخاذ القرارات الأفضل .	X2.15
0.00	77	21.576	4.10	المتوسط العام	

وتبين نتائج اختبار (T) الموضحة أعلاه أنه يجب رفض الفرض العدم و قبول الفرض البديل ، حيث أن كل متغيرات الدراسة تظهر عند مستوى معنوية أقل من (0.05) وعلى هذا يتم قبول الفرض البديل .

ويمكن تلخيص ما تم التوصل إليه سابقا في الجدول التالي :

جدول رقم ٢٠ : ملخص نتائج اختبار الفرضية الثانية

الفرضية	المتغير	المتوسط	قيمة T	درجات الحرية (dt)	مستوى المعنوية (Sig)	الانحراف المعياري
إن تحليل التكاليف على أساس نظام تكاليف الأنشطة (ABC) يوفر قاعدة بيانات واسعة تساعد في اتخاذ قرارات ملائمة في بيئة الأعمال الحديثة	X2	4.10	21.576	77	0.00	٠.٤٥

من خلال النتائج السابقة التي تم التوصل إليها يمكن الوصول إلى النتيجة التالية :

إن تحليل التكاليف على أساس نظام تكاليف الأنشطة (ABC) يوفر قاعدة بيانات واسعة تساعد في اتخاذ قرارات ملائمة في بيئة الأعمال الحديثة .

الفرضية الثالثة :

إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة يدعم إستراتيجية تحسين القدرة التنافسية ، و تتفرع هذه الفرضية إلى ما يلي :

الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الثالثة : إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة يساهم في تخفيض التكلفة . وتتكون المتغيرات المؤثرة على هذا الفرض من :

X3.1.1-X3.1.2- X3.1.3- X3.1.4- X3.1.5- X3.1.6- X3.1.7- X3.1.8- X3.1.9- X3.1.10

H0 : إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة لا يساهم في تخفيض التكلفة .

H1 : إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة يساهم في تخفيض التكلفة .

أ- اتجاهات مفردات العينة حول الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الثالثة :

يوضح الجدول التالي اتجاه مفردات العينة و هي الأسئلة و العبارات من X3.1.1 حتى

X3.1.10 حول هذا الفرض :

جدول رقم ٢١ : اتجاهات مفردات العينة حول الفرضية الجزئية الأولى من الفرضية الثالثة

رمز المتغير	العبارة	الموافقة بمعدل ثقب ٥٠%	عدم الموافقة
X3.1.1	إن تحليل التكاليف على أساس (ABC) يؤدي إلى تقليص الوقت و الجهد المطلوبين للقيام بالنشاط و اختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة .	98.7%	1.3%
X3.1.2	إن استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة مع إبقاء الأنشطة الأقل تكلفة في حالة وجود أنشطة تنافسية تؤدي الغرض نفسه يساعد على خفض التكاليف بشكل ملموس دون المساس بالجودة .	91%	9%
X3.1.3	إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة يركز على الأثر الكلي لعملية التوريد و على تخفيض إجمالي تكلفة المواد المشتراة و بجودة مرتفعة .	100%	-
X3.1.4	إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة بالتكامل مع التحسين المستمر يسهم في تخفيض التكاليف في مرحلة الإنتاج .	96.2%	3.8%
X3.1.5	إن تحليل التكاليف على أساس (ABC) بالتكامل مع هندسة القيمة يؤدي إلى التحكم و تخفيض التكلفة في مرحلة تصميم المنتج .	98.7%	1.3%
X3.1.6	إن تحليل التكاليف على أساس (ABC) بالتكامل مع تحليل سلسلة القيمة يؤدي إلى حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة و تقليص دورة التصنيع و تحقيق ميزة التوقيت الملائم مما ينعكس إيجاباً على التكلفة .	97.4%	2.6%
X3.1.7	إن فهم الأنشطة و مسببات التكلفة الخاصة بها يساعد في الرقابة على عناصر التكاليف و تخصيصها بشكل أدق مما يؤدي إلى مواجهة المنافسة بشكل أقوى .	100%	-
X3.1.8	إن التحليل على مستوى محركات التكلفة يساهم في تطوير (تحسين) إدارة التكلفة و بالتالي تخفيض التكلفة .	100%	-
X3.1.9	إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة يسمح باعتماد استراتيجية تخفيض التكلفة بصورة منتظمة و مستمرة لتحقيق ميزة تنافسية هامة في بيئة الأعمال التنافسية.	100%	-
X3.1.10	إن تحليل التكاليف على أساس (ABC) يؤدي بالمحصلة إلى تحقيق ميزة التكلفة أو ريادة التكلفة	100%	-

ب- يوضح الجدول التالي ملخص معاملات الارتباط بين متغيرات الدراسة المرتبطة بالفرضية الجزئية الأولى من الفرضية الثالثة :

جدول رقم ٢٢ : نتائج تحليل الارتباط بين بعض المتغيرات المرتبطة بالفرضية الجزئية الأولى من الفرضية الثالثة

المتغيرات	X3.1.6	X3.1.7	X3.1.8	X3.1.9	X3.1.10
X3.1.1			0.235		0.278
X3.1.2	0.287	0.283	0.274	0.269	
X3.1.3		0.234			
X3.1.4				0.285	
X3.1.5					0.289
X3.1.6		0.285			

وتظهر نتائج الجدول السابق قوة و اتجاه معاملات الارتباط بين المتغيرات ، وهي تدل على أن العلاقة بين المتغيرات طردية ، وكذلك قوة معاملات الارتباط بين المتغيرات متوسطة وذلك عند مستوى دلالة (٠.٠٥).

ج- نتيجة اختبار (T) لمتغيرات الدراسة المعبرة عن الفرض :

يوضح الجدول التالي نتائج هذا الاختبار ، كما ظهرت ضمن مخرجات تشغيل البرنامج :

جدول رقم ٢٣ : نتائج اختبار (T-Test) المتغيرات المرتبطة بالفرضية الجزئية الأولى من الفرضية الثالثة

رمز المتغير	العبرة	المتوسط Mean	قيمة T	درجات الحرية (dt)	مستوى المعنوية (Sig)
X3.1.1	إن تحليل التكاليف على أساس (ABC) يؤدي إلى تقليص الوقت و الجهد المطلوبين للقيام بالنشاط و اختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة .	4.17	15.319	77	0.00
X3.1.2	إن استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة مع إبقاء الأنشطة الأقل تكلفة في حالة وجود أنشطة تنافسية تؤدي الغرض نفسه يساعد على خفض التكاليف بشكل ملموس دون المساس بالجودة .	3.96	9.251	77	0.00
X3.1.3	إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة يركز على الأثر الكلي لعملية التوريد و على تخفيض إجمالي تكلفة المواد المشتراة و بجودة مرتفعة .	4.29	17.680	77	0.00
X3.1.4	إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة بالتكامل مع التحسين المستمر يسهم في تخفيض التكاليف في مرحلة الإنتاج .	4.10	11.944	77	0.00
X3.1.5	إن تحليل التكاليف على أساس (ABC) بالتكامل مع هندسة القيمة يؤدي إلى التحكم و تخفيض التكلفة في مرحلة تصميم المنتج .	4.14	13.117	77	0.00
X3.1.6	إن تحليل التكاليف على أساس (ABC) بالتكامل مع تحليل سلسلة القيمة يؤدي إلى حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة و تقليص دورة التصنيع و تحقيق ميزة التوقيت الملائم مما ينعكس إيجاباً على التكلفة .	4.00	11.186	77	0.00

0.00	77	19.209	4.13	إن فهم الأنشطة و مسببات التكلفة الخاصة بها يساعد في الرقابة على عناصر التكاليف و تخصيصها بشكل أدق مما يؤدي إلى مواجهة المنافسة بشكل أقوى .	X3.1.7
0.00	77	18.445	4.12	إن التحليل على مستوى محركات التكلفة يساهم في تطوير (تحسين) إدارة التكلفة و بالتالي تخفيض التكلفة .	X3.1.8
0.00	77	19.314	4.05	إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة يسمح باعتماد استراتيجية تخفيض التكلفة بصورة منتظمة و مستمرة لتحقيق ميزة تنافسية هامة في بيئة الأعمال التنافسية.	X3.1.9
0.00	77	19.008	4.32	إن تحليل التكاليف على أساس (ABC) يؤدي بالمحصلة إلى تحقيق ميزة التكلفة أو ريادة التكلفة	X3.1.10
0.00	77	22.012	4.13	المتوسط العام	

وتبين نتائج اختبار (T) الموضحة أعلاه أنه يجب رفض الفرض العدم و قبول الفرض البديل ، حيث أن كل متغيرات الدراسة تظهر عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠٥) وعلى هذا يتم قبول الفرض البديل .

ويمكن تلخيص ما تم التوصل إليه سابقا في الجدول التالي :

جدول رقم ٢٤ : ملخص نتائج اختبار الفرضية الجزئية الأولى من الفرضية الثالثة

الانحراف المعياري	مستوى المعنوية (Sig)	درجات الحرية (dt)	قيمة T	المتوسط	المتغير	الفرضية
٠.٤٥	0.00	77	22.012	4.13	X3.1	إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة يساهم في تخفيض التكلفة .

من خلال النتائج السابقة التي تم التوصل إليها يمكن الوصول إلى النتيجة التالية :

إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة يساهم في تخفيض التكلفة .

الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الثالثة : إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة يساهم في تحسين جودة الأداء ، وتتكون المتغيرات المؤثرة على هذا الفرض من :

X3.2.1-X3.2.2- X3.2.3- X3.2.4- X3.2.5- X3.2.6- X3.2.7- X3.2.8- X3.2.9- X3.2.10

H0 : إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة لا يساهم في تحسين جودة الأداء.

H1: : إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة يساهم في تحسين جودة الأداء.

أ- اتجاهات مفردات العينة حول الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الثالثة:

يوضح الجدول التالي اتجاه مفردات العينة و هي الأسئلة و العبارات من X3.2.1 حتى X3.2.10 حول هذا الفرض

جدول رقم ٢٥ : اتجاهات مفردات العينة حول الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الثالثة

رمز المتغير	العبارة	الموافقة بمعدل ثقب ٥٠ %	عدم الموافقة
X3.2.1	إن التركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة و استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة هو من أفضل الأساليب لتحسين جودة الأداء .	100%	-
X3.2.2	إن التحليل الوظيفي للتكاليف من خلال هندسة القيمة يفسح المجال لتخطيط مؤشرات الجودة في مرحلة التصميم للمنتج .	100%	-
X3.2.3	إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة و مسببات التكلفة يوفر بيانات ملائمة لإعداد المعايير المطورة و الرقابة على أساسها في مرحلة التشغيل .	100%	-
X3.2.4	إن تحليل التكاليف على أساس (ABC) بالتكامل مع مدخل التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تحقيق ميزة الجودة .	6.4%	
X3.2.5	إن تحليل التكلفة بالاعتماد على سلسلة القيمة يسمح بالتحديد الدقيق لما يجب أن يضيفه المنتج المتميز من قيمة كي يقدم للعميل .	100%	-
X3.2.6	إن تكامل هذا التحليل مع ما تنتجه المداخل الحديثة الأخرى يساهم في رفع كفاءة التخطيط و الرقابة و تقييم الأداء لتحقيق الأهداف المستقبلية .	100%	-
X3.2.7	إن هذا التحليل يتكامل مع خطة تخفيض التكاليف بصورة منتظمة و مستمرة مما يحقق الرقابة الشاملة على الأداء .	100%	-
X3.2.8	إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة يوفر العديد من الأساليب و الوسائل التي يكون لها آثار مباشرة على تحسين و تطوير الأداء .	100%	-
X3.2.9	إن قاعدة البيانات المشكلة على أساس (ABC) تساعد على التعرف على الفرص التي تساهم في تطوير العمل مستقبلاً .	5.1%	
X3.2.10	إن تحليل التكاليف على أساس (ABC) يتكامل مع تحليل الوضع التنافسي و متغيرات السوق في بيئة الأعمال الحديثة .	11.5%	

ب- يوضح الجدول التالي ملخص معاملات الارتباط بين متغيرات الدراسة المرتبطة بالفرضية الجزئية الثانية من الفرضية الثالثة:

جدول رقم ٢٦ : نتائج تحليل الارتباط بين بعض المتغيرات المرتبطة بالفرضية الجزئية الثانية من الفرضية الثالثة

المتغيرات	X3.2.3	X3.2.4	X3.2.6	X3.2.8	X3.2.10
X3.2.1	0.288	0.241	0.224		
X3.2.3				0.233	
X3.2.4				0.264	
X3.2.5				0.229	
X3.2.6					0.269

وتظهر نتائج الجدول السابق قوة واتجاه معاملات الارتباط بين المتغيرات ، وهي تدل على أن العلاقة بين المتغيرات طردية ، وكذلك قوة معاملات الارتباط بين المتغيرات متوسطة وذلك عند مستوى دلالة (٠.٠٥).

ج- نتيجة اختبار (T) لمتغيرات الدراسة المعبرة عن الفرض :

يوضح الجدول التالي نتائج هذا الاختبار ، كما ظهرت ضمن مخرجات تشغيل البرنامج:

جدول رقم ٢٧ : نتائج اختبار (T-Test) المتغيرات المرتبطة بالفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الثالثة

رمز المتغير	العبارة	المتوسط Mean	قيمة T	درجات الحرية (dt)	مستوى المعنوية (Sig)
X3.2.1	إن التركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة و استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة هو من أفضل الأساليب لتحسين جودة الأداء .	4.42	22.040	77	0.00
X3.2.2	إن التحليل الوظيفي للتكاليف من خلال هندسة القيمة يفسح المجال لتخطيط مؤشرات الجودة في مرحلة التصميم للمنتج .	4.28	16.607	77	0.00
X3.2.3	إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة و مسببات التكلفة يوفر بيانات ملائمة لإعداد المعايير المطورة و الرقابة على أساسها في مرحلة التشغيل .	4.17	15.319	77	0.00
X3.2.4	إن تحليل التكاليف على أساس (ABC) بالتكامل مع مدخل التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تحقيق ميزة الجودة .	4.12	12.750	77	0.00
X3.2.5	إن تحليل التكلفة بالاعتماد على سلسلة القيمة يسمح بالتحديد الدقيق لما يجب أن يضيفه المنتج المتميز من قيمة كي يقدم للعميل .	3.90	11.726	77	0.00
X3.2.6	إن تكامل هذا التحليل مع ما تنتجه المداخل الحديثة الأخرى يساهم في رفع كفاءة التخطيط و الرقابة و تقييم الأداء لتحقيق الأهداف المستقبلية .	4.05	14.449	77	0.00
X3.2.7	إن هذا التحليل يتكامل مع خطة تخفيض التكاليف بصورة منتظمة و مستمرة مما يحقق الرقابة الشاملة على الأداء .	4.32	19.008	77	0.00
X3.2.8	إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة يوفر العديد من الأساليب و الوسائل التي يكون لها آثار مباشرة على تحسين و تطوير الأداء .	4.09	14.843	77	0.00

0.00	77	14.450	4.14	إن قاعدة البيانات المشككة على أساس (ABC) تساعد على التعرف على الفرص التي تساهم في تطوير العمل مستقبلاً .	X3.2.9
0.00	77	8.100	3.76	إن تحليل التكاليف على أساس (ABC) يتكامل مع تحليل الوضع التنافسي و متغيرات السوق في بيئة الأعمال الحديثة .	X3.2.10
0.00	77	23.056	4.12	المتوسط العام	

وتبين نتائج اختبار (T) الموضحة أعلاه أنه يجب رفض الفرض العدم و قبول الفرض البديل ، حيث أن كل متغيرات الدراسة تظهر عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠٥) وعلى هذا يتم قبول الفرض البديل .

ويمكن تلخيص ما تم التوصل إليه سابقا في الجدول التالي :

جدول رقم ٢٨ : ملخص نتائج اختبار الفرضية الجزئية الثانية من الفرضية الثالثة

الانحراف المعياري	مستوى المعنوية (Sig)	درجات الحرية (dt)	قيمة T	المتوسط	المتغير	الفرضية
٠.٤٣	0.00	77	23.056	4.12	X3.2	إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة يساهم في تحسين جودة الأداء

من خلال النتائج السابقة التي تم التوصل إليها يمكن الوصول إلى النتيجة التالية :

إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة يساهم في تحسين جودة الأداء

الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الثالثة : إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة يساهم في زيادة الأرباح ، وتتكون المتغيرات المؤثرة على هذا الفرض من :

X3.3.1-X3.3.2- X3.3.3- X3.3.4- X3.3.5- X3.3.6- X3.3.7- X3.3.8- X3.3.9- X3.3.10

H0 : إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة لا يساهم في زيادة الأرباح .

H1 : إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة يساهم في زيادة الأرباح .

أ- اتجاهات مفردات العينة حول الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الثالثة :

يوضح الجدول التالي اتجاه مفردات العينة و هي الأسئلة و العبارات من X3.3.1 حتى X3.3.10 حول هذا الفرض

جدول رقم ٢٩ : اتجاهات مفردات العينة حول الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الثالثة

رمز المتغير	العبرة	الموافقة بمعدل تق ة ٥٠ %	عدم الموافقة
X3.3.1	إن تحليل التكاليف على أساس (ABC) لا يركز على تحليلها إلى ثابتة ومتغيرة بل التحليل على مستوى خطوط الإنتاج و العملاء ومناطق البيع .	100%	-
X3.3.2	إن هذا التحليل يساعد الإدارة في رسم سياسات تسويقية في مجالات عديدة كإضافة أو إزالة نقاط تسويق بعيدة و بالتالي تخطيط الأرباح .	97.4%	2.6%
X3.3.3	إن هذا التحليل يحدث تغيير في نماذج و هياكل ربحية خطوط الإنتاج لتحقيق درجة أدق في مجال تخصيص الموارد بين الأنشطة .	96.2%	3.8%
X3.3.4	إن بيانات التكاليف المحسوبة بشكل دقيق حسب نظام الأنشطة تساهم في تحليل أرباح المنتجات .	100%	-
X3.3.5	يساعد هذا التحليل على توفير معلومات أكثر دقة لأغراض تحديد أفضل منتج من بين المنتجات أرباحاً في الشركة .	98.7%	1.3%
X3.3.6	يساعد هذا التحليل على تحليل أرباح العميل كونه هدف التكلفة الأول بالنسبة للشركة	100%	-
X3.3.7	إن تحليل التكاليف وفق المستويات المختلفة يعمل على تحسين الموقف التنافسي للشركة مع الشركات الأخرى و من ثم تعظيم الأرباح .	100%	-
X3.3.8	إن الاستغناء عن الأنشطة التي تسبب هدر للموارد يمكن الإدارة من تسطير سياسات تعظيم الأرباح .	93.6%	6.4%
X3.3.9	إن تحليل التكاليف على أساس (ABC) يقدم طريقة أفضل في تسعير المنتجات أو الخدمات وقدرة أكبر على الرقابة على النشاطات التي تسببت فيها و تحديث بيانات الأسعار .	100%	-
X3.3.10	إن هذا التحليل يساعد المدراء على التركيز على الأنواع المختلفة من الأنشطة التي تحقق الأرباح ، واستبعاد الأخرى التي لا يكون لها فائدة تذكر.	94.9%	5.1%

ب- يوضح الجدول التالي ملخص معاملات الارتباط بين متغيرات الدراسة المرتبطة بالفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الثالثة

جدول رقم ٣٠ : نتائج تحليل الارتباط بين بعض المتغيرات المرتبطة بالفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الثالثة

المتغيرات	X3.3.6	X3.3.8	X3.3.9
X3.3.1		0.257	
X3.3.3	0.276		
X3.3.5			0.241
X3.3.6			0.265
X3.3.7			0.239

وتظهر نتائج الجدول السابق قوة و اتجاه معاملات الارتباط بين المتغيرات ، وهي تدل على أن العلاقة بين المتغيرات طردية ، وكذلك قوة معاملات الارتباط بين المتغيرات متوسطة وذلك عند مستوى دلالة (٠.٠٥).

ج- نتيجة اختبار (T) لمتغيرات الدراسة المعبرة عن الفرض :

يوضح الجدول التالي نتائج هذا الاختبار ، كما ظهرت ضمن مخرجات تشغيل البرنامج :

جدول رقم ٣١ : نتائج اختبار (T-Test) المتغيرات المرتبطة بالفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الثالثة

رمز المتغير	العبارة	المتوسط Mean	قيمة T	درجات الحرية (dt)	مستوى المعنوية (Sig)
X3.3.1	إن تحليل التكاليف على أساس (ABC) لا يركز على تحليلها إلى ثابتة ومتغيرة بل التحليل على مستوى خطوط الإنتاج و العملاء ومناطق البيع .	4.35	23.532	77	0.00
X3.3.2	إن هذا التحليل يساعد الإدارة في رسم سياسات تسويقية في مجالات عديدة كإضافة أو إزالة نقاط تسويق بعيدة و بالتالي تخطيط الأرباح .	4.26	15.617	77	0.00
X3.3.3	إن هذا التحليل يحدث تغيير في نماذج و هياكل ربحية خطوط الإنتاج لتحقيق درجة أدق في مجال تخصيص الموارد بين الأنشطة .	4.14	13.735	77	0.00
X3.3.4	إن بيانات التكاليف المحسوبة بشكل دقيق حسب نظام الأنشطة تساهم في تحليل أرباح المنتجات .	4.31	17.225	77	0.00
X3.3.5	يساعد هذا التحليل على توفير معلومات أكثر دقة لأغراض تحديد أفضل منتج من بين المنتجات ربحاً في الشركة .	4.03	14.524	77	0.00
X3.3.6	يساعد هذا التحليل على تحليل أرباح العميل كونه هدف التكلفة الأول بالنسبة للشركة .	4.41	22.853	77	0.00
X3.3.7	إن تحليل التكاليف وفق المستويات المختلفة يعمل على تحسين الموقف التنافسي للشركة مع الشركات الأخرى و من ثم تعظيم الأرباح .	4.28	20.368	77	0.00
X3.3.8	إن الاستغناء عن الأنشطة التي تسبب هدر الموارد يمكن الإدارة من تسطير سياسات تعظيم الأرباح .	4.01	11.703	77	0.00

0.00	77	16.939	4.24	إن تحليل التكاليف على أساس (ABC) يقدم طريقة أفضل في تسعير المنتجات أو الخدمات وقدرة أكبر على الرقابة على النشاطات التي تسببت فيها و تحديث بيانات الأسعار .	X3.3.9
0.00	77	12.440	4.10	إن هذا التحليل يساعد المدراء على التركيز على الأنواع المختلفة من الأنشطة التي تحقق الأرباح ، واستبعاد الأخرى التي لا يكون لها فائدة تذكر.	X3.3.10
0.00	77	26.081	4.21	المتوسط العام	

وتبين نتائج اختبار (T) الموضحة أعلاه أنه يجب رفض الفرض العدم و قبول الفرض البديل ، حيث أن كل متغيرات الدراسة تظهر عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠٥) وعلى هذا يتم قبول الفرض البديل .

ويمكن تلخيص ما تم التوصل إليه سابقا في الجدول التالي :

جدول رقم ٣٢ : ملخص نتائج اختبار الفرضية الجزئية الثالثة من الفرضية الثالثة

الانحراف المعياري	مستوى المعنوية (Sig)	درجات الحرية (dt)	قيمة T	المتوسط	المتغير	الفرضية
٠.41	0.00	77	26.081	4.21	X3.3	إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة يساهم في زيادة الأرباح

من خلال النتائج السابقة التي تم التوصل إليها يمكن الوصول إلى النتيجة التالية :

إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة يساهم في زيادة الأرباح.

كما يمكن استخلاص الجدول التالي من خلال ما تم التوصل إليه من اختبار الفرضيات

الجزئية للفرضية الثالثة :

جدول رقم ٣٣ : ملخص نتائج اختبار الفرضية الثالثة

الفرضية	المتغير	المتوسط	قيمة T	درجات الحرية (dt)	مستوى المعنوية (Sig)	الانحراف المعياري
إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة يدعم إستراتيجية تحسين القدرة التنافسية	X3	4.16	26.007	77	0.00	٠.39

و من خلال النتائج السابقة التي تم التوصل إليها يمكن الوصول إلى النتيجة التالية :

إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة يدعم إستراتيجية تحسين القدرة التنافسية.

المبحث الثالث

النتائج و التوصيات

أولاً : النتائج :

في ضوء الدراسة الميدانية يمكن استخلاص النتائج التالية :

- ١- إن تحليل التكاليف على أساس نظم التكاليف التقليديّة ، في البيئة السورية التصنيعية التنافسية الحديثة لا يساعد في اتخاذ القرارات و تدعيم القدرة التنافسية .
- ٢- إن تحليل التكاليف على أساس نظام تكاليف الأنشطة (ABC) يوفر قاعدة بيانات واسعة تساعد في اتخاذ قرارات ملائمة في بيئة الأعمال السورية الحديثة .
- ٣- إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة يدعم إستراتيجية تحسين القدرة التنافسية وذلك باعتبار أن :

- تحليل التكاليف على أساس الأنشطة يساهم في تخفيض التكلفة .
- تحليل التكاليف على أساس الأنشطة يساهم في تحسين جودة الأداء.
- تحليل التكاليف على أساس الأنشطة يساهم في زيادة الأرباح .

و من خلال ما جاء في الدراسة النظرية توصلت الباحثة إلى النتائج التالية :

- ١- يعد قصور أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية و عجزها في دعم الموقف التنافسي في ظل البيئة السورية الحديثة عوامل رئيسة تولد الحاجة إلى تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة.
- ٢ - إن تزايد درجة المنافسة الناتجة عن تباين وتدني أسعار أصناف المنتجات يلعب دوراً مهماً وفعالاً في تبني سياسة تحليل التكاليف على أساس الأنشطة من قبل الشركات الصناعية السورية.
- ٣- إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة يركز على العمليات المتعلقة بتخفيض التكاليف و تحسين الأداء من خلال مسببات التكاليف .

٤- يعد تحليل التكاليف على أساس الأنشطة أساساً م لائماً لاتخاذ قرارات ملائمة في بيئة الأعمال السورية الحديثة عن طريق ما يوفره من معلومات تكلفة دقيقة .

٥- إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة يزود صانعي القرار بالمعلومات و البيانات المالية و غير المالية و التي تساهم بدورها بالتخطيط و الرقابة و تقييم الأداء و اتخاذ القرارات بما فيها القرارات الاستراتيجية كالتسعير و ضبط الجودة و تحديد الشريحة المستهدفة .

٦- إن تحسين الجودة مع تخفيض التكلفة هي أقوى العوامل الهامة لتحقيق المزايا و القدرات التنافسية في الشركات الصناعية السورية في ظل إستراتيجيات المنافسة التي تعتمد على سلسلة القيمة التي تحققها للعملاء، أي التحديد الدقيق لما يجب أن يضيفه المنتج المتميز من قيمة للعميل.

٧- إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة لا يعتبر أداة لمعالجة التكاليف فقط و إنما وسيلة لتقييم الأنشطة عن طريق دراسة مسببات حدوث التكاليف .

٨- إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة يضيف قيمة حقيقية للمنتجات أو الخدمات مما يحقق ميزات تنافسية للشركات و يرفع من درجة ثقة العملاء فيها .

٩- إن التحليل على أساس نظام ABC يوفر بيانات و معلومات تحليلية هامة في تبني استراتيجية تنافسية مناسبة لها.

ثانياً : التوصيات :

في ضوء المراجعة النظرية للدراسة ، واستنادا إلى النتائج التي تم الحصول عليها أعلاه توصي الباحثة بما يلي :

١- العمل على تطبيق نظام / ABC / و اعتماد منهج تحليل التكاليف على أساس الأنشطة في عملية التسعير بدلاً من المنهج التقليدي ، لما يحققه ذلك من مزايا تنافسية للشركات الصناعية السورية و زيادة لقدرتها على المنافسة .

٢- ضرورة أن تبادر الشركات الصناعية السورية بالتحول التدريجي نحو تحليل تكاليفها على أساس الأنشطة و على مراحل ، بحيث يبدأ بقسم و ينتهي بتطبيقه على مستوى الشركة ككل ، وذلك إلى جانب تحليل التكاليف الحالي ، حيث ذلك يسهم في تكوين الخبرات لدى العاملين و الموظفين في الشركة من جانب ، و تقليل مقاومتهم للتغيير من جانب آخر .

٣- على الشركات الصناعية السورية الالتزام بمواكبة التطورات الحاصلة في الفكر الإداري و المحاسبي و تحقيق التكامل بين النظم التكاليفية و الإدارية الحديثة لأهميتها في إنتاج المعلومات الملائمة و ترشيد القرارات .

٤- على الشركات الصناعية السورية الاعتماد على استراتيجيات المنافسة من خلال سلسلة القيمة التي تحققها للعميل ، وأن تركز على استراتيجتي جودة الأداء و زيادة التكلفة معاً لتدعيم قدراتها التنافسية .

٥- على إدارات الشركات الصناعية السورية المبادرة لتشكيل فرق عمل ، حيث يتألف فريق العمل من أعضاء في سلسلة القيمة يمتلكون الخبرات اللازمة في الشراء و البحث و التصميم و التطوير و الإنتاج و البيع و خدمات ما بعد البيع و تحليل الوضع التنافسي لاتخاذ الإجراءات السريعة الفعالة لحل المشكلات في إطار السعي نحو رفع كفاءة الأداء الشامل و تدعيم القدرات التنافسية .

٦- على الشركات الصناعية السورية العمل منهجياً على التحليل الاستراتيجي للتكلفة من خلال تحليل الوضع التنافسي و مسببات التكلفة و حلقات سلسلة القيمة لتوليد المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الإستراتيجية .

و في النهاية لا بد من التنويه إلى أن الاعتماد على تحليل التكاليف على أساس الأنشطة و الذي يقوم على التحليل العميق لكافة الأنشطة في الشركة مع محاولة ربط تلك الأنشطة بمسبباتها يقدم فهما إدارياً أفضل لجميع العمليات والعلاقات المتبادلة داخل الشركة ، مما يسمح برقابة أفضل على التكلفة وتخفيضها من خلال تقييم الأنشطة المختلفة بحيث تستبعد الأنشطة التي لا تضيف أي قيمة للمنتج النهائي وهذا يحقق للشركة ميزة تنافسية مهمة في بيئة تتصف بالمنافسة الشديدة.

المراجع

أولاً : المراجع العربية :

- الرسائل الجامعية :

- ١ - أبو رحمة ، محمد عبد الله محمود - مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة في بلديات قطاع غزة - رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل - الجامعة الإسلامية (كلية التجارة) - فلسطين (غزة) - ٢٠٠٨.
- ٢ - أبو قمر ، محمد أحمد محمد - تقويم أداء بنك فلسطين المحدود باستخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن (رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل - الجامعة الإسلامية - كلية التجارة - فلسطين غزة - ٢٠٠٩ .
- ٣ - أبو مغلي ، أشرف عزمي مسعود - أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية - رسالة ماجستير في المحاسبة - جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا (كلية العلوم الإدارية و المالية) - الأردن (عمان) - ٢٠٠٨.
- ٤ - أبو محسن ، أحمد محمد - مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة بقطاع غزة - ٢٠٠٩ - رسالة ماجستير - الجامعة الإسلامية - غزة.
- ٥ - العثمان ، محمد نادر- "تطوير تقارير المحاسبة الإدارية في ضوء متطلبات بيئة التصنيع الحديثة" - أطروحة دكتوراة - جامعة عين شمس - ٢٠٠٥ .
- ٦ - التانفي ، أحمد محمد - نظام محاسبة التكاليف في المصارف السورية الواقع و آفاق التطوير وفقا لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة - رسالة الماجستير - جامعة دمشق - ٢٠٠٥ .
- ٧ - الشياح ، منال ابراهيم - أثر المحاسبة عن تكاليف جودة المنتجات في رفع كفاءة الأداء - رسالة ماجستير في المحاسبة - جامعة دمشق (كلية الاقتصاد) - دمشق (سورية) - ٢٠١٠ .
- ٨ - الشعراي ، علا أسامة - أهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المراجعة في المصارف الإسلامية - رسالة ماجستير جامعة دمشق - ٢٠١٠ .
- ٩ - المسني ، فائزة محمد عبد الهادي - تطوير نظم التكاليف استجابة للأغراض الإدارية الحديثة دراسة ميدانية في الشركات الصناعية اليمنية - رسالة دكتوراة في المحاسبة - سورية (دمشق) - ٢٠٠٩ .
- ١٠ - المطري ، خالد صالح - استخدام بطاقة الأداء المتوازن بهدف تدعيم استراتيجيات الشركات اليمنية لصناعة الأدوية - أطروحة دكتوراة في المحاسبة - جامعة دمشق (كلية الاقتصاد) - دمشق (سورية) - ٢٠١٠ .
- ١١ - المطري ، خالد صالح - أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة في تطوير أنظمة التكاليف - رسالة ماجستير في المحاسبة - جامعة دمشق (كلية الاقتصاد) - دمشق (سورية) - ٢٠٠٧ .
- ١٢ - القواص ، عبد الله - إمكانية استخدام بطاقة الأهداف المتوازنة في رفع كفاءة الأداء - رسالة ماجستير في المحاسبة - جامعة دمشق (كلية الاقتصاد) - دمشق (سورية) - ٢٠١٠ .
- ١٣ - الأسطل ، أحمد محمود خليل - دور بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء آليات الحوكمة - رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل - الجامعة الإسلامية (كلية التجارة) - غزة (فلسطين) - ٢٠١٠ .
- ١٤ - الزطمة ، حسام الدين بشير - نظام مقترح لتطوير عملية تسعير العطاءات وفقا لنظام تكاليف الأنشطة في صناعة الإنشاءات في قطاع غزة - رسالة ماجستير في إدارة الأعمال - الجامعة الإسلامية (كلية التجارة) - غزة (فلسطين) - ٢٠٠٦ .
- ١٥ - الجخلب ، درويش مصطفى - دور أساليب المحاسبة الإدارية في تطوير الأداء المالي - رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل - الجامعة الإسلامية (كلية التجارة) - فلسطين (غزة) - ٢٠٠٧ .
- ١٦ - النسور ، عبد الحكيم عبد الله - الأداء التنافسي لشركات صناعة الأدوية الأردنية في ظل الانفتاح الاقتصادي - أطروحة دكتوراة في الاقتصاد و التخطيط - جامعة تشرين (كلية الاقتصاد) - سورية (اللاذقية) - ٢٠٠٩ .
- ١٧ - العطاس ، هشام محمد - مدى تأثير المدخل الشرطي في تطبيق نظم وأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بغرض ترشيد القرارات الإدارية - رسالة ماجستير في المحاسبة - جامعة الملك عبد العزيز (كلية الاقتصاد و الإدارة) - السعودية - ٢٠٠٤ .
- ١٨ - العفيري ، فؤاد أحمد محمد - مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية - مقدم للندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية - كلية إدارة الأعمال - جامعة الملك سعود - السعودية - ٢٠١٠ .

- ١٩- البشتاوي ، سليمان حسين ، المطارنة ، غسان فلاح - نظام تكاليف الإنتاج الآتي في المنشآت الصناعية الأردنية و دوره في اتخاذ القرارات الإستراتيجية - جامعة آل البيت (كلية العلوم الإدارية و المالية) - الأردن - ٢٠٠٥.
- ٢٠ أحمد ، رباب عدنان شهاب - مدخل هندسة القيمة واستخداماته المحاسبية ، دراسة تحليلية لأحد منتجات معمل الألبسة الولادية في الموصل - أطروحة دكتوراه ، جامعة الموصل - العراق - ٢٠٠٩.
- ٢١ -المسحال ، أمير ابراهيم - تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية الفلسطينية " دراسة تطبيقية على شركة الشرق الأوسط لصناعة الأدوية بقطاع غزة - رسالة ماجستير - الجامعة الإسلامية - غزة - ٢٠٠٥.
- ٢٢ -الخالد ، جعفر سليمان - تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة في ظل الطريقة التقليدية وطريقة التكلفة على أساس الأنشطة ABC- دراسة مقارنة- رسالة ماجستير في المحاسبة- كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة الموصل-٢٠٠٢.
- ٢٣ -البشيتي، عبد الرحيم عصام - مدى إمكانية تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في المصارف الوطنية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة " دراسة ميدانية " - ٢٠٠٩ -رسالة ماجستير - الجامعة الإسلامية - غزة.
- ٢٤ -الحبري ، أديب عبد الوهاب قاسم - استخدام بطاقة الأداء المتوازن في قياس و تقييم الأداء الاستراتيجي لشركات الصناعات الغذائية اليمنية - ٢٠٠٨ - رسالة ماجستير - جامعة المنوفية - اليمن.
- ٢٥ بارود ، طلعت ممدوح - مدى توافر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة في المصارف الوطنية العاملة في قطاع غزة - رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل - الجامعة الإسلامية (كلية التجارة) - غزة (فلسطين) - ٢٠٠٧.
- ٢٦ بودحوش ، عثمان - تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية - رسالة ماجستير -الجزائر - ٢٠٠٨.
- ٢٧ حمودة ، منال محمد - تطوير نظام التكاليف المعيارية لمقابلة متطلبات بيئة التصنيع الحديثة - رسالة ماجستير في المحاسبة - جامعة الملك عبد العزيز - السعودية (جدة) - ٢٠٠٨ .
- ٢٨ حلس، سالم عبد الله - تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في الشركات الصناعية الفلسطينية - رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل - الجامعة الإسلامية (كلية التجارة) - غزة (فلسطين) - ٢٠٠٥.
- ٢٩ حسن رضوان كتلو، استخدام المقاييس غير المالية لتقييم أداء المؤسسة العامة للخطوط الحديدية السورية - دراسة تطبيقية- رسالة ماجستير- القاهرة: كلية التجارية - جامعة عين شمس (٢٠٠٢) .
- ٣٠ وستم ، زياد محمد - دور المعلومات المحاسبية في تقييم الأداء الاستراتيجي في شركات النقل البري المساهمة بسورية - أطروحة دكتوراة - جامعة دمشق - ٢٠١٠.
- ٣١ ساحري ، اليزيد - أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة - رسالة ماجستير - جامعة الحاج خضر - الجزائر - ٢٠٠٨.
- ٣٢ سعيد ، أمين - نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير و تحسين الأداء " دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري " - رسالة ماجستير - جامعة الجزائر - ٢٠١٠.
- ٣٣ سليطين ، حمزة محمد - دور نظام محاسبة تكاليف النشاط في قياس ربحية العميل - رسالة ماجستير في المحاسبة- جامعة تشرين (كلية الاقتصاد) - (سورية) - ٢٠١١.
- ٣٤ -سليطين ، سوما علي - الإدارة الإستراتيجية و أثرها في رفع أداء منظمات الأعمال - رسالة ماجستير في إدارة الأعمال - جامعة تشرين (كلية الاقتصاد) - سورية (اللاذقية) - ٢٠٠٧ .
- ٣٥ شقفة ، خليل إبراهيم عبد الله - نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوربي - رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل - الجامعة الإسلامية (كلية التجارة) - غزة (فلسطين) - ٢٠٠٧.
- ٣٦ شملخ ، ساطع سعدي - العوامل المؤثرة في قرارات تسعير الخدمات في المصارف التجارية العاملة في قطاع غزة - ٢٠٠٨ - رسالة ماجستير - جامعة غزة - ص ١٠ .
- ٣٧ شبير ، أحمد عبد الهادي - دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الادارية - رسالة ماجستير - الجامعة الاسلامية - غزة- ٢٠٠٦.
- ٣٨ شهيد ، رزان حسين كمال - التكامل بين أسلوب قياس الأداء المتوازن و الأدوات الحديثة لإدارة التكاليف بهدف تحسين الأداء - رسالة دكتوراة - ٢٠٠٧.

- ٣٩ طالب ، مهند مجيد - استعمال تقنتي التكلفة المستهدفة و إدارة الجودة الشاملة لتحقيق الميزة التنافسية - رسالة ماجستير - جامعة بغداد (قسم المحاسبة) - ٢٠١٠.
- ٤٠ عمر محمد هديب ، " نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن ، و علاقته بالأداء المالي " أطروحة دكتوراة - عمان - الأردن - ٢٠١٠/٢٠٠٩ .
- ٤١ عوض ، فاطمة رشدي سويلم - تأثير الربط و التكامل بين مقياس الأداء المتوازن و نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تطوير أداء المصارف الفلسطينية - رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل - الجامعة الإسلامية (كلية التجارة) - فلسطين (غزة) - ٢٠٠٩ .
- ٤٢ عبد الله ، سمير محمود - أهمية استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الفندقية السورية - رسالة ماجستير في المحاسبة - جامعة دمشق (كلية الاقتصاد) - دمشق (سورية) - ٢٠١١ .
- ٤٣ عبد الرحمن ، عبد العزيز - تقويم أداء شركة الحديد و الصلب في حماة في ظل استخدام نظام تكاليف الأنشطة - رسالة ماجستير في المحاسبة - جامعة دمشق (كلية الاقتصاد) - دمشق (سورية) - ٢٠٠٤ .
- ٤٤ عايش ، شادي عطا محمد - أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة على الأداء المؤسسي - رسالة ماجستير في إدارة الأعمال - الجامعة الإسلامية (كلية الدراسات العليا) - غزة (فلسطين) - ٢٠٠٨ .
- ٤٥ علي ، عفراء - مدخل للتكامل بين أنظمة التكاليف لخدمة الأغراض الإدارية في المنشآت الزراعية السورية - أطروحة دكتوراة - جامعة تشرين - ٢٠١٠ .
- ٤٦ عبد الله ، مجيب الرحمن أحمد مصلح - تطوير أداء الشركات الصناعية الأردنية عن طريق تطبيق نظامي التكاليف و الإدارة على أساس الأنشطة - ٢٠٠٦ - جامعة آل البيت - رسالة ماجستير - كلية إدارة المال و الأعمال .
- ٤٧ عدس ، صلاح مجدي - اطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات الفلسطينية - الجامعة الإسلامية - غزة - ٢٠٠٧ .
- ٤٨ غطس ، نهى برنس ميخائيل - تحليل فجوة التكاليف الفعلية عن المستهدفة بغرض دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية المصرية مع دراسة تطبيقية - ٢٠١٠ - جامعة أسيوط - رسالة ماجستير .
- ٤٩ فرحات، منى خالد - ٢٠٠٤ - "نظام التكلفة حسب الأنشطة دراسة تطبيقية في إحدى الوحدات الاقتصادية السورية" - رسالة دكتوراه- جامعة دمشق -سورية.
- ٥٠ قنديل ، باسل فارس - أثر تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة على السياسات التنافسية في المنشآت الصناعية "دراسة تطبيقية على منشآت القطاع الصناعي في قطاع غزة"- غزة - الجامعة الإسلامية - ٢٠٠٨ .
- ٥١ مخللاتي ، حسناء - دور محاسبة التكاليف المعيارية في دعم استراتيجيات التحسين المستمر و تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة - رسالة ماجستير في المحاسبة - جامعة دمشق (كلية الاقتصاد) - دمشق (سورية) - ٢٠١٠ .
- ٥٢ محار عبد الله الخليل ، " تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية " ، جامعة الشرق الأوسط - رسالة ماجستير ، ٢٠١٢ .
- ٥٣ فوش ، إكرام أديب - نظام محاسبة التكاليف في مؤسسات القطاع العام : الواقع و آفاق التطور - رسالة ماجستير - جامعة تشرين - كلية الاقتصاد- ٢٠٠٣ .
- ٥٤ هلال، درحمون- نظام معلومات للتسيير و المساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية "دراسة مقارنة" - أطروحة دكتوراة - جامعة يوسف بن خدة - الجزائر - ٢٠٠٥ .
- ٥٥ هاني علي نصر علي ، " دور تطبيق نظام تكاليف الأنشطة ABC في كفاءة الأداء بالشركة الدولية لصناعة الأدوية في الجمهورية اليمنية " - رسالة ماجستير - جامعة دمشق ، ٢٠١١ .
- ٥٦ يوسف ، بومدين - إدارة الجودة الشاملة و الأداء المتميز - مجلة الباحث - كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية- جامعة قاصدي مرباح و رقلة - العدد الخامس - الجزائر - ٢٠٠٧ .
- ٥٧ يوسف ، زغيب جبار - عودة ، هيفاء عبد الغني - "أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة في القرارات الإدارية" - مجلة جامعة بابل- العلوم الانسانية - المجلد ٢٢ - العدد ٤ - ٢٠١٤ .
- ٥٨ ياسين ، أيام ميكائيل - قياس تكلفة الجودة اعتمادا على نظم التكاليف الحديثة و أثره على عملية اتخاذ القرار في المنشآت الصناعية- رسالة دكتوراة - ٢٠١٠ .

- الكتب:

- ١ - الجليلاتي ، محمد ، فخر ، نواف ، محاسبة التكاليف ٣ " التكاليف المعيارية " - جامعة دمشق - ٢٠٠٦ .
- ٢ - الفضل ، مؤيد محمد و نور ، عبد الناصر إبراهيم - المحاسبة الإدارية - دار المسيرة للنشر و التوزيع - عمان (الأردن) - ٢٠٠٢ .
- ٣ - الجمال ، رشيد ، نور الدين، ناصر - إدارة التكلفة لإغراض القياس والتخطيط والرقابة- الدار الجامعية للطباعة والنشر- مصر - ٢٠٠٥ .
- ٤ - التكريتي، اسماعيل يحيى - محاسبة التكاليف المتقدمة " قضايا معاصرة" - الطبعة الأولى - دار حامد للنشر و التوزيع - عمان - ٢٠٠٧ .
- ٥ - التكريتي إسماعيل يحيى، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان-الأردن - ٢٠٠٦ .
- ٦ - الكسار ، طلال عبد الحسن حمزة و البياتي ، محمود جلال احمد - محاسبة التكاليف (قياس تخطيط و رقابة) - مكتبة المجتمع العربي - عمان (الأردن) - ٢٠١٠ .
- ٧ - جارسون ري اتش و اريك نورين- المحاسبة الإدارية- ترجمة محمد عصام الدين زايد- مراجعة احمد حامد حجاج- دار المريخ لنشر و التوزيع- الرياض -السعودية- ٢٠٠٢ .
- ٨ - حسين ، أحمد حسين علي - مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية - الدار الجامعية - مصر (الإسكندرية) - ٢٠٠٨ .
- ٩ - عطية ، أحمد صلاح - محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية - مرجع سابق - ٢٠٠٦ .
- ١٠ عبد اللطيف ، ناصر نور الدين- المحاسبة الإدارية و تكنولوجيا المعلومات - الدار الجامعية - مصر - ٢٠٠٤ .
- ١١ عدس ، نائل و الخلف ، نضال - محاسبة التكاليف مدخل حديث - جهينة - عمان (الأردن) - ٢٠٠٦ .
- ١٢ فخر ، نواف ، زكي ، حسن ، محاسبة التكاليف ٢ - جامعة دمشق - ٢٠٠٥ .
- ١٣ فخر، نواف والدليمي، خليل، محاسبة التكاليف الصناعية - الدار العلمية للنشر والتوزيع، ودار الثقافة للنشر والتوزيع -الأردن عمان- ٢٠٠٢ .
- ١٤ مرعي ، عبد الحي عبد الحي و مرعي ، عطية عبد الحي - أساسيات محاسبة التكاليف - المكتب الجامعي الحديث - الإسكندرية - ٢٠٠٦ .
- ١٥ هورنجرن، تشارلز، فوستر، جورج- " محاسبة التكاليف، مدخل إداري -" الجزء الأول- ترجمة أحمد حامد حجاج- ١٩٩٦ .

- مجلات علمية و أبحاث منشورة على الانترنت :

- ١- الجنابي ، معاد خلف ابراهيم - تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف و ترابطها في خدمة منظمات الأعمال- كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة الموصل " www.ar.scribd.com".
- ٢ - الخلف ، نضال محمد رضا ، زويلف ، إنعام محسن حسن - التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة - مجلة جامعة الملك عبد العزيز - الاقتصاد و الإدارة - المجلد الواحد و العشرون - ٢٠٠٧ .
- ٣ - الموسوي، عباس نوار كحيط - الغريبان، فاطمة صالح مهدي - التكامل بين إدارة الجودة الشاملة و أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة - ٢٠١٠- مجلة الإدارة و الاقتصاد - العدد الثمانون .
- ٤ - الشيخ، عماد يوسف أحمد ، جودة ، عبد الحكيم مصطفى محمود - تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على إحدى شركات البلاستيك الأردنية "دراسة ميدانية" - المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية - المجلد العاشر - العدد الأول - ٢٠٠٧ .
- ٥ - أبو نصار ، محمد - محاسبة التكاليف - الجامعة الأردنية - غرفة صناعة عمان - الندوة الشهرية (٢) - ٢٠٠٩ .
- ٦ - أبو العلا ، محمد ابراهيم - أهمية قياس تكاليف الأنشطة اللوجستية في ظل الازمة المالية العالمية - معهد السويس لنظم المعلومات الادارية.
- ٧ - ابراهيم ، محمود عبد الفتاح - تطوير مدخل قياس التكاليف علي أساس المواصفات (ABCII) بهدف الاستغلال الأمثل للطاقة المتاحة (مع دراسة تطبيقية) -كلية التجارة - جامعة المنصورة.

- ٨ - العطار جلال - مراحل تصميم نظام تكاليف الأنشطة - مجلة أخبار المحاسبة - الدوحة - قطر - العدد السادس - فبراير - ٢٠٠٩ .
- ٩ - جرار ، القواسمي ، ذياب ، تغريد - واقع ادارة الجودة الشاملة في وزارة الاقتصاد الوطني الفلسطينية في الضفة الغربية : دراسة تحليلية من وجهة نظر المديرين و المستفيدين -مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الانسانية) مجلد ٢٢ - جامعة القدس المفتوحة - ٢٠٠٨ .
- ١٠ - جلس ، سالم عبد الله - نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات - مجلة الجامعة الاسلامية - المجلد الخامس عشر - العدد الأول - ٢٠٠٧ .
- ١١ - حسين ، أحمد حسين علي - نظام تكاليف الأنشطة كأساس لتسعير المنتجات - المجلة المصرية للدراسات التجارية - كلية التجارة ، جامعة المنصورة - ٢٠٠٨ - المجلد ١٨ - العدد ١ .
- ١٢ - خطاب ، محمد شحاتة - التكامل بين أدوات ادارة التكلفة و حوكمة الشركات إطار مقترح : دراسة نظرية و ميدانية - ورقة عمل مقدمة الى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة - الرياض - ٢٠١٠ .
- ١٣ - درغام ، ماهر موسى - مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة - مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) - كلية التجارة - المجلد الخامس عشر - العدد الثاني - فلسطين (غزة) - ٢٠٠٧ .
- ١٤ - مزريق ، عاشور - الإنتاج الأنظف بين الصيانة الإنتاجية الشاملة و أنظمة التصنيع الحديثة - جامعة حسيبة بن بو علي الشلف الأكاديمية للدراسات الاجتماعية و الإنسانية - المجلد السادس - ٢٠١١ .
- ١٥ - عبد الرحمن، عاطف عبد المجيد ٢٠٠٣- "مدخل إدارة الأنشطة لتطوير نظم إدارة تكاليف الجودة الشاملة : دراسة نظرية بالتطبيق على إحدى الشركات الصناعية المصرية" - البحوث التجارية المعاصرة - كلية التجارة، بسوهاج- جامعة جنوب الوادي- المجلد 17 ، العدد 1 .
- ١٦ - عطية هشام احمد ومحمد محمود عبد ربه- دراسات في محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية-الدار الجامعية للنشر والتوزيع-الإسكندرية-مصر - ٢٠٠٠ . ١
- ١٧ - عبد العظيم ، محمد حسن- دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات- مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية -المجلد الواحد والعشرون -العدد الأول - يونيه ٢٠٠٥ .
- ١٨ - عبد الله، مجيب الرحمن أحمد- مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية -المجلد - 25 العدد الثاني - ٢٠٠٩ .
- ١٩ - قاسم ، عبد الرزاق محمد - استخدام قواعد البيانات في تصميم نظم التكاليف الهادفة لدعم عمليات صنع القرارات الإدارية - مجلة جامعة دمشق - كلية التجارة - المجلد السادس عشر - العدد الثاني - سورية (دمشق) - ٢٠٠٠ .
- ٢٠ - مايرلي، جولي - ٢٠٠٤ - تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات المالية- ترجمة زامل، أحمد محمد -المملكة العربية السعودية -معهد الإدارة العامة -مركز البحوث .
- ٢١ - ميده ، ابراهيم - نموذج مقترح لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في مجال المسؤولية الاجتماعية - جامعة دمشق - كلية الاقتصاد - مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية - المجلد ٢١ - العدد الثاني - ٢٠٠٥ .
- ٢٢ - هلاي ، حسين مصطفى - الرقابة المالية الإستراتيجية بين إدارة المخاطر واقتصاديات المعرفة من منظور الأداء المتوازن - بحث منشور على الانترنت .
- ٢٣ - يوسف، أبو بكر محمد -٢٠٠٤- "مدخل محاسبة التكاليف على أساس النشاط والدور التأثيري لنظم تقييم الأداء الداخلي" - مجلة البحوث التجارية - المجلد 26 العدد 1 .

٢٤ - www.infotechaccountants.com/phpBB2/index.php

ثانياً : المراجع الأجنبية :

- 1- Atkinson A. Anthony & Others. Advanced Management Accounting. 3rd edition,
- 2- Atkinson, A., Kaplan, R. and Young, M., (2004), " Management Accounting", 4th Ed., Prentice Hall International, New Jersey.
- 3- Barfield, J.T., Raibron C.A. & Kinney M.R. ,(2003), "Cost Accounting: Traditions and Innovations", South-Western, Ohio.
- 4- Bruggeman W. , Everaert P., Anderson S. & Levant Y. (2005), "Modeling Logistics Costs using time-Driven ABC: A case in a Distribution Company", working paper series, University of Gent, Belgium,
- 5- Berry, T. And et al.(1997) , “ The Consequences Of Inter-Firm Supply Chains For Management Accounting “ , Management Accounting (British) , V.75 .
- 6- B. Srinidhi, and G. K. Tayi, Just in time or just in case? An explanatory model with informational and incentive effects, journal of Manufacturing Technology Management , Vol. 15, N. 7, (2004).
- 7- Chong Ming ; Wang " Study of Quantitative Optimization Model for Value Chain Based on Activity-Based Cost and Profit ". Power University., Beijing, China, June. 2010.
- 8- Cooper, Robin , five steps to ABC system design , accounting , nov , 1990 .
- 9- Chung, K., Deriving Advantages from Advanced Manufacturing Technology: An Organizing Paradigm, International Journal of Production Economics, No. 25, (1991).
- 10- Charles T. Horngren, Gorge Foster, Sirkant M. Datar, (2003), cost accounting: a managerial emphasis, 11th edition, Printice-Hall international, Inc, New Jersey, U.S.A
- 11- Craig A. Latshaw et Teresa M. Cortese-Danile, Activity-based costing: usage and pitfalls,05-04-2010,
<http://www.entrepreneur.com/tradejournals/article/90192832.html>
- 12- Charles , B. Stabell, And Oystein , D.Fjeldstad (1998), “ Configuring Value For Competitive Advantage : On Chains , Shops, And Networks “ , Strategic Management Journal ,V19.
- 13- Cooper, Robin & Kaplen, Roberts (1992) "Activity-based system measuring the costs of resource usage", Accounting Horizons, vol. 6, Issue 3,
- 14- Cinquini Lino, Vitali P., Pitzalis A. & Campanale C., (2007)," Cost Measurement in Laparoscopic surgery: results from an Activity –Based Costing Applications", 6th Annual health care and Medical Technology Conference, 3-5 October, 2007, Pisa, Italy .
- 15- Cooper, R., and Slagmulder, R., (1997). Factors Influencing the Target Costing Process: Lessons from Japanese Practice, The Institute for the Study of U.S./Japan Relations in the World Economy, Graduate Management Center, The Claremont Graduate School,
- 16- Cooper, R. and Kaplan, R., 1999, "The Design of Cost Management Text, Case and Reading", Prentice Hall International, New Jersey.

- 17- Colin Drury – Management Accounting for Business Decisions – second edition – 2001 .
- 18- Cropper, Paul and Cook, Roger (2000), "Activity Based costing in Universities.
- 19- Caplan, Dennis, and Melumad, Nahum D., and Ziv, Amir. (2005). Activity-Based Costing and Denim Finishing Interdependencies among Products: The Company, Issues in Accounting Education, Vol.20, No.1,February,
- 20- Cooper .A Five Years on", Public Money & Management, Vol. 20, Issue 2.p. 63. structured Approach to Implementing ABC. Accountancy . 1991.
- 21-Dilts, D., and Grabski, S., Advanced Manufacturing Technologies: What They Can Offer Management Accountants, Management Accounting (US), (February 1990)
- 22- D. Rajive Banker et al, The Role of Manufacturing Practices in Mediating the Impact of Activity-Based Costing on Plant Performance, Accounting, Organization and Society,2007.
- 23-Deakin Edward H., Maher Michal W., Cost Accounting, 4th. Ed., Irwin, 1994 .
- 24- Drury, Colin, (2005), Management Accounting For Business, 3rd ed., Bath : UK, Patrick Bond.
- 25- Drury, Colin, (1992). Management and Cost Accounting, (3rd ed.).Chapman and Hall, London, UK.
- 26- Ellis-NEWMAN,JENNIFER (2003) "Activity Based costing in user services of an Academic Library", LIBRARY TRENDS, Vol.51, No.3
- 27- Everaert, Patricia & Bruggeman, Werner ,(2007), "Time-Driven Activity–Based Costing: Exploring the Underlying model", Cost management, Vol. 21, No. 2,
- 28- Fernie J., Freathy P. & Tan E. ,(2001), "Logistics Costing Techniques and their Application to Singaporean Wholesaler", International Journal of Logistics: Research and Application , Vol. 4, No.1,
- 29- Garrison, Ray H. and Noreen, Eric W. (2003). Managerial Accounting, (10 ed.).New York: McGraw-Hill.
- 30- Garrison & Noreen, 2000, Managerial Accounting, Ninth Edition.
- 31- Grandlich, Cheryl. (2004). Using Activity-Based Costing in Surgery. Association of Operating Room Nurses Journal. 79 (1),
- 32- Garrison,R.H.(1991),“ Managerial Accounting “, 6th Ed.,Richard,D .IRWIN Inc
- 33- Giedrius Grondskis¹, Alfreda Sapkauskiene² COST ACCOUNTING INFORMATION USE FOR PRODUCT MIX DESIGN ECONOMICS AND MANAGEMENT: 2011 .
- 34- Granof , Miechael H , Platt , David E, Vaysman , igor , Using Activity – based costing to manage more effectively, 2000 .
- 35- Geri, Nizta., Ronen Boza. (2005). Relevance Lost: the rise and fall of activity-based costing. Human System Management, (24)
- 36- Howell, Robert A., Soucy, Stephen R., Cost Accounting in the New (US), Vol. 69, No. 2, (August Manufacturing Environment, Management Accounting 1987).
- 37- Henke,E And Jopoende ,C,Cost Accounting , Pwskent Pubcom,Boston,U.K,1991,
- 38- Horngren, Chartez, Datar S. & Forster G., (2006), "Cost Accounting and Managerial Emphasis", New Jersey, PrenticeHall.

- 39- Horngren, Charles, Foster, George and Datar, Srikant., "Cost Accounting : a Managerial Emphasis" (New Jersey : 9th Ed, Prentice-Hall, Inc, 1997),
- 40- Hansen, D.R. (1990), "Management Accounting", PWS-KENT Pub. Co.
- 41- Horngren, Charles T., and Bhimani, Alnoor, and Datar, Srikant M., and Foster, George, (1999). Management and Cost Accounting, (3rd ed), New Jersey: Prentice-Hall.
- 42- Ittner, C., Lanen, W. and Lacker, D. (2002). The Association Between Activity-based Costing and Manufacturing Performance, Journal of Accounting Research, Vol. 40, No. 3.
- 43- John, Anotos (1992) "Activity Based Management for Service, Not for Profit, and Governmental Organizations", Journal of Cost Management, Summer.
- 44- JOKUNG-NGUENA, O. et les autres, (2001) : Introduction au management de la valeur, édition DUNOD.
- 45- Jaana Sandstr M. and Jouko Toivanen, The problem of managing product development engineers: Can the Balanced scorecard be an answer, International Journal of Production Economics, Vol. 78, Issue 1, 1 July (2002).
- 46- Kaplan, Robert S. and Atkinson Anthony A. (1998). Advanced Management Accounting, (3 ed.). New Jersey: Prentice Hall.
- 47- Kaplan, R., New Roles for Management Accountants, Journal of Cost Management, (Fall 1995).
- 48- Kaplan, Robert S, "one cost system isn't enough", Harvard Business Review, January – February, 1988.
- 49- Khasharmeh, Hussien, (2002) "Activity-Based Costing in Jordanian Manufacturing Companies". Dirasat, Administrative-Science, Vol 29, No. 1,
- 50- Monir Zaman " The Impact Of Activity Based Costing On Firm Performance: The Central Queensland Faculty of Business and Informatics Australian Experience " June 2009, Vol. 5 No. 4 University.
- 51- Mousatafa, (2005). "An Application of Activity-Based-Budgeting in Shared Service Departments and Its Perceived Benefits and Barriers under Low-IT Environment Conditions".
- 52- M. Ozbayrak, G. Cagil and C. Kubat, How successfully does JIT handle machine breakdowns in an automated manufacturing system?, Journal of Manufacturing Technology Management, Vol. 15, N. 6, (2004).
- 53- Miller J. E. and Vollman T. E., "The Hidden Factory", Harvard Business Review, September- October 1985.
- 54- Needy, Kim LaScola, and Nachtmann, Heather, and Roztock, Narcyz, and Warner, Rona Colosimo, and Bidanda, Bopaya, (2003). Implementing Activity-Based Costing in Small Manufacturing Firms: A Field Study, Engineering Management Journal, Vol. 15, No. 1,
- 55- Nachtmann, Heather., AL-Rifai, Mohammad Hani. (2004). An Application of Activity Based Costing in the Air Conditioner Manufacturing Industry. The Engineering Economist, (49),.
- 56- Neumann Bruce, et al., (2004), 4, "Cost Management using ABC for IT Activities and Services", Management Accounting Quarterly, Vol. 6, No. 1,

- 57- Polakoff, J.C., Computer Integrated Manufacturing: A New Look at Cost Justifications, Journal of Accountancy, (March 1990).
- 58- Robert S Kaplan, David P. Norton, TRANSLATING STRATEGY INTO ACTION: The Balanced Scorecard (Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press, 1996).
- 59- Ronald W. Hilton, (1999), Managerial accounting, 4th edition, Irwin, McGraw-Hill, Inc.
- 60- Santosh Kumar Mandala, Mayank Kumar Pandeyb and M.K. Tiwaric Incorporating dynamism in traditional machine loading problem:an AI-based – 15 June 2010 - International Journal of Production Research - optimisation approach
- 61- Smith , 1998 , innovation and the great ABM trade – off , Management Accounting (CIMA) , JANUARY.
- 62- Smith , s , - automating the balance scorecard – management accounting – European- may 1997
- 63- Turney, Peter B. , & Stratton, Alan J. (1992) , "Using ABC to support continuous improvement", Management Accounting, September,
- 64- Tatikonda, Lakshmi U. and Tatikonda, Rao J. (2001) "ActivityBased costing for higher education institutions", ManagementAccounting , vol. 2 , Issue 2
- 65- Wallach, T. Advanced Manufacturing Technologies: A Challenge for Management Accounting in Developing Countries, Paper presented at the 19th Annual Congress of the European Accounting Association (EAA), 1997.
- 66- Youde, Richard., “Cost of Quality Reporting : How we See it”, ManagementAccounting, Jan, 1992 .

الملحق رقم (١)



الجمهورية العربية السورية
جامعة دمشق
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

إلى السادة /

تحية طيبة و بعد

تقوم الباحثة بإعداد بحث بعنوان " أهمية تحليل التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ قرارات دعم الموقف التنافسي " .

و تهدف الباحثة إلى التعرف على آرائكم بشأن أهمية تحليل التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ قرارات دعم الموقف التنافسي و الاستفادة من هذا التحليل لأغراض تخفيض التكلفة و تحسين جودة القرار المتخذ .

و في سبيل ذلك أعدت الباحثة قائمة استبيان تحوي مجموعة من الأسئلة يتم الإجابة عليها بـ

١- معارض بشدة ٢- معارض ٣- محايد ٤- موافق ٥- موافق بشدة

وذلك حتى يمكن الاستفادة من الجانب التطبيقي في دعم الجانب النظري.

و تقدر الباحثة تعاونكم المثمر بالإجابة على الأسئلة الواردة في قائمة الاستبيان المرفقة، و تؤكد أن هذا الاستبيان قد صمم لأغراض البحث العلمي فقط ، كما أن إجاباتكم ستكون موضع سرية تامة .

و لكم خالص الشكر و التقدير

الباحثة

المشرف العلمي الأستاذ الدكتور نواف فخر

ملاحظة : يرجى ملأ هذا الاستبيان فقط من قبل (المدير المالي – مدير الإنتاج – مدير الجودة – محاسبي التكاليف – الموظفين في قسم المحاسبة)

الجزء الأول

الأسئلة العامة

✓ الرجاء وضع العلامة (✓) عند الإجابة التي تراها مناسبة :

أولاً : معلومات عامة عن الشركة :

١- اسم الشركة :

٢- مجال عمل الشركة :

٣- عدد الموظفين في الشركة :

✓ ٥٠ موظف و ما دون (.....)

✓ من ٥٠ موظف إلى ٣٠٠ موظف (.....)

✓ أكثر من ٣٠٠ موظف (.....)

٤- عدد سنوات عمل الشركة :

✓ ٣ سنوات و ما دون (.....)

✓ من ٣ سنوات إلى ٦ سنوات (.....)

✓ أكثر من ٦ سنوات (.....)

ثانياً : السمات الشخصية :

٥- الجنس : ذكر (.....) أنثى (.....)

٦- المسمى الوظيفي :

✓ مدير مالي (.....)

✓ مدير جودة (.....)

✓ مدير إنتاج (.....)

✓ محاسب تكاليف (.....)

✓ موظف في قسم المحاسبة (.....)

٧- المؤهل العلمي :

إجازة جامعية (.....)

ماجستير (.....)

دكتوراة (.....)

٨- الإختصاص :

✓ محاسبة (.....)

✓ مصارف (.....)

✓ اقتصاد (.....)

✓ إدارة (.....)

٩- عدد سنوات الخبرة :

✓ أقل من ٣ سنوات (.....)

✓ من ٣ سنوات إلى ٧ سنوات (.....)

✓ من ٧ سنوات إلى ١٠ سنوات (.....)

✓ أكثر من عشر سنوات (.....)

الجزء الثاني

يوجد في هذا الجزء مجموعة من الأسئلة التي تتعلق بأثر تحليل التكاليف على أساس نظم التكاليف التقليديّة ، في البيئة التصنيعية التنافسية الحديثة في اتخاذ القرارات و تدعيم القدرة التنافسية ، و أثر تحليل التكاليف على أساس نظام تكاليف الأنشطة (ABC) في توفير قاعدة بيانات واسعة تساعد في اتخاذ قرارات ملائمة في بيئة الأعمال الحديثة ، و أثره في تدعيم استراتيجيّة تحسين القدرة التنافسية (تخفيض التكاليف - تحسين جودة الأداء - زيادة الأرباح).

الرجاء الإجابة عن هذه الأسئلة بوضع إشارة (✓) أمام ما تراه مناسباً:

الفرضية الأولى : إن تحليل التكاليف على أساس نظم التكاليف التقليدية ، في البيئة التصنيعية التنافسية الحديثة لا يساعد في اتخاذ القرارات و تدعيم القدرة التنافسية .

ت	البيان	موا فق بشدة	موافق	محايد	معار ض بشدة
١	إن تحليل التكاليف وفقاً لنظم التكاليف التقليدية يركز على المؤشرات المالية فقط للقوائم الختامية عند قياس و تقييم الأداء ، و لا يشمل مؤشرات نوعية مثل الجودة و رضا العملاء و مرونة العملية الإنتاجية ..الخ.				
٢	إن نظم التكاليف التقليدية هي نظم مغلقة لا تراعي المنافسة الشديدة و لا متغيرات السوق .				
٣	إن تحليل التكاليف وفقاً لنظم التكاليف التقليدية غير مرتبط بمؤشرات الجودة للمنتجات و الخدمات المقدمة .				
٤	إن نظم التكاليف التقليدية تهتم بتحليل التكاليف على مستوى مراكز التكلفة و المنتجات فقط و ليس على مستوى مسببات التكلفة و الأنشطة و العملاء و مناطق البيع .				
٥	إن هذا التحليل يفشل في تقديم معلومات ملائمة حول سلوك عناصر التكاليف تساعد في اتخاذ قرارات رشيدة باعتباره يشوه حساب معدلات التحميل للتكاليف الصناعية غير المباشرة .				
٦	إن هذا التحليل غير قادر على توجيه التكاليف غير المباشرة المحملة نحو مسبباتها بشكل دقيق				
٧	إن التحليل التقليدي للتكاليف يهمل العلاقة السببية الموجودة بين تكلفة المنتج و الموارد التي استخدمت في العملية الإنتاجية .				
٨	ليس لهذا التحليل أثر إيجابي مباشر على تحسين العملية الإنتاجية و خاصة بعد كل التغيرات التكنولوجية الحديثة .				
٩	إن هذا التحليل في ظل بيئة الأعمال الحديثة ضعيف التأثير على تحسين تسعير المنتجات و الخدمات المقدمة ، باعتباره يركز على العروض المنخفضة للأسعار دون الجودة .				
١٠	إن التحليل التقليدي للتكلفة لا يستجيب للأغراض الإدارية الحديثة لجهة اتخاذ القرارات الإستراتيجية كما أنه لا يساعد على التخطيط الاستراتيجي .				
١١	إن التحليل التقليدي للتكلفة لا يدعم استراتيجية تدعيم القدرة التنافسية .				
١٢	يركز تحليل التكاليف في بيئة العمل التقليدية على تحليل تكاليف مرحلة الإنتاج بشكل أساسي و لا يشمل تحليل تكاليف كافة حلقات سلسلة القيمة .				
١٣	إن التحليل على أساس النظم التقليدية يكشف الأخطاء و العيوب بعد حدوثها و بالتالي فهو لا يساعد على التحكم بتكاليف المنتجات و الخدمات مقدماً .				
١٤	إن التحليل التقليدي للتكاليف يؤدي إلى اتخاذ قرارات إدارية خاطئة فيما يخص التسعير أو تخفيض التكاليف للمنتج و التي قد تؤدي إلى خروج المؤسسة من المنافسة و السوق .				
١٥	إن التحليل التقليدي للتكلفة الفعلية و المعيارية والذي يجري في ظل فلسفة الإنتاج المخزون				

					الكبيرين و قبول نسب من الأخطاء و المسموحات الطبيعية لا يستجيب لمتغيرات و خصائص و استراتيجيات بيئة الأعمال الحديثة .
--	--	--	--	--	---

الفرضية الثانية : إن تحليل التكاليف على أساس نظام تكاليف الأنشطة (ABC) يوفر قاعدة بيانات واسعة تساعد في اتخاذ قرارات ملائمة في بيئة الأعمال الحديثة .

ت	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
١	إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة و مسببات التكلفة يؤدي إلى اتخاذ قرارات رشيدة حول تخصيص الموارد و تخطيطها و استخدامها بكفاءة					
٢	إن تحليل التكاليف على مستوى مسببات التكلفة يساهم في الرقابة على الأنشطة و رفع كفاءة الأداء .					
٣	إن تحليل التكلفة على مستوى مسببات التكلفة يساعد في تأصيل علاقة السبب النتيجة (التكلفة - العائد) .					
٤	إن تحليل التكاليف على أساس نظام ABC ينتج بيانات مالية و نوعية تساعد على الإدارة الاستراتيجية للتكلفة .					
٥	إن التحليل الاستراتيجي للتكاليف في ظل نظام ABC يحسن الوظيفة التحليلية و التقويمية للمحاسبة					
٦	إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة بالتكامل مع مدخل التكلفة المستهدفة يساعد على اتخاذ قرارات أفضل فيما يخص تصميم المنتجات و الخدمات .					
٧	إن هذا التحليل يوفر معلومات مناسبة لاتخاذ القرارات التنفيذية و الإستراتيجية المتعلقة بخطط الإنتاج ، مؤشرات السوق ، العلاقات مع العملاء ، و تحسين مستوى عمليات التشغيل بصفة مستمرة .					
٨	إن الآلية المتبعة في تحليل التكاليف على أساس الأنشطة تؤدي إلى قياس دقيق و سليم لتكلفة البنود المختلفة و بالتالي اتخاذ قرارات إدارية رشيدة و مناسبة و خاصة القرارات التي تتعلق بالتسعير .					
٩	يتم الاعتماد على بيانات التكاليف المحللة على أساس الأنشطة في عملية اتخاذ قرارات طرح منتجات و خدمات جديدة و تنافسية .					
١٠	يوفر هذا التحليل معلومات عن التكلفة تعكس تنوع المنتجات (من حيث طبيعتها و أحجامها و درجة تعقيدها) في استخدام ما هو متاح لها من موارد مما يلبي احتياجات الإدارة في التسعير و الإنتاج .					

					١١	إن تحليل التكاليف على أساس نظام ABC يسمح بالتحليل الاستراتيجي للتكلفة.
					١٢	إن تحليل التكاليف على مستوى أصناف المنتجات يساعد في اتخاذ القرارات المتعلقة باختيار المزيج السلعي المربح .
					١٣	إن هذا النوع من التحليل يوفر المعلومات اللازمة للتخطيط و الرقابة و تقويم الأداء و تحسين جودة القرارات المتخذة من خلال سلسلة القيمة .
					١٤	في ظل بيئة الأعمال الحديثة يوفر هذا التحليل قاعدة متكاملة للمعلومات تساهم في اتخاذ القرارات الملائمة التشغيلية و الاستراتيجية .
					١٥	إن هذا التحليل يمكن الشركات من فهم سلوك خدماتها و منتجاتها بشكل أفضل و بالتالي اتخاذ القرارات الأفضل .

الفرضية الثالثة : إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة يدعم إستراتيجية تحسين القدرة التنافسية :

١/٣ : إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة يساهم في تخفيض التكلفة .

ت	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض بشدة
١	إن تحليل التكاليف على أساس (ABC) يؤدي إلى تقليص الوقت و الجهد المطلوبين للقيام بالنشاط و اختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة .				
٢	إن استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة مع إبقاء الأنشطة الأقل تكلفة في حالة وجود أنشطة تنافسية تؤدي الغرض نفسه يساعد على خفض التكاليف بشكل ملموس دون المساس بالجودة .				
٣	إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة يركز على الأثر الكلي لعملية التوريد و على تخفيض إجمالي تكلفة المواد المشتراة و بجودة مرتفعة .				
٤	إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة بالتكامل مع التحسين المستمر يساهم في تخفيض التكاليف في مرحلة الإنتاج .				
٥	إن تحليل التكاليف على أساس (ABC) بالتكامل مع هندسة القيمة يؤدي إلى التحكم و تخفيض التكلفة في مرحلة تصميم المنتج .				
٦	إن تحليل التكاليف على أساس (ABC) بالتكامل مع تحليل سلسلة القيمة يؤدي إلى حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة و تقليص دورة التصنيع و تحقيق ميزة التوقيت الملائم مما ينعكس إيجاباً على التكلفة .				
٧	إن فهم الأنشطة و مسببات التكلفة الخاصة بها يساعد في الرقابة على عناصر التكاليف و تخصيصها بشكل أدق مما يؤدي إلى مواجهة المنافسة بشكل أقوى .				

					٨ إن التحليل على مستوى محركات التكلفة يساهم في تطوير (تحسين) إدارة التكلفة و بالتالي تخفيض التكلفة .
					٩ إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة يسمح باعتماد استراتيجية تخفيض التكلفة بصورة منتظمة و مستمرة لتحقيق ميزة تنافسية هامة في بيئة الأعمال التنافسية.
					١٠ إن تحليل التكاليف على أساس (ABC) يؤدي بالمحصلة إلى تحقيق ميزة التكلفة أو زيادة التكلفة

٢/٣ : إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة يساهم في تحسين جودة الأداء

ت	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض بشدة
١	إن التركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة و استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة هو من أفضل الأساليب لتحسين جودة الأداء .				
٢	إن التحليل الوظيفي للتكاليف من خلال هندسة القيمة يفسح المجال لتخطيط مؤشرات الجودة في مرحلة التصميم للمنتج .				
٣	إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة و مسيبات التكلفة يوفر بيانات ملائمة لإعداد المعايير المطورة و الرقابة على أساسها في مرحلة التشغيل .				
٤	إن تحليل التكاليف على أساس (ABC) بالتكامل مع مدخل التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تحقيق ميزة الجودة .				
٥	إن تحليل التكلفة بالاعتماد على سلسلة القيمة يسمح بالتحديد الدقيق لما يجب أن يضيفه المنتج المتميز من قيمة كي يقدم للعميل .				
٦	إن تكامل هذا التحليل مع ما تنتجه المداخل الحديثة الأخرى يساهم في رفع كفاءة التخطيط و الرقابة و تقييم الأداء لتحقيق الأهداف المستقبلية .				
٧	إن هذا التحليل يتكامل مع خطة تخفيض التكاليف بصورة منتظمة و مستمرة مما يحقق الرقابة الشاملة على الأداء .				
٨	إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة يوفر العديد من الأساليب و الوسائل التي يكون لها آثار مباشرة على تحسين و تطوير الأداء .				

					٩	إن قاعدة البيانات المشكلة على أساس (ABC) تساعد على التعرف على الفرص التي تساهم في تطوير العمل مستقبلاً .
					١٠	إن تحليل التكاليف على أساس (ABC) يتكامل مع تحليل الوضع التنافسي و متغيرات السوق في بيئة الأعمال الحديثة .

٣/٣: إن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة يساهم في زيادة الأرباح .

ت	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
١	إن تحليل التكاليف على أساس (ABC) لا يركز على تحليلها إلى ثابتة ومتغيرة بل التحليل على مستوى خطوط الإنتاج و العملاء ومناطق البيع .					
٢	إن هذا التحليل يساعد الإدارة في رسم سياسات تسويقية في مجالات عديدة كإضافة أو إزالة نقاط تسويق بعيدة و بالتالي تخطيط الأرباح .					
٣	إن هذا التحليل يحدث تغيير في نماذج و هياكل ربحية خطوط الإنتاج لتحقيق درجة أدق في مجال تخصيص الموارد بين الأنشطة .					
٤	إن بيانات التكاليف المحسوبة بشكل دقيق حسب نظام الأنشطة تساهم في تحليل أرباح المنتجات					
٥	يساعد هذا التحليل على توفير معلومات أكثر دقة لأغراض تحديد أفضل منتج من بين المنتجات ربحاً في الشركة .					
٦	يساعد هذا التحليل على تحليل أرباح العميل كونه هدف التكلفة الأول بالنسبة للشركة .					
٧	إن تحليل التكاليف وفق المستويات المختلفة يعمل على تحسين الموقف التنافسي للشركة مع الشركات الأخرى و من ثم تعظيم الأرباح .					
٨	إن الاستغناء عن الأنشطة التي تسبب هدر للموارد يمكن الإدارة من تسطير سياسات تعظيم الأرباح .					
٩	إن تحليل التكاليف على أساس (ABC) يقدم طريقة أفضل في تسعير المنتجات أو الخدمات وقدرة أكبر على الرقابة على النشاطات التي تسببت فيها و تحديث بيانات الأسعار .					
١٠	إن هذا التحليل يساعد المدراء على التركيز على الأنواع المختلفة من الأنشطة التي تحقق الأرباح واستبعاد الأخرى التي لا يكون لها فائدة تذكر .					

قائمة بأسماء الشركات التي وزع الاستبيان عليها

م	اسم الشركة	المهنة	السجل التجاري	تاريخه
1	شركة بشار محمد نديم باقية	أدوات كهربائية	66355	1994
2	مازن خاناتي بن رضا / سرية للتجارة و التوزيع	مواد غذائية	34612	1976
3	شركة السويدي للبلاستيك / سيد بلاست/ المساهمة المغفلة	صناعة حبيبات بلاستيكية	8205	2007
4	شركة أنس سيفي و شركاه	صناعة الأنابيب المعدنية	1715	1992
5	شركة سيفي و صالحاني و سكر و يحي / السورية للأنابيب المغفلة/	صناعة الأنابيب المعدنية و غلفتها	3368	1997
6	شركة عبد الوهاب قنواتي / للمستحضرات الطبية المساهمة المغفلة/	صناعة أدوية	2776	1959
7	مؤسسة الدبس لصناعة الكرتون المقوى	صناعة الورق المقوى	٢٤٤٤٨	1990
8	شركة مدار أبجور محدودة المسؤولية .	صناعة أبجورات الالمنيوم	١٠٠٤٩	2011
9	شركة يحي الهندي و شركاه	صناعة الأدوات المنزلية	١٧٧١	1992
10	شركة مساميري للصناعة و التجارة المحدودة المسؤولية MTC	صناعة مواد غذائية	٢٧٦	2011
11	شركة خطبا و حجازي (العربية للبوليسترين)	صناعات بلاستيكية	٥٥٠٥	2002
12	شركة حفار و بايزيد	صناعة صابون	١٤٥٤٢	2006
13	شركة تكنوكوتنجر /تيكو/	صناعة دهانات	٦٠٤٧	2003
14	شركة عدنان و محفوظ النن	صناعة كونسروة " مواد غذائية"	٦١٠٦	2003
15	شركة مرشد البرغلي و شركاه	تصنيع و تجارة الدهانات و توابعها و ملحقاتها	٤١٤٧	1999
16	شركة محمد دعبول و شركاه	صناعة المنيوم	1816	1992
17	شركة كوفي اخوان	صناعة كونسروة " مواد غذائية"	823	1987
18	شركة حجار و شركاه /الغزل الوطنية	صناعة خيوط اكرليك	3391	1997
19	إياد حبيب بيتجانة	صناعة عبوات بلاستيكية	29336	1992
20	الشركة الوطنية لصناعة الزجاج المقسى المساهمة المغفلة	صناعة زجاج	7434	2006
21	جبرائيل مساميري بن الياس	صناعة الروائح العطرية	36978	1998