



Ministry of Higher Education and Scientific Research

Ziane Achour University of Djelfa



Faculty of Economic Sciences, Commercial Sciences and Management Sciences

Department of Financial and Accounting Sciences

## PhD Thesis Third Phase

**Division:** Financial and Accounting Sciences

**Specialty:** Finance and Accounting

### Title:

**The Role of Modern Cost Accounting Méthods in Supporting  
the Strategic Décisions of an Economic Institution  
- A Case Study -**

**Prepared by: HADDA Gacem**

**Discussed and publicly approved on june 9,2024 By the committee composed of:**

Ali Benmofki	Doctor A	University of Djelfa	President
Noureddine Djerd	Doctor A	University of Djelfa	Rapporteur
Mohamed Adel kasri	Doctor A	University of Djelfa	Assistant Rapporteur
Kheiri abdelkarim	Doctor A	University of Djelfa	Examiner
Abdelkader Hawa	Doctor A	University of Djelfa	Examiner
Mohamed Said Saidani	Professor	University of Lagouth	Examiner
Abdelkader Routel	Doctor A	University of Tiaret	Examiner

**University Year: 2023/2024**



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة زيان عاشور الجلفة  
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم المالية والمحاسبة



## أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث

الشعبة: علوم المالية والمحاسبة  
التخصص: مالية ومحاسبة

### العنوان

دور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في دعم القرارات الإستراتيجية للمؤسسة  
الاقتصادية - دراسة حالة-

من إعداد

قاسم حدة

المناقشة بتاريخ 2024/06/09 من طرف اللجنة المكونة من:

رئيسا	جامعة الجلفة	أستاذ محاضر أ	د.بن موفي علي
مشرفا ومقررا	جامعة الجلفة	أستاذ محاضر أ	د.جرد نور الدين
مشرفا مساعدا	جامعة الجلفة	أستاذ محاضر أ	د. قصري محمد عادل
عضوا مناقشا	جامعة الجلفة	أستاذ محاضر أ	د.خيري عبد الكريم
عضوا مناقشا	جامعة الجلفة	أستاذ محاضر أ	د.حوة عبد القادر
عضوا مناقشا	جامعة الأغواط	أستاذ التعليم العالي	أ.د.سعيداني محمد السعيد
عضوا مناقشا	جامعة تيارت	أستاذ محاضر أ	د.رونال عبد القادر

السنة الجامعية: 2024/2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين الذي علم بالقلم علم الإنسان مالم يعلم والصلاة والسلام على خير الخلق سيدنا محمد عليه أفضل الصلاة والتسليم وعلى آله وصحبه ومن يتبعهم بإحسان إلى يوم الدين.....وبعد الحمد لله الذي وهبني التوفيق والسداد ومنحني الثبات وأعانني بفضلته على إنجاز هذه الدراسة يارب لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك، ومن مقتضيات شكر الله عز وجل شكر كل من مد لي يد المساعدة حتى أنجزت الدراسة بفضل الله وعملا بقول المصطفى صلى الله عليه وسلم:

«من صنع إليكم معروفا فكافئوه، فإن لم تجدوا ما تكافئونه فادعوا له حتى تروا أنكم قد كافأتموه»

يسعدني ويشرفني أن أتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير:

- ✓ إلى عائلتي الكريمة لصبرهم ودعمهم لي طوال سنوات الدراسة.
- ✓ إلى الأستاذ المشرف **جرد نور الدين** لتفضله بالإشراف على هاته الدراسة والذي لم يبخل بنصائحه وتوجيهاته طول فترة إعدادها.
- ✓ إلى الأستاذ **بن موفقي علي** الذي لم يأل جهدا ولم يبخل بعلمه ووقته وتوجيهاته البناءة.
- ✓ إلى أعضاء لجنة المناقشة الذين تكرموا بالموافقة على مناقشة هاته الدراسة.
- ✓ إلى صديقتي في الدراسة والعمل **حاشي فايزة أم الخير** لما قدمته لي من مساعدة في إعداد الدراسة الإستقصائية.
- ✓ إلى زملائي طلبة الدكتوراه: **عوان عز الدين، دويبي عبد الجبار، شعوادي سفيان** الذين ساعدوني كثيرا في الحصول على المعلومات من المؤسسات الاقتصادية.
- ✓ إلى مسؤولي مؤسسات: **إتصالات الجزائر وكالة الجلفة، تغذية الأنعام وحدة الجلفة، كوندور، وفاء فايل للورق** على ما قدموه من تسهيلات في سبيل إتمام هذه الدراسة.
- ✓ إلى الأساتذة المحكمين الذين شرفوني بتحكيم الإستبانة على ما بذلوه من جهد وعناء.

جزاكم الله جميعا خير الجزاء وبارك الله لكم في علمكم وعملكم وصحتكم

الباحثة

## الإهداء

ما أجمل أن يوجد المرء بأعلى ما لديه والأجمل أن يهدي الغالي للأغلى

هي ثمرة جهد وعناء أجنيتها اليوم أهديها:

✓ إلى صاحب السيرة العطرة والفكر المستنير إلى الذي كان له الفضل في بلوغي هذه المرتبة العلمية والدي

الحبيب رحمه الله وأسكنه فسيح جناته.

✓ إلى التي وجودها حياة ودعواتها نجاة وأقدامها جنة أمي العزيزة أطال الله عمرها.

✓ إلى الذين تقاسمت معهم حلو الحياة ومرّها أخواتي وإخوتي.

✓ إلى براعم العائلة: مارية، لوجين، أسيل، رحاب، جوري.

✓ إلى صديقتي في العمل والدراسة

✓ إلى كل عائلة قاسم كبيرا كان أم صغيرا، قريبا كان أم بعيدا

✓ إلى كل من تلمذت على يديه

إلى نفسي

## الملخص:

عجزت الأساليب التقليدية لمحااسبة التكاليف عن تقديم معلومات ملائمة لإتخاذ القرارات مما من شأنه أن يضعف من قيمة المؤسسة ومركزها التنافسي الأمر الذي إستوجب ضرورة البحث عن أساليب بديلة تساعد المؤسسة على مواكبة ومسايرة التغيرات المستمرة في بيئة الأعمال الحديثة.

ونظرا لكون نجاح أي قرار يعتمد على ما توفره محاسبة التكاليف من معلومات ملائمة ومناسبة ودقيقة وفي الوقت المناسب جاءت هذه الدراسة لإبراز دور الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف في دعم القرارات الاستراتيجية للمؤسسة الاقتصادية من خلال تسليط الضوء في الجانب النظري على الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف كل على حدى ومن ثم إبراز دورها في دعم القرارات الاستراتيجية للمؤسسة الاقتصادية من خلال توضيح تأثيرها على المحددات الاستراتيجية الداعمة لعملية إتخاذ القرار الاستراتيجي ( التكلفة، الميزة التنافسية ، الجودة) ، أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمدت الدراسة على أداتين أداة دراسة الحالة لقياس محدد التكلفة أين تمّ دراسة حالة 04 مؤسسات اقتصادية جزائرية واقترح نماذج لمؤسستين والأداة الاستقصائية لقياس محددتي الجودة والميزة التنافسية أين تمّ اعتماد استبيان وتوزيعه على عينة دراسة قاربت 81 مستجوب توزعت بين 52 أكاديمي (أساتذة جامعيين) و 29 من فئة المهنيين الداخليين ( مدير عام، رئيس مصلحة المحاسبة، رئيس مصلحة المالية) .

وقد تم التوصل من خلال الدراسة إلى أن الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف تدعم عملية إتخاذ القرار الاستراتيجي في المؤسسة الاقتصادية وأن المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة في حاجة لضرورة التحول من تبني نظم محاسبة تكاليف تهتم بحساب التكلفة لتسعير المنتجات فقط إلى نظم محاسبة تكاليف قائمة على إدارة التكلفة استراتيجيا لبناء وتعزيز المركز التنافسي للمؤسسة وتحسين جودة منتجاتها مما يسهم في دعم عملية إتخاذ القرارات بها.

**الكلمات الافتتاحية:** محاسبة التكاليف، أسلوب (ABC)، أسلوب (ABM)، أسلوب (TC)، أسلوب (TDABC)، أسلوب (JIT)، أسلوب (TQM)، قرارات استراتيجية.

**Abstract:**

Traditional cost accounting methods have been found lacking in providing decision-makers with the critical information needed, potentially undermining the value and competitive position of enterprises. This deficiency highlights the need for innovative approaches that align with the evolving demands of the contemporary business environment.

This study aims to highlight the role of cutting-edge cost accounting techniques in enhancing the strategic decision-making process within economic entities. It conducts a theoretical examination of modern cost accounting techniques and their individual contributions, outlining their collective influence on key factors of strategic decision-making: cost, competitive advantage, and quality. In the practical part, the study adopts a dual approach: it analyzes the cost determinant through case studies of four Algerian economic entities and proposes models for two, while also evaluating quality and competitive advantage aspects through surveys distributed to a diverse sample of 81 participants. This group comprises 52 academics, 29 internal professionals (including general managers and heads of accounting and finance departments).

The findings indicate that contemporary cost accounting methodologies play a critical role in supporting strategic decision-making across economic entities. The research also underscores an urgent need for these entities to move from traditional, cost-focused accounting systems, mainly concerned with product pricing, to holistic cost management frameworks. These strategic cost management systems are crucial for strengthening competitive positioning and improving product quality, thus enabling more informed and effective decision-making.

**Keywords:** Cost Accounting, Method (ABC), Method (ABM), Method (TC), Method (TDABC), Method (JIT), Method (TQM), Strategic Decision-Making.

## **Résumé :**

Les approches conventionnelles en comptabilité analytique s'avèrent inadéquates pour générer des données décisionnelles pertinentes, compromettant ainsi la valeur ajoutée et la posture concurrentielle des entreprises. Cette lacune souligne l'impératif d'adopter des approches novatrices, en phase avec les dynamiques changeantes du marché contemporain. Considérant l'importance capitale d'informations de coûts précises, actualisées, et adaptées pour l'efficacité de la prise de décision, cette recherche met en exergue le rôle des pratiques modernes de comptabilité analytique dans l'amélioration du processus décisionnel stratégique des entités économiques. Par une exploration théorique de chaque méthode de comptabilité analytique actuelle et de son apport spécifique, l'étude éclaire leur effet conjoint sur les éléments clés facilitant la décision stratégique : coûts, avantage concurrentiel, et qualité.

D'un point de vue appliqué, l'étude adopte une démarche méthodologique bifurquée : elle recourt à l'analyse de cas pour évaluer le facteur coût au sein de quatre entités économiques algériennes, proposant des modélisations pour deux d'entre elles, et utilise un outil d'enquête pour apprécier les dimensions de la qualité et de l'avantage concurrentiel, au moyen d'un questionnaire distribué à un échantillon hétérogène de 81 participants. Ce dernier est composé de 52 académiciens, 29 professionnels internes (incluant des directeurs généraux et des responsables de départements comptables et financiers) .

Les résultats confirment que les pratiques contemporaines en comptabilité analytique constituent un pilier pour la prise de décision stratégique au sein des entités économiques. Ils soulignent également l'urgence pour les entreprises étudiées de se détacher des systèmes comptables traditionnellement centrés sur le calcul des coûts et la tarification des produits, au profit d'une gestion stratégique des coûts. Cette dernière, cruciale pour améliorer la compétitivité et la qualité des produits, facilite l'élaboration de décisions stratégiques avisées et efficaces.

**Mots-clés :** Comptabilité analytique, Method (ABC), Method (ABM), Method (TC), Method (TDABC), Method (JIT), Method (TQM), Décisions stratégiques.

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	المحتويات
IV	شكر وتقدير
V	الإهداء
VIII-VI	الملخص
XII-IX	قائمة المحتويات
XVI-XIII	قائمة الجداول
XVIII-XVII	قائمة الأشكال
XIX	قائمة الإختصارات
أ-ك	المقدمة العامة

الفصل الأول: مدخل نظري لمحاسبة التكاليف

33	مقدمة الفصل
34	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف
35	المطلب الأول: نشأة محاسبة التكاليف وتطورها
36	المطلب الثاني: تعريف محاسبة التكاليف وأهدافها
38	المطلب الثالث: تصنيفات التكاليف
42	المطلب الرابع: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبات الأخرى
44	المبحث الثاني: محاسبة التكاليف كنظام معلومات
45	المطلب الأول: مفهوم نظام محاسبة التكاليف
45	المطلب الثاني: مكونات نظام محاسبة التكاليف ووظائفه
47	المطلب الثالث: أهداف نظام محاسبة التكاليف
47	المطلب الرابع: مقومات نظام محاسبة التكاليف
49	المبحث الثالث: عرض تحليلي للأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف
50	المطلب الأول: أسلوب التكاليف الكلية

53	المطلب الثاني: أسلوب التكاليف الجزئية
60	المطلب الثالث: أسلوب التكاليف المعيارية
66	المطلب الرابع: محدودية الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف وحثمية التوجه نحو الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف.
69	خلاصة الفصل

الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف	
71	مقدمة الفصل
72	المبحث الأول: أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
73	المطلب الأول: الخلفية النظرية والتاريخية لأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة
75	المطلب الثاني: مدخل إلى أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة
80	المطلب الثالث: مراحل تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ومقومات نجاحه
83	المطلب الرابع: تقييم أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة
85	المبحث الثاني: أسلوب التكلفة المستهدفة (TC)
86	المطلب الأول: الخلفية النظرية والتاريخية لأسلوب التكلفة المستهدفة
87	المطلب الثاني: مدخل إلى أسلوب التكلفة المستهدفة
90	المطلب الثالث: مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ومقومات نجاحه
95	المطلب الرابع: تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة
97	المبحث الثالث: الأساليب الحديثة الأخرى لمحاسبة التكاليف
98	المطلب الأول: أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)
105	المطلب الثاني: أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC)
113	المطلب الثالث: أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)
123	المطلب الرابع: أسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM)
130	خلاصة الفصل

الفصل الثالث: إتخاذ القرارات الاستراتيجية في المؤسسة ودور الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في دعمها	
132	مقدمة الفصل
133	المبحث الأول: أساسيات إتخاذ القرار
134	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول إتخاذ القرار
136	المطلب الثاني: تصنيفات القرارات
138	المطلب الثالث: الأدوات المساعدة على إتخاذ القرار
140	المطلب الرابع: مراحل عملية إتخاذ القرار
142	المبحث الثاني: مدخل نظري لعملية إتخاذ القرار الاستراتيجي
143	المطلب الأول: ماهية القرارات الاستراتيجية
147	المطلب الثاني: أنواع وأبعاد القرارات الإستراتيجية
148	المطلب الثالث: مداخل عملية إتخاذ القرار الإستراتيجي
150	المطلب الرابع: مراحل عملية إتخاذ القرار الإستراتيجي
153	المبحث الثالث: مساهمة الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في دعم القرارات الإستراتيجية
154	المطلب الأول: مساهمة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في دعم القرارات الإستراتيجية
157	المطلب الثاني: مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم القرارات الإستراتيجية
160	المطلب الثالث: مساهمة أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة في دعم القرارات الإستراتيجية
164	المطلب الرابع: مساهمة الأساليب الأخرى لمحاكاة التكاليف في دعم القرارات الإستراتيجية
174	خلاصة الفصل

الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	
176	مقدمة الفصل
177	المبحث الأول: دراسة مساهمة الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في تخفيض التكاليف -دراسة حالة-
178	المطلب الأول: تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة بمؤسسة تغذية الأنعام ووحدة الجلفة
188	المطلب الثاني: تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بمؤسسة وفاء فايل للورق
191	المطلب الثالث: تطبيق أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة بمؤسسة إتصالات الجزائر وكالة الجلفة

201	المطلب الرابع: تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت بمؤسسة كوندور
207	المطلب الخامس: نموذج مقترح لأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد بمؤسسة كوندور
208	المطلب السادس: نموذج مقترح لأسلوب إدارة الجودة الشاملة بمؤسسة تغذية الأنعام وحدة الجلفة
215	المبحث الثاني: دراسة مساهمة الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في دعم الميزة التنافسية - دراسة إستقصائية-
216	المطلب الأول: منهجية الدراسة الإستقصائية
227	المطلب الثاني: خصائص عينة الدراسة
230	المطلب الثالث: تحليل ومناقشة بيانات المحور الأول
237	المطلب الرابع: إختبار الفرضية الثالثة
238	المبحث الثالث: دراسة مساهمة الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في تحسين جودة المنتج ومعوقات تطبيقها في البيئة الاقتصادية الجزائرية - دراسة إستقصائية-
239	المطلب الأول: تحليل ومناقشة بيانات المحور الثاني
245	المطلب الثاني: إختبار الفرضية الرابعة
245	المطلب الثالث: تحليل ومناقشة بيانات المحور الثالث
247	المطلب الرابع: إختبار الفرضية الخامسة
248	خلاصة الفصل
258-250	الخاتمة العامة
273-260	قائمة المراجع
310-275	الملاحق

قائمة الجداول

75	الجدول رقم (01): مقارنة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة بالأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف
180	الجدول رقم (02): عرض تكاليف مؤسسة Onab Djelfa لسنة 2022
180	الجدول رقم (03): توزيع التكاليف على أقسام مؤسسة Onab Djelfa
181	الجدول رقم (04): أقسام وأنشطة مؤسسة Onab Djelfa
181	الجدول رقم (05): تقسيم تكاليف أنشطة مؤسسة Onab Djelfa على الأقسام حسب طبيعتها
182	الجدول رقم (06): مصفوفة الإرتباط بين الأنشطة ومسببات التكلفة
183	الجدول رقم (07): تجميع الأنشطة بمراكز التكلفة
184	الجدول رقم (08): تحديد مسببات التكلفة
184	الجدول رقم (09): تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط
185	الجدول رقم (10): تحديد التكلفة الوحودية غير المباشرة لكل مسبب
186	الجدول رقم (11): تحديد التكلفة الإجمالية غير المباشرة
186	الجدول رقم (12): تحديد التكلفة الإجمالية لأنشطة Onab Djelfa حسب أسلوب ABC
187	الجدول رقم (13): مقارنة تكاليف مؤسسة Onab Djelfa بين الطريقة التقليدية وأسلوب ABC
189	الجدول رقم (14): تكلفة مناديل الطبخ لشهر ديسمبر 2023
190	الجدول رقم (15): حساب التكلفة المستهدفة لمناديل الطبخ
191	الجدول رقم (16): مقارنة تكلفة مناديل الطبخ بين الطريقة التقليدية وأسلوب TC
193	الجدول رقم (17): عرض تكاليف مؤسسة إتصالات الجزائر وكالة الجلفة لسنة 2022
193	الجدول رقم (18): توزيع التكاليف على أقسام مؤسسة إتصالات الجزائر وكالة الجلفة
193	الجدول رقم (19): أقسام وأنشطة مؤسسة إتصالات الجزائر وكالة الجلفة
194	الجدول رقم (20): تقسيم تكاليف أنشطة مؤسسة إتصالات الجزائر وكالة الجلفة على الأقسام حسب طبيعتها
194	الجدول رقم (21): عدد مسببات التكلفة لكل من خدمتي الهاتف والإنترنت
195	الجدول رقم (22): التكلفة الوحودية غير المباشرة للنشاط

196	الجدول رقم (23): مجموع التكاليف غير المباشرة لكل من خدمتي الهاتف والإنترنت
197	الجدول رقم (24): التكلفة الإجمالية لكل من خدمتي الهاتف والإنترنت
197	الجدول رقم (25): الأنشطة غير المضيفة للقيمة بمؤسسة إتصالات الجزائر وكالة الجلفة
198	الجدول رقم (26): الأنشطة المضيفة للقيمة بمؤسسة إتصالات الجزائر وكالة الجلفة
199	الجدول رقم (27): إجراءات تحسين عمل الأنشطة غير المضيفة للقيمة وأثرها على التكلفة
199	الجدول رقم (28): تكلفة الأنشطة غير المضيفة للقيمة قبل وبعد إجراءات التحسين
200	الجدول رقم (29): تكلفة خدمات مؤسسة إتصالات الجزائر وكالة الجلفة بعد تطبيق أسلوب ABM
200	الجدول رقم (30): مقارنة تكلفة خدمات مؤسسة إتصالات الجزائر وكالة الجلفة بين الطريقة التقليدية وأسلوب ABM
202	الجدول رقم (31): عرض تكاليف مؤسسة كوندور لشهر نوفمبر 2021
203	الجدول رقم (32): الطاقة الفعلية لشهر نوفمبر 2021
203	الجدول رقم (33): معدلات تحميل التكاليف
204	الجدول رقم (34): تحديد أوقات الأنشطة المرتبطة بعملية الإنتاج
204	الجدول رقم (35): تحديد الوقت الكلي اللازم للإنتاج
204	الجدول رقم (36): تخصيص تكلفة المشتريات على غرض التكلفة النهائي
205	الجدول رقم (37): تخصيص تكلفة الخدمات الخارجية على غرض التكلفة النهائي
205	الجدول رقم (38): تخصيص تكلفة الخدمات الخارجية الأخرى على غرض التكلفة النهائي
205	الجدول رقم (39): تخصيص تكلفة المستخدمين على غرض التكلفة النهائي
206	الجدول رقم (40): تخصيص تكلفة الإهلاكات والمؤونات على غرض التكلفة النهائي
206	الجدول رقم (41): التكلفة النهائية لمؤسسة كوندور بعد تطبيق أسلوب TDABC
206	الجدول رقم (42): مقارنة تكاليف مؤسسة كوندور بين الطريقة التقليدية وأسلوب TDABC
207	الجدول رقم (43): نموذج إعداد بطاقات Kanban لمؤسسة كوندور
212	الجدول رقم (44): نموذج تحليل Swot Analysis
216	الجدول رقم (45): أبعاد المحور الأول للإستبيان

217	الجدول رقم (46): أبعاد المحور الثاني للإستبيان
217	الجدول رقم (47): سلم مقياس ليكارت الخماسي
217	الجدول رقم (48): عدد الإستمارات الموزعة والمسترجعة
218	الجدول رقم (49): نتائج الإتساق الداخلي لفقرات البعد الأول في المحور الأول
219	الجدول رقم (50): نتائج الإتساق الداخلي لفقرات البعد الثاني في المحور الأول
219	الجدول رقم (51): نتائج الإتساق الداخلي لفقرات البعد الثالث في المحور الأول
220	الجدول رقم (52): نتائج الإتساق الداخلي لفقرات البعد الرابع في المحور الأول
220	الجدول رقم (53): نتائج الإتساق الداخلي لفقرات البعد الخامس في المحور الأول
221	الجدول رقم (54): نتائج الإتساق الداخلي لفقرات البعد السادس في المحور الأول
221	الجدول رقم (55): نتائج الإتساق الداخلي لفقرات البعد الأول في المحور الثاني
222	الجدول رقم (56): نتائج الإتساق الداخلي لفقرات البعد الثاني في المحور الثاني
222	الجدول رقم (57): نتائج الإتساق الداخلي لفقرات البعد الثالث في المحور الثاني
223	الجدول رقم (58): نتائج الإتساق الداخلي لفقرات البعد الرابع في المحور الثاني
223	الجدول رقم (59): نتائج الإتساق الداخلي لفقرات البعد الخامس في المحور الثاني
224	الجدول رقم (60): نتائج الإتساق الداخلي لفقرات البعد السادس في المحور الثاني
225	الجدول رقم (61): نتائج الإتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث
226	الجدول رقم (62): معامل الثبات بطريقة ألفا كرونباخ
227	الجدول رقم (63): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر
228	الجدول رقم (64): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي
229	الجدول رقم (65): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي
230	الجدول رقم (66): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة
231	الجدول رقم (67): إستجابة أفراد عينة الدراسة حول بعد دور أسلوب ABC في دعم الميزة التنافسية
232	الجدول رقم (68): إستجابة أفراد عينة الدراسة حول بعد دور أسلوب TC في دعم الميزة التنافسية

233	الجدول رقم (69): إستجابة أفراد عينة الدراسة حول بعد دور أسلوب ABM في دعم الميزة التنافسية
234	الجدول رقم (70): إستجابة أفراد عينة الدراسة حول بعد دور أسلوب TDABC في دعم الميزة التنافسية
235	الجدول رقم (71): إستجابة أفراد عينة الدراسة حول بعد دور أسلوب JIT في دعم الميزة التنافسية
236	الجدول رقم (72): إستجابة أفراد عينة الدراسة حول بعد دور أسلوب TQM في دعم الميزة التنافسية
237	الجدول رقم (73): نتائج إختبار الفرضية الثالثة
239	الجدول رقم (74): إستجابة أفراد عينة الدراسة حول بعد دور أسلوب ABC في تحسين جودة المنتج
240	الجدول رقم (75): إستجابة أفراد عينة الدراسة حول بعد دور أسلوب TC في تحسين جودة المنتج
241	الجدول رقم (76): إستجابة أفراد عينة الدراسة حول بعد دور أسلوب ABM في تحسين جودة المنتج
242	الجدول رقم (77): إستجابة أفراد عينة الدراسة حول بعد دور أسلوب TDABC في تحسين جودة المنتج
243	الجدول رقم (78): إستجابة أفراد عينة الدراسة حول بعد دور أسلوب JIT في تحسين جودة المنتج
244	الجدول رقم (79): إستجابة أفراد عينة الدراسة حول بعد دور أسلوب TQM في تحسين جودة المنتج
245	الجدول رقم (80): نتائج إختبار الفرضية الرابعة
246	الجدول رقم (81): إستجابة أفراد عينة الدراسة حول المحور الثالث
247	الجدول رقم (82): نتائج إختبار الفرضية الخامسة

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	الأشكال
46	الشكل رقم (01): وظائف نظام محاسبة التكاليف
79	الشكل رقم (02): مبادئ أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة
80	الشكل رقم (03): تحديد وتحليل الأنشطة
82	الشكل رقم (04): تحميل التكاليف في ظل أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة
92	الشكل رقم (05): طريقة التكلفة المستهدفة
100	الشكل رقم (06): علاقة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة بأسلوب الإدارة على أساس الأنشطة
101	الشكل رقم (07): مراحل تطبيق أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة
104	الشكل رقم (08): استخدامات أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة
141	الشكل رقم (09): مراحل عملية إتخاذ القرار
149	الشكل رقم (10): مدخل العقلانية المحدودة في إتخاذ القرار حسب SIMON
152	الشكل رقم (11): مراحل عملية إتخاذ القرار الإستراتيجي
156	الشكل رقم (12): دور أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في دعم القرارات الإستراتيجية
159	الشكل رقم (13): دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم القرارات الإستراتيجية
161	الشكل رقم (14): آلية تخفيض التكاليف بإستخدام أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة
163	الشكل رقم (15): دور أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة في دعم القرارات الإستراتيجية
166	الشكل رقم (16): دور أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في دعم القرارات الإستراتيجية
170	الشكل رقم (17): دور أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد في دعم القرارات الإستراتيجية
173	الشكل رقم (18): دور أسلوب إدارة الجودة الشاملة في دعم القرارات الإستراتيجية
179	الشكل رقم (19): الهيكل التنظيمي لمؤسسة تغذية الأنعام وحدة الجلفة
189	الشكل رقم (20): الهيكل التنظيمي لمؤسسة وفاء فايل للورق
192	الشكل رقم (21): الهيكل التنظيمي لمؤسسة إتصالات الجزائر وكالة الجلفة

## قائمة الأشكال

202	الشكل رقم (22): الهيكل التنظيمي لمؤسسة كوندور
209	الشكل رقم (23): دورة الجودة
210	الشكل رقم (24): مراحل تخطيط الجودة
214	الشكل رقم (25): نموذج مقترح لتطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة بمؤسسة تغذية الأنعام وحدة الجلفة
228	الشكل رقم (26): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر
228	الشكل رقم (27): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي
229	الشكل رقم (28): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي
230	الشكل رقم (29): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

قائمة المختصرات

الدلالة باللغة الأجنبية	الرموز	الدلالة باللغة العربية
<b>Consortim for Advanced Management International</b>	<b>CAM-I</b>	المجلس الإستشاري للتصنيع الدولي
<b>Activity Based Costing</b>	<b>ABC</b>	أسلوب التكاليف على أساس النشاط
<b>Target Costing</b>	<b>TC</b>	أسلوب التكلفة المستهدفة
<b>Activity Based Management</b>	<b>ABM</b>	أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة
<b>Time-Driven Activity Based Costing</b>	<b>TDABC</b>	أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت
<b>Just-In-Time Production</b>	<b>JIT</b>	أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد
<b>Total Quality Manageùent</b>	<b>TQM</b>	أسلوب إدارة الجودة الشاملة

# المقدمة العامة

❖ منهج الدراسة	❖ تمهيد
❖ أدوات الدراسة	❖ إشكالية الدراسة
❖ حدود الدراسة	❖ نموذج الدراسة
❖ الدراسات السابقة	❖ فرضيات الدراسة
❖ الفجوة البحثية	❖ أهمية الدراسة
❖ صعوبات الدراسة	❖ أهداف الدراسة
❖ هيكل الدراسة	❖ أسباب اختيار الموضوع

### تمهيد:

شهدت الساحة العالمية في العقدین الأخيرین قفزة هائلة في المجال التكنولوجي والاقتصادي فعلى الصعيد الاقتصادي فإن عولمة الأسواق والإنتاج وما نتج عنهما من اندماج للأسواق المحلية في السوق العالمية بالإضافة الى اتجاه العديد من المؤسسات الى فتح فروع لها في الدول التي تتوفر على الموارد الاقتصادية الملائمة وتتسم بانخفاض التكاليف كل ذلك أدى الى اشتداد وإحتدام المنافسة داخل مختلف القطاعات والأسواق فأصبحت المؤسسات الاقتصادية حالياً تمارس أنشطتها وسط محيط اقتصادي وتكنولوجي تنافسي شديد التغير وغير مستقر ، الامر الذي حتم على المؤسسات ان تأخذ على عاتقها إلزامية التخلي عن الأساليب التقليدية المألوفة في الإدارة والتسيير وتبني مفاهيم وناظمة حديثة تمكنها من التعامل مع التحديات التي تواجهها والتغلب عليها لتحقيق التطور المستمر في أداؤها نحو الأفضل.

أثرت القفزة النوعية في مجال التكنولوجيا والمعلوماتية على بيئة الاعمال الحديثة، الامر الذي أثر على حجم وكمية ونوعية المعلومات التي تحتاجها الإدارة في التسيير والتخطيط وتستخدمها في اتخاذ القرارات المناسبة لبلوغ أهدافها وكنتيجة لهذه التغيرات المتسارعة أصبح لزاما على المحاسبة بمختلف فروعها مسايرة هذا التطور فزاد بذلك الاهتمام بمحاسبة التكاليف باعتبارها من اهم عوامل النجاح في المؤسسة، فبازياد الحاجة الى البيانات والمعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف ونظرا لكثرة الانتقادات التي أصبحت تواجهها لكونها أصبحت غير ملائمة لسماة البيئة الحديثة ازداد الاهتمام بتطوير المفاهيم والأساليب المستخدمة في حساب التكلفة مما اوجب ضرورة احداث تغييرات جوهرية في أنظمة التكاليف حتى تتمكن من تغطية احتياجات الإدارة من المعلومات.

من هنا بدأ البحث عن أساليب جديدة لتطوير نظم التكاليف تعمل على تغيير النظرة لنظام محاسبة التكاليف من مجرد اشتماله على مجموعة من الأدوات التي تستخدم في تحديد تكلفة المنتجات الى نظام لإدارة التكاليف يعمل على تحقيق التكلفة المنخفضة والجودة المرتفعة، وكنتيجة لهذا البحث ظهرت الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف والتي ساعدت بدورها في تخصيص التكاليف غير المباشرة وتحديد التكلفة الدقيقة للمنتجات والتي يمكن اعتبارها من اهم الأدوات الإدارية في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية.

ترتبط محاسبة التكاليف بمختلف اساليبها القديمة والحديثة بعملية اتخاذ القرار الاستراتيجي في المؤسسة الاقتصادية وذلك لكون نجاح كل قرار يعتمد على ما توفره محاسبة التكاليف من معلومات ملائمة ومناسبة ودقيقة وفي الوقت المناسب وبالشكل الذي يساعد الإدارة على القيام بوظائفها بأعلى قدر ممكن من الكفاءة والفاعلية مما يعني أن هذه المعلومات تساعد الإدارة على اتخاذ القرار الاستراتيجي.

وبما ان القرارات الاستراتيجية تمثل عملية اختيار مجال او نشاط معين تقوم به المؤسسة وكذا المفاضلة بين البدائل المتاحة عن طريق توظيف معظم الموارد المتاحة بهدف الحصول على أكبر عائد ممكن خلال فترة زمنية معينة

وهذا بحد ذاته يعبر عن مدى نجاح او اخفاق المؤسسة في تحقيق أهدافها سعيا منها للتكيف الدائم مع المتغيرات التي تحدث في بيئة المؤسسة الداخلية والخارجية ، برزت أهمية المتغيرات الإستراتيجية ( التكلفة ، الميزة التنافسية ، الجودة) الداعمة لعملية إتخاذ القرارات الإستراتيجية لما لها من تأثير على جودة القرارات المتخذة.

ولهذا جاءت هذه الدراسة لمعرفة دور الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف في دعم عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية من خلال دراسة تأثيرها على المتغيرات الاستراتيجية الداعمة لعملية إتخاذ القرار.

ظلت الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف هي الأمثل لفترة من الزمن وذلك لما تميز به المحيط الاقتصادي للمؤسسة من بساطة التشغيل وسهولة استخدام التكاليف في غياب مظاهر المنافسة ، الا انه ومع التغير المستمر في بيئة الاعمال الحديثة واشتداد حدة المنافسة كان لزاما على المؤسسات إعادة النظر في أنظمتها التسييرية لمواكبة التطورات ونظرا للدور المهم التي تلعبه إدارة التكاليف في دعم عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية من خلال تأثيرها على المتغيرات الإستراتيجية كان لزاما على المؤسسات إعادة نمذجة أنظمة تكاليفها التقليدية التي أصبحت غير قادرة على توفير المعلومات الكافية لاتخاذ القرارات وذلك بالاعتماد على الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف

### 1- إشكالية الدراسة

ووفقا لما سبق تتمثل إشكالية الدراسة في محاولة إيجاد العلاقة بين الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف والقرارات الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية من خلال تحديد مدى تأثيرها على المتغيرات (المحددات) الإستراتيجية الداعمة لعملية إتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية.

ومن هنا تتبلور إشكالية الدراسة التي سنحاول الإجابة عليها من خلال الدراسة والتي يمكن صياغتها على النحو التالي:

ما مدى تأثير تطبيق الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف على المحددات الإستراتيجية الداعمة لعملية

#### إتخاذ القرار الإستراتيجي في المؤسسة الاقتصادية؟

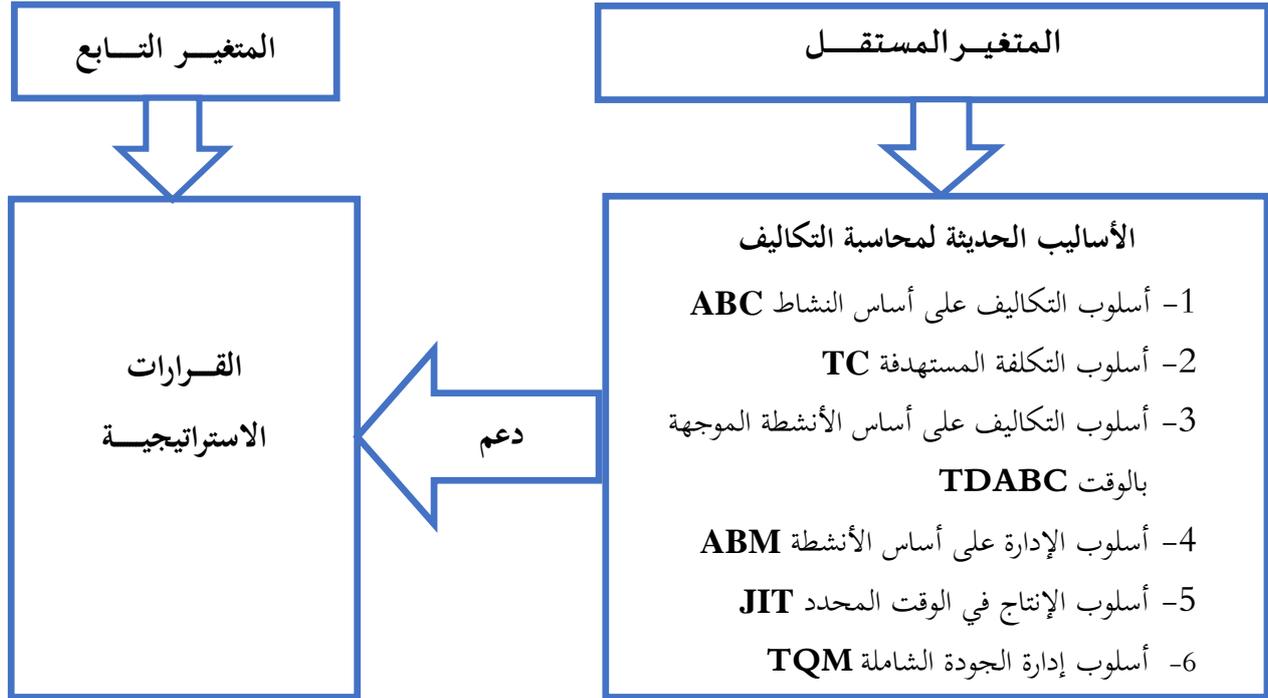
إنطلاقا من الإشكالية الرئيسية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- مالمقصود بالأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف والقرارات الإستراتيجية؟
- 2- إلى أي مدى يساهم تطبيق الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف في تخفيض تكاليف المؤسسة الاقتصادية؟
- 3- إلى أي مدى يساهم تطبيق الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف في دعم الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية؟
- 4- إلى أي مدى يساهم تطبيق الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف في تحسين جودة المنتج في المؤسسة الاقتصادية؟

5- ماهي الصعوبات والمعوقات التي يمكن أن تكون عائقا أمام تطبيق الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

### 2-أنموذج الدراسة

يتضمن انموذج الدراسة متغيرات الدراسة والتي تتمثل في المتغير المستقل (الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف) والمتغير التابع (القرارات الاستراتيجية)



### 3-فرضيات الدراسة

لمعالجة موضوع الدراسة تم صياغة الفرضيات التالية:

**الفرضية الأولى:** تشكل الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف بديلا عن الأساليب التقليدية لمحااسبة التكاليف في ظل بيئة الاعمال الحديثة

**الفرضية الثانية:** يساهم تطبيق الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف في تخفيض تكاليف المؤسسة الاقتصادية.

**الفرضية الثالثة:** يساهم تطبيق الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية.

**الفرضية الرابعة:** يساهم تطبيق الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف في تحسين جودة المنتج في المؤسسة الاقتصادية

**الفرضية الخامسة:** يواجه تطبيق الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف صعوبات ومعوقات تحد من إمكانية تطبيقها في

المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

### 4- أهمية الدراسة

تسلط الدراسة الضوء على الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في دعم القرارات الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية محاولة إبراز المدى الذي يمكن ان تؤثر فيه مختلف الأساليب وعلى ضوء ذلك يمكن تحديد كل من الأهمية العلمية والعملية كالتالي:

**الأهمية العلمية:** تتمثل الأهمية العلمية لهذه الدراسة في المساهمة في توضيح المفاهيم الأساسية للأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف وتحديد أهميتها في دعم عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية من خلال إبراز تأثيرها على المتغيرات الاستراتيجية، وكذا التأصيل العلمي لهذه الأساليب بهدف رفع مستوى الاقتناع بها وتطبيقها في المؤسسة الاقتصادية.

**الأهمية العملية:** تساعد هذه الدراسة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على معرفة أهمية الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في توفير معلومات أكثر دقة عن تكاليف المنتجات لتحسين عملة اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

### 5- أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة بشكل رئيسي لمعرفة دور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في دعم القرارات الاستراتيجية للمؤسسة الاقتصادية ولتحقيق الهدف الرئيسي كان لابد من معرفة الأهداف الفرعية التالية:

1- إبراز أهمية الاعتماد على نظام منفصل للتكاليف عن نظام المحاسبة المالية يعتمد على مخرجات الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية في تقديم معلومات تحليلية تفيد الإدارة في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية

2- توضيح العلاقة بين الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف وتخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية

3- توضيح العلاقة بين الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودعم الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية

4- توضيح العلاقة بين الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف وتحسين جودة المنتج في المؤسسة الاقتصادية

5- بيان مدى إمكانية تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

6- استكشاف ما اذا كانت المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تمتلك المقومات والشروط اللازمة لتطبيق هذه

الأساليب وتحديد التحديات التي تعترض تطبيقها في واقعها العملي

### 6- أسباب اختيار الموضوع

ان اختيار أي موضوع ودراسته تكون نتيجة أسباب ودوافع ومن بين اهم الأسباب التي أدت بنا الى التطرق الى

هذا الموضوع نجد:

1- تخصصي في مجال المحاسبة

2- الاهتمام الشخصي بالمواضيع المرتبطة بمجال محاسبة التكاليف

3- المكانة البارزة التي تحتلها نظم محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال الاقتصادية الراهنة

4- إهتمام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق المحاسبة المالية وإهمالها لتطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

### 7- منهج الدراسة

بغية تحقيق أهداف الدراسة وإختبار صحة الفرضيات والإجابة على الإشكالية فقد تمّ إستخدام المناهج التالية:  
✓ في الجانب النظري قمنا بإستخدام المنهج الإستنباطي بأدائه الوصف والتحليل إذ تمّ جمع الجانب النظري من خلال المسح المكتبي والإلكتروني للمصادر والمراجع والدراسات ذات العلاقة  
✓ في الجانب التطبيقي تمّ الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال إستخدام أسلوب دراسة الحالة وإستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS2020) وكذا الإختبارات الإحصائية المناسبة.

### 8- أدوات الدراسة

1- الكتب والدوريات والرسائل العلمية والمؤتمرات العلمية والمواقع الالكترونية التي لها صلة بموضوع البحث  
2- اجراء مقابلات مع اهل الاختصاص وافراد عينة الدراسة  
3- الاعتماد على دراسة الحالة حيث تمّ تطبيق كل الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية  
4- الاعتماد على الدراسة الإستقصائية حيث تمّ إعتماد الإستبانة

### 9- حدود الدراسة

سيتم معالجة موضوع الدراسة في الحدود التالية:

**الحدود النظرية:** تقتصر دراستنا على تناول الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف من جانب مساهمتها في دعم عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية  
**الحدود المكانية:** تمّ إعتماد مجتمع الدراسة والمتمثل في بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (المؤسسات الاقتصادية الناشطة بولاية الجلفة وخارج ولاية الجلفة- المدينة، برج بوعريريج، الجزائر العاصمة، البلدية-)  
**الحدود الزمنية:** تتمثل فيما يلي:

✓ بالنسبة لدراسة الحالة كانت الفترة الزمانية خلال سنوات 2021 و 2022

✓ بالنسبة للدراسة الإستقصائية فقد إرتبطت الفترة الزمنية بالفترة التي تمّ فيها إعداد الإستبانة إلى غاية إسترجاعها ومعالجتها وذلك من شهر أكتوبر 2023 إلى غاية شهر فيفري 2024

**الحدود البشرية:** تتمثل فيما يلي:

✓ الأكاديميين: الأساتذة الجامعيين

✓ المهنيين الداخليين: المدراء العاميين، رؤساء مصالح المالية، رؤساء مصالح المحاسبة

### 10- الدراسات السابقة

الدراسات العربية:

✓ دراسة عبد المنعم أحمد محمد عبد الله بعنوان « نموذج محاسبي لإستخدام نظم التكاليف في تحديد تكلفة صناعة السكر بالسودان » ، رسالة دكتوراه في المحاسبة ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، 2008 والتي هدفت الى دراسة طرق التكاليف الحديثة بهدف تحديد إمكانية تطبيقها في صناعة السكر بالسودان وقد إعتمدت الدراسة على المنهج الإستنباطي والتاريخي بالإضافة الى المنهج الوصفي التحليلي القائم على دراسة الحالة ، وقد توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج كان من أهمها أن استخدام النظم الحديثة لتحميل التكاليف يساعد على قياس وتحديد تكلفة إنتاج السكر بصورة دقيقة لإستخدامها مجموعة من موجهات التكلفة لتحميل تكاليف الوحدات المنتجة.

✓ دراسة فيصل القاسم سنين علي بعنوان « أثر تطبيق أسلوب التكاليف وفقا للنشاط ABC على رقابة وتخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية في قطاع السكر دراسة حالة مصنع سكر عسلاية » ، رسالة ماجستير ، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2009 والتي هدفت الى توضيح فاعلية أسلوب ABC في تقديم بيانات دقيقة تساعد الإدارة على رقابة وتخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة وبيانات معوقات أسلوب ABC ، وقد إعتمدت الدراسة على المنهج الإستنباطي والإستقرائي بالإضافة إلى المنهج الوصفي التحليلي القائم على دراسة الحالة وقد توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج كان من أهمها أن تطبيق أسلوب ABC يساعد في إعطاء تكلفة دقيقة لمنتجات مصنع سكر عسلاية

✓ دراسة سالمى ياسين بعنوان : « الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة -دراسة حالة مؤسسة نفضال فرع GPL البلدية -» أطروحة ماجستير ، جامعة الجزائر 3 ، 2010/2009 والتي هدفت الى اعداد دراسة لمحاسبة التكاليف سواء من المنظور التقليدي أو الحديث وكذا تطوير الأنظمة التي تعمل بها المؤسسات من تقليدية الى حديثة من اجل إعطاء تفسير دقيق للنتائج وقد اعتمدت الدراسة على كل من المنهج التاريخي وكذا المنهج الوصفي التحليلي إضافة الى المنهج التطبيقي فيما يخص عينة الدراسة وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها أنه بالرغم من توفر الأنظمة المحاسبية في المؤسسة ورغم تطورها الا ان المؤسسات ام تتوجه في مجملها نحو تطبيق الأنظمة الحديثة وهذا راجع الى نقص الناطير والتكاليف الباهضة التي يتكلفتها النظام من اجل تصميمه

✓ دراسة محمد البشير إبراهيم محمد بعنوان : « الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية » رسالة دكتوراه في التكاليف والمحاسبة ، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2011 والتي هدفت الى التعرف على أثر تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر سنار وعسلاية في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية ، وقد إعتمدت الدراسة على كل من المنج

الإستنباطي والاستقرائي والتاريخي والوصفي وقد توصلت إلى مجموعة من النتائج كان من أهمها أن تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف يساهم في توفير معلومات ملائمة تمكن من الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية.

✓ دراسة امين بن سعيد بعنوان « إدارة التكاليف من منظور استراتيجي كمدخل لاتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية (دراسة حالة الجزائر) » ، أطروحة دكتوراه ، جامعة الجزائر 3 ، 2015/2014 والتي هدفت الى توضيح الأثر من استخدام أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكاليف على عملية اتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية الوطنية خاصة المؤسسات الصناعية وتمثلت عينتها في عينة من المؤسسات الصناعية الجزائرية واعتمدت على مزيج من المناهج هي المنهج الوصفي والمنهج التحليلي أما في الجانب التطبيقي استخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي أداة الاستبيان على عينة من المؤسسات الصناعية الجزائرية ، توصلت الدراسة إلا ان أنظمة التكاليف المطبقة بهذه الأخيرة لا تستجيب لاحتياجاتها من المعلومات خاصة في البيئة الصناعية الحديثة ، إضافة الى ان عملية اتخاذ القرار بها تتميز بالعشوائية وان تطبيق إدارة التكاليف من منظور استراتيجي يساعد على تخطي هذه العشوائية ويدعم عملية اتخاذ القرار

✓ مقال للباحث وليد سمير عبد العظيم الجبلي بعنوان : « دور أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في تعظيم الإيرادات وتحقيق التنافسية في المؤسسات الفندقية - دراسة ميدانية - » مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية ، المجلد 04 ، العدد 01 ، 2020 ، هدفت الدراسة الى توضيح دور أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في تعظيم الإيرادات وتخفيض التكاليف وزيادة الربحية وتحقيق التنافسية والريادة في أداء المؤسسات الفندقية وقد تناولت الدراسة الأساليب التالية ( أسلوب التكلفة الحجم الربح ، الطاقة التي تحقق التعادل ، المبيعات التي تحقق الربح المستهدف ، هامش الأمان للفندق ، نظرية تكاليف الطاقة المستغلة ، الموازنات التخطيطية ) ، وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها ان تطبيق أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في المؤسسات الفندقية يحقق التنافسية والاستدامة والريادة من خلال زيادة الإيرادات والربحية عن طريق تحسين وتطوير ابتكار الأداء في تقديم الخدمات الفندقية في كافة الأوقات والمواسم السياحية ، وتخفيض التكاليف عن طريق تحسين وتطوير وابتكار الأداء في تقديم الخدمات الفندقية وتحميل تكلفة الخدمة بالتكاليف المتغيرة بالإضافة الى التكاليف الثابتة المستغلة

✓ دراسة راضية عطوي بعنوان : « الإدارة الاستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح » أطروحة دكتوراه ، جامعة فرحات عباس سطيف 1 ، 2017/2016 ، وقد هدفت الدراسة الى إعطاء اطار مفاهيمي شامل يمكن من خلاله دراسة مختلف المفاهيم المتعلقة بالإدارة الاستراتيجية للتكلفة وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لدراسة الجانب النظري أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمدت على استبيان شمل 17 مؤسسة صناعية جزائرية كبيرة الحجم ، وقد توصلت الدراسة الى جملة من النتائج من أهمها ان أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ترتبط بشكل كبير بهيكل المنظمة وانه على الرغم من البساطة المفاهيمية التي تقوم عليها الإدارة الاستراتيجية للتكلفة الا ان اعتمادها يطرح مشاكل تتعلق أساسا بالنظام الإنتاجي القائم

✓ دراسة أمل إبراهيم أحمد وادي بعنوان : « فاعلية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة في ترشيد القرارات الإدارية لمنظمات الأعمال » أطروحة دكتوراه ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2016 ، وقد هدفت الدراسة الى توضيح فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف في ترشيد القرارات الإدارية بالمؤسسات الاقتصادية حيث ركزت على كل من أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب التكلفة المستهدفة وبطاقة الأداء المتوازن ، وقد إتمدت الدراسة على المنهج الإستقرائي والاستنباطي والمنهج الوصفي التحليلي وقد تولت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أهمها أنه يحقق التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب التكلفة المستهدفة توفير بيانات ومعلومات أكثر دقة حول التكاليف والمساهمة في تحسين إتخاذ القرارات.

✓ دراسة محمد احمد الربيع يعقوب بشارة بعنوان : « الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف ودورها في اتخاذ القرارات المالية ( دراسة ميدانية على مصنع سكر عسلايه ) » أطروحة ماجستير ، جامعة القران الكريم والعلوم الإسلامية ، السودان ، 2018 ، هدفت الدراسة الى التعرف على مدى فاعلية الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف في توفير معلومات ملائمة للأنشطة بالمنشآت وكيفية تحديد تكاليفها لاتخاذ القرارات المالية ، اعتمدت الدراسة على كل من المنهج الاستنباطي والاستقرائي والمنهج التاريخي والمنهج الوصفي التحليلي لدراسة حالة مصنع سكر عسلايه ، وقد تناولت الدراسة أسلوب التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة والقياس المرجعي وقد توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها اعتماد أسلوب التكلفة على أساس النشاط على محركات التكلفة يؤدي الى التخصيص الأمثل للتكاليف الصناعية غير المباشرة وتحديد التكلفة المتعلقة بكل نشاط بدقة وموثوقية ، يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة بتحديد سعر بيع المنتج بناء على دراسات السوق قبل البدء بالعملية الإنتاجية ، القرارات المبنية على معلومات أسلوب القياس المرجعي تمكن من تحديد وتحليل نقاط القوة والضعف في المنشأة وكذلك عند صياغة خططها الاستراتيجية.

✓ مقال للباحثة منال إبراهيم احمد محمد علي بعنوان : « دور الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف في تحسين عملية قياس وتحليل تكاليف التصنيع الداخلي ( دراسة تحليلية على القطاع الصناعي بالسودان مصانع السكر ) » مجلة إضافات اقتصادية ، جامعة غرداية ، الجزائر ، المجلد 03 ، العدد 01 ، مارس 2019 ، هدفت الدراسة الى تبيان نواحي القصور في أساليب ونظم محااسبة التكاليف التقليدية وعدم ملائمتها لمتطلبات بيئة التصنيع الحديثة إضافة الى ابراز الركائز الأساسية لمحااسبة التكاليف في ظل بيئة التصنيع الحديثة ، وقد اشارت الباحثة الى نظامي الإنتاج في الوقت المحدد وكذا نظام التكاليف على أساس الأنشطة وقد استخدمت الباحثة المنهج الوصفي في الجانب النظري اما في الجانب التطبيقي فقد استخدمت الاستبيان وقد توصلت الباحثة الى مجموعة من النتائج من أهمها نجاح نظام التكلفة على أساس النشاط في دقة قياس تكلفة التصنيع ، إضافة الى ان هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام التكاليف على أساس النشاط وبين القياس السليم لتكلفة الإنتاج.

الدراسات الأجنبية:

✓ **Justo wani jaita lado, «The Adoption and Implementation of Activity Based Costing in sudanese sugar industry »**

أطروحة دكتوراه، جامعة Juba، 2010 هدفت هذه الدراسة إلى إختبار العلاقة بين نظام التكاليف على أساس النشاط في مصانع السكر السودانية والتغيرات التي حدثت نتيجة المنافسة الحادة وتعقيدات الإنتاج من خلال النماذج النظرية لعملية التعليم التنظيمي، وقد إعتمدت الدراسة على المنهج الإستنباطي والاستقرائي وكذا المنهج الوصفي التحليلي وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أهمها أن تبني مستجدات محاسبة التكاليف يعمل على ترقية التعليم التنظيمي في المصانع

✓ **Ashevine Kumar , Shafabi « Strategic Cost Management – Suggested Framework for 21 st century »**

مقال بمجلة أبحاث إدارة الأعمال (JBRMR) ، المجلد رقم 05 ، العدد 02 ، 2011 ، لندن ، هدفت الدراسة الى تقديم مقترح لإطار نظري متكامل للإدارة الاستراتيجية للتكاليف من خلال تحديد مفاهيمه الأساسية بالتمييز بينه وبين الطرق التقليدية من حيث نطاق العمل ، وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أهمها أن الإدارة الاستراتيجية للتكاليف لا تقتصر فقط على رقابة التكاليف بل تذهب لأبعد من ذلك لتوضح الاستعمال الإداري للمعلومات المتعلقة بالتكاليف في اتخاذ القرارات

✓ **Yazdifar hassan & Aokaiany dauood «A comparative into the diffution if management acciunting innovations in the UK Austraila and New Zealand»**

مقال بمجلة CIMA Chartered instate للأبحاث المحاسبية ، المجلد رقم 05 ، 2013 ، هدفت الدراسة الى فحص وتحليل العوامل التي تؤثر على نشر ابتكارات المحاسبة الإدارية وقد وزعت الاستبيان على أعضاء المعهد القانوني للمحاسبين الإداريين في استراليا ونيوزيلندا والمملكة المتحدة وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج من أهمها : عدم تاييد الإدارة العليا لتبني الابتكارات الحديثة من المحاسبة الإدارية ، تبني هذه الابتكارات يؤدي الى زيادة رضا المستخدمين للمعلومات المحاسبية ، وجود اهتمام متزايد في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة

✓ **Khajavi shokrollah & Nazemi Amin « Innovation in management Accounting : the needs of wirlid class firms»**

مقال بالمجلة الدولية للبحث الأكاديمي، المجلد 02، العدد 05، 2015، هدفت الدراسة الى تحديد العلاقة بين المنشأة المتميزة عالميا ونظام محاسبة التكاليف بهدف توفير المعلومات المناسبة و انتهجت المنهج الوصفي التحليلي،

وقد توصلت الدراسة الى وضع نموذج للتكامل بين الأساليب المحاسبية الإدارية بالاعتماد على مدخل التحليل الهرمي بهدف الوصول الى مستوى أداء افضل

✓ **Waleed Mjalli Al-Awawdeh ; Jamal Adel Al-Sharairi « The Relationship between Target costing and competitive advantage if Jodanian private university »**

مقال بالمجلة الدولية للاعمال والإدارة، المجلد 07، العدد 08، 2016، هدفت الدراسة الى تحديد اهم الابعاد التي تستند عليها التكلفة المستهدفة في بناء وتعزيز مزايا تنافسية للجامعات الأردنية الخاصة، وانتهجت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي من اجل اختبار الفرضيات وقد توصلت الى مجموعة من النتائج من أهمها انه ليس هناك علاقة بين ابعاد تقنية التكلفة المستهدفة وابعاد المزايا التنافسية في الجامعات الأردنية

✓ **Fatima Amir Hamad Hamid : « The Impact of Activity-Based Costing System Application on Enchancing Companies Financial »**

أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم والتكنولوجيا ، السودان ، 2017 ، هدفت الدراسة الى بحث اثر تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط على تحسين الأداء بالتطبيق على عينة من قطاع الشركات الصناعية التحويلية السودانية ، انتهجت المنهج الوصفي التحليلي من اجل اختبار الفرضيات ، وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج من أهمها ان تطبيق نظام التكلفة على اسلاس النشاط يحدد تكلفة الإنتاج بصورة دقيقة ويخفض التكلفة ويزيد الأرباح الامر الذي اثر إيجابا على تحسين أداء الشركات ، الشركات السودانية لا تستخدم نظام التكلفة على أساس النشاط وتعتمد بشكل أساسي على نظام التكاليف التقليدية بلا عن الحديثة

### 11- الفجوة البحثية (ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة)

تمتيز دراستنا عن الدراسات السابقة المذكورة أعلاه بإختلافات جوهرية يمكن ذكرها في النقاط التالية:  
من حيث موضوع الدراسة: تمتيز دراستنا عن الدراسات السابقة كونها تسعى إلى الربط بين الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف والقرارات الاستراتيجية بالمؤسسة الاقتصادية في حين أن جل الدراسات السابقة ركزت على دراسة الأساليب التقليدية وبعض الأساليب الحديثة وتحديد أثرها على كل من التكلفة والربح وعملية اتخاذ القرارات الإدارية.  
من حيث أدوات الدراسة: تمتيز دراستنا عن الدراسات السابقة بإعتمادها على أداتين للدراسة أداة دراسة الحالة إذ تم تطبيق كل الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائية والأداة الإستقصائية حيث تم إعداد إستبانة، في حين أن أغلب الدراسات السابقة تعتمد إما على أداة دراسة الحالة أو الأداة الإستقصائية.

### 12- صعوبات الدراسة

يمكن تلخيص أهم صعوبات الدراسة في النقاط التالية:

✓ إمتزاج موضوع الدراسة بين المحاسبة وإدارة الأعمال

✓ صعوبات في الحصول على الدراسة التطبيقية لإمتناع بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على إعطاء قوائمها

المالية

✓ صعوبة قياس بعض محددات الدراسة (الميزة التنافسية، جودة المنتج) كمياً الأمر الذي أدى بنا إلى اعتماد

الإستبيان كوسيلة لقياسها

✓ نقص معرفة بعض أفراد عينة الدراسة بالأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

### 13- هيكل الدراسة

في محاولة منا للإحابة على إشكالية الدراسة وإختبار فرضياتها وتحقيق أهدافها تم تقسيم الدراسة إلى 03 فصول نظرية وفصل تطبيقي على النحو التالي:

**الفصل الأول: مدخل نظري لمحاسبة التكاليف** حيث سوف يتم التطرق أولاً إلى مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف من حيث النشأة والتطور، التعريف والاهداف والخصائص، إضافة إلى علاقتها بالمحاسبات الأخرى لتتطرق ثانياً إلى نظام محاسبة التكاليف كنظام معلومات لنصل في الأخير إلى عرض تحليلي للأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف.

**الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف** سنتناول في هذا الفصل جميع الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف (TQM, JIT, TDABC, TC, ABM, ABC) بالتفصيل من حيث النشأة، التعريف، المبادئ وصولاً إلى مراحل تطبيق كل أسلوب ومقومات نجاحه

**الفصل الثالث: إتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة ودور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في دعمها** سنتطرق في هذا الفصل إلى أساسيات إتخاذ القرارات في المؤسسة بصفة عامة والقرارات الإستراتيجية بصفة خاصة ومن ثم تحديد مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في دعم القرارات الاستراتيجية من خلال دراسة تأثيرها على المتغيرات الاستراتيجية (التكلفة، الميزة التنافسية، الجودة)

**الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية** سنقوم من خلال هذا الفصل بقياس مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في دعم القرارات الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية حيث تمّ اعتماد أدوات دراسة الحالة والإستبيان من أجل ذلك.

# الفصل الأول

## مدخل نظري لمحاسبة التكاليف

### مقدمة الفصل

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف

المبحث الثاني: محاسبة التكاليف كنظام معلومات

المبحث الثالث: عرض تحليلي للأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف

خلاصة الفصل

### مقدمة الفصل:

يمثل نظام محاسبة التكاليف أحد أهم الأنظمة الأساسية في المؤسسة الاقتصادية، إذ تنبع أهميته من الدور البارز الذي يلعبه في توفير المعلومات الضرورية لمتخذي القرارات المالية في المؤسسة الاقتصادية، فبسبب المنافسة الشرسة التي تواجهها أغلب المؤسسات أصبح من الضروري الإعتماد على نظام دقيق قصد الوصول إلى القيمة الحقيقية لتكلفة المنتجات بطريقة تسمح للمؤسسة بتبني السياسات التسعيرية المناسبة.

تشكل محاسبة التكاليف تقنية من بين التقنيات التي كان التطور الاقتصادي سببا رئيسيا في ظهورها للمساعدة في التسيير وتحديد التكاليف وحسابها بعدما أصبح التحكم في التكاليف أمر صعب إستوجب إستخدام أدوات علمية لمراقبتها وإظهار أسبابها.

تبعا لما ذكر سيتم التطرق في هذا الفصل إلى جملة من النقاط موزعة على المباحث التالية:

- المبحث الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف
- المبحث الثاني: محاسبة التكاليف كنظام معلومات
- المبحث الثالث: عرض تحليلي للأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف

### المبحث الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف

تمهيد:

لقد أصبح مسك محاسبة التكاليف أمراً حتمياً وحيوياً في أي مؤسسة إقتصادية لضمان إستقرارها بعدما كان هذا الفرع مرتبط فقط بالمؤسسات الصناعية غير أنه ومع الإنفتاح العالمي عملت كل مؤسسة على تخفيض وضبط تكاليفها بهدف الحصول على مركز تنافسي قوي، الأمر الذي عمل على زيادة الاهتمام بفرع محاسبة التكاليف لما له من دور في تزويد إدارة المؤسسة بالبيانات والمعلومات المتنوعة والتي تعمل على الرفع من كفاءة الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة وتقويم الأداء ومحاسبة المسؤولية.

وللتعرف أكثر وأكثر على الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف تم تقسيم المبحث إلى ما يلي:

**المطلب الأول:** نشأة محاسبة التكاليف وتطورها

**المطلب الثاني:** تعريف محاسبة التكاليف وأهدافها

**المطلب الثالث:** تصنيفات التكاليف

**المطلب الرابع:** علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبات الأخرى

### المطلب الأول: نشأة محاسبة التكاليف وتطورها

إن محاسبة التكاليف ليست وليدة اليوم بل يعود تاريخها إلى القرن الرابع عشر ميلادي فمحاسبة التكاليف بمفهومها الحديث ناتجة عن سلسلة تاريخية كبيرة إتسمت بعدة ظروف إجتماعية وإقتصادية أثرت عليها بطريقة مباشرة وغير مباشرة وعملت على تحسين أدائها لتصبح بذلك قادرة على مواكبة التقدم الاقتصادي الحاصل، وعموما نستطيع تقسيم الفترة التاريخية التي لازمت تطور محاسبة التكاليف إلى أربعة مراحل.

#### الفرع الأول: المرحلة الأولى من القرن 14 إلى القرن 17

ظهرت محاسبة التكاليف في هذه المرحلة حسب سجلات الشركتان الإيطاليتان شركة "Del Bene Company" وشركة "Florentine" وهما شركتان لتصدير الملابس الصوفية، وقد كان ظهورها واضح ميدانيا بعد القرنين التاليين للقرن 14 من خلال السجلات المحاسبية للشركة الإيطالية مبدسي للغزل والنسيج والتي إستطاعت الوصول إلى تحديد التكلفة وتسعير منتجاتها المتمثلة في الملابس الجاهزة، غير أن هذه السجلات لا يمكن اعتبارها نظاما متكامل لتحديد التكلفة.<sup>1</sup>

- أي أن محاسبة التكاليف ومنذ نشأتها الأولى ظهرت مستقلة تماما عن غيرها من فروع المحاسبة الأخرى

#### الفرع الثاني: المرحلة الثانية من نهاية المرحلة الأولى حتى نهاية القرن 18

تتميز هذه المرحلة عن سابقتها من خلال توسع محاسبة التكاليف لتشمل أيضا المجال الزراعي وقد ظهرت في غضون عدة مؤلفات مثل كتاب "Introduction to Mar Chandise" لمؤلفه Robert Hamlion عام 1788 والذي تضمن قسمين قسم خاص بالزراعة وآخر خاص بعمليات الصنع، حيث تطرق إلى مفهوم التكلفة ومراحل حسابها. غير أن ظهور الثورة الصناعية في هذا القرن كان له أثر كبير على محاسبة التكاليف حيث إزدادت الإستثمارات الصناعية بشكل سريع، الأمر الذي أدى إلى بروز عدة مشاكل كان من أهمها: إتساع إستخدام المواد الأولية، وإرتفاع نفقات العاملين والتوسع في الإستهلاك، وبالتالي كثرة المنتجين وزيادة المنافسة مما إستدعى ضرورة تحديد تكلفة كل عملية من عمليات الإنتاج وذلك بهدف الوصول إلى تحديد الحد الأدنى للأسعار التي تضمن تغطية التكاليف المتغيرة.<sup>2</sup>

#### الفرع الثالث: المرحلة الثالثة من نهاية المرحلة الثانية حتى نهاية القرن 19 وبداية القرن 20

عرفت محاسبة التكاليف خلال هذه الفترة رواجاً وتطوراً كبيراً حيث أطلق عليها "عصر النهضة لمحاسبة التكاليف"، حيث برز فيها العديد من المؤلفين كان من أبرزهم المؤلف الإيرلندي "Lardner" والذي تطرق في كتابه

<sup>1</sup> علي عبد العليم عبد الحميد، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، مصر، 1998، ص 95

<sup>2</sup> عادل خالدي، أثر إستخدام طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وطريقة الأقسام المتجانسة في ترشيد تكلفة الإنتاج، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تبسة، 2010/2011، ص 04

## الفصل الأول: مدخل نظري لمحاسبة التكاليف

المعنون تحت "إقتصاديات النقل بالسكك الحديدية" الصادر عام 1850 إلى ضرورة التفرقة بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، وقد تناول أيضا إعداد نظاما تفصيليا لتجميع وتصنيف التكاليف الإضافية في مجال السكك الحديدية<sup>1</sup>.

وعموما يمكن إيجاز أهم ما جاء في هذه الفترة على النحو التالي:

- التوجه نحو الدقة والتحكم والتنبؤ بالتكاليف.
- الدعوة لخفض التكاليف.
- معالجة التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة.

### الفرع الرابع: المرحلة الرابعة من بداية القرن 20 إلى الوقت الحالي

تميز القرن العشرين ب بروز 03 إتجاهات يمكن توضيحها وفق النحو التالي:

- الاهتمام والعمل على الإنتقال إلى تحديد التكلفة الحقيقية.
- توسيع نطاق الرقابة ليشمل مجالات جديدة مثل تكاليف البيع والتوزيع.
- العمل تطوير محاسبة التكاليف من خلال إدخال الأساليب العلمية عليها.

### المطلب الثاني: تعريف محاسبة التكاليف وأهدافها

تعتبر محاسبة التكاليف أحد فروع المحاسبة المالية التي ظهرت نتيجة لزيادة متطلبات المستخدمين الداخليين والخارجيين إلى بيانات كانت المحاسبة العامة عاجزة عن تقديمها.

### الفرع الأول: تعريف محاسبة التكاليف

لقد تعددت التعاريف التي أشارت إلى موضوع محاسبة التكاليف ومن هذه التعاريف نذكر:

- عرفها **Horngre** على أنها تقنية تهدف إلى جمع وتوفير المعلومات اللازمة لإتخاذ كافة أنواع القرارات والتي تلبي مختلف المجالات بدءا من العمليات المتكررة إلى إتخاذ القرارات الإستراتيجية وصياغة السياسات الهامة للمؤسسة، فضلا عن المساعدة في سد الحاجة إلى التقارير المالية المطلوبة من الأطراف الخارجية بما في ذلك المستثمرين ومقرضين والهيئات الحكومية..... إلخ<sup>2</sup>

- هي العلم الذي يعمل على تحليل وقياس وتحديد عناصر التكاليف وترتيبها في قوائم توضح تكلفة السلعة المنتجة أو الخدمة المقدمة، لتمكين الإدارة من إتخاذ القرارات الإدارية ورسم السياسات والرفع من مستوى الأداء من خلال مقارنة التكاليف المخططة مع التكاليف المتوصل إليها (التكاليف الفعلية) وتحديد أسباب الإنحرافات ومعالجتها<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> علي عبد العليم عبد الحميد، مرجع سابق، ص 105

<sup>2</sup> رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف (مفاهيم ومبادئ، تطبيقات)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2000، ص 15

<sup>3</sup> لبنى هاشم نعمان العاني، محاسبة التكاليف منهاج علمي تطبيقي، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2013، ص 15

## الفصل الأول: مدخل نظري لمحاسبة التكاليف

- وفي تعريف آخر تعتبر محاسبة التكاليف أداة علمية لتحقيق أهداف وغايات محددة، إذ تكمن أهميتها في كونها تعتبر نظاما منظما متكاملًا قادرًا على إنتاج نوع من المعلومات الأساسية تتميز بالصحة والدقة والملائمة والتوقيت المناسب بما يساعد الإدارة على إتخاذ قراراتها وصياغة سياستها المختلفة بأعلى كفاءة وفعالية ممكنة<sup>1</sup>.  
من التعاريف السابقة يمكن تعريف محاسبة التكاليف على أنها:

أحد العلوم المحاسبية التي تساعد المؤسسة الاقتصادية في جميع المجالات تهدف بدرجة أولى إلى تحديد التكلفة النهائية للمنتجات أو الخدمات تمهيدا لإعداد القوائم المالية وكذا إمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات

### الفرع الثاني: أهداف محاسبة التكاليف

يجب علينا أن لانظر لمحاسبة التكاليف من المنظور الضيق فقط على أنها وسيلة لحساب ودراسة التكاليف فقط بل هي أوسع وأشمل من ذلك حيث أنها توفر للإدارة كافة المعلومات اللازمة لنشاط ما، ولقد تعددت أهداف محاسبة التكاليف إذ يمكن تلخيصها كما يلي:

#### 1- قياس التكاليف:

الهدف الأساسي الأول لمحاسبة التكاليف هو قياس تكاليف الأداء في المؤسسة بغض النظر عن طبيعة نشاطها وذلك للوصول إلى نتيجة هذا النشاط، ولتحقيق ذلك يتم تحديد وتسجيل عناصر التكلفة وتحليلها وتوزيعها على مراكز التكلفة ثم على وحدات الإنتاج بهدف الوصول إلى تحديد تكلفة الإنتاج التام وتحميل كل وحدة إنتاجية بتكاليفها من أجل إعداد قوائم نتائج الأعمال وتقديمها لإدارة المؤسسة<sup>2</sup>.

#### 2- الرقابة على عناصر التكلفة:

تعتبر الرقابة على التكاليف أحد أهم أغراض نظام محاسبة التكاليف ويتم تحقيق ذلك من خلال مقارنة التكاليف الفعلية المتعلقة بالفترة المحاسبية مع تكاليف فترة محاسبية أو تكاليف عدة فترات سابقة<sup>3</sup>.

#### 3- إتخاذ القرارات:

تستخدم الإدارة بيانات ومعلومات التكاليف لإتخاذ العديد من القرارات المتنوعة وغير المجدولة، خاصة وأن الإدارة تواجه بعض المشاكل عند إتخاذ القرارات، ومن القرارات التي يمكن لبيانات التكاليف أن تساعد في إتخاذها ما يلي<sup>4</sup>:

- تحديد العلاقة بين الربح والتكلفة.

<sup>1</sup> إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة، دار أسامة للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2013، ص 19

<sup>2</sup> محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، الطبعة الأولى، 2011، ص 21

<sup>3</sup> نائل عدس ونضال الخلف، محاسبة التكاليف مدخل حديث، دار جبهة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2007، ص 16

<sup>4</sup> غسان فلاح سلامة المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2003، ص 17

- إتخاذ قرار الإستمرارية في خط إنتاج معين أو توقيفه.
- قرار إنتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج أو شرائها.
- إحلال آلة جديدة بدلا من القديمة.
- إنشاء خط إنتاج جديد أو التوسع في خط إنتاج قائم.
- البيع على المستوى المحلي أو الخارجي.

### 4- إعداد الكشوف المالية:

تعمل محاسبة التكاليف على جمع البيانات وتحديد تكلفة كل وحدة إنتاج، بهدف تحديد تكلفة السلع المصنعة والبضاعة المباعة والتي تعتبر العناصر الأساسية لإعداد حسابات كل من الإنتاج والبيع<sup>1</sup>.

### 5- المساهمة في إعداد الموازنات التخطيطية:

تمثل الموازنة التقديرية مصدرا للحصول على كافة البيانات اللازمة لإعداد الكشوف التقديرية للموازنات السلعية والخدمية اللازمة لتحقيق أهداف الإنتاج<sup>2</sup>.

### المطلب الثالث: تصنيفات التكاليف

لكي تتمكن الإدارة من الإستفادة من بيانات التكاليف في تحقيق أهدافها يجب عليها تصنيف التكاليف بطريقة تناسب الغرض الذي تستخدم من أجله، وذلك من أجل إستخلاص المؤشرات اللازمة لتقييم أنشطتها المختلفة.

### الفرع الأول: مفهوم التكلفة

تختلف آراء الباحثين حول التكلفة فمنهم من ينظر إليها من زاوية محاسبية بحتة ومنهم من يضيف عليها الصبغة الاقتصادية، كل هذا نتج عنه عدة تعاريف معطاة لها والتي سنورد بعضا منها كما يلي:

### 1- تعريف التكلفة من الناحية الاقتصادية:

التكلفة هي التضحية الطوعية بالموارد الإقتصادية السابقة والحالية والمستقبلية من أجل الحصول على الأصول التي تم إستلامها فعلا والتي يمكن بعد ذلك الحصول على منافع منها في الحاضر والمستقبل<sup>3</sup>، وتعرف أيضا على أنها تضحية مادية طوعية رغبة في الحصول على منفعة مادية سواء في الحاضر أو المستقبل، أي الإستغلال الكلي للموارد المتاحة من أجل الحصول على موارد إقتصادية أخرى حاضرة أو مستقبلية<sup>4</sup>.

من التعريفين السابقين نجد أن مفهوم التكلفة يحكمه عاملان أساسيان هما:

<sup>1</sup> غسان فلاح سلامة المطارنة، مرجع سابق، ص 18

<sup>2</sup> عامر عبد الله الشقر، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البداية للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2010، ص 18

<sup>3</sup> عبد المنعم مبارك صلاح الدين، عطية عبد الحي مرعى، أنظمة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات في بيئة الأعمال الحديثة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص

<sup>4</sup> غسان فلاح سلامة المطارنة، مرجع سابق، ص 27

## الفصل الأول: مدخل نظري لمحاسبة التكاليف

- المنفعة: حجم الموارد الاقتصادية التي تحصل عليه المؤسسة.
- التضحية: هي التخلي أو الخسارة أو إضاعة شيء ما (لابد أن يكون الشيء المضحي له قيمة اقتصادية) مقابل موارد اقتصادية تدفع آتيا أو مستقبلا.

### 2- تعريف التكلفة من الناحية المحاسبية:

هو جملة الأعباء المتعلقة بمنتج معين أو مجموعة منتجات أو خدمة معينة أو مجموعة خدمات خلال مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها إلى البيع<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: التصنيف حسب حجم الإنتاج

عند إتخاذ بعض القرارات المتعلقة بزيادة الإنتاج أو خفضه يجب على المشاريع الصناعية دراسة سلوك عناصر التكلفة عند تغير حجم النشاط، ومن المعروف أن عناصر التكلفة تنقسم إلى قسمين قسم تتطور تكلفته مع تطور حجم النشاط وقسما آخر تظل تكلفته ثابتة بغض النظر عن تطور حجم النشاط ووفقا لذلك تم تقسيم عناصر التكاليف وفقا لما يلي:

### 1- التكاليف المتغيرة:

يقصد بها مجموعة التكاليف التي ترتبط ارتباطا وثيقا بحجم الإنتاج والتي تزيد بارتفاعه وتنقص بنقصانه، ومن مميزاتها أنها تخضع لرقابة المستويات الإدارية المختلفة للهيكل الإداري وقرارات المشرفين إذ يقع عليهم عبء المسؤولية نظرا لمقدار وحجم هذه التكاليف التي تساهم في عمليتي التخطيط والرقابة<sup>2</sup>.

**ملاحظة: التكلفة المتغيرة تكون متغيرة في مجموعها وثابتة للوحدة**

### 2- التكاليف الثابتة:

هي التي تلك التكاليف التي تظل ثابتة في مجملها بغض النظر عن مقدار تغير أحجام الإنتاج أي أنها لا ترتبط بحجم النشاط، وتشمل كل من الأجور الدورية، إهلاكات الأصول ومبالغ الإيجارات، فضلا عن بعض العناصر الخارجة عن سلطة إدارة المؤسسة كالضرائب العقارية وتسمى إصطلاحا بالتكاليف الفترية<sup>3</sup>.

**ملاحظة: التكلفة الثابتة تكون ثابتة في مجموعها ومتغيرة للوحدة**

### 3- التكاليف الكلية:

تمثل مجموع النوعين السابقين وتكون الصيغة الرياضية للتكاليف الرياضية كالتالي

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير، دار المحمدية العامة للنشر، الجزائر، بدون طبعة، 1999، ص 14

<sup>2</sup> عبد المقصود محمد ديبان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 99

<sup>3</sup> أحمد محمد نور، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997، ص 63

## الفصل الأول: مدخل نظري لمحاسبة التكاليف

التكاليف الكلية (ت ك) = التكلفة المتغيرة (ت م) + التكلفة الثابتة (ت ثا)

### الفرع الثالث: التصنيف حسب الوظيفة

وفقا لهذا التصنيف يتم تتبع التكاليف وتبويبها وفرزها حسب الوظيفة مما يمكن المؤسسة من معرفة وتحديد تكلفة كل منها على حدى وحصص الوحدة الواحدة وفيما يلي عرض لأهم التصنيفات حسب الوظيفة<sup>1</sup>:

#### 1- الوظيفة الصناعية:

وهي الوظيفة التي تهتم بالعمليات الإنتاجية أي عملية تحويل المواد الخام إلى منتج نهائي، ويتمركز في هذه الوظيفة نوعان من مراكز التكلفة ألا وهما المراكز الإنتاجية والمراكز التقنية.

#### 2- الوظيفة التسويقية:

تعمل هذه الوظيفة إلى تسويق وتوزيع ناتج الوظيفة الصناعية، وتتطلب هذه الوظيفة مجموعة من التكاليف تتمثل في كل من أجور العاملين وكذا التكاليف التسويقية الأخرى مثل مصاريف الإعلان وإيجار معارض البيع.

#### 3- الوظيفة الإدارية:

هي الوظيفة الخدمية التي يتمثل دورها في عمليات الإشراف والتنسيق بين مختلف الأقسام في الوحدة الاقتصادية، ويتم تحديد ما ينفق داخل هذه الوظيفة من مواد وأجور مع بقية الوظائف من خلال الإعتماد على سندات الصرف.

### الفرع الرابع: التصنيف حسب إمكانية تتبعها

تصنف التكاليف وفقا لذلك إلى ما يلي<sup>2</sup>:

#### 1- التكاليف المباشرة:

هي تلك التكاليف التي يمكن تحديد إرتباطها مع منتج أو خط الإنتاج، أي هي التكاليف التي يمكن تتبعها وتتكون هذه التكاليف من العناصر التالية:

أ- المواد المباشرة: هي المكونات الرئيسية لأي وحدة منتجة والتي تتميز بإمكانية تتبعها وتخصيصها على وحدات المنتج، ويمكن أن يطلق عليها مصطلح المواد الأولية وذلك لأنه يمكن ردها مباشرة إلى المنتج النهائي.

ب- الأجور المباشرة: وتمثل الأجور التي يتقاضاها العمال الذين يقومون بتصنيع المنتج مباشرة أو الذين يعملون على خطوط الإنتاج.

#### 2- التكاليف غير المباشرة:

هي تلك التكاليف التي لا يمكن تحديد نصيب الوحدة المنتجة منها بدقة ير أنه يمكن تتبعها وتخصيصها لخطوط الإنتاج، وتتكون من:

<sup>1</sup> إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية (بين النظرية والتطبيق)، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر، عمان، 2010، ص ص 34-

35

<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 26-27

## الفصل الأول: مدخل نظري لمحاسبة التكاليف

أ- المواد غير المباشرة: وتمثل كافة الأجور التي لا ترتبط إرتباط مباشرًا مع الوحدات المنتجة كأجور المساعدين، أجور المشرفين الفنيين داخل أقسام الإنتاج.

ب- المصروفات غير المباشرة: هي كل المصاريف الواقعة داخل الوظيفة الصناعية ماعدا المصاريف المباشرة مثل التأمين على المصنع، مصاريف النقل..... إلخ  
الفرع الخامس: التصنيف حسب زمن حسابها  
تنقسم وفقا لهذا التصنيف التكاليف إلى:

### 1- التكاليف التاريخية:

حسب لجنة المصطلحات التابعة لجمعية المحاسبين القانونيين بأمريكا فإن التكاليف التاريخية هي تلك القيمة الدفترية المعرفة للبضائع أو الخدمات الممنوحة في مقابل الحصول على بضائع أو خدمات، والتي تتوزع بدورها إلى تكاليف مستنفذة وتكاليف غير مستنفذة.

### 2- التكاليف المستقبلية:

ويقصد بها تلك التكاليف التي يتوقع تحملها مستقبليا والتي يتم قياسها بناء على التقدير التنبئي بهدف الموازنة، وتعمل الإدارة على الإهتمام بهذا النوع من التكاليف كونها خاضعة لعملية التخطيط المستقبلي الأمر الذي يسمح بإمكانية التحكم فيها، لهذا فإن قياسها يرتبط ارتباطا وثيقا بكل من وظيفتي التخطيط والرقابة في المؤسسة ويطلق عليها أحيانا التكاليف المقدرة أو المخططة<sup>1</sup>.

### الفرع السادس: التصنيف تبعا لأغراض التخطيط وإتخاذ القرارات

وفقا لهذا التصنيف توزع التكاليف إلى<sup>2</sup>:

### 1- التكاليف التفاضلية:

وهو عبارة عن الفارق بين تكاليف البدائل المختلفة، فإذا إرتفعت التكلفة من بديل إلى آخر سميت بالتكاليف المتزايدة وإذا إنخفضت من بديل إلى آخر سميت بالتكاليف المتناقصة، وعليه فإن التأثيرات التفاضلية لكل بديل على نتائج المؤسسة يكتسب أهمية كبرى عند تحليل معطيات قرار معين.

### 2- تكاليف يمكن السيطرة عليها وتكاليف لا يمكن السيطرة عليها:

هي التكاليف الموزعة على مراكز المسؤولية، فالتكاليف التي لا يمكن السيطرة عليها هي تلك التكاليف التي لا يمكن إخضاعها لصلاحيات مستوى إداري معين بصورة مباشرة، والهدف من هذا التصنيف هو تشخيص وتقييم أداء المدراء ومعرفة مدى تحكمه في التكاليف.

<sup>1</sup> محمد الفيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث الأزاريطة، مطبعة الإنتصار لطباعة الأوفست، 1999، ص 13  
<sup>2</sup> كمال حسين جمعة الربيعي وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2008، ص 43-45

### 3- التكاليف الملائمة وغير الملائمة:

التكاليف الملائمة هي تلك التكاليف المستقبلية والتي يتم توقعها وتغيير من بديل لآخر، أما التكاليف غير الملائمة فهي تلك التكاليف التي لا تتأثر بالتوقعات الإدارية ولا يتم أخذها بعين الإعتبار عند إتخاذ القرارات، وعليه فإن ما يتحكم في تحديد طبيعة هذه التكاليف هي جملة الحقائق الخاصة بموقف إداري معين.

### 4- التكاليف الغارقة:

هي تلك التكاليف التي لا تتأثر بإختيار أي بديل من البدائل المتوفرة بغية إتخاذ قرار معين كونها تستثمر في الأصول الموجودة في المؤسسة فقط، وعليه فالتكاليف الغارقة هي التكاليف المحققة كنتيجة لقرارات إتخذت في الماضي إذ لا يمكن تغييرها بأي قرار يتخذ في الحاضر أو المستقبل فهي تكاليف محققة فعلا.

### 5- تكاليف الفرصة البديلة:

هي تلك التكاليف الناتجة عن المنافع التي خسرتها المؤسسة نتيجة لرفضها أفضل البدائل عند إتخاذها لقرار معين، فبالرغم من كون هذه التكاليف لم تتحقق فعلا ولم يتم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية إلا أنها تعتبر تكاليف ملائمة لأغراض إتخاذ القرار.

## المطلب الرابع: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبات الأخرى

لكي تتمكن المؤسسة من معالجة مشاكلها والحد من درجة عدم التأكد، تحتاج إلى معلومات مالية وغير مالية وهذا ما توفره المحاسبة بمختلف أشكالها، وفيما يلي دراسة العلاقة بين محاسبة التكاليف ومختلف المحاسبات الأخرى.

### الفرع الأول: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

هناك إرتباط وثيق بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية كون هذه الأخيرة هي أول فرع من فروع علم المحاسبة ظهورا، وكون محاسبة التكاليف هي إمتداد للمحاسبة المالية فكلاهما متكاملتان إذ توفر كل منهما معلومات تحتاجها الأخرى وفيما يلي عرض لمختلف نقاط الترابط بينهما<sup>1</sup>:

- تمثل محاسبة التكاليف إمتداد للمحاسبة المالية كونها تقدم بيانات تفصيلية هامة تظهر بدورها في الحسابات الختامية في المحاسبة المالية مثل تكلفة الإنتاج التام، أي أن هناك تعاونا منسقا بينهما في إعداد قائمة المركز المالي والحسابات الختامية.

- تزود المحاسبة المالية محاسبة التكاليف ببعض البيانات الهامة.

- تتعاون كل من محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية في تحقيق الرقابة، وذلك من خلال مقارنة البيانات التفصيلية

في محاسبة التكاليف مع الأرقام الإجمالية الظاهرة في المحاسبة المالية.

### الفرع الثاني: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية

<sup>1</sup> عبد الناصر إبراهيم نور وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسير للنشر، الأردن، 2002، ص 19

## الفصل الأول: مدخل نظري لمحاسبة التكاليف

تتشابه محاسبة التكاليف مع المحاسبة الإدارية من ناحية الأهداف فكل منهما يسعى لتزويد الإدارة بالمعلومات والبيانات اللازمة لمساعدتها في إتخاذ القرارات الإدارية سواءا بغرض التخطيط أو الرقابة وتقييم الأداء ، لذا فالكثير من المحاسبين والأكاديميين يرون أنه ليس هناك حد فاصل بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية<sup>1</sup>، إلا أنه وعلى الرغم من تشابه أهدافهما غير أن ذلك لا يمنع من وجود بعض الاختلافات بين كل من محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية والتي تتجسد في كون أن محاسبة التكاليف تهتم بأحداث كل من الماضي والحاضر وكذا التنبؤ بالمستقبل القريب.

### الفرع الثالث: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الحكومية

تسعى الحكومة جاهدة إلى توفير جملة من الخدمات للمواطنين كالتعليم والصحة و.....، وتقوم محاسبة التكاليف بقياس تكلفة تلك الخدمات.

<sup>1</sup> لبنى هاشم نعمان العاني، مرجع سابق، ص 20

### المبحث الثاني: محاسبة التكاليف كنظام معلومات

تمهيد:

عرفت بيئة الأعمال الاقتصادية سلسلة من التغيرات والتطورات عملت بدورها على خلق أفكار ومفاهيم إدارية جديدة، جعلت وجود نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية أمراً حتمياً لا غنى عنه وذلك للدور الهام الذي يمكن أن يؤديه في المؤسسة الاقتصادية.

وللتعرف أكثر فأكثر على محاسبة التكاليف كنظام معلومات تم تقسيم المبحث إلى المطالب التالية:

**المطلب الأول:** مفهوم نظام محاسبة التكاليف

**المطلب الثاني:** مكونات نظام محاسبة التكاليف ووظائفه

**المطلب الثالث:** أهداف نظام محاسبة التكاليف

**المطلب الرابع:** مقومات نظام محاسبة التكاليف

### المطلب الأول: مفهوم نظام محاسبة التكاليف

تعددت وتشعبت التعاريف الخاصة بنظام محاسبة التكاليف وفيما يلي نستعرض عدد من التعاريف:

- يحتل نظام محاسبة التكاليف أهمية كبيرة في الأدبيات الاقتصادية والإدارية العالمية لما له من قدرة على حل كافة المشاكل التي تواجهها إدارة المؤسسة عند قياس التكاليف نظرا لكثرة التقنيات والأدوات المستعملة في جمع ومعالجة البيانات المرتبطة بالتكلفة، ويعرف نظام محاسبة التكاليف حيث يعرف بأنه مجموعة السجلات والمستندات والدفاتر المستخدمة معا بطريقة منظمة بغية تحليل وتفسير بنود التكاليف المختلفة في المؤسسة اعتمادا على أسس علمية ومبادئ محددة بهدف عرض النتائج في شكل قوائم ترفع للإدارة<sup>1</sup>.

- ويعرف أيضا على أنه عملية جمع وتخصيص لمختلف عناصر التكاليف على السلع المنتجة أو الخدمات المقدمة، بإعتماد جملة من القواعد والإجراءات والأسس المنظمة بهدف مساعدة الإدارة في عمليات التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات الإدارية المختلفة<sup>2</sup>.

- ويعرف بأنه أحد فروع نظام المعلومات المحاسبية المتخصص في قياس وتحديد تكلفة وحدة نشاط معينة والقيام بعملية الرقابة عليها، حيث يتكون نظام محاسبة التكاليف من جملة المدخلات المتمثلة أساسا في المستندات الخاصة بعناصر التكاليف والتي يتم معالجتها بطرق معينة من أجل الوصول إلى توفير مجموعة من المعلومات الدقيقة والمناسبة التي تخص تكلفة جميع أغراض التكلفة<sup>3</sup>.

مما سبق يمكن القول أن: نظام محاسبة التكاليف هو عبارة عن مجموعة من المدخلات (المستندات والدفاتر والسجلات) التي يتم إستخدامها بطريقة منظمة قصد تسجيل وتحليل وتفسير مختلف التكاليف في المؤسسة طبقا لمبادئ وأسس علمية محددة وعرض النتائج على شكل قوائم ترفع للإدارة لمساعدتها على إتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية.

### المطلب الثاني: مكونات نظام محاسبة التكاليف ووظائفه

#### الفرع الأول: مكونات نظام محاسبة التكاليف

يتكون نظام محاسبة التكاليف من مجموعة من الأسس والمقومات التي تتفاعل فيما بينها بهدف الوصول إلى نتائج تخص التكاليف وعموما يتكون نظام محاسبة التكاليف من العناصر التالية<sup>4</sup>:

#### 1- مدخلات النظام:

تمثل مدخلات نظام التكاليف في جملة الأحداث الاقتصادية التي تقع داخل المؤسسة، فهي المصدر الرئيسي

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، محاسبة التكاليف المعيارية (التصميم - الرقابة - محاسبة المسؤولية)، دار الصفاء للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2011، ص 03

<sup>2</sup> لبنى هشام نعمان العاني، مرجع سابق، ص 69

<sup>3</sup> محمد العشماوي، محاسبة التكاليف: المنظورين التقليدي والحديث، دار البازوري للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص 63

<sup>4</sup> إسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سابق، ص 26

## الفصل الأول: مدخل نظري لمحاسبة التكاليف

للمعلومات الخام التي يتم تصفيتها وتشغيلها وتبويبها، وحتى تكون مدخلات نظام التكاليف يجب أن تتصف بالصلاحية والموضوعية والقابلية للقياس.

### 2- المعالجة أو تشغيل النظام:

تتأثر عمليات تشغيل البيانات بإحتياجات الإدارة لمجموعة المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات وكذا مدخلات نظام التكاليف والتي تخضع للظروف المحيطة التي تتسم بالتغير والديناميكية المستمرة، ويتضمن تشغيل ومعالجة النظام كل ما يتعلق بالعمليات المحاسبية المثبتة بالمستندات من إثبات وتبويب وتحليل لها في الدفاتر والسجلات والكشوف والتي تعتبر بدورها الأساس في تقديم التقارير المعبرة عن مخرجات النظام.

### 3- مخرجات النظام:

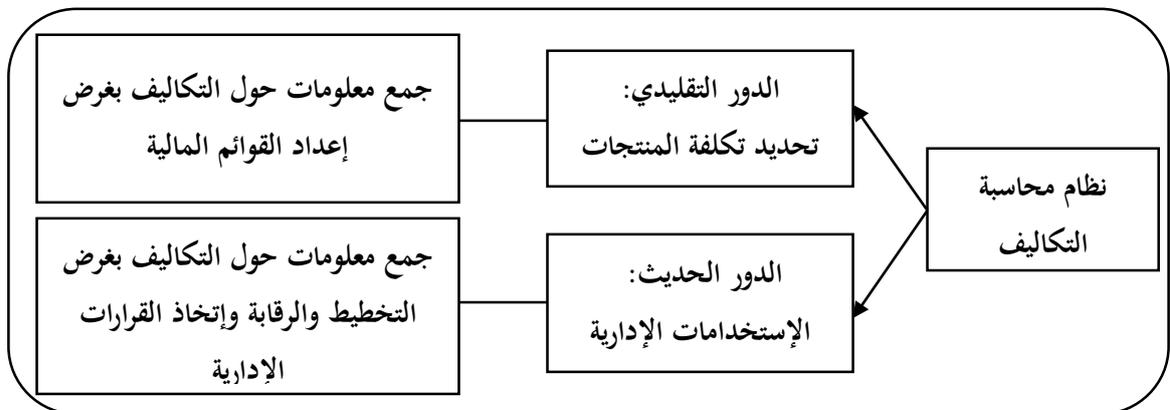
تختلف المخرجات بإختلاف الغاية من إستخدام البيانات وكذا طريقة إستخدامها كإستخدام البيانات لغرض التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات، وتشكل التقارير الدورية والتقارير الخاصة أهم مخرجات النظام إذ يتم عن طريقها تبادل المعلومات والآراء بين مختلف المستويات الإدارية في المؤسسة، وتجدر الإشارة إلى أهمية مراعاة توقيت تقديم التقارير وكذا سرعة عرضها عند وضع النظام.

### 4- التغذية العكسية:

تمثل التغذية العكسية العصب الحساس لأي نظام معلومات إذ بدونها يصعب تحقيق أهداف النظام وفق الفعالية والكفاءة المنشودة وهذا في حقيقة الأمر ماهو إلا إنعكاس للمفهوم الرقابي بإعتباره أحد أهم أهداف دراسة التكاليف، وعموماً يمكن القول أن التغذية العكسية ماهي الا جملة المعلومات المرتدة أو المرسله بصفة عكسية من مستخدم النظام إلى القائمين على إعداد النظام بغية تصحيح الإنحرافات الناشئة في أنشطة المدخلات، التشغيل وكذا المخرجات.

### الفرع الثاني: وظائف نظام محاسبة التكاليف

#### الشكل رقم (01): وظائف نظام محاسبة التكاليف



المصدر: خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف: تخطيط ورقابة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2012، ص 30

من الشكل السابق يتضح أن نظام محاسبة التكاليف هو نظام يتم تصميمه في المؤسسة بهدف أداء دورين أساسيين الدور التقليدي والذي يتجلى في حساب مجمل عناصر التكاليف قصد الوصول لتحديد تكلفة الوحدة الواحدة

## الفصل الأول: مدخل نظري لمحاسبة التكاليف

من منتجات المؤسسة، والدور الحديث والذي يتمثل في جمع المعلومات حول التكاليف لغرض تسهيل عمليات التخطيط والرقابة والتقييم.

### المطلب الثالث: أهداف نظام محاسبة التكاليف

عموماً يكمن الهدف الأساسي لنظام محاسبة التكاليف في توفير المعلومات التكاليفية التي تخدم إدارة المؤسسة من جهة وتساعد على أداء وظائفها الأساسية من جهة أخرى كل هذا قصد الإستغلال الأمثل لموارد المؤسسة وزيادة ربحيتها، وفيما يلي تلخيص لأهم أهداف نظام محاسبة التكاليف<sup>1</sup>:

#### الفرع الأول: قياس تكاليف الأداء

حيث أن دورة محاسبة التكاليف تنطلق من تحليل وتسجيل وتبويب وتلخيص بيانات التكاليف بواسطة تصميم المستندات والسجلات بغية إثبات وتحديد تكلفة كل عنصر، وكذلك تحديد تكلفة عناصر التكاليف داخل مراكز التكلفة وبالتالي تحديد التكاليف الإجمالية للإنتاج وعليه فإن قياس تكاليف الأداء يعتبر أداة لتحقيق هدفين هما الرقابة والتخطيط.

#### الفرع الثاني: الرقابة على عناصر التكاليف

يكمن الهدف من الرقابة على عناصر التكاليف في تمكين الإدارة من تتبع عناصر التكاليف وإكتشاف أي إخلال أو سوء استخدام لعوامل الإنتاج المتاحة ودراسة مسببات ذلك من أجل إتخاذ الإجراءات اللازمة، ويتطلب هذا الأمر القيام بوضع معايير التكاليف ووضع دورات مستندية تمكن من تحويل البيانات المتوفرة في الدورات المستندية إلى معلومات تقدم في الوقت المناسب للمستويات الإدارية المختلفة.

#### الفرع الثالث: المساعدة في إتخاذ القرارات

الإدارة الناجحة هي الإدارة التي لها القدرة على إتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب وحتى يكون القرار المناسب يجب أن يعتمد على معلومات صحيحة ودقيقة ومقدمة في الوقت المناسب، وهذا يعتبر من الأهداف الأساسية لنظام محاسبة التكاليف.

### المطلب الرابع: مقومات نظام محاسبة التكاليف

جل الأنظمة تعتمد على مجموعة من المقومات التي تسهل عملية تطبيق إجراءاتها وتحقيق أهدافها، ولكون نظام محاسبة التكاليف نظام كباقي الأنظمة فإنه يعتمد في تصميمه على مقومات أساسية تكفل له القدرة على تحقيق الأهداف المرجوة منه.

وتتمثل المقومات الأساسية لنظام محاسبة التكاليف فيما يلي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> شادي صبحي أبو شنب، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص 19-20

<sup>2</sup> نائل عدس ونضال الخلف، مرجع سابق، ص 25-27

## الفصل الأول: مدخل نظري لمحاسبة التكاليف

### الفرع الأول: دليل وحدات الإنتاج والتكلفة

تتمثل الخطوة الأولى في تصميم النظام المحاسبي للتكاليف تحديد نوعية المنتجات النهائية التي يرغب في إنتاجها، وتكمن أهمية التحديد في كونه يمهد لعملية وضع الدليل لوحدة المنتجات أو الخدمات النهائية.

### الفرع الثاني: دليل مراكز التكاليف

من أهم المقومات تقسيم المؤسسة إلى وحدات إدارية صغيرة تسمى «مراكز التكاليف» بحيث تكون كل وحدة إدارية تقع تحت مسؤولية شخص معين يكفل الرقابة على التكاليف وفق أساس سليم.

### الفرع الثالث: دليل عناصر التكاليف

تكمن أهمية وضع دليل لعناصر التكاليف في كون أن المؤسسة عند قيامها بإنتاج منتج أو أداء خدمة تتحمل نفقات كثيرة ولذلك وجب من الضروري وضعه.

### الفرع الرابع: الدورة المستندية

تمثل المستندات عنصراً أساسياً وهاماً من عناصر نظام التكاليف وتنقسم المستندات إلى:

● **المستندات الداخلية:** وهي تلك المستندات التنظيمية الداخلية والتي يتم استخدامها من أجل ضبط النشاط داخل الإدارات والأقسام المختلفة.

● **المستندات الخارجية:** وهي تلك المستندات المتعلقة بإقتناء العناصر اللازمة لأداء النشاط.

### الفرع الخامس: المجموعة الدفترية والسجلات التحليلية

يتم تصميم المجموعة الدفترية والسجلات في تحديد تكلفة المنتجات واستخدام البيانات المحاسبية في ترشيد القرارات الإدارية.

### المبحث الثالث: عرض تحليلي للأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف

تمهيد:

إستخدمت الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف لعقد طويل من الزمن في ظل بيئة إقتصادية إتسمت بعدم التعقيد وبساطة التشغيل والبعد التام عن جل مظاهر المنافسة الحادة التي يعرفها العالم اليوم، فإطلاق مصطلح التقليدية على هذه الطرق لا يعني بتاتا أنها لا تطبق حاليا في المؤسسات الاقتصادية بل على عكس ذلك إلا أن التغير الهائل و المتسارع في بيئة الأعمال جعل منها غير قادرة على توفير وتقديم معلومات كافية تساعد المؤسسة الإقتصادية في عملية إتخاذ القرار كل هذا وذاك أدى لتعرضها إلى العديد من الإنتقادات الجوهرية لعدم تناسبها وتناسقها مع بيئة الأعمال الراهنة.

سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى أهم الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف وكذا عرض محدوديتها

وحتى التوجه نحو الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف من خلال تقسيم المبحث إلى المطالب التالية:

**المطلب الأول: أسلوب التكاليف الكلية**

**المطلب الثاني: أسلوب التكاليف الجزئية**

**المطلب الثالث: أسلوب التكاليف المعيارية**

**المطلب الرابع: محدودية الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف وحتمية التوجه نحو الأساليب**

**الحديثة لمحاسبة التكاليف**

### المطلب الأول: أسلوب التكاليف الكلية

يعتبر هذا الأسلوب نتيجة للدراسات التي أجراها العقيد الفرنسي Rimailino ما بين الحربين العالميتين الأولى والثانية لأجل تنظيم الورشات العسكرية، وكذا الدراسات المنجزة في إطار اللجنة العامة للتنظيم العلمي CEGOS ومكتب المجلس وتكوين المؤسسات، فقد عرف هذا الأسلوب في تلك الفترة بأسلوب الأقسام المتجانسة وتم إعتماده من قبل لجنة المعايير المحاسبية CNC وفق مرسوم 04 أبريل 1948<sup>1</sup>

### الفرع الأول: تعريف أسلوب التكاليف الكلية

- حسب كل من Burlaud & Simon تعرف التكلفة الكلية على أنها «جميع مصاريف المؤسسة المتعلقة بالمنتجات المخزنة ماعدا مصاريف التوزيع التي يتم تحميها على المنتجات المباعة»<sup>2</sup>
- يمثل أسلوب التكاليف الكلية أحد أقدم أساليب حساب التكاليف إذ يتم في ظله تصنيف المصاريف إلى مصاريف مباشرة ومصاريف غير مباشرة، فالمصاريف المباشرة هي تلك المصاريف التي يمكن حسابها مباشرة في تكلفة المنتج والتي يتم تحديدها من خلال وسيلة قياس، أما المصاريف غير المباشرة فهي تلك المصاريف التي يمكن تحميلها مباشرة على منتج معين إلا أن تحميلها على منتج آخر يتطلب القيام بعملية حسابية أخرى<sup>3</sup>.
- في ظل هذا الأسلوب يتم حساب وتحديد وتحليل مكونات التكلفة الكلية للمنتج بهدف تحليل وتحديد المكونات الفرعية لهذه التكاليف، وكذا القيام بمقارنة تكلفة منتج معين مع سعر بيعه بغرض استخراج النتيجة وتقييم مردودية المنتج<sup>4</sup>.

### الفرع الثاني: أهداف أسلوب التكاليف الكلية

يهدف أسلوب التكاليف الكلية إلى تحقيق الأهداف التالية:

- 1- العمل على إعتما طريقة حساب أكثر جدية لمختلف التكاليف المهمة من خلال إدخال جميع المصاريف القابلة للإدماج.
- 2- البحث عن تقنية للتقييم بدلا من المساعدة على التسيير، وعليه يمكن القول أن أسلوب التكلفة الكلية يمثل ضمنا أسلوب مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار<sup>5</sup>.

<sup>1</sup>ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير المحاسبية التحليلية، الجزء 01، دار المحمدية، الجزائر، 2000، ص 36

<sup>2</sup>إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، مرجع سابق، ص 57

<sup>3</sup> Gerard Melyon, **Comptabilité Analytique**, Brédal éditions, paris, 3eme édition, 2004, pp24-25

<sup>4</sup> Béatrice Francis Grandguillot, **Comptabilité de Gestion**, Gualino édition, paris, 12eme édition, 2012, p 41

<sup>5</sup>هلال درحمون، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعدة على إتخاذ القرار في المؤسسة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005، ص 194

## الفصل الأول: مدخل نظري لمحاسبة التكاليف

3- الأخذ بعين الاعتبار للضغوط الخارجية ومتطلبات التسيير الداخلية من خلال الإستجابة لهما لمونهما يشكلان مصدر هاماً للمعلومات بالنسبة للمسيرين<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: خطوات تطبيق أسلوب التكلفة الكلية

يعمل هذا الأسلوب على تقسيم المؤسسة إلى عدد معين من الوظائف التي تتعلق بنشاط واحد أو عدة أنشطة حيث تكون هذه الأخيرة مرتبطة بمراكز تحليل (أقسام متجانسة) تمثل بدورها مجموعة من الوسائل المتجانسة والقابلة للقياس والساعية لتحقيق هدف معين، وعموماً يتم تحديد التكاليف وفقاً لهذا الأسلوب عبر المراحل التالية:

#### 1- تحديد مراكز الأقسام:

يتم تحديد الأقسام إنطلاقاً من دراسة ميدانية لكافة مصالح المؤسسة بنشاطاتها وعملياتها معتمدة في ذلك على الهيكل التنظيمي، وحتى تتمكن المؤسسة من تحديد الأقسام بشكل يناسب العمل المحاسبي يجب عليها الحرص على ضمان تجانس العمليات داخل كل قسم من أجل تسهيل عملية حصر وتحميل الأعباء غير المباشرة<sup>2</sup>.  
فبالرغم من تعدد الأقسام إلا أنها تدرج ضمن صنفين إثنيين هما:

أ- المراكز التشغيلية: وتمثل المراكز التي تكون فيها وحدات العمل مادية (ساعات العمل المباشرة، الوحدات المنتجة، عمل الآلات....) وتضم نوعين من الأقسام:

أ-1- الأقسام الرئيسية: هي تلك الأقسام التي تتم فيها الأنشطة الإنتاجية في جميع مراحل إعداد المنتج حتى يصبح نهائياً إذ يتم على مستواها تحميل التكاليف على المنتجات وفقاً لوحدات عمل محددة، ويطلق عليها أيضاً اسم مراكز الإستغلال.

أ-2- الأقسام الثانوية: هي مراكز خدماتية (تسييرية) مهمتها خدمة الأقسام الرئيسية.

ب- المراكز الهيكلية: هي تلك المراكز التي تكون فيها وحدات العمل نقدية وتتميز الأنشطة فيها بصعوبة القياس.

#### 2- تحديد وحدة العمل أو القياس:

حتى تتمكن المؤسسة من تحديد وحدة القياس يجب عليها القيام بدراسة تحليلية للواقع على عدة فترات وذلك من أجل تحديد العلاقة بين التكلفة المتغيرة لكل قسم وحجم وحدة القياس، ويتم إختيار وحدة القياس كالتالي<sup>3</sup>:

● في حالة ما إذا كانت الإنتاجية المحققة من طرف كل عامل مضبوطة ومسجلة يتم إختيار ساعات عمل اليد العاملة كوحدة قياس لقسم عمل أو ورشة.

<sup>1</sup> سالمى ياسين، الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف وإتخاذ القرار في المؤسسة دراسة حالة مؤسسة نفضال فرع GPL البلدية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 03، 2010/2009، ص 40

<sup>2</sup> أحمد طوابية، المحاسبية التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2003، ص 99

<sup>3</sup> Gervais Michel, *Contrôle de Gestion*, Economica, paris, 1997, p 55

## الفصل الأول: مدخل نظري لمحاسبة التكاليف

● في حالة ما إذا كانت إنتاجية الآلة ومدة تشغيلها مسجلة ولا علاقة لها بمدة عمل أي عامل يشتغل عليها يتم إختيار ساعة عمل الآلة كوحدة قياس.

● في حالة ما إذا كان قسم معين يساهم في إنتاج منتج واحد يتم إختيار وحدة الإنتاج المعبر عنها بالعدد، الوزن، الحجم، المساحة....، كوحدة قياس.

### 3- توزيع التكاليف غير المباشرة على مراكز الأقسام:

تأتي هذه المرحلة بعد مرحلتي تحديد الأقسام وتحديد وحدة العمل وتتم هذه المرحلة بخطوتين أساسيتين هما:  
أ- التوزيع الأولي: في ظل هذه الخطوة يتم إعداد جدول التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة من خلال توزيع التكاليف غير المباشرة من تكاليف حسب طبيعتها إلى تكاليف حسب الوظيفة اعتمادا على مفاتيح توزيع محددة.

ب- التوزيع الثانوي: يتم في ظل هذه الخطوة توزيع التكاليف غير المباشرة من الأقسام الفرعية إلى الأقسام الرئيسية ليتم بعد ذلك تحديد نصيب كل قسم رئيسي من تكاليف الأقسام الفرعية المساعدة الأخرى على حسب وحدة قياس محددة تختلف من مؤسسة لأخرى، ويرجع الهدف من التوزيع الثانوي إلى تحديد قيمة تكاليف الأقسام الأساسية ليتم تحميلها على المنتجات

### 4- تحميل تكاليف مراكز الأقسام على المنتجات:

يتم في هذه المرحلة توزيع تكاليف الأقسام الرئيسية على المنتجات وفقا لعدد وحدات القياس المستخدمة، والعلاقات التالية توضح طريقة حساب تكلفة وحدة العمل والتكاليف التي يتحملها المنتج:

تكلفة وحدة العمل = مجموع التكاليف غير المباشرة للقسم / عدد وحدات العمل

التكاليف التي يتحملها المنتج = تكلفة وحدة العمل × عدد وحدات المنتج

### الفرع الرابع: تقييم أسلوب التكاليف الكلية

من خلال ما سبق يمكن القول أن لأسلوب التكاليف الكلية مجموعة من المزايا والعيوب نذكر منها ما يلي:

#### 1- مزايا أسلوب التكاليف الكلية:

- يمتاز هذا الأسلوب بمجموعة من المزايا نذكرها فيما يلي<sup>1</sup>
- يقوم بتقييم المخزونات عبر مختلف مراحل الدورة الإنتاجية.
- يعمل على دراسة تطور تكاليف أي منتج خلال مراحل الإنتاج والبيع.
- يقوم بتحليل التكاليف لكل مركز مسؤولية من أجل تحديد مساهمة كل مركز منها في النتيجة.

<sup>1</sup>مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير حالة مؤسسة نفضال، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في التحليل الاقتصادي ،

## الفصل الأول: مدخل نظري لمحاسبة التكاليف

● يعمل على إجراء مقارنة بين سعر التكلفة لجميع المؤسسات التي لها أنشطة متعددة بهدف تحديد نقاط القوة والضعف في ظل المنافسة وذلك من أجل القيام بتسطير خيارات إستراتيجية.

### 2- عيوب أسلوب التكاليف الكلية:

- على الرغم من المزايا التي ميزت هذا الأسلوب إلا أنه لا يخلو من العيوب نوجزها فيما يلي<sup>1</sup>:
- يتطلب هذا الأسلوب الإنتظار حتى إنتهاء الدورة لتحديد مجمل التكاليف، وهذا لا يساعد على إتخاذ القرارات لعدم القدرة على الحصول على المعلومات في الوقت المناسب.
- المعلومات المستمدة من هذا الأسلوب لا يمكن إستعمالها في التحليل الاقتصادي لنشاط المؤسسة.
- لا يأخذ هذا الأسلوب بعين الإعتبار تغيرات مستوى النشاط، وهذا ما لا يتيح إمكانية معرفة مدى إستغلال الطاقة الإنتاجية وما يقابلها من المستوى المستغل والغير مستغل.
- قصوره هذا الأسلوب في مجال مراقبة التسيير وهذا عائد لعدم دقة تحميل الأعباء غير المباشرة أو التحميل على أساس عامل خارج الأقسام، أي ليست له رابطة قوية ودقيقة مع الأعباء غير المباشرة.

### المطلب الثاني: أسلوب التكاليف الجزئية

نظرا لجملة الإنتقادات الموجهة لأسلوب التكاليف الكلية ظهر أسلوب آخر عرف بأسلوب التكاليف الجزئية يعتمد في أساسه على مبدأ عدم تحميل كافة التكاليف غير المباشرة للمنتج كونها مرتبطة بالعملية الإنتاجية ككل مما أولد صعوبة في إيجاد وحدة قياس مناسبة لتوزيع تلك التكاليف على المنتجات.

### الفرع الأول: أسلوب التكلفة المتغيرة

يطبق هذا الأسلوب في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة إذ تعتمد على مبدأ الفصل بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، إذ تحمل التكاليف المتغيرة مهما كانت طبيعتها مباشرة أو غير مباشرة على المنتجات وهذا حسب مستوى النشاط.

### 1- تعريف أسلوب التكاليف المتغيرة:

يقوم هذا الأسلوب على مبدأ تحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف المتغيرة فقط وإستبعاد التكاليف الثابتة، وذلك بإعتبار أن التكاليف الثابتة هي تكاليف غير مرتبطة بالمنتج فهي ثابتة وموجودة سواء حدث الإنتاج أو لا ويتم تحميلها في نهاية الفترة إلى حساب الأرباح والخسائر<sup>2</sup>.

### 2- مبادئ أسلوب التكاليف المتغيرة:

<sup>1</sup> طوابية أحمد، مرجع سابق، ص 102

<sup>2</sup> إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار حامد للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2006، ص 65

## الفصل الأول: مدخل نظري لمحاسبة التكاليف

يتمثل المبدأ الأساسي لهذا الأسلوب في الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وعموماً يمكن إختصار مجموعة

المبادئ التي يقوم عليها أسلوب التكاليف المتغيرة فيما يلي<sup>1</sup>:

- تمثل التكاليف المتغيرة جزءاً من مكونات الإنتاج في حين ترتبط التكاليف الثابتة بتكاليف الفترة.
  - تصنف التكاليف إلى تكاليف ثابتة وأخرى متغيرة وهذا حسب علاقتها بحجم الإنتاج.
  - يتم حساب هامش التكلفة المتغيرة لكل منتج على حدى.
  - في نهاية الدورة يتم تحميل التكاليف الثابتة إلى النتيجة.
- وفيما يلي عرض لأهم العلاقات المرتبطة بطريقة التكلفة المتغيرة:

الهامش على التكلفة المتغيرة (ه/ت م) = رقم الأعمال - التكاليف المتغيرة

النتيجة = الهامش على التكلفة المتغيرة - التكاليف الثابتة

### 3- تقييم أسلوب التكاليف المتغيرة:

كما أي أسلوب فإن أسلوب التكاليف المتغيرة وبالرغم من مزاياه الذي يقدمه إلا أنه وجهت له عدة إنتقادات عبرت عن العيوب الذي تضمنها وفيما يلي عرض لأهم المزايا والعيوب.

أ- المزايا: يمكن تلخيص مزايا هذا الأسلوب فيما يلي<sup>2</sup>

- أسلوب مناسب خصوصاً للمؤسسات التي تعمل بنظام الطلبات لأن المبيعات تكون مساوية للإنتاج.
- يتيح هذا الأسلوب إمكانية إجراء مقارنات داخل المؤسسة خلال فترات متباعدة وذلك لكون التحليل مستقل عن تغيرات النشاط بفعل حيادية التكاليف الثابتة، شريطة بقاء معدل التضخم عند مستويات مقبولة خلال الفترات المدروسة.

● يسمح أسلوب التكاليف المتغيرة بمراقبة فعالية التسيير الداخلي للمؤسسة حيث يمكن المؤسسة من تبع تطور التكاليف المتغيرة التي لها علاقة مباشرة بسياسة المؤسسة في المدى القصير، ومقارنتها بالأرقام المثالية بهدف التخفيض من قيمتها.

ب- العيوب: بالرغم من المزايا الذي يمتاز بها هذا الأسلوب إلا أنه لا يخلو من العيوب والمتمثلة فيما يلي<sup>3</sup>

- الصعوبة في الفصل بين عناصر التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة وذلك نتيجة لإرتباط عناصر التكاليف بحجم الإنتاج والمبيعات.

<sup>1</sup> Norbert Guedj, *Le Contrôle de Gestion pour Améliorer la Performance de L'entreprise*, Edition d'organisation, paris, 2eme édition, 1998, pp 159-160

<sup>2</sup> بوعلام بوشاشي، الرائد في المحاسبة، الدار الجامعية، الجزائر، 2004، ص 217

<sup>3</sup> نور أحمد، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، بيروت، 1987، ص 139

## الفصل الأول: مدخل نظري لمحاسبة التكاليف

● إستبعاد التكاليف الثابتة هي عملية غير منطقية وذلك لإستفادة الوحدة المنتجة من بعض عناصر التكاليف الثابتة.

● طريقة تقييم المخزونات المعتمدة في ظل هذا الأسلوب غير دقيقة، وذلك لأنها تشمل تقييم التكاليف الثابتة فإذا كان الإنتاج المباع أقل من الإنتاج الخاص بالمؤسسة يصبح مخزون آخر المدة من المنتجات مقيما بالتكلفة المتغيرة فقط.

### الفرع الثاني: أسلوب التكاليف المباشرة

عموما يتم اللجوء إلى هذا الأسلوب في حالة وجود نسبة كبيرة جدا من التكاليف المباشرة مع تكاليف غير مباشرة عديمة التأثير لكون نسبتها ضئيلة مقارنة بالتكاليف المباشرة.

#### 1- تعريف أسلوب التكاليف المباشرة:

يقوم أسلوب التكاليف المباشرة على حساب وتحليل الهامش على التكلفة المباشرة لمنتج ما أو نشاط ما بهدف قياس الأداء، فوفقا لهذا الأسلوب تمثل التكاليف المباشرة تكاليف جزئية تشمل تكاليف متغيرة مباشرة وتكاليف ثابتة يمكن تحميلها وتكاليف غير مباشرة لا توزع على المنتجات ولكن تتم معالجتها بصورة شاملة من أجل تحديد النتيجة<sup>1</sup>.

#### 2- خصائص أسلوب التكاليف المباشرة:

يتميز أسلوب التكاليف المباشرة بمجموعة من الخصائص والصفات التي تميزها عن الأساليب الأخرى ومن أهم هذه الخصائص نجد ما يلي<sup>2</sup>:

- سهولة تحديد تكلفة الوحدات لكونها تحمل التكاليف المباشرة فقط.
- يسمح بتحليل عناصر التكاليف على أساس وظائف المشروع.
- إمكانية تحديد قيمة المنتجات التامة الصنع أو قيد التصنيع في أول وآخر المدة بتكلفتها المباشرة.
- يمثل الربح في هذا الأسلوب الفارق بين سعر بيع الوحدات المنتجة وتكلفتها المباشرة.
- يتميز هذا الأسلوب بثبات تكلفة الوحدة المنتجة الواحدة إذ لا تتأثر بزيادة أو تخفيض حجم الإنتاج.

#### 3- تقييم أسلوب التكلفة المباشرة:

##### أ- المزايا: تتمثل فيما يلي<sup>3</sup>

- السهولة في تحديد تكاليف الوحدات المنتجة وذلك بقسمة التكاليف المباشرة على عدد وحدات الإنتاج.
- ثبات تكلفة الوحدة المنتجة لثبات نصيب إنتاج الوحدة من التكاليف المباشرة.

<sup>1</sup> Béatrice , Francis Grand Guillot , opcit , p 157

<sup>2</sup> عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثانية، 2006، ص 242

<sup>3</sup> حايي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية (دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة)، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 03، 2010/2011، ص 52

## الفصل الأول: مدخل نظري لمحاسبة التكاليف

● إستبعاد الأحكام الشخصية الغالبة على عملية إحتساب وتحليل التكاليف غير المباشرة وتحميلها على وحدات المنتج.

ب- العيوب: تتمثل فيما يلي<sup>1</sup>

- لا يمكن إعتبار التكلفة الحقيقية للوحدة المنتجة الناتجة عن هذا الأسلوب على أنها تكلفة فعلية للوحدة، وذلك بسبب إستبعاد العناصر غير المباشرة في الإنتاج وتحميلها على حساب الأرباح والخسائر.
- يعمل هذا الأسلوب على تخفيض القيمة الحقيقية للمخزون على حساب الأرباح والخسائر وذلك لكون أنه يتم تحديد قيمة المخزون التام وغير التام أساس التكلفة المباشرة، وهذا ما يؤدي لتخفيض الأرباح.
- في ظل هذا الأسلوب لا يمكن القيام بالتخطيط السليم وإتخاذ القرارات الصائبة لعدم قدرته على تقديم البيانات الصحيحة للإدارة.

### الفرع الثالث: أسلوب التكاليف الحدية (الهامشية)

يقوم هذا الأسلوب على مبدأ التفرقة بين مجموع مصاريف الإستغلال للإنتاج وبيع حجم منتج معين، أو مجموع مصاريف الإستغلال لهذا الحجم مضاف إليه أو منخفضا منه وحدة واحدة.

#### 1- تعريف أسلوب التكاليف الحدية:

حسب بويعقوب عبد الكريم تعرف التكاليف الحدية على أنها ذلك التغير الذي يحدث في التكلفة الإجمالية نتيجة التغير الحاصل في الكمية المنتجة بوحدة واحدة من وحدات الإنتاج، أو بمعنى آخر يمكن تعريفها على أنها الزيادة أو النقصان في التكاليف الكلية الناتجة عن الزيادة أو النقصان في كمية الإنتاج بوحدة واحدة<sup>2</sup>.

#### 2- مبادئ أسلوب التكاليف الحدية:

لتطبيق أسلوب التكاليف الحدية تتبع المبادئ التالية<sup>3</sup>:

- القيام بتحديد التكلفة المتغيرة للإنتاج والتي تشمل المواد والأجور المباشرة والتكلفة الصناعية غير المباشرة المتغيرة، إذ يتم تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على النتيجة مباشرة.
- إعتبار التكاليف الإدارية وتكاليف التسويق تكاليف تخص الفترة وبالتالي تحمل إلى النتيجة مباشرة.
- القيام بتحديد المساهمة الحدية للوحدة (مساهمة الوحدة في تغطية التكاليف الثابتة) وذلك تحديد الفارق بين التكلفة المتغيرة للوحدة وسعر بيعها.
- قد تتساوى التكلفة الحدية مع التكلفة المتغيرة في حالتين:
  - حالة ثبات متوسط التكاليف المتغيرة.

<sup>1</sup> عبد الناصر إبراهيم، عليان الشريف، مرجع سابق، ص 243

<sup>2</sup> بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009، ص 195

<sup>3</sup> نجوم قمازي، مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية - دراسة إستقصائية على المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف 01، 2018/2017، ص 49

## الفصل الأول: مدخل نظري لمحاسبة التكاليف

- حالة ثبات التكاليف الإجمالية على الرغم من تغير حجم الإنتاج والمبيعات.

● المساهمة في اتخاذ القرارات الإنتاجية الإضافية من خلال مقارنة التكلفة الحدية بالإيراد الحدي وهنا نقف عند حالتين:

- التكلفة الحدية < الإيراد الحدي: في هذه الحالة تسمى بالتكلفة الحدية للإنكماش حيث يساهم

رفع الإنتاج في تخفيض النتيجة الإجمالية.

- التكلفة الحدية > الإيراد الحدي: في هذه الحالة تسمى بالتكلفة الحدية للنمو حيث يساهم رفع

الإنتاج في رفع النتيجة الإجمالية.

### 3- تقييم أسلوب التكاليف الحدية:

لهذا الأسلوب مزايا وعيوب سيتم عرضها في الطرح التالي:

أ- المزايا: تتمثل مزايا هذا الأسلوب فيما يلي<sup>1</sup>

● التسويق بسعر أقل من السعر العادي: يسمح هذا الأسلوب من إكتشاف مقدار التخفيضات الممكنة في

الأسعار دون أن يؤثر ذلك على النتيجة، ويكون هذا في حالة قيام مسؤولي مصالح التسويق بتمرير طلبيات إضافية أقل من السعر العادي وفي حالة بلوغ عتبة المردودية لغرض معين.

● فرصة الإستثمار في المفاضلة: إذا إرتفعت الإيرادات الحدية عن التكاليف الحدية صار من المستحسن

الإستمرار في مفاضلة منتج ما.

● فرصة اللجوء إلى التعهد (المقابلة من الباطن): في حالة ما إذا تم إنتاج سلعة على مستوى أقسام المؤسسة

يتم مقارنة سعر شراء السلعة محل التعهد مع التكلفة الحدية.

● تعظيم الربح: يمكن هذا الأسلوب من تعظيم الربح وذلك من خلال رفع مستوى الإنتاج إلى الحد الذي تحقق

فيه وحدة الإنتاج الأخيرة إيرادات إضافية تساوي تكلفة إنتاجها.

ب- العيوب: يعاب على هذا الأسلوب أنه<sup>2</sup>:

● أسلوب التكلفة الحدية هو أسلوب إقتصادي نادرا ما يتم إستخدامه في المؤسسات.

● يتجاهل هذا الأسلوب التكاليف الثابتة والتي تمثل بدورها جزءا مهما من تكاليف المنتج.

● القليل من المؤسسات التي يمكنها تحديد دالتها الإنتاجية بدقة وذلك لأن المعطيات متغيرة.

### الفرع الرابع: أسلوب التحميل العقلاني

<sup>1</sup> Cibert André, *Comptabilité Analytique de Gestion*, 4eme edition dunod, paris, 1987, pp254-256

<sup>2</sup> زعرب حمدي، إطار محاسبي مقترح لقياس التكلفة في المنشآت الصحية - دراسة نظرية وعملية على مستشفيات قطاع غزة-، أطروحة دكتوراه، جامعة النيلين، غزة، 2002، ص 73

## الفصل الأول: مدخل نظري لمحاسبة التكاليف

ظهر هذا الأسلوب نتيجة للإنتقادات التي تعرض لها أسلوب التكاليف الكلية إذ أنه لا يمكن أن يستعمل أسلوب التكاليف الكلية كأداة لقيادة المؤسسة على المدى القصير.

### 1- تعريف أسلوب التحميل العقلاني:

يمثل أسلوب التحميل العقلاني أسلوبا لتحميل النفقات الثابتة بطريقة واقعية وعقلانية وذلك بتغيير مستوى الفعالية إذ نجده يرتبط ارتباط كبير بثبات سعر التكلفة بالنسبة للوحدة المنتجة، بحيث نجد أنه من غير العقلاني أن يتم تحميل التكاليف الثابتة على الإنتاج ككل عندما يتغير مستوى النشاط أي مستوى الفعالية<sup>1</sup>.

### 2- مبدأ أسلوب التحميل العقلاني:

بناء على مبدأ الفصل بين النوعين من التكاليف يعمل أسلوب التحميل العقلاني على تحمل جزء من التكاليف الثابتة المتعلقة بحجم النشاط أو الإنتاج العادي مما يسمح بالوصول لى تحقيق سعر تكلفة عقلائي يقترب من الثبات، هذا ما يجعل من تكلفة الوحدة ثابتة لا تتأثر بحجم الإنتاج وتغييراته ويرجع هذا أساسا كون الجزء المتغير من التكاليف للوحدة يبقى ثابتا ويثبت كذلك الجزء من التكاليف الثابتة<sup>2</sup>.

وفيما يلي عرض لأهم العلاقات المرتبطة بأسلوب التحميل العقلاني:

التكاليف الثابتة المحملة = التكاليف الثابتة الفعلية × (مستوى النشاط الحقيقي / مستوى النشاط العادي).....<sup>3</sup>

معامل التحميل = المستوى الحقيقي للنشاط الإقتصادي / المستوى العادي للنشاط الإقتصادي.....<sup>4</sup>

### 3- تقييم أسلوب التحميل العقلاني:

مثله كمثل أي أسلوب فإن لأسلوب التحميل العقلاني مجموعة من المزايا والعيوب نستعرضها من خلال الطرح

التالي:

أ-المزايا: تتجسد مزايا التحميل العقلاني فيما يلي<sup>5</sup>

- حساب سعر التكلفة بهذا الأسلوب يمكن من الإطلاع على المردودية التقنية ونظام المؤسسة، مراقبة فعالية التسيير الداخلي خلال الفترة، كما يمكن أيضا من إجراء المقارنات خلال فترات لنفس المؤسسة أو مقرنتها مع مؤسسات أخرى.
- يمكن هذا الأسلوب من تجديد التكاليف التقديرية لكونه وسيلة لحساب سعر التكلفة عقلائيا.

<sup>1</sup> A Rapin & J Poly, La Cimptabilité Analytique de L'exploitation, édition dunod, paris, 2eme édition, 1996, p135

<sup>2</sup> سالمى ياسين، مرجع سابق، ص 65

<sup>3</sup> بويقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 214

<sup>4</sup> رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 64

<sup>5</sup> سالمى ياسين، مرجع سابق، ص 66

## الفصل الأول: مدخل نظري لمحاسبة التكاليف

● يسمح هذا الأسلوب لكل مسؤول بالمشاركة في إتخاذ القرارات في حدود مسؤولياته، وذلك من خلال مشاركته في تحديد حجم النشاط العادي لكل قسم من أقسام المؤسسة.

● يساعد هذا الأسلوب في حساب سعر التكلفة بشكل منفصل عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة.

● يشكل الربح الناتج عن هذا الأسلوب وسيلة مثلى لمقارنة الإيرادات بالتكاليف، وذلك من حيث أن المخزونات من المنتجات سواء التامة أو قيد الإنجاز تم تحميلها بنصيبها من التكاليف الثابتة وفقا لما تم إستغلاله من إجمالي التكاليف الثابتة.

● يسمح هذا الأسلوب بإستخدام تقنية تكلفة البطالة أو ربح الفعالية من خلال إمكانيته في تقييم جميع تغيرات النشاط.

**ب- العيوب:** يمكن حصر عيوب هذا الأسلوب في النقاط التالية

● في ظل هذا الأسلوب يصعب قياس مستوى النشاط العادي للمؤسسة.

● في ظل هذا الأسلوب يصعب على الإدارة تحديد سياسات الإنتاج والبيع وتخطيط الأرباح.

● لم يتمكن هذا الأسلوب من حل مشكلة توزيع الأعباء غير المباشرة إضافة إلى صعوبة التمييز بين التكاليف

الثابتة والمتغيرة

● يطرح هذا الأسلوب مشكلة تقييم المخزونات النهائية وأثرها على النتيجة.

● في ظل هذا الأسلوب لا تقيم المخزونات بتكلفتها الحقيقية، وهذا عائد لتحميل التكاليف الثابتة على أساس

معامل التحميل العقلاني.

● يطرح هذا الأسلوب جملة من الإنعكاسات السلبية على تحميل التكاليف وتحديد الأسعار والناجمة أساسا عن

تحديد النشاط العادي.

### الفرع الخامس: أسلوب التكاليف غير المباشرة

من الملاحظ في واقعنا الاقتصادي الحالي أن التكاليف غير المباشرة هي الغالبة على مجموع التكاليف وهذا ما

جعل لها أثر كبير على مردودية المنتجات.

#### 1- تعريف أسلوب التكاليف غير المباشرة:

تعرف التكاليف غير المباشرة على أنها تلك التكاليف التي تتعلق بأكثر من منتج إذ يصعب تحميلها بصورة مباشرة

على وحدات المنتج النهائي، يعمل هذا الأسلوب في تحليله للتكاليف على التكاليف غير المباشرة ومقارنة مردودية

المنتجات التي تشكل تكاليفها الغير مباشرة نسبة كبيرة من مجموع التكاليف.

#### 2- مبدأ أسلوب التكاليف غير المباشرة:

## الفصل الأول: مدخل نظري لمحاسبة التكاليف

يقوم أسلوب التكاليف غير المباشرة على مبدأ أساسي هو مبدأ الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة كأسلوب التكاليف الكلية، إلا أنه يختلف عنه كونه يهتم أكثر بالتكاليف غير المباشرة إذ يقوم بتحميلها على المنتجات وفقا لإستهلاك كل منتج بناء على وحدات عمل محددة<sup>1</sup>.

### 3- تقييم أسلوب التكاليف غير المباشرة:

فيما يلي إستعراض للمزايا والعيوب الخاصة بأسلوب التكاليف غير المباشرة:

أ- **المزايا:** تتجلى أهمية هذا الأسلوب إنطلاقا من مجال إستعماله وتركيزه على التكاليف غير المباشرة والتي أصبحت تشكل نسبة كبيرة جدا من مجمل التكاليف وهذا عائدا أساسا لتعدد الوظائف والأنشطة داخل المؤسسة، وخاصة في ظل تطبيق أنظمة الإنتاج المرنة التي تقوم أساسا على إنتاج منتجات مختلفة الأنماط قليلة الكمية إنطلاقا من طلبات السوق<sup>2</sup>.

ب- **العيوب:** تتمثل عيوب هذا الأسلوب فيما يلي<sup>3</sup>

- صعوبة تخصيص التكاليف غير المباشرة لكل منتج.
- تعسر الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة.
- التكلفة في ظل هذا الأسلوب غير حقيقية لأنها تحمل التكاليف غير المباشرة وهذا ما يؤدي إلى إنخفاض التكلفة.

### المطلب الثالث: أسلوب التكاليف المعيارية

حتى تتمكن المؤسسة من التحكم في التكاليف المقدره يجب عليها القيام ب دورية ومنتظمة بمقارنة ماتم تقديره خلال فترة معينة مع نتائجها الحقيقية وذلك من خلال إعداد معايير لتقييم عوامل الإنتاج، وبعتر أسلوب التكاليف المعيارية أحد أهم الأساليب الرقابية في المؤسسات الاقتصادية وذلك لكونه قادر على إعطاء إنعكاس وتعبير عن السلوك الاقتصادي الرشيد للمؤسسات خاصة وإذا صمم وطبق على أساس محاسبة المسؤولية.

### الفرع الأول: ماهية أسلوب التكاليف المعيارية

#### 1- تعريف أسلوب التكاليف المعيارية:

- هي تلك التكاليف المحددة مسبقا وفقا لأساس علمي وفي ظروف معينة تتخذ أساسا لقياس وضبط التكاليف الفعلية<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> طوايبيبة أحمد، مرجع سابق، ص 121

<sup>2</sup> سالمى ياسين، مرجع سابق، ص 76

<sup>3</sup> طوايبيبة أحمد، مرجع سابق، ص 121

<sup>4</sup> بوعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 227

## الفصل الأول: مدخل نظري لمحاسبة التكاليف

- وتعرف أيضا على أنها تلك التكاليف الخاصة بالإنتاج والتي يتم تحديدها اعتمادا على المعيار الكمي والقيمي للمادة الأولية، اليد العاملة والمصاريف غير المباشرة<sup>1</sup>. وعموما يمكن القول أن:

التكاليف المعيارية هي تكاليف مقدرة مسبقا ذات ميزة معيارية تسمح بتقييم الأداء داخل المؤسسة خلال فترة معينة - مقارنة الأداء الفعلي مع المخطط له بطريقة علمية -

2- خصائص أسلوب التكاليف المعيارية:

- يتميز أسلوب التكاليف المعيارية بجملة من الخصائص من أهمها<sup>2</sup>
- الواقعية: يتميز هذا الأسلوب بالواقعية إذ يمكن تطبيقه في الواقع مع الأخذ بعين الاعتبار فكرة ضياع المواد.
- المشاركة والإقتناع: يسمح هذا الأسلوب بمشاركة المشرفين والقائمين على تنفيذ الأعمال في إعداد المعايير وإبداء الرأي فيها، وذلك بهدف الوصول للإقتناع وتحمل المسؤولية عن أي إنحرافات تحدث فيها.
- الوضوح والفهم: يجب أن تكون المعايير واضحة ومفهومة لكل من سيعمل على تطبيقها.
- الثبات النسبي: من المهم أن المعيار ثابتا لأطول مدة ممكنة حتى تتمكن المؤسسة من استخدامه كمقياس لقنوات متعددة ومقارنة أعمال هذه الفترات.

### 3- أنواع التكاليف المعيارية:

تصنف التكاليف المعيارية إلى 05 أنواع<sup>3</sup>

- التكاليف المعيارية التاريخية: هي تلك التكاليف التي يتم تحديدها على أساس متوسط التكاليف التي تحملتها المؤسسة في فترات سابقة.
- التكاليف المعيارية النظرية: هي تلك التكاليف التي يتم تحديدها على أساس أفضل استخدام ممكن لعوامل الإنتاج في المؤسسة، وتمثل التكاليف المعيارية النظرية الوضعية المثلى التي لا تتحقق إلا في حالات إستثنائية.
- التكاليف المعيارية العادية: هي تلك التكاليف التي يتم تحديدها بناء على التقديرات المتعلقة بالظروف العادية للإنتاج في المؤسسة، وتمثل التكاليف المعيارية العادية تكاليف تتعلق بتكاليف دورة أو دورات سابقة مع الأخذ بعين الإعتبار التغيرات الممكن حدوثها مستقبلا خلال دورة الإستغلال.

<sup>1</sup> رجال علي، مرجع سابق، ص 86

<sup>2</sup> جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، الإصدار 01، دار الثقافة، عمان، الطبعة الأولى، 1998، ص 28-37

<sup>3</sup> Gervais Michel, **Contrôle de Gestion**, Economica, paris, 7eme édition, 2000, p 104-106

## الفصل الأول: مدخل نظري لمحاسبة التكاليف

● التكاليف المعيارية المعدة على أساس تسعيرات منافسة: هي تلك التكاليف التي يتم تحديدها مع الأخذ بعين الإعتبار لظروف السوق غير أنه لا يمكن تحديد دائما مستوى الفعالية التقنية التي يجب الوصول، فبالرغم من سهولة تحديدها فهي لا تستجيب دائما لأهداف التكلفة المثالية.

● التكاليف المعيارية المقيمة بالسعر الحالي: هي تلك التكاليف التي يتم تحديدها وفقا لأحسن توليفة ممكنة لعوامل الإنتاج وتطبيق السعر الجاري في تقييمها.

### 4- أهداف أسلوب التكاليف المعيارية:

يساهم أسلوب التكاليف المعيارية في تحقيق جملة من الأهداف نستعرض فيما يلي أهمها<sup>1</sup>

● المساعدة في عملية التخطيط: يساعد أسلوب التكاليف المعيارية على التحديد آنفا لكل من عناصر تكاليف الإنتاج وأسعار المنتجات وكذا تحديد أرباح وهوامش الربح لكل منتج على حدى، كل هذه العناصر تساعد الإدارة على التخطيط الأمثل للإنتاج بهدف تعظيم أرباح المؤسسة.

● الرقابة على التكاليف وتقييم الأداء: ويكون ذلك من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية وتحديد قيم الإنحرافات وتحليل أسبابها، بهدف إحلال الرقابة على التكاليف وتقييم أداء المؤسسة ككل.

● المساعدة في إتخاذ القرارات: تشكل التكاليف المعيارية مصدر أساسي لتحديد الحد الأدنى للسعر الذي يمكن قبوله، كما تساعد أيضا على تحديد تشكيلة الإنتاج ومستوياته التي تحقق أكبر ربح ممكن وبالتالي المساهمة في إتخاذ القرارات.

● تقييم بيانات التكاليف لأغراض مختلفة: يمكن أسلوب التكاليف المعيارية المؤسسة من الحصول على قاعدة بيانات تستخدمها الإدارة لتحديد التكاليف لأغراض مختلفة.

● دراسة المشاريع والعروض الجديدة: عند إستلام المؤسسة لعروض أو قيامها بإنشاء مشاريع جديدة يتم مقارنة الإيرادات المتوقعة مستقبلا من العروض والمشاريع الجديدة بالتكاليف المعيارية لها، فإذا حدث وكانت الإيرادات المتوقعة أكبر من التكاليف المعيارية يتم قبول العروض والمشاريع الجديدة أما إذا كانت الإيرادات المتوقعة أقل من التكاليف المعيارية فإنه يتم رفض العروض والمشاريع الجديدة.

● توفير نظام مناسب لتحقيق الإدارة بالإستثناء: الإنحرافات المهمة والناجمة عن مقارنة التكاليف المعيارية مع التكاليف الفعلية تلفت إنتباه الإدارة لوجود مشكلة أو خلل يتطلب العلاج، وتكشف نقاط الضعف وسوء التسيير وتعمل على تخفيض التكاليف.

الفرع الثاني: خطوات تطبيق أسلوب التكاليف المعيارية

<sup>1</sup> Rebouche.B, *Comptabilité Analytique et Contrôle de Gestion*, Ellipses, paris, 1997, p 54-56

## الفصل الأول: مدخل نظري لمحاسبة التكاليف

يعتمد أسلوب التكاليف المعيارية على المعايير لهذا سمي بهذه التسمية وتكمن خطواته في تحديد إعداد المعايير لكل عنصر من عناصر التكاليف وتحليل الإنحرافات

### 1- إعداد المعايير:

تشكل إعداد المعايير أول خطوة في أسلوب التكاليف المعيارية فهي عبارة عن أسس لقياس وتقييم الأداء، وتمثل في وضع وإنشاء معايير خاصة بكل من المواد الأولية، اليد العاملة المباشرة والأعباء غير المباشرة. **أ- إعداد معايير المواد الأولية:** ويتم ذلك من خلال تحديد نوعية المواد المطلوبة لإنتاج كل منتج وتشمل معايير المواد الأولية تحديد تكلفة وكمية كل مادة أولية مستخدمة، وعموما تكون المواد عالية الجودة أكثر تكلفة من المواد منخفضة الجودة<sup>1</sup>، وتشمل معايير تكلفة المواد على نوعين رئيسيين وهما معايير كميات المواد (وتختص بكميات المواد المباشرة التي تدخل في تكوين المنتج النهائي) ومعايير أسعار المواد (وتختص بمعدلات أسعار شراء كميات المواد اللازمة للإنتاج).

**التكلفة المعيارية للمواد = الكمية المعيارية × السعر المعياري**

ويتطلب وضع معيار تكلفة المواد الأولية تحديد العوامل التالية<sup>2</sup>:

- الشكل الخارجي للمواد الأولية وقوة تحملها.
- السطح والوزن والحجم.
- تحديد الجودة المطلوبة من المواد الأولية.
- تحديد نوعية المواد الأولية.

**ب- إعداد معايير اليد العاملة المباشرة:** يشابه إعداد معايير اليد العاملة المباشرة طريقة إعداد معايير المواد الأولية

فمن خلال هذه الخطوة يتم تحديد نوعية اليد العاملة المباشرة لإنتاج كل منتج.

**التكلفة المعيارية للأجور = الوقت المعياري × معدل الأجر المعياري**

ويتطلب إعداد معيار اليد العاملة المباشرة تحديد العوامل التالية<sup>3</sup>:

- تحديد مستويات المهارة المطلوبة من العمال في ضوء نوعية العمليات الإنتاجية المطلوبة، إضافة إلى درجة آلية العمليات الإنتاجية وكذا ظروف العمل ذاتها.

<sup>1</sup>علي بوران بخت محمد زين، دور تطبيق نظام التكاليف المحاسبية في تقويم كفاءة الأداء المالي في المنشآت الصناعية دراسة ميدانية على مجموعة جيا

الصناعية للجرارات والمعدات الزراعية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة القرآن الكريم والعلوم الإسلامية، السودان، 2018، ص 59

<sup>2</sup>هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية محاسبة التكاليف المحاسبية الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000،

ص 350

<sup>3</sup>هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 358-359

## الفصل الأول: مدخل نظري لمحاسبة التكاليف

● تحديد الوقت المعياري المطلوب لتصنيع المنتج ويقصد بالوقت المعياري الوقت اللازم لإنتاج المنتج بمواصفات محددة مع الأخذ بعين الإعتبار نوعية المنتج

● مجموعة التسهيلات المتاحة ودرجة المهارة المتوفرة في اليد العاملة.

● تحديد معدل الأجر المعياري لوحدة المنتج ويتم تحديده على أساس مستويات المهارة التي يؤديه العامل وكذا درجة المهارة التي يتصف بها في نطاق العمل المطلوب، نوع العمل ودرجة خطورته، وكذا جملة القوانين السارية والخاصة بالعمل.

ج- إعداد معايير الأعباء غير المباشرة: يتم وضع معايير الأعباء غير المباشرة عن طريق وضع معيار لوحدة التكلفة المطلوبة، وتوزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل من خلال تطبيق معدلات تحميل معيارية يتم إختيارها على أساس نسبة مئوية معيارية أو على أساس معدلات ساعات معيارية<sup>1</sup>.

### 2- تحديد الإنحرافات:

يسمح أسلوب التكاليف المعيارية من تقييم أداء المؤسسة وذلك بتحديد لمجمل الفروقات بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية وتحديد الأسباب التي أدت لذلك، ويتم حساب الإنحرافات وتحديد أسبابها لكل من المواد الأولية واليد العاملة المباشرة والأعباء غير المباشرة وفقا لما يلي:

أ- **إنحراف المواد الأولية:** ينتج الإنحراف لعدة أسباب منها<sup>2</sup>

● ارتفاع في أسعار المواد الأولية.

● غياب دراسات المقارنة للأسعار.

● التبذير والسرقة.

● التلف في المواد الأولية.

ويحسب الإنحراف الإجمالي من خلال المعادلة التالية:

الإنحراف الإجمالي = قيمة المواد المعيارية - قيمة المواد الفعلية

ويمكن تجزئته إلى:

إنحراف الكميات = السعر المعياري × (الكمية المعيارية - الكمية الفعلية)

إنحراف الأسعار = الكمية الفعلية × (السعر المعياري - السعر الفعلي)

ب- **إنحراف اليد العاملة المباشرة:** ينتج هذا الإنحراف لعدة أسباب نذكر منها<sup>3</sup>

<sup>1</sup> هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 364

<sup>2</sup> إسماعيل إبراهيم جمعة، محاسبة التكاليف، دار المعرفة الجامعية، مصر، 1999، ص 327

<sup>3</sup> إسماعيل إبراهيم جمعة، مرجع سابق، ص 330

- الارتفاع في الرواتب
  - الإرتفاع في الأعباء الإجتماعية.
  - غياب اليد العاملة المؤهلة.
  - نقص كفاية الإشراف على العمل.
  - عدم واقعية المعيار.
- وتنقسم إنحرافات اليد العاملة إلى قسمين<sup>1</sup>:

إنحراف الوقت = معدل السعر المعياري × (المدة المعيارية-المدة الفعلية)

إنحراف معدل السعر = المدة الفعلية × (معدل السعر المعياري-معدل السعر الفعلي)

ج-إنحراف الأعباء غير المباشرة: وينتج هذا الإنحراف لعدة أسباب نذكر منها<sup>2</sup>

- التغير في ظروف الطلب والعرض في السوق.
- الطاقة الإنتاجية للآلة.
- الكفاية الإنتاجية للعمال.
- عدم واقعية المعيار.

وينقسم الإنحراف بدوره إلى قسمين<sup>3</sup>:

إنحراف الطاقة الإنتاجية = معدل التحميل النموذجي × (مستوى الطاقة الفعلي-مستوى الطاقة المعياري)

إنحراف الكفاية الإنتاجية = معدل التحميل النموذجي × (الزمن المعياري لإنتاج الوحدات الفعلية-الزمن الفعلي)

الفرع الثالث: تقييم أسلوب التكاليف المعيارية

كغيره من الأساليب التي تطرقنا إليها سابقا فإن لأسلوب التكاليف المعيارية عدة مزايا كما تعتريه عدة نقائص وفيما يلي عرض لأهم مزايا وعيوب هذا الأسلوب.

### 1- المزايا:

تتمثل فيما يلي<sup>4</sup>

- يعمل هذا الأسلوب على تقليص التكاليف خاصة إذا طبق بالتنسيق مع كافة العمال.

<sup>1</sup> بوعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 228-229

<sup>2</sup> إسماعيل إبراهيم جمعة، مرجع سابق، ص 335

<sup>3</sup> بوعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 229-230

<sup>4</sup> نجوم قمازي، مرجع سابق، ص 60

## الفصل الأول: مدخل نظري لمحاسبة التكاليف

- يشكل هذا الأسلوب أحد آليات مراقبة التسيير وذلك لكون التكاليف المستخرجة من تطبيقه تمثل معايير تمكن المؤسسة من اتخاذ قرارات التسيير.
- يعمل هذا الأسلوب على إلزام المؤسسة بدراسة السوق وهذا ما يمكن من إكتشاف الوسائل التي تساعد المؤسسة على توسيع نشاطها.
- يمكن هذا الأسلوب من إتخاذ إجراءات سليمة نتيجة تفسيره السليم للانحرافات.
- يعمل هذا الأسلوب على إلزام المؤسسة بالدراسة والتخطيط من أجل الإستخدام الأمثل لمواردها.

### 2- العيوب:

- بالرغم من جملة المزايا التي يتميز بها هذا الأسلوب إلا أنه هناك مجموع من العيوب قد لا تشجع على تبني هذا الأسلوب نذكر منها ما يلي<sup>1</sup>:
- يصعب تطبيق هذا الأسلوب في المؤسسات التي لا تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية.
  - يعاب على هذا الأسلوب أنه عند البدء في تطبيق النموذج المعياري وعند حدوث تغييرات في مستوى التشغيل أو في متطلبات العمليات الإنتاجية يصعب التدخل بالتعديل إلا بعد نهاية الفترة.
  - يعتمد هذا الأسلوب على معايير غير دقيقة وهذا ما يسبب خلل في سير النظام وعدم فعاليته، الأمر الذي يؤدي إلى الحصول على معلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة مما يجعل من المعلومة مضللة وبالتالي إتخاذ قرارات غير صائبة.
  - مراجعة المعايير تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث إستثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة.

### المطلب الرابع: محدودية الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف وحثمية التوجه نحو الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

في ظل البيئة الاقتصادية الحديثة إكتسب نظام التكلفة دورا إستراتيجيا إذ أصبح يعتمد على المعلومات التي يوفرها لإتخاذ القرارات الإستراتيجية أي أن دوره وأهميته لم تعد تكمن في مجرد حساب التكاليف، لذلك أصبحت الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف عاجزة عن توفير المعلومات المناسبة مما إستوجب ضرورة التوجه إلى تبني الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف.

### الفرع الأول: الإنتقادات الموجهة للأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف

<sup>1</sup> Alain Boutat, Jean Marc, **Comptabilité Analytique de Gestion**, Press Polytechniques et Universitaires Romandes, 2008 , p 209-211

## الفصل الأول: مدخل نظري لمحاسبة التكاليف

لقد تعرضت الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف إلى الكثير من الانتقادات حيث أن جل الانتقادات ركزت على كون الأساليب التقليدية توفر بيانات مالية تهدف لى تقييم المخزون وتحديد البيع، في حين أنها عجزت عن توفير بيانات إضافية تخدم وتساعد الإدارة على إتخاذ القرارات، وفيما يلي عرض لأهم الانتقادات الموجهة للأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف.

**1-** عجز الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف في رقابة العمليات وقياس كلفة الإنتاج بدقة وهذا عائد للأسباب التالية<sup>1</sup>:

● جل الإنحرافات يتم تجميعها بشكل كلي على مستوى الأقسام ولا يتم ربطها بالمنتجات التي تسببت في حدوثها، الأمر الذي يؤدي إلى عدم إظهار هذه الإنحرافات في التقارير المالية الدورية بالشكل الذي يساهم في تصحيح الإنحرافات الغير ملائمة.

● التركيز على النتائج المالية الإجمالية وليست على الأنشطة الفعلية، وهذا ما يؤدي إلى إعطاء نتائج غير دقيقة لتقدم الأقسام عند القيام بالتحسينات التشغيلية.

● نظرا للتخصيص الشامل للتكاليف فقد أصبحت التقارير الدورية غير حقيقية جعلت مدراء الأقسام مسؤولين عن إنفاق الموارد داخل أقسامهم دون قياسها بشكل دقيق.

**2-** تقوم الأساليب التقليدية على مبدأ أن المنتجات تستهلك الموارد بناء على مقاييس مرتبطة بالحجم (مثل وحدات المنتج، ساعات العمل المباشرة،...) ، إذ يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة ومن ثم على الوحدات المنتجة وفقا لمعدلات تحميل مقدرة طبقا لتلك الأحجام وبناء على ذلك فهي تقوم على فرضية أنه كلما تضاعفت الوحدات المنتجة من منتج معين فإن التكلفة المستهدفة في التكاليف غير المباشرة سوف تزداد وتتضاعف حسب معدل التحميل<sup>2</sup>.

**3-** بروز مجموعة من العوامل كتكاثر خطوط المنتجات وقنوات التوزيع وخدمات التسويق وغيرها جعلت من بقاء استخدام الأساليب التقليدية غير مبرر خاصة في ظل إنخفاض كلف تكنولوجيا المعلومات<sup>3</sup>.

**الفرع الثاني: متطلبات الانتقال من الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف إلى الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف**

بناء على خصائص بيئة الأعمال المعاصرة وتقييم الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف ظهرت حتمية الانتقال إلى الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف، وهناك عدة متطلبات لهذا التغيير نذكر من بينها ما يلي<sup>4</sup>:

<sup>1</sup>إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة - قضايا معاصرة-، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2007، ص 156-157

<sup>2</sup> سالم خليل خالد، المقارنة بين تحديد الأسعار على وفق نظام (ABC) وبين الطرق التقليدية، المجلة العراقية، العدد 25، بدون سنة، ص 06

<sup>3</sup>إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة - قضايا معاصرة-، مرجع سابق، ص 158

<sup>4</sup> El Kelety , I.A , **Towards a Conceptual Frame Work for Strategic Cost Management The Concept , Objectives and Instrument** , Doctorat Thesis in Management Accounting and Controlling , Faculty of Business Administration and Economics at Chemnitz University of Technology , 2006 , p 57-58

## الفصل الأول: مدخل نظري لمحاسبة التكاليف

- التوجه بعض المؤسسات نحو تحسين عملياتها: من أجل أن تتمكن المؤسسات من تحسين عملياتها ظهرت حاجتها إلى الحصول على معلومات أكثر تفصيلاً عن تكاليف العمليات-الأنشطة والموارد، وقد إعتبرت طريقة التكلفة على أساس النشاط ABC أحد أهم الأدوات المناسبة لهذه المؤسسات حتى تتمكن من تحسين عملياتها.
  - التوجه نحو السوق: يجب أن تتفاعل محاسبة التكاليف مع البيئة الخارجية حتى تستطيع المؤسسة مواجهة التهديدات التنافسية والرد على حاجات العملاء، وتعتبر التكلفة المستهدفة أداة مفيدة لهذا الغرض.
  - ضرورة إمتداد محاسبة التكاليف لتتجاوز جدران المؤسسة: ويقصد بذلك أن تخصص التكاليف على الموردين والعملاء كما تخصص على المنتجات، ويمثل أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة ABM أحد الأدوات الأساسية لتخصيص التكاليف غير التصنيعية.
  - ينبغي على محاسبة التكاليف أن تركز على جميع مراحل دورة حياة المنتج بإستخدام أدواتها مثل التكلفة المستهدفة، الإدارة على أساس الأنشطة،..... وذلك بغرض مساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها الإستراتيجية.
  - على محاسبة التكاليف أن تقدم معلومات حول تكاليف الخدمات اللوجيستية لأمثلة الدورة الزمنية والكفاءة.
- نتيجة لما سبق ذكره ظهرت الحاجة إلى تبني الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف نتيجة للإقتناع بضرورة توافق أساليب محاسبة التكاليف مع البيئة الاقتصادية ومع إستراتيجية المؤسسة.

### خلاصة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل الإلمام بمختلف الجوانب النظرية لمحاسبة التكاليف من خلال التطرق إلى نشأتها، تعريفها، تصنيفاتها وكذا بيان علاقتها مع فروع المحاسبة الأخرى كما تناولنا محاسبة التكاليف كنظام للمعلومات ومن ثم التطرق إلى عرض تحليلي للأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف. فمن خلال ما تم عرضه نستخلص ما يلي:

● أن المؤسسة مهما كان نوعها أو حجمها فهي بحاجة إلى معلومات محاسبية تساعدها في أداء عملها بكفاءة أو فعالية، وتشكل محاسبة التكاليف نظام قائم على جمع وتصنيف البيانات ومعالجتها بهدف الحصول على معلومات ملائمة للإدارة لإستخدامها في التخطيط، الرقابة وتقييم الأداء للمساهمة في إتخاذ القرارات.

● قدمت محاسبة التكاليف عدة أساليب تضمنت أبعادا شكلت أساليب مختلفة لتحقيق الكثير من المزايا للمؤسسة الاقتصادية في معظم المجالات، غير أن طبيعة العمل في بيئة الأعمال الحديثة تستلزم كفاءة عالية وتحديات فيما يتعلق بتدئة التكاليف ومتطلبات الجودة هذا الوضع جعل الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف عاجزة عن تلبية متطلبات الوضع الجديد، مما أوجب حتمية اللجوء إلى أساليب جديدة تواكب التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال

## الفصل الثاني

# الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف

### مقدمة الفصل

المبحث الأول: أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

المبحث الثاني: أسلوب التكلفة المستهدفة (TC)

المبحث الثالث: الأساليب الحديثة الأخرى لمحااسبة التكاليف

خلاصة الفصل

### مقدمة الفصل:

في ظل توسع وتعقد بيئة الأعمال الحديثة إزدادت الحاجة إلى توفير معلومة ملائمة لإتخاذ القرارات بكافة أنواعها تختلف في خصائصها عن المعلومات الملائمة لبيئة الأعمال التقليدية، ووفقا لذلك أصبح للمعلومات المحاسبية بصفة عامة والتكليفية منها بصورة خاصة أهمية كبيرة من قبل إدارة المؤسسة الاقتصادية لمالها من دور في دعم وتفعيل عملية إتخاذ القرارات بكافة أنواعها.

أدت زيادة الاهتمام بالتكاليف باعتبارها أحد أهم عوامل النجاح في المؤسسة الاقتصادية إلى إعادة النظر في الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف والتي تعرضت بدورها إلى انتقادات كثيرة من ناحية الدقة التي تمثل جوهر المعلومة المحاسبية، الأمر الذي إستوجب ظهور أساليب حديثة لمحاسبة التكاليف عملت بدورها على توفير المعلومة الملائمة والدقيقة لإتخاذ القرارات ومواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال كل هذا أدى إلى إنتقال محاسبة التكاليف من دورها الحسابي إلى دورها الإستراتيجي.

تبعاً لما سبق سنتناول في هذا الفصل الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بالتعرض للإطار المفاهيمي لكل أسلوب وكذا مراحل تطبيقه وصولاً إلى تقييمه لذا تمّ تقسيم الفصل إلى 03 مباحث رئيسية.

**المبحث الأول: أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC**

**المبحث الثاني: أسلوب التكلفة المستهدفة TC**

**المبحث الثالث: الأساليب الأخرى لمحاسبة التكاليف**

### المبحث الأول: أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC

تمهيد:

إن إدراك المؤسسات لحقيقة أن الأساليب التقليدية لحساب التكلفة أصبحت لا تتلائم مع بيئة الأعمال الحديثة جعلها تسارع في البحث عن أساليب حديثة تزودها بإحتياجاتها من المعلومات والبيانات، ولعل من أبرز الجهود المبذولة في هذا المجال جهود كل من KAPLAN & COOPER اللذان بحثا عن أسلوب جديد لتخصيص التكاليف غير المباشرة سمي بأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (Activity Based Costing). سنحاول من خلال هذا المبحث الإسهاب في التطرق لأسلوب ABC من خلال المطالب التالية:

**المطلب الأول:** الخلفية النظرية والتاريخية لأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة

**المطلب الثاني:** مدخل إلى أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة

**المطلب الثالث:** مراحل تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ومقومات نجاحه

**المطلب الرابع:** تقييم أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف

### المطلب الأول: الخلفية النظرية والتاريخية لأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

يشكل أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC نتيجة لعدة أبحاث نظرية وعملية إذ يمكن إعتباره من أهم الإبتكارات في مجال محااسبة التكاليف ومحااسبة التسيير، فقد أشار T.JONSON إلى أن أصوله تعود إلى أوائل الستينات من القرن الماضي غير أنه طبق ولأول مرة في الشركة الأمريكية Générale Electric التي عملت على تحسين نوعية معلوماتها بخصوص التكاليف غير المباشرة من خلال تطوير نموذج تحليل التكلفة على أساس النشاط.

### الفرع الأول: جذور أساليب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

تعود فكرة توزيع التكاليف على أساس الأنشطة إلى عام 1949 عندما قام Goetz بالدفاع عن مبادئ توزيع التكاليف على أساس الأنشطة من خلال إشارته إلى أن مجموع المصاريف غير المباشرة يجب أن يكون متجانسا ويتغير بتغير بعض العمليات، فهو بذلك أشار إلى العلاقة السببية بين التكلفة والأنشطة<sup>1</sup>.

غير أن الظهور الفعلي لهذا الأسلوب كان سنة 1986 من خلال مشروع تحسين تقنيات التكلفة الذي تبناه CAM-I، حيث قام بتكوين فرقة عمل من عالمين Cooper Robin & Robert Kaplan إستطاعا بدورهما في منتصف الثمانينات تطبيق أسلوب ABC في مؤسسة Union Pacific Juhn Deer وقاما بنشر العديد من المقالات بهدف التعريف بالنظام منها مقالتني: «نظام التكلفة واحد لا يكفي»، «قياس التكاليف بشكل صحيح يصنع القرار الصحيح»<sup>2</sup>.

بعد ذلك كان أول ظهور لهذا الأسلوب في الكتب العلمية سنة 1987 في كتاب للعالم Robert Kaplan الكتاب الذي تناول الإنتقادات الموجهة للأساليب التقليدية لحساب التكلفة وأظهر أسلوب جديد عرف بأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة.

منذ أن ظهرت فكرة هذا الأسلوب وتطورها في الولايات المتحدة الأمريكية في العقد الأخير أصبح لأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة شعبية كبيرة فاقت حدود الولايات المتحدة الأمريكية لتشمل العديد من البلدان المتطورة الأخرى مثل كندا، أوروبا، إستراليا واليابان.... إلخ ، ولقد كان هذا واضحا من خلال العديد من الورشات والمؤتمرات التي نظمت في هذه البلدان ولقد أثبتت دراسة قام بها كل من Mitchpll & Innes عام 1995 أن 20% من المؤسسات في إنجلترا تبنت هذا الأسلوب وهو في تزايد مستمر.

### الفرع الثاني: العوامل التي ساهمت في ظهور أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

<sup>1</sup> Colin Drury ,**Management & Cost Accounting** , Thomson Learning édition , USA, 5th édition , 2002 , p 340

<sup>2</sup> إسماعيل يحي التكريتي، محااسبة التكاليف المتقدمة - قضايا معاصرة-، مرجع سابق، ص 160

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

إن الإستخدام الواسع لعملية تخصيص تكاليف الموارد غير المباشرة والحاجة إلى تقديم أفضل قياس لها أدى إلى ظهور تداعيات لتطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة وإدخال تحسينات على الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف، وفيما يلي عرض لأهم العوامل التي ساعدت على ظهور أسلوب ABC<sup>1</sup>:

### 1- زيادة تنوع المنتجات:

مع زيادة وتطور متطلبات العملاء المختلفة تحول سوق المنتجات والخدمات من كونه سوق بائع إلى سوق مستهلك وأصبحت أسعار البيع محددة ومفروضة على المؤسسات، الأمر الذي تطلب وجود نظرة تنافسية للتكاليف لتحقيق ما يلي:

- جودة تصميم المنتج.
- قدرة المنتج على أداء وظائفه.
- تفعيل خدمة ما بعد البيع وإرضاء المستهلك.
- الإنتاج والبيع في التوقيت المناسب.

### 2- ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة:

نظرا لتطور عمليات الإنتاج الإنتشار الواسع لإستخدام تكنولوجيا المعلومات إزدادت نسبة التكاليف غير المباشرة وإنخفضت التكاليف المباشرة مقارنة مع ماكانت عليها سابقا، كما أن إرتفاع التقنية العالية للمعدات والآلات مع إنخفاض حجم العمالة أدى إلى زيادة الإهتمام بالأنشطة الداعمة للإنتاج مما أدى زيادة حجم التكاليف الصناعية غير المباشرة.

### 3- تطور تكنولوجيا المعلومات:

إن تحسين وتطوير الأنظمة المحاسبية يتطلب تجميع وتحليل كمية كبيرة من البيانات وقد أدى تطور تكنولوجيا المعلومات إلى تخفيض تكاليف معالجة البيانات، الأمر الذي سهل إستخدام أنظمة محاسبية معقدة ذات مراكز تكلفة متعددة ومتنوعة.

### 4- المنافسة في أسواق المنتجات:

في ظل المنافسة الشديدة التي تعرفها أسواق المنتجات أصبح المدراء بحاجة إلى معلومات دقيقة حول التكاليف لمساعدتهم على إتخاذ القرارات الإستراتيجية المهمة.

### 5- الحاجة إلى مواكبة التطور العالمي:

حتى تتمكن المؤسسة من الحفاظ على بقائها وضمناً إستمراريتها وجب عليها قبول الأنظمة الجديدة لمواكبة التغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال وذلك من خلال خلق وعي ثقافي لدى الإدارات بأهمية القبول والتغيير.

<sup>1</sup> Horngren .C , Datar .S ,Foster .G , **Cost Accounting : A.Manageerial Emphasis** , Prentice Hall International , New Jersey , 12 th édition , 2006 , p14

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

الفرع الثالث: مقارنة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) والأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف

الجدول التالي يوضح الفرق بين أسلوب ABC والأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف

الجدول رقم (01): مقارنة أسلوب ABC بالأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف

البيان	أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC	الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف
أسلوب التحليل	أسلوب التحليل الشامل والدقيق للأنشطة الممارسة في المؤسسة	أسلوب التحليل المباشر والبسيط للتكاليف وليس للأنشطة
السيطرة على التكاليف	نظرا لتجمع التكاليف ضمن مراكز تكلفة متجانسة فإن السيطرة عليها سيكون سهلا وبكفاءة عالية	يمكن السيطرة فقط على بعض التكاليف وبالتالي فالرقابة تكون ضعيفة
هدف الأسلوب	هناك هدفين رئيسيين من تطبيق ABC ● إعداد هيكل تكاليفي ● التركيز على القيمة الحقيقية للمنتج أو الخدمة	يكمن الهدف الرئيسي في التركيز على تخصيص التكاليف غير المباشرة لغرض تقييم المخزون
تكلفة التطبيق أو المنفعة	ذو منفعة عالية لحد ما غير أنه مكلف في عملية التطبيق: التكلفة أكبر من المنفعة	غير مكلف في عملية التطبيق ولكن المنفعة قليلة: المنفعة أقل من التكلفة

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

مقترح-، أطروحة دكتوراه، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، 2009، ص 52

من الجدول السابق يتضح جليا أن أسلوب ABC جاء لمعالجة أوجه القصور في الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف إذ بموجبه يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة وفق أساس دقيق بهدف تزويد المؤسسة بمعلومات دقيقة وملائمة تساعد على إتخاذ القرارات.

### المطلب الثاني: مدخل إلى أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

أفرزت التطورات الحديثة أسلوب جديد في مجال قياس التكاليف عرف بأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة وحتى تتمكن من فهم هذا الأسلوب بشكل صحيح أوجب علينا معرفة بعض المفاهيم المتعلقة به.

الفرع الأول: عموميات حول أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

#### 1- مفهوم أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

تعددت الآراء والتعاريف الخاصة بهذا الأسلوب فحسب المجلس الإستشاري للتصنيع الدولي CAM-I يعرف هذا الأسلوب على أنه «ذلك الأسلوب الذي يقوم بقياس أداء وتكلفة الأنشطة المتعلقة بأهداف التكلفة من منتجات أو

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف

خدمات أو زبائن، فتكلفة كل نشاط تتحدد إنطلاقاً من مقدار الموارد المستخدمة فيه فهو أسلوب يعترف بالعلاقة السببية بين مسببات التكاليف والأنشطة»<sup>1</sup>

وحسب Jan Emblemsvag فقد عرف على أنه " نظام يعتمد على تمييز النشاطات التي تسبب التكاليف ويخصص تلك التكاليف إلى هذه الأنشطة، وبعد ذلك يخصص تكلفة النشاط إلى المنتجات أو خدمات أو الزبائن أو لأغراض تكلفة أخرى وفقاً لإستهلاكها لتلك الأنشطة"<sup>2</sup>

بتفحص التعريفين السابقين نلاحظ أن كلا التعريفين إعتبر أسلوب ABC أسلوب لحساب التكاليف في حين يرى بعض الأكاديميون أنه عبارة عن نظام لإحتوائه على مكونات النظام ( مدخلات - معالجة - مخرجات) وهذا ما أشار إليه Cooper في تعريفه لأسلوب ABC على أنه " نظام يقوم على أساس تحليل الأنشطة الممارسة في المؤسسة ومن ثم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدى ، حيث يتم تخصيص هذه التكاليف على الأنشطة الممارسة في المؤسسة أولاً ومن ثم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو الزبائن وفقاً لمقدار الإستفادة منها"<sup>3</sup>

وحسب Horngren " يعرف أسلوب ABC على أنه ذلك النظام الذي يقوم بالتركيز على الأنشطة كأهداف تكلفة رئيسية إذ يحسب تكلفة هذه الأنشطة ومن يخصصها لأهداف التكلفة مثل المنتجات والخدمات والزبائن"<sup>4</sup>، من التعريفين الأخيرين يتضح أن أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ليس فقط نظام لمعالجة التكاليف بل هو أيضاً نظام لتحليل أنشطة المؤسسة.

من التعاريف السابقة نستنتج أن:

أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC هو عبارة عن طريقة لحساب التكاليف التي يتم توزيعها على أنشطة المؤسسة ومن ثم تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات بمقدار ماتستخدمه هذه المنتجات أو الخدمات من الأنشطة

### 2- خصائص أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

يعمل أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة على تقديم نموذج منطقي لتخصيص التكاليف غير المباشرة في محاولة فعالة للتخلي عن كل من خاصيتي التلقائية والعشوائية اللتان يميزان الأساليب التقليدية لمحااسبة التكاليف.

<sup>1</sup> Ronaldj , Lewis , **Activity - Based Models Cost Management Systems** , quorum books , West port – USA , 1995 , p 114

<sup>2</sup> Jan Emblemsag ,**Life – Cycle Costing Using Activity Based Costing –And Monte carlo Methods To Manage Future Costs and Risks** , John Wiley & Sons INC , New Jersey , USA, 2003 , p 308

<sup>3</sup> ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 15، العدد 02، 2007، فلسطين، ص 580

<sup>4</sup> إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، مرجع سابق، ص 163

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف

وعموما يمتاز أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة بمجموعة متنوعة من الخصائص نذكرها فيما يلي<sup>1</sup>:

- يقوم أسلوب ABC على مبدأ هام يتمثل في تحليل الأنشطة الممارسة في المؤسسة من خلال تصنيفها إلى أنشطة مضيضة وغير مضيضة للقيمة، فهو بذلك يعمل على تخفيض التكاليف من خلال الإستغناء عن الأنشطة غير المضيضة للقيمة.
- يعتمد أسلوب ABC على معدلات تحميل التكاليف المصممة أساسا من محركات التكلفة والمرتبطة بدورها بكل الأنشطة الممارسة عند جميع مستوياتها، هذا الأمر يسمح للإدارة بالحصول على معلومات أكثر مصداقية ودقة بسبب التخصيص الصحيح والمضبوط للتكاليف غير المباشرة.
- يقوم أسلوب ABC بتحديد تكاليف المنتجات بدقة عالية، مما يساعد الإدارة في إتخاذها للقرارات الإستراتيجية المناسبة.
- يساهم أسلوب ABC في رفع كفاءة الأنشطة التشغيلية وتحسين معدلات الأداء وبالتالي السعي نحو تجسيد مبادئ الرشادة الاقتصادية بالمؤسسة.

### 3- أهداف أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

يهدف أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC إلى تحقيق ما يلي<sup>2</sup>:

- القياس السليم للتكاليف من خلال تحليل الأنشطة وتحديد تكلفتها مما يساهم في تقديم معلومات تفتح آفاق واسعة لتطوير العملية الإدارية وزيادة فعاليتها.
- الرقابة على التكاليف وذلك من خلال تحديد الأنشطة وتجميع التكاليف، والعمل على التخلص من الأنشطة غير المضيضة للقيمة ومنع الإسراف والتأكد من إستغلال الموارد المتاحة بصورة مثالية.
- العمل على رفع كفاءة الأداء الإنتاجي من خلال تحسين الإنتاج وزيادة معدلات الإنتاجية وتخفيض تكاليف الإنتاج.
- ترشيد القرارات الإدارية بهدف الحفاظ على حصة المؤسسة في السوق والتمكن من مواجهة ظروف المنافسة العالمية الحادة.
- إضفاء المزيد من الدقة في تحميل التكاليف غير المباشرة بإعتبار أن الوحدة هي التي تستفيد من الأنشطة وأن الأنشطة هي التي تستفيد من الموارد.
- المساعدة في التخفيض الحقيقي لعناصر التكاليف من خلال تسهيل إجراءات الرقابة على إقتناء وإستخدام الموارد الإنتاجية المتاحة.

<sup>1</sup>مرهود هشام، إدارة التكاليف داخل المؤسسة الصناعية الصغيرة والمتوسطة في ظل تبني مدخل إعادة الهندسة - حالة مؤسسات بالمناطق الصناعية لولاية سطيف، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف 01، 2018/2019، ص ص 118-119

<sup>2</sup> بشارة محمد أحمد الربيع يعقوب، الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف ودورها في إتخاذ القرارات المالية - دراسة ميدانية على مصنع سكر عسلاية-، مذكرة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة القرآن الكريم والعلوم الإسلامية، السودان، 2018، ص 58

وعموما يمكن القول:

أن أسلوب ABC يهدف إلى تخفيض التكاليف وترشيد القرارات وتحسين المستوى التنافسي للمؤسسة وذلك بتقديم معلومات تكاليفية سليمة وحقيقية من خلال تحديد وقياس التكلفة بدقة وموضوعية.

### 4- أهمية أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

تتمثل أهمية أسلوب ABC فيما يلي<sup>1</sup>:

- تحديد التكاليف بدقة عالية من خلال تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات وفقا لأسس ملائمة للتحميل.
- زيادة قدرة المؤسسة على تتبع التكاليف عن طريق ربطها بأداء الأنشطة الأمر الذي يساعد في مواجهة أوجه الإسراف داخل المؤسسة.
- يستخدم أسلوب التكلفة على أساس النشاط لأغراض قياس تكلفة الإنتاج وتحليل الربحية.
- قياس الانحرافات وتحليلها في ظل أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ذو دلالة أكثر ونتائج أفضل، وهذا عائد لوجود علاقة سببية بين التكلفة والنشاط.
- يقدم أسلوب التكلفة على أساس النشاط معلومات تكاليفية أكثر دقة وموضوعية تمكن الإدارة من إتخاذ أفضل القرارات المتعلقة بالإنتاج.
- يتيح أسلوب ABC للإدارة إمكانية معرفة حجم المتغيرات الطارئة على خدمات نشاط معين نتيجة لإتخاذ قرارات معينة.

### الفرع الثاني: مبادئ أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

يستند أسلوب ABC على مجموعة من المبادئ التي يجب فهمها جيدا لأن إهمالها يؤدي إلى تشويه مخرجات الأسلوب، وتتمثل المبادئ الأساسية لأسلوب ABC فيما يلي<sup>2</sup>:

#### 1- مبدأ مسببات التكلفة:

مسببات التكلفة هي تلك المعالم التي تربط بين الموارد والأنشطة وبين الأنشطة وأغراض التكلفة، هذا الربط يزيد من مستوى الدقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة وهذا ما يساهم في تحميل بعض عناصر التكاليف بطريقة مباشرة.

#### 2- مبدأ الأنشطة تستهلك الموارد:

<sup>1</sup>د.فايزة عبود الله، نموذج مقترح لتقدير التكاليف غير المباشرة باستخدام الأساليب الإحصائية في ظل نظام التكاليف على أساس النشاط، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد 41، العدد 02، 2016، ص 209

<sup>2</sup>نجوم قمازي، مرجع سابق، ص ص 74-75

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف

ينطلق هذا المبدأ من فكرة أنه لولا وجود الأنشطة لما وجدت موارد، إذ يتم تدفق التكاليف من الموارد إلى الأنشطة وعليه فالموارد لا يمكن إستهلاكها إلا إذا أردنا إنجاز نشاط من الأنشطة.

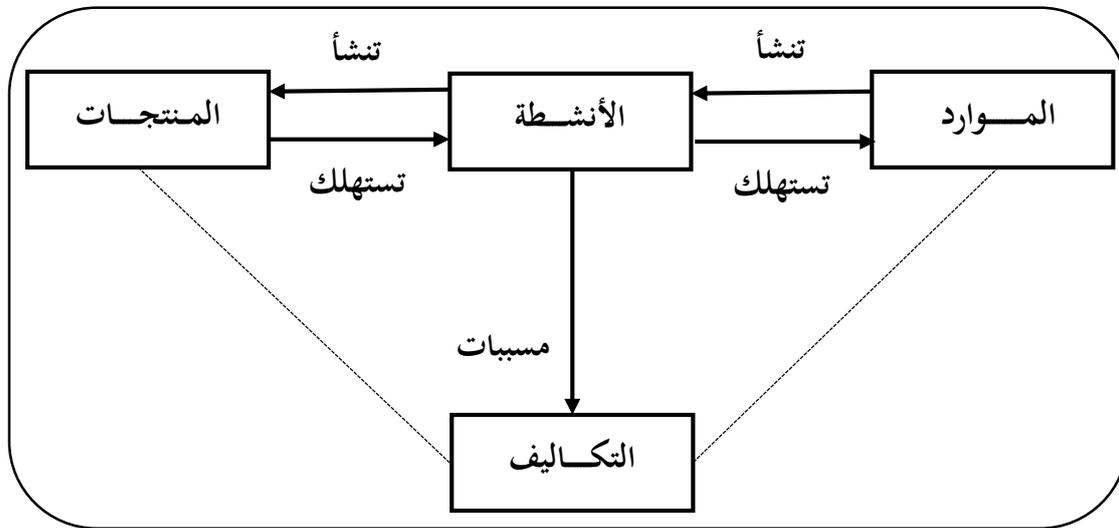
### 3- مبدأ المنتجات تستهلك الأنشطة:

أي أنه لا يتم إنجاز أي نشاط الا بالإعتماد على طلب منتج أو خدمة معينة، والذي يعمل على إنجاز النشاط وحدوث التكلفة

### 4- مبدأ علاقة السبب-النتيجة:

يعمل هذا المبدأ على إيجاد العلاقة السببية بين وحدة النشاط وعنصر التكلفة أي أن وحدة النشاط هي المتسببة في حدوث التكلفة والمسؤولة عنها، فهي بذلك تتحمل نتيجة سلوكها.

الشكل رقم (02): مبادئ أسلوب ABC



المصدر: من إعداد الباحثة

الفرع الثالث: فروض أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

حتى يتمكن أسلوب ABC من القياس السليم للتكلفة وجب توافر مجموعة من الفروض يمكن تصنيفها إلى 03 مجموعات<sup>1</sup>:

المجموعة الأولى: فروض مرتبطة بطبيعة المؤسسة

1- تباين وتنوع تشكيلة منتجات المؤسسة: يقوم هذا الأسلوب بمواجهة الأسلوب التقليدي للتكلفة عندما تتنوع وتباين تشكيلة المنتجات، أما في حالة إنتاج منتج واحد فليس من المجدي إتباعه.

2- تشابك وتعقد الأنشطة الإنتاجية: يعتبر ارتفاع التكاليف غير المباشرة والنتيجة عن تعقد وتشابك الأنشطة الإنتاجية مبررا مقبولا ومنطقيا لتطبيق أسلوب ABC بهدف التقييم السليم نسبيا لتكلفة الوحدة المنتجة.

المجموعة الثانية: فروض مرتبطة بإجراءات تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة

<sup>1</sup>محمد حنفي زكي وآخرون، أساسيات محاسبة التكاليف، مطبعة جامعة القاهرة، مصر، 2000، ص 423، بتصرف

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف

1- تحديد العدد المناسب لأوعية التكلفة: يشكل تحديد العدد المناسب لأوعية التكلفة أحد الفروض الأساسية

لنجاح تطبيق أسلوب ABC

2- تحديد المحرك الرئيسي للتكلفة: تظهر أهمية هذا الفرض في كونه الأساس الذي يتم من خلاله تحديد نصيب

كل وحدة منتجة من التكلفة الخاصة بكل نشاط.

3- إحتواء وعاء التكلفة لبنود تكلفة الأنشطة المتجانسة: ويقصد به تجميع بنود التكلفة ذات المسبب الواحد

في وعاء واحد ومن ثم إيجاد معدل تحميل واحد لعناصر تكلفة الأنشطة المتجانسة في طبيعتها ومسبباتها.

4- الإتساق بين مفردات التكلفة المكونة لوعاء التكلفة.

المجموعة الثالثة: فروض مرتبطة بإقتصديات تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة

1- فرض إقتصادية مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط.

2- فرض الأهمية النسبية: يقصد بالأهمية النسبية إمكانية تكوين وعاء عام للتكلفة بحيث يتم تخصيص تكلفته

على الوحدات المنتجة إنطلاقاً من أنسب أساس أو معدل تحميل من بين مجموعة مسببات التكلفة المرتبطة بالأنشطة

والمدرجة في هذا الوعاء.

المطلب الثالث: مراحل تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ومقومات نجاحه

الفرع الأول: مراحل تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

المرحلة الأولى: تحديد الأنشطة وتحليلها

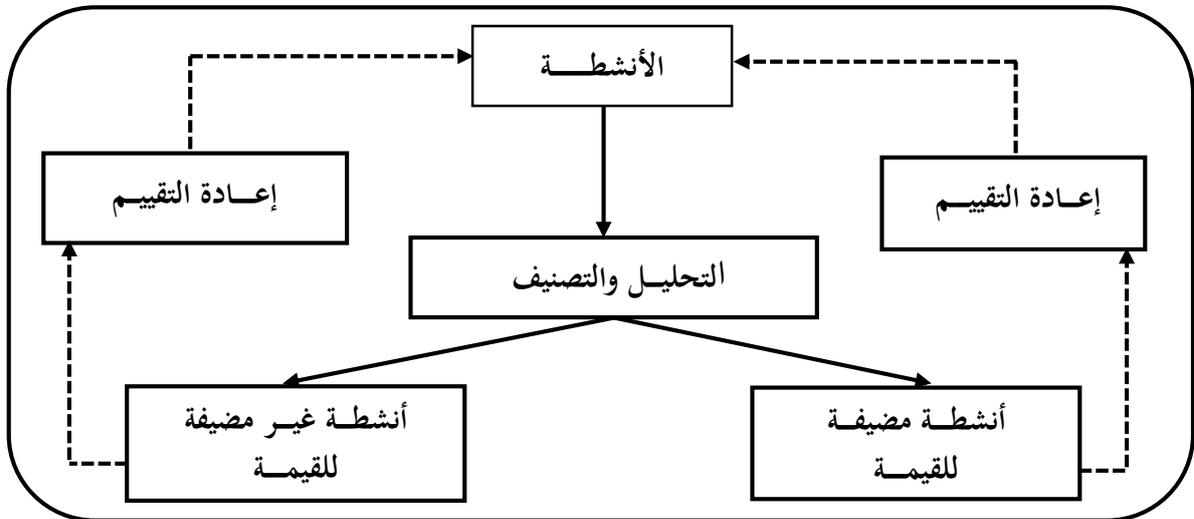
يبدأ أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة بتحليل الأنشطة المرتبطة بإنتاج منتج أو أداء خدمة معينة أي تحديد

كل الأنشطة التي تستهلك الموارد، ومن ثم يتم إعداد خريطة سير الأنشطة إنطلاقاً من إستلام المواد الأولية إلى غاية

الوصول إلى فحص وتسوية المنتج النهائي مع الأخذ بعين الإعتبار لوقت القيام بكل نشاط، وهذا ما يساعد على توفير

معلومات عن الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة.

الشكل رقم (03): تحديد وتحليل الأنشطة



المصدر: من إعداد الباحثة

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف

### المرحلة الثانية: تحديد تكلفة الأنشطة

تتضمن تكلفة كل نشاط جميع العوامل الموظفة لإنجازه وتتكون هذه العوامل الإنتاجية من أفراد، آلات، نظم حاسب آلي وموارد أخرى يمكن إستخدامها وتتبعها<sup>1</sup> إذ تتبع التكاليف الخاصة بإستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين الموارد ومخرجات كل نشاط ويمثل مسبب التكلفة المحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة<sup>2</sup>

### المرحلة الثالثة: تحديد مراكز النشاط

يتم في هذه المرحلة التعبير عن النشاط بمركز نشاط والذي يمثل بدوره جزء من العملية الإنتاجية التي تقوم المؤسسة إلى التعبير عن تكلفتها بشكل مستقل لذا يتم تجميع الأنشطة المتجانسة في مركز نشاط واحد وهذا ما يسمى بالمسار، إذ تتوقف عملية التجميع في مركز على مستويات الإختلاف الواردة بين منتجات المؤسسة فكلما كانت مستويات الإختلاف صغيرة كانت إمكانية التجميع سهلة وكلما كبرت مستويات الإختلاف زادت الحاجة إلى زيادة عدد مراكز النشاط بهدف ضمان تحديد التكلفة بشكل أدق<sup>3</sup> ويتم اللجوء إلى هذه المرحلة لكونه في المرحلة الأولى يتم تحديد الأنشطة والتي قد يكون هناك العشرات بل المئات منها في المؤسسة الواحدة، لذا يتم إدماج كافة الأنشطة المتجانسة في مركز نشاط واحد وذلك لتخفيف تكاليف التسجيل والتفصيل.

### المرحلة الرابعة: تحديد مسببات التكلفة

يمكن تعريف مسبب التكلفة على أنه جملة العوامل التي يترتب على وجودها حدوث التكاليف فهي السبب الأساسي لحجم النشاط، وبالتالي فإن نجاح أسلوب ABC يتحقق من خلال تحديد مسببات التكاليف لكل نشاط أو منتج أو خدمة.

إن طبيعة أسلوب ABC تتمثل في تخصيص التكاليف على مرحلتين فالمرحلة الأولى على الأنشطة والمرحلة الثانية على المنتجات، لذا يتوجب إستعراض مسببات التكلفة للمرحلتين كما يلي<sup>4</sup>:

**1- مسببات التكلفة للمرحلة الأولى:** يتم في المرحلة الأولى تتبع تكاليف المدخلات إلى مجموعات التكلفة لكل مركز نشاط وكل مجموعة تمثل النشاط أو الأنشطة المنجزة في ذلك المركز، إذ يتم تحديد المبالغ الخاصة بكل مركز نشاط إنطلاقاً من مسببات التكلفة، فكلما كان مسبب التكلفة ملائماً كلما تم تسجيل تكلفة الأنشطة بدقة أكبر.

<sup>1</sup> محمد محمود يوسف، الإتجاهات الحديثة في التكاليف والمحاسبة الإدارية محاسبة التكاليف، المجلد الأول، مؤسسة الكتب العربية للنشر الإلكتروني، 2006، ص 833

<sup>2</sup> هشام عطية أحمد ومحمد محمود عبد ربه، مرجع سابق، ص 323

<sup>3</sup> جاريسون ري آتش، نورين أريك، ترجمة زايد محمد عصام، المحاسبة الإدارية، دار المريخ، الرياض، 2008، ص 228

<sup>4</sup> إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، مرجع سابق، ص 171، 172

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف

2- مسببات التكلفة للمرحلة الثانية: تعد مسببات التكلفة للمرحلة الثانية من أهم العوامل التي يقوم عليها أسلوب

ABC إذ أن نوع هذه المسببات وعددها يحدد مدى الدقة في تسجيل تكلفة المنتج، تشكل عملية تحديد مسببات التكلفة عملية ضرورية إلا أنها ليست بالهينة فهي تتطلب عمال أكثر خبرة ودراية بإجراءات ومتطلبات العملية الإنتاجية، غير أنه وفي الوقت الحالي ومع التطور التكنولوجي أصبحت المؤسسة ممثلة في إدارتها قادرة على جمع البيانات المرتبطة بمحركات التكلفة كون الكمبيوتر الذي يسير أنشطتها يمكن وبشكل روتيني من توفير كمية كبيرة من المعلومات.

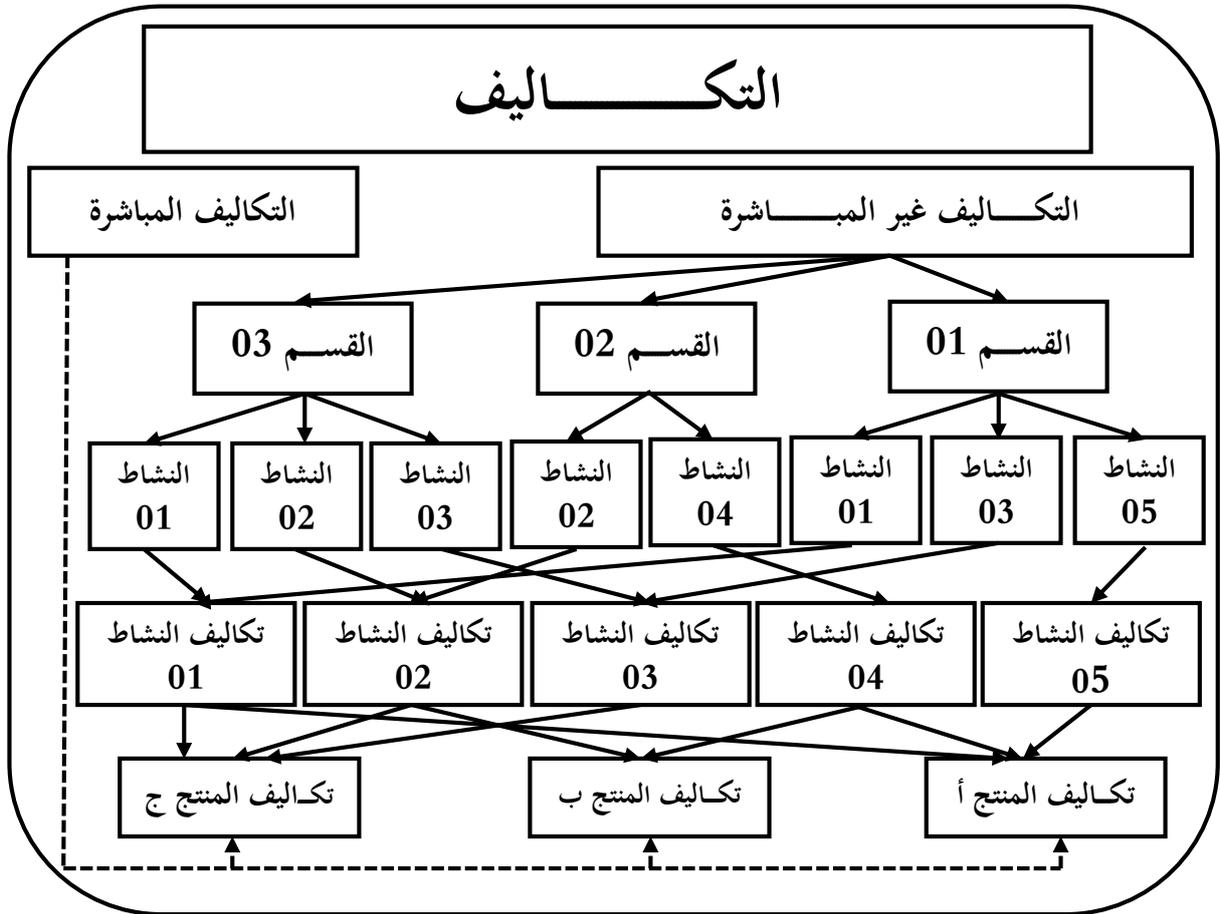
المرحلة الخامسة: تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات

يتم في هذه المرحلة تخصيص تكاليف الأنشطة على أهداف التكلفة النهائية من منتجات أو خدمات وفقا لمقدار

إستفادتها منها، ويتم ذلك عن طريق تحديد معدل التكاليف غير المباشرة لكل نشاط حسب العلاقة التالية:

معدل التحميل لمجمعات التكلفة = تكلفة النشاط / عدد مسببات النشاط

الشكل رقم (04): تحميل التكاليف في ظل أسلوب ABC



Patrick Boisselier, Contrôle de Gestion, Edition Vuibert, Paris, 2005, p204

الفرع الثاني: مقومات نجاح أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف

- يعتبر تطبيق أسلوب ABC إستراتيجية فعالة لتحقيق ميزة تنافسية لكونه يعطي صورة واضحة عن تكاليف المؤسسة، ولإنجاح هذا الأسلوب لابد من توفر جملة من المقومات التي تساهم في ذلك ومن بين هذه المقومات نجد<sup>1</sup>:
- 1- تتوقف كفاءة وفعالية أسلوب ABC على مستوى الدقة في تحديد أهدافه.
  - 2- لابد من إستخدام المعلومات الناتجة عن أسلوب ABC على مستوى جميع أفراد المؤسسة إذ أنه غير مقتصر على المحاسبين فقط، فعلى مدير الإنتاج أن يثق في صحة تكاليف المنتجات التي يتم إعدادها من قبل المحاسبين بالإعتماد على أسلوب ABC ، وكذلك على مدير التسويق أن يستعين بأسلوب ABC لإتخاذ قرارات التسعير.
  - 3- من مقوماته إنخفاض عنصر العمل المباشر إلى إجمالي التكاليف وذلك ما يدل على إستخدام المؤسسة لأنظمة تصنيع متقدمة في عمليات الإنتاج التي تعتمد على التكنولوجيا المتطورة.
  - 4- لابد أن تكون الموارد الداخلية للمؤسسة كافية وفكفايتها تساهم في تصميم الأسلوب وتطبيقه ومعالجة معلوماته بشكل جيد وبالتالي إنجاح الأسلوب.
  - 5- وجود نظام معلوماتي جيد يمكن من توفير بيانات تفصيلية تساعد على تحديد وقياس العلاقة بين التكلفة ومسبباتها.

### المطلب الرابع: تقييم أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

- كما هو الحال بالنسبة لأي أسلوب فإن لأسلوب ABC مزايا وعيوب في المقابل سنحاول فيما يلي عرض أهمها
- الفرع الأول: مزايا أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
- كأي أسلوب للتكاليف يؤدي تطبيقه في المؤسسة إلى جملة من المزايا وهي<sup>2</sup>:
- 1- يعمل أسلوب ABC على تحقيق درجة أدق في مجال تخصيص الموارد بين الأنشطة من خلال إحداثه تغيير في نماذج وهياكل ربحية خطوط الإنتاج.
  - 2- يساهم أسلوب ABC في تحقيق درجة عالية من الدقة والرقابة على التكاليف، من خلال ربطه التكاليف بالأنشطة الخاصة بها ومقارنتها بالعائد من إستخدامها داخل النشاط.
  - 3- يعمل أسلوب ABC على تدعيم موقف الرقابة، وذلك لاستخدام مسبب التكلفة والذي يعتبر أداة لقياس حجم وأداء النشاط.
  - 4- يسمح أسلوب ABC بالقيام بدراسة دقيقة لسلوك التكلفة، لكونه يقوم بتفسير التغير في معدلات مسبب التكلفة لكل نشاط خلال فترة زمنية معينة الأمر الذي يعمل على إعداد الموازنة بعدة بدائل.
  - 5- يساهم إعداد الموازنة التقديرية على أساس أسلوب ABC في تطوير نظم المعلومات الإدارية والتكليفية.

<sup>1</sup> درغام ماهر موسى، مرجع سابق، ص 630

<sup>2</sup> محمد محمود يوسف، مرجع سابق، ص 884، 885

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

6- يعمل أسلوب ABC على تحليل الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة للمنتج وأخرى لا تضيف قيمة، مما يساعد على تخفيض أو إستبعاد أو تخفيض هذه الأخيرة خصوصا في ظل نظام إدارة الوقت.

7- يساعد أسلوب ABC على تحديد علاقة التكاليف بالأفراد وبالتالي تحديد وتقييم مسؤولياتهم تجاه إستخدام الموارد المتاحة مما يساعد في توجيه أسلوب الرقابة لتحقيق الكفاية في الأداء.

8- يمكن أسلوب ABC من قياس الموارد الكلية اللازمة لإنتاج منتج معين فهو بذلك يساعد على التنبؤ بالإستخدامات المستقبلية المتوقعة لمختلف الموارد، وكذا التنبؤ بالإنفاق المستقبلي على المدى الطويل وهذا عائدا أساسا لإتجاه التغير في عناصر الإنفاق إلى التغير في إستخدام الموارد.

### الفرع الثاني: عيوب أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

على الرغم من جملة المزايا التي يتمتع بها أسلوب ABC إلا أنه توجد بعض العيوب التي تواجه أهمها<sup>1</sup>:

1- يعمل أسلوب ABC على إستبعاد بعض التكاليف المرتبطة بمنتجات معينة من التحليل كتكاليف الإعلان، البحوث، التطوير.....، لذلك وجب عند تطبيق هذا الأسلوب تعديل التحليل حتى تتمكن المؤسسة من الوصول إلى التكلفة الكلية للمنتج.

2- لا يستطيع أسلوب ABC توضيح العلاقة بين الأنشطة ورضا المستهلك حيث أن هذا الأخير يعتبر الهدف الأساسي للمؤسسة هو الربح.

3- يساهم أسلوب ABC في عملية إتخاذ القرارات الإستراتيجية على الأمد الطويل الأجل، في حين أن المؤسسة بحاجة أيضا إلى إتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط في الأمد القصير.

4- تشكل صعوبة إختيار مسببات التكلفة في الواقع العملي إلى إعادة تدريب العاملين لضمان نجاح تطبيق أسلوب ABC وهذا ما يجعل من تطبيقه أمرا صعبا.

5- غياب الخبرة الكافية لتطبيق أسلوب ABC حيث أنه يحتاج إلى وعي ودراية كافية من قبل المحاسبين والممارسين له.

6- قد يتعارض تطبيق أسلوب ABC مع بعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمبدأ الحيطة والحذر لذا فنجد بعض المؤسسات المطبقة له تعمل بأسلوبين تستخدم أسلوب ABC لأغراض داخلية وتستمر في إستخدام الأساليب التقليدية لتحديد التقارير المالية الخارجية وهذا الأمر مكلف جدا.

بالرغم من جملة العيوب السابقة الذكر إلا أن أسلوب ABC يحوي العديد من المزايا التي تفوق العيوب التي تحد من إستعماله، فحتى تستفيد المؤسسة من كافة مزاياه يجب عليها قبل أن تقرر تطبيق هذا الأسلوب معرفة العوامل المرتبطة بنجاحه وكذا العوامل المؤثرة على مختلف مراحل تطبيقه وهذا للتقليل من عيوبه.

<sup>1</sup> محمد وفي، عباس الشمري، مدخل الكلفة على أساس الأنشطة ودورها في تحديد الميزج الإنتاجي الأمثل - دراسة مقارنة بين المدخل التقليدي ومدخل الكلفة على أساس الأنشطة-، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، العدد 23، 2009، ص 259

### المبحث الثاني: أسلوب التكلفة المستهدفة TC

تمهيد:

كنتيجة لعوامل المنافسة المتزايدة عالميا وما تواجهه المؤسسات الاقتصادية من تقدم تكنولوجي وسعيها إلى إرضاء العملاء من خلال تقديم منتج منافس من حيث الجودة والسعر، وحتى تتمكن من تحقيق الأرباح المرغوب فيها ظهر ما يسمى بأسلوب التكلفة المستهدفة (**Target Costing**) كأحد الأساليب الحديثة في محاسبة التكاليف والذي يُعتبر من أحد أهم وأفضل أساليب محاسبة التكاليف المبتكرة.

سنحاول من خلال هذا المبحث التعرف على هذا الأسلوب من خلال المطالب التالية:

**المطلب الأول:** الخلفية النظرية والتاريخية لأسلوب التكلفة المستهدفة

**المطلب الثاني:** مدخل إلى أسلوب التكلفة المستهدفة

**المطلب الثالث:** مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ومقومات نجاحه

**المطلب الرابع:** تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف

### المطلب الأول: الخلفية النظرية والتاريخية لأسلوب التكلفة المستهدفة (TC)

يعود ظهور التكلفة المستهدفة إلى بداية الستينات من القرن الماضي كإستجابة للظروف التنافسية حيث قام اليابانيون بتطوير فكرة هندسة القيمة التي ظهرت في الولايات المتحدة الأمريكية وبالتحديد في شركة " General Electric" على يد Lawrence Miles سنة 1947 بهدف الصمود أمام المنافسة الشديدة داخل اليابان، ثم بدأ مفهوم التكلفة المستهدفة يظهر في أوروبا والولايات المتحدة الأمريكية في أواخر سنوات الثمانينات.

### الفرع الأول: جذور أسلوب التكلفة المستهدفة (TC)

ظهرت فكرة بسيطة في الولايات المتحدة الأمريكية عرفت باسم تحليل القيمة طبقت في شركة " Général Electric" الأمريكية كأسلوب منظم ومسير يسعى لإنتاج منتج بأقل تكلفة وجودة عالية وطبقت أيضا في بعض المؤسسات اليابانية للصدوم أمام المنافسة الشديدة في الأسواق، وفي سنوات الستينات قام خبراء الصناعة في اليابان بتطوير الفكرة وجعلها أسلوب ديناميكي يجمع ما بين تحليل القيمة والتأثير على التكاليف أثناء مراحل تخطيط وتطوير المنتج.

وفي سنة 1963 إستعمل هذا الأسلوب كأسلوب جديد تحت إسم Genka Kikaku لأول مرة في اليابان وقد تم ترجمة هذا الإسم إلى Target Costing، لتقوم بعد ذلك جمعية التكاليف اليابانية ( Cost Society Japan) في سنة 1995 بإطلاق إسم Target Cost Management (إدارة التكلفة المستهدفة) على هذا الأسلوب<sup>1</sup> وخلال فترة الثمانينات عملت العديد من المؤسسات الصناعية اليابانية والأمريكية على تطبيقه على منتجاتها وكان من أبرز المؤسسات المطبقة مؤسسة TOYOTA لصناعة السيارات، حيث إعترفت هذه المؤسسة بعدم جدوى زيادة الأسعار، وأدركت أن التكلفة المستهدفة هي مفتاح النجاح والبقاء في السوق وعلى أساس ذلك قامت بتطوير وتقديم منتجات ذات أسعار رخيصة جعلتها تحظى بمكانة مرموقة في الأسواق المحلية والعالمية<sup>2</sup> تعددت الدراسات التي تناولت هذا الأسلوب حيث ذكر لأول مرة سنة 1977 في الكتابات اليابانية من قبل Tanaka ثم ظهر كتاب إنجليزي يتكلم عنه سنة 1988 من قبل Hiromato وسنة 1989 من طرف Sakura، وظهر هذا الأسلوب في الكتابات الفرنسية من خلال عدة مقالات لكل من Dumovest.L& Deglaine.J سنة 1993، و Horvath سنة 1995، و Loino.P سنة 1994.

### الفرع الثاني: دوافع الإتجاه إلى منهج التكلفة المستهدفة (TC)

يعود الدافع من التوجه نحو منهج التكلفة المستهدفة إلى القصور الذي شاب نظام التكاليف التقليدي وهذا ما أدى إلى صرف النظر عنها نسبيا والتفكير في أساليب ونظم حديثة تعالج ذلك القصور ، حيث أنها لا تقوم بتحديد سعر

<sup>1</sup> Feil Patrick , and all , **Japanese Target Costing : A Historical Perspective** , International Journal of Cost Management , University of Akrom , 2004 , p 10

<sup>2</sup> قاسم محسن الحبيطي، اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة في المؤسسات التجارية دراسة تطبيقية في شركة المهاري التجارية فرع نينوي، مجلة تنمية الرافدين،

المجلد 31، العدد 94، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة الموصل، العراق، ص 321

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف

البيع أولاً بل يتم حسابه من خلال جمع التكلفة مع هامش الربح المناسب فإذا كان هذا السعر أعلى من سعر السوق فيتم تخفيض سعر البيع إلى أقل قدر ممكن، وعلى أساس ذلك جاء أسلوب التكلفة المستهدفة ليعالج هذا الأمر عن طريق تحديد سعر السوق أولاً ثم تحديد هامش الربح المراد تحقيقه والفرق بين سعر السوق والربح المراد تحقيقه يمثل التكلفة المسموح بها<sup>1</sup>

مما سبق يتبين أن التكلفة المستهدفة وغيرها من المفاهيم المستحدثة في محاكاة التكاليف جاءت لتعالج القصور الذي يشوب الأساليب التقليدية وذلك لإدارة كافة موارد المؤسسة من أجل ضمان نجاحها وإستمراريتها وتعظيم أرباحها.

### الفرع الثالث: مقارنة أسلوب التكلفة المستهدفة مع الأساليب التقليدية

نظراً لجملة الدوافع التي أدت إلى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وأهمها أوجه القصور التي شابت الأساليب التقليدية وجعلتها منها غير قادرة على الإستجابة لتحديات العصر والبيئة التنافسية الشديدة التي أحدثتها التطور التكنولوجي، الأمر الذي جعل أسلوب التكلفة المستهدفة يختلف عن الأساليب التقليدية في العديد من النقاط نذكر فيما يلي أهمها:

**1-** تقوم الأساليب التقليدية بتحديد سعر البيع إنطلاقاً من تحديد التكلفة وإضافة هامش الربح المناسب على عكس أسلوب التكلفة المستهدفة الذي يحدد السعر أولاً ثم يحدد هامش الربح المراد تحقيقه (الربح المستهدف).

**2-** تركز الأساليب التقليدية على تكلفة المنتج بإعتبارها هي التي تتحكم في سعر البيع، بينما أسلوب التكلفة المستهدفة يركز على السعر الذي يقود إلى التكلفة.

**3-** تقوم الأساليب التقليدية بتخفيض التكلفة بالقضاء على عوامل الإسراف والتلف والضياع أثناء الإنتاج الفعلي، في حين أسلوب التكلفة المستهدفة يستخدم أدوات تخفيض التكلفة في مرحلتي تصميم وتطوير المنتج.

**4-** الأساليب التقليدية لا تأخذ بعين الإعتبار إقتراحات الموردين والمستهلكين إلا بعد إنتهاء عملية الإنتاج على عكس أسلوب التكلفة المستهدفة الذي يهتم بذلك قبل البدء في عملية الإنتاج.

### المطلب الثاني: مدخل إلى أسلوب التكلفة المستهدفة (TC)

شهدت البيئة الاقتصادية منافسات ضارية لم يعد فيها البقاء والإستمرار إلا للأفضل وأصبح على المؤسسات التي لم تستوعب ذلك سوى الانسحاب من الساحة الاقتصادية، وحتى تتمكن المؤسسات من مسايرة التغيرات أصبح لزاماً عليها العمل على تحقيق مزايا تنافسية فإتجهت بذلك إلى الإهتمام بالتكلفة كعنصر فعال في تحقيق التحديات الكبيرة ويعتبر أسلوب TC من أهم الأدوات الإستراتيجية لإدارة التكلفة.

### الفرع الأول: مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة (TC)

تعددت التعاريف وتباينت وجهات النظر حول أسلوب TC وفيما يلي عرض لأهم التعاريف:

<sup>1</sup> إيمان عوني أبو يوسف، أثر إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2016، ص 35

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف

- لكون هذا الأسلوب ياباني الأصل فإنه من الأنسب عرض تعريف جمعية المحاسبين اليابانيين حيث عرفت التكلفة المستهدفة على أنها "عملية إدارة الأرباح بصفة عامة من خلال تحديد مستويات جودة المنتج التي تمكن المؤسسة من تحقيق إستراتيجية للربح على مختلف مستويات مراحل التخطيط، وكذا العمل على تطويره للوصول إلى المستوى الذي يقابل تطلعات وإحتياجات العملاء"<sup>1</sup>

- وحسب Horngren يعرف أسلوب التكلفة المستهدفة على أنه "أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج خلال مراحل دورة حياة المنتج، فهي أداة تحاول تخفيض التكلفة عند مرحلة التصميم نظرا لسرعة وكبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها خلال هذه المرحلة على خلاف المراحل التالية لها"<sup>2</sup>

- في حين يؤكد Kaplan et Atkinson أن أسلوب التكلفة المستهدفة هو عبارة عن "أداة يتم إستخدامها أثناء دورة التخطيط تعمل على تسهيل عملية المفاضلة بين التصميمات البديلة للمنتج والعملية الإنتاجية لإختيار البديل الذي يسمح بتحقيق مستوى عالي من الأرباح في ضوء معطيات محددة كسعر السوق المقدر وحجم المبيعات المستهدفة"<sup>3</sup>

- في حين عرف المجلس الإستشاري للتصنيع الدولي CAM-I أسلوب التكلفة المستهدفة على أنه "أسلوب لإدارة الجودة وتخطيط الأرباح يعتمد على مبدأ التركيز على العميل وتصميم المنتج من خلال الإهتمام بسعر البيع، فهو أسلوب يمكن تطبيقه من ممارسة إدارة التكلفة في المراحل المبكرة لتطوير المنتج ويستمر ذلك خلال دورة حياة المنتج من خلال التعامل النشط مع سلسلة القيمة الكلية"<sup>4</sup>

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نعرف أسلوب التكلفة المستهدفة على النحو التالي:

هو أداة إدارية للتحكم بالتكلفة تهدف إلى تقليل تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير ومن ثم تخفيضها عند مرحلة التصميم لكبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها في هذه المرحلة، قصد الوصول لتكلفة تناسب السعر المنافس مع ضمان الحفاظ على جودة المنتج للحصول على رضا الزبائن

الفرع الثاني: خصائص وأهمية أسلوب التكلفة المستهدفة (TC)

### 1- خصائص أسلوب التكلفة المستهدفة (TC)

يعتبر أسلوب TC من الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف وهو يشمل على مجموعة من الخصائص أهمها:

- يتميز أسلوب التكلفة المستهدفة بإمكانية تطبيقه في مرحلة التطوير والتصميم على خلاف الأساليب الأخرى التي تطبق في مرحلة الإنتاج فقط.
- أسلوب التكلفة المستهدفة وسيلة لتخفيض التكاليف.

<sup>1</sup> لطيف الرفاعي، التكاليف المعيارية والموازنات التقديرية، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، 2006، ص 235

<sup>2</sup> طلال سليمان جريرة، نموذج مقترح لإستخدام نظام التكلفة المستهدفة لرفع كفاءة قرارات التسعير دراسة ميدانية في إحدى شركات تصنيع أجهزة الإنارة في سوريا، مجلة الإداري، العدد 116، معهد الإدارة العامة، سلطنة عمان، 2009، ص 89

<sup>3</sup> شوقي السيد فودة، إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة دراسة نظرية وإستكشافية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 44، العدد 01، جامعة الإسكندرية، مصر، 2007، ص 209-210

<sup>4</sup> سيد عطا الله السيد، المفاهيم المحاسبية الحديثة، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص 267

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف

- تشمل الأهداف الأولية للتكلفة المستهدفة على تقنيات التطوير والتصميم وبناء على ذلك تتشكل طرق أولية كثيرة لعمليات وإجراءات التكلفة المستهدفة.
- يتميز أسلوب التكلفة المستهدفة بأنه أسلوب مناسب للتطبيق في الصناعات أو المنتجات الصغيرة المتعددة أكثر من المنتجات القليلة الكبيرة.

### 2- أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة (TC)

يحظى أسلوب TC بأهمية خاصة لما يتصف به من خصائص متعددة جعلت منه نظام معلومات متكامل لما يحققه من أهداف متنوعة، وتمثل أهمية أسلوب TC في النقاط التالية<sup>1</sup>:

- يركز أسلوب التكلفة المستهدفة على محركات التكلفة الهيكلية في مرحلة تصميم المنتج بدلا من المحركات التنفيذية في مرحلة الإنتاج.
- أسلوب يتأقلم مع بيئة التصنيع الحديثة وكذا ظروف المنافسة المفروضة من حيث ملائمته مع قصر دورة حياة المنتج والتشغيل، من خلال مفهوم الخلايا التصنيعية وتبني نظام دفعات الإنتاج ونظم التصنيع المرنة وهي من الأساليب التي تساعد على إدخال التعديلات على المنتجات وتنفيذ التصميمات المختلفة.
- يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة على اعتماد أسلوب النموذج المتحرك بدلا من الساكن فهو يتخطى الحدود المكانية، فهو لا يقتصر على رقابة تكاليف مراكز التكلفة المختلفة بل يتعدى ذلك ليصل إلى إحتواء تكلفة منابع الحدوث (الأنشطة المسببة للتكلفة) والتي قد تحدث خارج إطار المؤسسة.
- يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة أكثر واقعية من أساليب التكاليف التقليدية لكونه يركز على كافة الأبعاد المحددة للتكلفة والمؤثرة عليها والتي تجعل من معايرتها أكثر واقعية وموضوعية.

### الفرع الثالث: أهداف ومبادئ أسلوب التكلفة المستهدفة (TC)

#### 1- أهداف أسلوب التكلفة المستهدفة (TC)

يسعى أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تحقيق الأهداف التالية<sup>2</sup>:

- تخفيض تكلفة المنتجات الجديدة والحالية مع ضمان مستوى محدد من الأرباح، دون أن يؤدي ذلك إلى التقليل من الجودة.
- إتاحة الفرصة البديلة للحصول على وضع تنافسي أفضل وذلك من تقديم الأسلوب خططا للمنافسة وليس للتكلفة.
- المساعدة في خلق مستقبل تنافسي للمؤسسة.

<sup>1</sup> بشارة محمد أحمد الربيع يعقوب، الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف ودورها في إتخاذ القرارات المالية-دراسة ميدانية على مصنع سكر عسلاية، رسالة ماجستير، جامعة القرآن الكريم والعلوم الإسلامية، كلية الدراسات العليا، السودان، 2018، ص ص 86-87، بتصرف

<sup>2</sup> أ.د. محمود حسن قاقش، مدى مساهمة العلوم المالية والمحاسبية في التعامل مع الأزمات المالية العالمية، مداخلة مقدمة ضمن المؤتمر الثاني للعلوم الإدارية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة أربد، عمان، 23-29/04/2010، ص 640

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف

● تصميم العمل بأسلوب التكلفة المستهدفة في كافة أطراف المؤسسة يعمل على تحفيز الموظفين للحصول على الربح المستهدف.

- المساهمة في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة كأحد أهم الأهداف الإستراتيجية.
- المساهمة في إدارة الأرباح المستقبلية، وذلك لكون أسلوب التكلفة المستهدفة أداة فعالة لإدارة التكلفة والأرباح في آن واحد.
- تحديد السعر المستهدف للمنتجات المختلفة إنطلاقاً من وجهة نظر العميل.
- تحديد أقصى تكلفة مسموح بها.

وعموماً يمكن القول أن أسلوب TC يهدف إلى تحقيق التوافق بين هدفين إثنين هما:

- تحقيق رضا الزبون من خلال منتج ذو جودة عالية وسعر مقبول أو منخفض.
- تحقيق الأرباح للمؤسسة بهدف الحفاظ على إستمراريتها في ظل البيئة التنافسية الشديدة.

### 2- مبادئ أسلوب التكلفة المستهدفة (TC)

يتكون أسلوب التكلفة المستهدفة من المبادئ الأساسية التالية<sup>1</sup>:

- **السعر المستهدف يحدد التكلفة المستهدفة:** إعتقاداً على معطيات السوق يتم تحديد السعر المستهدف بغرض الوصول إلى التكلفة المستهدفة من خلال طرح السعر المستهدف من هامش الربح المستهدف.
- **التركيز على العملاء وإهتماماتهم:** يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على التركيز بمتطلبات العملاء المتعلقة بكل من التكلفة والوقت والجودة، والتي تعتبر بدورها من الأمور المهمة والضرورية لبقاء وإستمرار أي مؤسسة.
- **تخفيض التكلفة في مرحلة التصميم:** يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة في مرحلة التصميم على تطوير منتج من جهة وتلبية رغبات وإحتياجات الزبون من جهة أخرى، ويعد هذا المبدأ من أهم المبادئ.
- **تخفيض التكلفة في جميع مراحل دورة حياة المنتج:** إعتقاداً على أسلوب التكلفة المستهدفة يتم تحليل ودراسة نظام سلسلة القيمة عن طريق إدماج كل أعضاء السلسلة، وهذا من خلال تشكيل فريق متعدد الوظائف مسؤول عن كافة مراحل العملية الإنتاجية.

### المطلب الثالث: مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) ومقومات نجاحه

نظراً للإختلاف الكبير بين الباحثين حول التكلفة المستهدفة فإنه لا توجد خطوات محددة متفق عليها لتطبيق هذا الأسلوب، إلا أنه يجب التركيز في هذا الأسلوب على أهمية تحديد السعر والربح المستهدف قبل تحديد التكلفة المستهدفة.

### الفرع الأول: مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC)

يمر أسلوب التكلفة المستهدفة بثلاثة مراحل تتعرض لها من خلال هذا العرض

<sup>1</sup> Laurent Ravignonon ,Activity Based Costing – Activity-Based Management , ABC Enterprise et ABC PME , Alphacen , France , 2008 , p03

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف

### المرحلة الأولى على مستوى السوق:

من خلال هذه المرحلة يتم نقل الضغط الذي تواجهه المؤسسة في السوق إلى مصممي وموردي المنتج حيث يتم تحديد تكلفة المنتج التي يسمح بها السوق وذلك بطرح هامش ربح مستهدف من سعر البيع المستهدف<sup>1</sup>، وهي التكلفة المستهدفة التي يجب أن تسعى المؤسسة لتحقيقها، ويتم في هذه المرحلة تحديد ما يلي:

#### 1- تحديد السعر المستهدف:

تمثل هذه الخطوة أول خطوات أسلوب التكلفة المستهدفة ويعرف السعر المستهدف على أنه " ذلك السعر المقدر للسلعة أو الخدمة والذي تتوفر لدى الزبون الرغبة والقدرة على دفعه"<sup>2</sup> ويتم تحديد الأسعار في أسلوب TC مع الأخذ بعين الاعتبار ما يلي<sup>3</sup>:

- **إحتياجات/أذواق/رغبات العملاء:** ويقصد بذلك الخصائص الوظيفية والمادية للمنتج والتي ستؤثر على السعر.
- **السعر المرضي:** وهو السعر الذي يمتلك العملاء القدرة على دفعه مقابل الخصائص والوظائف المادية المطلوبة في المنتج.
- **الوضعية التنافسية للمنافسين:** أسعارهم، أصناف منتجاتهم ووظائفها.
- **هدف حصة السوق:** وهو حجم السوق الذي ترغب المؤسسة في بلوغه، وقد أظهرت الأبحاث أن معظم الشركات اليابانية تتبع إستراتيجية وضع أسعار تنافسية للتقدم على المنافسين.

#### 2- تحديد الربح المستهدف:

تمثل هذه الخطوة ثاني خطوات أسلوب التكلفة المستهدفة وفقا لإستراتيجية الربح طويل المدى للمؤسسة وكذا إستراتيجية حصة المنتج من السوق في المدى القصير.

ويتم تحديد الربح المستهدف إنطلاقا من العائد على المبيعات التي تسعى المؤسسة لتحقيقه بدلا من العائد على الإستثمار وذلك لأسباب تقنية وإستراتيجية، إذ يتمثل السبب التقني في حاجة المصنعون لإنتاج منتجات متعددة وبكميات قليلة بهدف الحفاظ على بقائهم في الأسواق في حين أن السبب الإستراتيجي يعود لكون العائد على المبيعات أفضل إختيار لبناء الإستراتيجيات طويلة المدى مع الأخذ بعين الإعتبار ربحية محفظة المنتجات ودور كل منتج فيها<sup>4</sup>.

#### 3- حساب التكلفة المستهدفة:

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

- **سعر البيع المستهدف:** سعر البيع الذي يحدده السوق.
- **الربح المستهدف:** الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه.

<sup>1</sup> Cooper .R and Slagmuler .R ,**Target Costing and Value Engineering** , Productivity Press, Portland , Oregon,1997 , p01

<sup>2</sup> Horngren.C and all ,**Cost Accounting a Managerial Emphasis** , 10<sup>th</sup> Edition ,Prentice Hall International ,New Jersey , 2000, p45

<sup>3</sup> Kwah .D.G ,**Target Costing in Swedish Firms-Fiction Fad or Fact ? An Empirical Study of some Swedish Firms, International Management** , Master Thesis , Graduate Business School , School of Economics and Commercial LAW, Goteborg University , 2004 , p52

<sup>4</sup>Kwah .D.G, op cit , p 52

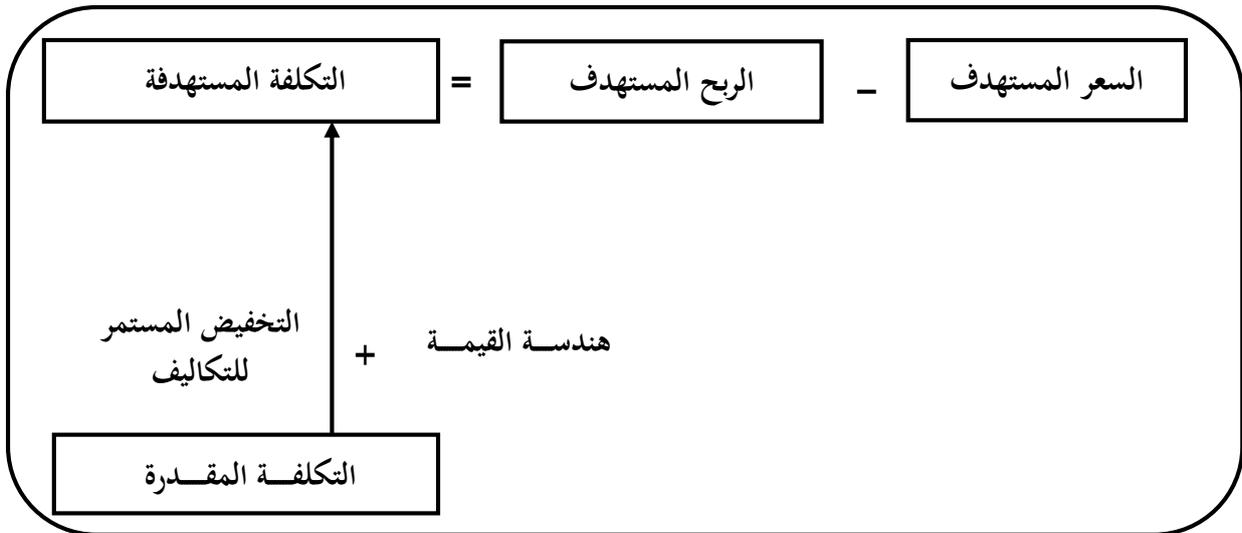
## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف

### المرحلة الثانية على مستوى المنتج:

بتطبيق المرحلة السابقة يتم تحديد التكلفة المستهدفة التي لا تأخذ بعين الاعتبار إمكانيات المؤسسة غير أنه في هذه المرحلة يتم تقدير تكلفة المنتج التي يمكن بلوغها مع الأخذ بعين الاعتبار مؤهلات المؤسسة وتكنولوجياتها، وعموما تكون التكلفة المستهدفة أقل من التكلفة المقدرة وهذا ما يدفع إلى التخلص من الفجوة التكاليفية بينهما ويتم ذلك من خلال تصميم أفضل للمنتج ببذل كل الجهود لبلوغ التكلفة المستهدفة دون أن ينخفض أداء المنتج عن الحد الذي يحدده العميل.

وحسب Cooper & Slagmulden هناك قاعدة أساسية تكمن في أنه لا يمكن أبدا تجاوز التكلفة المستهدفة للمنتج ولو حدث هذا لن يتم إطلاق المنتج في السوق وإلا فقد تفقد التكلفة المستهدفة أثرها كأداة للتسيير<sup>1</sup>. وهناك العديد من الأدوات التي تستخدم لتحقيق هدف خفض التكلفة ولعل أهمها هندسة القيمة فحسب Peter Harvath فإن " يقوم أسلوب هندسة القيمة بترجمة متطلبات السوق إلى حلول تقنية وقد أظهرت الدراسات حول المؤسسات اليابانية أن هندسة القيمة هي الأكثر أهمية لبلوغ التكلفة المستهدفة"<sup>2</sup>، حيث تعمل تقنية تحليل القيمة على تخفيض التكاليف في مرحلة تصميم المنتج بينما يكون التحسين (التخفيض) المستمر للتكاليف مناسبا في مرحلة الإنتاج، والشكل التالي يلخص ذلك.

الشكل رقم (05): طريقة التكلفة المستهدفة



Source: Aazard.C et Separi.S , *Contrôle de Gestion : Manuel et Application DEFC éprouve N<sup>07</sup>* , Dunod , Paris , 5<sup>eme</sup> édition ,2001, p633

### المرحلة الثالثة على مستوى المركبات:

<sup>1</sup> Cooper .R and Slagmulder .R , opcit , p 01

<sup>2</sup> Lorino Philipe, *Methodes et Pratiques de la Performance : Le Guide de Pilotage*, Edition D'oiganisation, 1997, p 412

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف

تكون المرحلة الثالثة من أسلوب TC على مستوى المركبات المشكلة للمنتوج وتأتي هذه المرحلة بالتوازي مع المرحلة الثانية التي تكون على مستوى المنتوج، إذ يتم تجزئة المركبات إلى وظائف فرعية ويتم إعادة نفس العملية التي تمت في المرحلة الثانية على مستوى المنتوج ولكن هذه المرة على مستوى المركبات<sup>1</sup> تسعى هذه المرحلة إلى الضغط على موردي المؤسسة لتخفيض تكاليف المركبات التي يعرضونها بهدف الوصول إلى وضع السعر الذي ترغب في دفعه للمركبات اللازمة للمنتوج.

### الفرع الثاني: العوامل المؤثرة على أسلوب التكلفة المستهدفة TC

وفقا للمراحل التي يمر بها أسلوب فقد TC قسم الباحثون العوامل المؤثرة عليه إلى تقسيمات وهي:

#### 1- العوامل المؤثرة على مستوى السوق:

هي مجموع العوامل التي تساعد تحديد طبيعة المعلومات التي يمكن جمعها حول العملاء والمنافسين والتي تسمح بدورها بتحديد مقدار الصعوبة التي يمكن مواجهتها لضمان نجاح وروج المنتجات عند إطلاقها في السوق. وحسب Cooper & Slagmulden فهناك عاملان أساسيان وهما<sup>2</sup>:

● **كثافة المنافسين:** حيث إرتفعت كثافة المنافسين كلما أصبحت مناطق بقاء المنتجات أكثر ضيقا، ولا يصبح للمؤسسة سوى بديل أن تكون رائدة في التكلفة والجودة.

● **طبيعة العميل:** وذلك من خلال النقاط التالية:

- **مدى معرفة المتطلبات المستقبلية:** حيث كلما إزدادت المعرفة بمتطلبات العملاء المستقبلية كلما زادت الحاجة أكثر فأكثر إلى تطبيق أسلوب TC وإزدادت فائدته في المؤسسة.

- **معدل تغير متطلبات العميل:** حيث كلما كانت معدلات تغير متطلبات العميل سريعة كلما أصبحت

مناطق بقاء المنتجات سريعة، وهذا مازاد من مكاسب من تطبيق أسلوب TC

- **درجة وعي العميل:** حيث كلما كانت درجة الوعي كبيرة إزدادت مكاسب TC

#### 2- العوامل المؤثرة على مستوى المنتوج:

هي جملة العوامل التي تساعد على تحديد طبيعة وكمية المعلومات التي يتم جمعها بهدف تحديد التكلفة التاريخية ومعرفة إحتياجات العملاء وهناك عاملان أساسيان وهما<sup>3</sup>:

● **إستراتيجية المنتوج:** تعتبر المحدد الرئيسي لمقدار الجهد المبذول في أسلوب TC وتتلخص فيما يلي:

- **عدد المنتجات:** كلما زادت وتنوعت المنتجات كلما كانت مكاسب تطبيق أسلوب TC كبيرة.

<sup>1</sup> Hergeth.H , **Target Costing in The Textile Complex** , Journal of Textile and Apparel Technology and Management (JTATM) , Volume 02 , ISSUE 1V Fall, ( p.p 1-10), p07

<sup>2</sup> Cooper .R and Slagmuler .R , opcit , p 25-26

<sup>3</sup> Cooper .R and Slagmuler .R , opcit , p 10-12

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف

-تكرار تجديد التصميم: كلما زاد معدل إدخال منتجات جديدة للسوق كلما زادت فوائد تطبيق أسلوب TC.  
-درجة التجديد: كلما إنخفضت درجة التجديد كلما زادت فوائد تطبيق أسلوب TC، وهذا عائد لوجود معلومات لكون المنتجات تصبح مشابهة للمنتجات الموجودة في السوق.

### ● خصائص المنتج: تتلخص فيما يلي:

-تعقيد المنتج: كلما كانت المنتجات معقدة كلما كان أسلوب TC معقدا.  
-ضخامة الإستثمار: كلما إرتفعت قيمة الأموال المستهلكة بهدف البحث والتطوير كلما إرتفعت فوائد تطبيق TC.  
-المدة اللازمة لتطوير المنتج: كلما طالت المدة اللازمة لتطوير المنتج كلما إرتفعت فوائد تطبيق أسلوب TC وهذا عائد أساسا لزيادة احتمال تغير ظروف السوق.

### 3- العوامل المؤثرة على مستوى المركبات:

باستعمال أسلوب TC يمكن تحديد التكاليف المستهدفة للمركبات وهناك مجموعة من العوامل المؤثرة عليها وهي<sup>1</sup>:

- درجة التكامل الأفقي: تحتاج المؤسسات المتكاملة أفقيا إلى نسب كثيرة من المدخلات لإنتاج منتجاتها من مصادر خارجية ومن ثم الإعتماد على موردين أكثر، ومن هنا تزداد أهمية أسلوب TC.
- القوة إتجاه أغلبية الموردين: كلما تمتعت المؤسسة بقوة إتجاه أغلبية الموردين كلما تمكنت من فرض أسعار الشراء على أغليبيتهم، وفي هذه الحالة يكون تطبيق أسلوب TC على مستوى المركبات ذو مكاسب كبيرة.
- طبيعة العلاقة مع الموردين: إن قدرة أي مؤسسة مع مورديها على جمع إبداعهما في تصميم منتج ما سيمكنهم من إستحداث طرق ممتازة وفعالة لتخفيض التكاليف، حيث أن زيادة الموردين بشكل متكرر ومشاركتهم في مرحلة التصميم يساهم في تخفيض تكلفة المنتج والرفع من جودته.

### الفرع الثالث: مقومات نجاح أسلوب التكلفة المستهدفة (TC)

لقد أظهرت الدراسة الإستطلاعية لآراء 135 شركة يابانية مقيدة في بورصة طوكيو تستخدم أسلوب TC أن أهم مقومات نجاح تطبيق هذا الأسلوب هي<sup>2</sup>:

- 1- توفر نظام جيد للمعلومات المحاسبية.
- 2- توفر نظام جيد لتقدير التكاليف إعتمادا على الدراسات التحليلية لإتجاهات الأسعار في الأسواق وكذا التكاليف التاريخية.
- 3- وجود دعم من قبل الإدارة العليا للدارات المختلفة في المؤسسة.

<sup>1</sup> نجوم قمازي، مرجع سابق، ص 99

<sup>2</sup> محمد منصور شبل، ماهية التكلفة المستهدفة، كلية التجارة، جامعة الأزهر، مصر، 2008، ص 14

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف

- 4- القيام بالدورات العلمية والتدريبية للعاملين على إستخدام أسلوب TC.
- 5- تشجيع وتطوير مختلف فرق العمل.
- 6- مشاركة كافة المستويات الإدارية في تقديم المعلومات، لتفادي إختصاص البعض منها وإحتكارها.
- 7- وجود قنوات إتصال مفتوحة وبشكل دائم بين المؤسسة والموردين أو بين المؤسسة والعملاء، أو بين إدارة المؤسسة ومختلف أقسامها بهدف تسهيل تقديم الإقتراحات ومناقشتها للحصول على المعلومات الملائمة.
- 8- إعتداد أسلوب تفويض السلطات لمختلف فرق العمل وهذا ما يحفز على حب العمل والإبتكار والإبداع.
- 9- تحديد مساهمة جميع الأنشطة والأعمال والأفراد في تحقيق إستراتيجية الربح للمؤسسة.

### المطلب الرابع: تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة TC

كأي أسلوب من الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف فإن لأسلوب TC مجموعة من المزايا والعيوب نستعرضها في هذا المطلب.

#### الفرع الأول: مزايا أسلوب التكلفة المستهدفة TC

- تتعدد وتنوع المكاسب التي يمكن أن تكسبها المؤسسة من تطبيقها لأسلوب TC ونذكر من بينها ما يلي<sup>1</sup>:
- 1- يمكن أسلوب TC من خلال تحديده لكل من التكلفة والربح المناسبين من التخطيط على المدى الطويل.
  - 2- يساعد أسلوب TC على تحسين العلاقات مع الموردين.
  - 3- يعمل أسلوب TC على خلق لغة مشتركة وهدف مشترك يتمثل في التكلفة المستهدفة، يساهم في تحفيز العمل الجماعي من خلال تحفيز كل أعضاء الفريق المتعدد الوظائف على تحقيقه.
  - 4- يساعد أسلوب TC في التحسينات الداخلية وذلك من خلال قيامه بدعم عمل الفريق وإدارة الإمداد وإدماج الموردين في تقديم وتطوير منتجات وخدمات جديدة.
  - 5- يعمل أسلوب TC على تخفيض التكلفة قبل حدوثها، فتصبح التكلفة بذلك أداة لتصميم منتج ناجح أحسن من الإعتداد على البيانات التاريخية.
  - 6- يركز أسلوب TC على الخارج (السوق) على عكس الأساليب التقليدية التي تتميز بتركيزها الداخلي، وذلك من خلال إعتداده على سعر السوق المستقبلي من أجل الوصول إلى التكلفة المستهدفة.
  - 7- يقدم أسلوب TC منتجات أو خدمات مطلوبة ومرغوب فيها من قبل العميل بسعر قابل للتحمل، وفي نفس الوقت تكون هذه المنتجات أو الخدمات محققة للربح.

<sup>1</sup> يتصرف من المرجعين:

- Eliram Lisa .M et all , **The Contrôle of Supply Management in Target Costing** , Center for Advanced Purchasing Studies , Arizona State University , Phoenix – Arizona , no publication date , p 44  
-Yoshikawa .T, Innes .J , and Mitchell .F , **Strategic Value Analysis : Organize your Company for Strategic Succes** , pearson éducation limited , Great Britain , 2002 , p 46-47

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

8- يساعد أسلوب TC على إنتاج المنتجات بأفضل توليفة ممكنة من الأنشطة، وهذا ما يمنح المؤسسة وفورات في التكلفة بسبب إدارتها للأنشطة.

9- يعتبر أسلوب TC مدخلا مهما لإدارة التكلفة والربح في آن واحد.

### الفرع الثاني: عيوب أسلوب التكلفة المستهدفة (TC)

بالرغم من المزايا التي يتمتع بها أسلوب TC إلا أنه يحوي العديد من العيوب أهمها<sup>1</sup>:

1- يمارس أسلوب TC ضغط مفرط على العمال فبلوغ التكلفة المستهدفة مع تقليص الجدول الزمني يصبح شبه مستحيل.

2- صعوبة تحديد التكلفة المستهدفة وهذا راجع لعدم سهولة التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتوج معين والذي يشكل نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة.

3- تزداد صعوبة فهم أسلوب TC كلما أصبح أكثر تعقيدا ومتضمنا لمتغيرات وقياسات أكثر.

4- مشكل بلوغ التكلفة المستهدفة (أي إدارة أسلوب TC) وتأتي بعد مشكل تحديد التكلفة المستهدفة وتوزيعها على وظائف المنتج تأتي مرحلة إدارة التكلفة المستهدفة الساعية إلى إستخدام تحليل القيمة.

<sup>1</sup> Kwah .D.G, op cit , p 40-41

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف

### المبحث الثالث: الأساليب الحديثة الأخرى لمحاكاة التكاليف

تمهيد:

تعرضت الأساليب التقليدية لمحاكاة التكاليف في الآونة الأخيرة إلى إنتقادات عديدة لعدم قدرتها للإستجابة إلى المستجدات التي طرأت على البيئة الاقتصادية، الأمر الذي إستوجب البحث عن أساليب حديثة فجاءت الأبحاث والدراسات في كل دول العالم لتحقيق ذلك فظهر أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC وأسلوب التكلفة المستهدفة TC، ثم أخذت الأبحاث والدراسات تتزايد وتتزايد فظهرت بذلك الأساليب الحديثة لأخرى لمحاكاة التكاليف.

سنحاول من خلال هذا المبحث التعرف على مختلف هذه الأساليب عن كذب من خلال المطالب التالية:

**المطلب الأول:** أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة ABM

**المطلب الثاني:** أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC

**المطلب الثالث:** أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد JIT

**المطلب الرابع:** أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف

### المطلب الأول: أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)

يعتبر أسلوب ABM (Activity Based Management) أحد الأساليب الإدارية الحديثة لمحاكاة التكاليف فقد جاء امتدادا لأسلوب ABC حيث يقوم بإستخدام مخرجاته لتمكين الإدارة من القيام بمهامها المختلفة، يسعى أسلوب ABM إلى دراسة الأنشطة المؤداة داخل المؤسسات الاقتصادية بهدف الوصول إلى تحديد تكلفة الأنشطة والعمليات الحقيقية والعمل على تحسينها.

### الفرع الأول: مفهوم وأهداف أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)

#### 1- المفهوم: حظي أسلوب ABM بمجموعة من التعاريف من أهمها:

- حسب Hilton يعرف أسلوب ABM على أنه " إستخدام لأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة لغرض تحسين وتطوير عمليات المؤسسة"<sup>1</sup>
  - وحسب Charles Horngren يعرف أسلوب ABM على أنه " أسلوب يستخدم معلومات التكلفة الناتجة عن أسلوب ABC لإتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة بكل من التسعير، تخفيض التكاليف، تحسين عمليات التشغيل وكذا القرارات المرتبطة بتصميم المنتج كل هذا بهدف تحقيق رضا العملاء وتحسين الربحية"<sup>2</sup>
  - وحسب المجلس CAM-I يعرف أسلوب ABM بأنه " نظام يعمل على تحسين القيمة المقدمة للزبون والربح المتحقق من تزويد هذه القيمة من خلال إدارة الأنشطة، حيث تنظر الإدارة إلى التكلفة حسب الأنشطة على أنها المصدر الرئيسي للمعلومات"<sup>3</sup>
  - يعرف أسلوب ABM أيضا على أنه " أحد الأنظمة الإدارية الحديثة التي تستخدم مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة بهدف مساعدة الإدارة على القيام بمهامها المختلفة كالتخطيط، إعداد الموازنة التقديرية وإتخاذ القرارات الإدارية المختلفة"<sup>4</sup>
- من التعاريف السابقة يمكن تعريف أسلوب ABM على أنه:
- أسلوب يركز على التحليل الشامل لمختلف أنشطة المؤسسة لإستبعاد الأنشطة غير المضيفة للقيمة من خلال إستخدام مخرجات أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC سعيا للوصول إلى تخفيض التكاليف وتحسين الربحية وكسب رضا الزبون.

#### 2- أهداف أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)

<sup>1</sup> رضوان محمد العناتي، بناء نموذج قياس وتقويم أداء شركات المقاولات الأردنية بإستخدام بطاقة العلامات المتوازنة، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية، الأردن، 2004، ص 79

<sup>2</sup> تشارلز هورنجرن وآخرين، محاسبة التكاليف مدخل إداري، الجزء الأول، تعريب أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 1996، ص 281

<sup>3</sup> منى خالد فرحات، مرجع سابق، ص 50

<sup>4</sup> رضوان محمد العناتي، مدى تطبيق شركات الكهرباء في الأردن لنظام التكاليف والإدارة المبني على الأنشطة، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، المجلد 09، العدد 01، جامعة الزرقاء، الأردن، 2009، ص 89

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف

يسعى أسلوب ABM إلى تحقيق الأهداف التالية<sup>1</sup>:

- قياس تكلفة الموارد المستهلكة في أداء أنشطة المؤسسة.
- تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة والعمل على حذفها.
- تحديد فعالية وكفاءة الأنشطة المنجزة في المؤسسة.
- تحديد الأنشطة الجديدة وتقييمها والتي يمكن أن تؤدي إلى تحسين الأداء المستقبلي للمؤسسة.
- العمل على تحسين العلاقة " قيمة-تكلفة " للأنشطة والعمليات بغية الوصول لعملية التحسين المستمر لها.

### الفرع الثاني: أهمية وإستخدامات أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)

#### 1- أهمية أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM): تتجلى أهمية أسلوب ABM فيما يلي:

- يوفر أسلوب ABM معلومات عن الأداء المالي والتشغيلي وعن مستوى النشاط، تساهم في التخطيط الإستراتيجي وإتخاذ القرارات التشغيلية.
- يساعد أسلوب ABM في إتخاذ القرارات الإستراتيجية.
- يعمل أسلوب ABM على تحليل الأنشطة وتحديد مسبباتها والعمل على إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة، كل هذا يساهم في التحكم في التكاليف ويعمل على تخفيضها.
- يسمح أسلوب ABM بإكتشاف فرص وأنشطة التحسين والتطوير المستمر مما يساهم في تخفيض تكاليف الأنشطة المضيفة للقيمة وتحسين أدائها.

#### 2- إستخدامات أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM):

يشغل أسلوب ABM دورا مهما في العملية الإدارية للمؤسسة من حيث أنه يستخدم في عدة مجالات ولعل أهم إستخداماته تتمثل فيما يلي<sup>2</sup>:

- يستخدم أسلوب ABM في قياس فعالية العمليات والأنشطة التشغيلية الأساسية داخل المؤسسة وتحديد كيفية قياسها، بهدف تقليل التكاليف وزيادة القيمة للزبون كعملية قياس تدفق المواد الخام في العملية التصنيعية وجودتها.
- يستخدم أسلوب ABM في تطوير التركيز الإداري وذلك بتخصيص الموارد على الأنشطة الرئيسية المضيفة للقيمة وكذا الزبائن والمنتجات، ويتم ذلك بإستخدام أساليب التحسين المستمر بغية المحافظة على الميزة الإستراتيجية للمؤسسة.

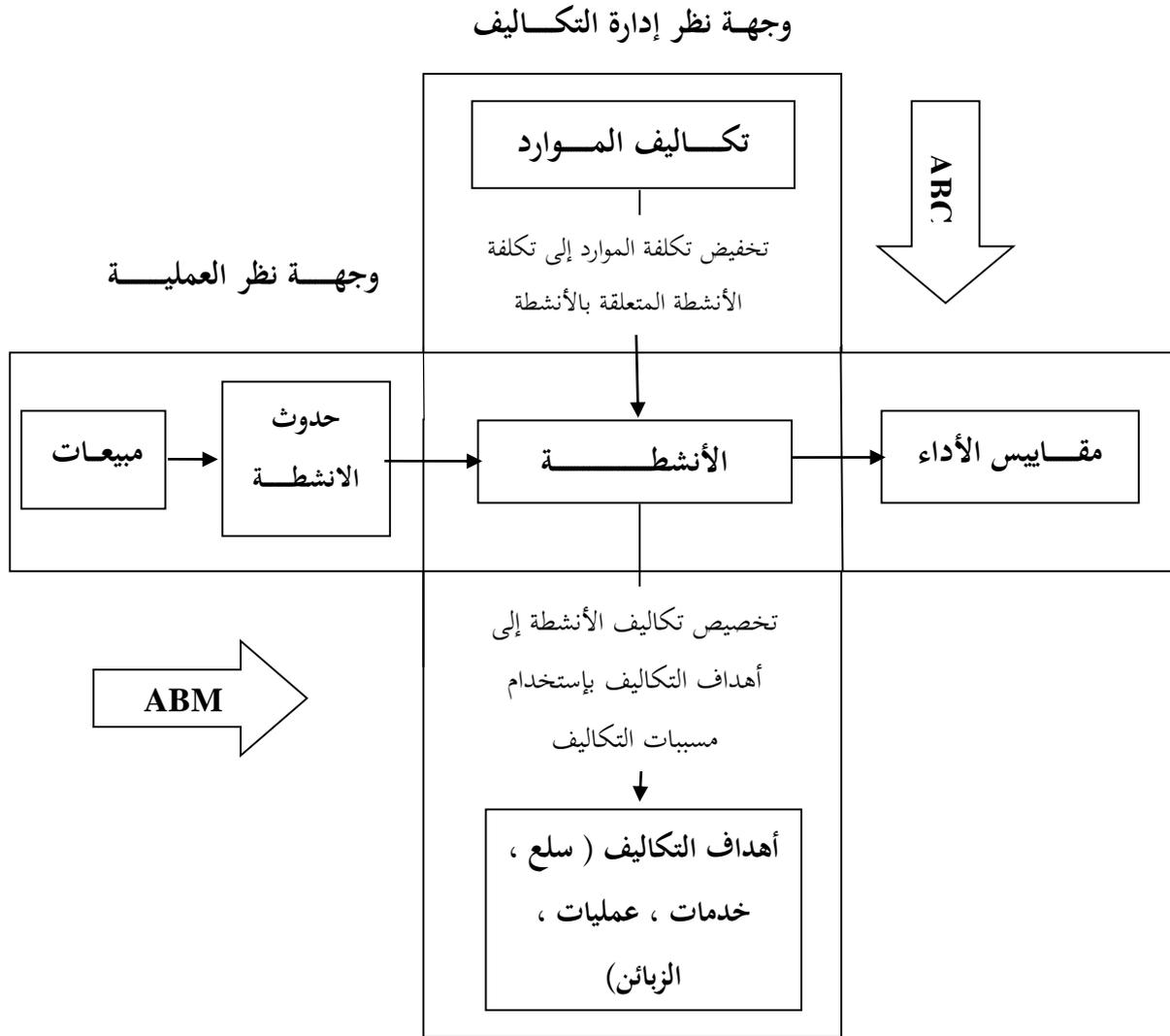
<sup>1</sup> علي حازم بونس البامور، إستخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة - دراسة حالة في معمل ألبان الموصل-، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 32، العدد 98، العراق، 2010، ص 231-232

<sup>2</sup> نورة إيمان، أهمية تطبيق الإدارة على أساس الأنشطة ABM ودورها في تعزيز حوكمة المؤسسات الاقتصادية-دراسة إستكشافية على مجموعة مؤسسات إقتصادية جزائرية، أطروحة دكتوراه LMD، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة، 2018/2019، ص 21

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف

- يستخدم أسلوب ABM لتحليل النشاط وقياس الأداء، وكذا تحليل موجه التكلفة من خلال عمليات الفحص، التحديد والتفسير لتأثيرات موجبات التكاليف، والغرض من ذلك يكمن في البحث عن الجذور المسببة لتكلفة النشاط.
- الفرع الثالث: علاقة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بأسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)
- يرتبط أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة بأسلوب التكاليف على أساس النشاط إرتباطا وثيقا رغم أن لكل منهما هدف خاص، ففي يعمل أسلوب ABC على قياس تكلفة إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة من خلال التركيز على تكاليف الأنشطة ومسبباتها يعمل أسلوب ABM في التركيز على الأنشطة بغرض إدارتها وتحسين كفاءتها<sup>1</sup>.

الشكل رقم (06): علاقة أسلوب ABC بأسلوب ABM



المصدر: التكريتي إسماعيل يحي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن،

2007، ص368

من الشكل نلاحظ أن أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة يمثل الإتجاه العمودي الذي يقوم بتخصيص التكاليف إلى أهداف التكلفة بإتباع مرحلتين الأولى تتمثل في تخصيص التكاليف على الأنشطة والثانية تتمثل في

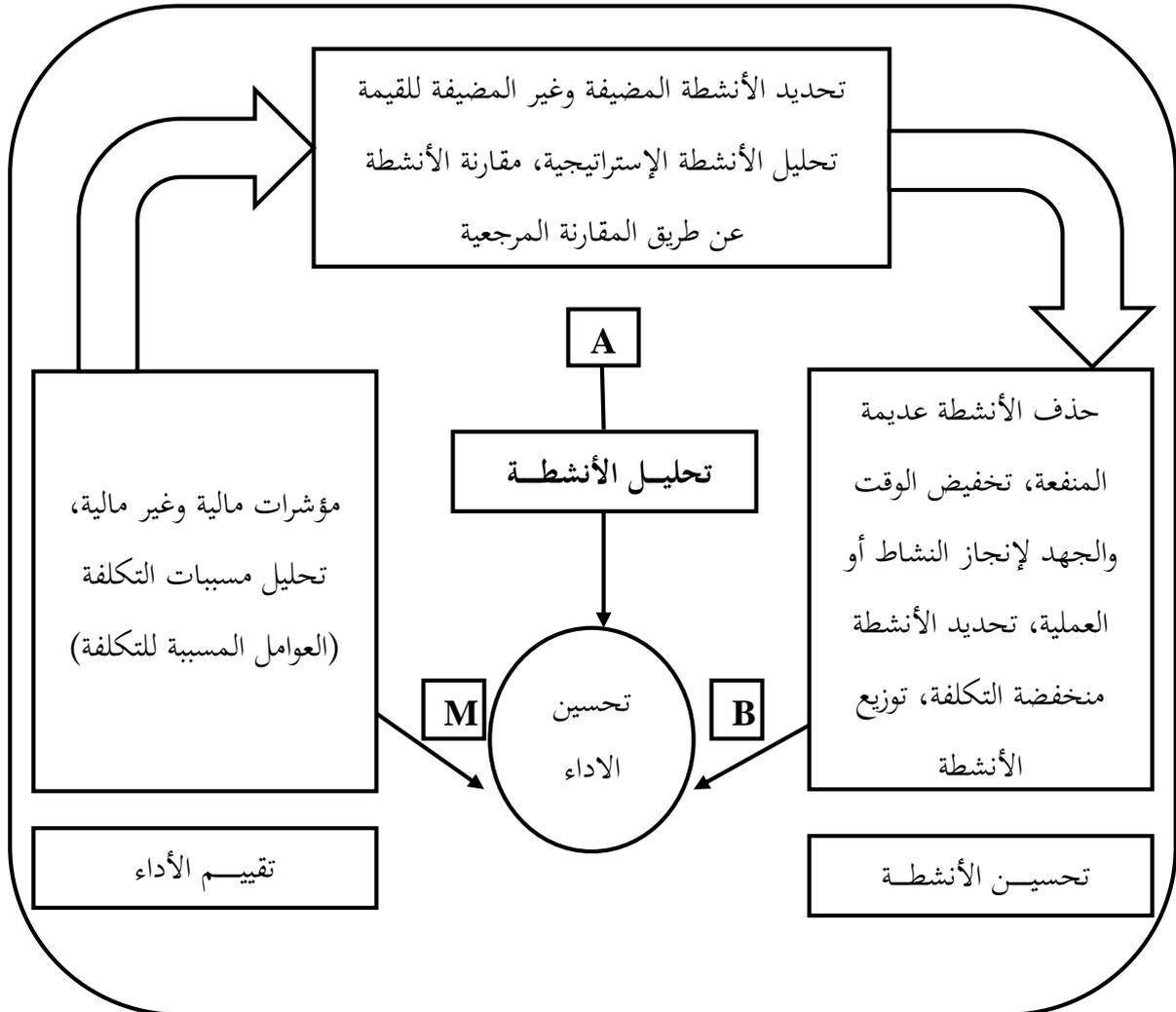
<sup>1</sup>حيدر علي المسعود، إدارة تكاليف الجودة استراتيجيا، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص 129

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف

تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات والخدمات، أما أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة والمتمثل في الإتجاه الأفقي فإنه يقوم أساسا بتحليل الأنشطة والبحث عن المسببات الأصلية التي أدت إلى ظهورها وكذا دراسة الأنشطة من أجل تقييمها باستخدام مقاييس أداء مالية وغير مالية<sup>1</sup>.

الفرع الرابع: مراحل تطبيق أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)

الشكل رقم (07): مراحل تطبيق أسلوب (ABM)



Source: Eric Cauvin , Bruno Neunreuther , La Contribution du Contrôle de Gestion au Management de la Valeur , Revue Francaise de Gestion , n196,2009/6, p 181

من الشكل السابق يتضح أن أسلوب ABM يعمل من خلال 03 مراحل وهي: تحليل الأنشطة، تحسين

الأنشطة، تقييم الأداء

**1- تحليل الأنشطة:** يقوم أسلوب ABM في مرحلته الأولى على تحليل الأنشطة التي سبق وأن حددت تكلفتها

وتقييم أداؤها وتحديد الأنشطة المضيضة وغير المضيضة للقيمة.

<sup>1</sup>إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، مرجع سابق، ص 32

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف

ويمكن القول أن تحليل الأنشطة يتم وفق المراحل التالية<sup>1</sup>:

● تحديد أهداف العمليات ويتم ذلك من خلال تحديد إحتياجات ورغبات المستهلك وكذا التوقعات المنتظرة حول العملية.

● تسجيل الأنشطة التي تستخدم في إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة من خلال إستخدام المخططات وتكون عملية التسجيل من البداية إلى النهاية.

● تصنيف الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة بهدف القيام بعمليات التحسين المستمر رغبة في زيادة كفاءة جميع الأنشطة.

● تفرز مرحلة التحليل عدد كبير من الأنشطة لمعالجتها أنشطة مضيفة للقيمة، أنشطة غير مضيفة للقيمة حيث تعرف أن:

- **الأنشطة المضيفة للقيمة:** هي تلك الأنشطة التي يرى الزبون أنها تزيد من منفعة السلعة المشتراة أو الخدمة المقدمة، كمثل على ذلك نجد أن لوحة القيادة في السيارة تمثل نشاطا مضيفا للقيمة في مؤسسات تصنيع السيارات<sup>2</sup>.

- **الأنشطة غير المضيفة للقيمة:** هي تلك الأنشطة التي تتاح فيها فرص تخفيض التكلفة دون أن يؤثر ذلك على القيمة من وجهة نظر الزبون (كأنشطة التخزين، التعبئة، التفريغ وإعادة التصنيع،..)، وهي تمثل الأنشطة التي لا يتوقع الزبون دفعه لثمن من أجل الحصول عليها<sup>3</sup>

- **الأنشطة التي تتضمن الوجهتين معا:** تمثل بعض الأنشطة التي لا يمكن تصنيفها لا على أنها مضيفة للقيمة أو غير مضيفة للقيمة لكونها تشمل الوجهتين معا كنشاط الفحص ومناولة المواد، فهذه الأنشطة تكون غير مضيفة للقيمة من وجهة نظر الزبون لكنها واقعة في معظم المؤسسات الصناعية ومن أجل تخفيض التكاليف تحاول المؤسسات تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد وإدارة الجودة الشاملة لتمكن من التمييز بين ما هو مضيف للقيمة عن ما هو غير مضيف للقيمة<sup>4</sup>.

**2-تحسين الأنشطة:** بعد إنتهاء المؤسسة من تحديد الأنشطة وتحليلها تأتي مرحلة تحسين أداء هذه الأنشطة

وذلك من خلال إتخاذ المؤسسة لجملة من القرارات المناسبة لذلك سواءا كان هذا التحسين جذريا خاص بإعادة تصميم الأنشطة من خلال إعادة هندسة أو التحسين المستمر للأنشطة<sup>5</sup>.

ولتحقيق هذا الهدف توجد عدة إستراتيجيات يمكن إستخدامها لتحسين الأنشطة نذكر منها:

● إستبعاد الأنشطة غير المضيفة للقيمة.

<sup>1</sup> علي حازم يونس البامور، مرجع سابق، ص 234-235

<sup>2</sup>علي حازم يونس البامور، مرجع سابق، ص 234

<sup>3</sup> نفس المرجع، ص 234

<sup>4</sup> نورة إيمان، مرجع سابق، ص 31

<sup>5</sup> خديجة عرقوب، الإدارة بالأنشطة ABM وآلية تطبيقها في المؤسسات، مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية الإلكترونية، العدد 38، 2015، ص 55

- تحديد الأنشطة منخفضة التكلفة.
- تغيير طريقة استخدام الأنشطة
- إعادة تخصيص الموارد بهدف تخفيض التكاليف ومحاولة خلق القيمة.
- التقليل من الموارد المستخدمة.
- التقليل من الأخطاء.
- القيام بالتحقيق في توقعات المستهلكين.

### 3- قياس وتقييم الأداء:

يشكل قياس أداء النشاط وتقييمه آخر وأهم مرحلة من مراحل أسلوب ABM وذلك بهدف قياس الأداء الكلي للمؤسسة، وتشمل مقاييس الأداء التدابير المالية وغير المالية الهادفة إلى التأثير على سلوك إدارة التكاليف، وفيما يلي توضيح لمقاييس الأداء وهي:

● **مقياس الوقت:** يشكل الوقت أحد العوامل المهمة في العملية الإنتاجية وأحد المؤشرات الفعالة في الحكم على فعالية أداء الأنشطة على مستوى المؤسسة والهدف من ذلك أن تؤدي العملية الإنتاجية في الوقت المحدد لها مع إستغلال هذا الوقت بكفاءة عالية، يمثل الوقت الإجمالي للعملية الإنتاجية وقت الشغل، وقت الفحص، وقت الحركة، ووقت الإنتظار والتخزين، ويمثل وقت الشغل الوقت المضيف للقيمة في حين يشكل وقت كل من الفحص والإنتظار والتخزين الوقت غير المضيف للقيمة غير أن وقت الحركة والإنتقال يشكل وقتا ضائعا لا قيمة له<sup>1</sup>.

● **مقياس الجودة:** يمثل مقياس الجودة أحد العوامل الرئيسية المساهمة وبشكل مباشر في تحقيق رضا الزبون ويتضمن تحسين الجودة عنصرين يشمل العنصر الأول تطبيق برنامج تحسين الجودة من خلال التركيز في حين يشكل العنصر الثاني عملية القياس، فوجود مقاييس أداء ملائمة (كنسبة الكفاءة الإنتاجية، نسبة الإنتاج المعيب، نسبة الإنتاج التالف) يلعب دورا مركزيا في أي برنامج جودة.

● **مقياس التكلفة:** يتطلب أسلوب ABM فهم مسببات تكاليف الأنشطة بالبحث عن الأسباب الجذرية لها من خلال فحصها وقياسها وتفسير الآثار الناتجة عنها، بحيث تستخدم نتائج هذه التحليلات في برنامج التحسين المستمر وتقييم الأداء للمساهمة في تخفيض التكاليف.

### الفرع الخامس: أنواع تطبيقات أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)

يتم تطبيق أسلوب ABM لتحقيق كل من الحاجات التشغيلية والإستراتيجية إذ يتم التركيز على وجهة النظر التشغيلية للتكلفة بإعتماد أسلوب ABM التشغيلي في حين يتم التركيز على وجهة النظر الإستراتيجية للتكلفة بإعتماد أسلوب ABM الإستراتيجي، وفيما يلي إستعراض لأهم تطبيقات أسلوب ABM

<sup>1</sup> خديجة عرقوب، مرجع سابق، ص 58

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

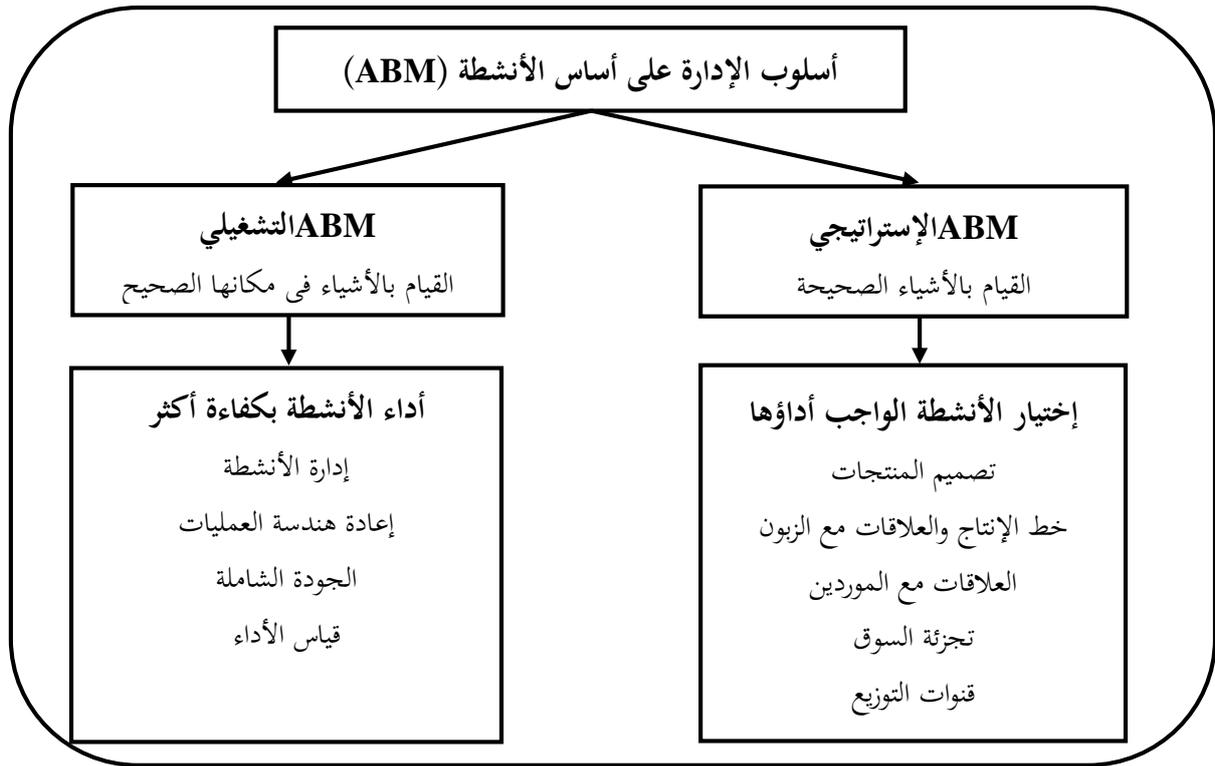
### 1- أسلوب ABM التشغيلي:

يقصد به جملة الإجراءات الهادفة إلى تحسين الكفاءة وزيادة مستوى طاقة الإنتاج وتخفيض التكاليف، من خلال عمل الأشياء الصحيحة، إستغلال الموجودات وإنجاز الأنشطة بكفاءة من أجل تخفيض التكاليف<sup>1</sup>.  
ومن بين التقنيات الإدارية التي يستخدمها أسلوب ABM التشغيلي إدارة النشاط، إعادة هندسة العمليات، إدارة الجودة الشاملة.

### 2- أسلوب ABM الإستراتيجي:

يقصد بأسلوب ABM الإستراتيجي مجموعة أنشطة العمليات التي تمكن من القيام بالأنشطة الصحيحة لتخفيض التكاليف وزيادة الأرباح من خلال تعديل الطلب على الأنشطة<sup>2</sup>، كما يعرف أيضا على أنه أسلوب لإدارة التكلفة على المستوى طويل الأجل إذ يقوم بتحديد مدى مساهمة الأنشطة والمنتجات في تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة<sup>3</sup>، ومن بين التقنيات الإدارية التي يستخدمها أسلوب ABM الإستراتيجي نجد تصميم العملية، العلاقات مع الموردين، العلاقات مع الزبون وتجزئة السوق..... إلخ

الشكل رقم (08): إستخدامات أسلوب (ABM)



Source: Stefan Pete, Ildiko Reka Cardos, **Activity Based Costing and Activity Based Management Implementation in the Solution for Organizations to gain Profitability**, Romanian Journal of Economics, 2011,p158

<sup>1</sup> إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، دور التسيير على أساس الأنشطة ABM في تحسين أداء المؤسسة، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 28، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، نوفمبر 2012، ص 108

<sup>2</sup> إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، مرجع سابق، ص 108

<sup>3</sup> عفاف مبارك محمد علي، دور نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل المنافسة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، العدد 02، 2003،

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

### الفرع السادس: تقييم أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)

كأي أسلوب من الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف فإن لأسلوب ABM مجموعة من المزايا والعيوب نستعرضها فيما يلي:

#### 1- المزايا: يحظى أسلوب ABM بمجموعة من المزايا نذكر من أهمها<sup>1</sup>

- التعريف بالتكاليف العاطلة
- تحليل الأنشطة إلى أنشطة مضيضة للقيمة وأنشطة غير مضيضة للقيمة
- قياس تكلفة الجودة بواسطة العامل
- تحديد الأنشطة التي تركز على الزبون
- فهم أفضل لمسببات التكلفة
- تقييم الميزة التنافسية للمؤسسة مقارنة بمنافسيها
- تقييم منافع منتجات المؤسسة التي تحققها عبر عمرها

#### 2- العيوب:

على الرغم من المزايا والفوائد التي يقدمها أسلوب ABM للمؤسسة إلا أنه لم يسلم من الانتقادات وفيما يلي عرض لأبرز عيوب أسلوب ABM<sup>2</sup>:

- يتطلب تطبيقه إستغلال زمن طويل الأمر الذي قد يؤدي إلى فشله دون تحقيق النتائج المرجوة منه وذلك عائد لتحمله تكاليف إضافية مرتبطة بدراسته والعمل على تقديمه بالوقت المناسب، لذلك وجب على الإدارة الإنتباه إلى مبدأ التكلفة / المنفعة عند إتخاذ قرارات مرتبطة بتطبيقه.
- يحتاج تطبيقه إلى تكاليف عالية تتمثل في إعداد منهج علمي مناسب لأهداف الإدارة وكذا تهيئة وتدريب الخبراء والقائمين على تنفيذه في الوقت المناسب.
- تضمن بعض الأنشطة المستخدمة في أدائه لقيم ضمنية لا تنعكس بالضرورة في قيمة مالية تضاف إلى الخدمات النهائية كتلك الأنشطة المساعدة على تسويق المنتجات والخدمات لوصولها إلى الزبائن، وعليه فإن العمل على تحديدها يتطلب تكاليف إضافية كما أن العمل على إلغائها يؤدي إلى ضعف تحقيق أهداف الإدارة الإستراتيجية والتشغيلية.

### المطلب الثاني: أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC)

<sup>1</sup> محيىب الرحمن أحمد مصلح عبد الله، تطوير أداء الشركات الصناعية الأردنية عن طريق تطبيق نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (ABC) & (ABM)، رسالة ماجستير، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، الأردن، 2006، ص 56

<sup>2</sup> سليمان البشتاوي، الإتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (ABC) & (ABM) نحو تحسين أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، المجلد 28، العدد 08، 2014، ص 1877-1878

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

جاء أسلوب TDABC ليعالج معظم المشاكل وأوجه القصور في أسلوب ABC الذي عانى من ارتفاع تكلفة تطبيقه وكذا مشاكل في العنصر البشري الأمر الذي أدى إلى إستحداث أسلوب جديد قصد توفير معلومات مفيدة ودقيقة للإدارة وبأقل تكلفة.

### الفرع الأول: نشأة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC)

يعد أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC أحد الأساليب المميزة لمحاسبة التكاليف منذ ابتكاره لما أوجده من حلول لمشاكل كلفوية كانت تشكل عائقاً أمام المؤسسات الاقتصادية التي كانت تطبق أساليب التكاليف التقليدية، نجح أسلوب ABC من مساعدة المؤسسة الاقتصادية على مدى طويل في التعرف على حقيقة التكاليف والايادات والتغلب على أوجه قصور الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف لما له من مميزات غير أنه وعلى الرغم من كونه أسلوب تكاليف ملائم الا أنه عانى من العديد من المشاكل والتي تمثلت فيما يلي<sup>1</sup>:

- إستغراق عملية المسح واجراء المقابلات وقتاً طويلاً ومكلف جداً وهذا ما يعتبر هدراً للوقت.
- بيانات أسلوب ABC بيانات غير موضوعية ويصعب التحقق من اثبات ملائمتها
- معظم نماذج أسلوب ABC المعتمدة في المؤسسات هي جزئية ولا تقدم وجهة النظر المتكاملة حول الأحداث الشاملة للمؤسسة والفرص المربحة.
- أسلوب ABC أسلوب غير صحيح من الناحية النظرية كونه تجاهل التأثير غير المحتمل للطاقة غير المستغلة ولمعالجة جملة المشاكل التي واجهت أسلوب ABC بدأ العمل من قبل المستشارين والأكاديميين والباحثين وقد كللت هذه الجهود بظهور مدخل جديد سمي أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC ففي عام 1997 قام البروفيسور Anderson بتطبيق هذا المدخل باشتراك مع البروفيسور Kaplan وفي عام 1998 أشار كل من Anderson & Kaplan الى أسلوب TDABC في كتابيهما "Cost-Effect" حيث بينا أسلوب لمعالجة جملة العيوب التي واجهت المؤسسات الاقتصادية التي طبقت أسلوب ABC في قياس تكاليفها وذلك من خلال اعتمادها الوقت المستهلك من قبل الأنشطة كأساس لهذا الأسلوب وكذا التقليل من عدد الأنشطة بالاعتماد على معادلات الوقت.

أما من ناحية استخدامه ففي سنة 2001 قام كل من Anderson & Kaplan بتقديم معادلات الوقت في مدخل TDABC وتم تقديمه كمدخل متطور بعنوان مدخل التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت، وفي عام 2007 تم نشر مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC كمدخل حديث يمكن للمؤسسات

<sup>1</sup> Kaplan . R, & Anderson .A, **Time Driven Activity-Based costing : A Simpler and More path to Higher profits**, Harvard Business School Publishing Corporation,2007, p10

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف

الاقتصادية استخدامه بهدف قياس تكاليف منتجاتها وقد كانت الشركة الاستشارية المسماة **The Firm Acorn** أول من استخدمته وقد أثبت نجاحه في أكثر من 200 مؤسسة أخرى<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: مفهوم أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC)

لقد تعددت التعاريف وتنوعت حول أسلوب TDABC وستنطرق فيما يلي لأهم التعاريف:

- حسب كل من كابلان وأندرسون يعرف أسلوب TDABC على أنه " نهج بديل ناشئ للتكاليف معالج لجميع مشاكل وقيود أسلوب ABC، فهو أسلوب يتميز بالبساطة والسرعة في التنفيذ والتكلفة المنخفضة يتيح إمكانية تحديد معدلات التكلفة والتشغيل بناء على القدرة العملية للموارد المتوفرة"<sup>2</sup>
  - وعرف أيضا على أنه " أسلوب بديل ناشئ للتكلفة يهدف لمعالجة معظم المشاكل وأوجه القصور في النظام التقليدي فظهور نظام الزمن الأمثل للتكلفة المتكامل مع أسلوب التكلفة على أساس النشاط ساهم في التغلب على العيوب والانتقادات الموجهة لأسلوب التكلفة على أساس النشاط التقليدي، حيث يعتبر أسلوب TDABC أداة لتجميل التكلفة اعتمادا على القدرة الفعلية لإمداد الموارد"<sup>3</sup>
  - وحسب Thomson & Gurowka فقد عرف أسلوب TDABC على أنه " مدخل تكاليفي مكمل لمدخل ABC ولكن بإختلاف بسيط يكمن في أن مدخل ABC يقوم بقياس تكلفة المنتجات بطاقتها المستغلة وغير المستغلة في حين يقوم مدخل TDABC بقياس تكلفة المنتجات بطاقتها المستغلة فقط"<sup>4</sup>
  - في حين عرف MAX أسلوب TDABC على أنه " مدخل يكمن أساس عمله في محااسبة التكاليف على أساس الأنشطة مع بيان إضافة استخدام معدلات الوقت لبيان الطاقة المستغلة عليه، إذ هو مدخل يساعد المؤسسة على تطوير سياسات التسعير الخاصة بمنتجاتها"<sup>5</sup>
- من التعاريف السابقة يمكننا القول أن:

أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC هو أسلوب منبثق من أسلوب التكاليف على أساس النشاط ABC ومكمل له يختلف عنه في كون أسلوب ABC يقوم بقياس تكلفة المنتجات أو الخدمات

<sup>1</sup>Levant, & Zimnovith, Contemporary Evolutions in Costing Methods , France,2013, p19

<sup>2</sup> Sabiha Barzan Alubaidy ,The Reflection of The Application TD-ABC approach on Profits Persistence Applied Study in The Générale State of Hydraulic Industries Factory of Plastic , Institute of Accounting and Financial Studies , University of Baghdad , Journal of Economics and Administrative Sciences ,2019, p230

<sup>3</sup> حاتم كريم كاظم، استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت TDABC (دراسة تطبيقية في فندق النجف) ، مجلة العري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، العراق، المجلد 09، العدد 02، 2015، ص 271

<sup>4</sup> محمد وفي عباس الشمري، علي محمد حسن الكيشوان، مدخل توظيف مدخل الكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC في تحسين قيمة المنتج دراسة مقارنة بين مدخل ABC ومدخل TDABC (بالتطبيق في معمل الصادق لخياطة الدشداشة في النجف) ، مجلة الإدارة والاقتصاد ، جامعة كربلاء ، العراق ، المجلد 07، العدد 28، 2018 ، ص 113

<sup>5</sup> Max .M ,Leveraging Process Documentation For Time-Driven Activity Based Costing , The Journal of Performance Management ,2007 , p28

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

بطاقتها المستغلة وغير المستغلة، بينما أسلوب TDABC يقوم بقياس تكلفة المنتجات أو الخدمات بطاقتها المستغلة فقط عن طريق استخدام معادلات الوقت وهو الأمر الذي يسمح بإعطاء صورة أكثر دقة ووضوح عن التكلفة.

الفرع الثالث: أهمية أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC)

تتمثل أهمية أسلوب TDABC في العناصر التالية<sup>1</sup>:

- هو أسلوب يمتاز بسهولة التطبيق العملي وسرعة التحديث والتطوير استجابة لجملة التغيرات الطارئة (تحديث محركات التكلفة، زيادة عدد الأنشطة) على أعمال وأنشطة المؤسسة.
  - هو أسلوب يقدم تقديراً دقيقاً وواضحاً في تخصيص الموارد، وذلك بإعتماده على فحص الزمن المطلوب لتنفيذ الأنشطة ومقارنته بالزمن الفعلي لتنفيذها.
  - هو أسلوب ذو تكلفة أقل وأوسع من خلال التعامل مع أكبر عدد من العمليات وضم الكثير من أنشطة المؤسسة اعتماداً على موجهات التكلفة والوقت.
  - هو أسلوب يسمح بتوفير معلومات دقيقة حول الطاقة غير المستغلة تساعد في تقريب الموازنات التقديرية للطاقة وتحديد كيفية استغلالها والتنبؤ بالكميات ومدى تعقيد العمليات.
- وهناك عناصر أخرى:

- هو أسلوب يسمح بربط التكاليف بالأنشطة وتخصيصها على المنتجات أو الخدمات وفق معايير محددة مع ادراج عامل الوقت.<sup>2</sup>

- يعتبر أكثر الأساليب فعالية من خلال تكامله مع بيانات نظام إدارة علاقات العملاء CRM وأنظمة تخطيط موارد المؤسسة ERP

الفرع الرابع: مكونات أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC)

يتكون أسلوب TDABC من العناصر الأساسية التالية:

### 1- الأنشطة:

<sup>1</sup>حاتم كريم كاظم، مرجع سابق، ص 271

<sup>2</sup> Kell, G, **Time Driven Activity-Based Costing in Health Care : A Systematic Review Health Policy, Sweden: Medical Management Centre,2017,p755**

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف

تشكل الأنشطة النقطة الأساسية في أسلوب ABC وقد عرفها البعض على أنها الحدث المنشأ لإستهلاك الموارد العامة في المؤسسة، وعموماً يمكن تقسيم الأنشطة المؤدية لإنتاج منتج أو تقديم خدمة بإتباع خاصية التسلسل الهرمي للأنشطة، فهي الأساس للتغلب على جملة العيوب الموجودة في الأسلوب التقليدي<sup>1</sup>

### 2- مسببات التكلفة:

حسب Neumann فإن مسبب التكلفة هو أداة الربط الأولى لأسلوب ABC وذلك من خلال الربط بين الموارد المستهلكة والأنشطة<sup>2</sup>، أي أنها العامل الرئيسي المتسبب في زيادة التكلفة أو نقصانها.

### 3- مسببات الوقت:

حسب كابلان وأندرسون تمثل مسببات الوقت المعلومات المطلوبة في أسلوب TDABC فهي تقدير لجملة الوقت اللازم لإجراء عمليات النشاط، إذ يتم الحصول على الوقت المطلوب وتقديره عن طريق الملاحظة المباشرة أو عن طريق المقابلات<sup>3</sup>

وإعتبر أبو غبن أن موجّهات الوقت هي عوامل تحدد الوقت اللازم لتنفيذ أي نشاط ويمكن أن تتكون من 03 أنواع:

النوع 01: نوع الوقت المستمر مثل الوزن والمسافة بالكيلومتر

النوع 02: نوع الوقت المتقطع مثل عدد الفواتير، عدد أوامر، عدد خطوط الإنتاج

النوع 03: نوع الوقت في إطار مؤشر وهمي في صورة صفر أو واحد مثل نوع العميل (قديم، جديد)، نوع الأمر

(عادي، مستعجل) أو نوع خصائص إستلام الأوامر (البريد الإلكتروني، الفاكس)

### 4- معادلات الوقت:

تشكل معادلات الوقت إحدى خطوات أسلوب TDABC إذ تستخدم للتعبير عن وقت إنجاز النشاط أو

الحدث مستخدمين مسببات الوقت، وتشكل معادلات الوقت التمثيل الجبري المستخدم للتنبؤ بالوقت اللازم لإنجاز النشاط أو الحدث<sup>4</sup>

وتكون الصيغة العامة لمعادلة الوقت كما يلي<sup>5</sup>:

<sup>1</sup> ناريمان محمود فضل عبد الجواد، إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت وأثره على كفاءة رأس المال المعرفي لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2016، ص 21

<sup>2</sup> ناريمان محمود فضل عبد الجواد، مرجع سابق، ص 22

<sup>3</sup> Kaplan .R , Anderson .R.S , **Time –Driven Activity Based Costing Simpler** , Harvard Business School Press , 82(11), USA, 2004, p135

<sup>4</sup> مرتضى إبراهيم مكي التميمي، نصيف جاسم محمد علي الجبوري، توظيف منهج التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت لتسعير الخدمات في القطاع الفندقي -دراسة تطبيقية في فندق مجمع زمزم السياحي عينة البحث-، مجلة الكلية الإسلامية، جامعة النجف الأشرف، المجلد 40، العدد 01، 2016، ص 101

<sup>5</sup> علاء جاسم سلمان، أثر التقنيات الحديثة للمحاسبة الإدارية في تقويم الأداء المالي للشركات العراقية -دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة البطاريات-، العاصمة العراقية بغداد، مجلة الفنون والأدب وعلوم الإنسانيات والإتماع، العدد 18، ديسمبر 2017، ص 306

$$T_{jk} = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \dots + \beta_n X_n$$

حيث أن:

$T_{jk}$ : الوقت المطلوب لإنجاز الحدث  $K$  في النشاط  $j$

$\beta_0$ : المقدار الثابت من وقت النشاط  $j$  المستقبل لخصائص الحدث  $K$

$\beta_1$ : الوقت المستهلك أو المستنفذ لوحدة من مسبب الوقت الأول

$X_1$ : مسبب الوقت للنشاط الأول

$X_2$ : مسبب الوقت للنشاط الثاني

$X_n$ : مسبب الوقت للنشاط  $n$

$n$ : عدد مسببات الوقت التي تحدد الوقت المطلوب لإنجاز النشاط

ويتم حساب تكلفة النشاط كالتالي:

$$\text{تكلفة النشاط} = \text{الوقت المطلوب للنشاط} \times \text{تكلفة كل وحدة وقت}$$

الوقت المطلوب للنشاط = الوقت المطلوب لكل حدث  $K$  من أحداث النشاط

$$T_{jk} \times C_i = \text{تكلفة الحدث } K \text{ للنشاط } j$$

حيث أن:

$T_{jk}$ : الوقت المستنفذ للعملية  $K$  في النشاط  $j$

$C_i$ : وحدة تكلفة الوقت الخاصة بمجموعة الموارد  $i$

ومنه التكلفة الكلية

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

حيث  $n$ : عدد مجموعات الموارد،  $m$ : عدد الأنشطة،  $i$ : عدد أوقات النشاط  $j$  المستهلكة

يستطيع أسلوب TDABC من خلال إعماله على معادلات الوقت من احتواء التنوع في الطلب على الوقت

لأنواع مختلفة من المعاملات، فهو لا يقوم بإعتماد أن كل أنشطة المعاملات تنجز بنفس المقدار من الوقت الا أنه

يمكن من عمل تقديرات وقتية متباينة لوحدة النشاط على أساس مواصفات الطلب أو النشاط<sup>1</sup>

الفرع الخامس: خطوات أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC)

<sup>1</sup> الزبيدي مثنى فالح بدر، أهمية استخدام مدخل احتساب التكاليف على أساس الأنشطة باعتماد الوقت TDABC في المشروعات الصغيرة دراسة تطبيقية، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، 2012، المجلد 35، العدد 92، الصفحات 104-123، ص 111

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

يتم التطبيق العملي لأسلوب TDABC من خلال اتباع سلسلة الخطوات التي تؤدي الى تحقيق عوامله الرئيسية وتمثل هذه الخطوات فيما يلي<sup>1</sup>:

### 1- تحديد معدل تكلفة الطاقة لكل مجموعة موارد:

- تحديد وحصر مجموع الموارد التي تنجز الأنشطة.
- حصر وتحديد تكاليف كل مجموعة من الموارد.
- تقدير وتحديد الطاقة العملية لكل مجموعة موارد.

### 2- تقدير معادلة الوقت:

- تحليل العمليات ضمن الأقسام الى الأنشطة.
- حصر وتحديد العوامل التي تؤثر على مدة الوقت اللازم لأداء النشاط بشكل ملائم (محرك الوقت) وذلك عندما لا تكون الأنشطة متجانسة وتحتوي على متغيرات لكل منها محركها الخاص.
- القيام باعداد معادلة الوقت والتي تعبر عن اعتماد الوقت الجاري لتأدية للنشاط، ويكون اجمالي الوقت المستهلك هو أوقات جميع المتغيرات ضمن النشاط.

### 3- حساب اجمالي تكاليف الموارد المطلوبة من قبل أهداف التكلفة:

وذلك من خلال ضرب معدلات كل مجموعة موارد باجمالي الوقت المستهلك من قبل أهداف التكلفة عند مرورها بمتغيرات العمليات الجارية.

## الفرع السادس: تقييم أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC)

كما هو الحال بالنسبة لأي أسلوب فإن أسلوب TDABC مزيا عديدة إلا أنه لم يسلم من الإنتقادات وفيما يلي عرض لأهم المزايا والإنتقادات التي تتعلق بأسلوب TDABC

### 1- المزايا:

يتمتع أسلوب TDABC بمجموعة من المزايا<sup>2</sup>

<sup>1</sup> بالاعتماد على المراجع التالية:

-Dejnega Olega, **Method Time Driven Activity Based Costing - Literature Review**, Journal of Applied Economic Sciences, 1(15),2011, p14

-Everaert .p, & Bruggeman . w, **From ABC to Time - Driven ABC (TDABC) An Instructional Case**, Journal of Accounting Education, 26(03),2008, pp. 118-154, p15

-Gao.N, & Liv.Z, **Estimating The Hidden Costs of operating Room with Time - Driven Activity - Based costing**, International Conference on Industrial Engineering, Verlag Berlin Heidelberg,2013, pp. 74-87,p90

<sup>2</sup>بتصرف بالاعتماد على المراجع التالية:

-عبد الحكيم مصطفى جودة، تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC في شعبة التصوير بالرنين المغناطيسي في أحد المستشفيات الخاصة الأردنية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، المجلد 27، العدد 01، ص 149

-جليلة عيدان خليل، إتهاج إسماعيل يعقوب، مدخل إلى المحاسبة عن التكاليف TDABC وإمكانية تطبيقه في البيئة العراقية، مجلة جامعة ذي قار، العراق، العدد 04، 2015، ص 10

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف

- هو أسلوب يمكن تقدير مدخلاته سريعاً.
- يمكن هذا الأسلوب من التنبؤ بالموارد اللازمة سامحاً بذلك للمؤسسة بموازنة الطاقة اللازمة من خلال التعامل مع الطلب المقدر على الموارد وحجم الإنتاج المخطط ضمن الخطط الإستراتيجية.
- هو أسلوب يسمح بتحميل المنتجات بتكاليف الطاقة المستغلة الفعلية وتسييل الضوء على الطاقة غير المستغلة.
- أسلوب سهل التحديث يعكس أثر التغيير في العمليات وتنوع الأوامر وكذا الاختلاف في تكاليف الموارد.
- تنفيذ مخرجات أسلوب TDABC الإدارة في مواجهة المنافسين.
- يترجم هذا الأسلوب الطاقة الإنتاجية للمؤسسة ويعبر عنها في شكل معادلات وقتية، الأمر الذي يمكن المؤسسة من فهم مسار تكاليفها نحو المنتجات بشكل أفضل.
- إمكانية تعامل هذا الأسلوب مع الملايين من العمليات.
- يتكامل أسلوب TDABC بشكل جيد مع البيانات المتاحة من أنظمة إدارة علاقات العملاء (CRM) وأنظمة تخطيط موارد المؤسسة (ERP) وهذا ما يجعل منه أسلوب أكثر ديناميكية وأقل تكلفة.

### 2- العيوب:

- على الرغم من مزايا أسلوب TDABC إلا أن ذلك لم يمنع من ظهور أصوات معارضة لإعتبار هذا الأسلوب حلاً مثالياً لمشكل تخصيص التكاليف ومن أهم العيوب الموجهة لهذا الأسلوب نجد:
- **أخطاء القياس:** يعاب على هذا الأسلوب احتمال حدوث خطأ في تقدير قياس الوقت المطلوب لكل نشاط خاصة ما إذا خضعت عملية قياس الوقت للحكم الشخصي والتقدير.
- **البيانات:** جميع بيانات أسلوب TDABC معقدة ويجب أن تدار بعناية حيث أن نوعية النتائج تعتمد على نوعية البيانات المتاحة<sup>1</sup>.
- **مخصص لأنشطة متجانسة ومكررة:** أسلوب TDABC يقتصر على اجراءات وأنشطة يتم تحديدها سالفاً حسب كل حالة على حدى، فهو أسلوب بسيط وسهل التطبيق في القسم الذي يحتوي على نشاط واحد وذلك لإمكانية تقسيم مجموع التكاليف المباشرة وغير المباشرة على الموارد المتاحة أي سهولة استخراج معدل التكلفة للقسم عند تطبيق أسلوب TDABC<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> حنان صبحت، و سهير كاظم فاضل، دور تقنية الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت في توفير معلومة للوحدات الاقتصادية عن تحليل ربحية الزبون للشركة العامة للصناعات الجلدية. مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، جامعة بغداد، 23(98)، 2016، الصفحات 490-510، ص10

<sup>2</sup> Sherratt .M. ,Time - Driven Activity - Based costing, Harvard Business Review,2005, 02(83),p144

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

● **الطاقة العاطلة (غير المستغلة):** مشكلة الطاقة غير المستغلة ليست اكتشافا حديثا بل هي قضية نوقشت في الأدبيات والدراسات منذ بداية القرن العشرين واليوم أصبحت تستبعد من تكاليف الإنتاج بهدف إعداد التقارير المالية بما يتوافق مع معايير التقارير المالية IFRS وقوانين المحاسبة المالية.

### المطلب الثالث: أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)

مع جملة التطورات التكنولوجية وفي ظل المنافسة الحادة التي تشهدها البيئة الاقتصادية أصبح معيار الزمن من أهم المزايا التنافسية مما أدى إلى بروز أسلوب جديد يسعى جاهدا إلى العمل على ضبط الأساليب التصنيعية بهدف تخفيض المخزون إلى أدنى حد ممكن ورفع الجودة إلى أعلى حد ممكن، وذلك للحصول على مخرجات تضمن أن المنتج تم إنتاجه بالكمية المطلوبة وفي الوقت المناسب والمكان المناسب وقد عرف هذا الأسلوب بأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد JIT

### الفرع الأول: نشأة أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)

يرى الباحثون أن الفكرة الأساسية لأسلوب JIT نشأت على إثر زيارة رئيس الشركة اليابانية تويوتا للسيارات إلى الولايات المتحدة في الخمسينات وإبدائه لإعجابه بنظام عمل إحدى الأسواق المركزية آنذاك حيث تميز عمالها بالمرونة العالية في العمل والقابلية على إنجاز أكثر من عدد من الوظائف في الوقت المحدد وهذا رغبة في تحسين الخدمة المقدمة وتقليل وقت الانتظار للزبون إلى أدنى حد ممكن، وفي تلك الفترة كانت شركة تويوتا تعاني من صعوبات كبيرة تواجهها في توفير طلبات العملاء من السيارات بنماذج ومواصفات مختلفة من دون تأخير في أوقات التسليم لهذه الطلبات هذا ما دفع برئيس الشركة بعد عودته إلى اليابان إلى جمع خبراء الشركة وتعريفهم بنظام العمل المعتمد في السوق أين طلب منهم تحويل النظام الإنتاجي للسيارات وقد طور إلى أن أصبح نظام متكامل في أوائل السبعينات<sup>1</sup>.

وكتيجة لجملة النجاحات التي حققتها شركة تويوتا عملت العديد من المؤسسات سواء في اليابان أو في العالم بإعادة النظر في أنظمتها الإنتاجية رغبة منها في تطبيق هذا الأسلوب.

انتقل مفهوم أسلوب JIT إلى الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1980 بعد إنشاء مؤسسة مشتركة بين أحد معامل شركة جنرال موتور في ولاية كاليفورنيا الأمريكية وبين شركة تويوتا للسيارات اليابانية مناصفة والتي سميت:

New United Motor Manufacturing Incorporation ويرمز لها بإختصار NUMMI

وهناك وجهتي نظر مطروحتين بخصوص نشأة أسلوب JIT وهما<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> بن عامر صافية، مساهمة نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT في تحسين أداء المؤسسات الصناعية دراسة مجموعة من المؤسسات الصناعية الجزائرية،

أطروحة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2020/2019، ص 13

<sup>2</sup> رامي حكمت فؤاد الحديثي وآخرون، الإتجاهات الحديثة في إدارة الصيانة المبرمجة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004، ص ص

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

### وجهة النظر الأولى:

ترى وجهة النظر الأولى أن أسلوب JIT والذي يسميه **Taichi Ohno** نظام إنتاج تويوتا (Toyota Production System) هو نظام ياباني يمتاز بالجذور اليابانية والخصائص المتميزة، فتطبيقاته الناجحة في اليابان ومحدودية نتائجه خارج اليابان أكدت أهمية البيئة اليابانية في نشأته ونجاحه.

### وجهة النظر الثانية:

ترى وجهة النظر الثانية أن أسلوب JIT ليس ياباني الأصل وإنما هو أمريكي، إذ ترى أن النموذج المبكر لهذا الأسلوب تعود إلى الدراسات التي قام بها مصنع السيارات ريفروج لهنري فورد (**H.Ford**) والتي أقيمت في العشرينات. الفرع الثاني: أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) (المفهوم - الأهداف - الخصائص)

#### 1- مفهوم أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)

حظي أسلوب JIT بالعديد من التعاريف نذكر أهمها:

- حسب التكريتي يعرف أسلوب JIT على أنه " ذلك الأسلوب الذي يتم من خلاله تشغيل جميع الخطوط الإنتاجية وعناصرها وذلك لإرتباط كل مرحلة بالمرحلة التي تليها، فهو أسلوب يهتم بالمخزون ويركز على مهارات العمال وتدريبهم وكذا الكفاءة والتنوعية في الإنتاج"<sup>1</sup>.

- أما حسب جيمس ستوك يعرف أسلوب JIT على أنه " أسلوب يهدف لإلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة من أي عملية بغية إنتاج منتجات مرتفعة الجودة ومستويات مخزون منخفضة وكذا تطوير علاقات طويلة المدة مع الموردين"<sup>2</sup>.

- وحسب Mouden يعرف أسلوب JIT على أنه " أسلوب إنتاجي يتمثل هدفه الرئيسي في إنتاج نوع محدد من الوحدات الصناعية في الوقت المحدد وبالكميات المطلوبة دون زيادة أو نقصان"<sup>3</sup>. من التعاريف السابقة نستنتج أن:

أسلوب JIT هو أسلوب هدفه الرئيسي إنتاج المنتج في الوقت المحدد وبالكميات المطلوبة وبمستويات مخزون منخفضة وبجودة مرتفعة (أي المعيب صفر)

#### 2- أهداف أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)

<sup>1</sup> إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص ص 40-41  
<sup>2</sup> جيمس ستوك، دوجلاس لامبرت، ترجمة سرور علي إبراهيم سرور، الإدارة الإستراتيجية للإمدادات، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2009، ص 400

<sup>3</sup> Mouden, **Adaptable Kanban System Helps Toyota Maintain Just-In-Time Production**, Industrial Engineering, Vol 13, N 05, 1981, pp(29-46), p29

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف

يسعى أسلوب JIT إلى تحقيق مجموعة من الأهداف نذكر منها<sup>1</sup>:

- **تنظيم الإنتاج:** لاحظ اليابانيون أن الإنتاج وفقا لكميات كبيرة يؤدي إلى لحدوث عدة مشاكل (كطول فترة التحضير لإنطلاق الإنتاج، زيادة حجم المخزون، ارتفاع التكاليف التخزين، صعوبة التكيف مع ظروف السوق)، ولمواجهتها تولى أسلوب JIT تنظيم الإنتاج على أساس كميات صغيرة ومتنوعة من أجل:
  - تخفيض التكاليف الناتجة عن المخزون من خلال تخفيض حجمه.
  - تخفيض تكاليف الإنتاج المعيب من خلال كشف الأخطاء وبسرعة.
  - تخفيض الأوقات غير المنتجة.
  - محاولة تحقيق المرونة الكافية لمجابهة التغيرات الناشئة في متطلبات السوق.
- **تخفيض المخزون:** يبقى الحصول على المخزون الصفري مجرد حلم يسعى أسلوب JIT جاهدا لتحقيقه من خلال إعداد برنامج الإستهلاك الذي يشكل نقطة الإنطلاق حيث يتم تحويل إحتياجات المراكز الأخيرة إلى المراكز الأولى والموردين من أجل تحقيق الإنسجام داخل السلسلة المنتجة.
- **القضاء على كل أنواع التبذير:** يساهم أسلوب JIT في القضاء على كل أنواع التبذير سواءا كان هذا التبذير معرفا كتبذير بالمفهوم التقليدي (الوقت، رأس المال والأعطاب) أو كان خارج هذا المفهوم، وتعتبر هذه التصرفات في فلسفة أسلوب JIT تبذير غير تلك التي تساهم في إضافة قيمة.
- **حل المشكلات:** تنتظر الأساليب التقليدية حدوث المشكلة لتعمل بعد ذلك إلى تحليلها والبحث عن أسباب معالجتها، غير أن أسلوب JIT لا ينتظر حدوث المشكلة بل يبحث عنها ويعالجها في وقت مبكر ليتجنبها تكرارها إذ أنه لا يعتبر المشكلة عائقا بل يعتبرها مصدرا محتملا للتحسين والإبتكار.  
يعمل أسلوب JIT على حل المشاكل من خلال ما يلي:
  - تشجيع العمال على التصريح بالمشكلات التي يواجهونها وعدم إخفائها
  - إيقاف العملية لحل المشكلة.
  - محاولة إيجاد الحلول الفعالة للمشكلات مهما كانت صغيرة من خلال إستخدام حلقات الجودة.

### 3- خصائص أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد(JIT)

تتمثل خصائص أسلوب JIT فيما يلي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> نعيمة محمد يحيوي، دور نظام ABC بالتكامل مع نظام JIT في تهيئة المنظمات لإكتساب المزايا التنافسية، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول إستراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مولاي الطاهر، سعيدة، 2009، ص 11

<sup>2</sup> أ.محمد روازي، د.نجمة عباس، محاولة بناء نموذج لتطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT في المؤسسات الجزائرية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة باتنة، العدد 17، 2017، (ص ص 317-333)، ص ص 318-319

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف

- يعتمد هذا الأسلوب على الإنتاج بكميات محددة وفي أوقات محددة بغرض مواجهة الطلب
- يتميز الإنتاج وفقاً لهذا الأسلوب بحجم الدفعات الصغيرة التي تلبى الطلب المتنوع والمستقر.
- أسلوب دقيق للتحكم في المخزون من خلال تحديد الحاجة إلى المواد من حيث الكمية والمواصفات وأوقات الحاجة إليها.
- يستخدم أسلوب JIT نظام معلومات يدعى بنظام كانبان Kanban وتكمن الفكرة الأساسية في هذا النظام أن الحاجة الحقيقية هي الدافع للشراء أو الإنتاج.
- هو أسلوب يعمل التنسيق التام بين العمليات الإنتاجية من جهة وبين الموردين من جهة أخرى، وذلك من خلال إعلام المورد بالعمليات الإنتاجية المقررة ومحاولة إشراكه في ترتيبها وذلك حتى يتمكن المورد من تلبية متطلبات المؤسسة في الوقت المناسب.
- التركيز على عمليات التحسين المستمر من أجل تحسين فاعلية المؤسسة والتأكيد أن هناك دائماً طريقة جديدة من أجل إستغلال الموارد بكفاءة عالية ونتائج أفضل.

### الفرع الثالث: الركائز الأساسية لأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)

يعتمد أسلوب JIT على مجموعة من الركائز التي تمكن من تنفيذه بشكل جيد، وفيما يلي عرض لأهم الركائز

#### 1- إلغاء العادم أو التالف:

يشكل التالف كل ما هو زائد عن الحد الأدنى لإيجاد قيمة المنتج وبالتالي فإن العجز في تحديد التالف والعادم يقلل من فرصة المؤسسات في تحقيق الأرباح، لذا وجب على المؤسسات تحديد ما الذي يؤدي إلى إضافة قيمة وما الذي لا يؤدي إلى إضافة قيمة حتى تستطيع إلغاء التالف أو العادم<sup>1</sup>

#### 2- العمال متعددو المهارات:

إن وجود عمالة متنوعة المهارات والوظائف يساهم وبشكل كبير في نجاح أسلوب JIT إذ يجب أن يكون العامل متعدد المهارات تمكنه من أداء مهمات أخرى غير مهمته الأصلية داخل المؤسسة في الظروف غير العادية<sup>2</sup>

#### 3- الصيانة الوقائية:

يعتمد نجاح هذا الأسلوب بالدرجة الأولى على الصيانة الوقائية فحدوث أي تعطيل فجائي في الآلات يؤدي إلى تعطيل النظام بأكمله، وهذا عائد لعدم وجود مخزون قيد التشغيل يمكن الإستعانة به أثناء عمليات الصيانة والإصلاح لبعض الآلات<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> سليمان خالد عبيدات، مقدمة في إدارة الإنتاج والعمليات، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص ص 250-251

<sup>2</sup> نجم عبود نجم، المدخل الياباني إلى إدارة العمليات، الطبعة الأولى، دار الورق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص ص 130-131

<sup>3</sup> بن عامر صافية، مرجع سابق، ص 22

### 4- تصميم المصنع:

إن الترتيب الداخلي للمصنع في ظل أسلوب JIT يجب أن يؤدي إلى:

- تقليل تكاليف المناولة.
- تقليل المخزون من المواد نصف المصنعة.
- التخفيض من وقت دورة الإنتاج.
- تحسين تدفق المعلومات.

### 5- التنسيق بين مراكز العمل:

من أهم ركائز أسلوب JIT هو التنسيق بين مراكز العمل والتي تعمل على تغذية خطوط الإنتاج وهناك أسلوبين للتنسيق بين مراكز العمل هما<sup>1</sup>:

● **أسلوب الدفع:** وفقا لهذا الأسلوب يتم الإنتاج من خلال جدولة الكميات الضرورية من المواد الخام، وعندما انتهاء العمل في مركز عمل معين يتم تحويل الوحدات إلى مراكز العمل اللاحقة وهكذا من وحدة إلى أخرى إلى أن تصل إلى الوحدات النهائية.

● **أسلوب السحب:** وفقا لهذا الأسلوب يعمل المركز على تصنيع الوحدات المسحوبة من قبل المركز اللاحق، الأمر الذي يعمل على إعادة كميات المخزون المتجمعة بين كل من عمليات التشغيل والتجهيز لمراكز العمل.

### 6- الشراء في الوقت المحدد:

يبنى أسلوب JIT على سياسة شراء الكمية من المواد في الوقت المحدد وهذا ما يستوجب ضبط الإحتياجات المطلوبة من خلال تحديد مواصفاتها كخطوة أولى، ثم تحديد كمية الشراء اللازمة وفقا لطلب الزبون كخطوة ثانية.

### 7- أوقات التهيئة والإعداد:

تساهم تدنية أوقات التهيئة والإعداد في زيادة الطاقة المتاحة وهذا ما يساهم في زيادة مرونة تلبية تغيرات الجدولة والتقليل من المخزون، فعند إقتراب وقت التهيئة من الصفر يمكن الوصول إلى حجم دفعة واحدة<sup>2</sup>.

### 8- التركيز على العملاء:

يشكل الاهتمام بالعملاء أحد مصادر القوة لتحقيق الجودة وتحسين الإنتاجية ونجاح المؤسسة، وهذا الاهتمام لا يتعلق بتلبية طلبات العملاء من حيث الإنتاج وفقا للمواصفات المطلوبة وفي الوقت المناسب، بل يتجاوز ذلك ليصل إلى تلبية رغباتهم وتأمين إحتياجاتهم المستقبلية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> مؤيد عبد الحسين الفضل، حاكم محسن محمد، إدارة الإنتاج والعمليات، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص ص 158-

159

<sup>2</sup> رامي حكمت فؤاد، مرجع سابق، ص 267

<sup>3</sup> عبيدات وآخرون، مرجع سابق، ص 256

### 9- رقابة الجودة الشاملة:

حتى يتحقق نجاح أسلوب JIT يجب إعداد نظام لرقابة الجودة الشاملة إنطلاقاً من عملية إستلام المواد الأولية وصولاً لعملية تسليم المنتج بشكل نهائي إلى العملاء على أن تكون هذه الرقابة مستمرة<sup>1</sup>.

### 10- نظام معلومات كانبان:

يشكل نظام البطاقات جزء بسيط من أسلوب JIT فكلمة Kanban كلمة يونانية تعني السجل المرئي (Visible Record) الذي يسجل الإحتياجات من المواد والأجزاء أو التجميعات الفرعية للعمليات الإنتاجية، وتشكل بطاقات كانبان ورقة مستطيلة توضع في أغطية شفافة<sup>2</sup>.

### 11- الموردین:

في ظل أسلوب JIT يعامل الموردین معاملة مراكز العمل الداخلية إذ ينظر إلى الموردین على أنهم مصنع خارجي وجزء من فريق الإنتاج، مع ضرورة أن يكون الموردین راغبين في العمل وقادرين على تحمل أحجام صغيرة من الدفعات على أساس دوري ومنتظم<sup>3</sup>.

والشكل التالي يلخص الركائز الأساسية لأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد

الفرع الرابع: متطلبات تطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)

### 1- شروط تطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)

يتطلب تطبيق أسلوب JIT الشروط التالية<sup>4</sup>:

- إتمام العملية الإنتاجية في مهلة قصيرة جداً ووفقاً لمرونة كبيرة لتحقيق رغبات العملاء.
- إنتاج كميات صغيرة ومحددة وهذا ما يساعد على التغيير السريع لوضعية المصانع وهذا ما يساهم في تسلسل العمليات لنفس المنتج.
- الشراء والإنتاج بالكميات المطلوبة وفي الوقت المناسب.
- تجنب الإنتظار وتضييع الوقت وهذا من خلال تجنب الإعتماد على مخازن مركزية.
- إعتماد آليات تخزين مساعدة.
- السيطرة على جودة الإنتاج من خلال العمل على وصول القطع في الوقت المحدد وبالعدد المرغوب فيه وبالجودة المطلوبة.

<sup>1</sup> بن عامر صافية، مرجع سابق، ص 24

<sup>2</sup> رامي حكمت، مرجع سابق، ص 281

<sup>3</sup> نفس المرجع، ص ص 283-284

<sup>4</sup> عفاف زهراوي، نمذجة وتقييم أداء الطرق الإنتاجية الحديثة في المؤسسات الصناعية الجزائرية باستخدام شبكة بتري: دراسة تطبيقية على عينة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2009، ص 56

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف

- وجود عمال ذو كفاءة قادرين على التكيف السريع وتفهم الأهداف الجديدة للمؤسسة.

### 2- أساليب تطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)

تعددت أساليب تطبيق أسلوب JIT ويمكن تلخيصها فيما يلي<sup>1</sup>:

- ثورة الإدراك والوعي: ويعني ذلك ترك المفاهيم التقليدية للإدارة ومحاولة تبني أسلوب JIT وفهم خطوات تطبيقه والعمل على نجاحه داخل المؤسسات الصناعية.

- الخمسة S لتحسين مكان العمل: وذلك بإستعمال الأساليب التالية:

SEIRI : إزالة التلف

SEITON : الأناقة

SEISON : الكنس

SEIKETSU : النقاء

SEITSUKE : النظام

- تدفق الإنتاج: وذلك من خلال:

- ترتيب الآلات بشكل تسلسلي

- ترتيب الخط الإنتاجي على شكل حرف U "خلية تصنيع"

- إنتاج وحدة واحدة من المنتج

- تدريب العاملين ليصبحوا متعددي المهارات

- إستخدام آلات صغيرة

- إتباع دورة الوقت

- وضع معايير لعمليات الإنتاج: يقصد بها العمل على إنتاج منتجات ذو تكاليف أقل وبجودة مرضية وفهم

معايير العمليات إذ نجد:

- دورة الوقت

- تسلسل العمل

- المخزون المعياري المتاح

- إستخدام خرائط العمليات

<sup>1</sup> حسن منصور السيد عوض، أساليب تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد (دراسة ميدانية) بالتطبيق على صناعة السيارات في ج.م.ع، مجلة المدير الناجح،

جامعة قناة السويس، مصر، ص ص 21-22

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف

● تعدد عمليات المراجعة: يقصد بها أن مسؤولية العامل عن العديد من عمليات التصنيع داخل خلية التصنيع وتضم ما يلي:

- توضيح الأعمال والعمل على تحديدها لكل من العامل والآلة
- عمل واستخدام خلية التصنيع U بشكل جيد
- تنوع وتعدد مهارات العاملين

### الفرع الخامس: مراحل تشغيل أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)

لتشغيل أسلوب JIT يجب المرور بمجموعة من المراحل نستعرضها فيما يلي<sup>1</sup>:

#### 1- مرحلة التحضير:

يتم في هذه المرحلة القيام بالأعمال التالية:

- إختيار المنتجات التي ترغب المؤسسة في إدارتها عن طريق أسلوب JIT
- تحديد حلقة التوافق (التناظر) اعتمادا على الطلبيات التقديرية للزبائن، كمية المنتجات، مستويات المخزون والمنتجات قيد التوريد التي نريد توفيرها.

● تزويد مراكز العمل بصناديق مزودة ببطاقات قابلة للنزع

● إعداد بطاقات Kanban هذه الأخيرة يتم تحديد عددها بواسطة العلاقة التالية:

$$\text{عدد بطاقات KANBAN} = \frac{\text{س م ي ت للزبون} * \text{عدد أيام المخزون المرغوب} + \text{منتجات قيد التنفيذ}}{\text{كمية المنتجات}}$$

حيث:

س م ي ت: يمثل الإستهلاك المتوسط اليومي التقديري ويحسب بالعلاقة التالية

$$\text{س م ي ت} = \frac{\text{الإحتياج السنوي}}{\text{عدد أيام العمل في السنة}}$$

● القيام بإعداد ألواح من أجل تعليق البطاقات المسترجعة من طرف الزبون، فعند الانتهاء من إستعمال الصناديق يقوم العامل بنزع البطاقات منها ويعلقها على هذه الألواح

● القيام بتحديد عتبات الإنذار

● تعليق بطاقات Kanban على كل وحدة في المخزن أو وحدة قيد التنفيذ.

● وضع البطاقات المتبقية في الألواح

#### 2- مرحلة التنفيذ(التطبيق):

<sup>1</sup> نعيمة يحيواوي، مرجع سابق، ص 13-14، بتصرف

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف

يعمل أسلوب JIT بناء على نظام البطاقات حيث أن عملية التصنيع لا تتم إلا بها، وتكون عملية الجدولة بواسطة الجدول المرئي.

### 3- مرحلة التقييم والمتابعة:

تمثل هذه المرحلة أهم مراحل تطبيق أسلوب JIT، وحتى تتمكن المؤسسة من متابعة وتقييم أسلوب JIT يجب معرفة وتحديد العناصر التالية:

● **تحديد وقت الدورة (PT):** ويمثل الوقت المتوسط الذي تشغله كل خلية لإنتاج وحدة من المنتج وتحسب كما يلي:

$$\text{وقت الدورة (PT)} = \frac{\text{مدة يوم عمل} - \text{الساعات غير المباشرة}}{\text{هدف الإنتاج في اليوم} + 1} \div (\text{معدل هامش الأمان} + 1)$$

حيث

مدة يوم عمل: كمية الأجزاء المنتجة في اليوم

الساعات غير المباشرة: تتمثل في وقت التحضير والترتيب بعد العمل

معدل هامش الأمان = الوقت في هامش الأمان / الوقت الإجمالي للعمل

يعتبر أسلوب JIT كل من هامش الأمان، الفضلات، الساعات غير المباشرة تذبذبا يجب العمل على تفاديه والقضاء عليه، حتى يمكن إستعمال وقت الدورة (PT) دون تذبذير

● **حساب عدد الخلايا القاعدية المحققة للإنتاج اليومي (ع خ ق):** تحسب بالعلاقة التالية

$$\text{ع خ ق} = \frac{\text{الوقت المستغرق مباشرة لتحقيق الإنتاج اليومي}}{\text{وقت الدورة}}$$

علما أنه كلما كان وقت الدورة خاليا من التذبذير كلما قل عدد الخلايا والعكس صحيح

● **تحديد عدد الأجزاء المتداولة في التدفق يوميا:** ويقصد بها عدد البطاقات في اليوم للقطعة الواحدة ويتم حسابها وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{عدد القطع للبطاقة الواحدة} = \frac{\text{إحتياجات القطعة من الإستهلاك خلال الوقت اليومي الإجمالي للتصنيع} + \text{مخزون الأمان للقطع}}{\text{عدد القطع للبطاقة الواحدة}}$$

**ملاحظة: كلما خلى الوقت اليومي الإجمالي من التذبذير وتم التصنيع في ظروف مثالية كلما قل عدد البطاقات**

● **توفير الوسائل:** التي تمكن من الحصول على صفر مخزون، صفر عيب، صفر تعطل، صفر مهلة، صفر ورق وذلك من خلال:

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف

- العمل على تحقيق التوازن الفعلي للسلسلة من خلال توفير الإنسجام التام في معدلات الإنتاج لمختلف مراكز العمل.

- العمل على توفير وسائل الصيانة الفعالة التي تساعد على النقل السريع للقطع بين مختلف المراكز، خاصة ما إذا كان مخزون الأمان يتجه نحو الصفر

- العمل على توفير تجهيزات مرنة وموظفين متعددي الخدمات

- العمل على تفادي العيوب والتعطلات الممكنة من خلال تطوير الرقابة النوعية أثناء التنفيذ، وتطوير الإجراءات الوقائية ضد الأخطاء قبل التنفيذ.

### الفرع السادس: تقييم أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)

مع تزايد عدد المؤسسات التي سعت نحو تطبيق أسلوب JIT لوجود العديد من المزايا التي تترتب عن تطبيق هذا الأسلوب، إلا أنه وبالرغم من كثرة المزايا إلا أنه لا يخلو من العيوب

#### 1- المزايا:

تمثل مزايا ومنافع أسلوب JIT في العناصر التالية<sup>1</sup>

● **تقديم وفورات في التكلفة:** ويتحقق ذلك من تقليل ساعات العمل وإعادة التشغيل، تقليص المساحة المستغلة والأهم العمل على تخفيض المخزون بجميع أنواعه وإن لم يكن التخلص منه كلياً وهذا ما يساهم في تحقيق وفرة كبيرة في تكاليف الحصول على المخزون وتخزينه ومخاطرة التأمين عليه.

● **تقديم وفورات في الإستثمار:** من بين المنافع المالية التي يحققها أسلوب JIT نذكر:

- إنخفاض الإستثمار في المخزون

- تدني تكاليف مناولة المخزون والإحتفاظ به

- انخفاض مخاطر تقادم المخزون

- تخفيض التكاليف الصناعية إجمالاً

- التقليل من إستخدام أوراق العمل (الأدوات المكتتبية) ويكون ذلك من خلال تخفيض سلسلة العمل المحاسبي

وتقليل المستندات المحاسبية المستخدمة

● **تحقيق زيادة في العائدات:** ويتحقق ذلك من خلال تقديم جودة أفضل وخدمة أحسن للعملاء وإستجابة أسرع

ووقت إنتظار أقل.

#### 2- العيوب:

<sup>1</sup> بوحود فتيحة، إدارة الجودة في ظل منظمات الأعمال "النظرية والتطبيق"، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2015، ص

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف

- على الرغم من مزايا أسلوب JIT إلا أنه يواجه العديد من الانتقادات نذكر أهمها فيما يلي:
- أسلوب JIT يتطلب الكثير من الجهد والوقت سواء من حيث التطبيق أو الحصول على النتائج المرجوة منه.
  - يحتاج أسلوب JIT إلى قدر كبير من التمويل فعلى الرغم من أن العائد منه في الأجل الطويل أعلى من تكاليف تطبيقه، إلا أن العديد من المؤسسات تحجم عن تطبيقه.
  - عند تطبيق أسلوب JIT تنشأ صعوبة في تتبع المواد الخام خلال العمليات.
  - تطبيق أسلوب JIT يتطلب حدوث تعاون مشترك بين جميع أطراف العملية الإنتاجية (الإدارة، العمال، الموردون، العملاء) وهذا الأمر يصعب تطبيقه.
  - صعوبة الوصول إلى تحقيق مبادئ أسلوب JIT (المعيب صفر، المخزون صفر...) خاصة في المؤسسات كبيرة الحجم التي يكون فيها الطلب موسمياً.
  - صعوبة تطبيق أسلوب JIT في بعض المؤسسات خاصة المؤسسات صغيرة الحجم وهذا عائد أساساً لإنخفاض حجم التشغيل بها من جهة وارتفاع تكاليف التحول نحو تطبيقه من جهة أخرى.

### المطلب الرابع: أسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM)

تواجه المؤسسات الاقتصادية في الوقت الحالي تحديات داخلية وخارجية تؤثر على إستقرارها وبقائها في السوق، فحتى تحافظ على بقائها وتدعم تنافسيتها إتجهت المؤسسات نحو تطبيق مدخل حديث لضمان الجودة وتخفيض التكاليف هو أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM

### الفرع الأول: أسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM) (المفهوم، الأهداف)

#### 1- مفهوم أسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM)

- يأخذ أسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM) عدة تعاريف نستعرض أهمها:
- عرف أسلوب TQM على أنه " أسلوب شامل يعمل على تحسين التنافسية والفاعلية والمرونة في المؤسسة من خلال عمليات التخطيط، التنظيم والفهم لكل نشاط في المؤسسة ومحاولة إشراك كل فرد في أي مستوى تنظيمي بها"<sup>1</sup>
  - وعرف أيضاً على أنه " نظام فعال يرمي لتحقيق التكامل بين جهود كافة الأطراف في المؤسسة والتي تتولى بناء أسلوب الجودة والحفاظ عليه والعمل على تحسينه، بالشكل الذي يسمح بإنتاج السلع وتقديم الخدمات بأكثر الأساليب إقتصاداً مع العمل على تحقيق الرضا الكامل للعميل"<sup>2</sup>

<sup>1</sup> رعد عبد الله الطائي، عيسى قدامة، إدارة الجودة الشاملة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 72

<sup>2</sup> محمد توفيق ماضي، تطبيقات إدارة الجودة الشاملة في المنظمات الخدمية في مجالي الصحة والتعليم نموذج مفاهيمي مقترح، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2002، ص 16

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

● كما عرف أيضا على أنه "أسلوب تطبيقي شامل يهدف أساسا إلى تحقيق حاجات وتوقعات العميل، إذ يعتمد على الأساليب الكمية من أجل التحسين المستمر في العمليات والخدمات"<sup>1</sup> من التعاريف السابقة يمكننا القول أن:

أسلوب إدارة الجودة الشاملة هو أسلوب إداري شامل يسمح للمؤسسة من خلال إستغلال كافة مواردها المتاحة بكفاءة عالية وتنسيق شامل لكافة مقوماتها بتحسين وتطوير كل مكونات المؤسسة للوصول إلى أعلى جودة في مخرجاتها وبأقل التكاليف لتحقيق رضا زبائنهم وإشباع حاجاتهم ورغباتهم

### 2- أهداف أسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM)

لأسلوب TQM أهداف عديدة تسعى المؤسسة لتحقيقها عند تطبيقه وفيما يلي سيتم عرض أهم هذه الأهداف<sup>2</sup>:

- العمل على زيادة القدرة التنافسية للمؤسسة
- محاولة إرضاء المستفيدين والتفوق على المنافسين والتميز عليهم
- زيادة إنتاجية كل عنصر في المؤسسة
- الرفع من مرونة المؤسسة في التعامل مع البيئة المحيطة بها
- العمل على ضمان التحسين المتواصل لكل قطاعات ومستويات المؤسسة
- الرفع من قدرة المؤسسة على النمو المتواصل
- زيادة ربحية المؤسسة
- العمل على تقليل الإجراءات الروتينية للعمل وإختصارها من حيث الوقت والتكلفة

### الفرع الثاني: المبادئ الأساسية لأسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM)

إن أهم المبادئ لضمان نجاح تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة وتحقيق أهدافها<sup>3</sup>:

#### 1- التركيز على العميل:

وهذا لا يقتصر في التركيز على العملاء الخارجيين للمؤسسة فقط والتي تسعى جاهدة من أجل إرضائهم، بل يشمل هذا التركيز أيضا على العاملين داخل المؤسسة والذي يرتبط تحقيق مستوى الجودة المطلوب بمستوى أدائهم.

#### 2- التركيز على العمليات والنتائج معا:

تشكل النتائج المعيبة أحد مؤشرات إنعدام الجودة في العمليات، فبناء عليها تعمل المؤسسة على إيجاد حلول مستمرة للمشاكل التي تعترض سبيل تحسين نوعية المنتجات أو الخدمات.

<sup>1</sup> إيمان عوني أبو يوسف، مرجع سابق، ص 42

<sup>2</sup> يوسف الطائي، هاشم العبادي، إدارة الجودة الشاملة في التعليم الجامعي دراسة تطبيقية جامعة الكوفة، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 01، العدد 03، 2005، ص 164

<sup>3</sup> Joseph .R, Jablanski, **Implementing Total Quality Management**, Pfeiffer et Company, USA, 1991,p26

### 3- الوقاية من الأخطاء قبل وقوعها:

ويتم ذلك من خلال استخدام معايير مقبولة لقياس جودة المنتجات والخدمات أثناء عملية الإنتاج، بدلا من استخدام هذه المعايير بعد وقوع الأخطاء.

### 4- تعبئة خبرات القوى العاملة:

ويتم ذلك من خلال إشعار العاملين بأنهم أعضاء في الفريق فلقد أثبتت الدراسات أن العاملين لا يعتبرون الأجر هو الحافز الوحيد بل يحبون أن تقابل جهودهم بالثناء.

### 5- التحسين المستمر:

يقوم أسلوب TQM على مفهوم مؤسستي حديث لحل المشكلات يتجلى في فرص التحسين المستمر، والتي يشترك في تنفيذها جميع الأطراف في المؤسسة من أجل التفهم الكامل للعمل ومشاكله والعمل على توفير كافة المعلومات الخاصة بإتخاذ القرارات.

### 6- التغذية العكسية:

يساعد هذا المبدأ المبادئ الخمسة السابقة الذكر أن تجني ثمارها ففي إطار هذا المبدأ تشكل الاتصالات الدور المحوري إذ أنه لا يمكن تصميم أي منتج دون مدخلات بشرية، ولذا نجد أنه من أكبر المسؤوليات التي يتحملها المشرفون التركيز على إدارة الأفراد وهذا ما يجعل من أهم العوامل التي تزيد من فرص النجاح والإبداع في المؤسسة هو ضمان الحصول على تغذية عكسية آمنة بين المشرفين والعمال.

### الفرع الثالث: متطلبات تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM)

توجد العديد من المتطلبات التي تساهم في تطبيق أسلوب TQM بطريقة فعالة ومن هذه المتطلبات نذكر<sup>1</sup>:

#### 1- دعم ومساندة الإدارة العليا:

ويتطلب هذا الأمر توفير قيادات مؤمنة بأسلوب الجودة الشاملة وداعمة له، فالقيادات العليا هي التي تتبنى قرار تطبيق الجودة الشاملة وهي التي تعمل على نشر ثقافة الجودة وتخصص الإمكانيات اللازمة لتطبيقه وتذليل كافة الصعاب والعقبات.

#### 2- رعاية وتعميق فكرة العميل يدير المؤسسة:

الاهتمام بإرضاء العملاء الداخليين والخارجيين من أهم متطلبات تطبيق أسلوب TQM ولذا لابد من إتخاذ كافة التدابير لإرضاء العملاء وتقديم منتجات وخدمات تلبى وتفوق توقعاتهم.

#### 3- التدريب والتعليم:

<sup>1</sup> تأمر محمد محارمه، تصورات موظفي الأجهزة الحكومية القطرية لمدى توافر متطلبات تطبيق إدارة الجودة الشاملة دراسة ميدانية، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، المجلد 28، العدد 01، مصر، 2008، ص ص 100-101

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

لكي يتم تطبيق أسلوب TQM بالشكل الصحيح وجب القيام بتدريب وتعليم المشاركين بأدواته، حتى يتم إنجازه على أساس سليم وصلب وهذا ما يؤدي إلى تحقيق النتائج المرغوبة من تطبيقه.

### 4- المشاركة و فرق العمل:

حتى تتمكن المؤسسة من إزالة الحواجز بين الإدارات والأقسام وجب عليها تأليف فرق عمل تضم كل واحدة منها ما بين 05 إلى 08 أعضاء من الأقسام المعنية مباشرة أو ممن يمارسون فعلا العمل المراد تطويره والذي سيتأثر بنتائج المشروع.

### 5- إعادة تشكيل ثقافة ومناخ المؤسسة:

إن إدخال أي مبدأ جديد في المؤسسة يتطلب إعادة تشكيل لثقافة المؤسسة، فثقافة الجودة تختلف إختلافا جذريا عن الثقافة الإدارية التقليدية فهي تؤكد على تبني قيم التعاون، المشاركة واللامركزية، حرية التعبير والديمقراطية وكذا تشجيع الموظفين ومساندتهم.

### 6- الإدارة الفعالة للموارد البشرية:

ويكمن ذلك في الإيمان أن العاملين في المؤسسة ليسوا مجرد أدوات إنتاج بل هم مورد حقيقي يستحق الاهتمام والعناية، وحتى يتحقق ذلك يجب القيام بتطوير سياسات الإختبار والتعيين والتدريب وفسح المجال للموظفين للمشاركة وتقديم إقتراحاتهم وتحفيزهم بشكل مستمر.

### 7- تبني الأنماط القيادية المناسبة:

يعمل هذا الأسلوب على تبني أنماط قيادية ديمقراطية مشاركة تؤمن بالعمل الجماعي وروح الفريق والتعاون، وتؤمن بأهمية العنصر البشري في التطوير والتحسين وتركز على التعاون والمساندة والمشاركة.

### 8- تبني وإستخدام الطرق والأساليب الإحصائية المناسبة:

هناك العديد من أدوات الجودة الشاملة يمكن إستخدامها وفقا لما يناسب طبيعة عمل المؤسسة والغرض من إستخدامها، ومن بين هذه الأساليب نجد الرسوم والأشكال البيانية، خرائط المرافقة، والمخططات البيانية المختلفة.

### الفرع الرابع: مراحل تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM)

يتطلب تطبيق أسلوب TQM العديد من المراحل التي تسهم في إعداد وتهيئة ثقافة المؤسسة، ويمكن تحديد 05 مراحل أساسية وهي<sup>1</sup>:

### 1- المرحلة الصفرية أو الإعداد:

<sup>1</sup> قاسم نايف علوان المحياوي، إدارة الجودة في الخدمات مفاهيم وعمليات وتطبيقات، الطبعة الأولى، دار الشروق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 192-

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

يتشكل الهدف الأساسي من هذه المرحلة في إعتبار أن أسلوب TQM جزء من ثقافة المؤسسة، وتتضمن هذه

المرحلة الخطوات التالية:

● تعزيز الوعي بضرورة تبني التطوير المستمر وذلك من خلال التشخيص العملي لمشاكل المؤسسة وتحديد جملة التحديات التي تواجهها.

● حصر وتحديد مجموع إحتياجات المستفيدين ومتطلباتهم وإتجاه رغباتهم.

● تعريف قيادات المؤسسة بالأسس الفكرية لأسلوب TQM

● تبني القيادات الإدارية فكرة التميز الإداري والجودة الشاملة

● العمل على مساندة تطوير أداء العاملين

### 2- مرحلة التخطيط:

يتمثل الهدف الأساسي من هذه المرحلة في إبراز الرغبة الصادقة لإدارة المؤسسة في تحقيق الجودة الشاملة

وإلتزامها بدعم ونشر ثقافة الجودة الشاملة، وتتضمن هذه المرحلة الخطوات التالية:

● تعريف بأسلوب TQM لدى العاملين وإقناعهم بمفاهيم التميز الإداري للجودة.

● تشكيل مجلس للجودة الشاملة من أصحاب الرأي والمعرفة بأوضاع المؤسسة يعمل على توجيه ودعم العمليات

المتعلقة بأسلوب TQM

● العمل على تعيين مدير الجودة الشاملة من بين رؤساء الوحدات التنظيمية للمؤسسة

● القيام بوضع خطة لتطوير نظم المعلومات المستخدمة على مستوى المؤسسة لتمكينها من مواكبة التكنولوجيا

### 3- مرحلة التقدير والتقييم:

تهدف هذه المرحلة إلى توفير المعلومات المتعلقة بالمؤسسة وأولويات تطويرها وتتضمن هذه المرحلة الخطوات

التالية:

● القيام بتشخيص الوضع الحالي للمؤسسة من أجل التعرف على نقاط القوة ودعمها ونقاط الضعف لمعالجتها

● تحديد معايير لقياس الجودة الشاملة

● مراجعة قيم وثقافة المؤسسة على ضوء متطلبات ثقافة الجودة الشاملة والعمل على تطويرها في ظل المتطلبات

الجديدة

### 4- مرحلة التنفيذ:

تهدف هذه المرحلة الى التطبيق الفعلي لأسلوب TQM ومعالجة مشاكله وأوجه قصوره وتتضمن الخطوات

التالية:

● تفعيل عمل فريق الجودة الشاملة

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

• تعريف العاملين بدورهم في التغيير والقيام بتحديد المسؤوليات

• المراجعة الدورية للجهود المبذولة في تطبيق أسلوب TQM

### 5- مرحلة تبادل ونشرات الخبرات:

تهدف هذه المرحلة إلى التعرف على أفضل الممارسات والأداءات من أجل استثمارها في عمليات التطوير

المستمر وتتضمن هذه المرحلة التالي:

• القيام بتقويم البرنامج من خلال الإستعانة بخبراء الجودة الشاملة

• إجراء مقارنة لتطبيق أسلوب TQM مع المؤسسات المماثلة

• العمل على تطوير عمل المؤسسة من خلال إشراك جميع الأطراف في المؤسسة

• تزويد جميع العاملين في المؤسسة بالتغذية العكسية.

### الفرع الخامس: تكاليف أسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM)

تعرف تكاليف الجودة بأنها " مجموع التكاليف التي تتحملها المؤسسة من أجل ضمان تقديم المنتج وفقا

لمواصفات تتلائم مع رغبات العملاء"<sup>1</sup>، وتصنف تكاليف أسلوب TQM إلى 04 أصناف وهي<sup>2</sup>:

#### 1- تكاليف الوقاية:

تتمثل تكاليف الوقاية في التكاليف المتعلقة بمنع حدوث العيوب والتي يتم إنفاقها قبل تقديم السلعة أو الخدمة،

وتشمل كل من تكاليف تخطيط الجودة، تكاليف التصميم، تكاليف الإحتفاظ بالمعلومات والبيانات المتعلقة بنوعية الجودة.

#### 2- تكاليف التقييم:

هي تلك التكاليف الناتجة عن محاولة معرفة ما إذا كانت المنتجات مطابقة للمواصفات المعتمدة وتتمثل في كل

من تكاليف إجراءات الرقابة، تكاليف تقييم السلع، تكاليف الفحص والتفتيش .

#### 3- تكاليف الفشل الداخلية:

هي تلك التكاليف المتعلقة بالتخلص من المنتج نتيجة عدم مطابقته للمواصفات، أو تكاليف إعادة تشغيله.

#### 4- تكاليف الفشل الخارجية:

هي تلك التكاليف المتعلقة بالفشل خارج نطاق المؤسسة، وتشمل تكاليف عدم شراء الزبائن للمنتجات وتكاليف

الدعاية بأن منتجات المؤسسة لا تستحق الشراء.

<sup>1</sup> محمد محمود يوسف ، مرجع سابق، ص 914

<sup>2</sup> محمد عبد الوهاب العزاوي، إدارة الجودة الشاملة وبناء القدرات المؤسسية، الملتقى العربي الثالث إدارة الجودة الشاملة وبناء القدرات المؤسسية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الإمارات العربية المتحدة، 2009، ص ص 9-10

## الفصل الثاني: الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف

### الفرع السادس: تقييم أسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM)

تعرض أسلوب TQM كأى أسلوب من الأساليب التي تم عرضها في هذا الفصل لمجموعة من المزايا والعيوب والتي سنستعرضها فيما يلي:

#### 1- المزايا:

ينطوي هذا الأسلوب على مجموعة من المزايا التي يمكن للمؤسسة تحقيقها عند تطبيقها له وتتلخص فيما يلي<sup>1</sup>:

- إنخفاض عدد شكاوى العملاء بخصوص الجودة
- إرتفاع نصيب المؤسسة من السوق
- تخفيض التكاليف
- تخفيض مشاكل العاملين
- إنخفاض نسب حوادث العاملين
- التخفيض من عيوب الإنتاج
- زيادة رضا العملاء
- زيادة الإنتاجية وإرتفاع الأرباح
- تحسين قنوات الإتصال بين الوحدات المختلفة للمؤسسة
- التحسين المستمر من خلال زيادة الإبتكارات

#### 2- العيوب:

- يمكن إيجاز أهم عيوب هذا الأسلوب فيما يلي<sup>2</sup>:
- نقص الكفاءات البشرية المؤهلة في هذا المجال
- الإعتقاد الخاطيء لدى العاملين بعدم حاجتهم إلى التدريب
- غياب نظام فعال للإتصالات والتغذية العكسية
- التأخر في توصيل المعلومات عن الإنجازات المحققة للعاملون في الوقت المناسب

<sup>1</sup> محمد محمد الخولاني، إدارة النشاط الإنتاجي والعمليات، دار الوفاء للطباعة، مصر، 2007، ص 297

<sup>2</sup> محفوظ أحمد جودة، إدارة الجودة الشاملة مفاهيم وتطبيقات، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص ص 237-238

### خلاصة الفصل:

عملت جملة التطورات والتغيرات السريعة والمتلاحقة التي عرفتتها بيئة الأعمال الدولية من تطور واضح وملمس في الفكر الإداري للمؤسسات حيث تحولت من الفكر التقليدي إلى الفكر الحديث في جميع أنشطة وممارسات الإدارة، على زيادة حاجة إدارة المؤسسة إلى المعلومات الملائمة والمناسبة لإتخاذ القرارات وتحسين الوضع التنافسي للمؤسسة في السوق من هنا ظهر الدور الكبير والمهم لأساليب محاسبة التكاليف كأحد أهم المصادر الرئيسية الداعمة للمؤسسة. يشكل القرن العشرين منعرج مهم لتطور أساليب محاسبة التكاليف حيث شهد هذا القرن ظهور العديد من النظريات والأساليب المنظمة لمحاسبة التكاليف والتي كان الهدف من ورائها تلافي العجز الذي عانت منه الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف والعمل على تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة.

من خلال دراستنا لهذا الفصل يمكن إستخلاص ما يلي:

**1-** يعمل أسلوب التكاليف على أساس النشاط ABC على تسهيل تسيير المؤسسة وذلك بتوفيره معلومات أكثر دقة من خلال التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة، إذ يقوم بتخصيص التكلفة غير المباشرة على الأنشطة ومن ثم تحميلها تكاليف الأنشطة على المنتجات بناء على معدل تحميل معين.

**2-** أسلوب التكلفة المستهدفة TC ليس مجرد تقنية لحساب التكلفة إنما هو أسلوب متكامل للتسيير الإستراتيجي للتكاليف والأرباح يسعى لتحقيق التوافق بين هدفين: تحقيق رضا الزبون بتقديم منتج ذو جودة عالية وبسعر مقبول أو منخفض، تحقيق الأرباح للمؤسسة من أجل الحفاظ على إستمراريتها في ظل البيئة التنافسية الشديدة.

**3-** أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة ABM أسلوب إداري يركز أساسا على التحليل الشامل لمختلف أنشطة المؤسسة بهدف إستبعاد الأنشطة غير المضيفة للقيمة من خلال إستخدام المعلومات المستمدة من أسلوب ABC للوصول إلى تخفيض التكاليف وتحسين ربحية المؤسسة.

**4-** أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC أسلوب مكمل لأسلوب ABC يعمل على قياس تكلفة المنتوجات أو الخدمات بطاقتها المستغلة فقط عن طريق إستخدام معادلات الوقت بهدف إعطاء صورة أكثر دقة ووضوح عن التكلفة.

**5-** أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد JIT أسلوب يعتمد على مجموعة من التقنيات الكمية في التسيير يسعى إلى إنتاج الجزء المطلوب بالجودة المطلوبة وبالكمية المطلوبة وفي الوقت المحدد وبمستويات مخزون منخفضة وبجودة عالية (صفر عيب).

**6-** أسلوب TQM أسلوب إداري شامل يركز أساسا على الجودة يسمح للمؤسسة من خلال إستغلال كافة مواردها المتاحة بضمان جودة مخرجاتها لتحقيق الإشباع التام للعميل في أي مستوى سواء داخليا أو خارجيا.

# الفصل الثالث

## إتخاذ القرارات الاستراتيجية

### في المؤسسة ودور الأساليب الحديثة

### لمحاسبة التكاليف في دعمها

#### مقدمة الفصل

المبحث الأول: أساسيات إتخاذ القرار

المبحث الثاني: مدخل نظري لعملية إتخاذ القرار الاستراتيجي

المبحث الثالث: مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في دعم

القرارات الإستراتيجية

خلاصة الفصل

يمثل موضوع إتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة أحد أهم المواضيع القديمة الحديثة والتي عمد المفكرين على وضع نظريات تفسره وتحدد ملامحه، وكأي موضوع إقتصادي متجدد إنتقل موضوع إتخاذ القرارات الإستراتيجية من مستوى دراسة مفهومه وعناصره ونظرياته إلى دراسة العوامل المؤثرة والداعمة له فعمد بذلك المفكرين إلى ربطه بعدد الميادين الاقتصادية الأخرى من بينها ميدان المحاسبة.

ومع زيادة تعقد وتشبك ديناميكية بيئة الأعمال إزدادت الحاجة إلى توفير معلومات ملائمة لإتخاذ القرارات تختلف في خصائصها عن تلك المعلومات الملائمة لبيئة الأعمال التقليدية فأصبح بذلك للمعلومات التكاليفية بصفة خاصة إهتماما بالغا من قبل إدارة المؤسسة لعظم دورها في دعم عملية إتخاذ القرارات الإستراتيجية.

تمثل الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف تقنية من تقنيات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة التي تشكل بدورها الإطار الذي يضمن تحليل المعلومات الكلفوية لدعم عملية إتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية.

تبعاً لما سبق تم تقسيم الفصل إلى 03 مباحث أساسية:

**المبحث الأول: أساسيات إتخاذ القرارات**

**المبحث الثاني: مدخل نظري لعملية إتخاذ القرار الإستراتيجي**

**المبحث الثالث: مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في دعم القرارات الإستراتيجية**

## المبحث الأول: أساسيات إتخاذ القرارات

تمهيد:

ظهرت عملية إتخاذ القرارات منذ القدم مع بداية تنظيم الإنسان لنفسه ليتلائم مع ظروفه المعيشية وفي عام 1957 تم نشر كتاب يشكل مرجعية جيدة في نظرية القرار وهو كتاب ألعاب وقرارات Games and Decissions لصاحبيه Luce & Raiffa حيث إعتد عليه كثيرا في البحوث الاقتصادية وخصوصا جانب القرار، غير أن العملية تطورت نتيجة للتطورات والتغيرات المستمرة في البيئة الاقتصادية إلا أن وصلت اليوم إلى إعتبارها أحد أهم المقومات الأساسية للنجاح والتميز بإعتبارها جوهر العملية الإدارية وأهم عناصرها.

سنحاول من خلال هذا المبحث التعرف على أساسيات إتخاذ القرارات من خلال المطالب التالية:

**المطلب الأول: مفاهيم عامة حول إتخاذ القرار**

**المطلب الثاني: تصنيفات القرارات**

**المطلب الثالث: الأدوات المساعدة على إتخاذ القرار**

**المطلب الرابع: مراحل عملية إتخاذ القرار**

## المطلب الأول: مفاهيم عامة حول إتخاذ القرار

تمثل عملية إتخاذ القرار نشاطا رئيسيا من أنشطة الإدارة فلا يمكن القيام بأي وظيفة من وظائف الإدارة دون إتخاذ جملة من القرارات.

### الفرع الأول: مفهوم وأهمية عملية إتخاذ القرار

#### 1- مفهوم عملية إتخاذ القرار

تعددت التعاريف وإختلفت وجهات النظر حول عملية إتخاذ القرارات وهذا إن دل على شيء فإنه يدل على الأهمية الجوهرية التي تكتسبها عملية إتخاذ القرار وفيما يلي عرض لبعض التعاريف:

- يمثل إتخاذ القرار عملية الإختيار المبني على أساس بعض المعايير مثل إكتساب حصة أكبر في السوق، تخفيض التكاليف، توفير الوقت.....إلى غير ذلك من المعايير العديدة والمتعددة لكون متخذ القرار يضع في ذهنه العديد من المعايير، إذ يتأثر إختيار البديل الأفضل إلى حد كبير بالمعايير المستخدمة<sup>1</sup>.

- عملية إتخاذ القرار هي جملة الأنشطة المتبعة الرامية لتحديد المشكلة وبدائل الحل، ومن ثم تقييم البدائل وإختيار البديل المناسب لحل المشكلة<sup>2</sup>.

- تشكل عملية إتخاذ القرار جوهر العملية الإدارية والمحور الأساسي والفعال لدراسة الإدارة ونشاطاتها كالتخطيط، التنظيم، الرقابة،.... وتحليل السلوك الوظيفي داخل المؤسسات الإقتصادية<sup>3</sup>.

- تشكل عملية إتخاذ القرار لحظة في عملية مستمرة لتقييم البدائل لإختيار أفضلها من خلال مسار معين، فعلى متخذ القرار أن يتخذ المسار الذي تكون فيه احتمالية تحقيق الهدف أكبر<sup>4</sup>.  
من التعاريف السابقة يمكن القول أن:

عملية إتخاذ القرار هي عملية المفاضلة بين مجموعة من البدائل المتاحة لإختيار أفضلها قصد تحقيق أهداف ورغبات المؤسسة.

#### 2- أهمية عملية إتخاذ القرار:

تشكل عملية إتخاذ القرار مقوم أساسي من مقومات الإدارة الناجحة لكون مقدار النجاح المحقق يتوقف وفي أبعد الحدود على مستوى القدرة والكفاءة على صنع وإتخاذ القرارات المناسبة.  
وتتجلى أهمية عملية إتخاذ القرارات فيما يلي<sup>5</sup>:

<sup>1</sup> العلاق بشير، الإدارة الحديثة نظريات ومفاهيم، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 160-161

<sup>2</sup> أحمد ماهر، إتخاذ القرار بين العلم والإبتكار، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 22

<sup>3</sup> أحمد الخطيب، عادل سالم معاليه، الإدارة الحديثة نظريات وإستراتيجيات ونماذج حديثة، جدارا للكتاب العالمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 250

<sup>4</sup> عدنان عواد الشوابكة، دور نظم وتكنولوجيا المعلومات في إتخاذ القرارات الإدارية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ص 228

<sup>5</sup> أحمد ماهر، مرجع سابق، ص 37

- إتخاذ القرارات عملية مستمرة
- إتخاذ القرارات أداة عمل في يد المدير
- إتخاذ القرارات عملية جوهرية في العملية الإدارية
- إتخاذ القرارات الإستراتيجية أداة لتحديد مستقبل المؤسسة

#### الفرع الثاني: عناصر عملية إتخاذ القرار

هناك مجموعة من العناصر يرتبط إتخاذ أي قرار بوجودها تتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

- 1- **الهدف:** تحديد الهدف بوضوح يساعد على إتخاذ القرار السليم.
- 2- **الدافع:** تحديد الدافع لتحقيق الهدف ضروري لإتخاذ القرار
- 3- **التنبؤ:** التنبؤ هو تقدير ما سيحدث في المستقبل وذلك لكون جل القرارات تتعامل مع المستقبل وإتجاهاته.
- 4- **البدائل:** إتخاذ القرار يعتمد على توفر مجموعة من البدائل من أجل إختيار أفضلها، على أن يتم تخفيض البدائل إلى أدنى حد ممكن.
- 5- **قيود إتخاذ القرار:** حتى يتمكن من إتخاذ القرار السليم والتأكد من صحته يجب الأخذ بعين الإعتبار مجموعة من القيود كدرجة المخاطرة، الخبرة، التأكد من المردود ....

#### الفرع الثالث: خصائص عملية إتخاذ القرار

هناك مجموعة من الخصائص يجب أن تتميز بها عملية إتخاذ القرار يمكن إجمالها في الآتي:<sup>2</sup>

- 1- عملية إتخاذ القرار عملية واقعية إذ أنها تتسم بقبول الوصول إلى الحد المعقول وليس الحد الأقصى.
- 2- عملية إتخاذ القرار تتأثر بالعوامل الإنسانية الناتجة عن سلوك الأشخاص الذين يتخذون القرار.
- 3- جل القرارات الإدارية الخاصة بالوحدات الاقتصادية هي قرارات تشكل إمتداد وإستمرار للماضي.
- 4- تشكل عملية إتخاذ القرار مجموعة من الخطوات المتتابعة والمتأثرة بالعوامل المحيطة بها.

#### الفرع الرابع: العوامل المؤثرة في عملية إتخاذ القرار

هناك عدة عوامل تؤثر في عملية إتخاذ القرارات نذكر منها:<sup>3</sup>

- 1- **أهداف المؤسسة:** جميع القرارات المتخذة تؤدي في النهاية إلى تحقيق أهداف المؤسسة والتي تشكل الموجه الأساسي لكل العمليات.
- 2- **الثقافة السائدة في المجتمع:** عند إتخاذ القرار لا بد على المؤسسة أن تأخذ بعين الإعتبار الأطر الاجتماعية والثقافية للمجتمع.

<sup>1</sup> بركات عباس علي، عبد الله عزت، مدخل إلى علم الإدارة، الطبعة الثانية، وحدة الحداثة للطباعة والنشر، الموصل، العراق، 2000، ص ص 104-105

<sup>2</sup> علي حسين علي، رشاد الساعد، نظرية القرارات الإدارية (مدخل نظري وكمي)، دار كريدية للطباعة والنشر، بيروت، 2001، ص ص 21-22

<sup>3</sup> أحمد الخطيب، وعادل سالم معاليه، مرجع سابق، ص ص 287-289

## الفصل الثالث: إتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة ودور الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في دعمها

3- الواقع ومكوناته: عند إتخاذ القرار لابد على المؤسسة الاخذ بعين الإعتبار الواقع والحقيقة وما تميزه من بديل على

بديل.

4- العوامل السلوكية: يتم تحديد الإطار السلوكي لمتخذ القرار في 03 جوانب هي:

• الدوافع النفسية للفرد ومدى معقوليتها

• البيئة النفسية للفرد

• أثر التنظيم على خلق البيئة النفسية للفرد

5- المعتقدات والقيم: تأثر القيم والمعتقدات على عملية إتخاذ القرار على أن لا يتعارض ذلك مع طبيعة النفس

البشرية وتفاعلها مع الحياة.

6- المؤثرات الشخصية: كل فرد يتميز بشخصية مستقلة ترتبط بالأفكار والمعتقدات التي يحملها، والتي تؤثر

بدورها على القرار الذي سيتخذه وبالتالي نجد القرار متناسقا مع الأفكار والتوجهات الشخصية للفرد.

7- الميول والطموحات: تلعب طموحات الفرد وميولته دور مهم في عملية إتخاذ القرار.

8- العوامل النفسية: تؤثر العوامل النفسية على إتخاذ القرار وصوابه، فإتخاذ القرار بعيدا عن التوتر النفسي

والإضطراب والحيرة لهي تأثير كبير على تحقيق الأهداف والطموحات التي يسعى إليها الفرد.

### المطلب الثاني: تصنيفات القرارات

أخذت القرارات عدة أشكال تختلف باختلاف الممارسات التي يمارسها متخذ القرار وأهمية المتغيرات التي يتعامل

معها

#### الفرع الأول: القرار حسب درجة الأهمية

تتمايز القرارات المراد إتخاذها وفقا لدرجة الأهمية التي تتسم بها والمهام المقترنة فيها، إذ هناك العديد من المعايير

التي تحدد درجة أهمية القرار المراد إتخاذها وتمثل فيما يلي<sup>1</sup>:

1- النتائج المراد الوصول إليها في مجال تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية كنتيجة للأسباب التي تم على أساسها

إتخاذ قرار معين.

2- مجموع الأفراد الذين يؤثر عليهم القرار إذ كلما زاد عددهم زادت أهمية ذلك القرار.

3- الأثر الذي يحدثه القرار على مستوى المجالات الإستثمارية أو المالية، فكلما كبر حجم الأموال المطلوبة كلما

إتسم القرار بالأهمية الكبرى.

4- الفترة الزمنية المتخذ فيها القرار في ضوءها إذ كلما كان الضغط الزمني ملحا ولا يمكن التريث فيه كلما إتسم

القرار بالأهمية الكبرى والعكس صحيح.

<sup>1</sup> حمود خيضر كاظم، موسى سلامة اللوزي، مبادئ الإدارة والأعمال، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص ص 176-177

## الفصل الثالث: إتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة ودور الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في دعمها

5- درجة تكرار القرار فالقرارات المتكررة الحدوث تتسم غالباً بأهمية نسبية أقل من القرارات الغير متكررة الحدوث.

6- مرونة القرار من حيث التغيير فالقرارات التي تكون أكثر قابلية للتغيير بعد إتخاذها هي قرارات لا تتسم بالأهمية

مقارنة بالقرارات التي يتعذر تغييرها.

### الفرع الثاني: القرارات التنظيمية والقرارات الشخصية<sup>1</sup>

1- القرارات التنظيمية: هي قرارات من إختصاص المدير تنبع من قدرته على إدارة المؤسسة إذ يمكنه تفويض

سلطته للآخرين من أجل إتخاذها، تتمثل بدورها في القواعد والتعليمات الشاملة الضرورية لسيرورة المؤسسة.

2- القرارات الشخصية: تمثل القرارات الفردية التي يتخذها المدير بصفة شخصية وهي قرارات تعكس ميوله وقيمه

الذاتية.

### الفرع الثالث: القرارات المبرمجة والقرارات غير المبرمجة وشبه المبرمجة<sup>2</sup>

1- القرارات المبرمجة: هي جملة القرارات الروتينية المتكررة والمتخذة وفقاً لإجراءات محددة مسبقاً، وتتميز هذه

القرارات بكون معايير الحكم عليها عادة ما تكون واضحة، توفر المعلومات والبيانات حولها، سهولة تحديد تحديد

البدائل.

2- القرارات غير المبرمجة: هي تلك القرارات التي يتم إتخاذها مرة واحدة تتميز بالثبات النسبي على المدى

الطويل وعدم التكرار، تظهر حاجة المؤسسة لهذا النوع من القرارات عندما تواجه مشكلة لا توجد خيارات مسبقة بكيفية

حلها ولا توجد توقعات لآثارها على المدى البعيد.

3- القرارات شبه المبرمجة: هي تلك القرارات التي تحتوي على قرارات مبرمجة وأخرى غير مبرمجة فمنها ما يمكن

تحديدها بصورة جيدة وأخرى يصعب تحديدها بصورة جيدة، وتتصف هذه القرارات عموماً بعدم التأكد.

### الفرع الرابع: القرارات حسب درجة التأكد<sup>3</sup>

1- قرارات في حالة التأكد: هي تلك القرارات التي تتخذ عند توفر معلومات كافية وأكيدة تسمح للمؤسسة بمعرفة

نتائج قراراتها.

2- قرارات في حالة المخاطرة: هي تلك القرارات التي تتخذ عند توفر معلومات جزئية تسمح لمتخذي القرار

بمعرفة المستقبل على وجه الإحتمال، وتتوقف فعالية هذه القرارات على قدرة متخذي القرار على تقدير الإحتمالات وكذا

الخبرات الشخصية للإستنتاج وتوقع النتائج المترتبة على أحداث معينة.

<sup>1</sup> جاسم محمد الذهبي، نجم عبد الله العزاوي، مبادئ الإدارة العامة منظور إستراتيجي شامل، مطبعة الرشاد، بغداد، 2005، ص 199

<sup>2</sup> منى عطية خزام خليل، الإدارة وإتخاذ القرارات في عصر المعلوماتية من منظور الخدمة الاجتماعية، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2009،

ص 92

<sup>3</sup> بركات عباس علي، عبد الله عزت، مرجع سابق، ص 102

## الفصل الثالث: إتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة ودور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في دعمها

### 3- القرارات في حالة عدم التأكد: هي تلك القرارات التي تتخذ مع غياب المعلومات ومن الأفضل تجنبها لكونها

قضية مغامرة غير مؤتمنة العواقب، ويمكن لمتخذ هذا النوع من القرارات الإستعانة بتقنيات الإحصاء التحليلي لتحسينها.

#### الفرع الخامس: القرارات المكتوبة والقرارات الشفوية

##### 1- القرارات المكتوبة: هي القرارات الصادرة بشكل لوائح، تعليمات، أوامر مكتوبة

##### 2- القرارات الشفوية: هي القرارات الصادرة شفويا

### المطلب الثالث: الأدوات المساعدة على إتخاذ القرار

هناك مجموعة من الأدوات التي تساعد في عملية إتخاذ القرار تباينت بين الأدوات التقليدية والأدوات الحديثة.

#### الفرع الأول: الأدوات التقليدية

تتمثل الأدوات التقليدية المساعدة على إتخاذ القرار فيما يلي:

##### 1- محاسبة التكاليف التقليدية: تشكل محاسبة التكاليف إحدى الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير لكونها أداة

لتحليل المعلومات المحصل عليها من المحاسبة العامة بصفة خاصة، ولقد تم التطرق إليها بالتفصيل في الفصل الأول من الأطروحة.

##### 2- الموازنات التقديرية: تشكل الموازنات التقديرية أحد الأساليب التي يمكن بمقتضاه تحديد التقديرات القيمة

والكمية لبرامج وأنشطة المؤسسة لفترة مستقبلية، كما تستخدم أيضا في تخطيط أهداف المؤسسة والرقابة على أعمالها<sup>1</sup>.

##### 3- لوحة القيادة: هي مجموعة هامة من المؤشرات الإعلامية تسمح بإكتشاف الإختلالات الحاصلة في المؤسسة

من خلال إعطائها نظرة شاملة عن المؤسسة، كما تساعد أيضا على إتخاذ القرارات التوجيهية في التسيير من أجل بلوغ الأهداف المسطرة ضمن إستراتيجية المؤسسة<sup>2</sup>.

##### 4- التحليل المالي: يعرف التحليل المالي على أنه تلك العملية التي تقوم بمعالجة البيانات المالية المتاحة عن

المؤسسة بهدف الحصول على معلومات، إذ يتم الإعتماد عليه في عملية إتخاذ القرارات وتقييم أداء المؤسسات في

الماضي والحاضر وكذا تشخيص أي مشكلة موجودة (مالية أو تشغيلية) وتوقع ما سيكون في المستقبل<sup>3</sup>.

#### الفرع الثاني: الأدوات الحديثة

تتمثل الأدوات الحديثة المساعدة على إتخاذ القرار فيما يلي:

<sup>1</sup> فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 18

<sup>2</sup> موسى سليم، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية، الجزائر، بدون سنة نشر، ص 17

<sup>3</sup> مفلح محمد عقل، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 232

## الفصل الثالث: إتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة ودور الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في دعمها

**1- بحوث العمليات:** هي عملية دراسة المشكلات العملية بغية تحقيق الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة وتحقيق الأهداف المحددة وقد إستعملت بحوث العمليات في عدة مجالات مثل: الإنتاج، التسويق، التوزيع، الرقابة المالية، من خلال إعتماؤها على مهارات كل من الإقتصاديين، الرياضيين، الإحصائيين، المحاسبين والمهندسين<sup>1</sup>.

**2- البرمجة الخطية:** هو أسلوب رياضي يعمل على إستغلال الموارد المحدودة بغية الوصول لتحقيق الأهداف المرغوب فيها إذ يقوم بالتعبير حدود الموارد من خلال القيود، وتعتمد هذه الطريقة أساسا على التقييم الكمي للبدائل لإختيار أفضلها.

**3- تقليد المواقف (المحاكاة):** هي أداة وتقنية تتعامل مع المسائل المعقدة لتخصيص الموارد التي يصعب حلها عن طريق التحليل الرياضي وتقوم هذه التقنية أساسا على إنشاء تاريخ حياة نموذجي لنظام ما يمثل المسألة الفعلية وقواعدها التشغيلية، يسمح بالتنفيذ المتكرر لتقليد المواقف بشرط تغيير قواعد التشغيل في كل مرة<sup>2</sup>، تستخدم أساسا في فحص مسائل المخزون والإنتظار في الطابور.

**4- نظرية المباريات:** هي تقنية وأداة تعتمد أساسا على الإستنتاجات المنطقية لدراسة عواقب الإستراتيجيات المتنوعة التي يعتمدها اللاعبون المتنافسون، تستخدم هذه النظرية لتمثيل المشكلات التي تواجه المؤسسة عند قيام عدد صغير من المتنافسين الذين يعتمد بعضهم على بعض بصياغة إستراتيجية تسويقية<sup>3</sup>.

**5- شجرة القرارات:** تمثل شجرة القرارات أحد الوسائل الحديثة في تحليل القرارات الإدارية، تستخدم أساسا للمفاضلة بين البدائل المتاحة إنطلاقا من تقييم نتائجها المتوقعة بعد حساب إحتتمالات كل حدث متوقع. يمر رسم شجرة القرارات بعدة خطوات تتمثل فيما يلي<sup>4</sup>:

- تحديد نقاط القرار وعدد البدائل المتاحة للدراسة.
- تحديد نقاط الإحتمال وعدد الحالات الطبيعية المستهدفة.
- تثبيت الإيرادات المتوفرة عن كل حالة من الحالات الطبيعية.
- إحتساب القيمة المالية المتوقعة وفقا للأسلوب التراجعي الذي ينطلق أساسا من القرار المرتبط بالأهداف من نهاية فروع الشجرة إلى بدايتها وذلك بهدف إختيار المشروع الذي يحقق أكبر عائد نقدي.

**6- محاسبة التكاليف الحديثة:** مع التطور الحاصل في البيئة الاقتصادية وما قابله من توسع في نشاط المؤسسات أدى إلى عجز الطرق التقليدية لحساب التكاليف عن مسايرة هذا التطور ظهرت بذلك الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف وسنتطرق إلى أثرها على عمليات إتخاذ القرار في المبحث الثالث من هذا الفصل.

<sup>1</sup> سالمى ياسين، مرجع سابق، ص 55

<sup>2</sup> سالمى ياسين، مرجع سابق، ص 56

<sup>3</sup> بشير العلاق، مرجع سابق، ص 172-177

<sup>4</sup> حسن ياسين طمعة، نماذج وأساليب كمية في الإدارة والتخطيط، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 273-274

## المطلب الرابع: مراحل عملية إتخاذ القرار

تستند عملية إتخاذ القرار على أساس علمي حتى تكون القرارات المتخذة فعالة ورشيده إذ يجب على متخذ القرار إستخدام الأسلوب العلمي في إتخاذ قراراته، وعموما تمر عملية إتخاذ القرار بالمرحلة التالية:

### الفرع الأول: تشخيص المشكلة

تشكل هذه المرحلة أهم مرحلة في عملية صناعة القرارات إذ تعرف المشكلة على أنها الإنحراف عن الهدف المحدد وتهدف هذه المرحلة أساسا إلى العمل على تشخيص واضح للمشكلة من خلال تقييم البيئة الداخلية لتحديد عناصر القوة والضعف وكذا مسح البيئة الخارجية لتحديد الفرص والتهديدات<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: تحديد البدائل

بعد قيام المؤسسة بتشخيص المشكلة ومعرفة أسباب حدوثها تقوم بالبحث عن مجموعة بدائل والتي قد تكون حلا للمشكلة، إذ يجب على متخذ القرار وضع أكبر عدد ممكن من الحلول البديلة بعد جمع المعلومات لضمان عدم الوقوع في الخطأ وإختيار البديل المناسب<sup>2</sup>.

### الفرع الثالث: تقييم البدائل

تمثل هذه المرحلة أهم مراحل عملية إتخاذ القرار إذ تعمل على المقارنة بين الأوزان المختلفة للبدائل لمناقشة مزايا وعيوب كل بديل بغية الوصول إلى إتخاذ قرار معين لحل مشكلة. ومن أهم المعايير الخاصة بعملية التقييم نجد<sup>3</sup>:

- إمكانية تنفيذ البديل ومدى توفر الإمكانيات البشرية والمادية لتنفيذه.
- تكاليف تنفيذ البديل والزمن الذي يستغرقه تنفيذ البديل.
- الآثار المتوقعة من تنفيذ البديل.
- مدى إستجابة المرؤوس للبدائل.

### الفرع الرابع: إختيار أفضل البدائل

بعد الإنتهاء من تحديد البدائل وتقييمها تأتي مرحلة إختيار أفضل بديل يحقق أكبر عائد وقد يكون البديل الذي يحقق أقل خسارة هو البديل الأفضل في حالة ما إذا كان القرار يتعلق بمواجهة خسارة محتملة. ويتم إختيار أفضل بديل اعتمادا على معايير وإعتبارات موضوعية أهمها<sup>4</sup>:

<sup>1</sup> وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالي، الإدارة الإستراتيجية: منظور منهجي متكامل، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص ص 236-235

<sup>2</sup> عدنان عواد الشوابكة، دور نظم وتكنولوجيا المعلومات في إتخاذ القرارات الإدارية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ص 237

<sup>3</sup> عزيزي وداد، بوفروم حنان، فعالية صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، الملتقى الدولي الأول حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2009، ص 02

<sup>4</sup> عزيزي وداد، مرجع سابق، ص 02

### الفصل الثالث: إتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة ودور الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في دعمها

- 1- موازنة الفوائد المتوقعة من إختيار البديل مع المخاطر المترتبة عنه.
- 2- إختيار البديل ذو النتائج الأفضل والتكلفة القليلة.
- 3- إختيار البديل الذي يسمح بالإستغلال الأمثل للموارد المتاحة وفي الوقت المناسب.
- 4- إختيار البديل سهل التنفيذ والمتابعة في ضوء الموارد والإمكانات المتاحة.

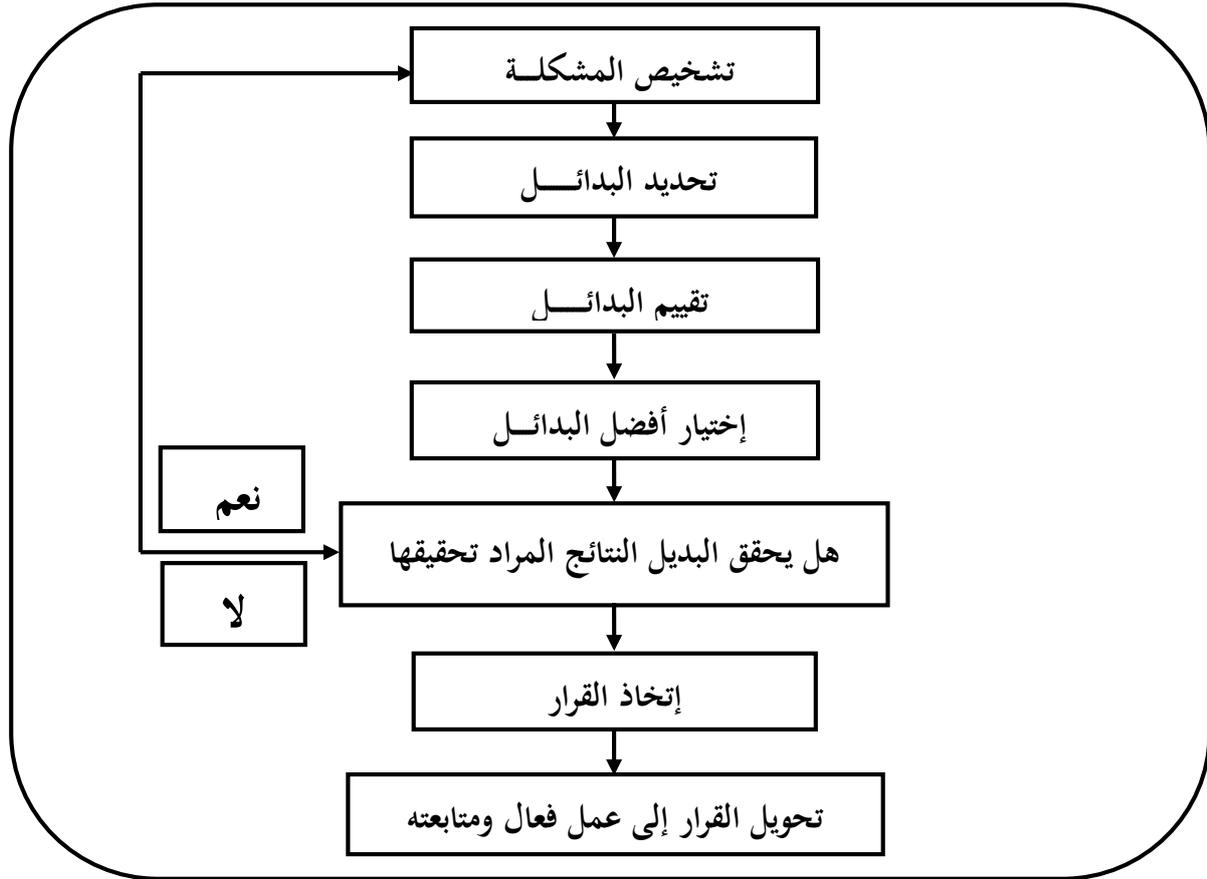
#### الفرع الخامس: إتخاذ القرار

تتجسد هذه المرحلة في إنهاء عملية الإختيار والإستقرار على بديل واحد وهو القرار، فبعد إختيار البديل الأمثل تجري عملية تهيئة المناخ الملائم له والتي تكفل نجاحه القرار، ومن الممكن في هذه المرحلة القيام بإجراء إختيار مبدئي للقرار من أجل التأكد من صلاحيته والإطمئنان على نجاحه عند التطبيق العملي<sup>1</sup>.

#### الفرع السادس: تحويل القرار إلى عمل فعال ومتابعته

بعد مرحلة إتخاذ القرار تأتي مرحلة وضع القرار موضع التنفيذ وذلك بتحويله إلى عمل فعال عن طريق تعاون الآخرين وهذا ما أوجب على متخذ القرار إبلاغ المعنيين بما يجب عليهم القيام به وتحفيزهم على ذلك.

الشكل رقم (09): مراحل عملية إتخاذ القرار



المصدر: من إعداد الباحثة

<sup>1</sup> عطية حسين أفندي، صنع واتخاذ القرارات، ملتقى الإحصاء وبحوث العمليات ودورها في إتخاذ القرارات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2007، ص

## المبحث الثاني: مدخل نظري لعملية إتخاذ القرار الإستراتيجي

يشكل القرار الإستراتيجي جوهر العملية الإدارية ووسيلتها الأساسية في تحقيق أهداف المؤسسة إذ يعتمد أساسا على توقع المستقبل في المجالات المختلفة المتوسطة والبعيدة المدى، لذا فقد ربطت مسألة القرار الإستراتيجي بنجاح المؤسسة مما أوجب إدراج القرار ضمن الإدارة الإستراتيجية لكونه يربط بين تحليل البيئة الخارجية للمؤسسة من جهة وتنفيذ الإستراتيجية من جهة أخرى.

سنحاول من خلال هذا المبحث التعرف على أساسيات إتخاذ القرارات الإستراتيجية من خلال المطالب التالية:

**المطلب الأول: ماهية القرارات الإستراتيجية**

**المطلب الثاني: أنواع وأبعاد القرارات الإستراتيجية**

**المطلب الثالث: مداخل عملية إتخاذ القرار الإستراتيجي**

**المطلب الرابع: مراحل عملية إتخاذ القرار الإستراتيجي**

## المطلب الأول: ماهية القرارات الإستراتيجية

شكلت القرارات الإستراتيجية في مضمونها إطار فكري ذو أبعاد ذات شمولية وقد إستخدمت إستخداما واسعا من قبل الباحثين والمفكرين في المجالات السياسية والإقتصادية والعسكرية والأكاديمية.

### الفرع الأول: مفهوم القرارات الإستراتيجية

قبل التطرق لمفهوم القرارات الإستراتيجية نتطرق أولا لتعريف الإستراتيجية حيث عرفها Drucker على أنها "عملية تحليل الوضع الحالي وتغييره إذا تطلب الموقف ذلك وتتضمن فرز الموارد المتاحة لغرض إستخدامها بما يحقق الأهداف المحددة"<sup>1</sup>، وحسب ألفريد شاندر "تتمثل الإستراتيجية في إعداد الغايات والأهداف طويلة الأجل للمؤسسة وتحديد خطط العمل لبلوغها"<sup>2</sup>

من التعريفين السابقين نستنتج:

بأن الإستراتيجية مجموعة من القرارات التي تهدف إلى تحقيق الأهداف الطويلة الأجل للمؤسسة مع الأخذ بعين الإعتبار متطلبات كل من البيئة الخارجية (الفرص والتهديدات) والبيئة الداخلية (نقاط القوة والضعف) للمؤسسة.

أما بخصوص مفهوم القرارات الإستراتيجية فقد تعددت التعاريف وفيما يلي نستعرض أهمها:

- يعرف القرار الإستراتيجي بأنه "هو ذلك القرار المتخذ في مستويات تسيير الإستراتيجية يتعلق بمستقبل المؤسسة والبيئة المحيطة بها يغطي فترة طويلة الأجل"<sup>3</sup>.
- وتعرف أيضا على أنها "هي عملية إختيار بديل من بين مجموعة من البدائل المطروحة لحل مشكلة ما بعد تحديد عناصر القوة والضعف لكل بديل تمهيدا لإختيار أفضلها"<sup>4</sup>.
- القرارات الإستراتيجية هي " تلك القرارات التي تم إختيارها من بين مجموعة من البدائل الإستراتيجية والذي يمثل أفضل طريقة للوصول إلى أهداف المؤسسة"<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> Peter Drucker ,**The Praticce of Management** , Harper et Row , New York ,1954, p 17

<sup>2</sup> بقة الشريف، محلب فائزة، تأثير التحليل البيئي كآلية من آليات البقطة الإستراتيجية في بناء الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية برج بوعرييج وسطيف، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 02، جوان 2015، ص 32

<sup>3</sup> عبد السلام أبو قحف، عبد الغفار حنفي، أساسيات التنظيم وإدارة الأعمال، الدار الجامعية للنشر، 2004، ص 143

<sup>4</sup> شفاء حمد، رجم نصيب، دور الأنظمة الخبيرة في صناعة القرارات الإستراتيجية في منظمات الأعمال، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، العدد13، 2017،

ص 194

<sup>5</sup> عباس أنس عبد الباسط، الإدارة الإستراتيجية رؤية معاصرة، دار النشر الدولي، عمان، 2018، ص 59

## الفصل الثالث: إتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة ودور الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في دعمها

● وحسب Mintzberg تعرف على أنها " تلك القرارات التي تحدد الإتجاه العام للمؤسسة في ضوء متغيرات متوقعة وغير متوقعة قد تمس البيئة المحلية للمؤسسة وتؤثر على الأهداف الحقيقية لها"<sup>1</sup>.

● القرارات الإستراتيجية هي " قرارات رئيسية تتميز بالمخاطر العالية وإشراك العديد من وظائف المؤسسة وتميل إلى أن تكون نادرة ولكنها تؤثر بشكل حاسم على صحة المؤسسة وبقائها"<sup>2</sup>.

من التعاريف السابقة يمكن القول أن:

القرارات الإستراتيجية هي قرارات تتعلق بمستقبل المؤسسة وتتمثل في سلسلة من الخطوات القائمة على بعض المعايير والتي تهدف إلى الإختيار الأمثل للبدائل المناسب من بين مجموعة البدائل المتاحة لمواجهة موقف معين.

### الفرع الثاني: خصائص القرارات الإستراتيجية

تتميز القرارات الإستراتيجية بخصائص معينة تميزها عن القرارات الإدارية التي تتخذها المؤسسة وفقا لما يلي<sup>3</sup>:

**1- المستوى التنظيمي:** تصاغ القرارات الإستراتيجية من طرف الإدارة العليا لكونها تملك تصورا كافيا تدرك من خلاله المضمون الحقيقي لهذه القرارات.

**2- التأثير الزمني:** القرارات الإستراتيجية لها تأثير بعيد المدى على المؤسسة فالمؤسسة عند إتخاذها قرارا إستراتيجيا فإنها تقرر مواصلة العمل لعدة سنوات قادمة.

**3- التوجه المستقبلي:** التوجه المستقبلي للقرارات الإستراتيجية يعني تقرير أو تحديد المسار الحالي للأحداث التي تنقل المؤسسة من وضعها القائم إلى الوضع المرغوب فيه مستقبلا.

**4- المنظور النظامي:** تمثل المؤسسة نظاما مفتوحا يتكون من مجموعة أنظمة فرعية متداخلة ومتراطة وعليه فالقرارات الإستراتيجية التي تؤثر في جزء من المؤسسة (كقسم الإنتاج) تمتلك أيضا تأثيرا على جزء آخر من المؤسسة (كقسم التسويق).

**5- التوجه نحو النظام المفتوح:** المؤسسة التي تريد الحفاظ على نجاحها في المدى البعيد يجب أن تأخذ بعين الإعتبار وهي تصنع قراراتها الإستراتيجية تأثير البيئة الخارجية وبالذات المنافسون، الموردون والدائنون والحكومة.

**6- وضع إطار عام لقرارات الإدارة الوسطى والدنيا:** تمثل القرارات الإستراتيجية إطارا مرشدا لمدرء الإدارة الوسطى والدنيا في وضع قراراتهم التي تناسب توجه الإدارة العليا وتساهم في تحقيق أهداف المؤسسة.

<sup>1</sup> فضيلي سمية، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على عملية إتخاذ القرار الإستراتيجي في المؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية)، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2019/2018، ص 72

<sup>2</sup> Peterlin .J, Pearse. N, Dimovski .V, **Strategic Decision Making for Organizational Sustainability : The Implications of Servant Leadership and Sustainable Leadership Approaches** , Economic and Business Review , 17(3) , 2015 , p 274

<sup>3</sup> وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالي، مرجع سابق، ص 157، بتصرف

## الفصل الثالث: إتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة ودور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في دعمها

### 7- توزيع الموارد: القرارات الإستراتيجية تحمل في طياتها إلتزام المؤسسة بتنفيذ مجموعة من المشاريع المستقبلية

وهذا بدوره يتطلب توفير موارد أساسية فمن خلال تطبيق هذه القرارات لابد من توزيع هذه الموارد الأساسية.

#### الفرع الثالث: أهمية القرارات الإستراتيجية

تمثل أهمية القرارات الإستراتيجية في النقاط التالية<sup>1</sup>:

1- تسهيل عملية التعلم التنظيمي وتحسين الأداء وتقليل احتمالية الفشل الإستراتيجي أو المنافسة.

2- يمنح القرار الإستراتيجي للمؤسسة ميزة تنافسية.

3- المساهمة في تحقيق الإستدامة للمؤسسات من خلال تحقيق أهداف المؤسسة المحددة.

4- تساهم القرارات الإستراتيجية في تقييم وضع السوق بإستمرار من وجهات نظر مختلفة.

5- إعطاء رؤية واضحة حول المنتجات التي يجب التركيز عليها في المستقبل.

#### الفرع الرابع: العوامل المؤثرة في إتخاذ القرارات الإستراتيجية

من المعلوم أن عملية إتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة تتأثر بمجموعة كبيرة من العوامل وقد لخصها

Mintzberg فيما يلي<sup>2</sup>:

1- القوة والسياسات: تتأثر صناعة وإتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة بطبيعة ممارسة القوة والسلطة بين

المديرين والأطراف الأخرى ذات العلاقة المباشرة وغير المباشرة من وجود المؤسسة.

2- الرقابة الخارجية: وتتجلى في طبيعة العلاقات مع الفئات الخارجية ومدى التأثير الذي تمارسه هذه الأطراف

على صنع القرار ومتخذه.

3- الخصائص الإدارية: تؤثر الخصائص الشخصية لمتخذ القرار الشخصية على صناعة وإتخاذ القرار فإذا كان

متخذ القرار حديثا فإنه يكون أكثر ميلا لإتخاذ القرارات في ظل المخاطرة العالية، إضافة إلى أن مجال إتخاذ القرار

ومسؤولياته تتباين بين المسؤوليات الإدارية المختلفة إذ يكون واسعا ليشمل القرارات الواقعة في إطار مسؤولية الإدارة العليا

إلا أنه يضيق ليصبح وسطا بخصوص القرارات الواقعة في إطار مسؤولية الإدارة الوسطى، ليضيق تماما بخصوص القرارات

الواقعة في إطار مسؤولية الإدارة الدنيا.

#### الفرع الخامس: محددات دعم القرارات الإستراتيجية

<sup>1</sup> مثنى سعد ياسين، زهراء جبار الله حمو، سلوى خالد عبد اللطيف، أحمد قيس جلال، مراحل نجاح القرارات الإستراتيجية وسبل زيادة فاعليتها في ديوان محافظة صلاح

الدين دراسة تحليلية لآراء عينة من المختصين في المجال الإستراتيجي، مجلة الدراسات التجارية والإقتصادية المعاصرة، المجلد 05، العدد 01، 2022، (ص ص 533-

551)، ص 538

<sup>2</sup> وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالبي، مرجع سابق، ص 145

## الفصل الثالث: إتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة ودور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في دعمها

تشكل عملية إتخاذ القرار الإستراتيجي دورا حاسما في نجاح أي مؤسسة إقتصادية سواء كانت كبيرة أو صغيرة إذ تعتبر أمرا ضروريا لتحقيق النتائج المرجوة وتعظيم الموارد، ويتوقف إتخاذ القرار الإستراتيجي الفعال على مجموعة من المحددات تساعد على دعم عملية إتخاذه يمكن إختصارها فيما يلي:

**1- تخفيض التكاليف:** تعتبر التكاليف الركيزة الأساسية للمؤسسة الإقتصادية وأساسا هاما لبقائها وإستمرارها في ظل بيئة الأعمال الحالية والتي تتميز بالتطور السريع وإحتدام المنافسة، ويشكل تخفيض التكاليف أحد أهم الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها دون الإخلال بمواصفات المنتج

تشكل عملية تخفيض التكاليف أحد أهم المحددات الداعمة لعملية إتخاذ القرار الإستراتيجي لكونها تركز بشكل أساسي على تحقيق الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة بما يساهم في القضاء على مظاهر الإسراف والتبذير وتوجيه التكلفة إلى الأنشطة الضرورية التي تضيف قيمن للمنتج من جهة وتحقيق رضا الزبون من خلال تقديم منتج ذو سعر أقل من جهة أخرى، ومن أهم القرارات الإستراتيجية التي يمكن أن يشكل تخفيض التكاليف داعما أساسيا لها نذكر:

- ✓ قرارات فتح خطوط إنتاج جديدة بهدف إستهداف شريحة جديدة من السوق
- ✓ قرارات تسعيرية تنافسية
- ✓ قرارات زيادة الطاقة الإنتاجية

**2- الميزة التنافسية:** تعني الميزة التنافسية قدرة المؤسسة الإقتصادية على جذب الزبائن وبناء المكانة الذهبية

لمنتجاتها في السوق وزيادة القيمة المدركة للزبائن وتحقيق رضاهم وبالتالي خلق قيمة للزبون تمنح الميزة التنافسية للمؤسسة الإقتصادية قدرة أعلى من منافسيها في إستغلال الفرص الخارجية والحد من التهديدات من خلال منحها مجموعة من المزايا نذكر منها:

- ✓ زيادة قدرة المؤسسة على إقناع زبائنها وتحقيق رضاهم من خلال تقديم منتجات أكثر تميزا
- ✓ إمكانية حصول المؤسسة على حصة سوقية أفضل وأكبر نظيرا لما تحققه من إرضاء وقبول لدى الزبائن
- ✓ الزيادة في الحصة السوقية وزيادة العوائد المالية

كل هذه المزايا تساعد المؤسسة الإقتصادية وتجعل من الميزة التنافسية محددات داعمة لعملية إتخاذ القرار الإستراتيجي في المؤسسة ومن بين أهم القرارات الإستراتيجية التي تلعب الميزة التنافسية دورا فيها نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر:

- ✓ قرارات رفع الحصة السوقية للمؤسسة
- ✓ قرارات خلق نقاط بيع وتسويق جديدة
- ✓ قرارات زيادة الطاقة الإنتاجية وإستحداث منتجات جديدة

## الفصل الثالث: إتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة ودور الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في دعمها

### 3- جودة المنتج: تعد جودة المنتج من أهم مؤشرات الإدارة في المؤسسة الإقتصادية إذ تشكل أحد أهم العوامل

التي تساهم في تحديد القيمة المدركة للمنتج لكونها تشير إلى درجة التمييز والتفوق التي تتمتع بها منتجات المؤسسة على منافسيها

تشكل جودة المنتج أحد أهم المحددات الداعمة لعملية إتخاذ القرار الإستراتيجي لما لها من مزايا تعود بها على المؤسسة والتي تتجلى في:

- ✓ تعزيز سمعة العلامة التجارية للمؤسسة الإقتصادية وجذب الزبائن
  - ✓ تؤثر الجودة على إدراك السعر من خلال إستعداد الزبائن على دفع المزيد مقابل الحصول على منتجات عالية الجودة
  - ✓ زيادة ولاء الزبائن (القيمة الدائمة للزبائن) من خلال إخلاص الزبائن للمؤسسات التي تقدم منتجات عالية الجودة
- ومن أهم القرارات الإستراتيجية التي تتأثر بمحدد جودة المنتج نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر:
- ✓ قرارات زيادة الطاقة الإنتاجية
  - ✓ قرارات رفع الحصة السوقية
  - ✓ قرارات التسعير

### المطلب الثاني: أنواع وأبعاد القرارات الإستراتيجية

#### الفرع الأول: أنواع القرارات الإستراتيجية

تنقسم القرارات الإستراتيجية إلى عدة أنواع رئيسية وهي كالتالي<sup>1</sup>:

**1- القرارات الإستراتيجية الواعدة:** هي تلك القرارات المتخذة عندما تكون الظروف البيئية المحيطة معروفة من حيث الإتجاه والخصائص ويتميز هذا النوع بسهولة إتخاذه وذلك بإختيار البديل ذو التكلفة الأقل، وهذا يعود بدرجة كبيرة إلى مقدار المجهود الأساسي المبذول في مرحلة البحث ومعرفة البدائل المختلفة وليس في مرحلة إتخاذ القرار والإختيار.

**2- القرارات الإستراتيجية الشرطية (ظروف المخاطرة):** هي تلك القرارات المتخذة عندما تتسم الظروف البيئية المحيطة بالتغير والتنوع لعدم ثبات المتغيرات المرتبطة بها مما يؤدي إلى صعوبة التوقع، وتنقسم إلى قرارات دفاعية لمواجهة تغيير متوقع بدرجة عالية وقرارات هجومية تعتمدها المؤسسة عندما تتوفر فرص لها ويجب أن يستفيد منها.

**3- القرارات الإستراتيجية الإستجابة للظروف غير المتوقعة (ظروف عدم التأكد):** هي تلك القرارات المتخذة لمواجهة ظروف مفاجئة غير متوقعة أو غير معروفة من حيث الإتجاه والخصائص.

**4- القرارات الإستراتيجية في ظروف المنافسة:** هي تلك القرارات التي يحاول كل طرف في المنافسة إتخاذها لتحقيق أقصى عائد له وللمنافسين أقل عائد ممكن حسب الظروف المحيطة بالموقف.

<sup>1</sup> فادن غالية، أثر تكنولوجيا المعلومات والإتصال في إتخاذ القرارات الإستراتيجية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص ص 47-48

## الفصل الثالث: إتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة ودور الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في دعمها

### 5- القرارات الإستراتيجية للمزيج التسويقي: هي القرارات التي تخص العناصر الأربعة للمزيج التسويقي والمتمثلة

في المنتج والسعر والتوزيع والترويج.

#### الفرع الثاني: أبعاد القرارات الإستراتيجية

يمكن إبراز أبعاد القرارات الإستراتيجية كما يلي:

1- تستوجب القرارات الإستراتيجية استخدام وتوظيف كميات هائلة من الموارد التنظيمية التي يجب الحصول عليها إما من مصادر داخلية أو خارجية كما تلزم المؤسسة بالعديد من التصرفات خلال فترة زمنية محددة نسبياً<sup>1</sup>.

2- تلزم القرارات الإستراتيجية المؤسسة على السير في اتجاهات محدودة لفترات طويلة وتمتد آثارها لسنوات طويلة.

3- تتميز القرارات الإستراتيجية بالتوجه المستقبلي من خلال إستنادها على تنبؤات المدراء المستقبلية ومن ثم التركيز على السيناريوهات المستقبلية التي سوف تمكن المؤسسة من إختيار أفضل البدائل الإستراتيجية.

4- تؤثر القرارات الإستراتيجية في العديد من مجالات الأنشطة والعمليات، والإدارة العليا هي التي لها القدرة على فهم وإدراك الدلالات الواسعة للقرار الإستراتيجي<sup>2</sup>.

#### المطلب الثالث: مداخل عملية إتخاذ القرار الإستراتيجي

تعددت تصنيفات مداخل عملية إتخاذ القرار الإستراتيجي وتأرجحت بين العقلانية واللاعقلانية إلى أن وصلت إلى الذاتية في عملية إتخاذ القرار الإستراتيجي وفيما يلي عرض لأهم المداخل.

#### الفرع الأول: المدخل العقلاني

يقصد بالمدخل العقلاني مجموعة الإجراءات النظامية التي تفترض الموضوعية والرشد وتوفر المعلومات الكاملة لصانع القرار، والقرار المتخذ وفقاً لهذا المدخل يأخذ بعين الإعتبار كل البدائل وكل النتائج المترتبة عليها وترتب هذه النتائج ويختار البديل الذي يؤدي إلى تعظيم النتائج، وصانع القرار وفقاً لهذا المدخل ليس هو الشخص المنفرد أو الوحيد في صنعه ولكنه جزء من العملية الخاصة بصناعة القرار بشكل عام<sup>3</sup>.

#### الفرع الثاني: مدخل العقلانية المحدودة

وفقاً لهذا المدخل فإن المديرون يعملون وفق ما يشعرون به فمتخذ القرار لديه معرفة جزئية حول البدائل والنتائج والأفعال وعليه فإن البديل الأول الذي يظهر ويعطي حلاً مرضياً يحتمل أن يتم إختياره بشكل كبير وقد سمي **Simon** هذه القرارات بالقرارات المرضية، إن هذا النموذج هو أكثر واقعية في وصف عمل المدير في ظل ظروف الغموض وعدم التأكد<sup>4</sup>.

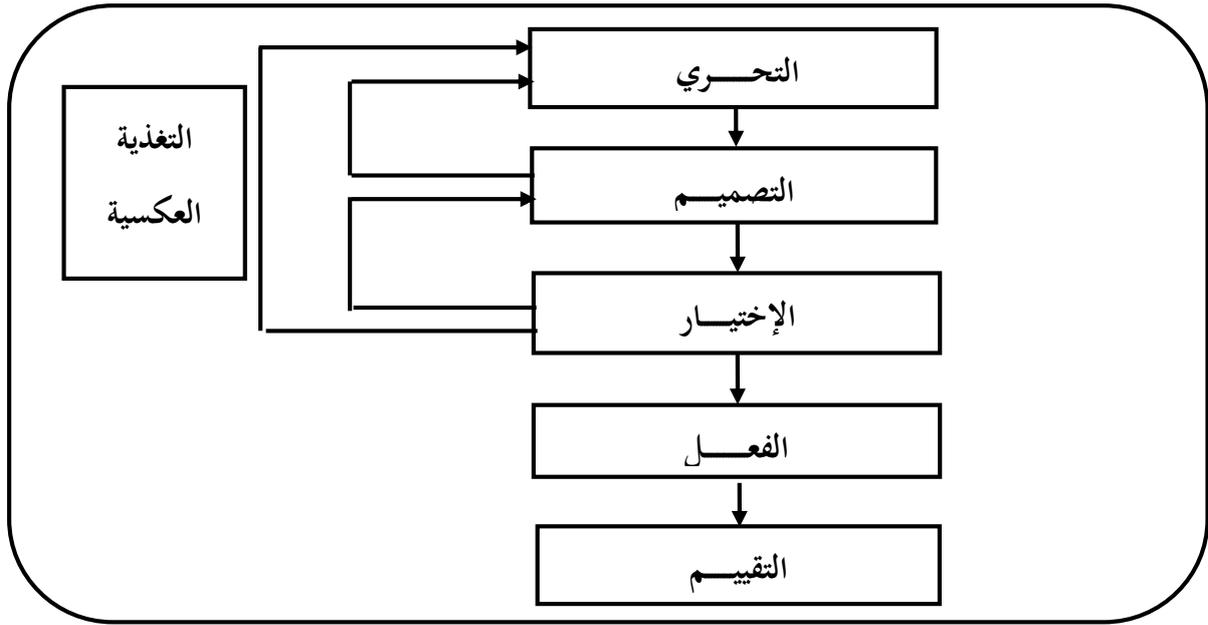
<sup>1</sup> حسن محمد أحمد محمد مختار، الإدارة الإستراتيجية (المفاهيم والنماذج)، دار النشر، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، 2008، ص 15

<sup>2</sup> فادن غالية، مرجع سابق، ص 49

<sup>3</sup> العامري صالح مهدي محسن، الغالبي طاهر محسن منصور، الإدارة والأعمال، دار وائل للنشر، الأردن، 2007، ص 161

<sup>4</sup> العامري صالح مهدي محسن، مرجع سابق، ص 308-309

الشكل رقم (10): مدخل العقلانية المحدودة في إتخاذ القرار حسب Simon



Source: Simon .H.A, *The New Science of Management Décision*, New York, Harper and Row, 1960, P150

### الفرع الثالث: المدخل السياسي

هذا النموذج تم إقتراحه من طرف **Lindblom** ووفقا لهذا المدخل يتم إتخاذ القرار دون الرجوع إلى الأهداف المحددة سابقا وبدون الأخذ بعين الإعتبار القيم وهذا عائد إلى أن الأطراف المتخذة للقرار لم يكونوا من قبل موافقين عن الأهداف المحددة وعلى القيم، وحسب هذا المدخل لا يتم تحديد كل النتائج التي تنتج عن القرار المتخذ لكون هذا المدخل غير صالح للقرارات طويلة المدى<sup>1</sup>.

### الفرع الرابع: المدخل التدريجي-العملي-

هذا المدخل تم إقتراحه من طرف **Quinn** يجمع بين خطوات المدخل العقلاني مع شروط المدخلين السياسي والسلوكي (العقلانية المحدودة) رغبة في جعل إجراءات صناعة القرار الإستراتيجي أكثر واقعية، ويذهب الباحثان **Floyd & Wooldridge** إلى أن المدخل التدريجي يصور القرار الإستراتيجي كإجراءات غير شاملة وفيها الرأي مبني على 03 إفتراضات هي: أولها إمتلاك صناع القرار معلومات محدودة، ثانيها المؤسسة كيان سياسي-إجتماعي وأخيرها أن الإستراتيجية تكون نتيجة مبادرات مستقلة من المستويات التشغيلية في المؤسسة<sup>2</sup>.

### الفرع الخامس: المدخل الحسي (العاطفي)

يعتمد إتخاذ القرار وفقا لهذا المدخل على الخبرة والإحساس فمتخذ القرار يأخذ بعين الإعتبار عدة بدائل وإختيارات وينتقل في وقت واحد من خطوة إلى أخرى أثناء البحث والتحليل.

### الفرع السادس: مدخل صندوق القمامة

تم إقتراح هذا المدخل من طرف كل من **March** وزملائه سنة 1972 وتتجلى الإشكالية حسب هذا المدخل في وجود الكثير من الأهداف والتي تتنافس فيما بينها إلا أنها ليس لها توجه ثابت بينها وتكنولوجيا غير واضحة غير أن

<sup>1</sup> Paster Pierre, *Décider –Oui Mais Comment ?* , Edition Liaisons, Paris, 2006, P48

<sup>2</sup> Pastor Pierre , opcit , p 50

## الفصل الثالث: إتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة ودور الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في دعمها

التنظيم حسب هذا المدخل يعتمد بدرجة كبيرة على طريقة العمل التي تنص على المحاولة والخطأ بالإعتماد على الخبرات السابقة، أما الخاصية الأخرى لهذا المدخل فتتمثل في المشاركة غير الدائمة لمتخذي القرار إذ أنهم يغيرون باستمرار نشاطاتهم وأعمالهم من وقت لآخر ومن مكان لآخر<sup>1</sup>.

### المطلب الرابع: مراحل عملية إتخاذ القرار الإستراتيجي

مهما كانت طبيعة المدخل المستخدم في إتخاذ القرار فإن عملية إتخاذ القرار تمر بسلسلة من المراحل نستعرضها فيما يلي<sup>2</sup>:

#### الفرع الأول: تحديد الموقف الإستراتيجي

من المهم تحديد الموقف الذي يتم على أساسه إتخاذ القرار الإستراتيجي إذ وجب الحصول على كل المعلومات والمعطيات ذات الصلة بالمشكلة وتحليلها، وفي تحديد الموقف الإستراتيجي لا بد من دراسة العوامل الخارجية والداخلية والمتمثلة في العامل الاجتماعي والإقتصادي والعسكري والإعلامي والسياسي وتحليلها وبيان تأثيرها على المشكلة - إذ يجب على صانع القرار أن يجعل قراره متناسبا ومتوافقا مع الموقف-.

#### الفرع الثاني: تحديد المشكلة

يعد تحديد المشكلة الحالة المستقبلية التي يرمي صانع القرار الإستراتيجي إلى ترتيبها وتصنيفها لتشكيل الإطار العام للقرار فهي تحدد البدائل التي يبحثها وطريقة التقييم لها. وتؤثر الطريقة التي تعرض بها المشكلة على المسار الذي تم إختياره فكلما كانت البيانات والمعلومات المتعلقة بالمشكلة صحيحة ودقيقة ومتكاملة أصبح التعريف بالمشكلة وبيان حدودها أكثر سهولة ويمكن من الوصول إلى القرار الإستراتيجي السليم في النهاية.

ولقد حدد بيتر دركر 03 أجزاء رئيسية لكيفية التعامل مع المشكلة في سبيل التعرف عليها ودراسة أبعادها تصنيف المشكلة - التعرف على المشكلة - تحديد الجواب للمشكلة

#### الفرع الثالث: تحديد الأهداف الإستراتيجية

تشكل عملية تحديد الأهداف الإستراتيجية خطوة أساسية في صناعة وإتخاذ القرارات السليمة إذ أنها تساعد في توجيه عملية إتخاذ القرار بدءا من تحديد البدائل وتحليلها والتي ستقود إلى تبرير الخيار النهائي، وقد حدد جون هاموند 03 نقاط رئيسية للتركيز على الأهداف للوصول إلى المسار الصحيح في صنع وإتخاذ القرار:

1- تساعد الأهداف في تحديد المعلومات التي تسعى للحصول عليها الأمر الذي يساعد على تحقيق القرار السليم.

<sup>1</sup> Michael .D.Cohen , James .G.March , Johan .P.Olsen , **A Garbage Can Model of Organizational Choice**, Administrartive Science Quarterly , Mar, Vol 17, N°01 , 1972 , (pp1-25), p 22

<sup>2</sup> يتصرف بالإعتماد على المراجع التالية:

-أنس عبد الباسط، مرجع سابق، ص 64

-الغالي طاهر محسن منصور، مرجع سابق، ص 152

-سعاد حرب قاسم، أثر الذكاء الإستراتيجي على عملية إتخاذ القرارات، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم إدارة الأعمال، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين،

2011، ص ص 54-56

## الفصل الثالث: إتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة ودور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في دعمها

2- تحديد الأهداف يساعد على إتخاذ القرار السليم فعندما تكون مسلحا بقائمة من الأهداف فإنك تحدد مسار تفكيرك وتبين كيف أن قرارك يحقق الأهداف الأساسية أكثر مما تحققها البدائل الأخرى.

3- تحدد الأهداف أهمية القرار وما يحتاج إليه فقد ينصب إهتمام متخذ القرار على مجال أضيق مما يجب ويستبعد إعتبرات مهمة لا تظهر إلا بعد أن يكون القرار قد إتخذ.

### الفرع الرابع: جمع المعلومات

تشكل عملية جمع المعلومات أمر أساسي يستند عليه في عملية تحليل وصنع القرار الإستراتيجي، فعند تحديد المشكلة وفروعها لا بد من الحصول على معلومات حولها وهناك 03 أمور أساسية يسترشد بها صانع القرار لجمع المعلومات عن المشكلة وهي:

- 1- التفكير الدقيق بالمشكلة من أجل ضمان الدقة في تحديد مصادر المعلومات.
- 2- الإستفادة من خبرات ذوي الإختصاص من خلال إستشارتهم من أجل الحصول على معلومات إضافية حول المشكلة.
- 3- حسن إستخدام المعالجات الإحصائية وإستخدام المعلومات ذات الدلالات الواضحة إعتقادا على مقاييس الموضوعية والصدق والثبات بما يضمن فعاليتها

### الفرع الخامس: توليد البديل الإستراتيجي

تشكل هذه المرحلة دورا أساسيا لوضع المشكلة في طريق الإختيار الموضوعي من خلال معرفة طاقة البدائل المتاحة وقدرتهم على الإستجابة والتحول وكذا تقييم كل بديل منها وتتضمن هذه المرحلة خطوتين أساسيتين هما:

1- **الخطوة الأولى:** يتم في هذه الخطوة التحري عن الآثار الجانبية لكل بديل ومعرفة مصادره إعتقادا على الإستبصار بالأشياء وطرق البحث العلمي ودراسة الدوافع الشخصية والقيم وكذا المنظومة الأخلاقية القائمة في المجتمع محط الدراسة والإهتمام بالمشكلة القائمة.

2- **الخطوة الثانية:** يتم في هذه الخطوة تقييم البدائل الإستراتيجية بعد إخضاعها لمجموعة من الإختبارات العلمية والعملية لتحديد مزايا ومساوئ كل منها وكذا تحديد مساهمتهم في حل المشكلة موضوع البحث. ونتيجة لعدم محدودية البدائل الإستراتيجية فإن مسؤولي المؤسسة يقومون بدراسة عدد كبير منها ليتم إختيار جزء منها ووضعها ضمن قائمة تسمى قائمة البدائل الإستراتيجية على أن يتم إختيار بديل إستراتيجي واحد أو أكثر.

### الفرع السادس: إختيار البديل الإستراتيجي

تشكل هذه المرحلة أدق مراحل صنع القرار الإستراتيجي لكونها مرحلة حسم الموقف والوصول إلى المحصلة النهائية للجهد المبذول وهذا ما يحتاج إلى قدر كبير من الكفاءة والقدرة الذاتية للمدير لتحقيق الإختيار السليم. وعموما هناك مجموعة من المعايير التي تبنى عليها المفاضلة لإختيار البديل الإستراتيجي وهي:

- 1- تكلفة تنفيذ البديل.
- 2- مقدرة البديل على الإستفادة من الموارد المتاحة لحل المشكلة.
- 3- طبيعة المعالجة التي يقدمها البديل لحل المشكلة.
- 4- إنسجام البديل مع الأهداف التي ترمي المؤسسة لتحقيقها من القرار.
- 5- السرعة والتوقيت المطلوب في تنفيذ البديل والنتائج المحتملة لكل بديل

## الفصل الثالث: إتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة ودور الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في دعمها

6- مقدار المخاطرة المتوقعة من البديل في حالة عدم تحقيقه الهدف المطلوب منه

الفرع السابع: التنفيذ الفعلي للقرار الإستراتيجي ومتابعته

تعد هذه المرحلة هي مرحلة الإعلان عن القرار رسميا ومن ثمّ تنفيذه ويتطلب التطبيق الفعلي بعض الإجراءات اللازمة وهي:

1- صياغة البديل بوصفه قرار إستراتيجيا دالا على مضمونه بشكل جيد.

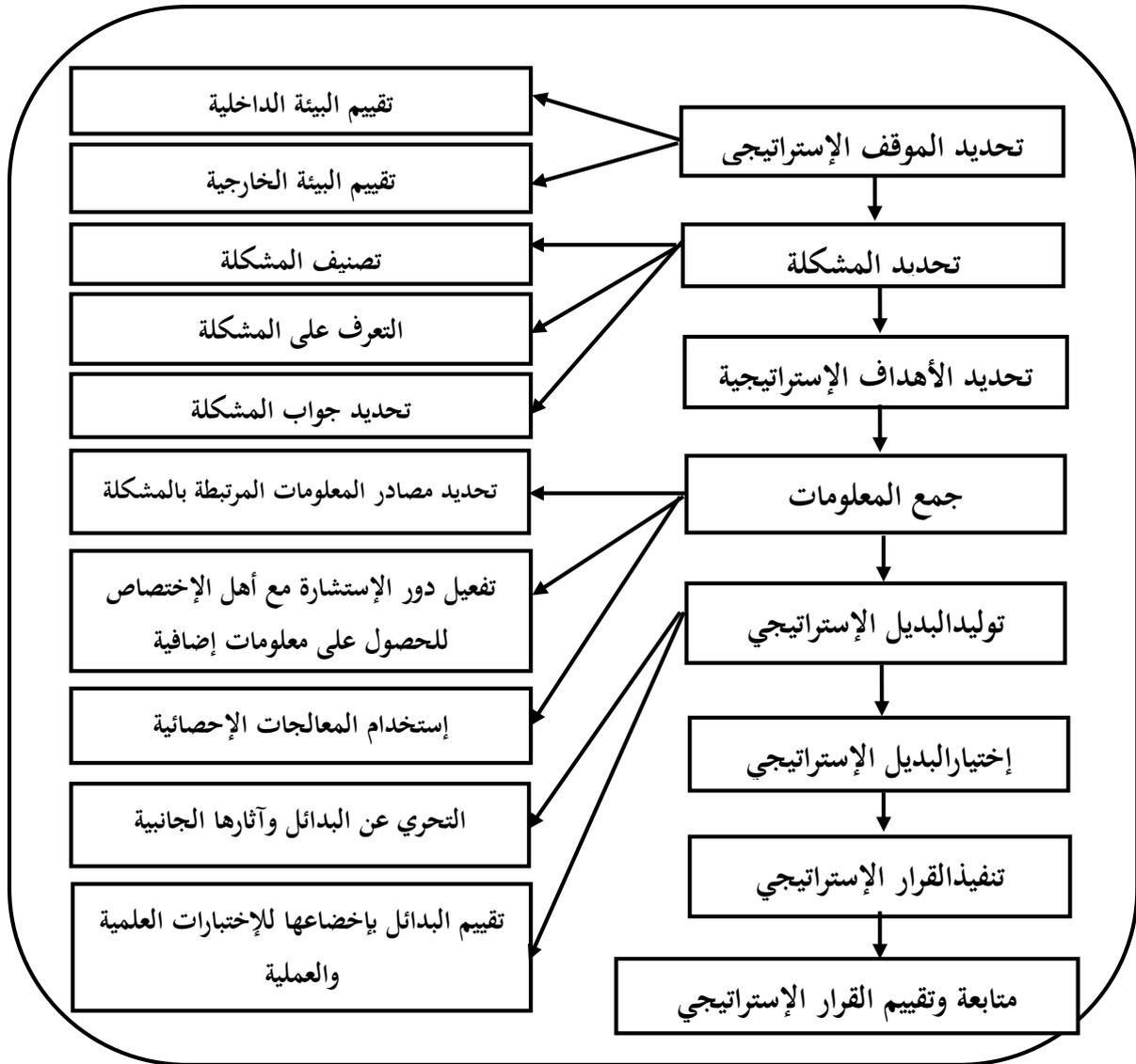
2- تحديد الوقت المناسب لإعلان القرار.

3- تهيئة البيئة الداخلية والخارجية لتنفيذ القرار.

4- تهيئة الموارد والإمكانات اللازمة والإدارات والأقسام لتنفيذ القرار

وتجرى متابعة ومراقبة تنفيذ القرار من خلال رصد التقدم المحقق في تنفيذ القرار خطوة بخطوة وإجراءات حل المشكلة وأسلوب الاتصالات مع أصحاب المصالح والمستفيدين وتحديد الجداول الزمنية للتنفيذ ومعايير قياس التقدم منها.

الشكل رقم (11): مراحل عملية إتخاذ القرار الإستراتيجي



المبحث الثالث: مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في دعم القرارات الإستراتيجية

تمهيد:

تشكل عملية إتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية مسألة أساسية ترتبط إرتباطا وثيقا بالقيادة العليا وتخضع لتأثيرات عدة عوامل داخلية وخارجية وبدرجات مختلفة، ويعتبر القرار الإستراتيجي من أهم القرارات التي تقدم عليها المؤسسة الاقتصادية لإنجاز أهدافها الرئيسية.

ولأنظمة محاسبة التكاليف بشكل عام والأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بشكل خاص دورا مهما وأساسيا في دعم القرارات الإستراتيجية نظرا لما توفره من معلومات تتسم بالدقة والمصداقية والملائمة والتوقيت المناسب. سنحاول من خلال هذا المبحث تحديد مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في دعم القرارات الإستراتيجية من خلال المطالب التالية:

**المطلب الأول:** مساهمة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في دعم القرارات الإستراتيجية

**المطلب الثاني:** مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في دعم القرارات الإستراتيجية

**المطلب الثالث:** مساهمة أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) في دعم القرارات الإستراتيجية

**المطلب الرابع:** مساهمة الأساليب الأخرى لمحاسبة التكاليف في دعم القرارات الإستراتيجية

### الإستراتيجية

يعتبر أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) من الأساليب التي تعتمد عليها المؤسسة للحصول على معلومات مالية وغير مالية عن كفاءة وفعالية الأنشطة إذ تتسم مخرجاته من المعلومات بالدقة والوضوح هذا ما جعل منه أسلوبا إداريا وليس كلفويا فقط، الأمر الذي جعل الإدارة تعتمد عليه في دعم عملية إتخاذ القرارات الإستراتيجية التي من شأنها تحديد مستقبل المؤسسة.

ويمكن تناول مساهمة أسلوب ABC في دعم القرارات الإستراتيجية من خلال التالي:

#### الفرع الأول: مساهمة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض التكاليف

يعد أسلوب ABC من بين الأدوات المثلى في تحسين أنظمة التكاليف لكونه يركز على الأنشطة بشكل إنفرادي إذ يقوم بتحميل التكاليف على المنتجات أو الخدمات وفقا لحاجتها من ذلك النشاط، ويعمل على تحليل التكاليف غير المباشرة وإعادة تصنيفها إلى تكاليف مباشرة من خلال تقسيم مجتمعات التكاليف وربطها بالأنشطة المختلفة، كما يعمل أيضا على تبسيط تصميم المنتجات من دون أي تبذير في استخدام الموارد وهذا ما يؤدي إلى ترشيد التكاليف.

وعموما يساهم أسلوب ABC في تخفيض التكاليف من خلال الخطوات التالية<sup>1</sup>:

- 1- تقليل الوقت والجهد المطلوبين لأداء النشاط.
- 2- إلغاء الأنشطة غير الضرورية وتشكل هذه الخطوة أهم الخطوات إذ أنه ومن خلال تحليل الأنشطة يمكن الوصول إلى تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتجات أو الخدمات التي يطلبها المستهلك.
- 3- إختيار الأنشطة ذات التكلفة الأصغر عند وجود الأنشطة التنافسية التي تؤدي الغرض نفسه وتكلفة أقل.

#### الفرع الثاني: مساهمة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في دعم الميزة التنافسية

تتعرض المؤسسات الاقتصادية إلى العديد من الضغوطات والتحديات الناتجة عن تلك التغيرات الجوهرية التي تشهدها البيئة المحيطة الأمر الذي أوجب عليها ضرورة استخدام أساليب حديثة ترتبط بالأنشطة أو العمليات أو المنتجات أو حتى الخدمات حتى تزيد من قدرتها على تحقيق ميزة تنافسية بالمقارنة مع مثيلاتها، ومن بين الأساليب الحديثة أسلوب ABC الذي يساهم بدوره في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة من خلال ما يلي<sup>2</sup>:

- 1- تطبيق أسلوب ABC يسمح بالوصول إلى فهم جيد لمسببات التكلفة التي تولد هذه الأخيرة الأمر الذي يساعد الإدارة على تركيز جهودها لمعرفة كيفية إستهلاك الموارد وإدارة الأنشطة بكفاءة.

<sup>1</sup>Jan Emblemsvag, opcit, p113

<sup>2</sup> د. ساحري اليزيد، دور نظام التكلفة على أساس النشاط كمدخل إستراتيجي لتحسين الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، المجلد 19، العدد 01، ديسمبر 2019، ص ص 78، 79، بتصرف

## الفصل الثالث: إتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة ودور الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في دعمها

2- ربط أسلوب ABC بالإستراتيجيات التنافسية يساهم في مجابهة المنافسة وبمعنى آخر أنه إذا كانت المؤسسة تطبق إستراتيجية الريادة في التكلفة فأسلوب ABC يعطي تقييم دقيق للمنتج أو تكاليف العملية من أجل التصميم لمعرفة تكاليف الزبون وبالتالي فالربط بينهما ضروري.

3- تطبيق أسلوب ABC يسمح بالحصول على تكاليف إنتاج دقيقة وذلك من خلال هندسة التكلفة من أجل ربح حصة سوق.

4- يساهم أسلوب ABC في كشف الأرباح والخسائر الخفية ويوفر معلومات مهمة من أجل موازنة العمليات.

5- يعمل أسلوب ABC على تحسين المردودية، توجيه مزيج الإنتاج وقرارات الإستثمار والإختيار بين بدائل المورد من خلال عملية جمع وتحليل البيانات لتحسين إتخاذ القرار على المستويين العملي والإستراتيجي.

6- يؤثر أسلوب ABC على قرارات تصميم المنتجات أو الخدمات الجديدة لكونه يحدد خصائص المنتج التي تسبب التكلفة ومن ثم توفير عدة بدائل من أجل إختيار التصميمات التي لها مردودية أكثر.

مما سبق يتضح أن أسلوب ABC يساهم في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية من خلال تخفيض التكاليف وتحسين المردودية الأمر الذي يمنح المؤسسة القدرة على منافسة جميع المؤسسات سواء المحلية منها أو الدولية، مما ينعكس إيجاباً على الحصة السوقية والميزة التنافسية لها.

كما يساهم أسلوب ABC في دعم الميزة التنافسية لكون المعلومات الناتجة عنه تساهم في تحديد السعر المنافس والمحافظة على ربح معقول من جهة وإعطاء رؤية واضحة للمؤسسة عن المنتجات أو الخدمات الأكثر والأقل تكلفة، وهذا من شأنه أن يدعم الميزة التنافسية للمؤسسة ويدعم قرارات الإدارة في تحديد المزيج الأمثل للمنتجات.

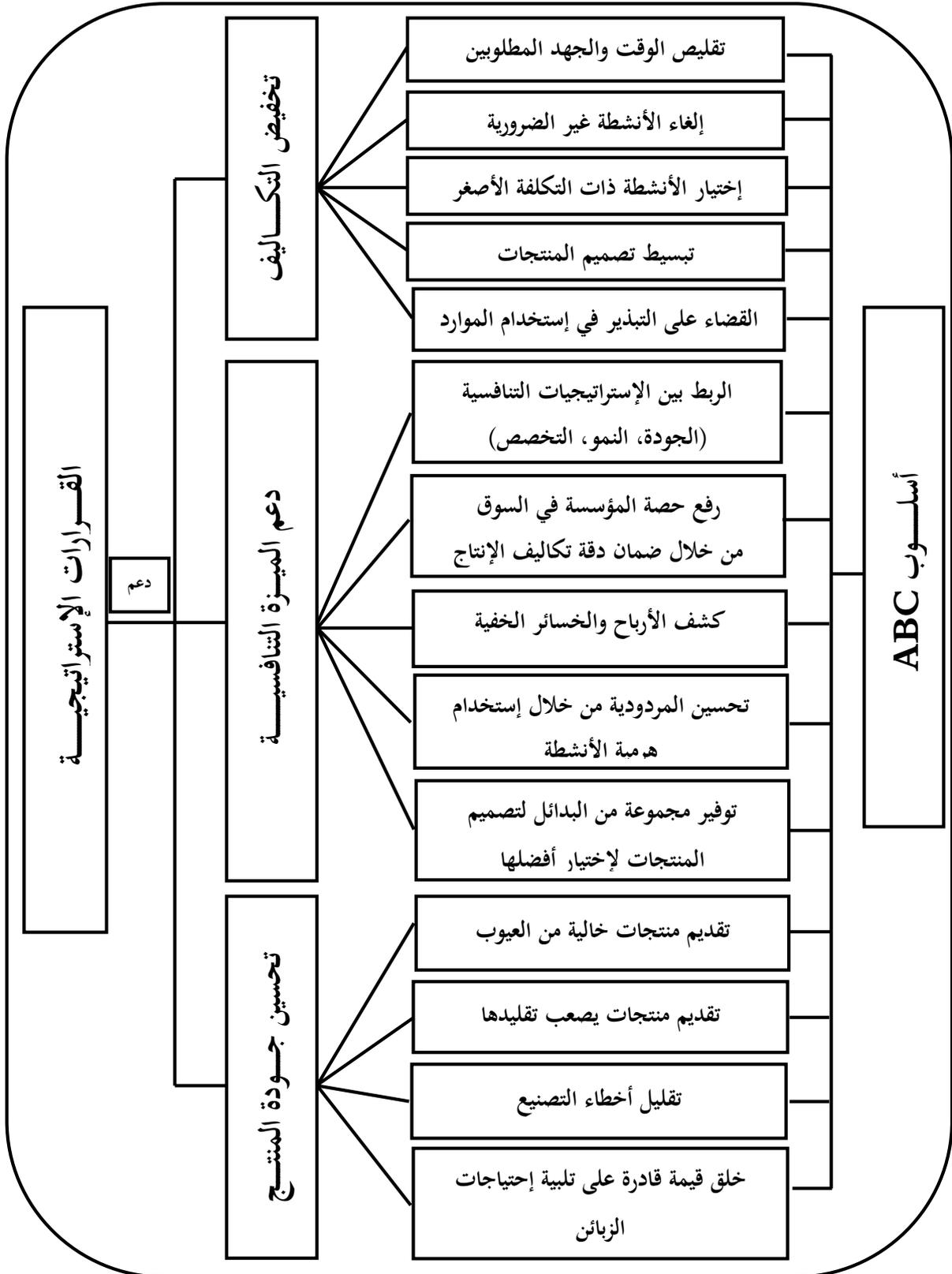
### الفرع الثالث: مساهمة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحسين جودة المنتج

تمثل المنتجات ذات الجودة تلك السلع والخدمات التي يمكن الإعتماد عليها والثقة بها لإنجاز الوظائف المصممة لأدائها ويقصد بها جودة التطابق أي الخلو من العيوب، ويعمل أسلوب ABC على تحسين جودة المنتج كما يلي:

- 1- يساهم أسلوب ABC في خلق قيمة قادرة على تلبية إحتياجات العملاء.
- 2- يعمل أسلوب ABC على تقديم منتجات خالية من العيوب من خلال الإلتزام بالجودة المطلوبة.
- 3- يساعد أسلوب ABC المؤسسة على تقديم منتجات يصعب على المنافسين تقليدها.
- 4- يقوم أسلوب ABC في تفعيل الرقابة من أجل تحسين الجودة مما يؤدي إلى تقليل أخطاء التصنيع<sup>1</sup>

والشكل التالي يوضح دور أسلوب ABC في دعم القرارات الإستراتيجية

<sup>1</sup> عبد الباقي مضوي العشا مضوي، إستخدام نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت TDABC ودوره في زيادة الميزة التنافسية وتطوير الأداء المالي لمنظمات الأعمال دراسة ميدانية على عينة من منظمات الأعمال في المملكة العربية السعودية، رسالة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، 2019، ص 137



المصدر: من إعداد الباحثة

## المطلب الثاني: مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في دعم القرارات الإستراتيجية

يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة TC أحد أهم الأساليب الحديثة في مجال الإدارة والتسيير ولذلك لما له من دور مهم وأساسي في تحليل التكاليف وتحديد سعر المنتجات وكذا المساهمة في رفع كفاءة الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

يشكل أسلوب TC قاعدة أساسية لإنتاج البيانات والمعلومات الداخلية التي تساعد المسير على إتخاذ القرارات بصفة عامة والإستراتيجية بصفة خاصة بما يخدم أهداف ومصالح المؤسسة.

### الفرع الأول: مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في تخفيض التكاليف

يعمل أسلوب TC على تخفيض التكاليف منذ بداية مرحلة التخطيط والتصميم متبعا بذلك مبدأ الوقاية خير من العلاج فهو بذلك يتفادى حدوث الإرتفاع في التكاليف من خلال الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة، ويستخدم أسلوب TC مجموعة من الأدوات المناسبة لخفض التكاليف وهي<sup>1</sup>:

**1- تحليل الإنتاج:** ويقصد بها المقارنة الدقيقة من أجل التأكد من تحقيق التكلفة المستهدفة لكل جزء من الأجزاء الفرعية سواء كانت هذه الأجزاء مصنعة داخليا أو تم شراؤها من الخارج.

**2- تحليل التصميم:** وهي أداة تستخدم من أجل تخفيض تكلفة المكونات الأساسية للمنتج إذ تقوم على فكرة إيجاد عدة تصاميم بديلة لكل جزء من الأجزاء الأساسية للمنتج ومن ثم إختيار البديل الذي يحقق أفضل جودة وأقل تكلفة.

**3- التحليل الوظيفي:** وهي أداة تستخدم من أجل تخفيض التكاليف الخاصة بالأجزاء الفرعية للمنتج الجديد وهذه الأجزاء تكون مصممة خارج المؤسسة (من المؤسسات الخارجية الموردة لها)

### الفرع الثاني: مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في دعم الميزة التنافسية

يعمل أسلوب TC على دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية من خلال 03 إتجاهات وهذا ما أكده Feil.Kim وهي كما يلي<sup>2</sup>:

**1- التكيف وفقا لمتطلبات السوق:** ويعني أن الهدف من تطبيق أسلوب TC هو التكيف مع الحالة التنافسية التي تواجه المؤسسة فمن أجل المنافسة والبقاء في السوق يجب على المؤسسة القيام بإعادة عمليات البحث والتطوير وتصميم المنتجات وفقا لرغبات ومتطلبات العملاء من جهة وضمان تسويق المنتج في الوقت المناسب وبالسعر المستهدف (يجب أن يقل عن معدل أسعار المنتجات المنافسة)، كل هذا من أجل بناء ميزة تنافسية غير قابلة للتقليد بوقت قصير تساهم في تعزيز المركز التنافسي للمؤسسة.

<sup>1</sup> Cooper .R ,Target Costing System , Harvard Business School , Case N°09,1994, (pp140-240), p149

<sup>2</sup> سعاد جاسم محمد، التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 17، العدد 01، بغداد، 2011، ص 359

## الفصل الثالث: إتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة ودور الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف في دعمها

### 2- التكيف وفقا لمتطلبات التقدم التكنولوجي: إن عملية الإستجابة والتكيف لمتطلبات التطورات والإبتكارات

التكنولوجية ساهمت في تقديم تصاميم منتجات جديدة تتسم بالحدائة والبساطة وإنخفاض تكاليف الإنتاج الأمر الذي إنعكس بصورة إيجابية على أسعار البيع، هذه الإستجابة ستمكن المؤسسة من تحقيق النجاح بفاعلية وكفاية متميزين على المؤسسات المنافسة وبذلك دعم الميزة التنافسية.

### 3- التكيف وفقا لمتطلبات وظيفة المنتج: أُلزمت جملة التطورات الكبيرة الحاصلة في بيئة الأعمال المعاصرة

المؤسسة على ضرورة التكيف مع متطلبات الوظائف التي يؤديها المنتج وذلك من حيث عدد الوظائف وكفائتها، فالزبون عادة ما يرغب في الحصول على منتج متعدد الوظائف وذا كفاية عالية في الأداء وبأسعار منخفضة لذا فإن أسلوب TC يساعد المؤسسة في التكيف مع هذه المتطلبات وبالشكل الذي يدعم الميزة التنافسية.

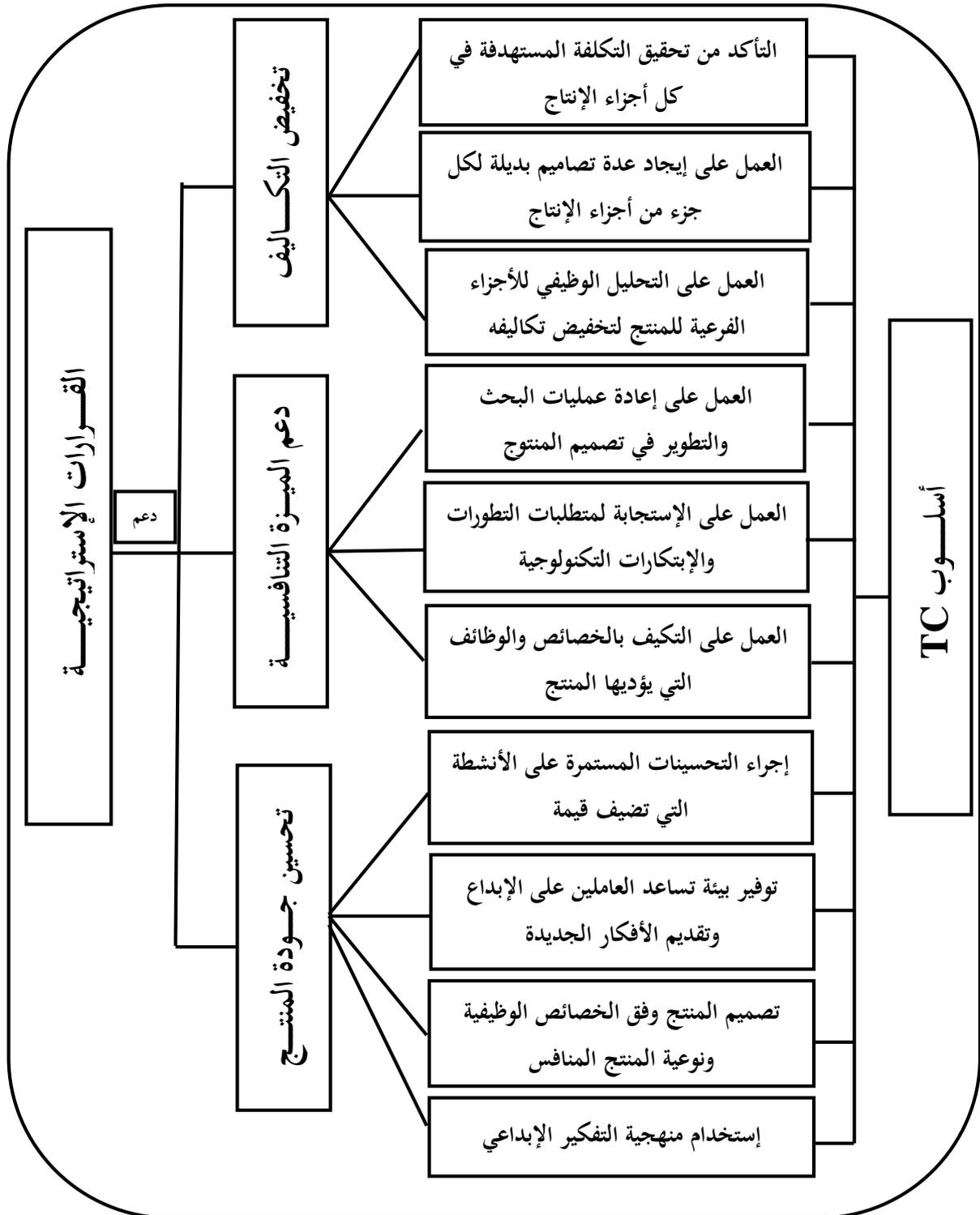
### الفرع الثالث: مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في تحسين جودة المنتج

تظهر مساهمة أسلوب TC في تحسين جودة المنتج من خلال مراحل قيادة التكلفة وأثناء تنفيذها يدخل هدف تحسين الجودة وزيادة قيمة المنتج حيز التنفيذ حيث يتم تحسين جودة المنتج في مرحلة الإنتاج. وعموما يساهم أسلوب TC في تحسين جودة المنتج من خلال ما يلي:

- 1- إعتداد أسلوب التفكير الإبداعي لمساعدة المدراء في التمييز بين الأنشطة المضيضة وغير المضيضة للقيمة.
- 2- إجراء التحسينات التدريجية والمتواصلة على الأنشطة التي تضيف قيمة.
- 3- تشجيع المؤسسات على إكتساب المهارات والمعارف الجديدة.
- 4- العمل على توفير بيئة تساعد العاملين على الإبداع في تقديم الأفكار الجديدة من خلال التكلفة المسبقة.
- 5- العمل على تصميم المنتج إنطلاقا من الخصائص الوظيفية ونوعية المنتج المنافس.
- 6- تحسين تصميم المنتج بعناية وتصنيع المنتجات لمقابلة إحتياجات الزبائن التي تتصف بالتنوع والرغبة في التطوير المستمر.

### 7- القدرة على فرض سعر عالي إستثنائي على المنتوجات المميزة.

والشكل التالي يوضح دور أسلوب TC في دعم القرارات الإستراتيجية



المصدر: من إعداد الباحثة

**الفصل الثالث: إتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة ودور الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف في دعمها**

**المطلب الثالث: مساهمة أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) في دعم القرارات الإستراتيجية**

يعتبر أسلوب ABM من بين الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف التي حظيت بإهتمام المسيرين حيث أصبح ينظر للمؤسسة على أنها مجموعة من أنشطة قابلة للتعديل والتحسين بما يتوافق ومتطلبات البيئة وحاجات ورغبات الزبائن.

يساعد أسلوب ABM المؤسسة الاقتصادية على معرفة مختلف الأنشطة الممارسة داخلها وتمييز المضيعة وغير المضيعة للقيمة منها مما يمكن المؤسسة من الوقوف على مسببات التكلفة المرتفعة والفرص الضائعة وكذا تحسين الأداء المالي والمساهمة في إتخاذ القرارات بصفة عامة والإستراتيجية منها بصفة خاصة.

**الفرع الأول: مساهمة أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) في تخفيض التكاليف**

في ظل أسلوب ABM هناك 04 أدوات يمكن إستخدامها لتخفيض التكاليف وهي<sup>1</sup>:

**1- تخفيض الوقت والجهد اللازم لإنجاز الأنشطة:** وذلك من خلال التركيز على تخفيض الوقت وكل ما يرتبط به، وقد يتحقق ذلك عن طريق تحسين العملية أو المنتج فتخفيض الوقت أو الجهد قد لا يتعلق بالنشاط في حد ذاته وإنما يرتبط بالنشاط الذي قبله.

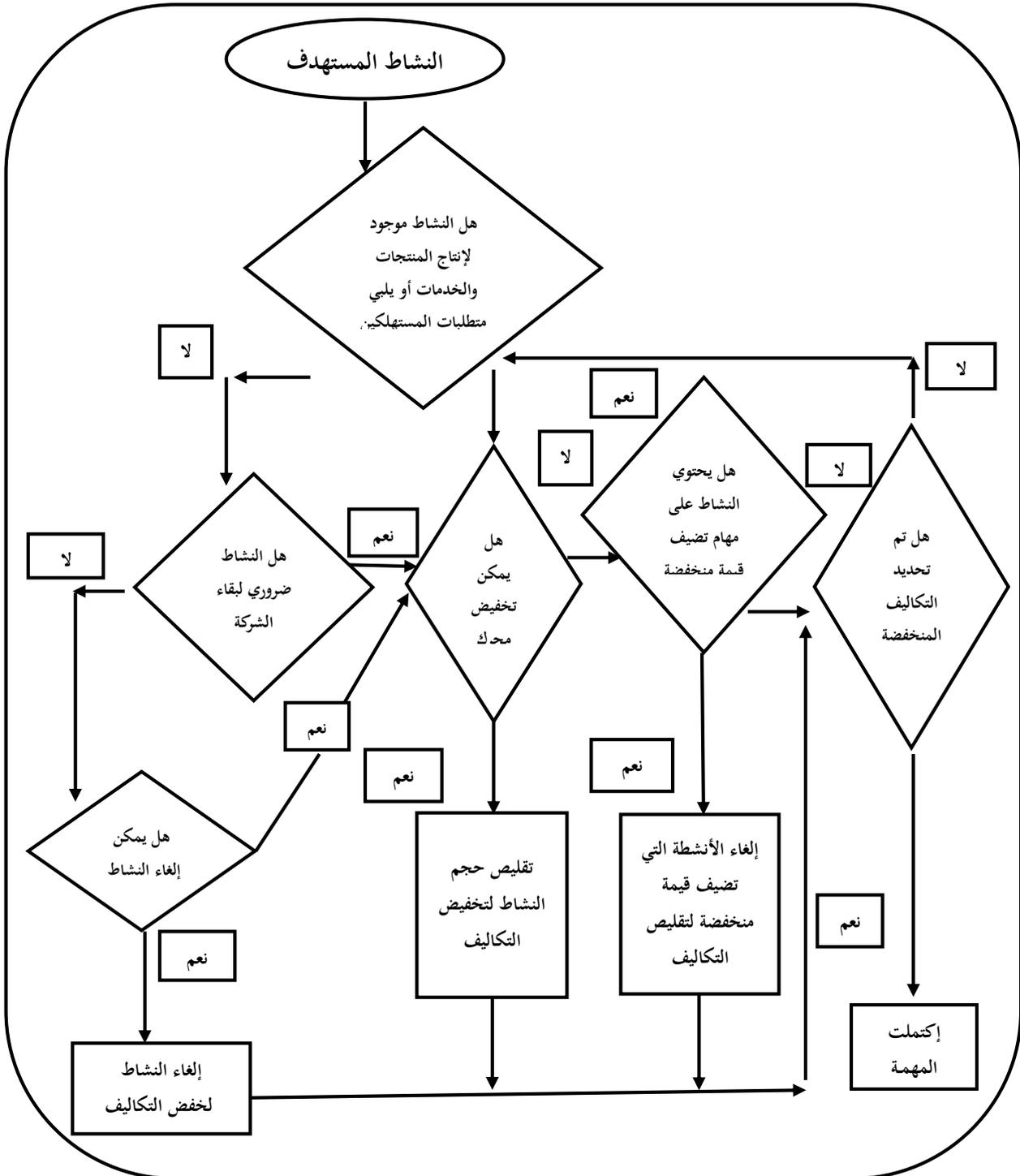
**2- إلغاء الأنشطة غير الضرورية:** قد تكون هناك بعض الأنشطة معرضة للحذف لكونها عديمة القيمة عند العميل أو غير ضرورية لسير المؤسسة وإلغاء هذه الأنشطة سيؤدي إلى تخفيض التكلفة الكلية للمنتجات التي لن تستهلك هذه الأنشطة مجدداً.

**3- إختيار الأنشطة الأكثر كفاءة (ذات تكلفة منخفضة):** وذلك بإختيار النشاط الأكثر كفاءة من بين جملة البدائل المتوفرة عند تصميم المنتجات والعمليات، حيث أن لكل بديل تكلفة مختلفة وإختيار البديل الذي له تأثير على التكلفة.

**4- مشاركة الأنشطة كلما كان ذلك ممكناً:** وذلك من خلال إيجاد طرق للإستفادة أكثر من الأنشطة الموجودة بتجميع الوظائف بطريقة أكثر كفاءة.

والشكل التالي يوضح آلية تخفيض التكاليف وفقاً لأسلوب ABM

<sup>1</sup> راضية عطوي، الإدارة الإستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن إستعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف 01، 2017/2016، ص 156



المصدر: باسم خليل محمد خليل، دور تطبيق نظام محاسبة التكاليف والإدارية والمتقدمة (ABC و ABM و ABB) على خفض التكاليف المنتجات دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الإسراء، 2015/2014، ص 75

## الفصل الثالث: إتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة ودور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في دعمها

### الفرع الثاني: مساهمة أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) في دعم الميزة التنافسية

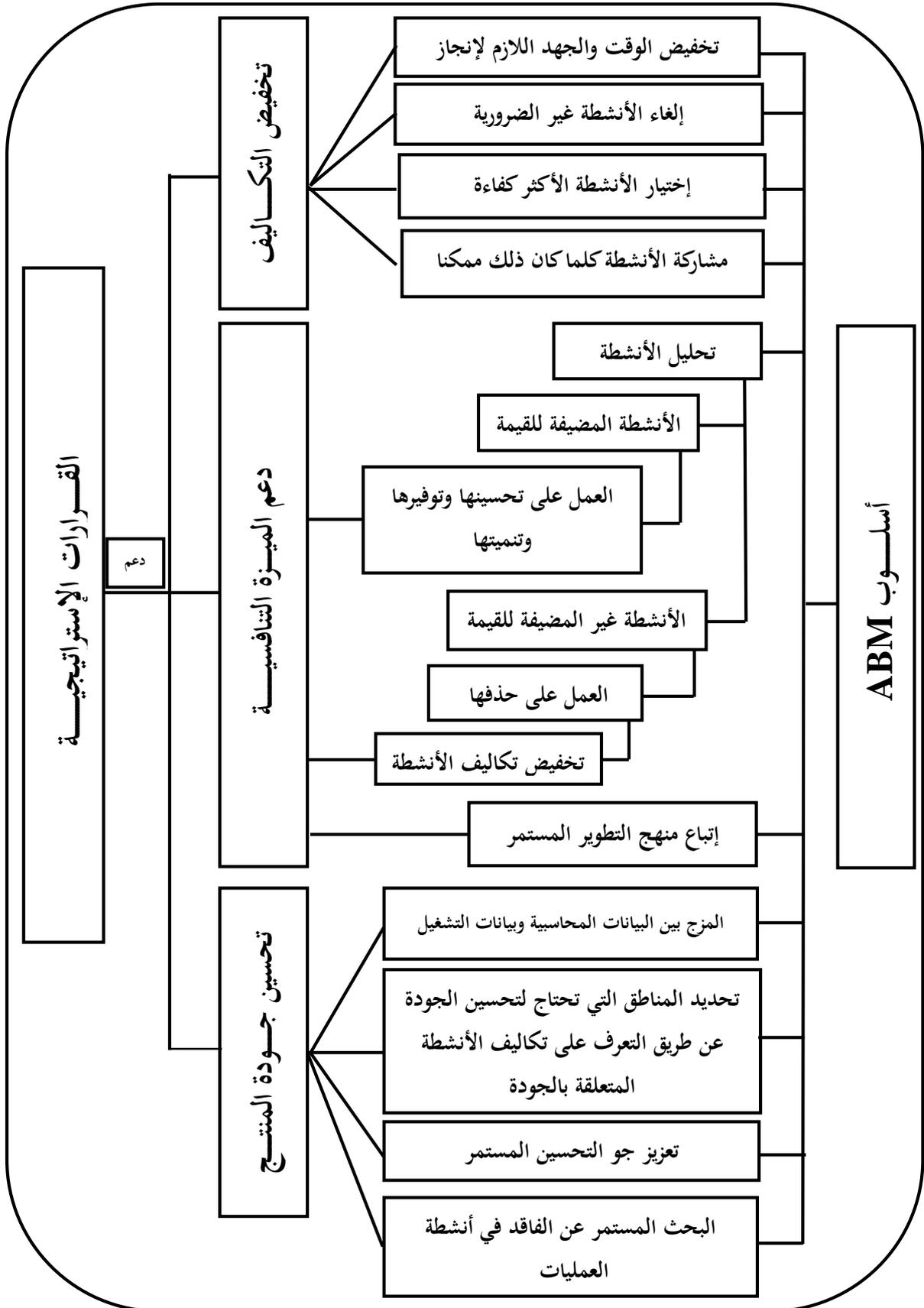
يساهم أسلوب ABM في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة من خلال ما يلي:

- 1- يقيس أسلوب ABM كفاءة وفاعلية الأنشطة والعمليات التي تقوم بها المؤسسة مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف وزيادة القيمة وبالتالي دعم الميزة التنافسية للمؤسسة.
- 2- يلفت أسلوب ABM إدارة المؤسسة إلى العمل على تخصيص الموارد إلى الأنشطة الرئيسية التي تضيف القيمة وبالتالي دعم الميزة التنافسية.
- 3- يعمل أسلوب ABM على الربط بين التكلفة والأنشطة الأمر الذي يساعد على تتبع سلوك التكاليف الذي يؤدي إلى سلامة التخطيط والرقابة وتلافي الإسراف مما يؤدي إلى دعم الميزة التنافسية.
- 4- يعمل أسلوب ABM على تخفيض التكاليف من خلال التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو دمجها الأمر الذي يمكن الإدارة من إعادة تسعير منتجاتها بأسعار مناسبة لدعم الميزة التنافسية.
- 5- يحث أسلوب ABM الإدارة على إتباع منهج التطوير المستمر الذي يؤدي إلى الحفاظ على الميزة التنافسية للمؤسسة. وعموماً يمكن القول أن أسلوب ABM يعمل على تحليل الأنشطة وتصنيفها إلى مضيضة وغير مضيضة للقيمة إذ يعمل على تحسين وتنمية الأنشطة المضيضة للقيمة وكذا العمل على حذف الأنشطة غير المضيضة للقيمة مما يؤدي إلى تخفيض تكاليف الأنشطة كل هذا وذاك يؤدي إلى دعم الميزة التنافسية للمؤسسة.

### الفرع الثالث: مساهمة أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) في تحسين جودة المنتج

يساهم أسلوب ABM في تحسين جودة المنتج من خلال النقاط التالية:

- 1- يعمل أسلوب ABM على المزج بين بيانات المحاسبة وبيانات التشغيل كمعلومات يمكن إستخدامها من قبل المدراء لتحسين الجودة.
- 2- يساعد أسلوب ABM على التعرف على تكاليف الأنشطة المتعلقة بالجودة من خلال تحديد المناطق التي تحتاج إلى تحسين جودة المنتج.
- 3- يعمل أسلوب ABM على تمييز وقياس الأنشطة التي تطبق فيه والتي تضيف قيمة للمنتج وبالتالي تحسين الجودة.
- 4- يعمل أسلوب ABM على زيادة أداء المؤسسة وتحسين وتطوير أعمالها الأمر الذي يؤدي إلى تحسين جودة المنتج.
- 5- يعمل أسلوب ABM على فهم العلاقة بين السبب والنتيجة الأمر الذي يعمل على تحسين جودة المنتج.
- 6- يوفر أسلوب ABM معلومات للإدارة التشغيلية تظهر البدائل التي تستخدم التحسين والتطوير المستمر الأمر الذي ينعكس على تطوير المنتج وتحسين جودته.



المصدر: من إعداد الباحثة

## الفصل الثالث: إتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة ودور الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في دعمها

### المطلب الرابع: مساهمة الأساليب الأخرى لمحاكاة التكاليف في دعم القرارات الإستراتيجية

كما لأسلوب ABC، TC و ABM دور في دعم القرارات الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية فإن للأساليب الأخرى لمحاكاة التكاليف دور أيضا في دعم القرارات الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية وسنحاول من خلال هذا المطلب إستعراض مساهمة كل منها في دعم القرارات الإستراتيجية.

#### الفرع الأول: مساهمة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) في دعم القرارات الإستراتيجية

نظرا لكثرة الإنتقادات الموجهة لأسلوب ABC كونه غير مناسب للأنشطة المعقدة ومكلف للبيئة الديناميكية توجهت المؤسسات الاقتصادية إلى تطبيق أساليب أخرى لمحاكاة التكاليف لمواجهة جميع المشاكل والإنتقادات التي وجهت لأسلوب ABC ولعل من أهم هذه الأساليب أسلوب TDABC يعمل أسلوب TDABC على توفير معلومات أكثر دقة عن تكاليف المنتج وذلك من خلال إزالة تأثيرات الموارد غير المستغلة الأمر الذي يجعل هذه المعلومات أكثر موثوقية وذات علاقة أفضل بإتخاذ القرارات بصفة عامة والقرارات الإستراتيجية بصفة خاصة، وفيما يلي عرض مساهمة أسلوب TDABC في دعم القرارات الإستراتيجية

#### 1- مساهمة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) في تخفيض التكاليف

يعمل أسلوب TDABC على تخفيض تكاليف المؤسسة من خلال ما يلي:

- يساهم في تخفيض التكاليف من خلال إستبعاد الأنشطة التي تتطلب وقتا أكبر والأنشطة المرتفعة التكاليف
- تقديم أفضل تخصيص لتكاليف المؤسسة بإستخدام موجهات الوقت وربط موارد المؤسسة بأنشطتها ثم توزيعها على المنتجات مما يعطي قياسا دقيقا لتكاليف المنتجات.
- يعمل أسلوب TDABC على تحميل المنتجات بتكاليف الطاقة المستغلة للأنشطة وإستبعاد تكاليف الطاقة غير المستغلة للأنشطة من تكلفة المنتجات وهذا ما يساهم في تخفيض التكاليف.
- يمكن الأسلوب من التنبؤ بالوقت اللازم لأداء الأنشطة المتوقعة نظرا لإستخدامه لمعادلات الوقت وهذا ما يعمل على مساعدة إدارة المؤسسة على تحديد الأنشطة التي تستهلك وقت أكبر من اللازم وكذا مساعدتها في إتخاذ قرارات تؤدي إلى تخفيض الوقت اللازم لأداء الأنشطة ومن ثم تخفيض التكاليف.
- يعمل أسلوب TDABC على إكتشاف الطاقة غير المستغلة والعمل على إعادة تخصيص الموارد المتاحة للمؤسسة ومن ثم تخفيض التكاليف.

#### 2- مساهمة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) في دعم الميزة التنافسية

## الفصل الثالث: إتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة ودور الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف في دعمها

يساهم أسلوب TDABC في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية من خلال<sup>1</sup>:

- الكشف عن الطاقة غير المستغلة وإعادة توجيهها في صالح أهداف المؤسسة.
- الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة من خلال ربط تكاليفها بالأنشطة المستهلكة لها، هذا ما يساهم في ترشيد هذه الموارد بما يساعد في أداء أنشطة أكثر وأحسن بأقل موارد ممكنة.
- المساهمة في خفض التكاليف وإدارتها وذلك بتقليص الوقت والجهد لتنفيذ الأنشطة المستهلكة لها أو إلغائها، وتقديم أفضل الإمكانيات لإلغاء مفهوم التكاليف غير المباشرة.
- إختيار المزيج الأمثل من الزبائن والعمل على تحقيق رغباتهم من خلال التكامل مع أسلوب التكلفة المستهدفة وأنظمة المعلومات الأخرى وفق مسارات المؤسسة.
- التواصل والتنسيق الحسن بين أقسام الشراء، الإنتاج والتوزيع ومحركات السوق الأمر الذي يعمل عليه النظام بالتتبع لأنشطة المؤسسة ومساراتها.
- دعم التكافل الأفقي بين وظائف المؤسسة وتجاوز سلبيات الهيكل العمودية بالإعتماد على تحليل الأنشطة ومساراتها الأمر الذي يؤدي إلى نمذجة المؤسسة وإزالة الحواجز بين الوظائف والمسؤوليات مما يدعم موقف المؤسسة التنافسي.

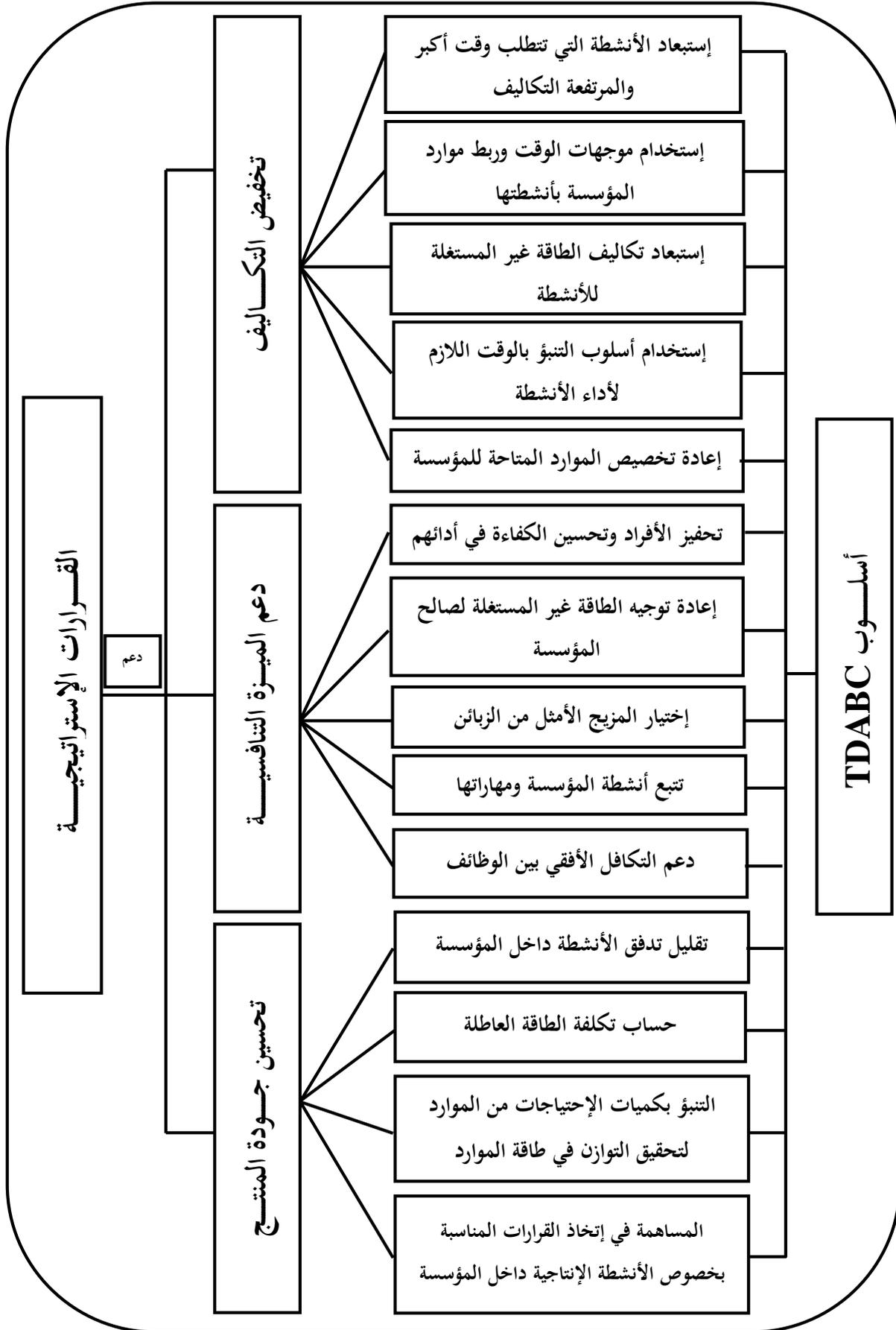
### 3- مساهمة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) في تحسين جودة المنتج

يساهم أسلوب TDABC في تحسين جودة المنتج من خلال النقاط التالية:

- يعمل أسلوب TDABC على تقليل تدفق الأنشطة داخل المؤسسة مما يؤثر إيجاباً على جودة المنتج.
- يسمح أسلوب TDABC بحساب تكلفة الطاقة العاطلة مما يساهم في زيادة جودة المنتج.
- يساعد أسلوب TDABC المؤسسة على التنبؤ بكميات الإحتياجات من الموارد لتحقيق التوازن في طاقة الموارد وبالتالي تحقيق مفهوم الجودة عند المنبع.
- يساهم أسلوب TDABC في إتخاذ القرارات المناسبة بخصوص الأنشطة الإنتاجية داخل المؤسسة مما يؤدي إلى تحسين جودة المنتج.

والشكل التالي يوضح دور أسلوب TDABC في دعم القرارات الإستراتيجية

<sup>1</sup> بن عواق العربي، قدوري عمار، مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC في تحسين أداء المؤسسة ودعم موقفها التنافسي دراسة حالة فندق ومطعم الربيع سطيف، مجلة وحدة البحث في تنمية الموارد البشرية، المجلد 11، العدد 01، جوان 2020، ص 244-245



المصدر : من إعداد الباحثة

## الفصل الثالث: إتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة ودور الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في دعمها

### الفرع الثاني: مساهمة أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) في دعم القرارات الإستراتيجية

يعد أسلوب JIT من الأساليب الحديثة التي جاءت نتيجة للتطور الحاصل في البيئة الاقتصادية وإرتفاع حدة المنافسة العالمية غايته الأساسية تخفيض تكاليف المخزون بكل أنواعه حتى يصل إلى المخزون الصفري، كما أنه يهدف إلى معرفة رغبات الزبائن والعمل على تلبيتها في الوقت المناسب.

يساهم أسلوب JIT في تقديم معلومات تساعد متخذي القرارات في إتخاذ قراراتهم الصحيحة وتساهم في دعم عملية إتخاذ القرارات الإستراتيجية، وفيما يلي عرض مساهمة أسلوب JIT في دعم القرارات الإستراتيجية

#### 1- مساهمة أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) في تخفيض التكاليف

يساهم أسلوب JIT في تخفيض التكاليف في نظام الإنتاج من خلال فعاليته في القضاء على الأنشطة التي لا تضيف قيمة ومن ثم تخفيض التكاليف التي لا تضيف قيمة، وعموماً يمكن توضيح مساهمة أسلوب JIT في تخفيض التكاليف من خلال النقاط التالية<sup>1</sup>:

● **تقليل نشاط النقل:** يعمل أسلوب JIT على تجميع الآلات القريبة من بعضها البعض والتي تقوم بإنتاج منتجات متشابهة في خلايا الإنتاج، بحيث أن الإنتاج تحت التشغيل لا يحتاج إلى نقل لمسافات طويلة وهذا يقلل من نشاط النقل وتكلفته إلى أدنى مستوى.

● **تقليل نشاط التهيئة والإعداد:** يستعمل أسلوب JIT مجموعة من الآلات التي تنتج منتجات مختلفة دون الحاجة إلى التكرار، الأمر الذي يعمل على تخفيض تكلفة التهيئة والإعداد إذ أن هناك علاقة إيجابية بين نسبة العمليات التي تم تحويلها إلى بيئة JIT وتخفيض وقت التهيئة والإعداد، هذا يعني أن تطبيق أسلوب JIT يؤدي إلى تخفيض التكاليف المرتبطة بوقت التهيئة والإعداد مثل التنظيف وإعادة ضبط الآلات وغير ذلك من الأنشطة التي تضيف قيمة.

● **تقليل نشاط التخزين:** يعمل أسلوب JIT على تخفيض مخزون الإنتاج تحت التشغيل وهذا ما يعمل بدوره على تخفيض تكاليف التخزين، تكاليف الإهلاك للمخازن، تكاليف نشاط النقل داخل المصنع، إضافة إلى ذلك يعمل على إحداث تخفيضات في مخازن البضاعة التامة وتكاليف التخزين المنسوبة إليها.

● **تقليل نشاط إعادة التشغيل:** في ظل إستخدام أسلوب JIT لا توجد الحاجة لمخازن كبيرة لتجنب وقوع المصنع جملة الإضطرابات الناجمة عن الجودة الرديئة بسبب وجود برامج فعالة لمراقبة الجودة في الإستعمال، أما في حالة وجود قيمة كبيرة من مخزون الإنتاج تحت التشغيل أو أجزاء من العمليات السابقة يعمل أسلوب JIT على تحديدها على أنها معيبة وعندها يخفض المشغل عدد الوحدات المعيبة وهذا ما يساهم في تقليل عدد مرات الفحص وإعادة التشغيل وكذلك زيادة في الإنتاجية.

<sup>1</sup> عباس نوار كحيط الموسوي، محمد علوان رحيمة العقابي، إمكانية تطبيق تقنية الإنتاج في الوقت المحدد لتنفيذ إستراتيجية التصنيع الفعال وتحقيق رضا الزبون بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الكهربائية والإلكترونية، مجلة كلية مدينة العلم، المجلد 11، العدد 02، ص ص 111-112

## الفصل الثالث: إتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة ودور الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في دعمها

● **تخفيض وقت الإنتظار:** يسمى أيضا وقت الإنتاجية أي قياس الوقت عندما يدخل المنتج للإنتاج أو عندما

يكون كاملا ويصنف وقت الإنتظار إلى:

- **وقت الإنتظار الذي يضيف قيمة:** أي الوقت المستهلك لتحويل المواد الأولية إلى وحدات منتجة تامة.
  - **وقت الإنتظار الذي لا يضيف قيمة:** أي الوقت المستهلك لإنتظار الوحدة المنتجة للدخول في عملية الإنتاج اللاحقة أو النقل من عملية إلى أخرى.
- والمعادلة التالية تحدد المدة التي تضيف قيمة:

وقت الإنتظار الذي يضيف قيمة

نسبة المدة التي تضيف قيمة =  $\frac{\text{وقت الإنتظار الذي يضيف قيمة}}{\text{وقت الإنتاجية الإجمالي}}$  = نسبة المدة التي تضيف القيمة المحفضة إلى عمليات التصنيع الإجمالية، الإجمالي لعمليات التصنيع الجيدة سوف تخفض وقت الإنتظار الذي لا يضيف قيمة إلى الحد الأدنى وبالتالي تكون لديها نسبة ذات قيمة مضافة عالية إذ أن التصنيع في الوقت المحدد يخفض أو يستبعد المدة التي لا تضيف قيمة.

### 2- مساهمة أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) في دعم الميزة التنافسية

يساهم أسلوب JIT في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة من خلال عنصرين هما:

● **تخفيض زمن التدفقات المادية واللامادية:** يعمل أسلوب JIT على إلغاء الأوقات الميتة (العاطلة) التي لا تضيف قيمة ومنع التبذير، وكذا الإلتزام بمستوى عالي من الجودة في كل عمليات المؤسسة من خلال إتباع منهج التحسين المستمر للعمليات وإعتماد الدقة في إختيار الموردين وضبط مواعيد الإستلام<sup>1</sup>.

● **تخفيض زمن تطوير وتقديم منتجات جديدة إلى السوق:** يشكل تطوير المنتجات الجديدة أحد أهم الأركان الأساسية لبناء الميزة التنافسية في المؤسسة لذا تعمل المؤسسات على التسريع من وتيرة التجديد والإبتكار، إذ يمكن للمؤسسات الاقتصادية تخفيض هذا الوقت بإتباع جملة من الإجراءات وهي<sup>2</sup>:

- بناء المهارات المرتبطة بالبحث العلمي التطبيقي اعتمادا على علماء البحث والمهندسين.
- تأسيس بيئة العمل التي تدعم وتمهد الطريق إلى الإبتكارية.
- تطوير العمليات المناسبة في إختيار المشروع وتسييره مع الأخذ بعين الإعتبار أهداف المشروع طويلة المدى.
- تحقيق التكامل بين مختلف وظائف وأقسام المؤسسة من خلال تطوير الفرق وهذا ما يساهم في ضمان تصميم المنتجات بما يتوافق مع متطلبات التصنيع وتخفيض تكاليف التطوير وسرعة وصول المنتجات إلى الأسواق.

### 3- مساهمة أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) في تحسين جودة المنتج

<sup>1</sup> سعيدة حركات، التقنيات الحديثة للمحاسبة الإدارية وتأثيرها الإيجابي على الميزة التنافسية، مجلة دراسات لجامعة عمار ثليجي بالأغواط، العدد 51، فيفري 2017، (ص ص 224-236)، ص 233

<sup>2</sup> إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة، الأردن، 2013، ص ص 174-175

## الفصل الثالث: إتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة ودور الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف في دعمها

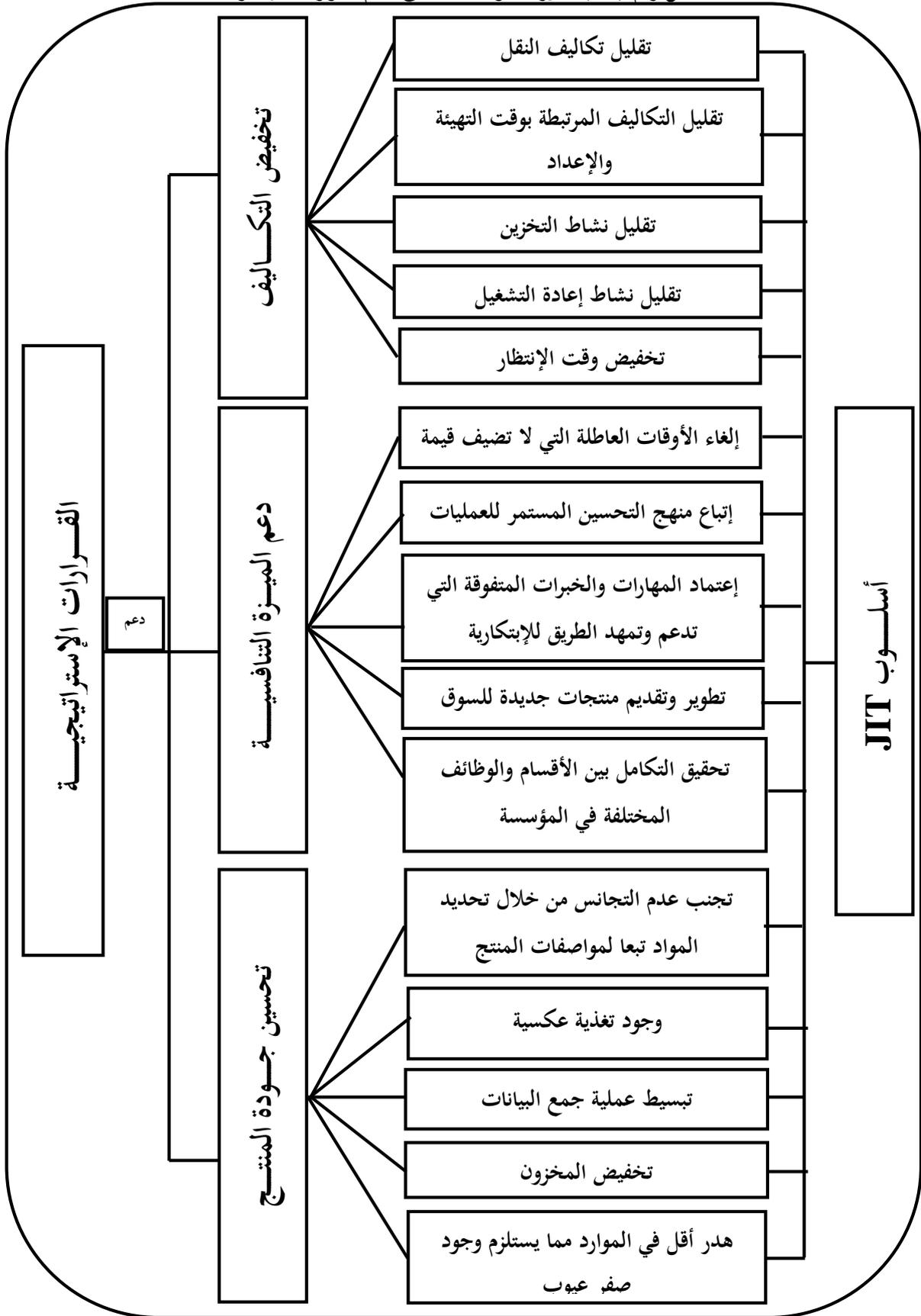
يساهم أسلوب JIT في تحسين جودة المنتج من خلال ما يلي<sup>1</sup>:

- تحديد المواد التي لا تتلاءم مع المواصفات الأمر الذي يسمح بتجنب عدم التجانس الذي يحدث في الطلبات كبيرة الحجم.
  - وجود تغذية عكسية فإنتاج الطلبية الصغيرة الحجم يؤدي إلى إكتشاف مشكلة الجودة ومصدرها بمجرد حدوثها مما يسهل تصحيحها.
  - منح عمال الإنتاج مسؤولية الجودة والسلطة الكافية للتصرف بطريقة صحيحة لكونهم أكثر دراية بالعمليات الإنتاجية.
  - العمل على تبسيط عملية جمع البيانات لكون معظم بيانات العمليات الإنتاجية في الطلبية صغيرة الحجم لا تحتاج لمدة طويلة وإنما يتم المحافظة فقط على البيانات الخاصة بالرقابة على الجودة.
  - العمل على مشاركة الخبراء في مشاكل الإنتاج فعمال الإنتاج لا يستطيعون حل جميع مشاكل الجودة لأن بعض المشاكل تحتاج إلى تدخل خبراء الجودة.
- وعموما يمكن القول أن أسلوب JIT يعتمد بدرجة كبيرة على الإنتاج بالوحدة وفق سلاسل صغيرة وهذا ما يمنح فرصة أكبر لتقييم دقيق للمنتج مما يساعد بدرجة كبيرة على سهولة الرقابة على الجودة وبالتالي تحقيق منتج بجودة كبيرة وفقا للمواصفات المطلوبة.

والشكل التالي يوضح مساهمة أسلوب JIT في دعم القرارات الإستراتيجية

<sup>1</sup> سونيا محمد البكري، تخطيط ومراقبة الإنتاج، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2000، ص 357-358

الشكل رقم (17): دور أسلوب JIT في دعم القرارات الإستراتيجية



المصدر: من اعداد الباحثة

## الفصل الثالث: إتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة ودور الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في دعمها

### الفرع الثالث: مساهمة أسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM) في دعم القرارات الإستراتيجية

يعد أسلوب TQM إحدى أهم الإستراتيجيات الحديثة لإدارة التكلفة التي إستحوذت على الاهتمام الواسع من قبل الإختصاصيين والباحثين، يهدف إلى التوصل إلى أساليب وتقنيات تساهم في تحقيق التميز في مستويات جودة المنتجات والخدمات بهدف مواجهة المنتجات المنافسة في السوق ثم البقاء والإستمرار والنمو. يعمل أسلوب TQM على وضع الأساس الذي من خلاله يتم إدارة المؤسسة بالشكل الذي يتوافق مع أهدافها وغاياتها إذ يحرص على تنظيم العملية الإنتاجية والتشغيلية داخل المؤسسة وتقديم معلومات تساهم في دعم القرارات الإدارية بصفة عامة والإستراتيجية بصفة خاصة.

وفيما يلي عرض مساهمة أسلوب TQM في دعم القرارات الإستراتيجية.

#### 1- مساهمة أسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM) في تخفيض التكاليف:

يساهم أسلوب TQM في تخفيض التكاليف من خلال النقاط التالية:

- العمل على تقليل الأشياء التالفة والمعيبة وإعادة إنجازها الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض التكاليف.
- العمل على تحسين العمليات من خلال إستخدام معلومات عالية الجودة، الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض التكاليف وتقليل الوقت.
- تخفيض التكاليف الإدارية نتيجة للإستغلال الأمثل للطاقات.
- العمل على طرح منتجات خالية من العيوب وبالتالي تقليل التكلفة.
- العمل على تقليل تكاليف البيع من خلال تعديل القنوات الخاصة بالزبائن الحاليين والجدد على نحو أفضل بما يتناسب مع إحتياجات الزبائن.
- العمل على تخفيض تكاليف إدارة التشغيل وتكاليف الإستبدال مما يعمل على تخفيض تكاليف الإنتاج.
- العمل على تخفيض تكاليف الإعلان والترويج من خلال الاتصالات الشخصية الإيجابية.
- العمل على تحسين إستخدام الآلات والمعدات الأمر الذي يؤدي إلى تقليل تكاليف التصليح وبالتالي تخفيض تكاليف الإنتاج.

#### 2- مساهمة أسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM) في دعم الميزة التنافسية

يساهم أسلوب TQM في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة من خلال<sup>1</sup>:

- تعزيز قدرة المؤسسة على تحقيق رضا الزبون والإحتفاظ به مما ينعكس على زيادة الحصة السوقية للمؤسسة وتحقيق إقتصاديات الحجم وبالتالي تحقيق ميزة تنافسية.

<sup>1</sup> إسماعيل صبحي كحيل، إدارة الجودة الشاملة وعلاقتها بالميزة التنافسية دراسة تطبيقية على جامعة فلسطين، رسالة ماجستير في القيادة والإدارة، جامعة الأقصى، 2016، ص 40، بتصرف

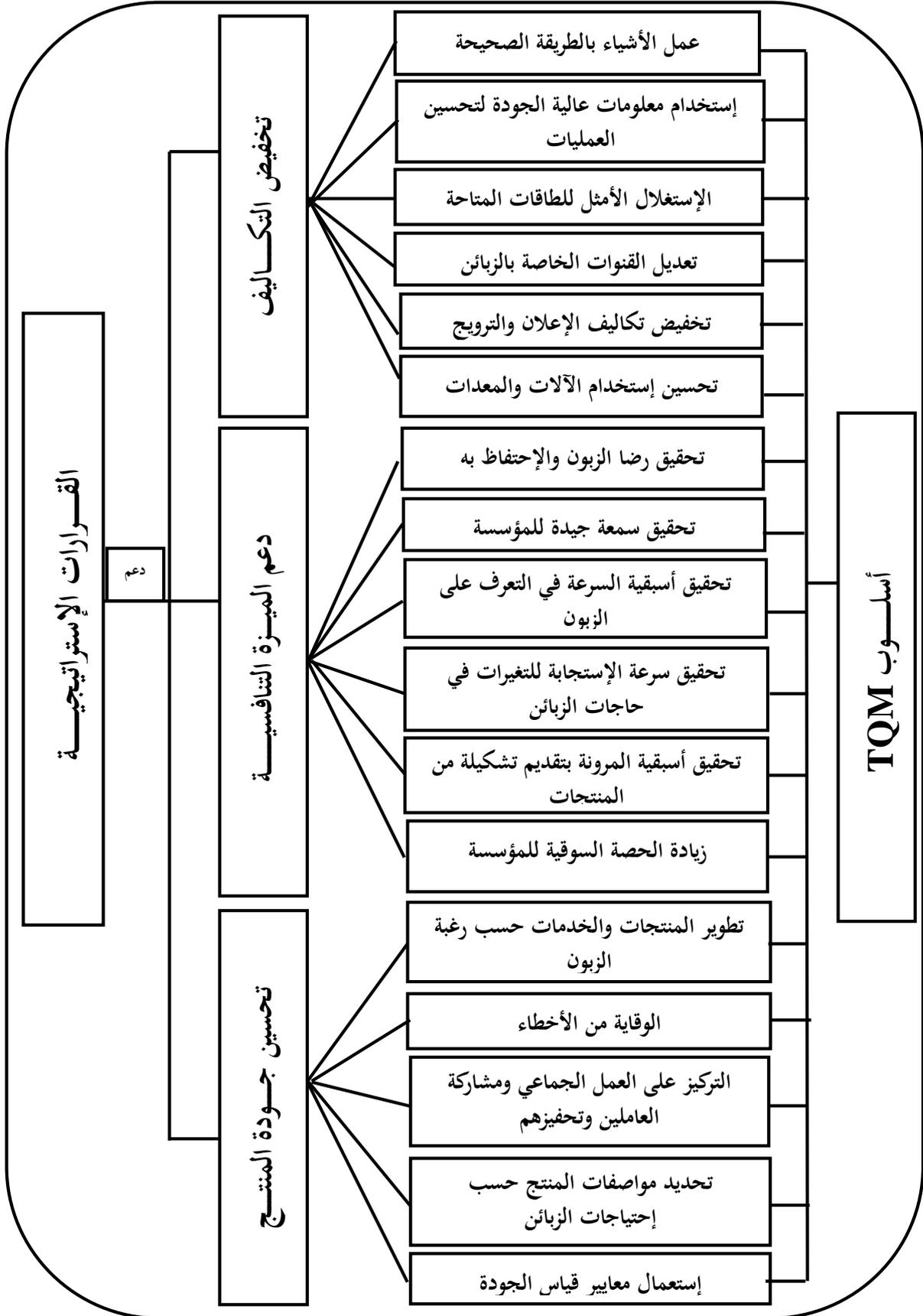
## الفصل الثالث: إتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة ودور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في دعمها

- تحقيق سمعة جيدة للمؤسسة وزيادة مستوى إدراك الزبائن لصورتها مما سيحقق زيادة في الحصة السوقية.
- إستخدام مبدأ القرب من الزبون الأمر الذي يسمح للمؤسسة بالتعرف على التغييرات المحتملة في حاجاتهم ورغباتهم والرفع من إمكانية الإستجابة لها مما سينعكس بدوره في تحقيق أسبقية السرعة.
- تبني قيم ثقافية جديدة وتعد ثقافة التغيير أحد أهم القيم الثقافية في أسلوب TQM وهذا ما سيعزز من قدرة المؤسسة على الإستجابة للتغيرات في حاجات ورغبات الزبائن بسرعة.
- التركيز على الزبون والعمل على الوفاء بحاجاته ورغباته ومحاولة تجاوزها من خلال تقديم منتجات متنوعة وبمواصفات وخصائص ذات جودة عالية، الأمر الذي يساعد المؤسسة على تقديم تشكيلة من المنتجات وبالتالي تحقيق أسبقية المرونة.

### 3- مساهمة أسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM) في تحسين جودة المنتج

- يعتبر أسلوب TQM فلسفة تركز جل إهتمامها على العملاء من خلال توفير منتجات وخدمات ذات جودة عالية بحيث يعمل هذا الأسلوب على تحسين جودة المنتجات من خلال النقاط التالية:
- تطوير المنتجات والخدمات حسب رغبات الزبائن وبأقل تكلفة.
  - الوقاية من الأخطاء وتجنب قوعها من خلال إستعمال معايير لقياس جودة المنتجات المقدمة.
  - إنتاج منتج أكثر جودة وقابلية من خلال تحديد مواصفات المنتج حسب إحتياجات الزبائن.
  - وضع الآليات المساندة في أماكنها الصحيحة والمناسبة وهذا من أجل تحقيق الجودة بشكل مستمر.
  - جعل مبدأ الجودة من أولويات الإدارة العليا.
  - التركيز على العمل الجماعي وتشجيع مشاركة العاملين وإندماجهم الأمر الذي يؤدي إلى زيادة رغبة العاملين في تقديم منتجات أفضل وذات جودة عالية.

والشكل التالي يوضح مساهمة أسلوب TQM في دعم القرارات الإستراتيجية



المصدر: من إعداد الباحثة

## خلاصة الفصل:

تشكل فكرة ربط محاسبة التكاليف بعملية إتخاذ القرارات الإستراتيجية فكرة حديثة مقارنة بعلاقتها بعملية إتخاذ القرارات الإدارية عموماً، فعملية إتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة يعتمد بنسبة كبيرة على جودة ودقة المعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف لما لها من دور بارز في دعم القرارات الإستراتيجية. إن التطور الذي شهدته بيئة الأعمال الحديثة ألقى بظلاله على محاسبة التكاليف إذ أصبح تطورها وإستخدام أساليبها الحديثة من أهم التحديات التي تواجه المؤسسات المعاصرة لما لها من دور في تعظيم قيمة المؤسسة ودعم عملية إتخاذ القرارات الإستراتيجية.

من خلال دراستنا لهذا الفصل نستخلص ما يلي:

- 1- تعتبر القرارات الإستراتيجية تلك القرارات ذات المدى الطويل من حيث التنفيذ والتأثير في المؤسسة الاقتصادية.
- 2- يشكل كل من تخفيض التكاليف ودعم تنافسية المؤسسة وتحسين جودة المنتجات أحد أهم العوامل التي تساهم في دعم القرارات الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية.
- 3- إن تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) كأسلوب حديث لمحاسبة التكاليف يعتبر فقرة نوعية نحو الحدائة ومواكبة التطورات الاقتصادية، إذ يعمل على دعم عملية إتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة من خلال مساهمته في تخفيض تكاليف المنتج وتحسين جودته وكذا دعم الميزة التنافسية للمؤسسة.
- 4- يساهم أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في دعم القرارات الإستراتيجية للمؤسسة من خلال تقوية مركزها التنافسي وتخفيض تكاليف منتجاتها وفي نفس الوقت المحافظة على الجودة المطلوبة للمنتج.
- 5- يركز أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) على إدارة التكاليف كمصدر أساسي لتطوير عمليات المؤسسة وتخفيض تكاليفها وتعزيز تنافسيتها وتطوير منتجاتها وتحسين جودتها كآليات لدعم القرارات الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية.
- 6- يعمل أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) في توفير معلومات أكثر موثوقية وذات علاقة أفضل بإتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية من خلال إعتداد معادلات الوقت وتوضيحه لمفهوم الطاقة غير المستغلة، الأمر الذي يسمح بتوضيح الرؤية الإستراتيجية لمسار التكلفة والمساهمة في تحسين جودة المنتج وتطوير الميزة التنافسية للمؤسسة.
- 7- يعتبر أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) أسلوب إدارة يمكن أن تتبناه المؤسسات الاقتصادية بكافة قطاعاتها وإدارتها لإنتاج سلع أو تقديم خدمات خلال وقت إنتاج أقل وبأقل تكلفة ممكنة وبأعلى جودة ممكنة وبمزاي تنافسية عالية.
- 8- يشكل أسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM) أحد الأساليب الإدارية الحديثة التي تقوم على مجموعة من الأفكار والمبادئ التي يمكن لأي مؤسسة تطبيقها إذ أنه يعمل على تسهيل نشاط المؤسسة وعملياتها والتنسيق بين مختلف وظائفها الإدارية، الأمر الذي يؤدي إلى إنتاج منتجات بتكاليف أقل وذات جودة عالية تتوافق ورغبات وحاجات زبائنها من جهة وكسب المؤسسة ميزة تنافسية من جهة أخرى.

## الفصل الرابع

# دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

### مقدمة الفصل

المبحث الأول: دراسة مساهمة الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في  
تخفيض التكاليف -دراسة حالة-

المبحث الثاني: دراسة مساهمة الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في  
دعم الميزة التنافسية - دراسة إستقصائية-

المبحث الثالث: دراسة مساهمة الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في  
تحسين جودة المنتج ومعوقات تطبيقها في البيئة الاقتصادية الجزائرية -  
دراسة إستقصائية-

### خلاصة الفصل

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

### مقدمة الفصل:

بعد قيامنا بإعداد الدراسة النظرية لمتغيرات الدراسة (الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف، القرارات الإستراتيجية) ومحاولتنا توضيح البعد الإستراتيجي للأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ومدى مساهمتها في دعم القرارات الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية من خلال دراسة وتحليل محددات الربط بينهم، سنحاول في هذا الفصل تجسيد ما تم التطرق إليه نظريا وذلك من خلال محاولة قياس جميع محددات الدراسة.

ولقياس محددات الدراسة قمنا بإعتماد أسلوب دراسة الحالة في قياس محدد تخفيض التكاليف من خلال تطبيق جميع الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وإبراز دورها في تخفيض التكاليف، ونظرا لصعوبة قياس المحددات الأخرى للدراسة (دعم الميزة التنافسية، تحسين جودة المنتج) عبر أسلوب دراسة الحالة قمنا بإعداد إستبانه بهدف إبراز دور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في دعم هاته المحددات تبعا لما سبق تم تقسيم الفصل إلى 03 مباحث أساسية:

- المبحث الأول: دراسة مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تخفيض التكاليف - دراسة حالة-
- المبحث الثاني: دراسة مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في دعم الميزة التنافسية - دراسة إستقصائية-
- المبحث الثالث: دراسة مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين جودة المنتج ومعوقات تطبيقها في البيئة الاقتصادية الجزائرية - دراسة إستقصائية-

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

المبحث الأول: دراسة مساهمة الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف في تخفيض التكاليف - دراسة حالة -

تمهيد:

سنحاول من خلال هذا المبحث الإجابة على الفرضية الثانية للدراسة من خلال توضيح مساهمة الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف في تخفيض التكاليف وذلك من خلال تطبيق كل أسلوب من الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف (ABC، ABM، TDABC، TC، JIT، TQM) في مؤسسة إقتصادية وقياس مستوى الإنحراف في التكلفة قبل وبعد تطبيق الأساليب.

بناء على ما سبق تم تقسيم المبحث إلى المطالب التالية:

المطلب الأول: تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط ABC بمؤسسة تغذية الأنعام وحدة الجلفة

المطلب الثاني: تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة TC بمؤسسة فايل

المطلب الثالث: تطبيق أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة ABM بمؤسسة إتصالات الجزائر وحدة الجلفة

المطلب الرابع: تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC بمؤسسة كوندور

المطلب الخامس: أنموذج مقترح لأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد JIT بمؤسسة كوندور

المطلب السادس: أنموذج مقترح لأسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM بمؤسسة تغذية الأنعام وحدة الجلفة

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

### المطلب الأول: تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط ABC بمؤسسة تغذية الأنعام وحدة الجلفة

يشكل أسلوب ABC أحد الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف المساعدة في معالجة مشكل تخصيص التكاليف خاصة مع بروز وتطور التكاليف غير المباشرة، فهو أسلوب يساعد في تحديد التكاليف وقياسها. سنحاول من خلال هذا المطلب قياس تكاليف مؤسسة تغذية الأنعام ONAB وحدة الجلفة وتحديد الإنحراف في التكلفة جراء تطبيق هذا الأسلوب.

### الفرع الأول: لمحة تعريفية عن مؤسسة تغذية الأنعام وحدة الجلفة

#### 1- نشأة المؤسسة

أنشأ الديوان القومي لتغذية الأنعام بتاريخ 03 أفريل 1969، ونظرا لكثرة الطلب على مواد تغذية الأنعام ونظرا لمحدودية الديوان تم المصادقة على قرار إنشاء وحدات في مناطق مختلفة كان من بينها وحدة الجلفة التي تم إنشاؤها بتاريخ 14 جويلية 1985<sup>1</sup>

#### 2- أهداف المؤسسة

تسعى المؤسسة لتحقيق جملة من الأهداف يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- ✓ العمل على مساعدة وتمويل المربين وتعاونيات تربية الأنعام.
- ✓ العمل على تطوير تربية الدواجن.
- ✓ المساهمة في تطوير سوق اللحوم.
- ✓ العمل على تلبية إحتياجات طالبي تغذية الأنعام.

#### 3- مهام المؤسسة

يمكن تلخيص مهام المؤسسة في النقاط التالية<sup>2</sup>:

- ✓ تربية الدواجن المنتجة للبيض (ORAC).
- ✓ إنتاج أغذية الأنعام بمختلف أنواعها (UAB).
- ✓ إنتاج مركبات معدنية وفيتامينات.
- ✓ بيع المواد الأولية الخاصة لصنع أغذية الأنعام.

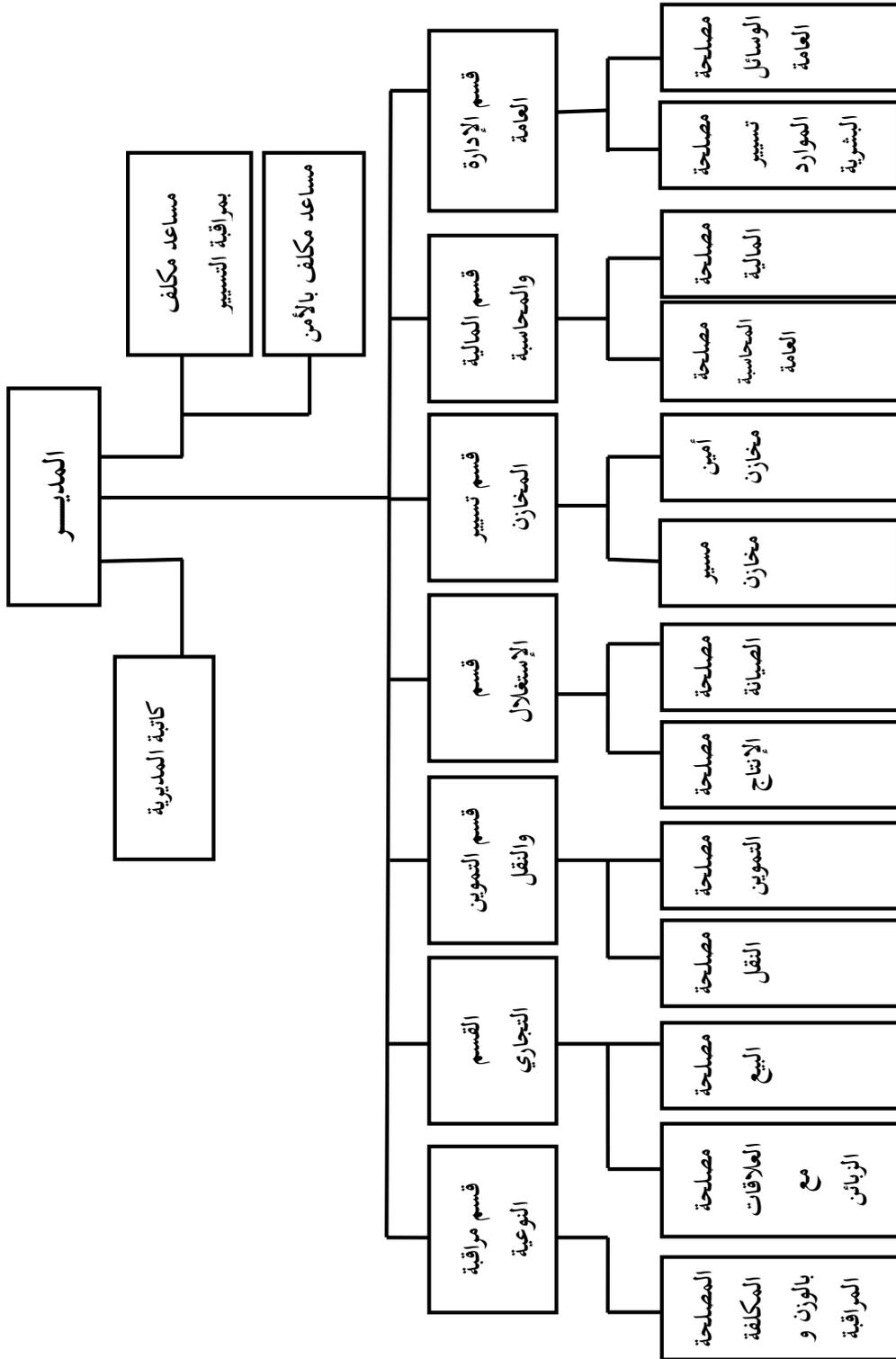
#### 4- الهيكل التنظيمي للمؤسسة

<sup>1</sup> مقابلة شخصية مع رئيس مصلحة المحاسبة العامة بتاريخ 2023/09/17

<sup>2</sup> مقابلة شخصية مع رئيس مصلحة المحاسبة العامة بتاريخ 2023/09/17

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الشكل رقم (19): الهيكل التنظيمي لوحدة تغذية الأنعام بولاية الجلفة



المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على المراسلة رقم 2020/135 المؤرخة في 2020/02/05 (الملحق رقم 01)

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الفرع الثاني: عرض تكاليف مؤسسة تغذية الأنعام بالجلفة

يمثل الجدول التالي عرض لمجمل التكاليف الخاصة بمؤسسة تغذية الأنعام بالجلفة ONAB DJELFA

لسنة 2022 والمقدرة بـ: 642.314.540,11 دج

الجدول رقم (02): عرض تكاليف مؤسسة ONAB لسنة 2022

رقم الحساب	مجموع التكاليف	التكاليف المباشرة	التكاليف غير المباشرة
60	576.602.382,06	86.490.357,309	490.112.024,751
61	3.781.526,55	945.381,6375	2.836.144,9125
62	3.078.322,56	430.965,1584	2.647.357,4016
63	49.692.033,1	37.269.024,825	12.423.008,275
64	2.256.611,50	00	2.256.611,50
65	1.497.204,72	00	1.497.204,72
68	5.406.459,62	00	5.406.459,62
المجموع	642.314.540,11	125.135.728,9299	517.178.811,1801

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على أسلوب المحاكاة بإستعمال معطيات مؤسسة ONAB

الجدول رقم (03): توزيع التكاليف على أقسام مؤسسة ONAB

الأقسام	مجموع التكاليف	التكاليف المباشرة	التكاليف غير المباشرة
قسم الإدارة العامة	52.672.251,55	22.781.893,71	29.890.357,84
قسم المالية والمحاسبة	3.285.717,52	640.057,7728	2.645.659,7472
قسم تسيير المخزون	154.719.523,42	28.821.773,6206	125.897.749,7994
قسم الإستغلال	421.522.810,42	70.866.550,42	350.656.260
قسم التموين والنقل	6.500.354,19	1.266.268,9962	5.234.085,1938
القسم التجاري	2.613.883,01	509.184,4103	2.104.698,5997
قسم مراقبة النوعية	1.000.000,00	250.000,00	750.000,00
المجموع	642.314.540,11	125.135.728,9299	517.178.811,1801

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على أسلوب المحاكاة بإستعمال معطيات مؤسسة ONAB

الفرع الثالث: تحديد الأنشطة وتحليلها

### 1- تحليل الأنشطة

يبين الجدول التالي أقسام وأنشطة مؤسسة ONAB

الجدول رقم (04): أقسام وأنشطة مؤسسة ONAB

النسب	الأنشطة	الأقسام
50%	الوسائل العامة	الإدارة العامة
50%	تسيير الموارد البشرية	

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

30%	الميزانية	المالية والمحاسبة
40%	المحاسبة	
30%	الخزينة	
70%	تسيير المواد الاولية والمنتجات النهائية	تسيير المخزون
30%	تسيير مخزونات قطع غيار المصنع ووسائل النقل	
70%	الإنتاج	الإستغلال
30%	صيانة أجهزة الإنتاج	
60%	التموين	التموين والنقل
40%	النقل وصيانة النقل	
60%	المبيعات	التجاري
40%	العلاقات مع الزبائن	
100%	مراقبة النوعية	مراقبة النوعية

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على أسلوب المحاكاة باستعمال معطيات مؤسسة ONAB

### 2- تحديد تكاليف الأنشطة

الجدول التالي يوضح تقسيم تكاليف الأقسام حسب طبيعتها على الأنشطة بالإعتماد على النسب المشار إليها

في الجدول السابق

الجدول رقم (05): تقسيم تكاليف الأنشطة على الأقسام حسب طبيعتها

الأقسام	الأنشطة	التكاليف المباشرة	التكاليف غير المباشرة
الإدارة العامة	الوسائل العامة	11.390.946,855	14.945.178,92
	تسيير الموارد البشرية	11.390.946,855	14.945.178,92
المالية والمحاسبة	الميزانية	192.017,33184	793.697,92416
	المحاسبة	256.023,10912	1.058.263,8989
	الخزينة	192.017,33184	793.697,92416
تسيير المخزون	تسيير المواد الاولية والمنتجات النهائية	20.175.241,53442	88.128.424,8596
	تسيير مخزونات قطع غيار المصنع ووسائل النقل	8.646.532,08618	37.769.324,9398
الإستغلال	الإنتاج	49.606.585,294	245.459.382
	صيانة أجهزة الإنتاج	21.259.965,126	105.196.878
التموين والنقل	التموين	759.761,3977	3.140.451,1163
	النقل وصيانة النقل	506.507,5984	2.093.634,0776
التجاري	المبيعات	305.510,6462	1.262.819,1598
	العلاقات مع الزبائن	203.673,7641	841.879,4399
مراقبة النوعية	مراقبة النوعية	250.000,00	750.000,00

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

517.178.811,18022	125.135.728,9299	/	المجموع
642.314.540,11012		/	

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على أسلوب المحاكاة بإستعمال معطيات مؤسسة ONAB

### 3- تجميع التكاليف بمراكز التكلفة

في هذه النقطة سنقوم بتجميع الأنشطة التي لها مسببات مشتركة فيما يسمى مصفوفة الإرتباط بين الأنشطة التي لها مسبب تكلفة مشترك وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (06): مصفوفة الإرتباط بين أنشطة ومسببات التكلفة

مسببات التكلفة										الأنشطة
عدد	عدد	عدد	عدد	عدد	عدد	عدد	عدد	عدد	عدد	
التنقلات	الزبائن	تدخلات الصيانة	المنتجات	المخزونات من قطع الغيار	المخزونات من المواد الأولية	الفواتير المحصلة	الفواتير المحررة	المستخدمين	الطلبات	
									×	الوسائل العامة
								×		تسيير الموارد البشرية
							×			الميزانية
						×				المحاسبة
						×				الخزينة
					×					تسيير المواد الأولية
				×						تسيير مخزونات قطع الغيار
			×							الإنتاج
		×								صيانة أجهزة الإنتاج
	×									التمويل
×										النقل

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

			×						المبيعات
	×								العلاقات مع الزبائن
			×						مراقبة النوعية

المصدر: من إعداد الباحثة

من خلال قراءة مصفوفة الارتباط بين الأنشطة ومسبباتها نجد أن مسبب عدد الفواتير المحصلة يمثل مسبب لنشاطين ومسبب عدد المنتجات مسبب لثلاثة أنشطة ومسبب عدد الزبائن مسبب لنشاطين في حين بقية المسببات فهي مسببة لنشاط واحد فقط بعد هذه المرحلة سنقوم بتحديد مجتمعات الأنشطة المختلفة لمراكز التكلفة التي لها مسببات تكلفة واحدة كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (07): تجميع الأنشطة بمراكز التكلفة

مراكز الأنشطة	الأنشطة	نوع مسبب التكلفة	حجم (تكلفة) مسبب كل مركز
الإدارة العامة	الوسائل العامة	عدد الطلبات	14.945.178,92
	تسيير الموارد البشرية	عدد المستخدمين	14.945.178,92
المالية والمحاسبة	الميزانية	عدد الفواتير المحررة	793.697,92416
	المحاسبة الخزينة	عدد الفواتير المحصلة	1.851.961,82306
تسيير المخزون	تسيير المواد الأولية والمنتجات النهائية	عدد المخزونات من المواد الأولية	88.128.424,8596
	تسيير مخزونات قطع غيار المصنع ووسائل النقل	عدد المخزونات من قطع الغيار	37.769.324,9398
الإستغلال التجاري	الإنتاج	عدد المنتجات	247.472.201,1598
	المبيعات		
	مراقبة النوعية		
الإستغلال	صيانة أجهزة الإنتاج	عدد تدخلات الصيانة	105.196.878
التموين والنقل التجاري	التموين	عدد الزبائن	3.982.330,5562
	العلاقات مع الزبون		
التموين والنقل	النقل وصيانة النقل	عدد التنقلات	2.093.634,0776

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على الجداول أرقام 05 و 06

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الفرع الرابع: تحديد التكلفة غير المباشرة لكل مسبب

### 1- تحديد مسببات التكلفة

الجدول رقم (08): تحديد مسببات التكلفة

عدد المسببات	نوع مسبب التكلفة	الأنشطة	مراكز الأنشطة
12000	عدد الطلبيات	الوسائل العامة	الإدارة العامة
60	عدد المستخدمين	تسيير الموارد البشرية	
4106	عدد الفواتير المحررة	الميزانية	المالية والمحاسبة
4000	عدد الفواتير المحصلة	المحاسبة	
		الخزينة	
118752	عدد المخزونات من المواد الأولية	تسيير المواد الأولية والمنتوجات النهائية	تسيير المخزون
5000	عدد المخزونات من قطع الغيار	تسيير مخزونات قطع غيار المصنع ووسائل النقل	
269719	عدد المنتجات	الإنتاج	الإستغلال
		المبيعات	التجاري
		مراقبة النوعية	مراقبة النوعية
2000	عدد تدخلات الصيانة	صيانة أجهزة الإنتاج	الإستغلال
255	عدد الزبائن	التموين	التموين والنقل
		العلاقات مع الزبون	التجاري
310	عدد التنقلات	النقل وصيانة النقل	التموين والنقل

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على معطيات المؤسسة

### 2- تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط

يتم تحديد عدد مسببات التكلفة لكل نشاط من خلال المعادلة التالية:

$$\text{مسبب كل نشاط} = \frac{\text{تكلفة النشاط} \times \text{عدد مسببات مركز النشاط}}{\text{التكلفة الكلية لمركز النشاط}}$$

الجدول رقم (09): تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط

عدد المسببات	نوع مسبب التكلفة	الأنشطة	مراكز الأنشطة
12000	عدد الطلبيات	الوسائل العامة	الإدارة العامة
60	عدد المستخدمين	تسيير الموارد البشرية	
4106	عدد الفواتير المحررة	الميزانية	المالية والمحاسبة
2286	عدد الفواتير المحصلة	المحاسبة	
1714	عدد الفواتير المحصلة	الخزينة	

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

118752	عدد المخزونات من المواد الأولية	تسيير المواد الاولية والمنتجات النهائية	تسيير المخزون
5000	عدد المخزونات من قطع الغيار	تسيير مخزونات قطع غيار المصنع ووسائل النقل	
267525	عدد المنتجات	الإنتاج	الإستغلال
2000	عدد تدخلات الصيانة	صيانة أجهزة الإنتاج	
201	عدد الزبائن	التموين	التموين والنقل
310	عدد التنقلات	النقل وصيانة النقل	
1376	عدد المنتجات	المبيعات	التجاري
201	عدد الزبائن	العلاقات مع الزبون	
818	عدد المنتجات	مراقبة النوعية	مراقبة النوعية

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على الجداول أرقام 06 و 07 و 08

### 3- تحديد التكلفة الوحودية غير المباشرة لكل مسبب:

الجدول رقم (10): تحديد التكلفة الوحودية غير المباشرة لكل مسبب

تكلفة المسبب	عدد المسببات	تكلفة المركز	نوع المسبب
1.245,40	<b>12000</b>	14.945.178,92	عدد الطلبيات
249.086,30	<b>60</b>	14.945.178,92	عدد المستخدمين
193,30	<b>4106</b>	793.697,92416	عدد الفواتير المحررة
462,90	<b>4000</b>	1.851.961,82306	عدد الفواتير المحصلة
742,10	<b>118752</b>	88.128.424,8596	عدد المخزونات من المواد الأولية
7.553,80	<b>5000</b>	37.769.324,9398	عدد المخزونات من قطع الغيار
917,50	<b>269719</b>	247.472.201,1598	عدد المنتجات
52.598,40	<b>2000</b>	105.196.878	عدد تدخلات الصيانة
15.616,90	<b>255</b>	3.982.330,5562	عدد الزبائن
6.753,60	<b>310</b>	2.093.634,0776	عدد التنقلات

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على الجداول أرقام 07 و 09

$$\frac{\text{مجموع تكاليف مراكز التكلفة}}{\text{حجم المسببات لكل مركز تكلفة}} = \text{التكلفة الوحودية غير المباشرة للمسبب}$$

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الفرع الخامس: تحديد التكلفة الإجمالية للأنشطة بأسلوب ABC

### 1- تحديد التكلفة الإجمالية غير المباشرة

بعد تحديد التكلفة الوحيدة لكل مسبب من مسببات التكلفة بالإضافة إلى عدد المسببات سنقوم بحساب التكلفة الإجمالية الغير مباشرة

التكلفة غير المباشرة = عدد مسببات التكلفة × التكلفة الوحيدة للمسبب

الجدول رقم (11): تحديد التكلفة الإجمالية غير المباشرة

مراكز الأنشطة	الأنشطة	حجم المسبب	التكلفة الوحيدة للمسبب	تكلفة النشاط
الإدارة العامة	الوسائل العامة	12000	1.245,40	14.944.800
	تسيير الموارد البشرية	60	249.086,30	14.945.178
المالية والمحاسبة	الميزانية	4106	193,30	793.689,80
	المحاسبة	2286	462,90	1.058.189,40
	الخزينة	1714	462,90	793.410,60
تسيير المخزون	تسيير المواد الاولية والمنتجات النهائية	118752	742,10	88.128.234,24
	تسيير مخزونات قطع غيار المصنع ووسائل النقل	5000	7.553,80	37.769.000
الإستغلال	الإنتاج	267525	917,50	245.454.187,50
	صيانة أجهزة الإنتاج	2000	52.598,40	105.196.800
التمويل والنقل	التمويل	201	15.616,90	3.138.996,90
	النقل وصيانة النقل	310	6.753,60	2.093.616
التجاري	المبيعات	1376	917,50	1.262.480
	العلاقات مع الزبون	54	15.616,90	843.312,60
مراقبة النوعية	مراقبة النوعية	818	917,50	750.515

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على الجداول أرقام 09 و 10

### 2- تحديد التكلفة الإجمالية للأنشطة حسب أسلوب ABC

الجدول رقم (12): التكلفة الإجمالية للأنشطة حسب أسلوب ABC

مركز النشاط	الأنشطة	التكاليف المباشرة	التكاليف غير المباشرة	مجموع التكاليف
الإدارة العامة	الوسائل العامة	11.390.946,855	14.944.800	26.335.746,855
	تسيير الموارد البشرية	11.390.946,855	14.945.178	26.336.126,855
	الميزانية	192.017,33184	793.689,80	985.707,13184

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

1.314.212,50912	1.058.189,40	256.023,10912	المحاسبة	المالية
985.427,93184	793.410,60	192.017,33184	الخزينة	والمحاسبة
108.303.475,77442	88.128.234,24	20.175.241,53442	تسيير المواد الاولية والمنتجات النهائية	تسيير المخزون
46.415.532,08618	37.769.000	8.646.532,08618	تسيير مخزونات قطع غيار المصنع ووسائل النقل	
295.060.772,794	245.454.187,50	49.606.585,294	الإنتاج	الإستغلال
126.456.765,126	105.196.800	21.259.965,126	صيانة أجهزة الإنتاج	
3.898.758,2977	3.138.996,90	759.761,3977	التموين	التموين والنقل
2.600.123,5984	2.093.616	506.507,5984	النقل	
1.567.990,6462	1.262.480	305.510,6462	المبيعات	التجاري
1.046.986,3641	843.312,60	203.673,7641	العلاقات مع الزبائن	
1.000.515	750.515	250.000,00	مراقبة النوعية	مراقبة النوعية
	<b>517.172.410,04</b>	<b>125.135.728,9299</b>	/	المجموع
	<b>642.308.138,9699</b>		/	

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على الجداول أرقام 05 و 11

### الفرع السادس: مقارنة تكاليف مؤسسة ONAB بين الطريقة التقليدية وأسلوب ABC

الجدول التالي يوضح مقدار الإنحراف بين تكاليف مؤسسة ONAB بعد اعتماد أسلوب ABC.

الجدول رقم (13): مقارنة تكاليف مؤسسة ONAB بين الطريقة التقليدية وأسلوب ABC

التكلفة (دج)	البيان
642.314.540,11	حسب الطريقة التقليدية
642.308.138,9699	حسب أسلوب ABC
<b>6.401,1401</b>	مقدار الإنحراف (الفارق)

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على الجداول أرقام 05 و 12

من الجدول السابق نلاحظ أن تطبيق أسلوب ABC في مؤسسة تغذية الأنعام ONAB ساهم في تخفيض

التكلفة بقيمة **6.401,1401 دج** وهذا ما يدل على أن المنتج كان يتحمل بتكاليف إضافية (تكاليف غير مباشرة)

عمل أسلوب ABC على تخفيضها.

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

### المطلب الثاني: تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة TC بمؤسسة فايل للورق

يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة أحد الأساليب البديلة للأساليب التقليدية التي تعمل على تخفيض التكاليف في مراحل مبكرة من مراحل الإنتاج (مرحلة التصميم والتخطيط) بهدف طرح منتجات تنافسية في الأسواق. سنحاول من خلال هذا المطلب قياس تكاليف مؤسسة فايل للورق عن طريق أسلوب TC وتحديد قيمة الإنحراف في التكلفة جراء تطبيقه.

#### الفرع الأول: لمحة تعريفية عن مؤسسة وفاء فايل للورق

##### 1- التعريف بالمؤسسة:

هي شركة ذات مسؤولية محدودة تضم 14 شريك (شركة عائلية) كان رأس مالها 100.000 دج في سنة 1998 وتمّ رفعه سنة 2017 إلى 650.000.000 دج موزعة على حصص. تعتبر مؤسسة وفاء فايل للورق من أكبر وأهم المؤسسات في الجزائر يقع مقرها الرئيسي بالجزائر العاصمة (132 منطقة صناعية شراكة الجزائر) بسجل تجاري رئيسي، ولها سجلات تجارية ثانوية في كل من عين وسارة بالجلفة والرحمانية بالجزائر العاصمة

##### 2- مهام مؤسسة فايل:

تتنوع مهام مؤسسة فايل بين مهام رئيسية وأخرى ثانوية<sup>1</sup> وتتمثل المهام الرئيسية في مايلي:

✓ تحويل الورق وصناعة أدوات مختلفة منه

✓ تخزين السلع وتوزيع السلع الصناعية

✓ صناعة عجينة الورق، صناعة الورق المقوى

أما المهام الثانوية فتتمثل فيما يلي:

✓ تنظيم وتطوير وظيفة التسويق

✓ ضمان صيانة التجهيزات

✓ ضمان التغطية عبر كامل التراب الوطني من خلال العمل على تطوير هياكل التوزيع

✓ تطوير أساليب العمل عن طريق اعتماد التريصات والتكوين المستمر

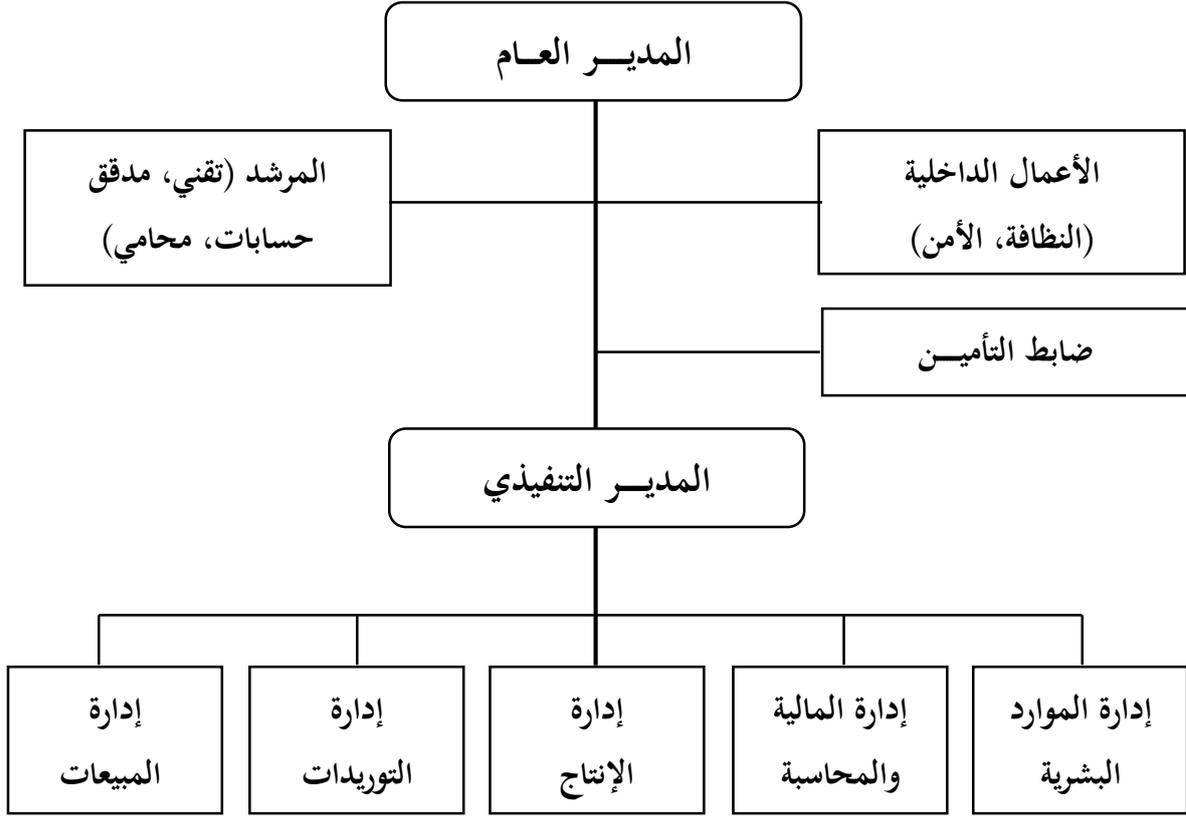
##### 3- الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

الشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة من أقسام وإدارات

<sup>1</sup> من إعداد الباحثة بالإعتماد على المقابلة الهاتفية مع مسؤول مؤسسة وفاء فايل للورق بتاريخ 05 جانفي 2024 على الساعة 10 صباحا

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الشكل رقم (20): الهيكل التنظيمي لمؤسسة وفاء فايل للورق



المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على معطيات المؤسسة

### الفرع الثاني: عرض تكلفة مناديل الطبخ

قبل البدء في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة نوضح في الجدول التالي تكلفة علبة مناديل الطبخ لشهر ديسمبر

2023

جدول رقم (14): تكلفة مناديل الطبخ لشهر ديسمبر 2023

المبالغ (دج)	البيان
120,40	تكلفة شراء المواد الأولية (الورق الصحي)
2,41	تكلفة الإنتاج (مصاريف مباشرة وغير مباشرة) = 2%
122,81	تكلفة المنديل

المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على المقابلة الهاتفية

### الفرع الثالث: تحديد سعر بيع الوحدة من المنتج

تعتمد المؤسسة في حساب سعر البيع على مجموع التكاليف التي تتحملها المؤسسة من أجل الحصول على

المنتج مضافاً إليه هامش الربح والذي يأخذ بدوره نسبة معينة من التكلفة

يقدر هامش الربح بالنسبة لمؤسسة وفاء فايل بـ 7%<sup>1</sup> وعليه يكون حساب سعر البيع كما يلي:

<sup>1</sup> المقابلة الهاتفية مع مسؤول مؤسسة وفاء فايل للورق بتاريخ 05 جانفي 2024 على الساعة 10 صباحاً

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

$$\text{سعر البيع} = \text{التكلفة} + \text{هامش الربح}$$

$$\text{هامش الربح} = \text{التكلفة} \times \text{نسبة هامش الربح}$$

$$= 122,81 \times 7\%$$

$$= 8,60$$

ومنه يصبح سعر البيع كما يلي:

$$\text{سعر البيع} = 122,81 + 8,60$$

$$\text{سعر البيع} = 131,41 \text{ دج}$$

الفرع الرابع: تحديد سعر البيع المستهدف

من خلال الدراسة التسويقية لجودة المنتج وكذا دراسة أسعار المنافسين، إتحاح لنا أن سعر المنتج هو السعر المستهدف الذي تريد المؤسسة الوصول إليه.

وبما أن السعر الذي تباع به المؤسسة هو 131,41 دج للوحدة الواحدة وبمساعدة قسم المبيعات يخفض سعر بيع المنتج محل الدراسة ليصبح سعر البيع المستهدف مقدر بـ 128,41 دج

الفرع الخامس: وضع هامش ربح مستهدف

يتم تحديد هامش الربح المستهدف من خلال التخطيط الإستراتيجي على المدى الطويل وبناء على إستراتيجية الربح المعتمد من طرف مؤسسة وفاء فايل للورق، فإن المؤسسة تسعى إلى تحقيق هامش ربح يقدر بـ 10% وعليه يمكن تحديد الربح المستهدف كما يلي:

$$\text{هامش الربح المستهدف} = \text{سعر البيع المستهدف} \times \text{نسبة هامش الربح}$$

$$\text{هامش الربح المستهدف} = 128,41 \times 10\%$$

$$\text{هامش الربح المستهدف} = 12,841 \text{ دج}$$

الفرع السادس: تحديد التكلفة المستهدفة

يتم تحديد التكلفة المستهدفة بعد تحديد سعر البيع المستهدف والربح المستهدف كما يلي:

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

الجدول رقم (15): حساب التكلفة المستهدفة لمؤسسة وفاء فايل للورق (تكلفة مناديل الطبخ)

المبالغ (دج)	البيان
128,41	سعر البيع المستهدف
12,841	هامش الربح المستهدف
115,569	التكلفة المستهدفة

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على المقابلة الهاتفية وتطبيق أسلوب TC

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الفرع السابع: مقارنة تكاليف مؤسسة وفاء فايل للورق بين الطريقة التقليدية وأسلوب TC

بعد الإنتهاء من حساب التكلفة المستهدفة سنقوم بإجراء مقارنة بين الطريقة التقليدية المتبعة في المؤسسة وأسلوب التكلفة المستهدفة TC، والجدول التالي يوضح مقدار الإنحراف في تكلفة مناديل ورق الطبخ بعد اعتماد أسلوب TC

الجدول رقم (16): مقارنة تكلفة مناديل ورق الطبخ بين الطريقة التقليدية وأسلوب TC

البيان	التكلفة (دج)
حسب الطريقة التقليدية	122,81
حسب أسلوب TC	115,569
مقدار الإنحراف (الفارق)	-7,241

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على الجداول أرقام 14 و 15

من الجدول السابق نلاحظ أن تطبيق أسلوب TC في مؤسسة وفاء فايل للورق ساهم في تخفيض تكلفة مناديل الطبخ بقيمة **7,241 دج** وهذا ما يدل على أن المنتج كان يتحمل بتكاليف إضافية عمل أسلوب TC على تخفيضها

**المطلب الثالث: تطبيق أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة ABM بمؤسسة إتصالات الجزائر وحدة الجلفة**

يعتبر أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة ABM تقنية تركز على إدارة التكاليف كمصدر أساسي لتعظيم القيمة المقدمة للزبائن فهو أسلوب يسعى إلى تخفيض التكاليف والرفع من قيمة الربح المحقق سنحاول في هذا المطلب قياس تكاليف مؤسسة إتصالات الجزائر عن طريق أسلوب ABM وتحديد قيمة الإنحراف في التكلفة جراء تطبيقه.

**الفرع الأول: لمحة تعريفية عن مؤسسة إتصالات الجزائر وكالة الجلفة**

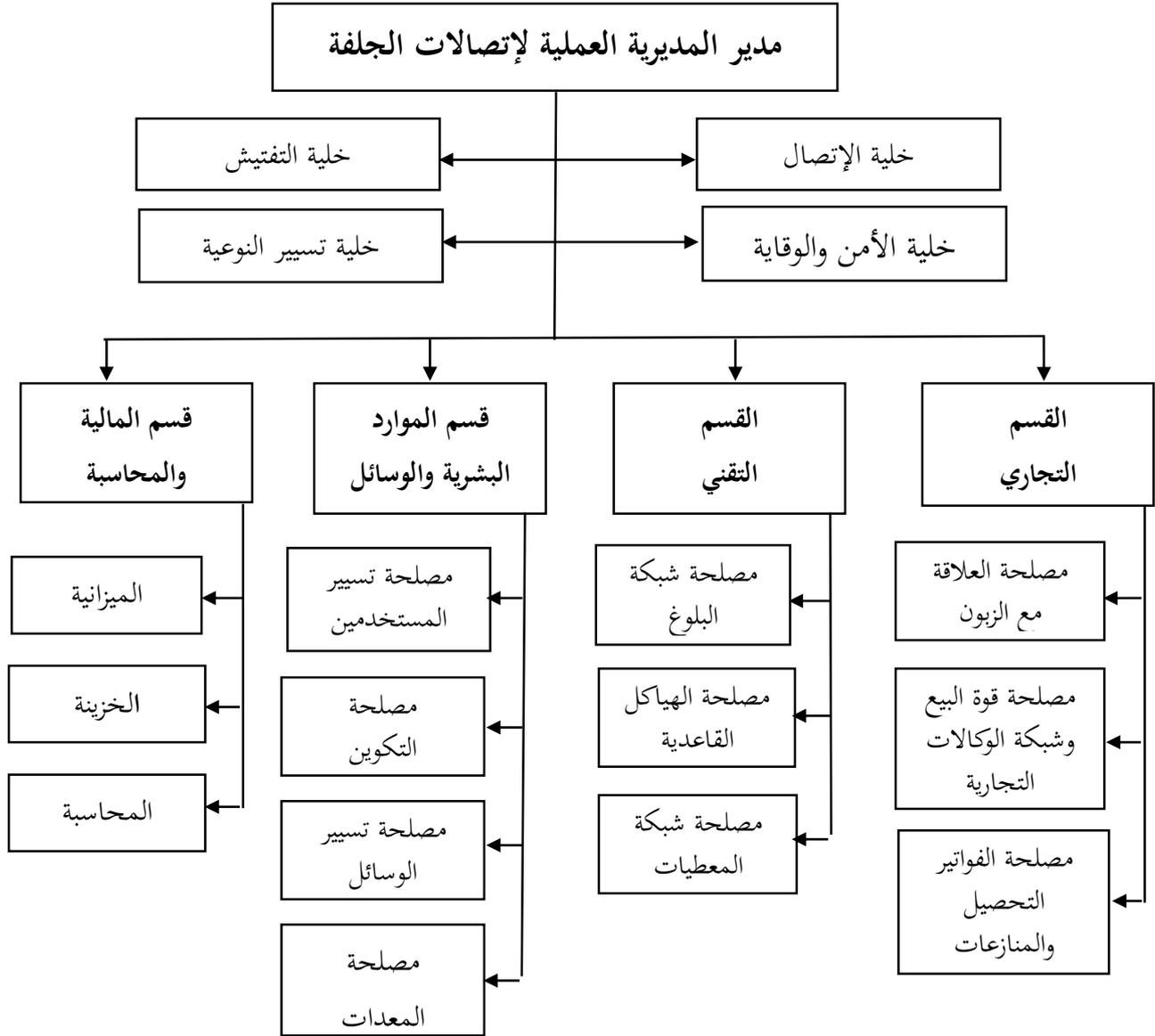
### 1- التعريف بمؤسسة إتصالات الجزائر وكالة الجلفة

هي مؤسسة عمومية خدمانية ذات طابع تجاري تابع لمؤسسة إتصالات الجزائر تسعى إلى ضمان التسيير والتنسيق بين الوكالات التجارية والمراكز التقنية التابعة لها، تأسست عام 2003 وكانت تسمى في بداية الأمر بالوحدة العملية إلى غاية سنة 2010 أين تغير إسمها إلى المديرية العملية للإتصالات

### 2- الهيكل التنظيمي لمؤسسة إتصالات الجزائر وكالة الجلفة

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الشكل رقم (21): الهيكل التنظيمي لمؤسسة إتصالات الجزائر وكالة الجلفة



المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على المعلومات مقدمة من طرف المديرية العامة لإتصالات الجزائر الجلفة

### 3- خدمات المؤسسة

تعددت وتنوعت خدمات المؤسسة نذكر منها مايلي<sup>1</sup>:

- ✓ خدمة الهاتف الثابت
- ✓ خدمات الأنترنت ذات التدفق العالي ADSL
- ✓ خدمات الإتصالات وتشكيل الشبكات المحلية
- ✓ خدمة الخطوط الخاصة
- ✓ خدمات مابعد البيع، خدمة البطاقة المسبقة للدفع

<sup>1</sup> معلومات مقدمة من طرف المديرية العامة لإتصالات الجزائر الجلفة، مقابلة مع رئيس مصلحة المحاسبة والمالية، نوفمبر 2023

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الفرع الثاني: عرض تكاليف مؤسسة إتصالات الجزائر وكالة الجلفة

يمثل الجدول التالي عرض لمجمل التكاليف الخاصة بالمؤسسة لسنة 2022 والمقدرة بـ

1.139.862.126,84 دج وتصنيفها إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة

الجدول رقم (17): تكاليف مؤسسة إتصالات الجزائر وكالة الجلفة لسنة 2022

رقم الحساب	مجموع التكاليف	التكاليف المباشرة	التكاليف غير المباشرة
60	251.352.880,77	37.702.932,10	213.649.948,67
61	42.116.927,96	10.529.231,99	31.587.695,97
62	54.356.185,15	5.979.180,37	48.377.004,78
63	442.438.761,37	329.616.877,22	112.821.884,15
64	14.588.046,17	00	14.588.046,17
65	370.114,33	00	370.114,33
68	334.639.211,09	00	334.639.211,09
المجموع	1.139.862.126,84	383.828.221,68	756.033.905,16

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على أسلوب المحاكاة بإستعمال معطيات مؤسسة إتصالات الجزائر

الجدول رقم (18): توزيع التكاليف على أقسام مؤسسة اتصالات الجزائر وكالة الجلفة

الأقسام	مجموع التكاليف	التكاليف المباشرة	التكاليف غير المباشرة
القسم التجاري	34.195.863,81	1.919.141,11	32.276.722,70
قسم الموارد المالية والوسائل	911.889.701,47	356.960.246,16	554.929.455,31
القسم التقني	176.678.629,66	22.645.865,08	154.032.764,58
قسم المالية والمحاسبة	17.097.931,90	2.302.969,33	14.794.962,57
المجموع	1.139.862.126,84	383.828.221,68	756.033.905,16

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على أسلوب المحاكاة بإستعمال معطيات مؤسسة إتصالات الجزائر

### الفرع الثالث: تحديد وتحليل الأنشطة

يعتبر تحليل الأنشطة من الأمور المهمة والحاسمة بالنسبة لعملية التحليل من أجل خفض التكلفة وذلك بما يوفره

من بيانات تمكن من دراسة وظائف المؤسسة وتشخيصها بشكل دقيق، والجدول التالي يوضح تقسيم الأنشطة في

مؤسسة إتصالات الجزائر وحدة الجلفة

الجدول رقم (19): أقسام وأنشطة مؤسسة إتصالات الجزائر

الأقسام	الأنشطة	النسب
القسم التجاري	البيع	60%
	العلاقة مع الزبون	40%
	تسيير التكوين	40%

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

30%	تسيير المستخدمين والأجور	قسم الموارد المالية والوسائل
20%	التسيير اللوجستيكي	
10%	تسيير الممتلكات	
40%	الولوج والحلقة	القسم التقني
40%	البنيات التحتية القاعدية	
20%	الشبكة	
30%	الميزانية	قسم المالية والمحاسبة
40%	المحاسبة	
30%	الخزينة	

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على أسلوب المحاكاة بإستعمال معطيات مؤسسة إتصالات الجزائر

### الفرع الرابع: تحديد تكاليف الأنشطة

الجدول رقم (20): تقسيم تكاليف الأنشطة على الأقسام حسب طبيعتها

الأقسام	الأنشطة	التكاليف المباشرة	التكاليف غير المباشرة
القسم التجاري	البيع	1.151.484,666	19.366.033,62
	العلاقة مع الزبون	767.656,444	12.910.689,08
قسم الموارد المالية والوسائل	تسيير التكوين	142.784.098,464	221.971.782,124
	تسيير المستخدمين والأجور	107.088.073,848	166.478.836,593
	التسيير اللوجستيكي	71.392.049,232	110.985.891,062
	تسيير الممتلكات	35.696.024,616	55.492.945,531
القسم التقني	الولوج والحلقة	9.058.346,032	61.613.105,832
	البنيات التحتية القاعدية	9.058.346,032	61.613.105,832
	الشبكة	4.529.173,016	30.806.552,916
قسم المالية والمحاسبة	الميزانية	690.890,799	4.438.488,771
	المحاسبة	921.187,732	5.917.985,028
	الخزينة	690.890,799	4.438.488,771

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على الكشوفات المالية لمؤسسة إتصالات الجزائر

### الفرع الخامس: تحديد مسببات التكلفة

بعد الإنتهاء من تحديد الأنشطة وتكاليفها تأتي مرحلة تحديد مسببات التكلفة والتي هي عبارة عن العوامل التي تؤدي إلى نشوء النشاط وتؤثر في حجم العمل، والجدول التالي يوضح مسببات التكلفة (وحدة القياس) وعدد المسببات

الجدول رقم (21): عدد مسببات التكلفة لكل من خدمتي الهاتف والإنترنت

الأقسام	الأنشطة	مسببات التكلفة	عدد المسببات	الهاتف	الإنترنت
القسم التجاري	البيع	عدد الفواتير المحصلة	1000	350	650
	العلاقة مع الزبون	عدد الزبائن	100000	30000	70000

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

72	48	120	عدد التكوينات	تسيير التكوين	قسم الموارد المالية و الوسائل
200	100	300	عدد المستخدمين	تسيير المستخدمين والأجور	
30	20	50	عدد الطلبات	التسيير اللوجستيكي	
35	15	50	جرد المخزون	تسيير الممتلكات	القسم التقني
72	78	150	الولوج	الولوج والحلقة	
0,40	0,20	0,60	نسبة الزيادة	البنيات التحتية القاعدية	
300	200	500	عدد تدخلات صيانة الشبكة	الشبكة	قسم المالية والمحاسبة
532	168	700	عدد الدفعات	الميزانية	
532	168	700	عدد المصادقات	المحاسبة	
532	168	700	عدد الفواتير	الخزينة	

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على أسلوب المحاكاة باستعمال معطيات مؤسسة إتصالات الجزائر

### الفرع السادس: حساب التكلفة الوحودية غير المباشرة للنشاط

الجدول رقم (22): التكلفة الوحودية غير المباشرة للنشاط

الأقسام	التكلفة	الأنشطة	التكلفة	الوحدة	عدد المسببات	تكلفة وحدوية
القسم التجاري	32.276.722,7	البيع	19.366.033,62	عدد الفواتير المحصلة	1000	19.366,03
		العلاقة مع الزبون	12.910.689,08	عدد الزبائن	100000	129,11
قسم الموارد المالية و الوسائل	554.929.455,426	تسيير التكوين	221.971.782,124	عدد التكوينات	120	1.849.764,85
		تسيير المستخدمين والأجور	166.478.836,593	عدد المستخدمين	300	554.929,46
		التسيير اللوجستيكي	110.985.891,062	عدد الطلبات	50	2.219.717,82
		تسيير الممتلكات	55.492.945,531	جرد المخزون	50	1.109.858,91
القسم التقني	154.032.764,58	الولوج والحلقة	61.613.105,832	الولوج	150	410.754,04
		البنيات التحتية القاعدية	61.613.105,832	نسبة الزيادة	0,60	102.688.509,72

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

61.613,11	500	عدد تدخلات صيانة الشبكة	30.806.552,916	الشبكة		
6.340,70	700	عدد الدفعات	4.438.488,771	الميزانية	14.794.962,58	قسم المالية والمحاسبة
8.454,26	700	عدد المصادقات	5.917.985,028	المحاسبة		
6.340,70	700	عدد الفواتير	4.438.488,771	الخزينة		

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على معطيات الجداول أرقام 20 و 21

يوضح الجدول السابق التكلفة الوحيدة غير المباشرة لكل نشاط وذلك بقسمة التكلفة الكلية للنشاط على

عدد المسببات

الفرع السابع: حساب التكلفة الإجمالية غير المباشرة لكل خدمة

بعد تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من مسبب التكلفة بالإضافة إلى تحديد عدد مسببات التكلفة لكل خدمة

نستطيع حساب التكلفة غير المباشرة لكل خدمة من خلال العلاقة التالية:

التكلفة غير المباشرة = عدد مسببات التكلفة × التكلفة الوحيدة للمسبب

الجدول رقم (23): مجموع التكاليف غير المباشرة لكل من خدمتي الهاتف والإنترنت

الأقسام	الأنشطة	الهاتف	الإنترنت
القسم التجاري	البيع	6.778.110,50	12.587.919,50
	العلاقة مع الزبون	3.873.300	9.037.700
قسم الموارد المالية و الوسائل	تسيير التكوين	88.788.712,80	133.183.069,20
	تسيير المستخدمين والأجور	55.492.946	110.985.892
	التسيير اللوجستيكي	44.394.356,40	66.591.534,60
القسم التقني	تسيير الممتلكات	16.647.883,65	38.845.061,85
	الولوج والحلقة	32.038.815,12	29.574.290,88
	البنيات التحتية القاعدية	20.537.701,944	41.075.403,888
قسم المالية والمحاسبة	الشبكة	12.322.622	18.483.933
	الميزانية	1.065.237,60	3.373.252,40
	المحاسبة	1.420.315,68	4.497.666,32
	الخزينة	1.065.237,60	3.373.252,40
المجموع	/	284.425.239,294	471.608.978,038

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على معطيات الجداول أرقام 21 و 22

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الفرع الثامن: حساب التكلفة الإجمالية لكل خدمة ونسبة تكاليف الأنشطة

بعد تحديد التكلفة غير المباشرة لجميع الخدمات نستطيع حساب تكلفة كل خدمة من خدمات مؤسسة إتصالات الجزائر مع الأخذ بعين الإعتبار نسبة كل خدمة (الهاتف = 30%، الأترنت = 70%)

الجدول رقم (24): التكلفة الإجمالية لكل من خدمتي الهاتف والأترنت

النسبة	الأترنت	النسبة	الهاتف	الأنشطة	الأقسام
1,81%	13.393.958,76	1,78%	7.123.550,90	البيع	القسم التجاري
1,29%	9.575.059,51	1,03%	4.103.596,93	العلاقة مع الزبون	
31,49%	233.131.938,12	32,94%	131.623.942,34	تسيير التكوين	قسم الموارد المالية و الوسائل
25,12%	185.947.543,69	21,93%	87.619.368,15	تسيير المستخدمين والأجور	
15,75%	116.565.969,06	16,47%	65.811.971,17	التسيير اللوجيستكي	
8,62%	63.832.279,08	6,85%	27.356.691,03	تسيير الممتلكات	القسم التقني
4,85%	35.915.133,10	8,70%	34.756.318,93	الولوج والحلقة	
6,41%	47.416.246,108	5,82%	23.255.205,754	البنيات التحتية القاعدية	
2,93%	21.654.354,11	3,42%	13.681.373,90	الشبكة	
0,52%	3.856.875,96	0,32%	1.272.504,84	الميزانية	قسم المالية والمحاسبة
0,69%	5.142.497,73	0,42%	1.696.672	المحاسبة	
0,52%	3.856.875,96	0,32%	1.272.504,84	الخزينة	
100%	740.288.733,188	100%	399.573.705,784	/	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على معطيات الجداول أرقام 20 و 23

الفرع التاسع: تحديد الأنشطة المضيفة وغير المضيفة للقيمة

يوضح الجدول الموالي الأنشطة غير المضيفة للقيمة بمؤسسة إتصالات الجزائر والمستخرج من معطيات الجدول السابق وقد تمت الإشارة إلى هذه الأنشطة رغم أهميتها في المؤسسة إلا أن تكلفتها مرتفعة مقارنة بما يقدمه هذا النشاط للمؤسسة، بالإضافة إلى إمكانية الإستغناء عنه أو تعديل إجراءات العمل به بشكل يخفض تكاليفه.

الجدول رقم (25): الأنشطة غير المضيفة للقيمة بمؤسسة إتصالات الجزائر

الأترنت			الهاتف			الأنشطة
% النشاط إلى إجمالي التكاليف غير المضيفة للقيمة	% النشاط إلى إجمالي التكاليف	تكلفة النشاط	% النشاط إلى إجمالي التكاليف غير المضيفة للقيمة	% النشاط إلى إجمالي التكاليف	تكلفة النشاط	
37,38%	1,81%	13.393.958,76	46,05%	1,78%	7.123.555,90	البيع
26,73%	1,29%	9.575.059,51	26,53%	1,03%	4.103.596,93	العلاقة مع الزبون

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الميزانية	1.272.504,84	%0,32	%8,23	3.856.875,96	%0,52	%10,77
المحاسبة	1.696.672	%0,42	%10,96	5.142.497,13	%0,69	%14,35
الخزينة	1.272.504,84	%0,32	%8,23	3.856.875,96	%0,52	%10,77
المجموع	<b>15.468.834,51</b>	<b>%3,87</b>	<b>%100</b>	<b>35.825.267,92</b>	<b>%4,83</b>	<b>%100</b>

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على معطيات الجداول أرقام 24

يظهر الجدول السابق الأنشطة المقترحة لتعديل إجراءات العمل لأنشطتها الفرعية مما سيؤدي إلى خفض كلفة هاته الأنشطة وبالتالي خفض إجمالي تكاليف الأنشطة، وتبلغ عدد الأنشطة غير المضيفة للقيمة بـ 05 أنشطة وتشكل حوالي 3,87% من إجمالي الأنشطة بالنسبة لخدمة الهاتف و 4,83% من إجمالي الأنشطة بالنسبة لخدمة الإنترنت يوضح الجدول الموالي مجموع الأنشطة المضيفة للقيمة والتي تم اعتبارها كذلك لأهميتها في تسيير النشاط الرئيسي للمؤسسة بالإضافة إلى كفاءتها في أداء خدماتها.

الجدول رقم (26): الأنشطة المضيفة للقيمة بمؤسسة إتصالات الجزائر

الأنشطة	الهاتف		الإنترنت	
	تكلفة النشاط	% النشاط إلى إجمالي التكاليف المضيفة للقيمة	تكلفة النشاط	% النشاط إلى إجمالي التكاليف المضيفة للقيمة
تسيير التكوين	131.623.942,34	%32,94	233.131.938,12	%31,49
تسيير المستخدم والأجور	87.619.368,15	%21,93	185.947.543,69	%25,12
التسيير اللوجستيكي	65.811.971,17	%16,47	116.565.969,06	%15,75
تسيير الممتلكات	27.356.691,03	%6,85	63.832.279,08	%8,62
الولوج والحلقة	34.756.318,93	%8,70	35.915.133,10	%4,85
البنيات التحتية القاعدية	23.255.205,754	%5,82	47.416.246,108	%6,41
الشبكة	13.681.373,90	%3,42	21.654.354,11	%2,93
المجموع	<b>384.104.971,274</b>	<b>%96,13</b>	<b>704.463.463,268</b>	<b>%95,17</b>

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على معطيات الجداول أرقام 24

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

يظهر الجدول أن عدد الأنشطة المضيئة للقيمة هو 07 أنشطة بالنسبة لكل من خدمتي الهاتف والإنترنت وتشكل نسبة 96,13% بالنسبة لخدمة الهاتف ونسبة 95,17% بالنسبة لخدمة الإنترنت

### الفرع العاشر: تحديد إجراءات تحسين عمل أنشطة مؤسسة إتصالات الجزائر

إن تحديد الأنشطة المضيئة وغير المضيئة للقيمة يساعد المؤسسة في معرفة أماكن التحسين الممكنة فمن خلال معرفة الأنشطة غير المضيئة للقيمة يمكننا إعطاء تحسينات لكيفية عمل هذه الأنشطة مستقبلا بشكل يجعل هذه الأنشطة أكثر فعالية وأقل تكلفة مما يؤدي إلى إنخفاض التكاليف

الجدول رقم (27): إجراءات تحسين عمل الأنشطة غير المضيئة للقيمة وأثرها على التكلفة

الأنشطة	الإجراءات المقترحة لتحسين عمل الأنشطة غير المضيئة للقيمة	تكلفة الأنشطة بعد إجراءات التحسين المقترحة
البيع	تخفيض عدد البطاقات المشتراة	نسبة التخفيض 10%
العلاقة مع الزبون	تخفيض المشتريات ومصاريف تقديم الخدمات	نسبة التخفيض 10%
الميزانية	تخفيض المصاريف العامة	نسبة التخفيض 15%
المحاسبة	تخفيض مصاريف المستخدمين	نسبة التخفيض 10%
الخزينة	تخفيض مصاريف التحويلات والشيكات	نسبة التخفيض 15%

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على معطيات الجدول رقم 25

بعد تحديد إجراءات تحسين أداء هاته الأنشطة يظهر أثر تطبيق هاته التحسينات على تكلفة الأنشطة لكل خدمة والجدول التالي يظهر المقارنة بين كلفة الأنشطة غير المضيئة للقيمة قبل وبعد تطبيق التحسينات بالنسبة لكل من خدمتي الهاتف والإنترنت

### الفرع الحادي عشر: حساب تكلفة الأنشطة غير المضيئة للقيمة بعد تطبيق إجراءات التحسين

الجدول رقم (28): تكلفة الأنشطة غير المضيئة للقيمة قبل وبعد إجراءات التحسين

الأنشطة	الهاتف		الإنترنت	
	كلفة النشاط قبل التحسين	كلفة النشاط بعد التحسين	كلفة النشاط قبل التحسين	كلفة النشاط بعد التحسين
البيع	7.123.555,90	6.411.200,31	13.393.958,76	12.054.562,884
العلاقة مع الزبون	4.103.596,93	3.693.237,237	9.575.059,51	8.617.553,559
الميزانية	1.272.504,84	1.081.629,114	3.856.875,96	3.278.344,566
المحاسبة	1.696.672	1.527.004,80	5.142.497,13	4.628.247,957
الخزينة	1.272.504,84	1.081.629,114	3.856.875,96	3.278.344,566
المجموع	15.468.834,51	13.794.700,575	35.825.267,92	31.857.053,532

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على معطيات الجداول أرقام 25 و 27

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

يلاحظ من الجدول السابق إختلاف كلفة الأنشطة غير المضيفة للقيمة حيث بلغت قيمتها قبل إجراءات التحسين قيمتي 15.468.834,51 دج و 35.825.267,92 دج لخدمتي الهاتف والأنترنيت على التوالي، وبعد إجراءات التحسين بقيمتي 13.794.700,575 دج و 31.857.053,532 دج لخدمتي الهاتف والأنترنيت على التوالي

### الفرع الثاني عشر: حساب تكلفة خدمات مؤسسة إتصالات الجزائر بعد تطبيق أسلوب ABM

بعد إظهار أثر الإجراءات التحسينية على كلفة الأنشطة غير المضيفة للقيمة يوضح الجدول التالي تكلفة خدمات المؤسسة بعد تطبيق الإجراءات المقترحة

#### الجدول رقم (29): تكلفة خدمات مؤسسة إتصالات الجزائر بعد تطبيق أسلوب ABM

الأقسام	الأنشطة	الهاتف	الأنترنيت
القسم التجاري	البيع	6.411.200,31	12.054.562,884
	العلاقة مع الزبون	3.693.237,237	8.617.553,559
قسم الموارد المالية و الوسائل	تسيير التكوين	131.623.942,34	233.131.938,12
	تسيير المستخدمين والأجور	87.619.368,15	185.947.543,69
	التسيير اللوجيستكي	65.811.971,17	116.565.969,06
	تسيير الممتلكات	27.356.691,03	63.832.279,08
القسم التقني	الولوج والحلقة	34.756.318,93	35.915.133,10
	البنيات التحتية القاعدية	23.255.205,754	47.416.246,108
	الشبكة	13.681.373,90	21.654.354,11
قسم المالية والمحاسبة	الميزانية	1.081.629,114	3.278.344,566
	المحاسبة	1.527.004,80	4.628.247,957
	الخزينة	1.081.629,114	3.278.344,566
المجموع	/	397.899.571,849	736.320.516,80
المجموع الكلي لتكاليف مؤسسة إتصالات الجزائر		1.134.220.088,649	

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على معطيات الجداول أرقام 25 و 26 و 27 و 28

### الفرع الثالث عشر: مقارنة تكاليف مؤسسة إتصالات الجزائر بين الطريقة التقليدية وأسلوب ABM

الجدول رقم (30): مقارنة تكلفة خدمات مؤسسة اتصالات الجزائر بين الطريقة التقليدية وأسلوب ABM

التكلفة (دج)	البيان
1.139.862.126,84	حسب الطريقة التقليدية
1.134.220.088,649	حسب أسلوب ABM
5.642.038,191	مقدار الإنحراف (الفارق)

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على معطيات الجداول أرقام 17 و 29

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

من الجدول السابق نلاحظ أن تطبيق أسلوب ABM في مؤسسة إتصالات الجزائر ساهم في تخفيض التكاليف بمقدار **5.642.038,191 دج** وهذا ما يظهر أن مؤسسة إتصالات الجزائر كانت تتحمل تكاليف إضافية ساهم تطبيق أسلوب ABM في تخفيضها

### المطلب الرابع: تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC بمؤسسة كوندور

يشكل أسلوب TDABC أحد الأساليب البديلة الناشئة للتكلفة يعمل على قياس التكاليف باستخدام الطاقة المستغلة فقط عن طريق معادلات الوقت الأمر الذي يعمل على إعطاء صورة أكثر وضوح عن التكلفة سنحاول من خلال هذا المطلب قياس التكلفة في مؤسسة كوندور عن طريق أسلوب TDABC وتحديد الإنحراف في التكلفة جراء تطبيقه

#### الفرع الأول: لمحة تعريفية عن مؤسسة كوندور

##### 1- التعريف بالمؤسسة:

مؤسسة كوندور هي مؤسسة إقتصادية خاصة كبيرة الحجم تختص بإنتاج وتسويق الأجهزة الإلكترونية والكهرومنزلية تنتمي إلى مجموعة بن حمادي (**Groupe Ben Hamadi**) أصبح شكلها القانوني في جوان هو **SPA** ، يتواجد المقر التجاري للمؤسسة بالمنطقة الصناعية برج بوعريريج تربع على مساحة إجمالية تقدر بـ 81104 متر مربع، وهي ملكية خاصة للمؤسسة يبلغ عدد عمالها أكثر من 3473 عامل موزعين بدورهم على الوحدات والمصالح حسب التخصص

##### 2- نشاط بالمؤسسة:

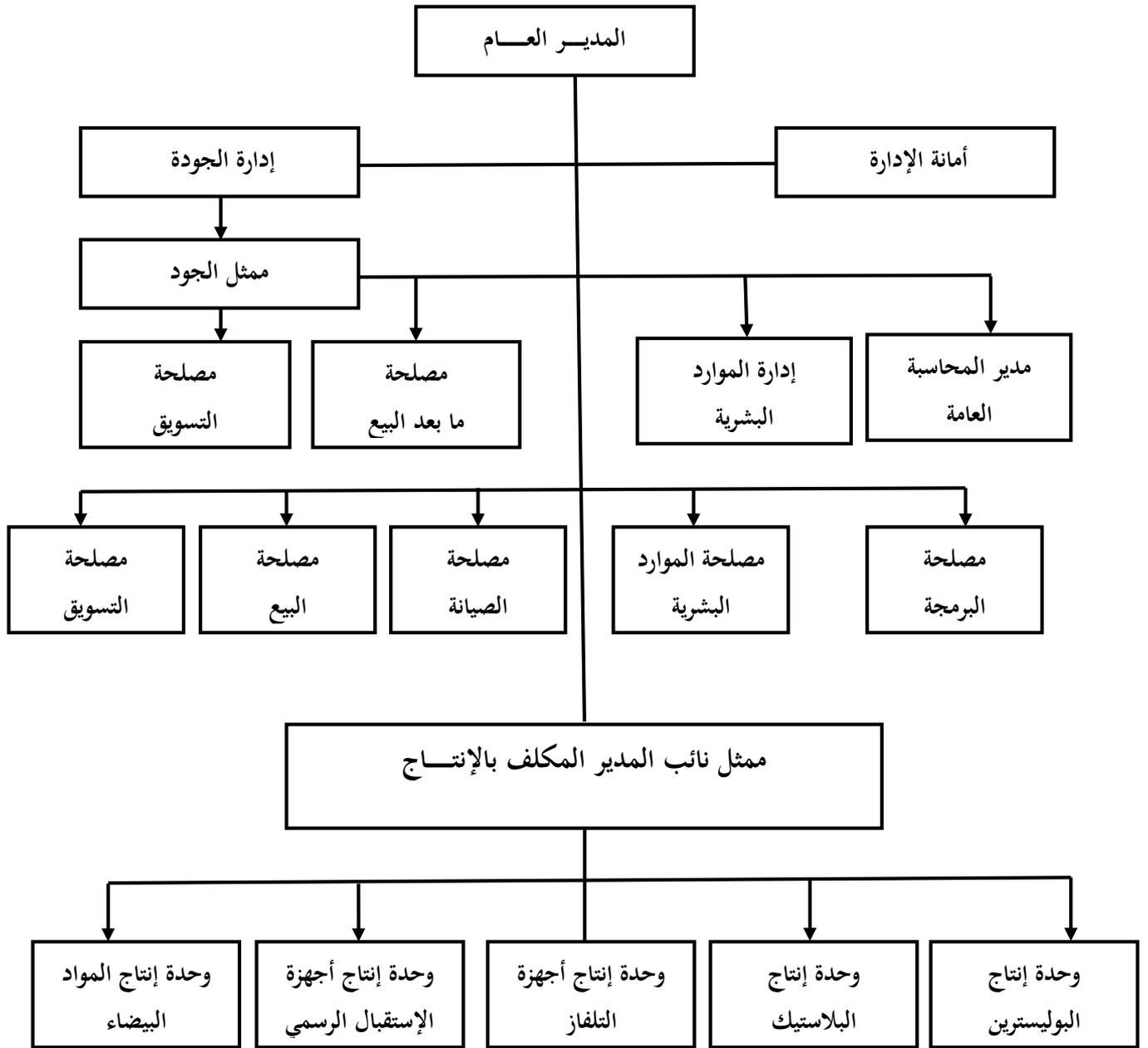
تعمل المؤسسة على ترقية وتطوير نشاطاتها القاعدية والمتمثلة أساسا في تركيب وتصنيع المنتجات الإلكترونية وهذا بموجب قوانين المرسوم الوزاري رقم 74/2000 المؤرخ في 02 أبريل 2000<sup>1</sup> المحدد للصناعات والإنتاج من خلال الإستفادة من النظم الجمركية بالجزائر في إطار التركيب وهي **CKR** (إعادة تركيب المنتج بالكامل بالجزائر مما يسمح للشركة بدفع 05 فقط كحقوق جمركية) و**SKD** (إعادة تركيب نصف المنتج بالجزائر مما يسمح للشركة بدفع حقوق جمركية) حيث تستعمل الشركة تكنولوجيا متطورة جدا في مجال صناعتها.

##### 3- الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية ، العدد 19 ، بتاريخ 2000/04/05

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الشكل رقم (22): الهيكل التنظيمي لمؤسسة كوندور



المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على المعطيات المقدمة من المؤسسة

الفرع الثاني: تحديد تكاليف مؤسسة كوندور لشهر نوفمبر 2021

الجدول التالي يوضح تكاليف مؤسسة كوندور لشهر نوفمبر 2021

الجدول رقم (31): تكاليف مؤسسة كوندور لشهر نوفمبر 2021

رقم الحساب	تسمية الحساب	المبلغ
60	مشتريات مستهلكة	1.813.178,76
61	الخدمات الخارجية	538.820,06
62	الخدمات الخارجية الأخرى	51.226,80
63	مصاريف المستخدمين	13.313.088,60
68	مخصصات الإهلاك	14.108.403,67

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

المجموع	/	29.824.717,89
---------	---	---------------

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على المعطيات المقدمة من المؤسسة

### الفرع الثالث: تحديد الطاقة الفعلية لشهر نوفمبر 2021

يتم تحديد الطاقة الفعلية كنسبة من الطاقة النظرية بعد إستبعاد أوقات العطل والراحة والإجتماعات، وبعد إجراء المقابلات مع مسؤولي المؤسسة تبين لنا أن الطاقة الفعلية تساوي 85% من الطاقة النظرية  
يتم تحديد الطاقة النظرية كما يلي:

عدد ساعات العمل في اليوم: 7,5 ساعة

عدد أيام العمل خلال شهر نوفمبر 2021: 22 يوم

عدد ساعات العمل في شهر نوفمبر 2021 = 7,5 × 22 = 165 ساعة

عدد الدقائق النظرية: 165 × 60 = 9900 د

### تحديد الطاقة الفعلية:

الجدول التالي يوضح الطاقة الفعلية حيث الطاقة الفعلية تساوي 85% من الطاقة النظرية

الجدول رقم (32): الطاقة الفعلية لشهر نوفمبر 2021

التحديد	البيان
8415 = 85% × 9900 دقيقة	دقائق العمل العملية في شهر نوفمبر
3130380 = 372 × 8415 دقيقة	الطاقة الفعلية للأفراد (عدد العمال = 372)
25245 = 3 × 8415 دقيقة	الطاقة الفعلية للآلات (عدد خطوط الإنتاج = 3)

المصدر: من إعداد الباحثة

### الفرع الرابع: حساب معدلات تحميل التكاليف على أساس الوقت

$$\text{معدل التحميل} = \frac{\text{مجموع التكلفة}}{\text{كمية موجه التكلفة}}$$

الجدول رقم (33): معدلات تحميل التكاليف

البيان	مبلغ التكلفة	طبيعة موجه التكلفة	كمية موجه التكلفة	معدل تكلفة المورد
60	1.813.178,76	ساعات العمل	3130380	0,58
61	538.820,06	ساعات عمل الآلات	25245	21,34
62	51.226,80	ساعات العمل	3130380	0,016
63	13.313.088,60	ساعات العمل	3130380	4,25
68	14.108.403,67	ساعات عمل الآلات	25245	558,86

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على معطيات المؤسسة

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

### الفرع الخامس: تحديد إحتياجات المنتجات من طاقة الموارد

تمّ تحديد إحتياجات المنتجات من طاقة الموارد والأوقات اللازمة لإنتاجها من خلال الإستفسار من مهندسي

الإنتاج والعمال، والجدول التالي يوضح الوقت المطلوب لكل نشاط على أساس معدلات الوقت

الجدول رقم (34): تحديد أوقات الأنشطة المرتبطة بعملية الإنتاج

موجه التكلفة			الأنشطة
وحدة الوقت (TJK)	الآلات	العمال	
د 1		×	تحضير المواد الأولية للآلات
د 2	×		تسخين الحبيبات البلاستيكية للوصول إلى درجة السيالان
د 3	×		صب المادة السائلة داخل قالب للحصول على المنتج المطلوب
د 2	×		تبريد المنتج داخل جهاز تبريد للحصول على المواصفات المطلوبة
د 1		×	فحص المنتج
د 9	/	/	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على أسلوب المقابلة الهاتفية<sup>1</sup>

### الفرع السادس: حساب الوقت الكلي اللازم للإنتاج

الجدول التالي يبين الوقت الكلي اللازم للإنتاج (عدد الوحدات المنتجة = 3500 وحدة)

الجدول رقم (35): تحديد الوقت الكلي اللازم للإنتاج

الوقت الكلي اللازم	إجمالي الوقت المطلوب (TJK)	الأنشطة الفرعية (J)
3500 = 3500 × 1	د 1	تحضير المواد الأولية للآلات
7000 = 3500 × 2	د 2	تسخين الحبيبات البلاستيكية للوصول إلى درجة السيالان
10500 = 3500 × 3	د 3	صب المادة السائلة داخل قالب للحصول على المنتج المطلوب
7000 = 3500 × 2	د 2	تبريد المنتج داخل جهاز تبريد للحصول على المواصفات المطلوبة
3500 = 3500 × 1	د 1	فحص المنتج

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على الجدول رقم 34

### الفرع السابع: تخصيص الموارد على أغراض التكلفة

يتم ذلك من خلال تطبيق معدلات الوقت من خلال المعادلة التالية:

$$T_{jk} = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \dots + \beta_n X_n$$

وكانت النتائج كما توضحه الجداول التالية:

الجدول رقم (36): تخصيص تكلفة المشتريات المستهلكة على غرض التكلفة النهائي (معدل تكلفة المورد = 0,58)

مخصص تكلفة المشتريات	الوقت الكلي اللازم	الأنشطة الفرعية (J)
2.030	3500	تحضير المواد الأولية للآلات

<sup>1</sup> المقابلة الهاتفية مع رئيس مصلحة المحاسبة والمالية بتاريخ 30 ماي 2023 على الساعة 11 صباحا

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

4.060	7000	تسخين الحبيبات البلاستيكية للوصول إلى درجة السيلا
6.090	10500	صب المادة السائلة داخل قالب للحصول على المنتج المطلوب
4.060	7000	تبريد المنتج داخل جهاز تبريد للحصول على المواصفات المطلوبة
2.030	3500	فحص المنتج
<b>18.270</b>	/	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على معطيات الجدولين أرقام 33 و 35

الجدول رقم (37): تخصيص تكلفة الخدمات الخارجية على غرض التكلفة النهائي (معدل تكلفة المورد = 21,34)

مخصص تكلفة المشتريات	الوقت الكلي اللازم	الأنشطة الفرعية (J)
74.690	3500	تحضير المواد الأولية للآلات
149.380	7000	تسخين الحبيبات البلاستيكية للوصول إلى درجة السيلا
224.070	10500	صب المادة السائلة داخل قالب للحصول على المنتج المطلوب
149.380	7000	تبريد المنتج داخل جهاز تبريد للحصول على المواصفات المطلوبة
74.690	3500	فحص المنتج
<b>672.210</b>	/	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على معطيات الجدولين أرقام 33 و 35

الجدول رقم (38): تخصيص تكلفة الخدمات الخارجية الأخرى على عرض التكلفة النهائي (معدل تكلفة المورد = 0,016)

مخصص تكلفة المشتريات	الوقت الكلي اللازم	الأنشطة الفرعية (J)
56,00	3500	تحضير المواد الأولية للآلات
112,00	7000	تسخين الحبيبات البلاستيكية للوصول إلى درجة السيلا
168,00	10500	صب المادة السائلة داخل قالب للحصول على المنتج المطلوب
112,00	7000	تبريد المنتج داخل جهاز تبريد للحصول على المواصفات المطلوبة
56,00	3500	فحص المنتج
<b>504,00</b>	/	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على معطيات الجدولين أرقام 33 و 35

الجدول رقم (39): تخصيص تكلفة المستخدمين على عرض التكلفة النهائي (معدل تكلفة المورد = 4,25)

مخصص تكلفة المشتريات	الوقت الكلي اللازم	الأنشطة الفرعية (J)
14.875	3500	تحضير المواد الأولية للآلات
29.750	7000	تسخين الحبيبات البلاستيكية للوصول إلى درجة السيلا
44.625	10500	صب المادة السائلة داخل قالب للحصول على المنتج المطلوب
29.750	7000	تبريد المنتج داخل جهاز تبريد للحصول على المواصفات المطلوبة
14.875	3500	فحص المنتج
<b>133.875</b>	/	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على معطيات الجدولين أرقام 33 و 35

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الجدول رقم (40): تخصيص تكلفة الإهلاكات والمؤونات على عرض التكلفة النهائي (معدل تكلفة المورد= 558,86)

الأنشطة الفرعية (J)	الوقت الكلي اللازم	مخصص تكلفة المشتريات
تحضير المواد الأولية للآلات	3500	1.956.010
تسخين الحبيبات البلاستيكية للوصول إلى درجة السيالان	7000	3.912.020
صب المادة السائلة داخل قالب للحصول على المنتج المطلوب	10500	5.868.030
تبريد المنتج داخل جهاز تبريد للحصول على المواصفات المطلوبة	7000	3.912.020
فحص المنتج	3500	1.956.010
المجموع	/	17.604.090

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على معطيات الجدولين أرقام 33 و 35

### الفرع الثامن: حساب التكلفة النهائية لمؤسسة كوندور بتطبيق أسلوب TDABC

إ اعتمادا على الجداول السابقة سنقوم بتحديد التكلفة النهائية لمؤسسة كوندور بتطبيق أسلوب TDABC من خلال جمع تكاليف الأنشطة

الجدول رقم (41): التكلفة النهائية لمؤسسة كوندور بتطبيق أسلوب TDABC

رقم الحساب	تسمية الحساب	المبلغ
60	مشتريات مستهلكة	18.270
61	الخدمات الخارجية	672.210
62	الخدمات الخارجية الأخرى	504
63	مصاريف المستخدمين	133.875
68	مخصصات الإهلاك	17.604.090
المجموع	/	18.428.949

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على معطيات الجداول أرقام 36 - 37 - 38 - 39 - 40

### الفرع التاسع: مقارنة تكاليف مؤسسة كوندور بين الطريقة التقليدية وأسلوب TDABC

الجدول رقم (42): مقارنة تكاليف مؤسسة كوندور بين الطريقة التقليدية وأسلوب TDABC

البيان	المبلغ (دج)
حسب الطريقة التقليدية	29.824.717,89
حسب أسلوب TDABC	18.428.949
مقدار الإنحراف (الفارق)	11.395.768,89

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على الجدولين أرقام 31 و 41

من الجدول السابق نلاحظ أن تطبيق أسلوب TDABC ساهم في تخفيض التكاليف بما يعادل **11.395.768,89 دج** وذلك من خلال التحديد الدقيق والمفصل للأنشطة الفرعية التي تدخل في كل نشاط في المؤسسة، الأمر الذي يسمح بتحديد الأنشطة التي تستنزف أوقات إضافية ولا تضيف قيمة

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

### المطلب الخامس: نموذج مقترح لأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد JIT بمؤسسة كوندور

يعتبر أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد JIT من الأساليب الحديثة القائمة أساسا على فكرة إزالة الهدر والضياع بإتباع نظام الطلبيات والمخزون الصفري وهذا ما سيسهم في تخفيض التكاليف

سنحاول من خلال هذا المطلب بناء نموذج الإنتاج في الوقت المحدد JIT بمؤسسة كوندور

#### الفرع الأول: مرحلة التحضير

في هذه المرحلة يتم إتباع الخطوات التالية:

**1- إختيار المنتجات:** على مسؤولي مؤسسة كوندور إختيار مجموعة المنتجات التي ترغب المؤسسة بتسييرها وفق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد JIT، تقوم مؤسسة كوندور بإنتاج المنتجات التالية:

✓ إنتاج التلفاز وأجهزة الإستقبال الرقمي

✓ إنتاج المكيفات الهوائية

✓ إنتاج الثلاجات، إنتاج البلاستيك

**2- تحديد حلقة التوافق:** على مؤسسة كوندور تحديد حلقة التوافق بين ما هو مطلوب إنتاجه وما تم إنتاجه ولتحديد ذلك يطلب من المؤسسة تحديد التالي:

✓ الطلبات التقديرية للزبائن من المنتجات

✓ كمية المنتجات الحقيقية

✓ مستوى المخزون من المنتجات قيد التوفير: وهي الفرق بين ما تم إنتاجه فعلا من المنتجات وما يتوقع طلبه من الزبائن

**3- تزويد مراكز العمل بصناديق مزودة بطاقات قابلة للنزع:** على مسؤولي مؤسسة كوندور توفير صناديق تكون مزودة ببطاقات قابلة للنزع الهدف من هذه الخطوة تحديد المنتج التي تم إنتاجه وإستعماله (طلبه)

**4- إعداد بطاقات Kanban:** على مسؤولي المؤسسة إعداد بطاقات Kanban للمنتجات التي ترغب بتسييرها

وفق أسلوب JIT ويتم إعداد البطاقات وفقا للجدول التالي:

#### جدول رقم (43): نموذج إعداد بطاقات Kanban لمؤسسة كوندور

الطلبات	عدد الطلبات المتوقعة من الزبائن من خلال البطاقات
ما سيتم إنتاجه	عدد المنتجات التي سيتم إنتاجها
المنتجات قيد التنفيذ	عدد المنتجات قيد التنفيذ
الإختبار والتجربة	المنتجات التي تم الإنتهاء منها قبل إطلاقها
المنتجات النهائية	المنتجات التي تم الإنتهاء منها
المنتجات الملغاة	عدد المنتجات التي تم رفضها أو عدم قبولها

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على نموذج أسلوب JIT ومعطيات مؤسسة كوندور

ولتحديد عدد البطاقات يتم تطبيق العلاقة التالية:

$$\text{عدد بطاقات KANBAN} = \frac{(\text{س م ي ت للزبون} * \text{عدد أيام المخزون المرغوب}) + \text{منتجات قيد التنفيذ}}{\text{كمية المنتجات}}$$

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

5- إعداد ألواح لتعليق البطاقات المسترجعة من الزبائن: على المؤسسة إعداد ألواح يتم فيها تعليق البطاقات

المسترجعة من الزبائن بعد إستعمال الصناديق

الفرع الثاني: مرحلة التنفيذ

بعد الإنتهاء من مرحلة التحضير تأتي مرحلة التنفيذ ويكون ذلك من خلال تحديد فريق عمل مؤهل وذو كفاءة (الفريق يجب أن يشمل موظفي من جميع مصالح مؤسسة كوندور) يقوم بتتبع نظام Kanban من خلال الجدول المرئي المشار إليه في إعداد بطاقات Kanban، حيث يقوم الفريق بتتبع البطاقات إنطلاقا من خانة الطلبات إلى خانة ماسيتم إنتاجه وصولا إلى خانة المنتجات النهائية، تتطلب سلسلة التتبع كفاءة عالية لدى الموظفين تمكنهم من تتبع السلسلة

الفرع الثالث: مرحلة التقييم والمتابعة

تعد هذه المرحلة من أهم المراحل في تطبيق أسلوب JIT وللقيام بها وجب على مؤسسة كوندور تحديد العناصر التالية:

1- تحديد وقت الدورة: من خلال هذه الخطوة يقوم فريق العمل بتحديد الوقت الذي تحتاجه كل خلية إنتاج

لإنتاج وحدة واحدة من المنتج ويتم حساب وقت الدورة من خلال المعادلة التالية:

$$\text{وقت الدورة (PT)} = \frac{\left( \text{مدة يوم عمل} - \text{الساعات غير المباشرة} \right) \div \left( \mathbf{1} + \text{معدل هامش الأمان} \right)}{\left( \mathbf{1} + \text{معدل الفضلات} \right)}$$

2- حساب عدد الخلايا القاعدية المحققة للإنتاج اليومي (ع خ ق): في هذه الخطوة يقوم فريق العمل بحساب

عدد الخلايا القاعدية التي تقوم بإعداد الإنتاج اليومي من خلال حساب التناسب بين الوقت المستغرق للإنتاج اليومي والوقت المطلوب لإنتاج وحدة واحدة من المنتج ولحساب ذلك نطبق العلاقة التالية:

$$\text{ع خ ق} = \frac{\text{الوقت المستغرق مباشرة لتحقيق الإنتاج اليومي}}{\text{وقت الدورة}}$$

3- تحديد عدد الأجزاء المتداولة في التدفق يوميا: في هذه الخطوة يقوم فريق العمل بتحديد عدد البطاقات

في اليوم للقطعة الواحدة وحتى يتمكن من تحديد ذلك يقوم بتطبيق العلاقة التالية:

$$\left( \text{إحتياجات القطعة من الإستهلاك خلال الوقت اليومي الإجمالي للتصنيع} + \text{مخزون الأمان للقطع} \right)$$

عدد القطع للبطاقة الواحدة

المطلب السادس: أنموذج مقترح لأسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM بمؤسسة تغذية الأنعام وحدة الجلفة

يعتبر أسلوب TQM أحد الأساليب الحديثة الذي يرجى من وراء تطبيقها الوصول إلى أعلى جودة وبأقل تكلفة

من خلال العمل على تطبيق كافة طرق التحسين المستمر للجودة الداخلية والخارجية للمؤسسة

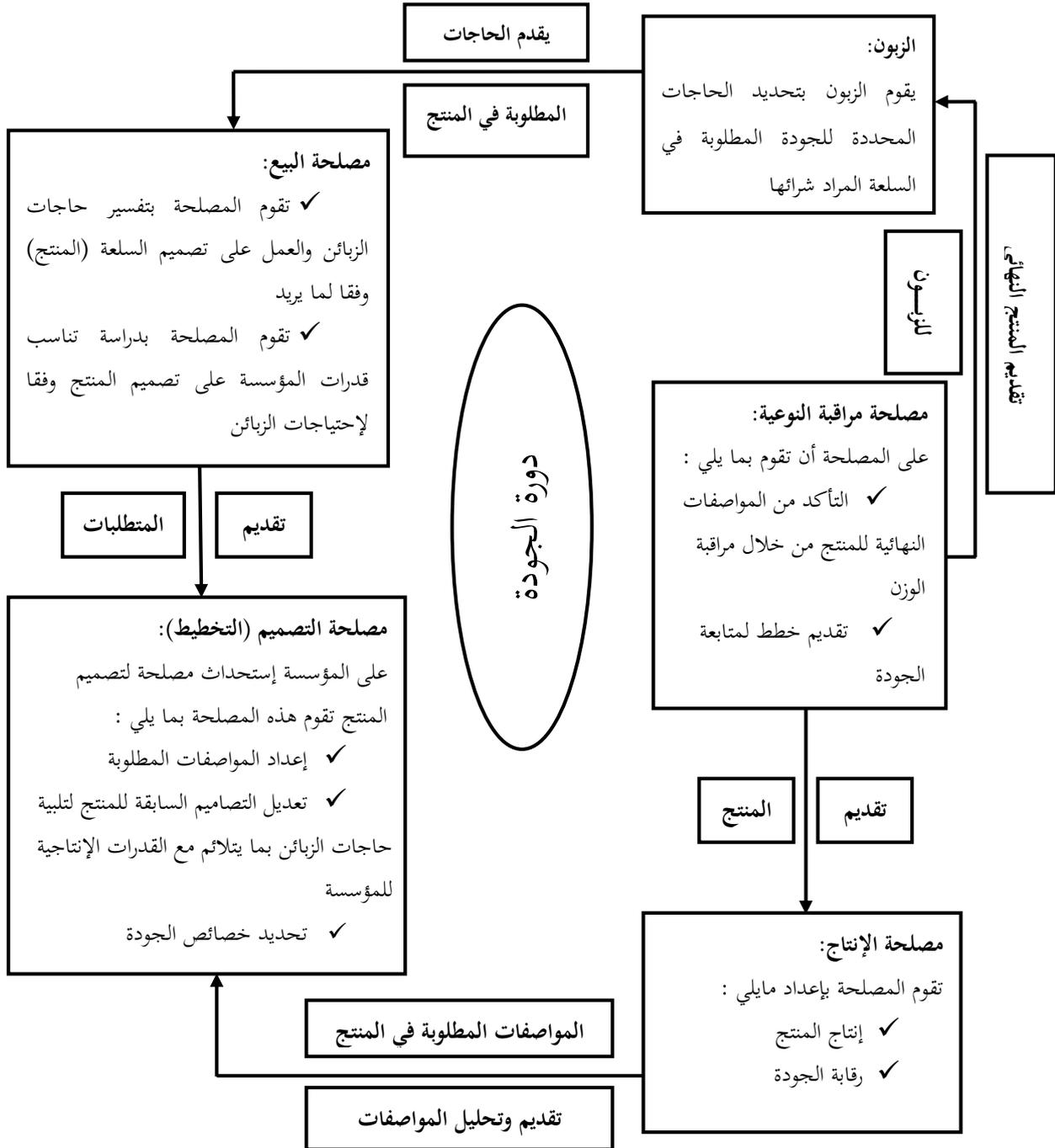
سنحاول من خلال هذا المطلب بناء أنموذج لأسلوب TQM بمؤسسة ONAB الجلفة

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

### الفرع الأول: تحديد دورة الجودة

هي عبارة عن عملية تخطيط شاملة وذلك من خلال تخطيط ورقابة الجودة، التفاعل المستمر مع الزبون والعمليات والأقسام الأخرى في المؤسسة، وحتى تتحقق دورة الجودة لابد على المؤسسة القيام بصياغة النموذج المقدم في الشكل الموالي

الشكل رقم (23): دورة الجودة



المصدر: من إعداد الباحثة إنطلاقا من معطيات مؤسسة ONAB وبالاعتماد على الدورة التكوينية للدكتور محمد العامري حول كيفية إعداد

أخصائي الجودة المنعقدة بتاريخ 01 أبريل 2023

حتى تتمكن المؤسسة من تحقيق دورة الجودة على المؤسسة إتباع الخطوات التالية:

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الخطوة الأولى: تحديد مواصفات الجودة المطلوبة في كل منتج ومتطلبات تطبيقها

الخطوة الثانية: تحديد الكيفية التي يتم بها قياس كل خاصية من خاصيات المنتج

الخطوة الثالثة: تحديد معايير الجودة

الخطوة الرابعة: تحديد برامج المعاينة التي يجب على العمال الإلتزام بها عند معاينة المنتجات

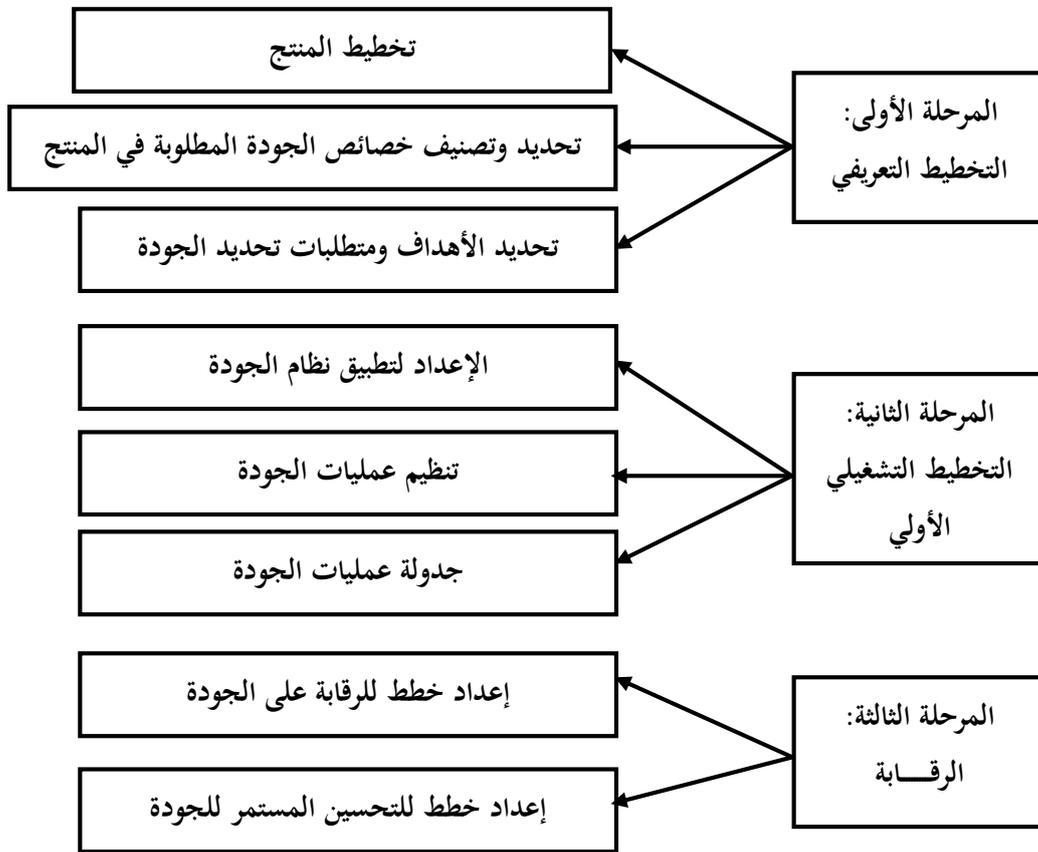
الخطوة الخامسة: تحديد طرق التحسين المطلوبة في المنتج بهدف الوصول إلى تحقيق الجودة الشاملة للمنتج

الفرع الثاني: تخطيط الجودة

عملية تخطيط الجودة هي عملية تشاركية تنبؤية لبرمجة الأهداف والوسائل والموارد التي تحقق الموارد بكفاءة

وفعالية، وعليه تمر العملية بالمراحل التالية المدونة في الشكل أدناه

الشكل رقم (24): مراحل تخطيط الجودة



المصدر: من إعداد الباحثة إنطلاقاً من معطيات مؤسسة ONAB وبالاعتماد على الدورة التكوينية للدكتور محمد العامري حول كيفية إعداد

أخصائي الجودة المنعقدة بتاريخ 01 أبريل 2023

ولتحقيق عملية تخطيط الجودة لابد من توفر 04 عناصر أساسية سنقوم بإسقاطها على مؤسسة ONAB

### 1- جودة التصميم:

على المؤسسة إستحداث مصلحة للتصميم تقوم بتحديد ما يلي:

✓ ما هو الشكل الذي سيكون عليه المنتج

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

✓ تحديد خطوات العمل ومعايير العمل

✓ طبيعة المنتج ومواصفاته

✓ تحديد قابلية السوق للمنتج

✓ تحديد المتطلبات الداخلية للمؤسسة (قدرة المؤسسة على تنفيذ المنتج) والمتطلبات الخارجية للمؤسسة

(متطلبات السوق)

### 2- جودة المطابقة:

على مصلحة الإنتاج في المؤسسة القيام بما يلي:

✓ التحقق من أن الإنتاج يتم وفقا للمواصفات التي أعدتها مصلحة التصميم

✓ تحديد المعايير التي تحدد طريقة العمل والإجراءات الواجب القيام بها

✓ إستخدام تقنيات الإنتاج بشكل صحيح الأمر الذي ساهم في منع وقوع الأخطاء وزيادة القدرة على العمل

### 3- جودة القدرة على أداء العملية:

يجب أن تتم هذه العملية قبل أن يصل المنتج للزبون لتجنب مخاطر الضمان هذا العنصر من إختصاص مصلحة الإدارة

العامة حيث تقوم المصلحة بإعداد مايلي:

✓ توضيح تأهيل الموظفين

✓ مدى الحاجة للتدريب

✓ مدى قدرة الموظفين على أداء العملية

✓ توفر الإمكانيات المادية للمؤسسة

✓ توفر الإمكانيات التقنية للمؤسسة

### 4- جودة الأداء:

يتم في هذا العنصر قياس جودة فريق العمل والعملية بحد ذاتها وتكفل مصلحة الإدارة العامة بقياس جودة أداء العاملين

من بداية عملية الإنتاج إلى نهايتها بينما تتولى مصلحة مراقبة النوعية قياس جودة المنتج

من خلال الخطوات (العناصر الأربعة السابقة) سنتمكن من التخطيط للجودة

### الفرع الثالث: مرحلة المتطلبات وجمع البيانات

لبناء أسلوب TQM وذلك من خلال:

#### 1- الإمتثال:

تحديد الجهات التي تلزم المؤسسة بالإمتثال لها سواءا كانت داخلية أو خارجية

#### 1.1- الحكومة: وذلك من خلال

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

✓ أهداف الحكومة تجاه طبيعة المؤسسة (الإنتاج) والمزايا الممنوحة لها

✓ تحديد السياسة المالية للبنوك والإميازات المقدمة للمؤسسة في الجانب المالي

### 2.1-متطلبات أصحاب المصالح:

✓ تحديد أصحاب المصلحة في المؤسسة: على المؤسسة تحديد ماذا يريد أصحاب المصلحة في المؤسسة

والممثلين في الهيئات التنظيمية في المؤسسة، مجلس الإدارة، الموظفين، الموردين

✓ تحديد معايير الصناعة في مجال تخصص المؤسسة: على المؤسسة تحديد المعايير الدولية المنظمة للصناعة

في مجال إنتاج تغذية الأنعام، تحديد المبادئ التوجيهية للمؤسسات المنافسة في مجال تخصصك

### 2- الكفاءة:

تقوم المؤسسة بتحديد مؤشرات الكفاءة بالنسبة لها من خلال تحديد العوامل التي تقدم للمؤسسة الكفاءة من خلال

تحديد مؤشرات كل من:

✓ الموارد البشرية

✓ نوع/ حجم المؤسسة

✓ المعرفة التقنيات المستخدمة في المؤسسة

### 3- تحديد نقاط القوة والضعف في المؤسسة:

بعد تحديد كل من الإمتثال والكفاءة نقوم بتحديد نقاط القوة والضعف في المؤسسة من خلال تحليل Swot Analysis

1.3- تحليل Swot Analysis: هو نموذج تحليل البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة يهدف لتحديد نقاط القوة

والضعف في المؤسسة من خلال معرفة الفرص والتهديدات التي تواجهها و الجدول التالي يوضح هذت النموذج .

الجدول رقم (44): نموذج تحليل Swot Analysis

	مساعد لتحقيق الهدف المنشود	تحديات لتحقيق الهدف المنشود
سمات البيئة الداخلية (عوامل تتحكم بها وتتأثر بها)	<b>Strengths</b> <b>S</b> نقاط القوة	<b>Weaknesses</b> <b>W</b> نقاط الضعف
سمات البيئة الخارجية (عوامل تتحكم بها وتتأثر بها)	<b>Opportvities</b> <b>O</b> الفرص	<b>Threats</b> <b>T</b> التهديدات

المصدر: من إعداد الباحثة إعماداً على الدورة التكوينية للدكتور محمد العامري حول كيفية إعداد أخصائي الجودة المنعقدة

بتاريخ 01 أبريل 2023

نقاط القوة: هي الأشياء الملموسة وغير الملموسة التي تمتلكها المؤسسة وقادرة على إستخدامها بشكل إيجابي

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

نقاط الضعف: هي النقص في إمكانيات وقدرات المؤسسة مقارنة بمنافسيها

الفرص: هي الأحداث المحتمل حصولها حاليا أو مستقبليا والتي تستطيع المؤسسة إستخدامها لتحقيق أهدافها

التحديات: هي العوامل والأحداث التي تحول دون تحقيق المؤسسة لأهدافها بالشكل الذي تسعى إليه

### الفرع الرابع: مرحلة التحليل والتنبؤ

تقوم المؤسسة في هذه المرحلة بتحليل الإمكانيات المتوفرة عندها وذلك من خلال:

1- تحديد الرؤية المستقبلية لمسؤولي المؤسسة

2- تحديد الأعمال المنجزة التي تم القيام بها

3- تحديد الأعمال التي تستحق المراجعة والتدقيق

4- تحديد الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة

5- تحديد الأهداف التشغيلية لكل قسم من أقسام المؤسسة وكذا الأعمال المنجزة لكل قسم

تقوم المؤسسة بالخطوات السابقة لكونها أساس بناء نظام إدارة الجودة الشاملة بهدف تحويلها إلى خطوط إنتاج

### الفرع الخامس: النتائج والتطوير

وذلك من خلال النقاط التالية:

#### 1- تحديد نقاط الثقافة والإدارة:

وذلك بالتطرق إلى

✓ السياسات الصناعية المعتمدة في المؤسسة وكذا الإجراءات الصناعية

✓ تطوير التطبيقات من خلال إعداد بوابات إلكترونية لكل من الزبائن، الموظفين، الموردين، الموزعين وتجارة

التجزئة

#### 2- تحليل البيانات:

يتم ذلك من خلال المقارنة المرجعية بين مؤشرات الأداء وذلك من خلال قياس ما يلي

✓ مستوى الإنتاج

✓ القدرات العملية

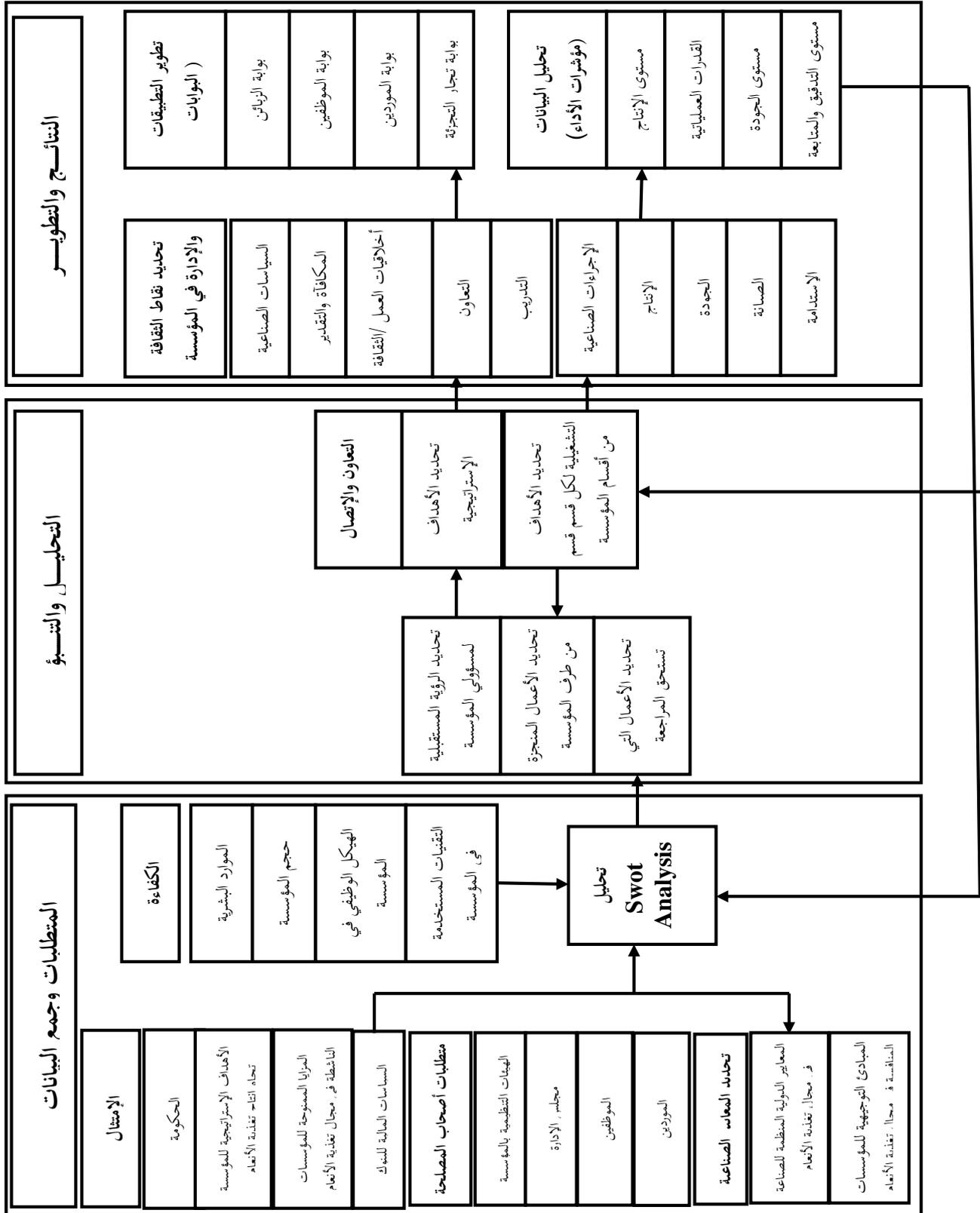
✓ مستوى الجودة

✓ التدقيق ومحاضر المراجعة ومتابعة الجودة

والشكل التالي يلخص النموذج المقترح لتطبيق أسلوب TQM بمؤسسة تغذية الأنعام وحدة الجلفة

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الشكل رقم (25): نموذج مقترح لتطبيق أسلوب TQM بمؤسسة تغذية الأنعام وحدة الجلفة



المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على الدورة التكوينية للدكتور محمد العامري حول كيفية إعداد أخصائي الجودة المنعقدة

بتاريخ 01 أبريل 2023

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

المبحث الثاني: دراسة مساهمة الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في دعم الميزة التنافسية - دراسة

استقصائية-

تمهيد:

سنحاول من خلال هذا المبحث الإجابة على الفرضية الثالثة للدراسة من خلال توضيح مساهمة الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في دعم الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية وذلك اعتمادا على نتائج الدراسة الإستقصائية التي قمنا بها من خلال إعداد إستبانة.

بناء على ما سبق تم تقسيم المبحث إلى المطالب التالية:

المطلب الأول: منهجية الدراسة الإستقصائية

المطلب الثاني: خصائص عينة الدراسة

المطلب الثالث: تحليل ومناقشة بيانات المحور الأول

المطلب الرابع: إختبار الفرضية الثالثة

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

### المطلب الأول: منهجية الدراسة الإستقصائية

نهدف من وراء هذا المطلب إلى توضيح الإجراءات والطرق التي تم استخدامها في الدراسة الإستقصائية إنطلاقاً من أساليب جمع البيانات من خلال التعريف بمحتوى الإستبيان وقياس صدقه وثباته وصولاً إلى شرح الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة.

#### الفرع الأول: محتوى الإستبيان

يشكل الإستبيان أحد أهم الأدوات الرئيسية المستخدمة في جمع المعلومات والبيانات في إطار البحث العلمي، وقد إشتتمل الإستبيان المبين في الملحق رقم (09) على مايلي:

#### الجزء الأول: الديباجة

يعود الهدف من الديباجة إلى لفت إنتباه عينة الدراسة إلى أهمية آرائهم حول موضوع الدراسة وتمثل في شكل خطاب موجه للمستجوبين يشمل عنوان الدراسة، طبيعة الشهادة المراد الحصول عليها من جراء هاته الدراسة وتسمية الجامعة المحتضنة للدراسة.

#### الجزء الثاني: البيانات العامة

يشمل البيانات العامة حول أفراد عينة الدراسة وهي المؤهل العلمي، العمر، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة.

#### الجزء الثالث: عبارات الإستبانة

ويحتوي هذا الجزء على 03 محاور:

**المحور الأول:** يتعلق بالفرضية الثالثة ويحتوي على 30 سؤال مقسمة على 06 أبعاد يهدف إلى تبيان دور الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، والجدول التالي يوضح أبعاد المحور والعبارات المقابلة لكل بعد

الجدول رقم (45): أبعاد المحور الأول للإستبيان

العبارة	البعد
05-04-03-02-01	دور أسلوب التكاليف على أساس النشاط ABC في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية
10-09-08-07-06	دور أسلوب التكلفة المستهدفة TC في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية
15-14-13-12-11	دور أسلوب الادارة على أساس الأنشطة ABM في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية
20-19-18-17-16	دور أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية
25-24-23-22-21	دور أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد JIT في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية
30-29-28-27-26	دور أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية

المصدر: من إعداد الباحثة

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

**المحور الثاني:** يتعلق بالفرضية الرابعة ويحتوي على 30 سؤال مقسمة على 06 أبعاد يهدف إلى تبيان دور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين جودة المنتج، والجدول التالي يوضح أبعاد المحور والعبارات المقابلة لكل بعد

الجدول رقم (46): أبعاد المحور الثاني للإستبيان

العبارة	البعد
35-34-33-32-31	دور أسلوب التكاليف على أساس النشاط ABC في تحسين جودة المنتج
40-39-38-37-36	دور أسلوب التكلفة المستهدفة TC في تحسين جودة المنتج
45-44-43-42-41	دور أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة ABM في تحسين جودة المنتج
50-49-48-47-46	دور أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC في تحسين جودة المنتج
55-54-53-52-51	دور أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد JIT في تحسين جودة المنتج
60-59-58-57-56	دور أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM في تحسين جودة المنتج

المصدر: من إعداد الباحثة

**المحور الثالث:** يتعلق بالفرضية الخامسة ويحتوي على 11 سؤال يهدف إلى تحديد الصعوبات المواجهة لتطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ويشمل العبارات من العبارة 61 إلى العبارة 71. ولقد تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي في تصميم إستبانة الدراسة، كما تم تحديد طول خلية القياس بناء على حساب المدى المتمثل في (4=1-5) ثم العمل على قسمة هذا المدى على عدد خانات المقياس وهي 05 والمتمثلة في أصناف إجابات المبحوثين (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لاأوافق، لاأوافق بشدة)، حيث نتحصل على  $0.8=5/4$  وعليه يتم إضافة هذه القيمة إلى أصغر قيمة في المقياس الخماسي وهي 01 وهذا لتحديد الحد الأعلى للخلية وتكرار هذه العملية على باقي الخلايا نتحصل على الجدول الموالي:

الجدول رقم (47): سلم مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح	1.8-1	2.6-1.8	3.4-2.6	4.2-3.4	5-4.2

المصدر: من إعداد الباحثة

### الفرع الثاني: توزيع إستمارة الإستبيان

بعد الإنتهاء من تصميم الإستبيان في شكله النهائي بدأت عملة توزيعه على عينة الدراسة في صيغته الورقية عن طريق التسليم المباشر، وفي صيغته الإلكترونية عبر جميع الوسائل الإلكترونية، والجدول التالي يوضح عدد الإستمارات الموزعة والمسترجعة.

الجدول رقم (48): عدد الإستمارات الموزعة والمسترجعة

عدد الإستبانات	التوزيع	العائد	المستبعد	النهائي (الصالح للدراسة)
المجموع	100	90	09	81
النسبة	%100	%90	%9	%81

المصدر: من إعداد الباحثة

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

### الفرع الثالث: صدق الإستبيان

يعني صدق الإستبيان التأكد من أنه قادر على قياس ما أعد لقياسه حيث يجب التحقق من نوعين من الصدق

#### 1- الصدق الظاهري:

بعد الإنتهاء من إعداد الإستبيان في شكله الأولي تمّ عرضه على مجموعة من الأساتذة المحكمين أصحاب الخبرة والإختصاص والذي يقدر عددهم بـ 05 محكمين<sup>1</sup>، وبناء على إقتراحاتهم تمّ إعادة صياغة الإستبيان ليستقر في شكله النهائي<sup>2</sup> قبل بدأ عملية التوزيع.

#### 2- الصدق البنائي (الإتساق الداخلي) لأداة الدراسة:

بهدف التعرف على صدق الإتساق الداخلي لمحاور الدراسة إعتدنا على اختبار -تشارلز سبيرمان الذي يستخدم معامل الارتباط سبيرمان في ايجاد العلاقة الارتباطية بين متغيرات الدراسة، إذ لا يشترط في هذا النوع من الاختبارات أن تكون نوع العلاقة بين المتغيرات خطية و لا البيانات تتبع التوزيع الاعتمالي (الطبيعي) للمتغيرات ويرمز له بالرمز  $r_s$ ، وعليه فقد تم حساب نسب الاتساق الداخلي لمحاور الاستبيان على عينة المبحوثين البالغ عددها 81 مبحوثاً وهذا من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل الفقرات التي تنتمي الى نفس البعد الواحد لكل محور من خلال معامل الارتباط سبيرمان ثم العمل على حساب متوسط هذه القيم للوصول الى مدى اتساق هذه الفقرات بحيث يجب أن يكون متوسط هذه الارتباطات أكبر من 0.3.

#### 2-1 صدق الإتساق الداخلي للمحور الأول: ويشمل قياس دور الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في دعم

الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، ويتم قياسه بقياس صدق الإتساق الداخلي لجميع أبعاده

#### ❖ صدق الإتساق الداخلي للبعد الأول: أسلوب التكاليف على أساس النشاط ABC

الجدول رقم (49): نتائج الإتساق الداخلي لفقرات البعد الأول في المحور الأول

ع 05	ع 04	ع 03	ع 02	ع 01	
				1	ع 01
			1	0.333 0.02	ع 02 -معامل الارتباط- مستوى الدلالة
		1	0.341 0.02	0.295 0.08	ع 03 -معامل الارتباط- مستوى الدلالة
	1	0.316 0.004	0.076 0.499	0.494 0.000	ع 04 -معامل الارتباط- مستوى الدلالة
1	0.442 0.000	0.315 0.004	0.324 0.03	0.347 0.02	ع 05 -معامل الارتباط- مستوى الدلالة

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS.V.20)

<sup>1</sup> أنظر الملحق رقم 10

<sup>2</sup> أنظر الملحق رقم 09

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

نستنتج من خلال الجدول أعلاه أن متوسط معاملات الارتباط بين فقرات البعد الأول بلغ ما قيمته  $0.328$  وهو ما يفوق  $0.3$ ، إضافة إلى أن أغلب معاملات الارتباط المتعلقة بهذا البعد دالة احصائياً عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$ ، وعليه فإن فقرات البعد الأول لها اتساق داخلي وصادقة لما وضعت لقياسه.

### ❖ صدق الاتساق الداخلي للبعد الثاني: أسلوب التكلفة المستهدفة TC

الجدول رقم (50): نتائج الاتساق الداخلي لفقرات البعد الثاني في المحور الأول

ع 05	ع 04	ع 03	ع 02	ع 01	
				1	ع 01
			1	0.501 0.000	ع 02 - معامل الارتباط - مستوى الدلالة
		1	0.470 0.000	0.427 0.000	ع 03 - معامل الارتباط - مستوى الدلالة
	1	0.361 0.001	0.549 0.000	0.571 0.000	ع 04 - معامل الارتباط - مستوى الدلالة
1	0.648 0.000	0.173 0.122	0.340 0.02	0.503 0.000	ع 05 - معامل الارتباط - مستوى الدلالة

المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS.V.20)

نستنتج من خلال الجدول أعلاه أن متوسط معاملات الارتباط بين فقرات البعد الثاني بلغ ما قيمته  $0.4543$  وهو ما يفوق  $0.3$ ، إضافة إلى أن أغلب معاملات الارتباط المتعلقة بهذا البعد دالة احصائياً عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$ ، وعليه فإن فقرات البعد الثاني لها اتساق داخلي وصادقة لما وضعت لقياسه.

### ❖ صدق الاتساق الداخلي للبعد الثالث: أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة ABM

الجدول رقم (51): نتائج الاتساق الداخلي لفقرات البعد الثالث في المحور الأول

ع 05	ع 04	ع 03	ع 02	ع 01	
				1	ع 01
			1	0.438 0.000	ع 02 - معامل الارتباط - مستوى الدلالة
		1	0.308 0.005	0.385 0.000	ع 03 - معامل الارتباط - مستوى الدلالة
	1	0.511 0.000	0.553 0.000	0.458 0.000	ع 04 - معامل الارتباط - مستوى الدلالة
1	0.360 0.001	0.209 0.061	0.480 0.000	0.353 0.001	ع 05 - معامل الارتباط - مستوى الدلالة

المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS.V.20)

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

نستنتج من خلال الجدول أعلاه أن متوسط معاملات الارتباط بين فقرات البعد الثالث بلغ ما قيمته **0.4055** وهو ما يفوق **0.3**، إضافة إلى أن أغلب معاملات الارتباط المتعلقة بهذا البعد دالة احصائياً عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$ ، وعليه فإن فقرات البعد الثالث لها اتساق داخلي وصادقة لما وضعت لقياسه.

❖ **صدق الاتساق الداخلي للبعد الرابع:** أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC

الجدول رقم (52): نتائج الاتساق الداخلي لفقرات البعد الرابع في المحور الأول

ع 05	ع 04	ع 03	ع 02	ع 01	
				1	ع 01
			1	0.429 0.000	ع 02 - معامل الارتباط - مستوى الدلالة
		1	0.471 0.000	0.516 0.000	ع 03 - معامل الارتباط - مستوى الدلالة
	1	0.486 0.000	0.481 0.000	0.396 0.000	ع 04 - معامل الارتباط - مستوى الدلالة
1	0.429 0.000	0.379 0.000	0.502 0.000	0.566 0.000	ع 05 - معامل الارتباط - مستوى الدلالة

المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS.V.20)

نستنتج من خلال الجدول أعلاه أن متوسط معاملات الارتباط بين فقرات البعد الرابع بلغ ما قيمته **0.4655** وهو ما يفوق **0.3**، إضافة إلى أن أغلب معاملات الارتباط المتعلقة بهذا البعد دالة احصائياً عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$ ، وعليه فإن فقرات البعد الرابع لها اتساق داخلي وصادقة لما وضعت لقياسه.

❖ **صدق الاتساق الداخلي للبعد الخامس:** أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد JIT

الجدول رقم (53): نتائج الاتساق الداخلي لفقرات البعد الخامس في المحور الأول

ع 05	ع 04	ع 03	ع 02	ع 01	
				1	ع 01
			1	0.435 0.000	ع 02 - معامل الارتباط - مستوى الدلالة
		1	0.395 0.005	0.552 0.000	ع 03 - معامل الارتباط - مستوى الدلالة
	1	0.465 0.000	0.315 0.004	0.615 0.000	ع 04 - معامل الارتباط - مستوى الدلالة
1	0.440 0.000	0.708 0.000	0.400 0.000	0.493 0.000	ع 05 - معامل الارتباط - مستوى الدلالة

المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS.V.20)

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

نستنتج من خلال الجدول أعلاه أن متوسط معاملات الارتباط بين فقرات البعد الخامس بلغ ما قيمته **0.4818** وهو ما يفوق **0.3**، إضافة إلى أن أغلب معاملات الارتباط المتعلقة بهذا البعد دالة احصائيا عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$ ، وعليه فإن فقرات البعد الخامس لها اتساق داخلي وصادقة لما وضعت لقياسه.

### ❖ صدق الاتساق الداخلي للبعد السادس: أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM

الجدول رقم (54): نتائج الاتساق الداخلي لفقرات البعد السادس في المحور الأول

ع 05	ع 04	ع 03	ع 02	ع 01	
				1	ع 01
			1	0.462 0.000	ع 02 - معامل الارتباط - مستوى الدلالة
		1	0.534 0.000	0.549 0.000	ع 03 - معامل الارتباط - مستوى الدلالة
	1	0.524 0.000	0.679 0.000	0.671 0.000	ع 04 - معامل الارتباط - مستوى الدلالة
1	0.720 0.000	0.657 0.000	0.590 0.000	0.644 0.001	ع 05 - معامل الارتباط - مستوى الدلالة

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS.V.20)

نستنتج من خلال الجدول أعلاه أن متوسط معاملات الارتباط بين فقرات البعد السادس بلغ ما قيمته **0.603** وهو ما يفوق **0.3**، إضافة إلى أن أغلب معاملات الارتباط المتعلقة بهذا البعد دالة احصائيا عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$ ، وعليه فإن فقرات البعد السادس لها اتساق داخلي وصادقة لما وضعت لقياسه.

### 2-2 صدق الإتساق الداخلي للمحور الثاني: ويشمل قياس دور الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في تحسين

جودة المنتج، ويتم قياسه بقياس صدق الإتساق الداخلي لجميع أبعاده

### ❖ صدق الإتساق الداخلي للبعد الأول: أسلوب التكاليف على أساس النشاط ABC

الجدول رقم (55): نتائج الإتساق الداخلي لفقرات البعد الأول في المحور الثاني

ع 05	ع 04	ع 03	ع 02	ع 01	
				1	ع 01
			1	0.632 0.000	ع 02 - معامل الارتباط - مستوى الدلالة
		1	0.395 0.000	0.412 0.000	ع 03 - معامل الارتباط - مستوى الدلالة
	1	0.381 0.000	0.331 0.003	0.275 0.013	ع 04 - معامل الارتباط - مستوى الدلالة

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

ع 05 - معامل الارتباط -	0.414	0.228	0.450	0.588	1
مستوى الدلالة	0.000	0.041	0.000	0.000	

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS.V.20)

نستنتج من خلال الجدول أعلاه أن متوسط معاملات الارتباط بين فقرات البعد الأول بلغ ما **0.4106** وهو ما يفوق **0.3**، إضافة إلى أن أغلب معاملات الارتباط المتعلقة بهذا البعد دالة احصائيا عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$ ، وعليه فإن فقرات البعد الأول لها اتساق داخلي وصادقة لما وضعت لقياسه.

### ❖ صدق الاتساق الداخلي للبعد الثاني: أسلوب التكلفة المستهدفة TC

الجدول رقم (56): نتائج الاتساق الداخلي لفقرات البعد الثاني في المحور الثاني

ع 05	ع 04	ع 03	ع 02	ع 01	
				1	ع 01
			1	0.638 0.000	ع 02 - معامل الارتباط - مستوى الدلالة
		1	0.396 0.000	0.390 0.000	ع 03 - معامل الارتباط - مستوى الدلالة
	1	0.505 0.000	0.718 0.000	0.423 0.000	ع 04 - معامل الارتباط - مستوى الدلالة
1	0.473 0.000	0.477 0.000	0.474 0.000	0.678 0.000	ع 05 - معامل الارتباط - مستوى الدلالة

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS.V.20)

نستنتج من خلال الجدول أعلاه أن متوسط معاملات الارتباط بين فقرات البعد الثاني بلغ ما قيمته **0.5172** وهو ما يفوق **0.3**، إضافة إلى أن أغلب معاملات الارتباط المتعلقة بهذا البعد دالة احصائيا عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$ ، وعليه فإن فقرات البعد الثاني لها اتساق داخلي وصادقة لما وضعت لقياسه.

### ❖ صدق الاتساق الداخلي للبعد الثالث: أسلوب الادارة على أساس الأنشطة ABM

الجدول رقم (57): نتائج الاتساق الداخلي لفقرات البعد الثالث في المحور الثاني

ع 05	ع 04	ع 03	ع 02	ع 01	
				1	ع 01
			1	0.441 0.000	ع 02 - معامل الارتباط - مستوى الدلالة
		1	0.193 0.084	0.164 0.145	ع 03 - معامل الارتباط - مستوى الدلالة

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

	1	0.317	0.359	0.471	ع 04 - معامل الارتباط - مستوى الدلالة
		0.004	0.001	0.000	
1	0.582	0.313	0.400	0.413	ع 05 - معامل الارتباط - مستوى الدلالة
	0.000	0.004	0.000	0.000	

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS.V.20)

نستنتج من خلال الجدول أعلاه أن متوسط معاملات الارتباط بين فقرات البعد الثالث بلغ ما قيمته **0.3653** وهو ما يفوق **0.3**، إضافة إلى أن أغلب معاملات الارتباط المتعلقة بهذا البعد دالة احصائيا عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$ ، وعليه فإن فقرات البعد الثالث لها اتساق داخلي وصادقة لما وضعت لقياسه.

### ❖ صدق الاتساق الداخلي للبعد الرابع: أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC

الجدول رقم (58): نتائج الاتساق الداخلي لفقرات البعد الرابع في المحور الثاني

ع 05	ع 04	ع 03	ع 02	ع 01	
				1	ع 01
			1	0.412	ع 02 - معامل الارتباط - مستوى الدلالة
		1	0.233	0.641	ع 03 - معامل الارتباط - مستوى الدلالة
			0.037	0.000	
	1	0.619	0.414	0.707	ع 04 - معامل الارتباط - مستوى الدلالة
		0.000	0.000	0.000	
1	0.461	0.193	0.521	0.490	ع 05 - معامل الارتباط - مستوى الدلالة
	0.000	0.085	0.000	0.000	

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS.V.20)

نستنتج من خلال الجدول أعلاه أن متوسط معاملات الارتباط بين فقرات البعد الرابع بلغ ما قيمته **0.4691** وهو ما يفوق **0.3**، إضافة إلى أن أغلب معاملات الارتباط المتعلقة بهذا البعد دالة احصائيا عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$ ، وعليه فإن فقرات البعد الرابع لها اتساق داخلي وصادقة لما وضعت لقياسه.

### ❖ صدق الاتساق الداخلي للبعد الخامس: أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد JIT

الجدول رقم (59): نتائج الاتساق الداخلي لفقرات البعد الخامس في المحور الثاني

ع 05	ع 04	ع 03	ع 02	ع 01	
				1	ع 01
			1	0.774	ع 02 - معامل الارتباط - مستوى الدلالة
				0.000	

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

		1	0.399 0.000	0.394 0.000	ع 03 - معامل الارتباط - مستوى الدلالة
	1	0.478 0.000	0.641 0.000	0.628 0.000	ع 04 - معامل الارتباط - مستوى الدلالة
1	0.530 0.000	0.362 0.001	0.570 0.000	0.648 0.000	ع 05 - معامل الارتباط - مستوى الدلالة

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS.V.20)

نستنتج من خلال الجدول أعلاه أن متوسط معاملات الارتباط بين فقرات البعد الخامس بلغ ما قيمته **0.5424** وهو ما يفوق **0.3**، إضافة إلى أن أغلب معاملات الارتباط المتعلقة بهذا البعد دالة احصائيا عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$ ، وعليه فإن فقرات البعد الخامس لها اتساق داخلي وصادقة لما وضعت لقياسه.

### ❖ صدق الاتساق الداخلي للبعد السادس: أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM

الجدول رقم (60): نتائج الاتساق الداخلي لفقرات البعد السادس في المحور الثاني

ع 05	ع 04	ع 03	ع 02	ع 01	
				1	ع 01
			1	0.473 0.000	ع 02 - معامل الارتباط - مستوى الدلالة
		1	0.274 0.013	0.249 0.025	ع 03 - معامل الارتباط - مستوى الدلالة
	1	0.441 0.000	0.440 0.006	0.286 0.010	ع 04 - معامل الارتباط - مستوى الدلالة
1	0.193 0.084	0.164 0.145	0.187 0.094	0.530 0.006	ع 05 - معامل الارتباط - مستوى الدلالة

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS.V.20)

نستنتج من خلال الجدول أعلاه أن متوسط معاملات الارتباط بين فقرات البعد السادس بلغ ما قيمته **0.324** وهو ما يفوق **0.3**، إضافة إلى أن أغلب معاملات الارتباط المتعلقة بهذا البعد دالة احصائيا عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$ ، وعليه فإن فقرات البعد السادس لها اتساق داخلي وصادقة لما وضعت لقياسه.

### 2-3 صدق الاتساق الداخلي للمحور الثالث: ويشمل قياس الصعوبات المواجهة لتطبيق الأساليب الحديثة

لمحاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية.

الجدول رقم (61): نتائج الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث

ع 11	ع 10	ع 09	ع 08	ع 07	ع 06	ع 05	ع 04	ع 03	ع 02	ع 01	
										1	ع 01

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

									1	0.729	ع02 م إرتباط مستوى الدلالة
										0.000	
									1	0.366	ع03 م إرتباط مستوى الدلالة
										0.001	
									1	0.407	ع04 م إرتباط مستوى الدلالة
										0.000	
									1	0.385	ع05 م إرتباط مستوى الدلالة
										0.000	
									1	0.448	ع06 م إرتباط مستوى الدلالة
										0.000	
									1	0.339	ع07 م إرتباط مستوى الدلالة
										0.002	
									1	0.673	ع08 م إرتباط مستوى الدلالة
										0.000	
									1	0.525	ع09 م إرتباط مستوى الدلالة
										0.000	
									1	0.607	ع10 م إرتباط مستوى الدلالة
										0.000	
									1	0.476	ع11 م إرتباط مستوى الدلالة
										0.000	

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS.V.20)

نستنتج من خلال الجدول أعلاه أن متوسط معاملات الارتباط بين فقرات البعد السادس بلغ ما قيمته **0.4957** وهو ما يفوق **0.3**، إضافة إلى أن أغلب معاملات الارتباط المتعلقة بهذا البعد دالة احصائيا عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$ ، وعليه فإن فقرات البعد السادس لها اتساق داخلي وصادقة لما وضعت لقياسه.

### الفرع الرابع: ثبات الاستبيان

ويقصد بثبات الاستبيان استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه أي أنه يعطي نفس نتائج التحليل باحتمال مساو لقيمة المعامل ألفا إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة وهذا باتباع ذات الطرق والأساليب التي تم اعتمادها سابقا. يعد معامل ألفا كرونباخ من أهم مقاييس درجة ثبات وصدق أسئلة الاستبيان، حيث يأخذ قيما تتراوح بين: 0 و 1 الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل ألفا كرونباخ تساوي الواحد الصحيح، وتعتبر قيمة هذا المعامل مقبولة عند النسبة 60% للحكم على ثبات الاستبانة كما أنه كلما زادت قيمة معامل ألفا كلما زادت درجة الثبات والصدق من أسئلة الاستبيان.

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الجدول رقم (62): معامل الثبات بطريقة ألفا كرونباخ

معامل الثبات ألفا كرونباخ	البعد
<b>المحور الأول: دور الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية</b>	
0.677	البعد الأول: دور أسلوب التكاليف على أساس النشاط ABC في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية
0.791	البعد الثاني: دور أسلوب التكلفة المستهدفة TC في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية
0.741	البعد الثالث: دور أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة ABM في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية
0.841	البعد الرابع: دور أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية
0.837	البعد الخامس: دور أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد JIT في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية
0.892	البعد السادس: دور أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية
<b>المحور الثاني: دور الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في تحسين جودة المنتج</b>	
0.765	البعد الأول: دور أسلوب التكاليف على أساس النشاط ABC في تحسين جودة المنتج
0.846	البعد الثاني: دور أسلوب التكلفة المستهدفة TC في تحسين جودة المنتج
0.680	البعد الثالث: دور أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة ABM في تحسين جودة المنتج
0.811	البعد الرابع: دور أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC في تحسين جودة المنتج
0.881	البعد الخامس: دور أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد JIT في تحسين جودة المنتج
0.754	البعد السادس: دور أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM في تحسين جودة المنتج
0.894	المحور الثالث: الصعوبات المواجهة لتطبيق الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية
0.939	جميع الفقرات

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS.V.20)

نلاحظ من الجدول أعلاه أن جميع معاملات ألفا كرونباخ مرتفعة بحيث تنحصر قيمتها ما بين **0.677** و**0.894** كحد أعلى مما يدل على ثبات الدراسة، كما نلاحظ بأن معامل الثبات للدراسة ككل يساوي **0.939** أي ما يقارب نسبة **94%** وهي نسبة ممتازة لثبات وصدق الاستبيان ككل.

### الفرع الخامس: الأساليب الإحصائية المستخدمة

تتميز الأساليب الإحصائية من حيث شموليتها وعمقها باختلاف الهدف المراد تحقيقه، ومن أجل الوصول إلى مؤشرات حقيقية تحقق أهداف الدراسة وتختبر فرضياتها قمنا بفحص البيانات وتبويبها وجدولتها باستخدام البرنامج الإحصائي **SPSS** والذي من خلاله تم استخراج جميع الجداول والمقاييس الإحصائية المناسبة لهاته الدراسة. وفيما يلي عرض مختصر لأهم الأساليب الإحصائية التي تم استخدامها والمتمثلة أساسا فيما يلي:

**1- مقاييس النزعة المركزية:** المتمثلة في التكرارات والنسب المئوية لوصف أفراد عينة الدراسة وتحديد إستجاباتهم

لمحاور عبارات الاستبيان.

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

2- المتوسط الحسابي: لتحديد مستوى ارتفاع وانخفاض إستجابة أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات محاور

الإستبيان.

3- الإنحراف المعياري: لمعرفة مدى إنحراف إستجابة أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات محاور الإستبيان.

4- الوزن النسبي: لتحديد الأهمية النسبية لإتجاه غالبية آراء أفراد عينة الدراسة

5- ألفا كرونباخ: لتحديد معامل ثبات أداة الدراسة.

6- معامل الارتباط سبيرمان: لإيجاد العلاقة الترابطية بين متغيرات الدراسة.

7- إختبار **One Sample Test**: من أجل التأكد من مدى وجود دلالة إحصائية في إجابات أفراد عينة الدراسة

حول محاور الإستبيان، ويكمن الهدف الرئيسي من قياسه في إثبات أو نفي فرضيات الدراسة.

### المطلب الثاني: خصائص عينة الدراسة

بناء على هدف الدراسة فقد حددت عينة الدراسة كما يلي:

✓ الإطارات العاملين في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الناشطة لولاية الجلفة وخارج ولاية الجلفة (المدرء

العامين، رؤساء مصالح المالية، رؤساء مصالح المحاسبة).

✓ الأساتذة الجامعيين المتخصصين في المحاسبة من داخل وخارج جامعة الجلفة.

### الفرع الأول: العمر

الجدول التالي يوضح توزيع عينة الدراسة حسب العمر

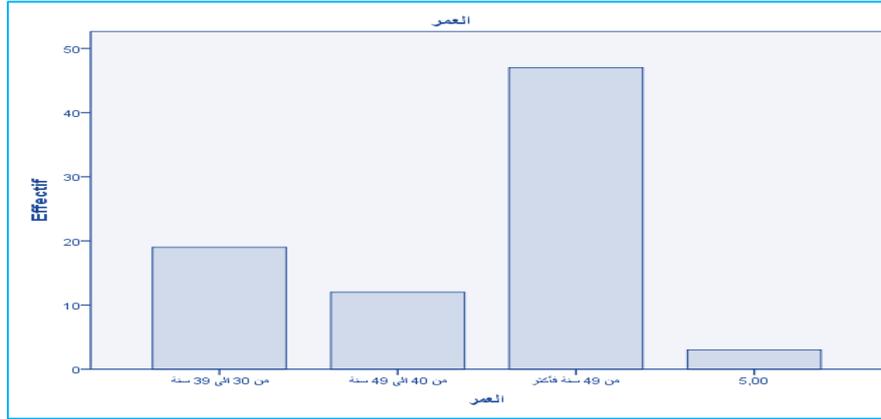
الجدول رقم (63): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر

النسبة	التكرار	العمر
3.7%	3	أقل من 30 سنة
23.5%	19	من 30-39 سنة
14.8%	12	من 40-49 سنة
58%	47	أكبر من 49 سنة
100%	81	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS.V.20)

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الشكل رقم (26): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر



المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS.V.20)

يتضح من الجدول والشكل السابقين وجود تباين في أعمار عينة الدراسة وأن الفئة العمرية الأكثر تكرارا هي الفئة من 49 سنة فأكثر بنسبة 58% تليها الفئة من 30-39 سنة بنسبة 23.5% لكون أفراد عينة الدراسة من الإطارات ذوي الخبرة، لتحتل في الأخير الفئة أقل من 30 سنة بنسبة و 3.7% لأن معظم الشباب ما زالوا في الدراسة

### الفرع الثاني: المؤهل العلمي

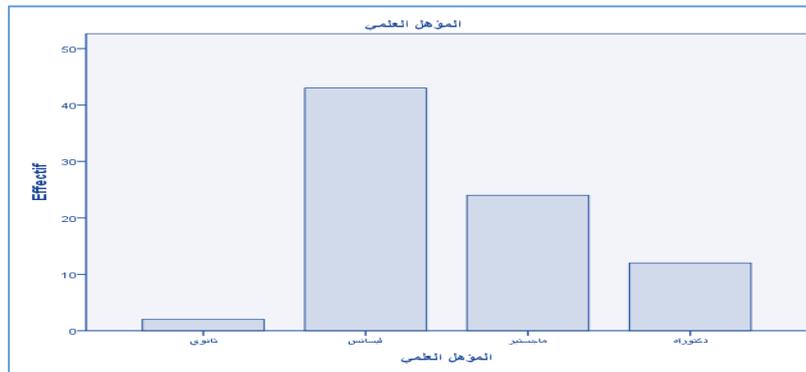
الجدول التالي يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

الجدول رقم (64): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة	التكرار	المؤهل العلمي
2,5%	2	ثانوي
53,1%	43	ليسانس
29,6%	24	ماجستير
14,8%	12	دكتوراه
100%	81	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS.V.20)

الشكل رقم (27): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS.V.20)

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

يتضح من الجدول والشكل السابقين أن 2.5% من عينة الدراسة لديهم مستوى ثانوي، 14.8% من هذه العينة مؤهلهم العلمي دكتوراه، في حين كانت أعلى نسبة لأفراد عينة الدراسة من لديهم شهادتي الليسانس والماجستير حيث بلغت نسبهم على التوالي: 53.1% و 29.6%، وعليه نستنتج أن أغلب أفراد عينة الدراسة متحصلين على شهادات جامعية عليا وهذا ما يضمن واقعية وصدق الاجابات المتحصل عليها.

### الفرع الثالث: المسمى الوظيفي

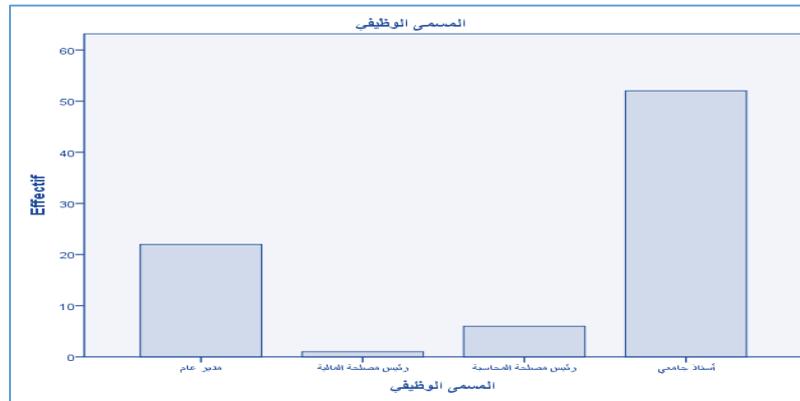
الجدول التالي يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي

الجدول رقم (65): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

النسبة	التكرار	المسمى الوظيفي
27.2%	22	مدير عام
1.2%	01	رئيس مصلحة المالية
7.4%	06	رئيس مصلحة المحاسبة
64.2%	52	أستاذ جامعي
100%	81	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS.V.20)

الشكل رقم (28): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي



المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS.V.20)

يتضح من الجدول والشكل السابقين أن أعلى نسبة كانت لفئة الأساتذة الجامعيين بنسبة 64.2% لإطلاعهم الواسع على متغيرات الدراسة بسبب تخصصهم، تليها فئة المدراء العامين بنسبة 27.2% وهي نسبة مقبولة عموما وتعود أيضا لمعرفة القبلية بمتغيرات الدراسة ومستواهم الجامعي لتجدد في الأخير رؤساء مصالح المحاسبة بنسبة 7.4% ورؤساء مصالح المالية بنسبة 1.2% وتعود النسب المنخفضة لهاته الفئات لعدم معرفتهم المطلقة بمتغيرات الدراسة.

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

### الفرع الرابع: سنوات الخبرة

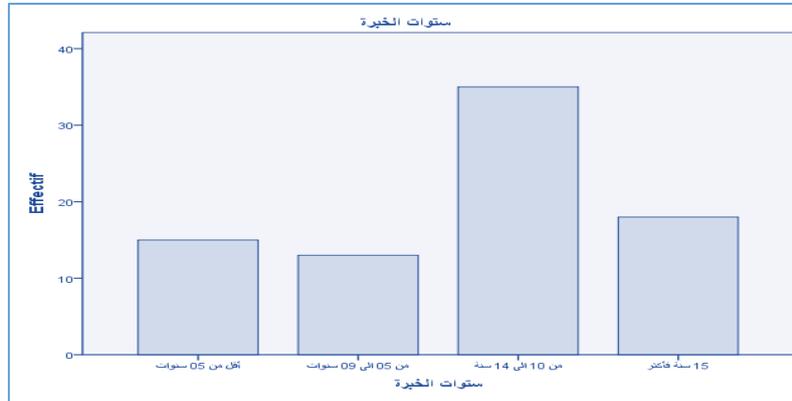
الجدول التالي يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة

الجدول رقم (66): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

النسبة	التكرار	سنوات الخبرة
18.5%	15	أقل من 05 سنوات
16%	13	من 05-09 سنوات
43.2%	35	من 10-14 سنة
22.2%	18	15 سنة فأكثر
100%	81	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS.V.20)

الشكل رقم (29): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS.V.20)

يتضح من الجدول والشكل السابقين أن أعلى نسبة خبرة هي للفئة من 10-14 سنة بنسبة 43.2% والتي تضم في الغالبية الأُسَادة الجامعيين، تليها فئة من 15 سنة فأكثر 22.2% وهي ما تفسر كبر عمر المديرين وتليها فئة أقل من 05 سنوات بنسبة 18.5% لتأتي في الأخير فئة من 05-09 سنوات بنسبة 16%.

### المطلب الثالث: تحليل ومناقشة بيانات المحور الأول

نهدف من خلال هذا المطلب إلى التعرف على دور الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية وذلك بتحليل كل أبعاد المحور من خلال حساب المتوسطات الحسابية، المنوال، الانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لهاته الأبعاد.

### الفرع الأول: بعد أسلوب التكاليف على أساس النشاط ABC

لقد كانت نتائج المعالجة الإحصائية المتعلقة بإجابات أفراد عينة الدراسة حول بعد أسلوب ABC ودوره في دعم الميزة التنافسية كما هي موضحة في الجدول التالي:

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الجدول رقم (67): إستجابة أفراد عينة الدراسة حول بعد دور أسلوب ABC في دعم الميزة التنافسية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الوزن النسبي %	مستوى الدلالة	إتجاه الإجابة
01	يعمل أسلوب ABC على تحديد الأنشطة وموجهاتها والتي تعتبر بدورها المصدر الرئيسي الداخلي	1.45	0.548	56.8	0.000	موافق بشدة
02	يساهم أسلوب ABC في زيادة الدقة عند تحديد كلفة المنتجات وبالتالي زيادة درجة التحسن في قرارات التسعير حتى يصل السعر إلى المستوى التنافسي	1.43	0.546	59.3	0.000	موافق بشدة
03	يساعد أسلوب ABC من خلال تركيزه على مسببات التكلفة على إنجاح تنفيذ كثافة إستراتيجية البحث والتطوير والتي بدورها تعتبر الوسيلة الأساسية لكسب حصة في سوق المنافسة العالمية	1.55	0.612	50.6	0.000	موافق بشدة
04	يعمل أسلوب ABC على تحسين المركز التنافسي للمؤسسة عن طريق زيادة التركيز على العملاء والأسواق	1.64	0.657	45.7	0.000	موافق بشدة
05	يوفر أسلوب ABC بيانات تكاليفية أكثر دقة وأكثر ملائمة لترشيد الكثير من القرارات الإدارية وهذا ما يمنح المؤسسة مركز تنافسي عالمي يساعدها على مواجهة المنافسة العالمية	1.53	0.593	51.9	0.000	موافق بشدة
	جميع الفقرات	1.52	0.5912	52.86	0.000	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS.V.20)

من خلال تحليل الاجابات المتحصل عليها في الجدول أعلاه، يتضح وجود موافقة شديدة من طرف أفراد عينة الدراسة لجميع عبارات هذا البعد، إذ بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي **1.52** وإنحراف معياري إجمالي يقدر بـ **0.5912** مما يدل على أن أفراد تتجه آرائهم نحو الموافقة الشديدة حول فاعلية أسلوب ABC في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، كما نجد أن العبارة رقم 02 قد نالت المرتبة الأولى بوزن نسبي **59.3%** وهذا ما يدل على موافقة غالبية أفراد عينة الدراسة وتأييدهم لفكرة أن تطبيق أسلوب ABC يساهم في زيادة الدقة عند تحديد كلفة المنتجات وبالتالي زيادة درجة التحسن في قرارات التسعير حتى يصل السعر إلى المستوى التنافسي

اضافة لما سبق فإن جميع مستويات الدلالة الاحصائية لعبارات هذا البعد كانت مساوية لـ: **0.000** وهي أقل من **0.05** أي أن هذه العبارات لها دلالة معنوية وهذا ما يؤكد موافقة أفراد عينة الدراسة حول عبارات هذا البعد من الدراسة.

### الفرع الثاني: بعد أسلوب التكلفة المستهدفة TC

لقد كانت نتائج المعالجة الإحصائية المتعلقة بإجابات أفراد عينة الدراسة حول بعد TC ودوره في دعم الميزة التنافسية كما هي موضحة في الجدول التالي:

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الجدول رقم (68): إستجابة أفراد عينة الدراسة حول بعد دور أسلوب TC في دعم الميزة التنافسية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	مستوى الدلالة	إتجاه الإجابة
01	إتباع أسلوب TC في تسعير المنتجات يمكن المؤسسة من إستقطاب زبائن جدد والمحافظة على الزبائن الحاليين مما يكسبها ميزة تنافسية	1.57	0.546	56.8	0.000	موافق بشدة
02	يسعى أسلوب TC إلى تطبيق إستراتيجية مسح السوق لاكتساب رضا الزبائن من خلال دراسة حاجاتهم ومقدراتهم المالية	1.67	0.632	49.4	0.000	موافق بشدة
03	يعمل أسلوب TC على زيادة رضا الزبون من خلال التركيز على عملية التصميم وتحقيق قيمة مدركة للزبون	1.49	0.615	56.8	0.000	موافق بشدة
04	يساهم أسلوب TC في زيادة الحصة السوقية للمؤسسة	1.53	0.593	51.9	0.000	موافق بشدة
05	يساهم أسلوب TC في إعطاء الحوافز للعاملين الأمر الذي يدعم زيادة الإنتاجية وبالتالي رفع مستوى الأرباح	1.42	0.545	60.5	0.000	موافق بشدة
	جميع الفقرات	1.54	0.5862	55.08	0.000	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS.V.20)

من خلال تحليل الاجابات المتحصل عليها في الجدول أعلاه، يتضح وجود موافقة شديدة من طرف أفراد عينة الدراسة لجميع عبارات هذا البعد، إذ بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي **1.54** وبتنحرف معياري إجمالي يقدر بـ **0.5862** مما يدل على أن أفراد تتجه آرائهم نحو الموافقة الشديدة حول فاعلية أسلوب TC في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، كما نجد أن العبارة رقم 05 قد نالت المرتبة الأولى بوزن نسبي **60.5%** وهذا ما يدل على موافقة غالبية أفراد عينة الدراسة وتأييدهم لفكرة أنه يساهم أسلوب TC في إعطاء حوافز للعاملين الأمر الذي يدعم زيادة الإنتاجية وبالتالي الرفع من مستوى الأرباح.

إضافة لما سبق فإن جميع مستويات الدلالة الإحصائية لعبارات هذا البعد كانت مساوية لـ: **0.000** وهي أقل من **0.05** أي أن هذه العبارات لها دلالة معنوية وهذا ما يؤكد موافقة أفراد عينة الدراسة حول عبارات هذا البعد من الدراسة.

### الفرع الثالث: بعد أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة ABM

لقد كانت نتائج المعالجة الإحصائية المتعلقة بإجابات أفراد عينة الدراسة حول بعد ABM ودوره في دعم الميزة التنافسية كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (69): إستجابة أفراد عينة الدراسة حول بعد دور أسلوب ABM في دعم الميزة التنافسية

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	مستوى الدلالة	إتجاه الإجابة
01	يساعد أسلوب ABM على تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والتي تساهم بدورها في توفير معلومات تساعد الإدارة على إجراء عمليات تطوير خطوات العمل مما يؤدي إلى السرعة في تنفيذ الأعمال وتحقيق الأداء المستهدف	1.53	0.502	53.1	0.000	موافق بشدة
02	يعمل أسلوب ABM على الربط بين التكلفة والأنشطة بدلا من تحميل التكاليف على السلع المنتجة الأمر الذي يساعد على تتبع سلوك التكاليف الذي يؤدي إلى سلامة التخطيط والرقابة وتلافي الإسراف	1.57	0.546	51.9	0.000	موافق بشدة
03	يلفت أسلوب ABM النظر إلى تخصيص الموارد إلى الأنشطة الرئيسية التي تضيف قيمة، المستهلك الرئيسي، المنتجات الرئيسية فهي بذلك تساهم في التحكم في التكاليف مما يساهم في دعم الموقف التنافسي للمؤسسة	1.61	0.643	51.9	0.000	موافق بشدة
04	يمكن أسلوب ABM إدارة المؤسسة في زيادة حصتها السوقية من خلال إعادة تسعير منتجاتها بأسعار مناسبة	1.54	0.633	53.1	0.000	موافق بشدة
05	يمكن أسلوب ABM إدارة المؤسسة على الميزة التنافسية من خلال إتباع منهج التطوير المستمر	1.51	0.573	53.1	0.000	موافق بشدة
	جميع الفقرات	1.55	0.5794	52.62	0.000	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS.V.20)

من خلال تحليل الاجابات المتحصل عليها في الجدول أعلاه، يتضح وجود موافقة شديدة من طرف أفراد عينة الدراسة لجميع عبارات هذا البعد، إذ بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي **1.55** وانحراف معياري إجمالي يقدر بـ **0.5794** مما يدل على أن أفراد تتجه آرائهم نحو الموافقة الشديدة حول فاعلية أسلوب ABM في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، كما نجد أن العبارات أرقام 01، 04، 05 قد نالت المرتبة الأولى بوزن نسبي **53.1%**.

اضافة لما سبق فان جميع مستويات الدلالة الاحصائية لعبارات هذا البعد كانت مساوية لـ: **0.000** وهي أقل من **0.05** أي أن هذه العبارات لها دلالة معنوية وهذا ما يؤكد موافقة أفراد عينة الدراسة حول عبارات هذا البعد من الدراسة

### الفرع الرابع: بعد أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC

لقد كانت نتائج المعالجة الإحصائية المتعلقة بإجابات أفراد عينة الدراسة حول بعد TDABC ودوره في دعم الميزة التنافسية كما هي موضحة في الجدول التالي:

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الجدول رقم (70): إستجابة أفراد عينة الدراسة حول بعد دور أسلوب TDABC في دعم الميزة التنافسية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	مستوى الدلالة	إتجاه الإجابة
01	يعمل أسلوب TDABC على دعم التكافل الأفقي بين وظائف المؤسسة وتجاوز سلبيات الهيكل العمودية وإزالة الحواجز بين الوظائف والمسؤوليات مما يدعم الموقف التنافسي للمؤسسة	1.51	0.615	54.3	0.000	موافق بشدة
02	يسمح أسلوب TDABC بحساب تكلفة الطاقة غير المستغلة داخل المؤسسة وبالتالي عدم إستخدامها في تسعير المنتجات وهذا ما يسمح بتحديد سعر ملائم، وعدم تطبيقه لا يعزز من السياسة التسعيرية	1.60	0.585	50.6	0.000	موافق بشدة
03	يعمل أسلوب TDABC على الإستغلال الأمثل للوقت من خلال الضغط على الآلة الإنتاجية لتقديم الخدمة في وقت قياسي وهذا ما يؤدي إلى تحقيق رضا الزبائن وضمان ولائهم	1.59	0.667	49.4	0.000	موافق بشدة
04	يسمح أسلوب TDABC بإعادة هندسة النشاط مما يمكن المؤسسة من إكتساح السوق وزيادة حصتها السوقية	1.52	0.673	56.8	0.000	موافق بشدة
05	يساهم أسلوب TDABC في تحقيق التواصل والتنسيق الحسن بين أقسام الشراء، الإنتاج والتوزيع مما يعزز الموقف التنافسي للمؤسسة	1.58	0.610	49.4	0.000	موافق بشدة
	جميع الفقرات	1.56	0.63	52.10	0.000	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS.V.20)

من خلال تحليل الاجابات المتحصل عليها في الجدول أعلاه، يتضح وجود موافقة شديدة من طرف أفراد عينة الدراسة لجميع عبارات هذا البعد، إذ بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي 1.56 وانحراف معياري إجمالي يقدر بـ 0.63 مما يدل على أن أفراد تتجه آرائهم نحو الموافقة الشديدة حول فاعلية أسلوب TDABC في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، كما نجد أن العبارة رقم 04 قد نالت المرتبة الأولى بوزن نسبي 56.8% وهذا ما يدل على موافقة غالبية أفراد عينة الدراسة وتأييدهم لفكرة أن أسلوب TDABC يسمح بإعادة هندسة النشاط مما يمكن المؤسسة من إكتساح السوق وزيادة حصتها السوقية.

إضافة لما سبق فإن جميع مستويات الدلالة الإحصائية لعبارات هذا البعد كانت مساوية لـ: 0.000 وهي أقل من 0.05 أي أن هذه العبارات لها دلالة معنوية وهذا ما يؤكد موافقة أفراد عينة الدراسة حول عبارات هذا البعد من الدراسة.

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

### الفرع الخامس: بعد أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد JIT

لقد كانت نتائج المعالجة الإحصائية المتعلقة بإجابات أفراد عينة الدراسة حول بعد JIT ودوره في دعم الميزة

التنافسية كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (71): إستجابة أفراد عينة الدراسة حول دور أسلوب JIT في دعم الميزة التنافسية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	مستوى الدلالة	إتجاه الإجابة
01	يساعد أسلوب JIT على تحديد حجم المبيعات المتوقعة للمؤسسة وبالتالي زيادة حصتها السوقية	1.65	0.616	50.6	0.000	موافق بشدة
02	يحقق أسلوب JIT ملائمة منطقية بين الطلب الحقيقي وتصميم المنتج مما يؤدي إلى خلق ميزة تنافسية	1.60	0.606	48.1	0.000	موافق بشدة
03	تعد الصيانة الوقائية كمدخل من أسلوب JIT أحد الأبعاد الأساسية لقياس النوعية التنافسية	1.56	0.548	50.6	0.000	موافق بشدة
04	يساعد تطبيق أسلوب JIT في المؤسسة من الإيفاء في تسليم طلبية الزبائن حسب الكمية وبالمواصفات المطلوبة في الموعد المتفق عليه الأمر الذي يساهم في تحسين المستوى التنافسي للمؤسسة	1.38	0.560	65.4	0.000	موافق بشدة
05	يساهم أسلوب JIT في إبتكار الأساليب والتقنيات والبرامج المحكمة لإختراق الأسواق الدولية	1.51	0.615	55.6	0.000	موافق بشدة
	جميع الفقرات	1.54	0.589	54.06	0.000	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS.V.20)

من خلال تحليل الاجابات المتحصل عليها في الجدول أعلاه، يتضح وجود موافقة شديدة من طرف أفراد عينة الدراسة لجميع عبارات هذا البعد، إذ بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي 1.54 وبتحرف معياري إجمالي يقدر بـ 0.589 مما يدل على أن أفراد تتجه آرائهم نحو الموافقة الشديدة حول فاعلية أسلوب JIT في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، كما نجد أن العبارة رقم 04 قد نالت المرتبة الأولى بوزن نسبي 65.4% وهذا ما يدل على موافقة غالبية أفراد عينة الدراسة وتأييدهم لفكرة أن أسلوب JIT يساهم في تحسين المستوى التنافسي للمؤسسة من خلال قدرته على الإيفاء بطلبات الزبائن وفق الشروط المطلوبة وفي الوقت المتفق عليه.

اضافة لما سبق فان جميع مستويات الدلالة الإحصائية لعبارات هذا البعد كانت مساوية لـ: 0.000 وهي أقل من 0.05 أي أن هذه العبارات لها دلالة معنوية وهذا ما يؤكد موافقة أفراد عينة الدراسة حول عبارات هذا البعد من الدراسة.

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

### الفرع السادس: بعد أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM

لقد كانت نتائج المعالجة الإحصائية المتعلقة بإجابات أفراد عينة الدراسة حول بعد TQM ودوره في دعم الميزة

التنافسية كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (72): إستجابة أفراد عينة الدراسة حول دور أسلوب TQM في دعم الميزة التنافسية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	مستوى الدلالة	إتجاه الإجابة
01	يعمل أسلوب TQM على تحقيق رضا الزبائن من خلال التعرف على إحتياجاتهم ورغباتهم مما يمنح المؤسسة كسب ميزة تنافسية	1.50	0.550	55.6	0.000	موافق بشدة
02	تساهم الأنشطة المتعلقة بإستخدام أسلوب TQM في زيادة الحصة السوقية للمؤسسة	1.63	0.535	58	0.000	موافق بشدة
03	يعزز أسلوب TQM يعزز قدرة المؤسسة على تحقيق رضا الزبون والإحتفاظ به وبالتالي زيادة الحصة السوقية للمؤسسة	1.54	0.593	50.6	0.000	موافق بشدة
04	يساعد أسلوب TQM المؤسسة على التعرف على التغيرات المحتملة في حاجات ورغبات الزبائن ويزيد من إمكانية الإستجابة لها بسرعة مما يدعم الموقف التنافسي للمؤسسة	1.58	0.589	48.1	0.000	موافق بشدة
05	يتطلب أسلوب TQM من المؤسسة التركيز على الزبون والوفاء بحاجاته ورغباته من خلال تقديم منتجات متنوعة وبمواصفات وخصائص ذات جودة مما يساهم في تحقيق أسبقية المرونة	1.57	0.569	49.4	0.000	موافق بشدة
	جميع الفقرات	1.56	0.567	52.34	0.000	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS.V.20)

من خلال تحليل الاجابات المتحصل عليها في الجدول أعلاه، يتضح وجود موافقة شديدة من طرف أفراد عينة الدراسة لجميع عبارات هذا البعد، إذ بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي 1.56 وانحراف معياري إجمالي يقدر بـ 0.567 مما يدل على أن أفراد تتجه آرائهم نحو الموافقة الشديدة حول فاعلية أسلوب TQM في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، كما نجد أن العبارة رقم 02 قد نالت المرتبة الأولى بوزن نسبي 58% وهذا ما يدل على موافقة غالبية أفراد عينة الدراسة وتأييدهم لفكرة أنه تساهم الأنشطة المتعلقة بإستخدام أسلوب TQM في زيادة الحصة السوقية للمؤسسة.

اضافة لما سبق فإن جميع مستويات الدلالة الإحصائية لعبارات هذا البعد كانت مساوية لـ: 0.000 وهي أقل من 0.05 أي أن هذه العبارات لها دلالة معنوية وهذا ما يؤكد موافقة أفراد عينة الدراسة حول عبارات هذا البعد من الدراسة.

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

### المطلب الرابع: اختبار الفرضية الثالثة

بعد عرض وتحليل بيانات المحور الأول سنقوم بإختبار الفرضية الثالثة والمتمثلة في: يساهم تطبيق الأساليب

الحديثة لمحاكاة التكاليف في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية

✓ الفرضية الصفرية:

**H0:** لا يساهم تطبيق الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية

✓ الفرضية البديلة:

**H1:** يساهم تطبيق الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية

ومن أجل التأكد من صحة هذه الفرضية قمنا بمطابقة الاجابات المتحصل عليها مع الوسط الحسابي الفرضي

للأداة وهذا على أساس مقياس ليكارت الخماسي المعتمد في الدراسة.

وللقيام بهذا الاختبار استخدمنا اختبار **One Sample Test** ولقد كانت النتائج كالتالي:

الجدول رقم (73): نتائج إختبار الفرضية الثالثة

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة
المحور الأول	1.55	0.591	8.33	0.000

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS.V.20)

من خلال نتائج الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة t المحسوبة ( $t=8.33$ ) أكبر من قيمتها الجدولية، وقيمة

$sig=0.000$  أقل من مستوى الدلالة 0.05 وعليه نرفض الفرضية الصفرية H0 ونقبل الفرضية البديلة H1 " يساهم

تطبيق الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية " .

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

المبحث الثالث: دراسة مساهمة الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في تحسين جودة المنتج ومعوقات تطبيقها في البيئة الاقتصادية الجزائرية - دراسة استقصائية-

تمهيد:

سنحاول من خلال هذا المبحث الإجابة على الفرضية الرابعة للدراسة المتمثلة في توضيح مساهمة الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في تحسين جودة المنتج وكذلك الفرضية الخامسة الخاصة بالصعوبات والمعوقات المواجهة لتطبيق الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، كل ذلك بالإعتماد على نتائج الدراسة الإستقصائية التي قمنا بها من خلال إعداد الإستبيان.

بناء على ما سبق تم تقسيم المبحث إلى المطالب التالية:

**المطلب الأول:** تحليل ومناقشة بيانات المحور الثاني

**المطلب الثاني:** إختبار الفرضية الرابعة

**المطلب الثالث:** تحليل ومناقشة بيانات المحور الثالث

**المطلب الرابع:** إختبار الفرضية الخامسة

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

### المطلب الأول: تحليل ومناقشة بيانات المحور الثاني

نهدف من خلال هذا المطلب إلى التعرف على دور الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في تحسين جودة المنتج بالمؤسسة الاقتصادية وذلك بتحليل كل أبعاد المحور من خلال حساب المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لهاته الأبعاد.

### الفرع الأول: بعد أسلوب التكاليف على أساس النشاط ABC

لقد كانت نتائج المعالجة الإحصائية المتعلقة بإجابات أفراد عينة الدراسة حول بعد أسلوب ABC ودوره في تحسين جودة المنتج كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (74): إستجابة أفراد عينة الدراسة حول بعد أسلوب ABC في تحسين جودة المنتج

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	مستوى الدلالة	إتجاه الإجابة
01	يعمل أسلوب ABC من خلال تصنيفه للأنشطة إلى دعم الأنشطة التي تحقق الجودة العالية	1.57	0.546	51.9	0.000	موافق بشدة
02	تطبيق أسلوب ABC يوفر للمؤسسة معلومات عن العمليات والأنشطة الحالية بالشكل الذي يمكن من التحسين المستمر في العمليات مما يساهم في تحسين جودة المنتجات	1.57	0.546	51.9	0.000	موافق بشدة
03	يساهم أسلوب ABC في إنجاز إستراتيجية التسويق من خلال تقديمه للمعلومات عن الأنشطة التسويقية وبذلك يمكن إنتاج منتجات ذات جودة عالية	1.63	0.697	49.4	0.000	موافق بشدة
04	تطبيق أسلوب ABC يعمل على التقليل من أخطاء التصنيع من خلال تفعيل الرقابة مما يساهم في تحسين جودة المنتج	1.67	0.671	44.4	0.000	موافق بشدة
05	يعمل أسلوب ABC على تقديم منتجات خالية من العيوب من خلال الإلتزام بالموصفات المطلوبة	1.46	0.549	56.8	0.000	موافق بشدة
	جميع الفقرات	1.58	0.6018	50.88	0.000	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS.V.20)

من خلال تحليل الاجابات المتحصل عليها في الجدول أعلاه، يتضح وجود موافقة شديدة من طرف أفراد عينة الدراسة لجميع عبارات هذا البعد، إذ بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي 1.58 وبتحرف معياري إجمالي يقدر بـ 0.6018 مما يدل على أن أفراد تتجه آرائهم نحو الموافقة الشديدة حول فاعلية أسلوب ABC في تحسين جودة المنتج، كما نجد أن العبارة رقم 05 قد نالت المرتبة الأولى بوزن نسبي 56.8% وهذا ما يدل على موافقة غالبية أفراد عينة الدراسة وتأييدهم لفكرة أن أسلوب ABC يعمل على تقديم منتجات خالية من العيوب من خلال الإلتزام بالموصفات المطلوبة.

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

إضافة لما سبق فإن جميع مستويات الدلالة الاحصائية لعبارات هذا البعد كانت مساوية لـ: **0.000** وهي أقل من **0.05** أي أن هذه العبارات لها دلالة معنوية وهذا ما يؤكد موافقة أفراد عينة الدراسة حول عبارات هذا البعد من الدراسة.

### الفرع الثاني: بعد أسلوب التكلفة المستهدفة TC

لقد كانت نتائج المعالجة الإحصائية المتعلقة بإجابات أفراد عينة الدراسة حول بعد **TC** ودوره في تحسين جودة المنتج كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (75): إستجابة أفراد عينة الدراسة حول بعد أسلوب **TC** في تحسين جودة المنتج

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	مستوى الدلالة	إتجاه الإجابة
01	يؤدي تطبيق أسلوب <b>TC</b> إلى التحسين المستمر لكل مستوى من مستويات جودة المنتج	1.56	0.548	50.6	0.000	موافق بشدة
02	يؤدي تطبيق أسلوب <b>TC</b> إلى قيام المؤسسة بتعديلات مستمرة في عمليات الإنتاج لتتلاءم ومتطلبات الجودة	1.49	0.551	53.1	0.000	موافق بشدة
03	يعتمد أسلوب <b>TC</b> على إجراء المزيد من البحوث لتطوير المنتج بحيث يكون ذو جودة عالية	1.57	0.590	48.1	0.000	موافق بشدة
04	يساعد تطبيق أسلوب <b>TC</b> في معالجة الخلل الذي قد يحدث لتحقيق الجودة المرغوبة في المنتج	1.68	0.649	48.1	0.000	موافق بشدة
05	تطبيق أسلوب <b>TC</b> يؤدي إلى تحقيق منتج خال من العيوب	1.59	0.648	49.4	0.000	موافق بشدة
	جميع الفقرات	1.58	0.5972	49.86	0.000	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS.V.20)

من خلال تحليل الاجابات المتحصل عليها في الجدول أعلاه، يتضح وجود موافقة شديدة من طرف أفراد عينة الدراسة لجميع عبارات هذا البعد، إذ بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي **1.58** وبانحراف معياري إجمالي يقدر بـ **0.5972** مما يدل على أن أفراد تتجه آرائهم نحو الموافقة الشديدة حول فاعلية أسلوب **TC** في تحسين جودة المنتج، كما نجد أن العبارة رقم **02** قد نالت المرتبة الأولى بوزن نسبي **53.1%** وهذا ما يدل على موافقة غالبية أفراد عينة الدراسة وتأييدهم لفكرة أنه يؤدي تطبيق أسلوب **TC** إلى قيام المؤسسة بتعديلات مستمرة في عملية الإنتاج لتتلائم ومتطلبات الجودة.

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

إضافة لما سبق فإن جميع مستويات الدلالة الإحصائية لعبارات هذا البعد كانت مساوية لـ: **0.000** وهي أقل من **0.05** أي أن هذه العبارات لها دلالة معنوية وهذا ما يؤكد موافقة أفراد عينة الدراسة حول عبارات هذا البعد من الدراسة.

### الفرع الثالث: بعد أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة ABM

لقد كانت نتائج المعالجة الإحصائية المتعلقة بإجابات أفراد عينة الدراسة حول بعد **ABM** ودوره في تحسين جودة المنتج كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (76): إستجابة أفراد عينة الدراسة حول بعد دور أسلوب **ABM** في تحسين جودة المنتج

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	مستوى الدلالة	إتجاه الإجابة
01	يقدم أسلوب ABM معلومات تفصيلية عن الأنشطة الممارسة في المؤسسة مما يساعد في إعادة تصميم إجراءات عمل معينة بهدف تحسين جودة منتجاتها	1.40	0.540	63	0.000	موافق بشدة
02	تطبيق أسلوب ABM يساهم في التعرف على تكاليف الأنشطة المتعلقة بالجودة من خلال تحديد المناطق التي تحتاج إلى تحسين جودة المنتج	1.49	0.615	56.8	0.000	موافق بشدة
03	يعمل أسلوب ABM على المزج بين بيانات المحاسبة وبيانات التشغيل كمعلومات يمكن إستخدامها من قبل المدراء لتحسين الجودة	1.43	0.590	61.7	0.000	موافق بشدة
04	يعمل أسلوب ABM على تحسين جودة المنتج من خلال تعزيز جو من التحسين المستمر	1.40	0.563	64.2	0.000	موافق بشدة
05	يركز أسلوب ABM على البحث المستمر عن الفاقد في أنشطة العمليات والحد منه وتخفيض الوقت المطلوب لإعداد الآلات مما يؤثر في جودة المنتج ويعمل على تحسينها	1.51	0.573	53.1	0.000	موافق بشدة
	جميع الفقرات	1.45	0.5762	59.76	0.000	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS.V.20)

من خلال تحليل الاجابات المتحصل عليها في الجدول أعلاه، يتضح وجود موافقة شديدة من طرف أفراد عينة الدراسة لجميع عبارات هذا البعد، إذ بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي **1.45** وانحراف معياري إجمالي يقدر بـ **0.5762** مما يدل على أن أفراد تتجه آرائهم نحو الموافقة الشديدة حول فاعلية أسلوب **ABM** في تحسين جودة المنتج، كما نجد أن العبارة رقم **04** قد نالت المرتبة الأولى بوزن نسبي **64.2%** وهذا ما يدل على موافقة غالبية

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

أفراد عينة الدراسة وتأييدهم لفكرة أن أسلوب ABM يعمل على تحسين جودة المنتج من خلال تعزيز جو من التحسين المستمر.

إضافة لما سبق فإن جميع مستويات الدلالة الاحصائية لعبارات هذا البعد كانت مساوية لـ: **0.000** وهي أقل من 0.05 أي أن هذه العبارات لها دلالة معنوية وهذا ما يؤكد موافقة أفراد عينة الدراسة حول عبارات هذا البعد من الدراسة

### الفرع الرابع: بعد أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC

لقد كانت نتائج المعالجة الإحصائية المتعلقة بإجابات أفراد عينة الدراسة حول بعد TDABC ودوره في تحسين جودة المنتج كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (77): إستجابة أفراد عينة الدراسة حول دور أسلوب TDABC في تحسين جودة المنتج

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	مستوى الدلالة	إتجاه الإجابة
01	تطبيق أسلوب TDABC يساهم في تقليل تدفق الأنشطة داخل المؤسسة مما يؤثر إيجابا على جودة المنتج	1.48	0.615	58	0.000	موافق بشدة
02	يسمح تطبيق أسلوب TDABC بحساب التكلفة العاطلة الأمر الذي يساهم بالإيجاب في زيادة جودة المنتج	1.59	0.608	46.9	0.000	موافق بشدة
03	تطبيق أسلوب TDABC يساهم في إتخاذ القرارات المناسبة بخصوص الأنشطة الإنتاجية داخل المؤسسة	1.44	0.524	56.8	0.000	موافق بشدة
04	يساعد أسلوب TDABC في تحقيق توازن في طاقة الموارد من خلال التنبؤ بكمية الإحتياجات من الموارد مما يساهم في تحقيق مفهوم الجودة عند المنبع	1.49	0.573	54.3	0.000	موافق بشدة
05	إستخدام أسلوب TDABC يؤثر إيجابا على عملية ضبط الجودة عند المنبع	1.62	0.603	49.4	0.000	موافق بشدة
	جميع الفقرات	1.52	0.5846	53.08	0.000	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS.V.20)

من خلال تحليل الاجابات المتحصل عليها في الجدول أعلاه، يتضح وجود موافقة شديدة من طرف أفراد عينة الدراسة لجميع عبارات هذا البعد، إذ بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي **1.52** وبتنحرف معياري إجمالي يقدر بـ **0.5846** مما يدل على أن أفراد تتجه آرائهم نحو الموافقة الشديدة حول فاعلية أسلوب TDABC في تحسين جودة المنتج ، كما نجد أن العبارة رقم 01 قد نالت المرتبة الأولى بوزن نسبي **58%** وهذا ما يدل على موافقة غالبية أفراد عينة الدراسة وتأييدهم لفكرة أن تطبيق أسلوب TDABC يساهم في تقليل تدفق الأنشطة داخل المؤسسة مما يؤثر إيجابا على جودة المنتج.

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

إضافة لما سبق فإن جميع مستويات الدلالة الإحصائية لعبارات هذا البعد كانت مساوية لـ: **0.000** وهي أقل من **0.05** أي أن هذه العبارات لها دلالة معنوية وهذا ما يؤكد موافقة أفراد عينة الدراسة حول عبارات هذا البعد من الدراسة.

### الفرع الخامس: بعد أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد JIT

لقد كانت نتائج المعالجة الإحصائية المتعلقة بإجابات أفراد عينة الدراسة حول بعد **JIT** ودوره في تحسين جودة المنتج كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (78): إستجابة أفراد عينة الدراسة حول بعد دور أسلوب **JIT** في تحسين جودة المنتج

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	مستوى الدلالة	إتجاه الإجابة
01	يساعد تطبيق أسلوب JIT على زيادة كفاءة المراحل الإنتاجية وزيادة كفاءة جودة المنتجات	1.70	0.697	50.6	0.000	موافق بشدة
02	تطبيق أسلوب JIT في المؤسسة يعد الأرضية الخصبة في اعتماد مفهوم الجودة شعارا للمؤسسة	1.65	0.674	50.6	0.000	موافق بشدة
03	يعمل أسلوب JIT على جعل العيوب تساوي الصفر مما يؤكد أن الإنتاج ذو جودة عالية	1.70	0.813	46.9	0.000	موافق بشدة
04	أسلوب JIT يعمل على تقديم وسائل مرئية لملاحظة إنسياب المنتوجات خلال النظام الإنتاجي مما يسهل متابعتها ومراقبة جودتها	1.77	0.779	42	0.000	موافق بشدة
05	إعتماد أسلوب JIT يساعد المؤسسة على القيام بإجراءات وقائية وعلاجية للأخطاء المتوقعة مما يساهم في تحسين نوعية منتجاتها	1.67	0.707	46.9	0.000	موافق بشدة
	جميع الفقرات	1.70	0.734	47.4	0.000	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS.V.20)

من خلال تحليل الاجابات المتحصل عليها في الجدول أعلاه، يتضح وجود موافقة شديدة من طرف أفراد عينة الدراسة لجميع عبارات هذا البعد، إذ بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي **1.70** وبانحراف معياري إجمالي يقدر بـ **0.734** مما يدل على أن أفراد تتجه آرائهم نحو الموافقة الشديدة حول فاعلية أسلوب **JIT** في تحسين جودة المنتج، كما نجد أن العبارتان أرقام **01**، **02** قد نالتا المرتبة الأولى بوزن نسبي **50.6%** وهذا ما يدل على موافقة غالبية أفراد عينة الدراسة وتأييدهم لفكرة أن أسلوب **JIT** يساعد على زيادة كفاءة المراحل الإنتاجية وبالتالي زيادة كفاءة جودة المنتج من جهة ومن جهة أخرى يعتبر أسلوب **JIT** الأرضية الخصبة للمؤسسة لإعتماد مفهوم الجودة.

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

إضافة لما سبق فإن جميع مستويات الدلالة الإحصائية لعبارات هذا البعد كانت مساوية لـ: **0.000** وهي أقل من **0.05** أي أن هذه العبارات لها دلالة معنوية وهذا ما يؤكد موافقة أفراد عينة الدراسة حول عبارات هذا البعد من الدراسة.

### الفرع السادس: بعد أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM

لقد كانت نتائج المعالجة الإحصائية المتعلقة بإجابات أفراد عينة الدراسة حول بعد TQM ودوره في تحسين جودة المنتج كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (79): إستجابة أفراد عينة الدراسة حول بعد أسلوب TQM في تحسين جودة المنتج

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	مستوى الدلالة	إتجاه الإجابة
01	يساهم أسلوب TQM في الحد من العيوب والأخطاء في العمليات وبالتالي تحسين جودة المنتج	1.68	0.649	48.1	0.000	موافق بشدة
02	تطبيق أسلوب TQM يعمل على الإستعانة بالتقنيات الحديثة لتقديم الجديد سواء كان في المواصفات أو التصميم أو الإنتاج مما يساهم في تقديم منتج ذو جودة عالية	1.59	0.648	49.4	0.000	موافق بشدة
03	يركز أسلوب TQM على العمل الجماعي وتشجيع مشاركة العاملين وإندماجهم الأمر الذي يؤدي إلى زيادة رغبة العاملين في تقديم منتجات أفضل وذات جودة عالية	1.40	0.540	63	0.000	موافق بشدة
04	يساهم أسلوب TQM في تحديد مواصفات المنتج حسب إحتياجات الزبائن الأمر الذي يسمح بإنتاج منتج أكثر جودة	1.49	0.615	56.8	0.000	موافق بشدة
05	أسلوب TQM يقوم بوضع الآليات المساندة في أماكنها الصحيحة المناسبة وهذا من أجل تحسين جودة المنتج بشكل مستمر	1.43	0.590	61.7	0.000	موافق بشدة
	جميع الفقرات	1.52	0.608	55.8	0.000	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS.V.20)

من خلال تحليل الاجابات المتحصل عليها في الجدول أعلاه، يتضح وجود موافقة شديدة من طرف أفراد عينة الدراسة لجميع عبارات هذا البعد، إذ بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي **1.52** وبانحراف معياري إجمالي يقدر بـ **0.608** مما يدل على أن أفراد تتجه آرائهم نحو الموافقة الشديدة حول فاعلية أسلوب TQM في تحسين جودة المنتج، كما نجد أن العبارة رقم 03 قد نالت المرتبة الأولى بوزن نسبي **63%** وهذا ما يدل على موافقة غالبية أفراد عينة الدراسة وتأييدهم لفكرة أنه يركز أسلوب TQM على تشجيع ودعم العمل الجماعي مما يؤدي إلى زيادة رغبة العاملين في تقديم منتجات أفضل وذات جودة عالية.

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

إضافة لما سبق فإن جميع مستويات الدلالة الإحصائية لعبارات هذا البعد كانت مساوية لـ: **0.000** وهي أقل من **0.05** أي أن هذه العبارات لها دلالة معنوية وهذا ما يؤكد موافقة أفراد عينة الدراسة حول عبارات هذا البعد من الدراسة.

### المطلب الثاني: اختبار الفرضية الرابعة

بعد عرض وتحليل بيانات المحور الثاني سنقوم بإختبار الفرضية الرابعة والمتمثلة في: **يساهم تطبيق الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في تحسين جودة المنتج في المؤسسة الاقتصادية**

✓ الفرضية الصفرية:

**H0:** لا يساهم تطبيق الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في تحسين جودة المنتج في المؤسسة الاقتصادية

✓ الفرضية البديلة:

**H1:** يساهم تطبيق الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في تحسين جودة المنتج في المؤسسة الاقتصادية

ومن أجل التأكد من صحة هذه الفرضية قمنا بمطابقة الاجابات المتحصل عليها مع الوسط الحسابي الفرضي للأداة وهذا على أساس مقياس ليكارت الخماسي المعتمد في الدراسة.

وللقيام بهذا الاختبار استخدمنا اختبار **One Sample Test** ولقد كانت النتائج كالتالي:

الجدول رقم (80): نتائج إختبار الفرضية الرابعة

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة
المحور الثاني	1.56	0.617	8.10	0.000

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS.V.20)

من خلال نتائج الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة t المحسوبة (**t=8.10**) أكبر من قيمتها الجدولية، وقيمة **sig=0.000** أقل من مستوى الدلالة **0.05** وعليه نرفض الفرضية الصفرية H0 ونقبل الفرضية البديلة H1 " يساهم تطبيق الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في تحسين جودة المنتج في المؤسسة الاقتصادية ".

### المطلب الثالث: تحليل ومناقشة بيانات المحور الثالث

نهدف من خلال هذا المطلب إلى التعرف على الصعوبات المواجهة لتطبيق الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وذلك بتحليل المحور من خلال حساب المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لجميع فقرات المحور.

الجدول رقم (81): إستجابة أفراد عينة الدراسة حول المحور الثالث

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	مستوى الدلالة	إتجاه الإجابة
01	نقص المعرفة والإدراك بأهمية الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف من أجل نمو المؤسسة	2.22	1.183	38.3	0.000	موافق

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

02	عدم رغبة المؤسسة في تغيير أنظمة محاسبة التكاليف المطبقة لديها لقناعتها بما تقدمه لها من معلومات	2.44	1.275	34.6	0.000	موافق
03	عدم توفر الكفاءات العلمية في مجال محاسبة التكاليف يحول دون إستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف	1.74	0.608	60.5	0.000	موافق بشدة
04	غياب الدورات التدريبية حول الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بالمؤسسة	1.78	0.570	63	0.000	موافق بشدة
05	عدم إقتناع إدارة المؤسسة بضرورة تبني الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف	2.22	1.118	38.2	0.000	موافق
06	تعقد بعض الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف وعدم وضوح إجراءاتها ومعايير تطبيقها يقف عائقا أمام إستخدامها	1.84	0.601	65.4	0.000	موافق
07	ارتفاع تكلفة تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف	1.90	0.752	54.3	0.000	موافق
08	قد يؤدي تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف إلى نشوء مقاومة التغيير من قبل الموظفين هذه ليست صعوبة من الاحسن حذفها	1.98	0.829	50.6	0.000	موافق
09	غياب حافز المنافسة بين المؤسسات يعتبر عامل أساسي لعدم تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف	1.83	0.622	59.3	0.000	موافق
10	غياب قابلية ثقافة التغيير داخل المؤسسة ساهمت في عدم توجيهها لإستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف	2.08	0.951	54.3	0.000	موافق
11	عدم توفر الإمكانيات المادية والتقنية التي تسمح بإستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف	1.78	0.632	66.7	0.000	موافق بشدة
	جميع الفقرات	1.98	0.831	53.2	0.000	موافق

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS.V.20)

من خلال تحليل الاجابات المتحصل عليها في الجدول أعلاه، يتضح وجود موافقة بدرجة مرتفعة من طرف أفراد عينة الدراسة لجميع عبارات المحور، إذ بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي **1.98** ويانحرف معياري إجمالي يقدر بـ **0.831** مما يشير إلى مواجهة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى العديد من الصعوبات والمعوقات التي تعيق تبنيها للأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف.

وفيما يلي عرض لأهم 05 صعوبات ومعوقات رأت أفراد عينة الدراسة أنها الأهم:

✓ احتلت العبارة رقم 11 والمتمثلة في " عدم توفر الإمكانيات المادية والتقنية التي تسمح بإستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف " المرتبة الأولى بوزن نسبي **66.7%**.

✓ احتلت العبارة رقم 06 والمتمثلة في " تعقد بعض الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف وعدم وضوح إجراءاتها ومعايير تطبيقها يقف عائقا أمام إستخدامها " المرتبة الثانية بوزن نسبي **65.4%**.

✓ احتلت العبارة رقم 04 والمتمثلة في " غياب الدورات التدريبية حول الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية " المرتبة الثالثة بوزن نسبي **63%**.

## الفصل الرابع: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

✓ إحتلت العبارة رقم 03 والمتمثلة في " عدم توفر الكفاءات العلمية في مجال محاسبة التكاليف يحول دون استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف " المرتبة الرابعة بوزن نسبي 60.5%.

✓ إحتلت العبارة رقم 09 والمتمثلة في " غياب حافز المنافسة بين المؤسسات يعتبر عامل أساسي لعدم تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف " المرتبة الخامسة ولى بوزن نسبي 59.3%.

إضافة لما سبق فإن جميع مستويات الدلالة الإحصائية لعبارات هذا البعد كانت مساوية ل: 0.000 وهي أقل من 0.05 أي أن هذه العبارات لها دلالة معنوية وهذا ما يؤكد موافقة أفراد عينة الدراسة حول عبارات هذا البعد من الدراسة.

### المطلب الرابع: اختبار الفرضية الخامسة

بعد عرض وتحليل بيانات المحور الثالث سنقوم بإختبار الفرضية الخامسة والمتمثلة في: يواجه تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف صعوبات ومعوقات تحد من إمكانية تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

✓ الفرضية الصفرية:

H0: لا يواجه تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف صعوبات ومعوقات تحد من إمكانية تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

✓ الفرضية البديلة:

H1: يواجه تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف صعوبات ومعوقات تحد من إمكانية تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

ومن أجل التأكد من صحة هذه الفرضية قمنا بمطابقة الاجابات المتحصل عليها مع الوسط الحسابي الفرضي للأداة وهذا على أساس مقياس ليكارت الخماسي المعتمد في الدراسة.

وللقيام بهذا الاختبار استخدمنا اختبار **One Sample Test** ولقد كانت النتائج كالتالي:

الجدول رقم (82): نتائج إختبار الفرضية الخامسة

المتغير	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة
المحور الثالث	1.98	0.831	10.92	0.000

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS.V.20)

من خلال نتائج الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة t المحسوبة ( $t=10.92$ ) أكبر من قيمتها الجدولية، وقيمة  $\text{sig}=0.000$  أقل من مستوى الدلالة 0.05 وعليه نرفض الفرضية الصفرية H0 ونقبل الفرضية البديلة H1 " يواجه تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف صعوبات ومعوقات تحد من إمكانية تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الهدف من هذا الفصل إجراء الدراسة التطبيقية على المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمعرفة دور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في دعم القرارات الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية وذلك من خلال دراسة تأثيرها على المحددات الإستراتيجية (التكلفة، الميزة التنافسية، الجودة) وقياس ذلك إعتدنا على أداتين للدراسة – أداة دراسة الحالة لقياس تأثير الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف على محدد التكلفة وأداة الإستبانة لقياس تأثير الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف على محدد الميزة التنافسية والجودة –

وقد توصلنا من خلال دراستنا إلى مجموعة من النتائج كان من أهمها:

- 1- يساهم تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في تخفيض تكاليف المنتجات وهذا ما يعمل على إعطاء رؤية أكثر وضوحا حول مردودية المؤسسة.
- 2- تعمل الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف على تخفيض التكاليف إلى أقصى حد ممكن من خلال زيادة قدرة المؤسسة على التقدير الأمثل لتكلفة مختلف منتجاتها.
- 3- إتفق أفراد عينة الدراسة على أن تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف من شأنه أن يدعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية.
- 4- أكد أفراد عينة الدراسة أن تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية يعمل على تحسين جودة المنتجات بها.
- 5- تزود الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف إدارة المؤسسة بالمعلومات اللازمة حول البيئة الداخلية والخارجية المحيطة بها، وهذا ما يمكن المؤسسة من إتخاذ قرارات سليمة حول التحسين والتطوير المستمرين مما يعمل على تقديم منتجات ذات جودة عالية.
- 6- للأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف دور كبير في دعم القرارات الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية لما لها من تأثير جوهري وواضح على المحددات الإستراتيجية (التكلفة، الميزة التنافسية، الجودة).
- 7- المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لا تطبق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لكنها تؤكد على مساهمتها في دعم عملية إتخاذ القرار الإستراتيجي في المؤسسة.
- 8- وجود إهتمام لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف غير أنه لم يتخذ بعد الخطوة نحو التطبيق الفعلي لهاته الأساليب.
- 9- هناك بعض الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية أهمها صعوبة وتعقيد هذه الأساليب وعدم وضوح إجراءات ومعايير تطبيقها، غياب الخبرات والكفاءات العلمية المؤهلة للتعامل مع هذه الأساليب إضافة إلى ارتفاع تكاليف تطبيقها وإحلالها محل الأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف.

# الخاتمة العامة

❖ نتائج الدراسة	❖ تمهيد
❖ توصيات الدراسة	❖ نتائج اختبار الفرضيات
❖ آفاق الدراسة	

### تمهيد:

يشكل موضوع إتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية أحد أهم المواضيع القديمة والحديثة التي عمل المفكرين على إيجاد نظريات تعمل على تفسيرها وتحديد ملامحها، فإنتقل بذلك موضوع القرارات الإستراتيجية من الإطار العام الذي يغطيه (دراسة المفهوم والعناصر والنظريات) إلى المفهوم الخاص لدراسة العوامل الداعمة له. ولتحقيق ذلك عمد المفكرين الإقتصاديين إلى ربط موضوع إتخاذ القرارات الإستراتيجية بالعديد من الميادين الاقتصادية والتي كان من أهمها ميدان المحاسبة لما توفر مخرجاتها (القوائم المالية) من قدر هائل من المعلومات المفيدة ماليا وإستراتيجيا، وتشكل محاسبة التكاليف أحد أهم أنواع المحاسبة التي لها دور مهم وفعال في إتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية لما لها من تأثير واضح على العوامل الداعمة لعملية إتخاذ القرار الإستراتيجي في المؤسسة الاقتصادية (التكلفة، الجودة، الميزة التنافسية).

ولقد كان الهدف الرئيسي من هذه الدراسة توضيح دور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في دعم القرارات الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية من خلال دراسة تأثير تطبيقها على العوامل الداعمة لعملية إتخاذ القرار الإستراتيجي وذلك بإسقاط الدراسة على الساحة الاقتصادية الجزائرية (المؤسسات الاقتصادية الجزائرية).

ولتحقيق ذلك قمنا بإعداد دراسة نظرية تفصيلية لكل من الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف وكذلك عملية إتخاذ القرار الإستراتيجي في المؤسسة الاقتصادية وكذا الربط النظري بين المتغيرين وقصد إثراء الدراسة أكثر فأكثر حاولنا من خلال الجانب التطبيقي للدراسة إسقاط ما تمّ دراسته نظريا على الساحة الاقتصادية الجزائرية (المؤسسات الاقتصادية الجزائرية) من خلال دراستنا لحالات عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، وكذا إستهدافنا من خلال الإستبانة لشريحة متنوعة من الناشطين في المجال الاقتصادي والذين لهم علاقة بمحاسبة التكاليف إبتداء من المهنيين الداخليين بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية (المدرء العامين ، رؤساء مصالح المحاسبة ، رؤساء مصالح المالية) ، المهنيين الخارجيين ( محافظي الحسابات ، خبراء المحاسبة ، المحاسبين المعتمدين) والأكاديميين (أساتذة الجامعات المتخصصين في المحاسبة).

### أولا - نتائج إختبار الفرضيات

إنطلاقا من طريقة المعالجة التي تمّ إعتماها في الدراسة والتي جمعت بين الدراسة النظرية والدراسة التطبيقية تمّ التوصل إلى نتائج إختبار الفرضيات التالية:

✓ بالنسبة للفرضية الأولى والمتمثلة في "تشكل الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بديلا عن الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف في ظل البيئة الاقتصادية الحديثة"، فقد توصلنا من خلال الفصل الثاني إلى الاتفاق على

## الخاتمة العامة

أنها صحيحة ذلك أن الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف تجاوزت مبدأ حساب التكاليف فقط القائم ضمن الأساليب التقليدية لحساب التكاليف لتصل إلى إدارتها إستراتيجيا حتى تتواءم وسمات وخصائص بيئة الأعمال الاقتصادية الراهنة.

✓ بالنسبة للفرضية الثانية والمتمثلة في "يساهم تطبيق الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في تخفيض تكاليف المؤسسة الاقتصادية" ومن خلال دراستنا تم تأكيد صحة هذه الفرضية نظريا وميدانيا فقد كان التأكيد النظري في الفصل الثالث من خلال إبراز أهم النقاط التي تقدمها الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف والتي تلعب دورا أساسيا في تخفيض التكاليف ، أما بخصوص التأكيد التطبيقي فقد تم تطبيق كل أسلوب من الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف بمؤسسة اقتصادية جزائرية وقد تم التوصل إلى أن تطبيقها ساهم في تخفيض التكاليف بصورة واضحة مقارنة مع تطبيق الأساليب التقليدية بها.

✓ بالنسبة للفرضية الثالثة والمتمثلة في " يساهم تطبيق الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في دعم الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية " فقد تم تأكيد صحة هذه الفرضية نظريا وميدانيا فقد كان التأكيد النظري في الفصل الثالث من خلال إبراز أهم النقاط التي تقدمها الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف والتي تلعب دورا أساسيا في دعم الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية، أما بخصوص التأكيد التطبيقي فقد بلغت قيمة t المحسوبة ( $t=8.33$ ) أكبر من قيمتها الجدولية، وقيمة  $sig=0.000$  أقل من مستوى الدلالة 0.05 وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

✓ بالنسبة للفرضية الرابعة والمتمثلة في " يساهم تطبيق الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في تحسين جودة المنتج " فقد تم تأكيد صحة هذه الفرضية نظريا وميدانيا فقد كان التأكيد النظري في الفصل الثالث من خلال إبراز أهم النقاط التي تقدمها الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف والتي تلعب دورا أساسيا في تحسين جودة المنتج، أما بخصوص التأكيد التطبيقي فقد بلغت قيمة t المحسوبة ( $t=8.10$ ) أكبر من قيمتها الجدولية، وقيمة  $sig=0.000$  أقل من مستوى الدلالة 0.05 وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

✓ بالنسبة للفرضية الخامسة والمتمثلة في " يواجه تطبيق الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف صعوبات ومعوقات تحد من إمكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية " فقد تم تأكيد صحة هذه الفرضية نظريا وميدانيا فقد كان التأكيد النظري في الفصل الثالث من خلال إبراز أهم المعوقات والعراقيل التي تحول دون تطبيق الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، أما بخصوص التأكيد التطبيقي فقد بلغت قيمة t المحسوبة ( $t=10.92$ ) أكبر من قيمتها الجدولية، وقيمة  $sig=0.000$  أقل من مستوى الدلالة 0.05 وهذا ما يثبت صحة الفرضية

### ثانيا-نتائج الدراسة

#### 1- النتائج المتعلقة بالجانب النظري:

## الخاتمة العامة

- ✓ تختلف البيئة الاقتصادية الحالية عن البيئة الاقتصادية السابقة في خصائصها وسماتها الأمر الذي أوجب على المؤسسات جملة من التحديات يجب عليها أن تأخذها بعين الحسبان لضمان بقائها وإستمرارها.
- ✓ في ظل معطيات البيئة الاقتصادية الحديثة أصبحت المؤسسة مجبرة على إنتاج وتقديم منتجات جديدة ومتجددة تتميز بالتكلفة المنخفضة والجودة العالية من جهة ومطالبة بالتمتع بمرونة عالية لمواجهة طلبات الزبائن المتجددة وإشتداد المنافسة العالمية من جهة أخرى.
- ✓ في ظل المعطيات الجديدة للبيئة الاقتصادية أثبتت الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف عجزها في تلبية إحتياجات بيئة الأعمال الحديثة الأمر الذي إستوجب حتمية اللجوء إلى أساليب جديدة توأكب التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الحديثة.
- ✓ لا يقتصر إهتمام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف على إدارة التكاليف فقط بل يتجاوز ذلك ليمتد إلى مراقبة تكاليف أداء المؤسسة ومقارنتها بالمؤسسات الأخرى خاصة المنافسة منها.
- ✓ تقوم الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف على فلسفة فهم العلاقة بين التكلفة / القيمة / الإيراد العلاقة التي تحدد الوضعية التنافسية للمؤسسة ونجاحها على المدى الطويل.
- ✓ يعمل أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC على تسهيل تسيير المؤسسة من خلال توفيره لمعلومات أكثر دقة بالتركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة.
- ✓ أسلوب التكلفة المستهدفة TC هو أسلوب متكامل للتسيير الإستراتيجي للتكاليف والأرباح يسعى لتحقيق التوافق بين تحقيق رضا الزبون من جهة وتحقيق الأرباح للمؤسسة من جهة أخرى.
- ✓ أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة ABM هو أسلوب إداري يركز على التحليل الشامل لمختلف أنشطة المؤسسة بهدف إستبعاد الأنشطة غير المضيفة للقيمة.
- ✓ يعتبر أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC أسلوب مكمل لأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC يقوم على أساس قياس التكلفة الحقيقية بالإعتماد على الطاقة المستغلة فقط عن طريق إستخدام معادلات الوقت.
- ✓ يعتمد أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد JIT على جملة من التقنيات الكمية في التسيير بهدف إنتاج منتج ذو جودة عالية وبمستويات مخزون منخفضة.
- ✓ أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM أسلوب إداري شامل يركز على الجودة يسمح للمؤسسة بتحقيق الإشباع التام للعميل من خلال طرح منتجات ذو جودة عالية.
- ✓ تشكل القرارات الإستراتيجية تلك القرارات ذات المدى الطويل من حيث التنفيذ والتأثير في المؤسسة الاقتصادية.
- ✓ تعد عملية إتخاذ القرار الإستراتيجي من أعقد وأهم القرارات التي يمكن أن تتخذها أي مؤسسة إقتصادية.

- ✓ يشكل كل من تخفيض التكاليف، دعم الميزة التنافسية وتحسين جودة المنتج أحد أهم المحددات الإستراتيجية الداعمة لعملية إتخاذ القرار الإستراتيجي بالمؤسسة الاقتصادية.
- ✓ يقوم أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأسلوب من الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف بتخصيص التكاليف على المنتجات أو الخدمات وفقا لحاجتها من ذلك النشاط بهدف الوصول إلى إنتقاء الأنشطة ذو التكلفة الأقل.
- ✓ يساهم أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأسلوب من الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في التحديد الدقيق للتكاليف النهائية للمنتجات أو الخدمات وهذا ما يؤدي بدوره إلى توفير معلومات دقيقة تعمل على تحديد السعر المنافس والمحافظة على ربح معقول وتقديم رؤية واضحة لإدارة المؤسسة مما يساهم في إختيار الإستراتيجية التنافسية المناسبة التي تسمح بدعم وتعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة.
- ✓ يعمل أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأسلوب من الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف على بذل الجهد في التطوير وتقليل أخطاء التصنيع من خلال تفعيل عمليات الرقابة من أجل تحسين الجودة وتقديم منتجات خالية من العيوب.
- ✓ يهتم أسلوب التكلفة المستهدفة TC كأسلوب من الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف بتخفيض التكاليف إبتداءً من مرحلة التخطيط والتصميم متبعاً بذلك مبدأ الوقاية خير من العلاج ويستخدم بذلك مجموعة من تقنيات خفض التكاليف (تقنية تحليل الإنتاج، تقنية تحليل التصميم، تقنية التحليل الوظيفي).
- ✓ يساهم أسلوب التكلفة المستهدفة TC كأسلوب من الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف بتعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة من خلال فلسفة الأسلوب الذي يقوم على تحقيق سعر بيع تنافسي يتناسب مع إمكانية المؤسسة من جهة والقدرة الشرائية لزبائنهم من جهة أخرى.
- ✓ يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة TC كأسلوب من الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف بتحسين جودة المنتج من خلال إعتقاد منهجية التفكير الإبداعي لمساعدة المدراء على إدخال طرق جديدة في أداء العمليات بهدف طرح منتجات مميزة في السوق.
- ✓ يهتم أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة ABM كأسلوب من الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف بتخفيض التكاليف من خلال مساعدة المؤسسة على معرفة مختلف الأنشطة الممارسة داخلها وتمييز المضيعة وغير المضيعة للقيمة منها الأمر الذي يمكنها من الوقوف على مسببات التكلفة المرتفعة.
- ✓ يعمل أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة ABM كأسلوب من الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف على الربط بين التكلفة والأنشطة مما يساعد على تتبع سلوك التكاليف الذي يؤدي إلى سلامة التخطيط والرقابة وتلافي الإسراف الأمر الذي يدعم الميزة التنافسية في المؤسسة.

## الخاتمة العامة

✓ يعمل أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة ABM كأسلوب من الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف على تحسين جودة المنتج وذلك تعزيز جو من التحسين المستمر من خلال صقل العملية الإنتاجية مما يسهم في تحسين الإنتاجية والربحية.

✓ يعمل أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC كأسلوب من الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف على تقديم أفضل تخصيص لتكاليف المؤسسة على منتجاتها باستخدام موجهات الوقت وربط موارد المؤسسة بأنشطتها ومن ثم توزيعها على المنتجات الأمر الذي يعمل على إعطاء قياسا دقيق لتكاليف المنتجات.

✓ يساهم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC كأسلوب من الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بدعم التكامل الأفقي بين وظائف المؤسسة وتجاوز سليات الهيكل العمودية من خلال إيماده على تحليل الأنشطة ومساراتها، الأمر الذي يؤدي إلى نمذجة المؤسسة بتنظيم أفقي وإزالة الحواجز بين الوظائف والمسؤوليات مما يدعم الموقف التنافسي للمؤسسة (الميزة التنافسية).

✓ يساعد أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC كأسلوب من الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف على التنبؤ بكميات الإحتياجات من الموارد بهدف تحقيق التوازن في طاقة الموارد الأمر الذي يسهم في تحقيق مفهوم الجودة عند المنبع.

✓ يساهم أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد JIT كأسلوب من الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تخفيض التكاليف في نظام الإنتاج من خلال فعاليته في القضاء على الأنشطة التي لا تضيف قيمة ومن ثم تخفيض التكاليف التي لا تضيف قيمة ويستخدم بذلك عدة آليات لتخفيض التكاليف (تقليل نشاط النقل، تقليل نشاط التهيئة والإعداد، تقليل نشاط التخزين، تقليل نشاط إعادة التشغيل، تخفيض وقت الإنتظار).

✓ يساهم أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد JIT كأسلوب من الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة من خلال فلسفته القائمة على إستغلال جميع الموارد المتاحة للمؤسسة والعمل على الوصول بالمخزون إلى أدنى حد ممكن مع القضاء على جميع مظاهر الإسراف والتلف في جميع أنشطة المؤسسة.

✓ يعتمد أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد JIT كأسلوب من الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بدرجة كبيرة على الإنتاج بالوحدة وفق سلاسل صغيرة وهذا ما يمنح فرصة أكبر لتقييم دقيق للمنتج مما يساعد وبدرجة كبيرة على سهولة الرقابة على الجودة وبالتالي تحقيق منتج بجودة كبيرة وفقا للمواصفات المطلوبة.

✓ يساهم أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM كأسلوب من الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تخفيض التكاليف في المؤسسة من خلال قيامه بعمل الأشياء بالطريقة الصحيحة من أول مرة وهذا ما يعمل على تقليل الأشياء التالفة والمعيبة وإعادة إنجازها.

## الخاتمة العامة

✓ يساهم أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM كأسلوب من الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة من خلال فلسفته القائمة على التركيز على التوجه نحو الزبائن من جهة وزيادة الابتكارات والإبداع من جهة أخرى، الأمر الذي ينعكس على زيادة الحصة السوقية للمؤسسة وتخفيض الحوادث والعيوب التي يمكن أن تؤثر على سمعة المنتج والمؤسسة ككل.

✓ يعمل أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM كأسلوب من الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف على الاهتمام بالزبائن من خلال توفير منتجات وخدمات ذات جودة عالية من خلال تركيزه على دعم العمل الجماعي وتشجيع مشاركة العاملين وإنماجهم، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة رغبة العاملين في تقديم منتجات أفضل وذات جودة عالية.

### 2- النتائج المتعلقة بالجانب التطبيقي:

✓ ساهم أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC بمؤسسة تغذية الأنعام بالجلفة في تحقيق إستراتيجية الريادة في التكلفة وذلك من خلال تخفيض تكاليف بمقدار إنحراف يساوي **6.401,1401** دج، الأمر الذي أعطى المؤسسة رؤية أكثر وضوحاً عن مردودية مختلف منتجاتها وقنوات التوزيع بها.

✓ كان لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة TC بمؤسسة وفاء فايل للورق دوراً واضحاً في تخفيض التكاليف بمقدار إنحراف يساوي **7,241** دج لإعتماده على إستراتيجية المؤسسة لتحديد التكلفة المستهدفة إنطلاقاً من تحديد هامش الربح المرغوب فيه وفقاً للأرباح المراد تحقيقها وهذا ما يساعد في تحقيق هامش ربح في المدى الطويل.

✓ ساهم تطبيق أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة ABM بمؤسسة إتصالات الجزائر بالجلفة في تخفيض تكاليف المؤسسة بمقدار إنحراف يساوي **5.642.038,191** دج من خلال تركيزه على تحسين عمل الأنشطة غير المضيفة للقيمة (الأنشطة ذو التكلفة المرتفعة والمردودية المنخفضة) وهذا ما ساهم في إعطاء رؤية أكثر وضوحاً حول مردودية المؤسسة.

✓ كان لتطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC في مؤسسة كوندور دور في تخفيض التكاليف بمقدار إنحراف يساوي **11.395.768,89** دج نظراً لفعاليتها في التخصيص الدقيق للتكاليف غير المباشرة من خلال قدرته على الكشف عن الطاقة غير المستغلة ومن ثمّ عدم تخصيصها على أهداف التكلفة مما يؤدي إلى تحقيق الدقة في تحديد التكاليف.

✓ نجاح تطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد JIT بمؤسسة كوندور سيؤدي إلى تخفيض التكلفة بها وذلك من خلال تخفيض كل من وقت الإعداد والتجهيز للألات، وقت مناولة المواد ووقت الإنتظار أثناء العملية الإنتاجية من جهة وتخفيض مستويات المخزون والإسراف والضياع في الموارد المتاحة من جهة أخرى.

✓ نجاح تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM بمؤسسة تغذية الأنعام بالجلفة سيؤدي إلى تخفيض التكاليف إذا ما طبقت المؤسسة جميع طرق التحسين المستمر للجودة الداخلية والخارجية للمؤسسة.

## الخاتمة العامة

✓ إتفقت عينة الدراسة على أن تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية سيؤدي إلى دعم الميزة التنافسية للمؤسسة وتحسين جودة المنتجات بها.

✓ وجود علاقة وثيقة بين الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف والمحددات الإستراتيجية (التكلفة، الميزة التنافسية، الجودة) وهذا ما يساهم في دعم عملية إتخاذ القرار الإستراتيجي بالمؤسسة الاقتصادية.

✓ يمكن للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية أن تحقق من تبني الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف العديد من المزايا المتعلقة بالتكلفة، الجودة والميزة التنافسية وهذا ما ينعكس إيجابا على عملية إتخاذ القرارات الإستراتيجية.

✓ لدى أفراد عينة الدراسة توجه إستراتيجي حول تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لما لها من دور في تجاوز العديد من المشاكل الناتجة عن الممارسات المحاسبية المرتبطة بنظم محاسبة التكاليف.

✓ بالرغم من أهمية المؤسسات محل الدراسة إلا أنها متأخرة في تطبيق تبني الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف الأمر الذي يجعل من تبنيها في ظل الوقت الراهن تحديا يمكن الوصول إليه من خلال إزالة الصعوبات والعراقيل المرتبطة به.

✓ أغلب المؤسسات محل الدراسة تعتمد على طريقة التكاليف الكلية في حساب تكاليفها.

✓ غياب المحاسبة التحليلية في المؤسسات محل الدراسة.

✓ تلاقي الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف صعوبات في تطبيقها لأنها تركز بشكل كبير على أنشطة المؤسسة.

✓ عدم الاهتمام بتطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية يعود إلى غياب حافز المنافسة بين المؤسسات.

✓ على الرغم من إتفاق عينة الدراسة على أهمية الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف غير أن عدم تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية يعود إلى نقص الإدراك وضعف الاهتمام بتلك الأساليب والمزايا التي يمكن أن تحقق من خلالها من جهة وإعتمادها بشكل كبير على تكنولوجيا المعلومات من جهة أخرى وهذا ما هو مفقود نوعا ما في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

✓ في ظل رهانات النهوض بالإقتصاد الوطني أصبحت المؤسسة الاقتصادية الجزائرية مجبرة على تبني الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لما لها من دور في تقديم منتجات تتميز بالجودة العالية والتكلفة الأقل وهذا ما يمكنها من إجتياح الأسواق على المستوى الدولي.

### ثالثا-توصيات الدراسة

على ضوء النتائج التي توصلنا إليها يمكن تقديم التوصيات التالية:

#### 1- التوصيات على المستوى الأكاديمي:

## الخاتمة العامة

- ✓ ضرورة الاهتمام بالأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف من طرف الأكاديميين والباحثين في مجال المحاسبة وعدم الإكتفاء بسيطرة المحاسبة المالية.
- ✓ ضرورة التركيز أكثر في الجانب الأكاديمي على الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف من خلال فتح برامج تكوينية وتخصصات تضمن مقاييس خاصة بها.
- ✓ ضرورة التعريف أكثر فأكثر بالأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف وأهميتها من خلال تكثيف الدراسات التطبيقية لها من جهة وتكثيف الملتقيات والمؤتمرات العلمية المرتبطة بها من جهة أخرى.
- ✓ تفعيل الدورات العلمية التكوينية من قبل ذوي الإختصاص بهدف التعريف ونشر الوعي المرتبط بالإتجاهات الحديثة في مجال أساليب وطرق التسيير الحديثة بصفة عامة ومجال محاسبة التكاليف بصفة خاصة.

### 2- التوصيات على المستوى المهني (الميداني):

- ✓ ضرورة العمل على نشر الوعي داخل المؤسسات الاقتصادية بأهمية الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لما لها من دور كبير في دعم عملية إتخاذ القرارات لكونها تعنى بالمنظور الإستراتيجي للمؤسسة.
- ✓ ضرورة الاهتمام بتأهيل وتكوين المحاسبين والإداريين حول الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف من خلال إعداد برامج تكوين مستمرة حتى يتسنى لهم فهم مبادئ الإدارة الحديثة والهدف من محاسبة التكاليف.
- ✓ على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية التركيز على العنصر البشري وأهميته في تذليل الصعوبات التي تقف أمام تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف.
- ✓ على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الإقتداء بالمؤسسات العالمية في الاهتمام بالرؤية الإستراتيجية للتكلفة وأهميتها في المساهمة في إتخاذ القرارات الإستراتيجية.
- ✓ على مسؤولي المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الاهتمام بنشر ثقافة العمل الجماعي والتعاون بين مختلف الوظائف داخلها.
- ✓ على مسؤولي المؤسسات الاقتصادية الجزائرية العمل على توفير المناخ الملائم للعمل.

### 3- التوصيات على المستوى القانوني:

- ✓ على السلطات العمومية بإعتبارها من أهم الفاعلين في البيئة الاقتصادية التي تنشط بها المؤسسات إصدار قوانين وتعليمات ملزمة بإجبارية تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف.
- ✓ على السلطات العمومية تقديم تحفيزات للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية التي تتبنى الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بهدف توسيع دائرة التطبيق.

## رابعا-آفاق الدراسة

## الخاتمة العامة

---

أثناء معالجتنا لهذه الدراسة لاحظنا قلة الدراسات في هذا الموضوع وخاصة على مستوى البيئة الاقتصادية الجزائرية ولإثراء الموضوع أكثر فأكثر نقترح مجموعة من المواضيع الجديدة بالدراسة والإهتمام كما يلي:

✓ أثر التكامل بين الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف على جودة عملية إتخاذ القرارات الإستراتيجية بالمؤسسة الاقتصادية.

✓ صعوبات ومعوقات تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وأثرها على عملية إتخاذ القرارات.

# قائمة المراجع

العدد	نوع المرجع	طبيعة المرجع	العدد	نوع المرجع	طبيعة المرجع
22	الكتب	المراجع باللغة الأجنبية	70	الكتب	المراجع باللغة العربية
13	الرسائل والأطروحات		29	الرسائل والأطروحات	
10	المقالات العلمية		33	المقالات العلمية	
			05	الملتقيات والندوات العلمية	
45	المجموع		137	المجموع	
مجموع المراجع المستخدمة = 182					

المراجع باللغة العربية

الكتب:

- 1- أحمد محمد نور، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997.
- 2- أحمد ماهر، إتخاذ القرار بين العلم والإبتكار، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.
- 3- أحمد الخطيب، عادل سالم معاليه، الإدارة الحديثة نظريات وإستراتيجيات ونماذج حديثة، جدارا للكتاب العالمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 4- أحمد حلمي جمعة، محاسبة التكاليف المعيارية (التصميم والرقابة، محاسبة المسؤولية)، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر، عمان، 2011.
- 5- إسماعيل إبراهيم جمعة، محاسبة التكاليف، دار المعرفة الجامعية، مصر، 1999.
- 6- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر، الأردن، 2006.
- 7- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة - قضايا معاصرة-، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
- 8- إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
- 9- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية (بين النظرية والتطبيق)، الطبعة 01، دار حامد للنشر، عمان، 2010.
- 10- إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة، الطبعة 01، دار أسامة للنشر، الأردن، 2013.
- 11- إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة، الأردن، 2013.
- 12- العامري صالح مهدي محسن، الغالبي طاهر محسن منصور، الإدارة والأعمال، دار وائل للنشر، 2007.
- 13- العلاق بشير، الإدارة الحديثة نظريات ومفاهيم، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- 14- بركات عباس علي، عبد الله عزت، مدخل إلى علم الإدارة، الطبعة 02، وحدة الحدباء للطباعة والنشر، الموصل، العراق، 2000.
- 15- بوعلام بوشاشي، الرائد في المحاسبة، الدار الجامعية، الجزائر، 2004.

## قائمة المراجع

- 16- بوحرد فتيحة، إدارة الجودة في منظمات الأعمال (النظرية والتطبيق)، الطبعة 01، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2008.
- 17- بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009.
- 18- تشارلز هورنجرن وآخرين، محاسبة التكاليف مدخل إداري، الجزء 01، تعريب أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 1996.
- 19- حسن محمد أحمد محمد مختار، الإدارة الإستراتيجية (المفاهيم والنماذج)، دار النشر الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، 2008.
- 20- حسن ياسين طمعة، نماذج وأساليب كمية في الإدارة والتخطيط، الطبعة 01، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- 21- حمود خيضر كاظم، موسى سلامة اللوزي، مبادئ الإدارة والأعمال، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
- 22- حيدر علي المسعود، إدارة تكاليف الجودة إستراتيجيا، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.
- 23- جاريسيون اتش، نورين أريك، ترجمة زايد محمد عصام، المحاسبة الإدارية، دار المريخ، الرياض، 2008.
- 24- جاسم محمد الذهبي، نجم عبد الله العزاوي، مبادئ الإدارة العامة منظور إستراتيجي شامل، مطبعة الرشاد، بغداد، 2005.
- 25- جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، الطبعة 01، دار الثقافة، عمان، 1998.
- 26- جيمس ستوك، دوجلاس لامبرت، ترجمة سرور علي إبراهيم سرور، الإدارة الإستراتيجية للإمدادات، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2009.
- 27- خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف: تخطيط ورقابة، الطبعة 01، دار وائل للنشر، الأردن، 2012.
- 28- رامي حكمت فؤاد الحديثي وآخرون، الإتجاهات الحديثة في إدارة الصيانة المبرمجة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004.
- 29- رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.
- 30- رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف (مفاهيم ومبادئ، تطبيقات)، الطبعة 01، دار صفاء للنشر، عمان، 2000.
- 31- رعد عبد الله الطائي، عيسى قداد، إدارة الجودة الشاملة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.

## قائمة المراجع

- 32- سليمان خالد عبيدات، مقدمة في إدارة الإنتاج والعمليات، الطبعة 01، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- 33- سونيا محمد البكري، تخطيط ومراقبة الإنتاج، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2000.
- 34- سيد عطا الله، المفاهيم المحاسبية الحديثة، الطبعة 01، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- 35- عامر عبد الله الشقر، محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة 01، دار البداية للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.
- 36- عباس أنس عبد الباسط، الإدارة الاستراتيجية رؤية معاصرة، دار النشر الدولي، عمان، 2018.
- 37- عبد السلام أبو قحف، عبد الغفار حنفي، أساسيات التنظيم وإدارة الأعمال، الدار الجامعية للنشر، 2004.
- 38- عبد المقصود محمد ديبان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
- 39- عبد المنعم مبارك صلاح الدين، عطية عبد المرحى مرعي، أنظمة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات في بيئة الأعمال الحديثة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.
- 40- عبد الناصر إبراهيم نور وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2002.
- 41- عبد الناصر إبراهيم نور وعليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة 02، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
- 42- عدنان عواد الشوابكة، دور نظم وتكنولوجيا المعلومات في إتخاذ القرارات الإدارية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2012.
- 43- علي حسن علي، رشاد الساعد، نظرية القرارات الإدارية (مدخل نظري وكمي)، دار كريدية للطباعة والنشر، بيروت، 2001.
- 44- علي عبد العليم عبد الحميد، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، مصر، 1998.
- 45- غسان فلاح سلامة المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، الطبعة 01، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2003.
- 46- فيصل جميل السعايدية، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
- 47- قاسم نايف علوان المحيوي، إدارة الجودة في الخدمات مفاهيم وعمليات وتطبيقات، الطبعة 01، دار الشروق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.

## قائمة المراجع

- 48- كمال حسين جمعة الربيعي وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، الطبعة 01، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- 49- لبنى هاشم نعمان العاني، محاسبة التكاليف منهاج علمي تطبيقي، الطبعة 01، دار وائل للنشر، الأردن، 2013.
- 50- لطيف الرفاعي، التكاليف المعيارية والموازنات التقديرية، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، 2006.
- 51- محفوظ أحمد جودة، إدارة الجودة الشاملة مفاهيم وتطبيقات، الطبعة 03، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- 52- محمد الفيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث الأزاريطة، مطبعة الإنتصار لطباعة الأوفست، 1999.
- 53- محمد العشماوي، محاسبة التكاليف: المنظورين التقليدي والحديث، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، 2013.
- 54- محمد توفيق ماضي، تطبيقات إدارة الجودة الشاملة في المنظمات الخدمية في مجالي الصحة والتعليم نموذج مفاهيمي مقترح، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2002.
- 55- محمد حنفي زكي وآخرون، أساسيات محاسبة التكاليف، مطبعة جامعة القاهرة، مصر، 2000.
- 56- محمد محمد الخولاني، إدارة النشاط الإنتاجي والعمليات، دار الوفاء للطباعة، مصر، 2007.
- 57- محمد محمود يوسف، الإتجاهات الحديثة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، محاسبة التكاليف، المجلد 01، مؤسسة الكتب العربية للنشر الإلكتروني، 2006.
- 58- محمد منصور شبل، ماهية التكلفة المستهدفة، كلية التجارة، جامعة الأزهر، مصر، 2008.
- 59- محمود محمد السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية، الطبعة 01، المكتبة العربية للنشر والتوزيع، مصر، 2011.
- 60- مفلح محمد عقل، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
- 61- منى عطية حزام خليل، الإدارة وإتخاذ القرارات في عصر المعلوماتية من منظور الخدمة الاجتماعية، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2009.
- 62- مؤيد عبد الحسين الفضل، حاكم محسن محمد، إدارة الإنتاج والعمليات، الطبعة 01، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
- 63- موسى سليم، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية، الجزائر، بدون سنة نشر.

## قائمة المراجع

- 64- نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف مدخل حديث، الطبعة 01، دار جهينة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
- 65- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير، دار المحمدية للنشر، الجزائر، 1999.
- 66- ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير والمحاسبة التحليلية، الجزء 01، دار المحمدية، الجزائر، 2000.
- 67- نجم عبود نجم، المدخل الياباني في إدارة العمليات، الطبعة 01، دار الورق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.
- 68- نور أحمد، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، بيروت، 1987.
- 69- هاشم أحمد عطية، محمود محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية محاسبة التكاليف المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
- 70- وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالبي، الإدارة الإستراتيجية منظور منهج متكامل، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.

### الرسائل والأطروحات:

- 71- أبو غبن هيثم محمد عقل، نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC وأثره على سياسة توزيع الأرباح لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2013.
- 72- أحمد طوايبي، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2003.
- 73- إسماعيل صبحي كحيل، إدارة الجودة الشاملة وعلاقتها بالميزة التنافسية دراسة تطبيقية على جامعة فلسطين، رسالة ماجستير في القيادة والإدارة، جامعة الأقصى، 2016.
- 74- إيمان عوني أبو يوسف، أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2016.
- 75- باسم خليل محمد خليل، دور تطبيق نظام محاسبة التكاليف الإدارية المتقدمة (ABC، ABM، ABB) على خفض تكاليف المنتجات دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الإسراء، 2014.
- 76- بشارة محمد أحمد الربيع يعقوب، الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في اتخاذ القرارات المالية- دراسة ميدانية على مصنع سكر عسلاية-، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة القرآن الكريم والعلوم الإسلامية، السودان، 2018.

## قائمة المراجع

- 77- بن عامر صافية، مساهمة نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT في تحسين أداء المؤسسات الصناعية دراسة مجموعة من المؤسسات الصناعية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2019.
- 78- حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية (دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة)، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 03، 2010/2011.
- 79- راضية عطوي، الإدارة الإستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن إستعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف 01، 2016.
- 80- رضوان محمد العناتي، بناء نموذج قياس وتقييم أداء شركات المقاولات الأردنية بإستخدام بطاقة العلامات المتوازنة، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية، الأردن، 2004.
- 81- زعرب حمدي، إطار محاسبي مقترح لقياس التكلفة في المنشآت الصحية-دراسة نظرية وعملية على مستشفيات قطاع غزة-، أطروحة دكتوراه، جامعة النيلين، غزة، 2002.
- 82- سالمى ياسين، الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف وإتخاذ القرار في المؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 03، 2009.
- 83- سعاد حرب قاسم، أثر الذكاء الإستراتيجي على عملية إتخاذ القرارات، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2011.
- 84- شادي صبحي أبو شنب، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة، رسالة ماجستير، فلسطين، 2008.
- 85- عادل خالد، أثر إستخدام طريقة ABC وطريقة الأقسام المتجانسة في ترشيد تكلفة الإنتاج، رسالة ماجستير، جامعة تبسة، 2010/2011.
- 86- عبد القادر مضوي العشا مضوي، إستخدام نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت TDABC ودوره في زيادة الميزة التنافسية وتطوير الأداء المالي لمنظمات الأعمال: دراسة ميدانية على عينة من منظمات الأعمال في المملكة العربية السعودية، أطروحة دكتوراه، جامعة النيلين، السودان، 2019.
- 87- عفاف زهراوي، نمذجة وتقييم أداء الطرق الإنتاجية الحديثة في المؤسسات الصناعية الجزائرية بإستخدام شبكات تبرى: دراسة تطبيقية على عينة، أطروحة دكتوراه، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2009.

## قائمة المراجع

- 88- علي بوران بخيت محمد زين، دور تطبيق نظام التكاليف المحاسبية في تقويم كفاءة الأداء المالي في المنشآت الصناعية دراسة ميدانية على مجموعة جياذ الصناعية للجرارات والمعدات الزراعية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة القرآن الكريم والعلوم الإسلامية، السودان، 2018.
- 89- عمر هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية وعلاقته بالأداء المالي- تطبيق نموذج مقترح-، أطروحة دكتوراه، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، 2009.
- 90- فادن غالية، أثر تكنولوجيا المعلومات والإنصال في إتخاذ القرارات الإستراتيجية، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015.
- 91- فرحات منى خالد، نظام التكاليف حسب الأنشطة دراسة تطبيقية على إحدى الوحدات الاقتصادية العاملة في سوريا، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، سوريا، 2004.
- 92- فضيلي سمية، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على عملية إتخاذ القرار الإستراتيجي في المؤسسة الاقتصادية (دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية)، أطروحة دكتوراه، جامعة المسيلة، الجزائر، 2019/2018.
- 93- مجيب الرحمان أحمد مصلح عبد الله، تطوير أداء الشركات الصناعية الأردنية عن طريق تطبيق نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (ABC) و (ABM)، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، الأردن، 2006.
- 94- مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير حالة مؤسسة نفضال، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2006.
- 95- مزهود هشام، إدارة التكاليف داخل المؤسسة الصناعية الصغيرة والمتوسطة في ظل تبني مدخل إعادة الهندسة-حالة مؤسسات بالمناطق الصناعية لولاية سطيف-، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف 01، 2019/2018.
- 96- ناريمان محمود فضل عبد الجواد، إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت وأثره على كفاءة رأس المال المعرفي لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، غزة، 2016.
- 97- نجوم قمازي، مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية-دراسة إستقصائية على المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف-، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف 01، 2018/2017.

## قائمة المراجع

98- نورة إيمان، أهمية تطبيق الإدارة على أساس الأنشطة ABM ودورها في تعزيز حوكمة المؤسسات الاقتصادية-دراسة إستكشافية على مجموعة مؤسسات إقتصادية جزائرية-، أطروحة دكتوراه، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة، 2019/2018.

99- هلال درحون، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعدة على إتخاذ القرار في المؤسسة، أطروحة دكتوراه، جامعة يوسف بن خدة الجزائر، 2005.

### المقالات العلمية:

100- إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، دور التسيير على أساس الأنشطة ABM في تحسين أداء المؤسسة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، العدد 28، 2012.

101- الزيدي مثنى فالح بدر، أهمية إستخدام مدخل إحتساب التكاليف على أساس الأنشطة بالإعتماد على الوقت TDABC في المشروعات الصغيرة دراسة تطبيقية، مجلة الإدارة والإقتصاد، الجامعة المستنصرية، المجلد 35، العدد 92، 2012.

102- بقة الشريف، محلب فائزة، تأثير التحليل البيئي كآلية من آليات اليقظة الإستراتيجية في بناء الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية: دراسة ميدانية بمجموعة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية برج بو عرييج وسطيف، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 02، جوان 2015.

103- بن عواق العربي، قدوري عمار، مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC في تحسين أداء المؤسسة ودعم موقفها التنافسي: دراسة حالة فندق ومطعم الربيع سطيف، مجلة وحدة البحث في تنمية الموارد البشرية، المجلد 11، العدد 01، جوان 2020.

104- ثامر محمد محارمه، تصورات موظفي الأجهزة الحكومية القطرية لمدى توافر متطلبات تطبيق إدارة الجودة الشاملة: دراسة ميدانية، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، المجلد 28، العدد 01، 2008.

105- حاتم كريم كاظم، إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت TDABC: دراسة تطبيقية في فندق النجف، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، العراق، العدد 32، 2015.

106- حسن منصور السيد عوض، أساليب تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد: دراسة ميدانية بالتطبيق على صناعة السيارات في ج.م.ع، مجلة المدير الناجح، جامعة قناة السويس، مصر، بدون سنة نشر.

107- حسين جاسم فلاح الشمري، تقنية التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة الإستراتيجية دراسة تطبيقية في معمل إسمنت الكوفة الجديد، مجلة القاديسية للعلوم الإدارية والإقتصادية، العراق، المجلد 14، العدد 02.

## قائمة المراجع

- 108- حنان صبحت، سهير كاظم فاضل، دور تقنية الكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في توفير معلومة للوحدات الاقتصادية عن طريق تحليل ربحية الزبون للشركة العامة للصناعات الجلدية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، المجلد 23، العدد 98، 2016.
- 109- جلييلة عيدان خليل، إبتهاج إسماعيل يعقوب، مدخل إلى المحاسبة عن التكاليف TDABC وإمكانية تطبيقه في البيئة العراقية، مجلة جامعة ذي قار، العراق، العدد 04، 2015.
- 110- خديجة عرقوب، الإدارة بالأنشطة ABM وآلية تطبيقها في المؤسسات، مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية الإلكترونية، العدد 38، 2015.
- 111- رضوان محمد العناتي، مدى تطبيق شركات الكهرباء في الأردن لنظام التكاليف والإدارة المبني على الأنشطة، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، جامعة الزرقاء، الأردن، المجلد 09، العدد 01، 2009.
- 112- ساحري اليزيد، دور نظام التكلفة على أساس النشاط كمدخل إستراتيجي لتحسين الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة سطيح 01، المجلد 19، العدد 01، ديسمبر 2019.
- 113- سالم خليل خالد، المقارنة بين تحديد الأسعار وفق نظام ABC وبين الطريقة التقليدية، المجلة العراقية، العدد 25، بدون سنة نشر.
- 114- سعاد جاسم محمد، التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، بغداد، المجلد 17، العدد 01، 2019.
- 115- سعيدة حركات، التقنيات الحديثة للمحاسبة الإدارية وتأثيرها الإيجابي على الميزة التنافسية، مجلة دراسات، جامعة عمار ثليجي بالأغواط، العدد 51، فيفري 2017.
- 116- سليمان البشتاوي، الإتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (ABC) و (ABM) نحو تحسين أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، المجلد 28، العدد 08، 2014.
- 117- شفاء حمد، رجم نصيب، دور الأنظمة الخبيرة في صناعة القرارات الإستراتيجية في منظمات الأعمال، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، العدد 13، 2017.
- 118- شوقي السيد فوده، إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة دراسة نظرية وإستكشافية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر، المجلد 44، العدد 01، 2007.

## قائمة المراجع

- 119- طلال سليمان جريرة، نموذج مقترح لإستخدام نظام التكلفة المستهدفة لرفع كفاءة قرارات التسعير دراسة ميدانية في إحدى شركات تصنيع أجهزة الإنارة في سوريا، مجلة الإداري، معهد الإدارة العامة، سلطنة عمان، العدد 116، 2009.
- 120- عباس نوار كحيط الموسوي، محمد علوان رحيمة العقابي، إمكانية تطبيق تقنية الإنتاج في الوقت المحدد JIT لتنفيذ إستراتيجية التصنيع الفعال وتحقيق رضا الزبون: بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الكهربائية والإلكترونية، مجلة كلية مدينة العلم، المجلد 11، العدد 02، 2019.
- 121- عبد الحكيم مصطفى جودة، تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC في شعبة التصوير بالرنين المغناطيسي في أحد المستشفيات الخاصة الأردنية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، المجلد 27، العدد 01.
- 122- عفاف مبارك محمد علي، دور نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل المنافسة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، العدد 02، 2003.
- 123- علاء جاسم سليمان، أثر التقنيات الحديثة للمحاسبة الإدارية في تقويم الأداء المالي للشركات العراقية: دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة البطاريات العاصمة العراقية بغداد، مجلة الفنون والأدب وعلوم الإنسانيات والإجتماع، العدد 18، ديسمبر 2017.
- 124- علي حازم اليامور، إستخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة الـ ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة دراسة حالة في معمل ألبن الموصل، مجلة تنمية الرافدين، العراق، المجلد 98، العدد 32، 2010.
- 125- فائزة عبيد الله، نموذج مقترح لتقدير التكاليف غير المباشرة بإستخدام الأساليب الإحصائية في ظل نظام التكاليف على أساس النشاط، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، المجلد 41، العدد 02، 2016.
- 126- ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 15، العدد 02، فلسطين، 2007.
- 127- مثنى سعد ياسين، زهراء جار الله حمو، سلوى خالد عبد اللطيف، أحمد قيس جلال، مراحل نجاح القرارات الإستراتيجية وسبل زيادة فاعليتها في ديوان محافظة صلاح الدين: دراسة تحليلية لآراء عينة من المختصين في المجال الإستراتيجي، مجلة الدراسات التجارية والإقتصادية المعاصرة، المجلد 05، العدد 01، 2022.
- 128- مرتضى إبراهيم مكي التميمي، نصيف جاسم محمد علي الجبوري، توظيف منهج التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت لتسعير الخدمات في القطاع الفندقي: دراسة تطبيقية في فندق مجمع زمزم السياحي عينة البحث، مجلة الكلية للدراسات، جامعة النجف الأشرف، المجلد 40، العدد 01، 2016.

## قائمة المراجع

- 129- محمد روازقي، نجمة عباس، محاولة بناء أنموذج لتطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT في المؤسسات الجزائرية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة باتنة، الجزائر، العدد 17، 2017.
- 130- محمد وفي، عباس الشمري، مدخل الكلفة على أساس الأنشطة ودورها في تحديد المزيج الإنتاجي الأمثل - دراسة مقارنة بين المدخل التقليدي ومدخل الكلفة على أساس الأنشطة، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، العدد 23، 2009.
- 131- محمد وفي عباس الشمري، علي محمد حسن الكيشوان، مدخل توظيف مدخل الكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC في تحسين قيمة المنتج دراسة مقارنة بين مدخل ABC ومدخل TDABC (بالتطبيق في معمل الصادق لخياطة الدشداشة في النجف)، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق، المجلد 07، العدد 28، 2018.
- 132- يوسف الطائي، هاشم العبادي، إدارة الجودة الشاملة في التعليم الجامعي: دراسة تطبيقية جامعة الكوفة، مجلة العزي للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 01، العدد 03، 2005.
- الملتقيات والندوات العلمية:**
- 133- عزيزي وداد، بوفروم حنان، فعالية صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، الملتقى الدولي الأول حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2009.
- 134- عطية حسن أفندي، صنع وإتخاذ القرارات، ملتقى الإحصاء وبحوث العمليات ودورها في إتخاذ القرارات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2007.
- 135- فؤاد أحمد محمد الصقيري، مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية، جامعة الملك مسعود الرياض، ندوة علمية بعنوان سبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، يومي 18 و19 ماي 2010.
- 136- محمود حسن قاقش، مدى مساهمة العلوم المالية والمحاسبية في ألقى التعامل مع الأزمات المالية العالمية، عمان، جامعة أريد، كلية العلوم الاقتصادية والإدارية، المؤتمر الثاني للعلوم الإدارية والمحاسبية، 23-29 أبريل 2010.
- 137- نعيمة محمد يحيوي، دور نظام ABC بالتكامل مع نظام JIT في تهيئة المنظمات لإكتساب المزايا التنافسية، الملتقى الوطني حول إستراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مولاي الطاهر سعيدة، الجزائر، يومي 10 و11 نوفمبر 2009.

الكتب:

- 138- Aazard. C et Separi.S, **Contrôle de Gestion : Manuel et Application DEFC éprouve N°7**, Dunod, Paris, 5<sup>eme</sup> édition ,2001
- 139- A Rapin & J Poly, **La Cimpltabilité Analytique de L'exploitation**, édition dunod, paris, 2eme édition, 1996
- 140- Béatrice, Francis Grandguillot, **Comptabilité de Gestion**, Gualino édition, paris, 12eme édition, 2012
- 141- Cibert André, **Comptabilité Analytique de Gestion**, 4eme edition dunod, paris, 1987
- 142- Colin Drury ,**Management & Cost Accounting** , Thomson Learning édition , USA, 5th édition , 2002
- 143- Cooper .R and Slagmuler .R ,**Target Costing and Value Engineering** , Productivity Press, Portland , Oregon,1997
- 144- Cooper .R and Slagmuler .R ,**Target Costing and Value Engineering** , Productivity Press, Portland , Oregon,1997 Horngren.C and all ,**Cost Accounting a Managerial Emphasis** , 10<sup>th</sup> Edition ,Prentice Hall International ,New Jersey , 2000
- 145- Gerard Melyon, **Comptabilité Analytique**, Brédal éditions, paris,3eme édition, Francis ,2004.
- 146- Gervais Michel, **Contrôle de Gestion**, Economica, paris, 1997
- 147- Gervais Michel, **Contrôle de Gestion**, Economica, paris, 7eme édition, 2000
- 148- Horngren .C , Datar .S ,Foster .G , **Cost Accounting : A.Managerial Emphasis**, Prentice Hall International , New Jersey , 12 th édition , 2006
- 149- Laurent Ravingnon ,**Activity Based Costing – Activity-Based Management** , ABC Enterprise et ABC PME , Alphacen , France , 2008
- 150- Levant, & Zimnovith,**Contemporary Evolutions in Costing Methods** , France,2013
- 151- Lorino Philipe, **Methodes et Pratiques de la Performance : Le Guide de Pilotage**, Edition D'organisation, 1997
- 152- Norbert Guedj, **Le Contrôle de Gestion pour Améliorer la Performance de L'entreprise**, Edition d'organisation, paris ,2eme édition, 1998
- 153- Paster Pierre, **Décider –Oui Mais Comment ?** , Edition Liaisons, Paris, 2006
- 154- Patrick Boisselier, **Contrôle de Gestion**, Edition Vuibert, Paris, 2005
- 155- Peter Drucker ,**The Praticce of Management** , Harper et Row , New York 1954
- 156- Rebouche.B, **Comptabilité Analytique et Contrôle de Gestion**, Ellipses, paris, 1997

- 157- Ronaldj , Lewis , **Activity - Based Models Cost Management Systems** , quorum books , West port – USA , 1995
- 158- Simon .H.A, **The New Science of Management Décision**,New York, Harper and Row,1960
- 159- Yoshikawa .T, Innes .J , and Mitchell .F , **Strategic Value Analysis : Organize your Company for Strategic Succes** , pearson éducation limited , Great Britain , 2002
- الرسائل والأطروحات:
- 160- Alain Boutat , Jean Marc , **Comptabilité Analytique de Gestion** , Press Polytechniques et Universitaires ,Romandes , 2008
- 161- El Kelety , I.A , **Towards a Conceptual Frame Work for Strategic Cost Management The Concept , Objectives and Instrument** , Doctorat Thesis in Management Accounting and Controlling , Faculty of Business Administration and Economics at Chemnitz University of Technology , 2006
- 162- Eliram Lisa, et all ,**The Contrôle of Supply Management in Target Costing** , Center for Advanced Purchasing Studies , Arizona State University , Phoenix – Arizona, no publication date
- 163- Feil Patrick , and all , **Japanese Target Costing : A Historical Perspective** , International Journal of Cost Management , University of Akrom , 2004
- 164- Gao.N, & Liv.Z,**Estimating The Hidden Costs of operating Room with Time - Driven Activity - Based costing**, International Conference on Industrial Engineering,Verlag Berlin
- 165- Jan Emblemsag ,**Life – Cycle Costing Using Activity Based Costing –And Monte carlo Methods To Manage Future Costs and Risks** , John Wiley & Sons INC, New Jersey , USA, 2003
- 166- Joseph .R, Jablanski, **Implementing Total Quality Management**, Pfeiffer et Company, USA, 1991
- 167- Kaplan . R, & Anderson .A, **Time Driven Activity-Based costing : A Simpler and More path to Higher profits**, Harvared Business School Publishing Corporation,2007
- 168- Kell, G, **Time Driven Activity-Based Costing in Health Care : A Systematic Review Health Policy**, Sweden: Medical Management Centre,2017
- 169- Kwah .D.G, **Target Costing in Swedish Firms-Fiction Fad or Fact ? An Empirical Study of some Swedish Firms**, **International Management** , Master Thesis, Graduate Business School , School of Economics and Commercial LAW, Goteborg University , 2004
- 170- Max .M ,**Leveraging Process Documentation For Time-Driven Activity Based Costing** , The Journal of Performance Management ,2007
- 171- Sabiha Barzan Alubaidy ,**The Reflection of The Application TD-ABC approach on Profits Persistence Applied Study in The Générale State of Hydraulic**

**Industries Factory of Plastic** , Institute of Accounting and Financial Studies , University of Baghdad , Journal of Economics and Administrative Sciences ,2019  
172- Stefan Pete, Ildiko Reka Cardos , **Activity Based Costing and Activity Based Management Implementation in the Solution for Organizations to gain Profitability** , Romanian Journal of Economics , 2011

المقالات العلمية:

- 173- Cooper .R ,**Target Costing System** , Harvard Business School , Case N°09,1994  
174- Dejnega Olega, **Method Time Driven Activity Based Costing - Literature Review**, Journal of Applied Economic Sciences, 1(15),2011  
175- Eric Cauvin, Bruno Neunreuther, **La Contribution du Contrôle de Gestion au Management de la Valeur**, Revue Francaise de Gestion, n196, 2009/6  
176- Everaert .p, & Bruggeman . w,**From ABC to Time - Driven ABC (TDABC) An Instructional Case**, Journal of Accounting Education, 26(03),2008  
177- Heidelberg,2013Sherratt .M. ,**Time - Driven Activity - Based costing**, Harvard Business Review,2005, 02(83)  
178- Hergeth.H , **Target Costing in The Textile Complex** , Journal of Textile and Apparel Technology and Management (JTATM) , Volume 02 , ISSUE 1V Fall  
179- Kaplan .R, Anderson .R.S, **Time –Driven Activity Based Costing Simpler**, Harvard Business School Press, 82(11), USA, 2004  
180- Michael .D.Cohen , James .G.March , Johan .P.Olsen , **A Garbage Can Model of Organizational Choice**, Administrartive Science Quarterly , Mar, Vol 17, N°01 , 1972  
181- Mouden, **Adaptable Kanban System Helps Toyota Maintain Just-In-Time Produc on** , Industrial Enginnering , Vol 13, N 05 , 1981  
182- Peterlin .J, Pearse. N, Dimovski .V, **Strategic Decision Making for Organizational Sustainability : The Implications of Servant Leadership and Sustainable Leadership Approaches** , Economic and Business Review , 17(3) , 2015

# قائمة الملاحق

أرقام الملاحق	طبيعة الملاحق	نوعية الملاحق
03-02-01	وثائق مؤسسة تغذية الأنعام وحدة الجلفة	ملاحق
07-06-05-04	وثائق مؤسسة إتصالات الجزائر وكالة الجلفة	دراسة
08	وثائق مؤسسة كوندور	الحالة
09	إستمارة الإستبيان	ملاحق
10	وثيقة إشهاد بالتحكيم	الإستبيان
37-11	مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS.V.20)	

الملاحق الخاصة بمؤسسة تغذية الانعام وحدة الجلفة (أرقام 03-02-01)



مجتمع تربية الدواجن الوسط "أوراك" ش.ب.أ.  
ذات رأس مال : 3.554.200.000 دج

N.L.S 0980260100094.46

الجزائر في 2020/02/05

المديرية العامة  
رقم 135 م ع 2020/

إلى السادة مدراء وحدات  
تغذية الأنعام



الموضوع: إدخال الهيكل التنظيمي الجديد للمناصب على مستوى الوحدات حيز التنفيذ.  
بشرفنا أن نعلمكم أننا قررنا إدخال الهيكل التنظيمي الجديد للمناصب على مستوى  
الوحدات حيز التنفيذ وهذا ابتداء من 2020/03/01. مع الأخذ بعين الاعتبار  
التحفظات الواردة في المحضر المؤرخ في: 2019/07/08.

تقبلوا منا ، فائق التقدير والاحترام.

المرفقات:  
- نسخة عن المحضر المؤرخ في 2019/07/08 " الجزء المتعلق بالهيكل التنظيمي "

Président-Directeur Général  
NOUIDJAH Lamine

Siège Social : Quartier BOUZAD ALI (Ex Calmant) les Dunes - Chéraga - ALGER -  
TEL. 023.22.64.60-FAX:023-22-64-65 et 023-23-43 Email :gac\_orac@hotmail.com

Après l'ouverture de la séance et les souhaits de bienvenue, il a été fait rappel des points traités lors des séances précédentes faisant ressortir trois (03) points essentiels :

- Organisation des UAB (Organigramme type visant l'harmonisation des postes et la détermination de la pléthore dans le but de son redéploiement).
- La révision des primes et indemnités accordées actuellement aux personnels des UAB et filiales
- La grille des salaires et l'introduction du système de promotion horizontale (Echelons, ...)

I. ORGANISATION :

Adoption d'un organigramme type (optimum) à adopter par l'ensemble des UAB (recherche d'efficacité, détermination de la pléthore en vue de son redéploiement,...)

SITUATION ACTUELLE DES EFFECTIFS DES UAB PAR GROUPE :

GAR	Effectifs Permanents				Effectifs Contractuels				TOT 1+2
	Cadres	Mait.	Exec.	Tot	Cad.	Mait.	Exec	TOT	
GAE	96	119	75	290	31	68	45	144	434
GAC	189	74	210	473	25	14	42	81	554
GAO	207	134	167	508	3	3	9	15	523
TOT	494	327	452	1273	59	85	96	240	1511

Après évaluation de l'organisation actuelle des UAB, négociation et recherche de solution médiane pour une organisation efficiente, des actualisations sont apportées séances tenantes par la commission paritaire qui a adopté l'organigramme type suivant :

Direction de l'Unité :

- ♦ 01 Directeur d'Unité
- ♦ 01 Secrétaire
- ♦ 01 Assistant chargé du Contrôle de Gestion
- ♦ 01 Assistant chargé de l'Hygiène et Sécurité

*[Handwritten signatures and initials]*

04 Chefs de groupe sécurité  
12 Agents de prévention et sécurité

1- Département Administration Générale ; comportant deux (02)  
Services :

- 01 Chef de Département,
- Service Moyens Généraux, composé de :
  - 01 Chef de Service
  - 02 Chauffeurs
  - 01 Agent d'entretien,
- Service Ressources Humaines, composé de :
  - 01 Chef de Service
  - 01 Gestionnaire de la paie
  - 01 Chargé du contentieux.

2- Département Finances et Comptabilités ; comportant deux (02)  
services :

- 01 Chef de Département,
- Service Finances, composé de :
  - 01 Chef de Service
  - 01 Caissier-Comptable,
- Service Comptabilité générale et Matière, composé de :
  - 01 Chef de Service
  - 01 Comptable,

3- Département Gestion des Stocks ; composé d'un service :

- 01 Chef de Département,
- Service Gestion des Stocks, composé de :
  - 01 Chef de Service
  - 02 Magasiniers
  - 01 Gestionnaire (matières premières, produits finis et pièces de rechanges et autres).

4- Département Exploitation: comportant deux (02) services :

- 01 Chef de Département,
- Service Fabrication, composé de :
  - 01 Chef de Service
  - 02 Pupitreurs,
  - 01 Contremaître de fabrication,
  - 01 Conducteur de presse,
  - 01 Conducteur de Chaudière,
  - 01 Opérateur sur ensacheuse,
  - Ouvriers de fabrication,
  - 01 Doseur manuel microcomposant,
  - 01 Cariste.
- Service Maintenance Usine, composé de :
  - 01 Chef de Service
  - 02 Electromécaniciens,
  - 01 Agent polyvalent

5- Département Contrôle de Qualité; composé :

- 01 Chef de département,
- 01 agréeur-peseur.

6- Département Commercial ; composé de deux (02) services :

- 01 Chef de Département,
- Service Ventes, composé de :
  - 01 Chef de Service
  - 01 Facturier,
  - 01 Délégué Commercial chargé de la Promotion des Ventes et du Recouvrement.

7- Département Approvisionnements et Transport ; composé de deux (02) services :

- 01 Chef de Département,
- Service Approvisionnement, composé de :

5  
Handwritten signatures and initials at the bottom of the page.

- 01 Chef de Service
- 01 Acheteur/démarcheur,
- 01 Chargé des Réceptions matières lées et autres produits.
- Service Transport et Maintenance Parc Roulant, composé de :
  - 01 Chef de Service
  - 01 Agent de Maintenance Parc Roulant,
  - 04 Chauffeurs SR et convoyeurs.

Notons que cet organigramme peut varier dans certaines de ses composantes, d'une UAB à une autre en fonction des capacités et du mode de fonctionnement, ce qui explique l'existence de postes spécifiques dans certaines unités et pas dans d'autres et un nombre de postes différent d'une unité à une autre.

Par ailleurs, il est demandé aux trois (03) DAG des groupes avicoles régionaux d'adjoindre à ces propositions un état des pléthores éventuelles, de les identifier et d'en calculer l'incidence.

Des TCR sont demandés pour chacune des UAB (voir PV du 16 Mai 2019).

II. Propositions faites par les représentants des travailleurs des trois (03) groupes avicoles régionaux concernant les Primes et Indemnités :

Les représentants des travailleurs des trois (03) groupes régionaux sont unanimes pour demander la révision des primes de rendements individuelles et collectives (PRI/PRC) selon les taux suivants :

- PRI 20% au lieu de 10%
- PRC 40% au lieu de 50%

(Notons que la convention de branche demeure respectée dans la mesure où elle prévoit un maximum PRI+PRC de 60%).

- L'augmentation du taux de PRI au détriment de celui de la PRC ne présente aucune incidence financière pour les unités réalisant leurs objectifs à 100%.

*[Handwritten signature]*

GAC UAB DJELFA

BALANCE GENERALE

PAGE:1

ZONE INDUSTRIEL ROUTE LAGHOUAT

EDITION DU 10/03/2024 13:39

DJELFA

EXERCICE:01/01/22 AU 31/12/22

COMPTES	Auxiliaire	SECTION (SIBD)	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MVM DU 01/01/22 AU 31/12/22		SOLDE AU 31/12/22	
				DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
6001000		12001	GROS SON DE BLE	0,00	0,00	149 437 080,00	0,00	149 437 080,00	
6001000		12002	MELANGE PRODUIT SAIS	0,00	0,00	537 744,00	0,00	537 744,00	
6001000		12003	ORGE SAISIE	0,00	0,00	36 400,00	0,00	36 400,00	
6001000		12004	MELANGE FN SAISSI	0,00	0,00	18 000,00	0,00	18 000,00	
6001000			ACHATS DE MARCHANDISES VENDUES	0,00	0,00	150 029 224,00	0,00	150 029 224,00	
6010000			ACHATS DE MARCHANDISES VENDUES	0,00	0,00	150 029 224,00	0,00	150 029 224,00	
6010000		10001	MAIS	0,00	0,00	216 175 167,05	0,00	216 175 167,05	
6010000		10004	ORGE	0,00	0,00	18 142 458,98	0,00	18 142 458,98	
6010000		11001	SOJA	0,00	0,00	99 733 581,16	0,00	99 733 581,16	
6010000		12001	GROS SON DE BLE	0,00	0,00	54 149 711,34	0,00	54 149 711,34	
6010000		18001	SEL	0,00	0,00	369 657,81	0,00	369 657,81	
6010000		18002	CALCAIRE	0,00	0,00	26 325,00	0,00	26 325,00	
6010000		18003	PHOSPHAT	0,00	0,00	6 858 423,38	0,00	6 858 423,38	
6010000		24000	CMV ANTI STRESS	0,00	0,00	125 839,34	0,00	125 839,34	
6010000		24100	CMV BOVIN/OVIN STANDARDS	0,00	0,00	3 023 768,98	0,00	3 023 768,98	
6010000		24200	CMV VL	0,00	0,00	317 446,12	0,00	317 446,12	
6010000		24300	CMV DC	0,00	0,00	2 299 450,75	0,00	2 299 450,75	
6010000		24500	CMV FINITION	0,00	0,00	8 780 558,77	0,00	8 780 558,77	
6010000		24600	CMV PONTE	0,00	0,00	10 098,86	0,00	10 098,86	
6010000		24811	CMV FN DINDE	0,00	0,00	13 060,44	0,00	13 060,44	
6010000		30001	SAC EN PAPIER	0,00	0,00	9 298 480,50	0,00	9 298 480,50	
6010000		30003	SACS PLASTIQUES	0,00	0,00	368 320,16	0,00	368 320,16	
6010000		31001	ETIQUETTES	0,00	0,00	228 333,19	0,00	228 333,19	
6010000		32001	FIL A COUDRE	0,00	0,00	58 127,57	0,00	58 127,57	
6010000			CONSOUMMATIONS MP	0,00	0,00	419 978 809,40	0,00	419 978 809,40	
6010000			MATIERES PREMIERES	0,00	0,00	419 978 809,40	0,00	419 978 809,40	
6021000		401000	PIECES MECANIQUE USINE	0,00	0,00	433 670,56	0,00	433 670,56	
6021000		402000	PIECES ELECTRI.ELECTRONI	0,00	0,00	426 860,20	0,00	426 860,20	
6021000		501000	PIECES DE RECHA.TRANS.ROU	0,00	0,00	146 571,87	0,00	146 571,87	
6021000		601000	PIECES DE RECHA.VEH.LEGER	0,00	0,00	230 800,00	0,00	230 800,00	
6021000		701	FOURNITURE DE BUREAU	0,00	0,00	498 849,55	0,00	498 849,55	
6021000		702	CARBURANT	0,00	0,00	630 108,70	0,00	630 108,70	
6021000		702000	CARBURANT (CARET)	0,00	0,00	918 852,01	0,00	918 852,01	
6021000		703	PNEUMATIQUE	0,00	0,00	5,00	0,00	5,00	
6021000		704	LUBRIFIANTS	0,00	0,00	180 026,89	0,00	180 026,89	
6021000		706	PRODUITS D"ENTRETIEN	0,00	0,00	18 565,09	0,00	18 565,09	
6021000		707	PETITS OUTILLAGES	0,00	0,00	1 598,50	0,00	1 598,50	
6021000		708	FOURNITURES ELECTRIC/PLOM	0,00	0,00	171 722,80	0,00	171 722,80	
6021000		709	PRODUITS PHARMACEUTIQUES	0,00	0,00	30 758,55	0,00	30 758,55	
6021000		710	TENUE DE TRAV ET DE SECUR	0,00	0,00	385 544,72	0,00	385 544,72	
6021000		711	MATERIAUX DE CONSTRUCTION	0,00	0,00	520,00	0,00	520,00	
6021000		712	AUTRES MATIERES ET FOURNI	0,00	0,00	8 350,00	0,00	8 350,00	
6021000			MATIERES CONSOMMABLE LIEES A LA PRODUCTION	0,00	0,00	4 082 804,44	0,00	4 082 804,44	
6021000			MATIERES CONSOMMABLES LIEES A LA PRODUCTION	0,00	0,00	4 082 804,44	0,00	4 082 804,44	
			TOTAL A REPORTER	0,00	0,00	574 090 837,84	0,00	574 090 837,84	0,00

قسم المحاسبة والمالية  
رئيس مصلحة المالية والمحاسبة  
قاسم

قسم المحاسبة والمالية  
مصلحة المحاسبة العامة

GAC UAB DJELFA

BALANCE GENERALE

PAGE:2

ZONE INDUSTRIEL ROUTE LAGHOUAT

EDITION DU 10/03/2024 13:39

DJELFA

EXERCICE:01/01/22 AU 31/12/22

COMPTES	Auxiliaire	SECTION	LIBELLE	OUVERTURE(SOLDES)	MM/AN DU 01/01/22 AU 31/12/22	SOLDE AU 31/12/22
				DEBIT	CREDIT	DEBIT CREDIT
			REPORT	0,00	0,00	574 090 837,84 0,00 574 090 837,84 0,00
6041000			ACHATS D'ETUDE ET DE PRESTATIONS DE SERVICES	0,00	0,00	89 961,00 0,00 89 961,00
6041			ACHATS D'ETUDES ET DE PRESTATIONS DE SERVICES	0,00	0,00	89 961,00 0,00 89 961,00
6071000			ACHATS NON STOCKES DE MATIERES ET FOURNITURES	0,00	0,00	2 421 583,22 0,00 2 421 583,22
6071			ACHATS NON STOCKES DE MATIERES ET FOURNITURES	0,00	0,00	2 421 583,22 0,00 2 421 583,22
6131300			LOCATIONS POINTS DE VENTES	0,00	0,00	90 000,00 0,00 90 000,00
6131900			LOCATIONS AUTRES	0,00	0,00	1 523 883,01 0,00 1 523 883,01
6131			LOCATIONS	0,00	0,00	1 613 883,01 0,00 1 613 883,01
6151010			ERM - MATERIEL DE TRANSPORT	0,00	0,00	169 350,00 0,00 169 350,00
6151020			ERM- EQUIPEMENT DE PRODUCTION	0,00	0,00	105 342,00 0,00 105 342,00
6151090			ERM - AUTRES EQUIPEMENTS	0,00	0,00	66 924,50 0,00 66 924,50
6151			ENTRETIEN, REPARATIONS ET MAINTENANCE	0,00	0,00	341 616,50 0,00 341 616,50
6161200			PRIMES D'ASSURANCES - EQUIPEMENTS DE PRODUCTION ET	0,00	0,00	723 511,39 0,00 723 511,39
6161300			PRIMES D'ASSURANCES - MATERIEL DE TRANSPORT	0,00	0,00	663 352,52 0,00 663 352,52
6161400			PRIMES D'ASSURANCES - RESPONSABILITE CIVILE	0,00	0,00	382 551,71 0,00 382 551,71
6161800			PRIMES D'ASSURANCES - CATASTROPHES NATURELLES	0,00	0,00	34 851,42 0,00 34 851,42
6161			PRIMES D'ASSURANCES	0,00	0,00	1 804 267,04 0,00 1 804 267,04
6181000			DOCUMENTATION ET DIVERS	0,00	0,00	21 760,00 0,00 21 760,00
6181			DOCUMENTATION ET DIVERS	0,00	0,00	21 760,00 0,00 21 760,00
6221100			REMUNIRATION D'INTERMEDIAIRES ET HONORAIRES	0,00	0,00	4 000,00 0,00 4 000,00
6221			REMUNERATIONS D'INTERMEDIAIRES ET HONORAIRES	0,00	0,00	4 000,00 0,00 4 000,00
6241000			TRANSPORTS DE BIENS ET TRANSPORT COLLECTIF DU	0,00	0,00	846 300,00 0,00 846 300,00
6241			TRANSPORTS DE BIENS ET TRANSPORT COLLECTIF DU PERSONNEL	0,00	0,00	846 300,00 0,00 846 300,00
6251600			DEPLACEMENT : FRAIS DE MISSION	0,00	0,00	1 659 235,00 0,00 1 659 235,00
6251			DEPLACEMENT FRAIS DE VOYAGES	0,00	0,00	1 659 235,00 0,00 1 659 235,00
6255000			RECEPT.FRAIS D'HEBERGEMT	0,00	0,00	236 414,10 0,00 236 414,10
6255			SOUS-TOTAL	0,00	0,00	236 414,10 0,00 236 414,10
6256000			RECEPTION AUTRES FRAIS	0,00	0,00	22 500,00 0,00 22 500,00
6256			SOUS-TOTAL	0,00	0,00	22 500,00 0,00 22 500,00
6261200			TELEPHONE	0,00	0,00	102 753,21 0,00 102 753,21
6261			AFFRANCHISSEMENT	0,00	0,00	102 753,21 0,00 102 753,21
6271030			COMMISSION BANCAIRE	0,00	0,00	246 135,61 0,00 246 135,61
6271			FRAIS BANQUE ET RECOUVREMENT	0,00	0,00	246 135,61 0,00 246 135,61
6311000			SALAIIRA DE BASE	0,00	0,00	14 301 421,45 0,00 14 301 421,45
6311002			SALAIIRA PARTIE VARIABLE	0,00	0,00	720 000,00 0,00 720 000,00
6311003			HEURES SUPPLEMENTAIRES	0,00	0,00	21 614,40 0,00 21 614,40
6311			SALAIIRA DE BASE	0,00	0,00	15 043 035,85 0,00 15 043 035,85
6312000			P.R.I	0,00	0,00	1 612 999,05 0,00 1 612 999,05
6312003			IND.DE NUISANCE	0,00	0,00	253 478,50 0,00 253 478,50
6312004			PRIME D'INTERIME	0,00	0,00	66 802,00 0,00 66 802,00
6312			PRMES ET INDEMNITES DE DE POSTE	0,00	0,00	1 933 279,55 0,00 1 933 279,55
6313000			I F F	0,00	0,00	1 023 433,38 0,00 1 023 433,38
6313			PRIMES ET INDEMNITES DE FONCTION	0,00	0,00	1 023 433,38 0,00 1 023 433,38
6314000			I.E.P	0,00	0,00	5 587 877,66 0,00 5 587 877,66
			TOTAL A REPORTER	0,00	0,00	607 088 872,97 0,00 607 088 872,97 0,00

وحدة اقلية الانعام بالجلفة  
 قسم المحاسبة والمالية  
 المديرية العامة  
 قسم الحسابات والمالية  
 جباري دهران

GAC UAB DJELFA

ZONE INDUSTRIEL ROUTE LAGHOUAT

DJELFA

COMPTE Auxiliaire SECTION 6870

BALANCE GENERALE

وحدة افنية الامام بالجنينة  
قسم المحاسبة والمالية  
شعبة المحاسبة العامة

PAGE:3

EDITION DU 10/03/2024 13:39

EXERCICE:01/01/22 AU 31/12/22

MVM DU 01/01/22 AU 31/12/22 SOLDE AU 31/12/22

LIBELLE	REQUVERTURE(SOLDES)	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
REPORT		0,00	0,00	607 088 872,97	0,00	607 088 872,97	0,00
6314002	PRIME DE CAISSE	0,00	0,00	54 533,32	0,00	54 533,32	
6314003	PRIME DE BILAN ET D INVENTAIRE	0,00	0,00	121 500,00	0,00	121 500,00	
6314004	PRIME D'ENCOURAGEMENT	0,00	0,00	1 468 230,13	0,00	1 468 230,13	
6314005	INDEMNITE SPECIFIQUE	0,00	0,00	731 481,29	0,00	731 481,29	
6314008	INDEMN.DE ZONE.	0,00	0,00	2 252 999,48	0,00	2 252 999,48	
6314008	INDEMN.DE ZONE.	0,00	0,00	10 216 621,88	0,00	10 216 621,88	
6315000	PRIMES ET INDEMNITES COMPLEMENTAIRES	0,00	0,00	4 232 000,00	0,00	4 232 000,00	
6315001	INDEMNITES DE PANIER	0,00	0,00	164 130,00	0,00	164 130,00	
6315001	INDEMNITE DE TRANSPORT	0,00	0,00	4 396 130,00	0,00	4 396 130,00	
6315001	PRIMES ET INDEMNITES COMPENSATOIRES	0,00	0,00	166 000,00	0,00	166 000,00	
6316000	BOURSES ET PRESALAIRES	0,00	0,00	166 000,00	0,00	166 000,00	
6316000	BOURSES ET PRESALAIRES	0,00	0,00	8 360 456,86	0,00	8 360 456,86	
6351000	COTISATION PART EMPLOYEUR CNAS	0,00	0,00	8 360 456,86	0,00	8 360 456,86	
6351000	COTISATIONS PART EMPLOYEUR	0,00	0,00	1 184 346,87	0,00	1 184 346,87	
6373000	CONTRIBUTIONS O S	0,00	0,00	1 467 500,00	0,00	1 467 500,00	
6373010	SALAIRE UNIQUE( INDEMNITE FEMME AU FOYER )	0,00	0,00	210 000,00	0,00	210 000,00	
6373020	PRIME DE SCOLARITE	0,00	0,00	413 000,00	0,00	413 000,00	
6373030	PRIME DE FETES (AID, MOUTON, ...)	0,00	0,00	3 274 846,87	0,00	3 274 846,87	
6373030	PRIME DE FETES (AID, MOUTON, ...)	0,00	0,00	5 278 228,71	0,00	5 278 228,71	
6381001	CONGES ANNUELS	0,00	0,00	5 278 228,71	0,00	5 278 228,71	
6381001	CONGES ANNUELS	0,00	0,00	2 213 010,50	0,00	2 213 010,50	
6420000	T A I C - T A P	0,00	0,00	2 213 010,50	0,00	2 213 010,50	
6420000	Impôts et taxes non récupérables sur chiffre d'affaires	0,00	0,00	19 500,00	0,00	19 500,00	
6450010	VIGNETTES AUTOS	0,00	0,00	19 500,00	0,00	19 500,00	
6450010	VIGNETTES AUTOS	0,00	0,00	19 040,00	0,00	19 040,00	
6450010	AUTRES IMPOTS ET TAXES (HORS IMPOTS SUR LES RESULTATS)	0,00	0,00	19 040,00	0,00	19 040,00	
6561040	DONS ET LIBERALITES	0,00	0,00	266 277,53	0,00	266 277,53	
6561040	DONS ET LIBERALITES	0,00	0,00	266 277,53	0,00	266 277,53	
6561040	AMENDES ET PENALITES, SUBVENTIONS ACCORDES, DONS ET LIBERALITES	0,00	0,00	1 211 887,19	0,00	1 211 887,19	
6571090	AUTRES CHARGES EXCEPTIONNELLES DE GESTION COURANTE	0,00	0,00	1 211 887,19	0,00	1 211 887,19	
6571090	AUTRES CHARGES EXCEPTIONNELLES DE GESTION COURANTE	0,00	0,00	3 404 020,95	0,00	3 404 020,95	
6571090	CHARGES EXCEPTIONNELLES DE GESTION COURANTE	0,00	0,00	2 002 438,67	0,00	2 002 438,67	
6581000	AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE	0,00	0,00	5 406 459,62	0,00	5 406 459,62	
6581000	AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE	0,00	0,00		0,00		
6811000	DOTATIONS AUX AMRT DES IMMOBILISATIONS	0,00	0,00		0,00		
6811015	DOTATIONS AUX PROVISIONS IDR	0,00	0,00		0,00		
6811015	DOTATIONS AUX PROVISIONS IDR	0,00	0,00		0,00		
6811015	DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, PROV. ET AMRT - ACTIFS NON COURANTS	0,00	0,00		0,00		
6811015	DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, PROV. ET AMRT - ACTIFS NON COURANTS	0,00	0,00	642 329 454,47	0,00	642 329 454,47	0,00
TOTAL GENERAL		0,00	0,00		0,00		0,00

GAC UAB DJELFA  
 ZONE INDUSTRIEL ROUTE LAGHOUAT DJELFA  
 N° D'IDENTIFICATION:099926034217041700

EDITION\_DU:10/03/2024 13:33  
 EXERCICE:01/01/22 AU 31/12/22

قسم المحاسبة والمصاريف  
 رئيس مصلحة المحاسبة والمصاريف  
 قبائلي دهران  
 قسم المحاسبة والمصاريف  
 مصلحة المحاسبة العامة  
 COMPTES DE RESULTAT/NATURE

	NOTE	2022	2021
Ventes et produits annexes		644 210 747,80	888 159 461,18
Variation stocks produits finis et en cours		-132 883,87	. 132 883,87
Production immobilisée			
Cession Production Stockée			
Subventions d'exploitation		15 863 720,00	
Cession Fournis		3 701 994,81	25 911 115,43
Cession Reçue		-2 689 691,19	-23 608 576,73
<b>I-PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>660 953 887,55</b>	<b>890 594 883,75</b>
Achats consommés		-576 602 382,06	-748 295 815,15
Services extérieurs et autres consommations		-6 898 864,47	-4 931 688,86
<b>II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>-583 501 246,53</b>	<b>-753 227 504,01</b>
<b>III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>		<b>77 452 641,02</b>	<b>137 367 379,74</b>
Charges de personnel		-49 692 033,10	-53 874 984,29
Impôts, taxes et versements assimilés		-2 232 510,50	-9 531 627,36
<b>IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>25 528 097,42</b>	<b>73 960 768,09</b>
Autres produits opérationnels		655 304,04	2 566 969,92
Autres charges opérationnelles		-1 497 204,72	-1 294 697,85
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-5 406 459,62	-4 502 627,00
Reprise sur pertes de valeur et provisions		2 883 968,32	2 682 065,81
<b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>22 163 705,44</b>	<b>73 412 478,97</b>
Produits financiers			
Charges financières			
<b>VI-RESULTAT FINANCIER</b>			
<b>VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS ( V+VI)</b>		<b>22 163 705,44</b>	<b>73 412 478,97</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés ( Variations ) sur résultats ordinaires			
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>667 182 851,10</b>	<b>919 452 496,21</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-645 019 145,66</b>	<b>-846 040 017,24</b>
<b>VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>22 163 705,44</b>	<b>73 412 478,97</b>
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
<b>IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>			
<b>X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>22 163 705,44</b>	<b>73 412 478,97</b>

الملاحق الخاصة بمؤسسة اتصالات الجزائر وكالة الجلفة (أرقام 04-05-06-07)

BALANCE DEC 2022 CLASSE 6

RUBRIQUE	CPT	DESCRIPTION	SLD_DR_FIN	SLD_CR_FIN
60	6001	APPAREILS TÉLÉPHONIQUES	21 000,00	0,00
60	6003	CARTES DE RECHARGE ADSL	1 338 599,70	0,00
60	6004	ZTE-IP-Set-Top-Box	66 763 476,60	0,00
60	6005	ANNUAIRES TÉLÉPHONIQUES	0,00	0,00
60	6006	ACHATS POUR COMPTE CLIENTS CORPORATE	2 256 030,48	0,00
60	6008	STOCKS CADEAUX POUR EVENEMENTS	0,00	0,00
60	6011	PVC GAINES POUR INSTALLATION	136 514 125,09	0,00
60	6021	PNEUMATIQUES	3 855 810,53	0,00
60	6022	PRODUITS PHARMACEUTIQUES	22 161 136,86	0,00
60	6032	VARIATION DES STOCKS DES AUTRES APPROVI	0,00	0,00
60	6071	PRODUITS PHRMACEUTIQUES	18 412 923,61	0,00
60	6072	FOURNITURES D'ENTRETIEN ET DE PETIT ÉQUI	7 502,90	0,00
60	6074	PRODUITS ALIMENTAIRES ET BOISSONS CONSC	22 275,00	0,00
60	6078	AUTRES MATIÈRES ET FOURNITURES	0,00	0,00
61	6110	SOUS TRAITANCES	3 123 915,96	0,00
61	6132	LOCATION DES BATIMENTS INDUSTRIELS	1 711 843,20	0,00
61	6133	LOCATIONS MATERIELS ET OUTILLAGES	3 804 850,00	0,00
61	6142	CHARGES LOCATIVES SUR BATIMENTS INDUSTR	0,00	0,00
61	6151	ENTRETIEN, RÉPARATIONS ET MAINTENANCE D	33 402 410,77	0,00
61	6158	AUTRES ENTRETIENS ET REPARATIONS	0,00	0,00
61	6170	ETUDES ET RECHERCHES	73 908,03	0,00
61	6180	ABONNEMENT AUX JOURNAUX ET REVUES	0,00	0,00
61	6181	DOCUMENTATION GÉNÉRALE	0,00	0,00
62	6222	HONORAIRES	4 243 814,70	0,00
62	6223	FRAIS DE GESTION DES ZONES INDUSRIELLES	0,00	0,00
62	6224	FRAIS D'ACTES ET DE CONTENTIEUX	241 880,00	0,00
62	6228	PRESTATIONS DE GARDIENNAGE	42 608 683,33	0,00
62	6231	ANNONCES ET INSERTIONS	0,00	0,00
62	6233	FOIRES ET EXPOSITIONS	0,00	0,00
62	6234	CADEAUX	0,00	0,00
62	6235	ECHANTILLONS, CATALOGUES ET IMPRIMES PU	0,00	0,00
62	6238	DIVERS	0,00	0,00
62	6251	DÉPLACEMENTS : INDEMNITÉ FORFAITAIRE	3 432 230,00	0,00
62	6255	RÉCEPTIONS : FRAIS DE RESTAURATION	2 184 454,34	0,00
62	6261	AFFRANCHISSEMENTS ET BOITES POSTALES	0,00	0,00
62	6262	FRAIS DE MANDATS	0,00	0,00
62	6272	COMMISSIONS ET FRAIS SUR ÉMISSION D'EMPR	0,00	0,00
62	6273	FRAIS SUR CHÈQUES, VIREMENTS & EFFETS	1 645 123,13	0,00
62	6278	AUTRES FRAIS ET COMMISSIONS SUR PRESTAT	0,00	0,00
62	6288	AUTRES FRAIS DIVERS	0,00	0,00
63	6310	TRAITEMENTS ET SALAIRES : PERSONNEL ET C	157 314 550,84	0,00
63	6312	SPÉCIFIQUE SUD	164 110 482,01	0,00
63	6313	CONGÉS PAYÉS : PERSONNEL CONVENTION SP	0,00	0,00
63	6314	PRI / PRC	0,00	0,00
63	6315	INDEMNITE RENTE VIAGERE	5 603 471,82	0,00
63	6318	EHELON D'AVANCEMENT	30 066 881,43	0,00
63	6350	COT. ASSURANCE SOCIALES PERSONNEL CONV	74 418 093,49	0,00
63	6370	PRÈS SALAIRES DES STAGIAIRES	10 309 281,78	0,00
63	6386	INDEMNITE D'HABILLEMENT	616 000,00	0,00
64	6420	TAXES SUR L'ACTIVITÉ PROFESSIONNELLE	14 477 046,17	0,00
64	6451	VIGNETTES AUTOMOBILES	111 000,00	0,00
64	6458	DROITS, IMPÔTS ET TAXES DIVERS	0,00	0,00
65	6528	MOINS-VALUES SUR SORTIE - AUTRES IMMOBIL	233 920,29	0,00
65	6561	PÉNALITÉS ET AMENDES FISCALES	0,00	0,00
65	6563	DONS, LIBÉRALITÉS	0,00	0,00
65	6570	QUOTAS DE CONSOMMATION ACCORDES TLP FI	136 194,04	0,00
65	6578	AUTRES CHARGES EXCEPTIONNELLES	0,00	0,00
68	6811	DOTATIONS AUX PERTES DES IMMOBILISATIONS	0,00	0,00
68	6812	DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS DES IMMOB	332 996 887,98	0,00
68	6820	DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, PROVISION	0,00	0,00
68	6850	DOTATIONS AUX PROVISIONS ET PERTES DE VA	0,00	0,00
68	6853	DOTATIONS AUX PROVISIONS ET PERTES DE VA	887 039,59	0,00
68	6855	DOTATIONS AUX PROVISIONS ET PERTES DE VA	755 283,52	0,00



BILAN PASSIF 2022

ORDRE2	LIB2	GROUPE2	GRAS2	AMORT2	TRIE2	TOT2	SOLDES	N_1
01	<b>CAPITAUX PROPRES</b>		a		01	TOTAL I		
02	Capital émis (ou compte de exploitation)	101 et 108			01	TOTAL I	0,00	0,00
03	Capital non appelé	109			01	TOTAL I	0,00	0,00
04	Primes et réserves (Réserves consolidées)	104 et 106			01	TOTAL I	0,00	0,00
05	Ecart de réévaluation	105			01	TOTAL I	0,00	0,00
06	Ecart d'équivalence(1)	107			01	TOTAL I	0,00	0,00
07	Résultat net (Résultat net part du groupe)	12			01	TOTAL I	-79 740 073,44	0,00
08	Autres capitaux propres	11			01	TOTAL I	0,00	0,00
080	Report à nouveau	11			01	TOTAL I	3 405 711 477,19	0,00
09	Part de la société consolidante(1)		a		01	TOTAL I		
10	<b>Part des minoritaires(1)</b>		a		01	TOTAL I		
12	<b>PASSIFS NON COURANTS</b>		a		02	TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		
13	Emprunts et dettes financières	16 et 17	a	39	02	TOTAL PASSIFS NON COURANTS	0,00	0,00
14	Impôts (différés et provisionnés)	134 et 155	a		02	TOTAL PASSIFS NON COURANTS	154 366,80	0,00
15	Autres dettes non courantes	229		491	02	TOTAL PASSIFS NON COURANTS	0,00	0,00
16	Provisions et produits comptabilisés d'avance	15 (hors 155) 131 et 132			02	TOTAL PASSIFS NON COURANTS	143 672 643,18	0,00
18	<b>PASSIFS COURANTS</b>		a		03	TOTAL PASSIFS COURANTS III		
19	Fournisseurs et comptes rattachés	40 (hors 409)			03	TOTAL PASSIFS COURANTS III	78 089 998,46	0,00
20	Impôt	Crédit 444, 445 et 447			03	TOTAL PASSIFS COURANTS III	190 463 235,60	0,00
21	Autres dettes	419,509, crédit [42,43,44 (hors 59)			03	TOTAL PASSIFS COURANTS III	13 317 426,36	0,00
22	Trésorerie Passif	519 et autres crédit 51 et 52/59			03	TOTAL PASSIFS COURANTS III	1 218,00	0,00



BILAN ACTIF 2022

ORDRE	LIB	GRUPE	GRAS	AMORT	TRIE	TOT	SOLDES	SOLDES_AMO	NET	NET_1
01	ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)		a		01	TOTAL ACTIF NON COURANT				
02	Ecart d acquisition (ou goodwill)	207	a	2807 et 2907	01	TOTAL ACTIF NON COURANT	0,00	0,00	0,00	0,00
03	Immobilisations incorporelles	20 (hors 207)	a	280(hors 2807) 290 (hors 2907)	01	TOTAL ACTIF NON COURANT	0,00	0,00	0,00	0,00
04	Immobilisations corporelles	21 et 22 (hors 229)	a	281,282,291 et 292	01	TOTAL ACTIF NON COURANT	5 096 359 926,87	3 271 929 801,13	0,00	0,00
05	Immobilisations encours	23	a	293	01	TOTAL ACTIF NON COURANT	3 000 650,00	0,00	3 000 650,00	0,00
06	Immobilisations financières		a		01	TOTAL ACTIF NON COURANT				
07	Titres mis en équivalence - entreprise associée	265	a	265	01	TOTAL ACTIF NON COURANT	0,00	0,00	0,00	0,00
08	Autres participations et créances rattachées	26 (hors 265 et 269)	a	26 (hors 265 et 269)	01	TOTAL ACTIF NON COURANT	0,00	0,00	0,00	0,00
09	Autres titres immobilisés	271,272 et 273	a	271,272 et 273	01	TOTAL ACTIF NON COURANT	0,00	0,00	0,00	0,00
10	Prêts et autres actifs financiers non courants	274,275 et 276	a	274,275 et 276	01	TOTAL ACTIF NON COURANT	0,00	0,00	0,00	0,00
11	Impôts différés actif	133	a	133	01	TOTAL ACTIF NON COURANT	0,00	0,00	0,00	0,00
12	ACTIF COURANT		a		02	TOTAL ACTIF COURANT				
13	Stocks et encours	30 à 38	a	39	02	TOTAL ACTIF COURANT	76 002 093,51	1 913 058,20	74 089 035,31	0,00
14	Créance et emplois assimilés		a		02	TOTAL ACTIF COURANT				
15	Clients	41 (hors 419)	a	491	02	TOTAL ACTIF COURANT	356 974 698,15	0,00	356 974 698,15	0,00
16	Autres débiteurs	409, Débit 42, 43, 44 (hors 444 à 449) et 496	a	496	02	TOTAL ACTIF COURANT	29 198 667,37	5 304 892,08	23 893 775,29	0,00
17	Impôts	444,445 et 447	a	17	02	TOTAL ACTIF COURANT	7 216 790,74	0,00	7 216 790,74	0,00
18	Autres actifs courants	Débit 48	a	18	02	TOTAL ACTIF COURANT	0,00	0,00	0,00	0,00
19	Disponibilités et assimilés		a		02	TOTAL ACTIF COURANT				
20	Placements et autres actifs financiers courants	50 (hors 509)	a	20	02	TOTAL ACTIF COURANT	0,00	0,00	0,00	0,00
21	Trésorerie	519 et autres Débit 51,52,53,et 559	a	519	02	TOTAL ACTIF COURANT	14 565 541,53	0,00	14 565 541,53	0,00



TABLEAU TCR 2022

DRDR	LIB	SOLDES	N 1
01	Vente et produits annexes	965 136 411,53	812 716 463,08
02	Variation stocks produits finis et en cours	0,00	0,00
03	Production immobilisée	57 204 719,36	66 063 865,06
04	Subventions d exploitation	0,00	0,00
05	I - Production de l'exercice	1 022 341 130,89	878 780 328,14
06	Achats consommés	-251 352 880,77	-221 525 922,08
07	Services extérieurs et autres consommations	-96 473 113,46	-75 327 471,91
08	II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE	-347 825 994,23	-296 853 393,99
09	III VALEUR AJOUTÉE D'EXPLOITATION (I - II)	674 515 136,66	581 926 934,15
10	Charges de personnel	-442 438 761,37	-426 922 105,59
11	Impôts, taxes et versements assimilés	-14 588 046,17	-16 387 915,37
12	IV EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	217 488 329,12	138 616 913,19
13	Autres produits opérationnels	58 866 547,41	45 493 038,34
14	Autres charges opérationnelles	-370 114,33	-235 653,21
15	Dotations aux amortissements et aux provisions	-334 639 211,09	-326 243 467,64
16	Reprise sur pertes de valeur et provisions	30 183 759,06	6 991 405,72
17	V RESULTAT OPERATIONNEL	-28 470 689,83	-135 377 763,60
18	Produits financiers	0,00	0,00
19	Charges financières	0,00	0,00
20	VI RESULTAT FINANCIER	0,00	0,00
21	VII RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)	-35 294 506 314,12	-135 377 763,60
22	Impôts exigibles sur résultats ordinaires	0,00	0,00
23	Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	0,00	147,70
24	TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIR	1 111 391 437,36	931 264 772,20
25	TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIR	-1 139 862 127,19	-1 066 642 388,10
26	VII RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIR	-28 470 689,83	-135 377 615,90
27	Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)	173 754,00	100 000,00
28	Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)	0,00	0,00
29	IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE	173 754,00	100 000,00
30	X RESULTAT NET DE L'EXERCICE	-28 296 935,83	-135 277 615,90
31	Part dans les résultats nets des sociétés mises en	0,00	0,00
32	XI - RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE	0,00	0,00
33	Dont part des minoritaires (1)	0,00	0,00
34	Part du groupe (1)	0,00	0,00



الحساب	البيان	المبلغ
60211200	التصنيفات الأخرى	117,742.80
60700200	استهلاكات الغير مخزنة	1,291,535.74
61302180	الإيجارات	315,360.00
61508000	الصيانة و التصليحات	12,813.06
62602000	مصاريف البريد والاتصالات	51,226.80
63101000	الرواتب و الأجور	2,126,060.38
68111000	الامتلاكات	68,000.66
60211200	التصنيفات الأخرى	9,168.38
63101000	الرواتب و الأجور	606,570.97
63101000	الرواتب و الأجور	270,126.22
60211200	التصنيفات الأخرى	118,607.18
61508000	الصيانة و التصليحات	31,872.00
63101000	الرواتب و الأجور	1,408,497.88
61502150	الصيانة و التصليحات	30,400.00
61508000	الصيانة و التصليحات	32,860.00
63101000	الرواتب و الأجور	1,563,685.81
68111000	الامتلاكات	720.00
61508000	الصيانة و التصليحات	115,515.00
63101000	الرواتب و الأجور	804,942.68
63101000	الرواتب و الأجور	2,624,556.87
68111000	الامتلاكات	5,008,609.04
60211200	التصنيفات الأخرى	276,124.66
63101000	الرواتب و الأجور	2,280,818.70
68111000	الامتلاكات	872,106.24
63101000	الرواتب و الأجور	1,627,829.10
68111000	الامتلاكات	8,158,967.73

جامعة زيان عاشور بالجلفة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الاستبيان

تحية طيبة وبعد:

سيدي الكريم سيدتي الكريمة نضع بين أيديكم هذا الإستبيان الذي تمّ صياغته في إطار دراسة بعنوان «دور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في دعم القرارات الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية»، وذلك لإستكمال متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه تخصص محاسبة ومالية بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة زيان عاشور بالجلفة.

ونحيطكم علما أن البيانات التي سيتم جمعها في إطار هذا الإستبيان ستحظى بسرية تامة وستستخدم فقط

لأغراض البحث العلمي

إن نجاح هذه الدراسة يتوقف على مشاركتكم الفاعلة ولكم خالص الشكر

الباحثة: قاسم حدة

[hadda.gacem@univ-djelfa.dz](mailto:hadda.gacem@univ-djelfa.dz)

## الملاحق

### الجزء الأول: المعلومات العامة

الرجاء التكرم بوضع علامة (x) امام الإجابة التي تراها مناسبة

<input type="checkbox"/>	من 30 – 39 سنة	<input type="checkbox"/>	أقل من 30 سنة	العمر
<input type="checkbox"/>	من 49 سنة فأكثر	<input type="checkbox"/>	من 40 – 49 سنة	

<input type="checkbox"/>	ليسانس	<input type="checkbox"/>	ثانوي	المؤهل العلمي
<input type="checkbox"/>	دكتوراه	<input type="checkbox"/>	ماجستير	

<input type="checkbox"/>	رئيس مصلحة المالية	<input type="checkbox"/>	مدير عام	المسمى الوظيفي
<input type="checkbox"/>	أستاذ جامعي	<input type="checkbox"/>	رئيس مصلحة المحاسبة	

<input type="checkbox"/>	من 05 – 09 سنوات	<input type="checkbox"/>	أقل من 05 سنوات	سنوات الخبرة
<input type="checkbox"/>	15 سنة فأكثر	<input type="checkbox"/>	من 10 – 14 سنة	

الجزء الثاني: عبارات الاستبانة

المحور الأول: دور الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية

لا أوافق بشدة	أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارة
<b>البعد الأول: دور أسلوب التكاليف على أساس النشاط ABC في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية</b>					
					1. يعمل أسلوب ABC على تحديد الأنشطة وموجهاتها والتي تعتبر بدورها المصدر الرئيسي الداخلي
					2. يساهم أسلوب ABC في زيادة الدقة عند تحديد كلفة المنتجات وبالتالي زيادة درجة التحسن في قرارات التسعير حتى يصل السعر إلى المستوى التنافسي
					3. يساعد أسلوب ABC من خلال تركيزه على مسببات التكلفة على إنجاح تنفيذ كثافة إستراتيجية البحث والتطوير والتي بدورها تعتبر الوسيلة الأساسية لكسب حصة في سوق المنافسة العالمية
					4. يعمل أسلوب ABC على تحسين المركز التنافسي للمؤسسة عن طريق زيادة التركيز على العملاء والأسواق
					5. يوفر أسلوب ABC بيانات تكاليفية أكثر دقة وأكثر ملائمة لترشيد الكثير من القرارات الإدارية وهذا ما يمنح المؤسسة مركز تنافسي عالمي يساعدها على مواجهة المنافسة العالمية
<b>البعد الثاني: دور أسلوب التكلفة المستهدفة TC في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية</b>					
					1. إتباع أسلوب TC في تسعير المنتجات يمكن المؤسسة من إستقطاب زبائن جدد والمحافظة على الزبائن الحاليين مما يكسبها ميزة تنافسية
					2. يسعى أسلوب TC إلى تطبيق إستراتيجية مسح السوق لاكتساب رضا الزبائن من خلال دراسة حاجاتهم ومقدراتهم المالية
					3. يعمل أسلوب TC على زيادة رضا الزبون من خلال التركيز على عملية التصميم وتحقيق قيمة مدركة للزبون
					4. يساهم أسلوب TC في زيادة الحصة السوقية للمؤسسة
					5. يساهم أسلوب TC في إعطاء الحوافز للعاملين الأمر الذي يدعم زيادة الإنتاجية وبالتالي رفع مستوى الأرباح
<b>البعد الثالث: دور أسلوب الادارة على أساس الأنشطة ABM في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية</b>					
					1. يساعد أسلوب ABM على تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والتي

## الملاحق

				تساهم بدورها في توفير معلومات تساعد الإدارة على إجراء عمليات تطوير خطوات العمل مما يؤدي إلى السرعة في تنفيذ الأعمال وتحقيق الأداء المستهدف
				2. يعمل أسلوب ABM على الربط بين التكلفة والأنشطة بدلا من تحميل التكاليف على السلع المنتجة الأمر الذي يساعد على تتبع سلوك التكاليف الذي يؤدي إلى سلامة التخطيط والرقابة وتلافي الإسراف
				3. يلفت أسلوب ABM النظر إلى تخصيص الموارد إلى الأنشطة الرئيسية التي تضيف قيمة، المستهلك الرئيسي، المنتجات الرئيسية فهي بذلك تساهم في التحكم في التكاليف مما يساهم في دعم الموقف التنافسي للمؤسسة
				4. يمكن أسلوب ABM إدارة المؤسسة في زيادة حصتها السوقية من خلال إعادة تسعير منتجاتها بأسعار مناسبة
				5. يمكن أسلوب ABM إدارة المؤسسة على الميزة التنافسية من خلال إتباع منهج التطوير المستمر
<b>البعد الرابع: دور أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية</b>				
				1. يعمل أسلوب TDABC على دعم التكافل الأفقي بين وظائف المؤسسة وتجاوز سلبيات الهيكل العمودية وإزالة الحواجز بين الوظائف والمسؤوليات مما يدعم الموقف التنافسي للمؤسسة
				2. يسمح أسلوب TDABC بحساب تكلفة الطاقة غير المستغلة داخل المؤسسة وبالتالي عدم استخدامها في تسعير المنتجات وهذا ما يسمح بتحديد سعر ملائم ، وعدم تطبيقه لا يعزز من السياسة التسعيرية
				3. يعمل أسلوب TDABC على الإستغلال الأمثل للوقت من خلال الضغط على الآلة الإنتاجية لتقديم الخدمة في وقت قياسي وهذا ما يؤدي إلى تحقيق رضا الزبائن و ضمان ولائهم
				4. يسمح أسلوب TDABC بإعادة هندسة النشاط مما يمكن المؤسسة من إكتساح السوق وزيادة حصتها السوقية
				5. يساهم أسلوب TDABC في تحقيق التواصل والتنسيق الحسن بين أقسام الشراء، الإنتاج والتوزيع مما يعزز الموقف التنافسي للمؤسسة
<b>البعد الخامس: دور أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد JIT في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية</b>				
				1. يساعد أسلوب JIT على تحديد حجم المبيعات المتوقعة للمؤسسة وبالتالي زيادة حصتها السوقية
				2. يحقق أسلوب JIT ملائمة منطقية بين الطلب الحقيقي وتصميم

					المنتج مما يؤدي إلى خلق ميزة تنافسية
					3. تعد الصيانة الوقائية كمدخل من أسلوب JIT أحد الأبعاد الأساسية لقياس النوعية التنافسية
					4. يساعد تطبيق أسلوب JIT في المؤسسة من الإيفاء في تسليم طلبية الزبائن حسب الكمية وبالمواصفات المطلوبة في الموعد المتفق عليه الأمر الذي يساهم في تحسين المستوى التنافسي للمؤسسة
					5. يساهم أسلوب JIT في إبتكار الأساليب والتقنيات والبرامج المحكمة لإختراق الأسواق الدولية
<b>البعد السادس: دور أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية</b>					
					1. يعمل أسلوب TQM على تحقيق رضا الزبائن من خلال التعرف على إحتياجاتهم ورغباتهم مما يمنح المؤسسة كسب ميزة تنافسية
					2. تساهم الأنشطة المتعلقة بإستخدام أسلوب TQM في زيادة الحصة السوقية للمؤسسة
					3. يعزز أسلوب TQM يعزز قدرة المؤسسة على تحقيق رضا الزبون والإحتفاظ به وبالتالي زيادة الحصة السوقية للمؤسسة
					4. يساعد أسلوب TQM المؤسسة على التعرف على التغيرات المحتملة في حاجات ورغبات الزبائن ويزيد من إمكانية الإستجابة لها بسرعة مما يدعم الموقف التنافسي للمؤسسة
					5. يتطلب أسلوب TQM من المؤسسة التركيز على الزبون والوفاء بحاجاته ورغباته من خلال تقديم منتجات متنوعة وبمواصفات وخصائص ذات جودة مما يساهم في تحقيق أسبقية المرونة

**المحور الثاني: دور الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف في تحسين جودة المنتج**

العبارة					
لا أوافق بشدة	أوافق بشدة	أوافق	أوافق	محايد	
<b>البعد الأول: دور أسلوب التكاليف على أساس النشاط ABC في تحسين جودة المنتج</b>					
					1. يعمل أسلوب ABC من خلال تصنيفه للأنشطة إلى دعم الأنشطة التي تحقق الجودة العالية
					2. تطبيق أسلوب ABC يوفر للمؤسسة معلومات عن العمليات والأنشطة الحالية بالشكل الذي يمكن من التحسين المستمر في العمليات مما يساهم في تحسين جودة المنتجات
					3. يساهم أسلوب ABC في إنجاز إستراتيجية التسويق من خلال

					تقديمه للمعلومات عن الأنشطة التسويقية وبذلك يمكن إنتاج منتجات ذات جودة عالية
					4. تطبيق أسلوب ABC يعمل على التقليل من أخطاء التصنيع من خلال تفعيل الرقابة مما يساهم في تحسين جودة المنتج
					5. يعمل أسلوب ABC على تقديم منتجات خالية من العيوب من خلال الإلتزام بالموصفات المطلوبة
<b>البعد الثاني: دور أسلوب التكلفة المستهدفة TC في تحسين جودة المنتج</b>					
					1. يؤدي تطبيق أسلوب TC إلى التحسين المستمر لكل مستوى من مستويات جودة المنتج
					2. يؤدي تطبيق أسلوب TC إلى قيام المؤسسة بتعديلات مستمرة في عمليات الإنتاج لتتلاءم ومتطلبات الجودة
					3. يعتمد أسلوب TC على إجراء المزيد من البحوث لتطوير المنتج بحيث يكون ذو جودة عالية
					4. يساعد تطبيق أسلوب TC في معالجة الخلل الذي قد يحدث لتحقيق الجودة المرغوبة في المنتج
					5. تطبيق أسلوب TC يؤدي إلى تحقيق منتج خال من العيوب
<b>البعد الثالث: دور أسلوب الادارة على أساس الأنشطة ABM في تحسين جودة المنتج</b>					
					1. يقدم أسلوب ABM معلومات تفصيلية عن الأنشطة الممارسة في المؤسسة مما يساعد في إعادة تصميم إجراءات عمل معينة بهدف تحسين جودة منتجاتها
					2. تطبيق أسلوب ABM يساهم في التعرف على تكاليف الأنشطة المتعلقة بالجودة من خلال تحديد المناطق التي تحتاج إلى تحسين جودة المنتج
					3. يعمل أسلوب ABM على المزج بين بيانات المحاسبة وبيانات التشغيل كمعلومات يمكن إستخدامها من قبل المدراء لتحسين الجودة
					4. يعمل أسلوب ABM على تحسين جودة المنتج من خلال تعزيز جو من التحسين المستمر
					5. يركز أسلوب ABM على البحث المستمر عن الفاقد في أنشطة العمليات والحد منه وتخفيض الوقت المطلوب لإعداد الآلات

					مما يؤثر في جودة المنتج ويعمل على تحسينها
<b>البعد الرابع: دور أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC في تحسين جودة المنتج</b>					
					1. تطبيق أسلوب TDABC يساهم في تقليل تدفق الأنشطة داخل المؤسسة مما يؤثر إيجاباً على جودة المنتج
					2. يسمح تطبيق أسلوب TDABC بحساب التكلفة العاطلة الأمر الذي يساهم بالإيجاب في زيادة جودة المنتج
					3. تطبيق أسلوب TDABC يساهم في إتخاذ القرارات المناسبة بخصوص الأنشطة الإنتاجية داخل المؤسسة
					4. يساعد أسلوب TDABC في تحقيق توازن في طاقة الموارد من خلال التنبؤ بكمية الإحتياجات من الموارد مما يساهم في تحقيق مفهوم الجودة عند المنبع
					5. استخدام أسلوب TDABC يؤثر إيجاباً على عملية ضبط الجودة عند المنبع
<b>البعد الخامس: دور أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد JIT في تحسين جودة المنتج</b>					
					1. يساعد تطبيق أسلوب JIT على زيادة كفاءة المراحل الإنتاجية وزيادة كفاءة جودة المنتجات
					2. تطبيق أسلوب JIT في المؤسسة يعد الأرضية الخصبة في اعتماد مفهوم الجودة شعاراً للمؤسسة
					3. يعمل أسلوب JIT على جعل العيوب تساوي الصفر مما يؤكد أن الإنتاج ذو جودة عالية
					4. أسلوب JIT يعمل على تقديم وسائل مرئية لملاحظة إنسياب المنتجات خلال النظام الإنتاجي مما يسهل متابعتها ومراقبة جودتها
					5. اعتماد أسلوب JIT يساعد المؤسسة على القيام بإجراءات وقائية وعلاجية للأخطاء المتوقعة مما يساهم في تحسين نوعية منتجاتها
<b>البعد السادس: دور أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM في تحسين جودة المنتج</b>					
					1. يساهم أسلوب TQM في الحد من العيوب والأخطاء في العمليات وبالتالي تحسين جودة المنتج
					2. تطبيق أسلوب TQM يعمل على الإستعانة بالتقنيات الحديثة لتقديم الجديد سواء كان في المواصفات أو التصميم أو الإنتاج مما

## الملاحق

					يساهم في تقديم منتج ذو جودة عالية
					3. يركز أسلوب TQM على العمل الجماعي وتشجيع مشاركة العاملين وإندماجهم الأمر الذي يؤدي إلى زيادة رغبة العاملين في تقديم منتجات أفضل وذات جودة عالية
					4. يساهم أسلوب TQM في تحديد مواصفات المنتج حسب إحتياجات الزبائن الأمر الذي يسمح بإنتاج منتج أكثر جودة
					5. أسلوب TQM يقوم بوضع الآليات المساندة في أماكنها الصحيحة المناسبة وهذا من أجل تحسين جودة المنتج بشكل مستمر

### المحور الثالث: الصعوبات المواجهة لتطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في المؤسسة الإقتصادية

لا أوافق بشدة	أوافق بشدة	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارة
					1. نقص المعرفة والإدراك بأهمية الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف من أجل نمو المؤسسة
					2. عدم رغبة المؤسسة في تغيير أنظمة محاسبة التكاليف المطبقة لديها لقناعتها بما تقدمه لها من معلومات
					3. عدم توفر الكفاءات العلمية في مجال محاسبة التكاليف يحول دون إستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف
					4. غياب الدورات التدريبية حول الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بالمؤسسة
					5. عدم إقتناع إدارة المؤسسة بضرورة تبني الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف
					6. تعقد بعض الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف وعدم وضوح إجراءاتها ومعايير تطبيقها يقف عائقا أمام إستخدامها
					7. ارتفاع تكلفة تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف
					8. قد يؤدي تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف إلى نشوء مقاومة التغيير من قبل الموظفين هذه ليست صعوبة من الاحسن حذفها
					9. غياب حافز المنافسة بين المؤسسات يعتبر عامل أساسي لعدم تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف
					10. غياب قابلية ثقافة التغيير داخل المؤسسة ساهمت في عدم

## الملاحق

					توجهها لإستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف
					11. عدم توفر الإمكانيات المادية والتقنية التي تسمح بإستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

شكرا لمساعدتكم

ملحق رقم (10): وثيقة إشهاد بالتحكيم

الإستبيان 1

تخية طيبة وبعد :

سيدتي الكريم سيدتي الكريمة نضع بين أيديكم هذا الإستبيان الذي تم صياغته في إطار دراسة بعنوان « دور الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في دعم القرارات الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية » . وذلك لإستكمال متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه تخصص محاسبة ومالية بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة زيان عاشور بالخلقة ونحيطكم علما أن البيانات التي سيتم جمعها في إطار هذا الإستبيان ستعطي بسرية تامة وستستخدم فقط لأغراض البحث العلمي

إن نجاح هذه الدراسة يتوقف عن مشاركتكم الفاعلة ولكم خالص الشكر

ط.د: قاسم حدة

جامعة زيان عاشور بالخلقة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

haddd.gacem@univ-dz1/dz

قام بتحكيم الاستبيان د. أحمد بن موزة

جامعة الأغواط

أ.د أحمد بن موزة  
استاذ التسيير العالي

قام بتحكيم الاستبيان د. باكرة علي

جامعة الجزائر 3

الدكتور: باكرة علي  
استاذ محاضر بجامعة الجزائر 3

قام بتحكيم الاستبيان

بن موقني علي  
استاذ محاضر  
جامعة الخلفاء

قام بتحكيم الاستبيان

الدكتور: سعيداني محمد السعيد  
استاذ محاضر "1"  
جامعة عمار تليحي - الأغواط

قام بتحكيم الاستبيان د. حمزة بن منير استاذ محاضر بجامعة البليدة 2

مخرجات البرنامج الإحصائي: (ملاحق من 11-37)

الملحق رقم (11): الجداول الخاصة بالتكرارات والنسب المئوية المتعلقة بالمعلومات الشخصية

المؤهل العلمي					العمر				
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide ثانوي	2	2,5	2,5	2,5	Valide من 30 إلى 39 سنة	19	23,5	23,5	23,5
ليسانس	43	53,1	53,1	55,6	من 40 إلى 49 سنة	12	14,8	14,8	38,3
ماجستير	24	29,6	29,6	85,2	من 49 سنة فأكثر	47	58,0	58,0	96,3
دكتوراه	12	14,8	14,8	100,0	5,00	3	3,7	3,7	100,0
Total	81	100,0	100,0		Total	81	100,0	100,0	

سنوات الخبرة					المسمى الوظيفي				
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide أقل من 05 سنوات	15	18,5	18,5	18,5	Valide مدير عام	22	27,2	27,2	27,2
من 05 إلى 09 سنوات	13	16,0	16,0	34,6	رئيس مصلحة المالية	1	1,2	1,2	28,4
من 10 إلى 14 سنة	35	43,2	43,2	77,8	رئيس مصلحة المحاسبة	6	7,4	7,4	35,8
15 سنة فأكثر	18	22,2	22,2	100,0	استاذ جامعي	52	64,2	64,2	100,0
Total	81	100,0	100,0		Total	81	100,0	100,0	

الملحق رقم (12): الجداول الخاصة بإختبار سييرمان للمحور الأول

	السؤال الأول	السؤال الثاني	السؤال الثالث	السؤال الرابع	السؤال الخامس
Rho de Spearman	1,000	,333**	,295**	,494**	,347**
السؤال الأول		,002	,008	,000	,002
	81	81	81	81	81
السؤال الثاني	,333**	1,000	,341**	,076	,324**
	,002		,002	,499	,003
	81	81	81	81	81
السؤال الثالث	,295**	,341**	1,000	,316**	,315**
	,008	,002		,004	,004
	81	81	81	81	81
السؤال الرابع	,494**	,076	,316**	1,000	,442**
	,000	,499	,004		,000
	81	81	81	81	81
السؤال الخامس	,347**	,324**	,315**	,442**	1,000
	,002	,003	,004	,000	
	81	81	81	81	81

\*\* La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

Corrélations

	السؤال الأول	السؤال الثاني	السؤال الثالث	السؤال الرابع	السؤال الخامس
Rho de Spearman	1,000	,501**	,427**	,571**	,503**
السؤال الأول		,000	,000	,000	,000
	81	81	81	81	81
السؤال الثاني	,501**	1,000	,470**	,549**	,340**
	,000		,000	,000	,002
	81	81	81	81	81
السؤال الثالث	,427**	,470**	1,000	,361**	,173
	,000	,000		,001	,122
	81	81	81	81	81
السؤال الرابع	,571**	,549**	,361**	1,000	,648**
	,000	,000	,001		,000
	81	81	81	81	81
السؤال الخامس	,503**	,340**	,173	,648**	1,000
	,000	,002	,122	,000	
	81	81	81	81	81

\*\* La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

Corrélations

السؤال الأول	السؤال الثاني	السؤال الثالث	السؤال الرابع	السؤال الخامس
--------------	---------------	---------------	---------------	---------------

## الملاحق

Rho de Spearman	السؤال الأول	السؤال الأول					
		Coefficient de corrélation	1,000	,438**	,385**	,458**	,353**
		Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,001
		N	81	81	81	81	81
	السؤال الثاني	السؤال الثاني					
		Coefficient de corrélation	,438**	1,000	,308**	,553**	,480**
		Sig. (bilatérale)	,000	,005	,000	,000	,000
		N	81	81	81	81	81
	السؤال الثالث	السؤال الثالث					
		Coefficient de corrélation	,385**	,308**	1,000	,511**	,209
		Sig. (bilatérale)	,000	,005	,000	,000	,061
		N	81	81	81	81	81
	السؤال الرابع	السؤال الرابع					
		Coefficient de corrélation	,458**	,553**	,511**	1,000	,360**
		Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,001
		N	81	81	81	81	81
	السؤال الخامس	السؤال الخامس					
		Coefficient de corrélation	,353**	,480**	,209	,360**	1,000
		Sig. (bilatérale)	,001	,000	,061	,001	,000
		N	81	81	81	81	81

\*\* La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

### Corrélations

		السؤال الأول	السؤال الثاني	السؤال الثالث	السؤال الرابع
Rho de Spearman	السؤال الأول	1,000	,429**	,516**	,396**
	Coefficient de corrélation		,000	,000	,000
	Sig. (bilatérale)				
	N	81	81	81	81
	السؤال الثاني	,429**	1,000	,471**	,481**
	Coefficient de corrélation		,000	,000	,000
	Sig. (bilatérale)				
	N	81	81	81	81
	السؤال الثالث	,516**	,471**	1,000	,486**
	Coefficient de corrélation		,000	,000	,000
	Sig. (bilatérale)				
	N	81	81	81	81
	السؤال الرابع	,396**	,481**	,486**	1,000
	Coefficient de corrélation		,000	,000	,000
	Sig. (bilatérale)				
	N	81	81	81	81
	السؤال الخامس	,566**	,502**	,379**	,429**
	Coefficient de corrélation		,000	,000	,000
	Sig. (bilatérale)				
	N	81	81	81	81

\*\* La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

### Corrélations

		السؤال الأول	السؤال الثاني	السؤال الثالث	السؤال الرابع
Rho de Spearman	السؤال الأول	1,000	,435**	,552**	,615**
	Coefficient de corrélation		,000	,000	,000
	Sig. (bilatérale)				
	N	81	81	81	81
	السؤال الثاني	,435**	1,000	,395**	,315**
	Coefficient de corrélation		,000	,000	,004
	Sig. (bilatérale)				
	N	81	81	81	81
	السؤال الثالث	,552**	,395**	1,000	,465**
	Coefficient de corrélation		,000	,000	,000
	Sig. (bilatérale)				
	N	81	81	81	81
	السؤال الرابع	,615**	,315**	,465**	1,000
	Coefficient de corrélation		,004	,000	,000
	Sig. (bilatérale)				
	N	81	81	81	81
	السؤال الخامس	,493**	,400**	,708**	,440**
	Coefficient de corrélation		,000	,000	,000
	Sig. (bilatérale)				
	N	81	81	81	81

\*\* La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

### Corrélations

## الملاحق

			السؤال الأول	السؤال الثاني	السؤال الثالث	السؤال الرابع	
Rho de Spearman	السؤال الأول	Coefficient de corrélation Sig. (bilatérale) N	1,000 81	,462** ,000 81	,549** ,000 81	,671** ,000 81	,644** ,000 81
	السؤال الثاني	Coefficient de corrélation Sig. (bilatérale) N	,462** ,000 81	1,000 81	,534** ,000 81	,679** ,000 81	,590** ,000 81
	السؤال الثالث	Coefficient de corrélation Sig. (bilatérale) N	,549** ,000 81	,534** ,000 81	1,000 81	,524** ,000 81	,657** ,000 81
	السؤال الرابع	Coefficient de corrélation Sig. (bilatérale) N	,671** ,000 81	,679** ,000 81	,524** ,000 81	1,000 81	,720** ,000 81
	السؤال الخامس	Coefficient de corrélation Sig. (bilatérale) N	,644** ,000 81	,590** ,000 81	,657** ,000 81	,720** ,000 81	1,000 81

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

### الملحق رقم (13): الجداول الخاصة باختبار سبيرمان للمحور الثاني

#### Corrélations

			السؤال الأول	السؤال الثاني	السؤال الثالث	السؤال الرابع	
Rho de Spearman	السؤال الأول	Coefficient de corrélation Sig. (bilatérale) N	1,000 81	,632** ,000 81	,412** ,000 81	,275 ,013 81	,414** ,000 81
	السؤال الثاني	Coefficient de corrélation Sig. (bilatérale) N	,632** ,000 81	1,000 81	,395** ,000 81	,331** ,003 81	,228 ,041 81
	السؤال الثالث	Coefficient de corrélation Sig. (bilatérale) N	,412** ,000 81	,395** ,000 81	1,000 81	,381** ,000 81	,450** ,000 81
	السؤال الرابع	Coefficient de corrélation Sig. (bilatérale) N	,275 ,013 81	,331** ,003 81	,381** ,000 81	1,000 81	,588** ,000 81
	السؤال الخامس	Coefficient de corrélation Sig. (bilatérale) N	,414** ,000 81	,228 ,041 81	,450** ,000 81	,588** ,000 81	1,000 81

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

\* . La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

#### Corrélations

			السؤال الأول	السؤال الثاني	السؤال الثالث	السؤال الرابع	
Rho de Spearman	السؤال الأول	Coefficient de corrélation Sig. (bilatérale) N	1,000 81	,638** ,000 81	,390** ,000 81	,423** ,000 81	,678** ,000 81
	السؤال الثاني	Coefficient de corrélation Sig. (bilatérale) N	,638** ,000 81	1,000 81	,396** ,000 81	,718** ,000 81	,474** ,000 81
	السؤال الثالث	Coefficient de corrélation Sig. (bilatérale) N	,390** ,000 81	,396** ,000 81	1,000 81	,505** ,000 81	,477** ,000 81
	السؤال الرابع	Coefficient de corrélation Sig. (bilatérale) N	,423** ,000 81	,718** ,000 81	,505** ,000 81	1,000 81	,473** ,000 81
	السؤال الخامس	Coefficient de corrélation Sig. (bilatérale) N	,678** ,000 81	,474** ,000 81	,477** ,000 81	,473** ,000 81	1,000 81

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral)

#### Corrélations

## الملاحق

			السؤال الأول	السؤال الثاني	السؤال الثالث	السؤال الرابع
Rho de Spearman	السؤال الأول	Coefficient de corrélation Sig. (bilatérale) N	1,000 . 81	,441** ,000 81	,164 ,145 81	,471** ,000 81
	السؤال الثاني	Coefficient de corrélation Sig. (bilatérale) N	,441** ,000 81	1,000 . 81	,193 ,084 81	,359** ,001 81
	السؤال الثالث	Coefficient de corrélation Sig. (bilatérale) N	,164 ,145 81	,193 ,084 81	1,000 . 81	,317** ,004 81
	السؤال الرابع	Coefficient de corrélation Sig. (bilatérale) N	,471** ,000 81	,359** ,001 81	,317** ,004 81	1,000 . 81
	السؤال الخامس	Coefficient de corrélation Sig. (bilatérale) N	,413** ,000 81	,400** ,000 81	,313** ,004 81	,582** ,000 81

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

### Corrélations

			السؤال الأول	السؤال الثاني	السؤال الثالث	السؤال الرابع
Rho de Spearman	السؤال الأول	Coefficient de corrélation Sig. (bilatérale) N	1,000 . 81	,412** ,000 81	,641** ,000 81	,707** ,000 81
	السؤال الثاني	Coefficient de corrélation Sig. (bilatérale) N	,412** ,000 81	1,000 . 81	,233' ,037 81	,414** ,000 81
	السؤال الثالث	Coefficient de corrélation Sig. (bilatérale) N	,641** ,000 81	,233' ,037 81	1,000 . 81	,619** ,000 81
	السؤال الرابع	Coefficient de corrélation Sig. (bilatérale) N	,707** ,000 81	,414** ,000 81	,619** ,000 81	1,000 . 81
	السؤال الخامس	Coefficient de corrélation Sig. (bilatérale) N	,490** ,000 81	,521** ,000 81	,193 ,085 81	,461** ,000 81

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

\* . La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

### Corrélations

			السؤال الأول	السؤال الثاني	السؤال الثالث	السؤال الرابع
Rho de Spearman	السؤال الأول	Coefficient de corrélation Sig. (bilatérale) N	1,000 . 81	,774** ,000 81	,394** ,000 81	,628** ,000 81
	السؤال الثاني	Coefficient de corrélation Sig. (bilatérale) N	,774** ,000 81	1,000 . 81	,399** ,000 81	,641** ,000 81
	السؤال الثالث	Coefficient de corrélation Sig. (bilatérale) N	,394** ,000 81	,399** ,000 81	1,000 . 81	,478** ,000 81
	السؤال الرابع	Coefficient de corrélation Sig. (bilatérale) N	,628** ,000 81	,641** ,000 81	,478** ,000 81	1,000 . 81
	السؤال الخامس	Coefficient de corrélation Sig. (bilatérale) N	,648** ,000 81	,570** ,000 81	,362** ,001 81	,530** ,000 81

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

Corrélations

		السؤال الأول	السؤال الثاني	السؤال الثاني	السؤال الثالث	السؤال الرابع
Rho de Spearman	السؤال الأول	Coefficient de corrélation	1,000	,473**	-,249*	-,286**
		Sig. (bilatérale)		,000	,025	,010
		N	81	81	81	81
	السؤال الثاني	Coefficient de corrélation	,473**	1,000	-,274*	-,044
		Sig. (bilatérale)	,000		,013	,697
		N	81	81	81	81
	السؤال الثالث	Coefficient de corrélation	-,249*	-,274*	1,000	,441**
		Sig. (bilatérale)	,025	,013		,000
		N	81	81	81	81
	السؤال الرابع	Coefficient de corrélation	-,286**	-,044	,441**	1,000
		Sig. (bilatérale)	,010	,697	,000	
		N	81	81	81	81
السؤال الخامس	Coefficient de corrélation	-,053	-,187	,164	,193	1,000
	Sig. (bilatérale)	,637	,094	,145	,084	
	N	81	81	81	81	81

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

\* . La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

الملحق رقم (14): الجداول الخاصة باختبار سبيرمان للمحور الثالث

Corrélations

		Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Y6	Y7	Y8	Y9	Y10	Y11	
Rho de Spearman	Y1	Coefficient de corrélation	1,000	,729**	,541**	,463**	,740**	,507**	,356**	,522**	,584**	,803**	,387**
		Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,000	,000	,001	,000	,000	,000	,000
		N	81	81	81	81	81	81	81	81	81	81	81
	Y2	Coefficient de corrélation	,729**	1,000	,366**	,368**	,669**	,469**	,563**	,760**	,530**	,599**	,639**
		Sig. (bilatérale)	,000		,001	,001	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
		N	81	81	81	81	81	81	81	81	81	81	81
	Y3	Coefficient de corrélation	,541**	,366**	1,000	,407**	,489**	,389**	,241*	,326**	,649**	,616**	,443**
		Sig. (bilatérale)	,000	,001		,000	,000	,000	,030	,003	,000	,000	,000
		N	81	81	81	81	81	81	81	81	81	81	81
	Y4	Coefficient de corrélation	,463**	,368**	,407**	1,000	,385**	,445**	,223*	,311**	,396**	,466**	,357**
		Sig. (bilatérale)	,000	,001	,000		,000	,000	,046	,005	,000	,000	,001
		N	81	81	81	81	81	81	81	81	81	81	81
Y5	Coefficient de corrélation	,740**	,669**	,489**	,385**	1,000	,448**	,554**	,600**	,495**	,644**	,399**	
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	81	81	81	81	81	81	81	81	81	81	81	
Y6	Coefficient de corrélation	,507**	,469**	,389**	,445**	,448**	1,000	,339**	,516**	,366**	,515**	,450**	
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000		,002	,000	,001	,000	,000	
	N	81	81	81	81	81	81	81	81	81	81	81	
Y7	Coefficient de corrélation	,356**	,563**	,241*	,223*	,554**	,339**	1,000	,673**	,408**	,230*	,527**	
	Sig. (bilatérale)	,001	,000	,030	,046	,000	,002		,000	,000	,039	,000	
	N	81	81	81	81	81	81	81	81	81	81	81	
Y8	Coefficient de corrélation	,522**	,760**	,326**	,311**	,600**	,516**	,673**	1,000	,525**	,485**	,684**	
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,003	,005	,000	,000	,000		,000	,000	,000	
	N	81	81	81	81	81	81	81	81	81	81	81	
Y9	Coefficient de corrélation	,584**	,530**	,649**	,396**	,495**	,366**	,408**	,525**	1,000	,607**	,587**	
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,001	,000	,000		,000	,000	
	N	81	81	81	81	81	81	81	81	81	81	81	
Y10	Coefficient de corrélation	,803**	,599**	,616**	,466**	,644**	,515**	,230*	,485**	,607**	1,000	,476**	
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,039	,000	,000		,000	
	N	81	81	81	81	81	81	81	81	81	81	81	
Y11	Coefficient de corrélation	,387**	,639**	,443**	,357**	,399**	,450**	,527**	,684**	,587**	,476**	1,000	
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,001	,000	,000	,000	,000	,000	,000		
	N	81	81	81	81	81	81	81	81	81	81	81	

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

\* . La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

الملحق رقم (15): معاملات ألفا كرونباخ للمحور الأول

البعد الثالث		البعد الثاني		البعد الأول	
Statistiques de fiabilité		Statistiques de fiabilité		Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments	Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments	Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,741	5	,791	5	,677	5
البعد السادس		البعد الخامس		البعد الرابع	
Statistiques de fiabilité		Statistiques de fiabilité		Statistiques de fiabilité	

## الملاحق

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments	Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments	Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,892	5	,837	5	,841	5

الملحق رقم (16): معاملات ألفا كرونباخ للمحور الثاني

البعد الثالث		البعد الثاني		البعد الأول	
Statistiques de fiabilité		Statistiques de fiabilité		Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments	Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments	Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,680	5	,846	5	,765	5
البعد السادس		البعد الخامس		البعد الرابع	
Statistiques de fiabilité		Statistiques de fiabilité		Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments	Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments	Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,754	5	,881	5	,811	5

الملحق رقم (17): معاملات ألفا كرونباخ للمحور الثالث

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,894	11

الملحق رقم (18): معاملات ألفا كرونباخ لجميع فقرات الاستبيان

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,939	71

الملحق رقم (19): إحصائيات المحور الأول

البعد الثاني						البعد الأول						
Statistiques						Statistiques						
	السؤال	السؤال الأول	السؤال الثاني	السؤال الثالث	السؤال الرابع	السؤال الخامس		السؤال الأول	السؤال الثاني	السؤال الثالث	السؤال الرابع	السؤال الخامس
N Valide	81	81	81	81	81	81	N Valide	81	81	81	81	81
Manquante	0	0	0	0	0	0	Manquante	0	0	0	0	0
Moyenne	1,5679	1,6667	1,4938	1,5309	1,4198	1,4198	Moyenne	1,4568	1,4321	1,5556	1,6420	1,5309
Mode	2,00	2,00	1,00	1,00	1,00	1,00	Mode	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Ecart-type	,54631	,63246	,61489	,59343	,54461	,54461	Ecart-type	,54885	,54631	,61237	,65781	,59343
البعد الرابع						البعد الثالث						
Statistiques						Statistiques						
	السؤال الأول	السؤال الثاني	السؤال الثالث	السؤال الرابع	السؤال الخامس		السؤال الأول	السؤال الثاني	السؤال الثالث	السؤال الرابع	السؤال الخامس	
N Valide	81	81	81	81	81	N Valide	81	81	81	81	81	
Manquante	0	0	0	0	0	Manquante	0	0	0	0	0	
Moyenne	1,5185	1,6049	1,5926	1,5185	1,5802	Moyenne	1,5309	1,5679	1,6173	1,5432	1,5062	
Mode	1,00	2,00	1,00	1,00	2,00	Mode	2,00	2,00	2,00	1,00	1,00	
Ecart-type	,61464	,58479	,66667	,67289	,60959	Ecart-type	,50216	,54631	,64358	,63343	,57279	
البعد السادس						البعد الخامس						
Statistiques						Statistiques						
	السؤال الأول	السؤال الثاني	السؤال الثالث	السؤال الرابع	السؤال الخامس		السؤال الأول	السؤال الثاني	السؤال الثالث	السؤال الرابع	السؤال الخامس	
N Valide	81	81	81	81	81	N Valide	81	81	81	81	81	
Manquante	0	0	0	0	0	Manquante	0	0	0	0	0	
Moyenne	1,4691	1,6296	1,5432	1,5802	1,5679	Moyenne	1,6543	1,6049	1,5556	1,3827	1,5062	
Mode	1,00	2,00	1,00	2,00	2,00	Mode	2,00	2,00	2,00	1,00	1,00	
Ecart-type	,54969	,53489	,59265	,58873	,56873	Ecart-type	,61564	,60578	,54772	,56053	,61489	

الملحق رقم (20): إحصائيات المحور الثاني

البعد الثاني	البعد الأول
Statistiques	Statistiques

# الملاحق

	السؤال الأول	السؤال الثاني	السؤال الثالث	السؤال الرابع	السؤال الخامس
N Valide	81	81	81	81	81
Manquante	0	0	0	0	0
Moyenne	1,5556	1,4938	1,5679	1,6790	1,5926
Mode	2,00	1,00	1,00	2,00	1,00
Ecart-type	,54772	,55053	,59030	,64860	,64765

	السؤال الأول	السؤال الثاني	السؤال الثالث	السؤال الرابع	السؤال الخامس
N Valide	81	81	81	81	81
Manquante	0	0	0	0	0
Moyenne	1,5679	1,5679	1,6296	1,6667	1,4568
Mode	2,00	2,00	1,00	1,00 <sup>a</sup>	1,00
Ecart-type	,54631	,54631	,69722	,67082	,54885

البعد الرابع					
Statistiques					
	السؤال الأول	السؤال الثاني	السؤال الثالث	السؤال الرابع	السؤال الخامس
N Valide	81	81	81	81	81
Manquante	0	0	0	0	0
Moyenne	1,4815	1,5926	1,4444	1,4938	1,6173
Mode	1,00	1,00 <sup>a</sup>	1,00	1,00	2,00
Ecart-type	,61464	,60782	,52440	,57279	,60349

البعد الثالث					
Statistiques					
	السؤال الأول	السؤال الثاني	السؤال الثالث	السؤال الرابع	السؤال الخامس
N Valide	81	81	81	81	81
Manquante	0	0	0	0	0
Moyenne	1,3951	1,4938	1,4321	1,3951	1,5062
Mode	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Ecart-type	,54035	,61489	,59030	,56301	,57279

البعد السادس					
Statistiques					
	السؤال الأول	السؤال الثاني	السؤال الثالث	السؤال الرابع	السؤال الخامس
N Valide	81	81	81	81	81
Manquante	0	0	0	0	0
Moyenne	1,6790	1,5926	1,3951	1,4938	1,4321
Mode	2,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Ecart-type	,64860	,64765	,54035	,61489	,59030

البعد الخامس					
Statistiques					
	السؤال الأول	السؤال الثاني	السؤال الثالث	السؤال الرابع	السؤال الخامس
N Valide	81	81	81	81	81
Manquante	0	0	0	0	0
Moyenne	1,7037	1,6543	1,7037	1,7654	1,6667
Mode	2,00	2,00	1,00	1,00 <sup>a</sup>	2,00
Ecart-type	,69722	,67380	,81309	,77897	,70711

الملحق رقم (21): إحصائيات المحور الثالث

Statistiques											
	Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Y6	Y7	Y8	Y9	Y10	Y11
N Valide	81	81	81	81	81	81	81	81	81	81	81
Manquante	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne	2,2222	2,4444	1,7407	1,7778	2,2222	1,8395	1,9012	1,9877	1,8395	2,0864	1,7778
Mode	2,00	4,00	2,00	2,00	2,00	2,00	2,00	2,00	2,00	2,00	2,00
Ecart-type	1,18322	1,27475	,60782	,57009	1,11803	,60118	,75175	,82906	,62163	,95128	,63246

الملحق رقم (22): الأوزان النسبية للبعد الأول - المحور الأول -

السؤال الثاني					السؤال الأول				
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أوافق بشدة	48	59,3	59,3	Valide	أوافق بشدة	46	56,8	56,8
	أوافق	31	38,3	97,5		أوافق	33	40,7	97,5
	محايد	2	2,5	100,0		محايد	2	2,5	100,0
Total	81	100,0	100,0		Total	81	100,0	100,0	

السؤال الرابع					السؤال الثالث				
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أوافق بشدة	42	51,9	51,9	Valide	أوافق بشدة	41	50,6	50,6
	أوافق	35	43,2	95,1		أوافق	35	43,2	93,8
	محايد	4	4,9	100,0		محايد	5	6,2	100,0
Total	81	100,0	100,0		Total	81	100,0	100,0	

الملحق رقم (23): الأوزان النسبية للبعد الثاني - المحور الأول -

السؤال الثاني					السؤال الأول				
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أوافق بشدة	46	56,8	56,8	Valide	أوافق بشدة	34	42,0	42,0
	أوافق	30	37,0	93,8		أوافق	40	49,4	91,4
	محايد	5	6,2	100,0		محايد	7	8,6	100,0
Total	81	100,0	100,0		Total	81	100,0	100,0	

السؤال الرابع					السؤال الثالث				
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أوافق بشدة	49	60,5	60,5	Valide	أوافق بشدة	42	51,9	51,9
	أوافق	30	37,0	97,5		أوافق	35	43,2	95,1
	محايد	2	2,5	100,0		محايد	4	4,9	100,0
Total	81	100,0	100,0		Total	81	100,0	100,0	

الملحق رقم (24): الأوزان النسبية للبعد الثالث - المحور الأول -

السؤال الثاني	السؤال الأول
---------------	--------------

# الملاحق

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	37	45,7	45,7	45,7
أوافق بشدة				
أوافق	42	51,9	51,9	97,5
محايد	2	2,5	2,5	100,0
Total	81	100,0	100,0	

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	38	46,9	46,9	46,9
أوافق بشدة				
أوافق	43	53,1	53,1	100,0
Total	81	100,0	100,0	

السؤال الرابع				
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	43	53,1	53,1	53,1
أوافق بشدة				
أوافق	32	39,5	39,5	92,6
محايد	6	7,4	7,4	100,0
Total	81	100,0	100,0	

السؤال الثالث				
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	36	44,4	44,4	44,4
أوافق بشدة				
أوافق	42	51,9	51,9	96,3
محايد	1	1,2	1,2	97,5
لا أوافق	2	2,5	2,5	100,0
Total	81	100,0	100,0	

السؤال الخامس				
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	43	53,1	53,1	53,1
أوافق بشدة				
أوافق	35	43,2	43,2	96,3
محايد	3	3,7	3,7	100,0
Total	81	100,0	100,0	

## الملحق رقم (25): الأوزان النسبية للبعد الرابع - المحور الأول -

السؤال الثاني				
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	36	44,4	44,4	44,4
أوافق بشدة				
أوافق	41	50,6	50,6	95,1
محايد	4	4,9	4,9	100,0
Total	81	100,0	100,0	

السؤال الأول				
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	44	54,3	54,3	54,3
أوافق بشدة				
أوافق	32	39,5	39,5	93,8
محايد	5	6,2	6,2	100,0
Total	81	100,0	100,0	

السؤال الرابع				
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	46	56,8	56,8	56,8
أوافق بشدة				
أوافق	29	35,8	35,8	92,6
محايد	5	6,2	6,2	98,8
لا أوافق	1	1,2	1,2	100,0
Total	81	100,0	100,0	

السؤال الثالث				
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	40	49,4	49,4	49,4
أوافق بشدة				
أوافق	35	43,2	43,2	92,6
محايد	5	6,2	6,2	98,8
لا أوافق	1	1,2	1,2	100,0
Total	81	100,0	100,0	

السؤال الخامس				
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	38	46,9	46,9	46,9
أوافق بشدة				
أوافق	40	49,4	49,4	96,3
محايد	2	2,5	2,5	98,8
لا أوافق	1	1,2	1,2	100,0
Total	81	100,0	100,0	

## الملحق رقم (26): الأوزان النسبية للبعد الخامس - المحور الأول -

السؤال الثاني				
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	37	45,7	45,7	45,7
أوافق بشدة				
أوافق	39	48,1	48,1	93,8
محايد	5	6,2	6,2	100,0
Total	81	100,0	100,0	

السؤال الأول				
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	34	42,0	42,0	42,0
أوافق بشدة				
أوافق	41	50,6	50,6	92,6
محايد	6	7,4	7,4	100,0
Total	81	100,0	100,0	

السؤال الرابع				
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	53	65,4	65,4	65,4
أوافق بشدة				
أوافق	25	30,9	30,9	96,3
محايد	3	3,7	3,7	100,0
Total	81	100,0	100,0	

السؤال الثالث				
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	38	46,9	46,9	46,9
أوافق بشدة				
أوافق	41	50,6	50,6	97,5
محايد	2	2,5	2,5	100,0
Total	81	100,0	100,0	

السؤال الخامس				
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	45	55,6	55,6	55,6
أوافق بشدة				
أوافق	31	38,3	38,3	93,8
محايد	5	6,2	6,2	100,0
Total	81	100,0	100,0	

## الملحق رقم (27): الأوزان النسبية للبعد السادس - المحور الأول -

السؤال الثاني				
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	32	39,5	39,5	39,5
أوافق بشدة				
أوافق	47	58,0	58,0	97,5
محايد	2	2,5	2,5	100,0
Total	81	100,0	100,0	

السؤال الأول				
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	45	55,6	55,6	55,6
أوافق بشدة				
أوافق	34	42,0	42,0	97,5
محايد	2	2,5	2,5	100,0
Total	81	100,0	100,0	

السؤال الرابع				
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	38	46,9	46,9	46,9
أوافق بشدة				
أوافق	39	48,1	48,1	95,1

السؤال الثالث				
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	41	50,6	50,6	50,6
أوافق بشدة				
أوافق	36	44,4	44,4	95,1

# الملاحق

محايد	4	4,9	4,9	100,0	محايد	4	4,9	4,9	100,0
Total	81	100,0	100,0		Total	81	100,0	100,0	

السؤال الخامس				
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	38	46,9	46,9	46,9
أوافق بشدة	40	49,4	49,4	96,3
أوافق	3	3,7	3,7	100,0
محايد				
Total	81	100,0	100,0	

## الملحق رقم (28): الأوزان النسبية للبعد الأول - المحور الثاني -

السؤال الثاني					السؤال الأول				
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	37	45,7	45,7	45,7	Valide	37	45,7	45,7	45,7
أوافق بشدة	42	51,9	51,9	97,5	أوافق بشدة	42	51,9	51,9	97,5
أوافق	2	2,5	2,5	100,0	أوافق	2	2,5	2,5	100,0
محايد					محايد				
Total	81	100,0	100,0		Total	81	100,0	100,0	

السؤال الرابع					السؤال الثالث				
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	36	44,4	44,4	44,4	Valide	40	49,4	49,4	49,4
أوافق بشدة	36	44,4	44,4	88,9	أوافق بشدة	31	38,3	38,3	87,7
أوافق	9	11,1	11,1	100,0	أوافق	10	12,3	12,3	100,0
محايد					محايد				
Total	81	100,0	100,0		Total	81	100,0	100,0	

السؤال الخامس				
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	46	56,8	56,8	56,8
أوافق بشدة	33	40,7	40,7	97,5
أوافق	2	2,5	2,5	100,0
محايد				
Total	81	100,0	100,0	

## الملحق رقم (29): الأوزان النسبية للبعد الثاني - المحور الثاني -

السؤال الثاني					السؤال الأول				
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	43	53,1	53,1	53,1	Valide	38	46,9	46,9	46,9
أوافق بشدة	36	44,4	44,4	97,5	أوافق بشدة	41	50,6	50,6	97,5
أوافق	2	2,5	2,5	100,0	أوافق	2	2,5	2,5	100,0
محايد					محايد				
Total	81	100,0	100,0		Total	81	100,0	100,0	

السؤال الرابع					السؤال الثالث				
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	34	42,0	42,0	42,0	Valide	39	48,1	48,1	48,1
أوافق بشدة	39	48,1	48,1	90,1	أوافق بشدة	38	46,9	46,9	95,1
أوافق	8	9,9	9,9	100,0	أوافق	4	4,9	4,9	100,0
محايد					محايد				
Total	81	100,0	100,0		Total	81	100,0	100,0	

السؤال الخامس				
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	40	49,4	49,4	49,4
أوافق بشدة	34	42,0	42,0	91,4
أوافق	7	8,6	8,6	100,0
محايد				
Total	81	100,0	100,0	

## الملحق رقم (30): الأوزان النسبية للبعد الثالث - المحور الثاني -

السؤال الثاني					السؤال الأول				
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	46	56,8	56,8	56,8	Valide	51	63,0	63,0	63,0
أوافق بشدة	30	37,0	37,0	93,8	أوافق بشدة	28	34,6	34,6	97,5
أوافق	5	6,2	6,2	100,0	أوافق	2	2,5	2,5	100,0
محايد					محايد				
Total	81	100,0	100,0		Total	81	100,0	100,0	

السؤال الرابع					السؤال الثالث				
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	52	64,2	64,2	64,2	Valide	50	61,7	61,7	61,7
أوافق بشدة	26	32,1	32,1	96,3	أوافق بشدة	27	33,3	33,3	95,1
أوافق	3	3,7	3,7	100,0	أوافق	4	4,9	4,9	100,0
محايد					محايد				
Total	81	100,0	100,0		Total	81	100,0	100,0	

السؤال الخامس				
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	43	53,1	53,1	53,1
أوافق بشدة	35	43,2	43,2	96,3
أوافق	3	3,7	3,7	100,0
محايد				
Total	81	100,0	100,0	

## الملحق رقم (31): الأوزان النسبية للبعد الرابع - المحور الثاني -

السؤال الثاني					السؤال الأول				
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé

# الملاحق

Valide	أوافق بشدة	38	46,9	46,9	46,9
	أوافق	38	46,9	46,9	93,8
	محايد	5	6,2	6,2	100,0
Total		81	100,0	100,0	

السؤال الرابع

Valide	أوافق بشدة	44	54,3	54,3	54,3
	أوافق	34	42,0	42,0	96,3
	محايد	3	3,7	3,7	100,0
Total		81	100,0	100,0	

السؤال الثالث

Valide	أوافق بشدة	46	56,8	56,8	56,8
	أوافق	34	42,0	42,0	98,8
	محايد	1	1,2	1,2	100,0
Total		81	100,0	100,0	

السؤال الخامس

Valide	أوافق بشدة	36	44,4	44,4	44,4
	أوافق	40	49,4	49,4	93,8
	محايد	5	6,2	6,2	100,0
Total		81	100,0	100,0	

## الملحق رقم (32): الأوزان النسبية للبعد الخامس - المحور الثاني -

Valide	أوافق بشدة	35	43,2	43,2	43,2
	أوافق	41	50,6	50,6	93,8
	محايد	3	3,7	3,7	97,5
	لا أوافق	2	2,5	2,5	100,0
Total		81	100,0	100,0	

السؤال الثاني

Valide	أوافق بشدة	33	40,7	40,7	40,7
	أوافق	41	50,6	50,6	91,4
	محايد	5	6,2	6,2	97,5
	لا أوافق	2	2,5	2,5	100,0
Total		81	100,0	100,0	

السؤال الأول

Valide	أوافق بشدة	34	42,0	42,0	42,0
	أوافق	34	42,0	42,0	84,0
	محايد	11	13,6	13,6	97,5
	لا أوافق	2	2,5	2,5	100,0
Total		81	100,0	100,0	

السؤال الرابع

Valide	أوافق بشدة	38	46,9	46,9	46,9
	أوافق	33	40,7	40,7	87,7
	محايد	6	7,4	7,4	95,1
	لا أوافق	4	4,9	4,9	100,0
Total		81	100,0	100,0	

السؤال الثالث

Valide	أوافق بشدة	36	44,4	44,4	44,4
	أوافق	38	46,9	46,9	91,4
	محايد	5	6,2	6,2	97,5
	لا أوافق	2	2,5	2,5	100,0
Total		81	100,0	100,0	

السؤال الخامس

## الملحق رقم (33): الأوزان النسبية للبعد السادس - المحور الثاني -

Valide	أوافق بشدة	40	49,4	49,4	49,4
	أوافق	34	42,0	42,0	91,4
	محايد	7	8,6	8,6	100,0
Total		81	100,0	100,0	

السؤال الثاني

Valide	أوافق بشدة	34	42,0	42,0	42,0
	أوافق	39	48,1	48,1	90,1
	محايد	8	9,9	9,9	100,0
Total		81	100,0	100,0	

السؤال الأول

Valide	أوافق بشدة	46	56,8	56,8	56,8
	أوافق	30	37,0	37,0	93,8
	محايد	5	6,2	6,2	100,0
Total		81	100,0	100,0	

السؤال الرابع

Valide	أوافق بشدة	51	63,0	63,0	63,0
	أوافق	28	34,6	34,6	97,5
	محايد	2	2,5	2,5	100,0
Total		81	100,0	100,0	

السؤال الثالث

Valide	أوافق بشدة	50	61,7	61,7	61,7
	أوافق	27	33,3	33,3	95,1
	محايد	4	4,9	4,9	100,0
Total		81	100,0	100,0	

السؤال الخامس

## الملحق رقم (34): الأوزان النسبية للمحور الثالث

Valide	أوافق بشدة	27	33,3	33,3	33,3
	أوافق	19	23,5	23,5	56,8
	محايد	7	8,6	8,6	65,4
	لا أوافق	28	34,6	34,6	100,0
Total		81	100,0	100,0	

Y2

Valide	أوافق بشدة	27	33,3	33,3	33,3
	أوافق	31	38,3	38,3	71,6
	محايد	1	1,2	1,2	72,8
	لا أوافق	22	27,2	27,2	100,0
Total		81	100,0	100,0	

Y1

Valide	أوافق بشدة	24	29,6	29,6	29,6
	أوافق	51	63,0	63,0	92,6

Y4

Valide	أوافق بشدة	27	33,3	33,3	33,3
	أوافق	49	60,5	60,5	93,8

Y3

# الملاحق

محاذ	6	7,4	7,4	100,0	محاذ	4	4,9	4,9	98,8
Total	81	100,0	100,0		Total	81	100,0	100,0	100,0

Y6					Y5				
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	21	25,9	25,9	25,9	Valide	25	30,9	30,9	30,9
وافق بشدة					وافق بشدة				
وافق	53	65,4	65,4	91,4	وافق	31	38,3	38,3	69,1
محاذ	6	7,4	7,4	98,8	محاذ	7	8,6	8,6	77,8
لا وفاق	1	1,2	1,2	100,0	لا وفاق	18	22,2	22,2	100,0
Total	81	100,0	100,0		Total	81	100,0	100,0	

Y8					Y7				
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	23	28,4	28,4	28,4	Valide	24	29,6	29,6	29,6
وافق بشدة					وافق بشدة				
وافق	41	50,6	50,6	79,0	وافق	44	54,3	54,3	84,0
محاذ	12	14,8	14,8	93,8	محاذ	10	12,3	12,3	96,3
لا وفاق	5	6,2	6,2	100,0	لا وفاق	3	3,7	3,7	100,0
Total	81	100,0	100,0		Total	81	100,0	100,0	

Y10					Y9				
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	21	25,9	25,9	25,9	Valide	23	28,4	28,4	28,4
وافق بشدة					وافق بشدة				
وافق	44	54,3	54,3	80,2	وافق	48	59,3	59,3	87,7
محاذ	4	4,9	4,9	85,2	محاذ	10	12,3	12,3	100,0
لا وفاق	12	14,8	14,8	100,0	لا وفاق	81	100,0	100,0	
Total	81	100,0	100,0		Total	81	100,0	100,0	

Y11				
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	24	29,6	29,6	29,6
وافق بشدة				
وافق	54	66,7	66,7	96,3
لا وفاق	3	3,7	3,7	100,0
Total	81	100,0	100,0	

## الملحق رقم (35): إختبار الفرضية الأولى

	Test sur échantillon unique					
	Valeur du test = 1					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
				Inférieure	Supérieure	
السؤال 01	7,490	80	,000	,45679	,3354	,5782
السؤال 02	7,118	80	,000	,43210	,3113	,5529
السؤال 03	8,165	80	,000	,55556	,4201	,6910
السؤال 04	8,783	80	,000	,64198	,4965	,7874
السؤال 05	8,051	80	,000	,53086	,3996	,6621
السؤال 06	9,356	80	,000	,56790	,4471	,6887
السؤال 07	9,487	80	,000	,66667	,5268	,8065
السؤال 08	7,228	80	,000	,49383	,3579	,6298
السؤال 09	8,051	80	,000	,53086	,3996	,6621
السؤال 10	6,937	80	,000	,41975	,2993	,5402
السؤال 11	9,515	80	,000	,53086	,4198	,6419
السؤال 12	9,356	80	,000	,56790	,4471	,6887
السؤال 13	8,632	80	,000	,61728	,4750	,7596
السؤال 14	7,718	80	,000	,54321	,4031	,6833
السؤال 15	7,953	80	,000	,50617	,3795	,6328
السؤال 16	7,593	80	,000	,51852	,3826	,6544
السؤال 17	9,310	80	,000	,60494	,4756	,7342
السؤال 18	8,000	80	,000	,59259	,4452	,7400
السؤال 19	6,935	80	,000	,51852	,3697	,6673
السؤال 20	8,567	80	,000	,58025	,4455	,7150
السؤال 21	9,565	80	,000	,65432	,5182	,7905
السؤال 22	8,987	80	,000	,60494	,4710	,7389
السؤال 23	9,129	80	,000	,55556	,4344	,6767
السؤال 24	6,145	80	,000	,38272	,2588	,5067
السؤال 25	7,409	80	,000	,50617	,3702	,6421
السؤال 26	7,681	80	,000	,46914	,3476	,5907
السؤال 27	10,594	80	,000	,62963	,5114	,7479
السؤال 28	8,249	80	,000	,54321	,4122	,6743
السؤال 29	8,870	80	,000	,58025	,4501	,7104
السؤال 30	8,987	80	,000	,56790	,4421	,6937

## الملحق رقم (36): إختبار الفرضية الرابعة

	Test sur échantillon unique					
	Valeur du test = 1					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
				Inférieure	Supérieure	
السؤال 01	9,356	80	,000	,56790	,4471	,6887

## الملاحق

السؤال 02	9,356	80	,000	,56790	,4471	,6887
السؤال 03	8,128	80	,000	,62963	,4755	,7838
السؤال 04	8,944	80	,000	,66667	,5183	,8150
السؤال 05	7,490	80	,000	,45679	,3354	,5782
السؤال 06	9,129	80	,000	,55556	,4344	,6767
السؤال 07	8,073	80	,000	,49383	,3721	,6156
السؤال 08	8,658	80	,000	,56790	,4374	,6984
السؤال 09	9,422	80	,000	,67901	,5356	,8224
السؤال 10	8,235	80	,000	,59259	,4494	,7358
السؤال 11	6,580	80	,000	,39506	,2756	,5145
السؤال 12	7,228	80	,000	,49383	,3579	,6298
السؤال 13	6,588	80	,000	,43210	,3016	,5626
السؤال 14	6,315	80	,000	,39506	,2706	,5196
السؤال 15	7,953	80	,000	,50617	,3795	,6328
السؤال 16	7,050	80	,000	,48148	,3456	,6174
السؤال 17	8,775	80	,000	,59259	,4582	,7270
السؤال 18	7,628	80	,000	,44444	,3285	,5604
السؤال 19	7,759	80	,000	,49383	,3672	,6205
السؤال 20	9,206	80	,000	,61728	,4838	,7507
السؤال 21	9,084	80	,000	,70370	,5495	,8579
السؤال 22	8,740	80	,000	,65432	,5053	,8033
السؤال 23	7,789	80	,000	,70370	,5239	,8835
السؤال 24	8,844	80	,000	,76543	,5932	,9377
السؤال 25	8,485	80	,000	,66667	,5103	,8230
السؤال 26	9,422	80	,000	,67901	,5356	,8224
السؤال 27	8,235	80	,000	,59259	,4494	,7358
السؤال 28	6,580	80	,000	,39506	,2756	,5145
السؤال 29	7,228	80	,000	,49383	,3579	,6298
السؤال 30	6,588	80	,000	,43210	,3016	,5626

### الملحق رقم (37): إختبار الفرضية الخامسة

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 1					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
Y1	9,297	80	,000	1,22222	,9606	1,4839
Y2	10,198	80	,000	1,44444	1,1626	1,7263
Y3	10,968	80	,000	,74074	,6063	,8751
Y4	12,279	80	,000	,77778	,6517	,9038
Y5	9,839	80	,000	1,22222	,9750	1,4694
Y6	12,568	80	,000	,83951	,7066	,9724
Y7	10,790	80	,000	,90123	,7350	1,0675
Y8	10,722	80	,000	,98765	,8043	1,1710
Y9	12,154	80	,000	,83951	,7021	,9770
Y10	10,279	80	,000	1,08642	,8761	1,2968
Y11	11,068	80	,000	,77778	,6379	,9176