



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبة
مخبر الانتماء: ECOFIMA



أطروحة دكتوراه

مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث

**دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في
اتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة
الاقتصادية - دراسة ميدانية -**

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: مالية ومحاسبة

للتالبة: وفاء بولعابيز

مدير الأطروحة: عمار شلابي الرتبة: أستاذ التعليم العالي المؤسسة الجامعية: جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة

أمام أعضاء اللجنة:

رئيسا	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	أستاذ محاضر قسم "أ"	الدكتور كمال رماش
مقررا	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	أستاذ التعليم العالي	الأستاذ الدكتور عمار شلابي
عضوا	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	أستاذ محاضر قسم "أ"	الدكتورة سوسن زيرق
عضوا	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	أستاذ محاضر قسم "أ"	الدكتورة خديجة عرقوب
عضوا	جامعة فرحات عباس سطيف 1	أستاذ محاضر قسم "أ"	الدكتور إلياس شرشافة
عضوا	جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل	أستاذ محاضر قسم "أ"	الدكتور محمود كبيش

السنة الجامعية: 2022/2021



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبة
مخبر الانتماء: ECOFIMA



أطروحة دكتوراه

مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث

**دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في
اتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة
الاقتصادية - دراسة ميدانية -**

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: مالية ومحاسبة

للطالبة: وفاء بولعابيز

مدير الأطروحة: عمار شلابي الرتبة: أستاذ التعليم العالي المؤسسة الجامعية: جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة

أمام أعضاء اللجنة:

رئيسا	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	أستاذ محاضر قسم "أ"	الدكتور كمال رماش
مقررا	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	أستاذ التعليم العالي	الأستاذ الدكتور عمار شلابي
عضوا	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	أستاذ محاضر قسم "أ"	الدكتورة سوسن زيرق
عضوا	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	أستاذ محاضر قسم "أ"	الدكتورة خديجة عرقوب
عضوا	جامعة فرحات عباس سطيف 1	أستاذ محاضر قسم "أ"	الدكتور إلياس شرشافة
عضوا	جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل	أستاذ محاضر قسم "أ"	الدكتور محمود كبيش

السنة الجامعية: 2022/2021



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

مخبر الانتماء: ECOFIMA



إقرار خاص بأطروحة الدكتوراه

أنا الممضي أسفله الطالب (ة) بولعبايز وفاء أقر بأن هذه الأطروحة الموسومة بـ:

دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية - دراسة ميدانية -

هي عمل أكاديمي خاص بي، وأنه لم يتم تقديم أي جزء منه أو كله في أي مكان آخر لنيل درجة علمية.

الإمضاء

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع

إلى والدي الكريمين حفظهما الله

إلى كل من يعرفني من قريب وبعيد

وفاء

الشكر

أشكر الله عز وجل الذي وفقني لاتمام هذه الأطروحة

كما أتوجه بالشكر والعرفان إلى الأستاذ الدكتور المشرف "عمار شلابي" على نصائحه وتوجيهاته القيمة.

أشكر الأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة، على قبولهم مناقشة هذه الأطروحة.

كما أتقدم بالشكر أيضا لكل أساتذتي في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة

كما لا يفوتني أن أشكر كل زميلاتي على التشجيع والدعم وكل من ساعدني في إعداد واطماف هذه الأطروحة من قريب أو من بعيد.

المقدمة

الملخص:

تهدف هذه الدراسة للتعرف على دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية على مستوى مؤسسة نפטال -الشرق-، وللإجابة على الإشكالية المطروحة تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي، وكذا الاعتماد على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات المرتبطة بمتغيرات الدراسة، حيث تم توزيع الاستمارات على الموظفين المعنيين بعملية اتخاذ القرار والموظفين الماليين والمحاسبين الناشطين على مستوى المؤسسة محل الدراسة، وقد تمت معالجتها باستخدام مجموعة من أساليب التحليل الإحصائي من خلال اختبارات تحليل الانحدار البسيط، الانحدار المتعدد، اختبار T للعينات المستقلة، اختبار F لتحليل التباين الأحادي، بالاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Spss.

تم التوصل من خلال هذه الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط موجبة متوسطة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأبعاده الثلاثة (تحليل الأنشطة، تحليل مسببات التكلفة، تحليل أداء الأنشطة) وعملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية، بالإضافة إلى وجود أثر معنوي دال إحصائياً لنظام التكاليف على أساس الأنشطة على اتخاذ القرارات الاستراتيجية. بناء على هذه النتائج على المؤسسة محل الدراسة تحديد أهداف تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وتوضيحها لجميع موظفي دائرة المالية والمحاسبة، والمرؤوسين والأفراد المعنيين بعملية اتخاذ القرارات، بالإضافة إلى ضرورة الربط بين جميع المصالح الموجودة في المؤسسات وتبادل المعلومات من أجل ترشيد عملية اتخاذ القرار، وإنشاء مصلحة خاصة بالمحاسبة الإدارية تربط بين محاسبة التكاليف والعملية الإدارية، مع استحداث منصب محاسب إداري.

الكلمات المفتاحية: نظام التكاليف على أساس الأنشطة، تحليل الأنشطة، تحليل مسببات التكلفة، تحليل أداء الأنشطة، اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

Résumé:

Cette étude vise à identifier le rôle du système de comptabilité par activités dans la prise de décisions stratégiques au niveau de l'entreprise NAFTAL-East, et à répondre au problème problématique, l'approche analytique descriptive a été suivie, ainsi que les employés concernés Avec le processus de prise de décision, les employés financiers et les comptables actifs au niveau de l'institution à l'étude, ont été abordés en utilisant un ensemble de méthodes d'analyse statistique par le biais de tests d'analyse de pente simple, de pente multiple, de test T pour des échantillons indépendants, un test F Pour l'analyse des contrastes unilatéraux, selon le programme de packages statistiques pour les sciences sociales SPSS.

Grâce à cette étude, il y avait une relation de connexion positive intermédiaire entre le système de comptabilité par activités dans ses trois dimensions (analyse des activités, analyse des inducteurs des coûts, analyse des performances des activités) et le processus de décisions stratégiques, en plus d'un impact statistiquement significatif sur le Système de comptabilité par activités sur la prise de décisions stratégiques. Sur la base de ces résultats sur l'institution dans le cadre de l'étude définissant les objectifs d'appliquer le système de coûts sur la base des activités et de les clarifier à tous les employés du département des finances et de la comptabilité, des subordonnés et des personnes concernées par le processus de prise de décision, en plus de La nécessité de relier tous les intérêts dans les institutions et d'échanger des informations afin de rationaliser le processus de prise de décision, et de créer un intérêt particulier dans la comptabilité administrative relie la comptabilité comptable et le processus administratif, avec la création de la position d'un comptable administratif.

Mots-clés : Système de comptabilité par activités, Analyse des activités, Analyse des inducteurs de coûts, Analyse de la performance des activités, prise des décisions stratégiques.

Abstract :

This study aims to identify the role of the activity-based costing system in taking strategic decisions at the level of the Naftal Company - the East, and to answer the problematic problem, the descriptive analytical approach was followed, as well The employees concerned with the decision -making process, financial employees, and active accountants at the level of the institution under study, have been addressed using a set of methods of statistical analysis through simple regression analysis tests, multi-regression analysis, independent samples T test, and One Way ANOVA tests, depending on the statistical package program For social sciences SPSS.

Through this study, there was an intermediate positive connection relationship between the activity-based costing system in its three dimensions (activities analysis, cost drivers analysis, activities performance analysis) and the process of strategic decisions, in addition to a statistically significant impact on the activity-based costing system on make strategic decisions. Based on these results on the institution under the study defining the goals of applying the cost system on the basis of activities and clarifying them to all employees of the Finance and Accounting Department, subordinates and individuals concerned with the decision -making process, in addition to the need to link all interests in institutions and exchange information in order to rationalize the decision -making process, and create a special interest in administrative accounting links the accounting accounting and the administrative process, with the creation of the position of an administrative accountant.

Keywords: Activity-based costing system, Activities analysis, Cost drivers analysis, Activities performance analysis, Strategic decision-making.

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

الإقرار.....	أ
الإهداء.....	ب
الشكر.....	ج
الملخص باللغة العربية.....	هـ
الملخص باللغة الفرنسية.....	و
الملخص باللغة الانجليزية.....	ز
قائمة المحتويات.....	ط - ل
قائمة الجداول.....	ن - س
قائمة الأشكال.....	ع
قائمة المختصرات.....	ف
مقدمة.....	2-12
الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة.....	14-54
تمهيد.....	14
المبحث الأول: ظروف نشأة نظام التكاليف على أساس الأنشطة.....	15
المطلب الأول: الطرق التقليدية في تخصيص التكاليف وحدود تطبيقها.....	15
المطلب الثاني: العوامل المساعدة على ظهور نظام التكاليف على أساس الأنشطة.....	18
المطلب الثالث: نشأة نظام التكاليف على أساس الأنشطة.....	24
المبحث الثاني: ماهية نظام التكاليف على أساس الأنشطة.....	27

قائمة المحتويات

المطلب الأول: مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة	27
المطلب الثاني: مفاهيم مرتبطة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة	30
المطلب الثالث: مراحل تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة	34
المطلب الرابع: المقارنة بين أنظمة التكاليف التقليدية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة .	40
المبحث الثالث: تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة	44
المطلب الأول: مزايا تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة	44
المطلب الثاني: حدود نظام التكاليف على أساس الأنشطة وصعوبات تطبيقه	46
المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في نجاح تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة	51
54	خلاصة الفصل
90-56	الفصل الثاني: الأسس النظرية لاتخاذ القرارات الاستراتيجية
56	تمهيد
57	المبحث الأول: ماهية عملية اتخاذ القرارات
57	المطلب الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرارات
62	المطلب الثاني: مراحل اتخاذ القرارات
67	المطلب الثالث: أنواع القرارات
72	المبحث الثاني: مدخل إلى عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية
72	المطلب الأول: ماهية القرارات الاستراتيجية
74	المطلب الثاني: خصائص القرارات الاستراتيجية
77	المطلب الثالث: أنواع القرارات الاستراتيجية
79	المبحث الثالث: نماذج ومراحل عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية والعوامل المؤثرة فيها
79	المطلب الأول: نماذج صناعة القرارات الاستراتيجية
81	المطلب الثاني: مراحل صناعة القرار الاستراتيجي
86	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على اتخاذ القرارات الاستراتيجية

قائمة المحتويات

90	..... خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: أهمية استخدام مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة في
133-92	..... عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية
92	..... تمهيد
93	..... المبحث الأول: الدور الاستراتيجي لنظام محاسبة التكاليف
93	..... المطلب الأول: محاسبة التكاليف كنظام للمعلومات
97	..... المطلب الثاني: تصنيف التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات
99	..... المطلب الثالث: دور نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات الاستراتيجية
104	..... المبحث الثاني: الدور الاستراتيجي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة
104	..... المطلب الأول: ماهية المعلومة على أساس الأنشطة
114	..... المطلب الثاني: دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في توفير المعلومات الملائمة
117	..... المطلب الثالث: نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأداة لإدارة الأنشطة
123	..... المبحث الثالث: علاقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة باتخاذ القرارات الاستراتيجية ...
123	..... المطلب الأول: مجالات استخدام المعلومة على أساس الأنشطة
	..... المطلب الثاني: انعكاسات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات
126	..... الاستراتيجية
133	..... خلاصة الفصل
	الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ
193-135	..... القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نفضال
135	..... تمهيد
136	..... المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة
136	..... المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة
143	..... المطلب الثاني: نظام التكاليف على مستوى مؤسسة نفضال

قائمة المحتويات

145	المبحث الثاني: الاجراءات المنهجية للدراسة الميدانية.....
145	المطلب الأول: منهجية الدراسة مصادر جمع البيانات
146	المطلب الثاني: متغيرات الدراسة، ومجتمع وعينة الدراسة.....
147	المطلب الثالث: أدوات الدراسة وأساليب المعالجة الإحصائية
150	المطلب الرابع: اختبار صدق وثبات الاستبيان واختبار التوزيع الطبيعي.....
155	المبحث الثالث: تحليل النتائج الإحصائية لمحاور الاستبانة
155	المطلب الأول: تحليل نتائج خصائص عينة الدراسة
	المطلب الثاني: التعرف على مستوى تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة نفعال.....
159	المطلب الثالث: التعرف على مستوى اهتمام مؤسسة نفعال باتخاذ القرارات الاستراتيجية...162
164	المبحث الرابع: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج.....
	المطلب الأول: اختبار علاقة الارتباط بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة واتخاذ القرارات الاستراتيجية.....
164	المطلب الثاني: اختبار علاقة الانحدار الخطي البسيط والمتعدد بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة واتخاذ القرارات الاستراتيجية.....
167	المطلب الثالث: اختبار الفروق الإحصائية حول استجابات أفراد عينة الدراسة.....181
186	المطلب الرابع: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة.....
193	خلاصة الفصل
198-195	الخاتمة
215-200	قائمة المراجع
242-217	الملاحق

قائمة الجداول والأشكال

والمختصرات

قائمة الجداول

- الجدول رقم 1: الأنظمة والأساليب الفنية المرتبطة بمراحل التصنيع 21
- الجدول رقم 2: أمثلة عن مراكز الأنشطة والتكاليف الممكن تتبعها 38
- الجدول رقم 3: معدل تنفيذ نظام التكاليف على أساس الأنشطة في بعض البلدان 47
- الجدول رقم 4: تقسيمات بعض الباحثين لمراحل عملية اتخاذ القرارات 63
- الجدول رقم 5: أساليب اتخاذ القرارات الاستراتيجية 85
- الجدول رقم 6: امكانية استخدام نوع معلومات التكلفة من قبل الإدارة 101
- الجدول رقم 7: الفرق بين الأنشطة المضيضة للقيمة والأنشطة غير المضيضة للقيمة 107
- الجدول رقم 8: محتوى مسببات التكلفة الهيكلية والتنفيذية 111
- الجدول رقم 9: محاور الاستبيان 148
- الجدول رقم 10: درجات الموافقة لمقياس ليكارت الخماسي 148
- الجدول رقم 11: الصدق الداخلي لعبارات المحور الثاني " نظام التكاليف على أساس الأنشطة" 151
- الجدول رقم 12: الصدق الداخلي لعبارات المحور الثالث "اتخاذ القرارات الاستراتيجية" 152
- الجدول رقم 13: معاملات ارتباط محاور الاستمارة بالدرجة الكلية لها 153
- الجدول رقم 14: قياس الثبات الداخلي لفقرات الاستبانة 154
- الجدول رقم 15: توزيع أفراد العينة حسب الجنس 155
- الجدول رقم 16: توزيع أفراد العينة حسب العمر 156
- الجدول رقم 17: توزيع أفراد العينة حسب المستوى العلمي 157
- الجدول رقم 18: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل الوظيفي 157
- الجدول رقم 19: توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية 158
- الجدول رقم 20: نتائج آراء عينة الدراسة حول فقرات محور نظام التكاليف على أساس الأنشطة 159
- الجدول رقم 21: نتائج آراء عينة الدراسة حول فقرات محور اتخاذ القرارات الاستراتيجية 162
- الجدول رقم 22: مصفوفة الارتباط بيرسون بين تحليل الأنشطة واتخاذ القرارات الاستراتيجية 164

قائمة الجداول والأشكال والمختصرات

- الجدول رقم 23: مصفوفة الارتباط بيرسون بين تحليل مسببات التكلفة واتخاذ القرارات الاستراتيجية 165
- الجدول رقم 24: مصفوفة الارتباط بيرسون بين تحليل أداء الأنشطة واتخاذ القرارات الاستراتيجية 166
- الجدول رقم 25: مصفوفة الارتباط بيرسون بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة واتخاذ القرارات الاستراتيجية 167
- الجدول رقم 26: مصفوفة الارتباط بين أبعاد نظام التكاليف على أساس الأنشطة واتخاذ القرارات الاستراتيجية 168
- الجدول رقم 27: تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الرابعة 168
- الجدول رقم 28: اختبار القدرة التفسيرية لنموذج الانحدار 169
- الجدول رقم 29: اختبار التوزيع الطبيعي 170
- الجدول رقم 30: نتائج اختبار معامل تضخم التباين والتباين المسموح به لمتغيرات الدراسة 171
- الجدول رقم 31: اختبار المعنوية الجزئية لنموذج الانحدار الخطي البسيط للفرضية الرابعة 172
- الجدول رقم 32: تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الجزئية الأولى 174
- الجدول رقم 33: نتائج الانحدار الخطي البسيط لتحليل الأنشطة واتخاذ القرارات الاستراتيجية 175
- الجدول رقم 34: تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الجزئية الثانية 176
- الجدول رقم 35: نتائج الانحدار الخطي البسيط لتحليل مسببات التكلفة واتخاذ القرارات الاستراتيجية 176
- الجدول رقم 36: تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الجزئية الثالثة 177
- الجدول رقم 37: نتائج الانحدار الخطي البسيط لتحليل أداء الأنشطة واتخاذ القرارات الاستراتيجية 178
- الجدول رقم 38: تحليل نتائج الانحدار الخطي المتعدد القياسي 179
- الجدول رقم 39: تحليل التباين ANOVA لنموذج الانحدار الخطي المتعدد القياسي 180
- الجدول رقم 40: معنوية معاملات الانحدار الخطي المتعدد 180
- الجدول رقم 41: اختبار T للفروق الإحصائية تبعا لمتغير الجنس 182
- الجدول رقم 42: اختبار ANOVA للفروق الإحصائية تبعا لمتغير العمر 183
- الجدول رقم 43: اختبار ANOVA للفروق الإحصائية تبعا لمتغير المستوى العلمي 184
- الجدول رقم 44: اختبار ANOVA للفروق الإحصائية تبعا لمتغير المؤهل الوظيفي 185
- الجدول رقم 45: اختبار ANOVA للفروق الإحصائية تبعا لمتغير الخبرة المهنية 186

قائمة الأشكال

- الشكل رقم 1: نموذج الدراسة 11
- الشكل رقم 2: آلية عمل أنظمة التكاليف التقليدية 16
- الشكل رقم 3: تغير التكاليف عبر الزمن 23
- الشكل رقم 4: نظام الـ ABC مفهوماً وشكلاً 29
- الشكل رقم 5: مسببات التكلفة حسب نموذج الـ ABC 32
- الشكل رقم 6: الفروق الجوهرية بمراحل تحميل التكاليف بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة وأنظمة التكاليف التقليدية 42
- الشكل رقم 7: مراحل عملية اتخاذ القرار 66
- الشكل رقم 8: ظروف اتخاذ القرار واحتمالية الفشل 71
- الشكل رقم 9: العلاقة بين المعلومات المحاسبية وعملية تحليل القرار 103
- الشكل رقم 10: نموذج معلومات نظام الـ ABC 121
- الشكل رقم 11: دور التكامل بين نظام الـ ABC والـ ABI والـ ABM في اتخاذ القرارات الاستراتيجية 122
- الشكل رقم 12: الاستخدامات المختلفة للمعلومات على أساس نظام الـ ABC 132
- الشكل رقم 13: الهيكل التنظيمي لمؤسسة نפטال 137
- الشكل رقم 14: الهيكل التنظيمي لمؤسسة نפטال الغاز المميع -سكيدة 138
- الشكل رقم 15: الهيكل التنظيمي لمؤسسة نפטال وقود -سكيدة 141
- الشكل رقم 16: التوزيع الطبيعي لمحوري الدراسة 171
- الشكل رقم 17: طبيعة التوزيع الطبيعي للبواقي (الفرضية الرابعة) 173

قائمة المختصرات

المختصر	معنى المختصر باللغة الانجليزية	معنى المختصر باللغة العربية
ABB	Activity based Budgeting	الموازنة على أساس الأنشطة
ABC	Activity based Costing	نظام التكاليف على أساس الأنشطة
ABI	Activity based Information	المعلومة على أساس الأنشطة
ABM	Activity based Management	الإدارة على أساس الأنشطة
ACA	Activity Cost Accounting	محاسبة تكاليف الأنشطة
AM	Activity management	إدارة الأنشطة
CAM-I	Consortium for advanced management- international	الاتحاد الدولي لشركات التصنيع المتقدم
JIT	Just-in-time	نظام الانتاج الفوري
TDABC	Time-Driven Activity based Costing	نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت
PFABC	Performance Focused Activity Based Costing	نظام التكاليف على أساس الأنشطة المرتكز على الأداء



تمهيد

أدى التطور الكبير في بيئة الأعمال العالمية من زيادة المنافسة وزيادة الأتمتة وتطور أنظمة المعلومات وإدارة الانتاج وتنوع المنتجات إلى تغير كبير في هيكل التكلفة، حيث ارتفعت التكاليف غير المباشرة وفي المقابل تراجعت التكاليف المباشرة في العديد من الصناعات، مما أدى إلى فقدان أنظمة التكاليف التقليدية أهميتها نظرا لتشويه تكاليف المنتجات والخدمات الذي أثر على جودة المعلومات المقدمة، ومدى الاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرار، ومن هنا جاءت الحاجة لاستحداث نظام جديد لمحاسبة التكاليف يوفر طريقة ملائمة لقياس تكلفة المنتجات.

وتعتبر نهاية الثمانينات من القرن الماضي منعطفا هاما في مجال محاسبة التكاليف، حيث قدم Kaplan و Cooper سنة 1987م نظاما جديدا لتوزيع التكاليف غير المباشرة، والمعروف بنظام التكاليف على أساس الأنشطة (Activity-Based costing) والذي يختصر بـ (نظام الـ ABC) كبديل لنظم التكاليف التقليدية، التي فقدت أهميتها في بيئة التصنيع الحديثة المتميزة بتراجع نسبة العمالة المباشرة وزيادة التكاليف غير المباشرة.

فنظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتبر أحد الابتكارات الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية، يركز على مبدأ أساسي وهو أن المنتجات لا تستهلك مباشرة كموارد وإنما تستهلك كأنشطة، هذه الأخيرة هي التي تستهلك الموارد وعلى هذا الأساس فإن الأنشطة هي الحلقة الأساسية التي تربط بين المنتجات والموارد.

وقد حظي نظام التكاليف على أساس الأنشطة بقبول واسع من الأكاديميين نظرا لما يوفره من دقة وموثوقية في تحديد تكلفة المنتجات، بالإضافة إلى جودة ونوعية مخرجاته من المعلومات التي تتسم بالدقة والوضوح والموضوعية، وذلك من خلال استخدامه لمسببات التكلفة ومجمعات التكلفة المتعددة، وبالتالي القضاء على التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة الذي يعتمد على استخدام معدل تحميل واحد لكافة الوحدات المنتجة.

وبما أن نجاح عمليات اتخاذ القرارات الاستراتيجية يتوقف على توفير معلومات ملائمة، فإن متخذي القرار يعتمدون على المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف على أساس الأنشطة، لاتخاذ القرارات الاستراتيجية

المناسبة المرتبطة بتسعير المنتجات وتحديد الربحية واختيار المنتجات والأسواق، وتوفير موارد الانتاج، قرار إضافة أو التخلص من أحد خطوط الانتاج أو أحد المنتجات، وتحليل ربحية العميل.

مما تقدم؛ وبلاستناد إلى أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة في توفير معلومات ملائمة تساعد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية، يمكننا طرح اشكالية الدراسة في السؤال الرئيسي التالي:

ما هو دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نفضال؟

إن الإجابة على السؤال الرئيسي يقودنا لطرح مجموعة من التساؤلات الفرعية والمتمثلة في:

- ما مستوى تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة نفضال؟
- ما مستوى اهتمام مؤسسة نفضال بعملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية؟
- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة واتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نفضال؟
- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 لنظام التكاليف على أساس الأنشطة على اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نفضال؟
- هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 لدور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية للموظفين في مؤسسة نفضال تعزى للمتغيرات الشخصية والوظيفية (الجنس، العمر، المستوى العلمي، المؤهل الوظيفي، الخبرة المهنية)؟

فرضيات الدراسة:

انطلاقا من السؤال الرئيسي للدراسة والتساؤلات الفرعية السابقة، تم وضع الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية: لنظام التكاليف على أساس الأنشطة دور كبير في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نفضال.

وتدرج ضمن هذه الفرضية الرئيسية مجموعة من الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى:

- يوجد تطبيق لنظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة نفطال.

الفرضية الفرعية الثانية:

- هناك اهتمام بعملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نفطال.

الفرضية الفرعية الثالثة:

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة واتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نفطال.

الفرضية الفرعية الرابعة:

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 لنظام التكاليف على أساس الأنشطة على اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نفطال.

الفرضية الفرعية الخامسة:

- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 لدور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية للموظفين في مؤسسة نفطال تعزى للمتغيرات الشخصية والوظيفية (الجنس، العمر، المستوى العلمي، المؤهل الوظيفي، الخبرة المهنية).

أهمية الدراسة:

تبرز الأهمية العلمية لهذه الدراسة من خلال إلقاء الضوء على أهم وأبرز المواضيع في مجال محاسبة التكاليف، وذلك من خلال معالجة نظام التكاليف على أساس الأنشطة كمدخل دقيق لتخصيص التكاليف غير المباشرة مقارنة بنظم التكاليف التقليدية، وأهمية تطبيقه في المؤسسات الجزائرية لحاجتها لمثل هذه الأنظمة من خلال ما يوفره من معلومات دقيقة تساهم في تحسين عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية، في حين تتضح أهميتها العملية في محاولة تحقيق نتائج موضوعية من خلال التعرف على واقع تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ومدى الاهتمام بعملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية، بالإضافة إلى تحديد العلاقة

بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة وعملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية، وبذلك إثراء المكتبة الجزائرية بدراسة تبرز أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

- توضيح أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة باعتباره أحد الأساليب المتقدمة للمحاسبة الإدارية، وذلك من خلال الوقوف على بعض المفاهيم الأساسية للنظام، وكذا التعرف على الأهمية التي يقدمها للمؤسسات الاقتصادية، إضافة إلى تحديد فوائد وحدود هذا النظام؛
- التعرف على مدى استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسة محل الدراسة، وإبراز مدى اهتمامها بمخرجات النظام وتحديد مدى مساهمته في توفير معلومات ملائمة تساعد في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية؛
- اختبار العلاقة التي تربط بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة وعملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية على مستوى المؤسسة محل الدراسة؛
- تقديم بعض الاقتراحات لمتخذي القرار بالمؤسسة محل الدراسة بناء على نتائج الدراسة الميدانية، مما يساعدهم على إدراك أهمية توظيف مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

منهج الدراسة:

من أجل معالجة الإشكالية المطروحة وتحليلها تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي في عرض وتحليل المفاهيم الخاصة بمتغيرات الدراسة في الجانب النظري، كما تم الاعتماد على المنهج التحليلي في الدراسة الميدانية حيث تم تجميع البيانات من أفراد العينة التي قمنا بتوزيع الاستبيان عليها، وتحليلها ومن ثم تفسيرها واستخلاص النتائج منها.

حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة المتعلقة بدور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية فيما يلي:

- **الحدود الموضوعية:** ركزت الدراسة في حدودها الموضوعية على تحديد دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية، بالاعتماد على المتغير المستقل نظام التكاليف على أساس الأنشطة وأبعاده الثلاثة (تحليل الأنشطة، تحليل مسببات التكلفة، تحليل أداء الأنشطة)، والمتغير التابع اتخاذ القرارات الاستراتيجية، وتحدد نتائج الدراسة بدرجة استجابة أفراد عينة الدراسة لعبارات الاستبيان؛
- **الحدود المكانية:** تمت الدراسة الميدانية على مستوى مقاطعات نضال على مستوى الشرق والتابعة لولايات سكيكدة وقسنطينة وباتنة؛
- **الحدود البشرية:** ركزت الدراسة على الموظفين المعنيين بعملية اتخاذ القرار والموظفين الماليين والمحاسبين الناشطين على مستوى مؤسسة نضال؛
- **الحدود الزمانية:** تم إجراء الدراسة خلال الفترة الممتدة من 2018 إلى 2022 انطلاقاً من الدراسة النظرية (جمع المادة العلمية والتحرير) إلى الدراسة التطبيقية (من تصميم الاستبيان وتحكيمه ثم توزيعه واسترجاعه ومن ثم تحليل نتائجه).

صعوبات الدراسة:

الصعوبات المرتبطة بالجانب النظري: تكمن الصعوبة بكثرة المراجع خصوصاً ما تعلق منها بنظام التكاليف على أساس الأنشطة، على الرغم من أن هذا الموضوع حديث نسبياً، إلا أن هناك تنوعاً كبيراً في الكتابات والأبحاث حول هذا المفهوم ومكوناته المختلفة، الأمر الذي استغرق الكثير من الوقت والجهد لدراسة أكثرها فائدة، ومن ناحية أخرى واجهنا تحدي آخر تمثل في أن معظم الدراسات المتاحة حتى الآن حول هذا الموضوع لم تدرس العلاقة المباشرة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة واتخاذ القرارات الاستراتيجية.

الصعوبات المرتبطة بالجانب التطبيقي: استغرق العثور على المؤسسة المناسبة لموضوع الدراسة الكثير من الوقت والجهد، وزيارة العديد من المؤسسات أكثر من مرة وجمع البيانات عنها، إلى جانب رفض

أغلب المؤسسات الإفصاح عن بيانات التكلفة باعتبارها سرية ولا يجوز مشاركتها، بالإضافة إلى صعوبة الحصول على الموافقة لإجراء التبرص في بعض وحدات المؤسسة محل الدراسة، وصعوبة توزيع الاستبيان واستزاده نظرا لتعدد وحدات المؤسسة محل الدراسة وانتشارها الواسع وبالتالي صعوبة التنقل إليها، بالإضافة إلى جائحة كورونا وما ترتب عنها من قيود في الحركة والتنقل.

الدراسات السابقة:

الدراسات باللغة العربية:

❖ دراسة حسن توفيق محمود مصطفى، بعنوان: " تقويم وتطوير أنظمة التكاليف لأغراض الرقابة واتخاذ القرارات: دراسة ميدانية". أطروحة دكتوراه في الفلسفة تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المنطوري، قسنطينة، الجزائر، سنة 2008.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مستوى دقة نظم التكاليف التقليدية من ناحية تخصيص التكاليف، وبيان مدى مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في رفع الكفاءة الانتاجية والقدرة الانتاجية بالإضافة إلى معرفة مدى مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في توفير بيانات ملائمة لأغراض الرقابة واتخاذ القرارات، وذلك من خلال تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة محل الدراسة المتمثلة في المؤسسة الفلسطينية للصناعات الدوائية. بالإضافة إلى تحليل واقع تطبيق أنظمة التكاليف في المؤسسات الصناعية المساهمة العامة الأردنية وبيان نقاط القوة والضعف فيها، وقد توصلت الدراسة إلى أن جميع مؤسسات مجتمع وعينة الدراسة لا تطبق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وذلك نظرا لوجود معوقات تحول دون تطبيقه تتمثل أهمها في نقص المعرفة وضعف القدرات المادية، بالرغم من الفوائد والمنافع التي سوف تعود على المؤسسات في حالة تطبيقه خاصة في مجال تسعير المنتجات.

❖ دراسة مصعب محمد عوض محمد، بعنوان: "قياس التكلفة بين الأساليب التقليدية والحديثة ودوره في دعم القرارات الإستراتيجية". رسالة دكتوراه غير منشورة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، السودان، 2014.

هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على أهمية اعتماد نظام تكاليف مستقل عن نظام المحاسبة المالية، ويعتمد على مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تقديم معلومات تحليلية تفيد الإدارة في عملية

اتخاذ القرارات الاستراتيجية الرشيدة، وقد تمت هذه الدراسة في القطاع الصناعي السوداني بولاية الخرطوم. وأهم ما توصلت إليه هذه الدراسة أن الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة لا تمكن في تحديد وقياس تكلفة الانتاج بصورة عادلة ودقيقة نظرا لاعتمادها على أسس تحميل مبنية على التقدير الشخصي، استخدام الطرق التقليدية لقياس وتحديد التكلفة يؤدي إلى اتخاذ قرارات تسعير غير سليمة وبالتالي فقدان القدرة على المنافسة، يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية.

❖ دراسة منال دودية، بعنوان: "أهمية تحليل التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ قرارات دعم الموقف التنافسي-دراسة ميدانية". مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد جامعة دمشق، سوريا، 2015.

ركزت هذه الدراسة على ابراز الدور الذي تلعبه البيانات التكاليفية المحللة على أساس الأنشطة في تعزيز قاعدة المعلومات لاتخاذ القرارات الملائمة، بما يؤدي في النهاية إلى زيادة كفاءة الأداء وتخفيض التكاليف وزيادة الأرباح وتدعيم القدرة التنافسية. وقد أجريت هذه الدراسة على مستوى المؤسسات الصناعية السورية من خلال توزيع استمارات والتي بلغ عددها 90 استمارة لكل من المدير التنفيذي ومدير الجودة ومراقبي الجودة والمدير المالي ومحاسبي التكاليف لكل مؤسسة من المؤسسات محل الدراسة. وقد توصلت الدراسة إلى أن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة يوفر قاعدة بيانات واسعة تساعد في اتخاذ قرارات ملائمة في بيئة الأعمال الحديثة ويدعم استراتيجية تحسين القدرة التنافسية وذلك من خلال مساهمته في تخفيض التكلفة وتحسين جودة الأداء وزيادة الأرباح.

❖ دراسة: لبنى هاشم نعمان بعنوان: "أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة على جودة المعلومات المحاسبية وتحسين الأداء دراسة ميدانية تطبيقية على عينة من الشركات الصناعية العراقية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، كلية الدراسات العليا قسم المحاسبة، جامعة النيلين، العراق، 2017.

هدفت هذه الدراسة إلى استخلاص أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة على جودة المعلومات المحاسبية وتحسين الأداء، من خلال اتباع منهجين في الجانب التطبيقي للدراسة من خلال اجراء دراسة ميدانية على شركات الاستثمار الصناعية العراقية مع إعداد نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف على

أساس الأنشطة في شركة ماس لانتاج الاسمنت وإجراء مقارنة بين نتائج النظام المطبق حالياً ونظام التكاليف على أساس الأنشطة. وقد توصلت الدراسة أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يحسن جودة المعلومات ويحسن كفاءة الأداء من خلال توفير بيانات تكاليف أكثر دقة وملائمة، في حين أوصت الدراسة بضرورة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة لكونه يحسن من جودة المعلومات وذلك من خلال توفيره لمعلومات تتصف بالدقة والملائمة والتي يمكن على أساسها تكوين قاعدة بيانات مالية وغير مالية واضحة ومفهومة ومفصلة لكافة الأنشطة والتي تمكن الإدارة من صياغة مجموعة من المؤشرات لأغراض الرقابة وتقييم الأداء وبالتالي تحسينه.

الدراسات باللغة الأجنبية:

❖ دراسة: Jean-Noel Chauvey & Gérald Naro، بعنوان:

"Les apports de l'ABC à l'analyse stratégique : les enseignements d'une recherche-intervention", Finance Contrôle Stratégie, Vol. 7, no. 3, 2004.

هدفت هذه الدراسة لتوضيح مدى مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في التحليل الاستراتيجي (إدارة التكاليف الإستراتيجية). وقد تمت الدراسة على مستوى مؤسستين تنتميان إلى قطاعي الإلكترونيات والأغذية الزراعية. ومن أهم النتائج المتوصل إليها أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة له دور كبير خارج إطار حساب التكلفة وتحليلها. كما أوضحت النتائج إمكانية توسيع نطاق عمل هذا النظام لتحليل سلسلة القيمة إلى أبعد من حدود المؤسسة، وأوضحت شروط نجاح استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة من المنظور الإستراتيجي.

❖ دراسة: Djordje Kalicanin & Vladan Knezevic، بعنوان:

"Activity-Based Costing as an Information Basis for an Efficient Strategic Management Process", Economic Annals, Vol. 197, 2013.

قد كان الهدف من هذه الدراسة هو الوقوف على الخصائص الأساسية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة من خلال توضيح أهمية تحديد وتعريف وتصنيف الأنشطة كمكونات معينة للعمليات، بالإضافة إلى الوقوف على أهمية المعلومات لتحسين كفاءة وفعالية الأنشطة واعتمادها كوسيلة لتخفيض التكاليف. وقد

توصلت الدراسة إلى أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يوفر أساساً ممتازاً لتتبع التكاليف وتحليلها وإدارتها، مما يستلزم اتخاذ قرارات تشغيلية واستراتيجية عالية الجودة كأساس للتوجه طويل الأجل للمؤسسة.

❖ دراسة Hussein Bin Bhubea & Saleh Al-Riami، بعنوان:

“The Application of Activity-Based Costing and Activity-Based Planning influences Decision Making”, Asia-Pacific Management Accounting Journal, Vol. 12, no. 12, 2017.

هدفت الدراسة لتوضيح أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة و التخطيط على أساس الأنشطة في عملية اتخاذ القرار في مؤسستين لنفط باليمن، أظهرت الدراسة أن هناك أثر إيجابي ومعنوي بين النظامين واتخاذ القرار، واعتبارهما من الأدوات الرئيسية المستخدمة في اتخاذ القرارات لكونهما يقدمان معلومات دقيقة حول تكاليف المنتجات والخدمات.

❖ دراسة Rishi Dwivedi & Shankar Chakraborty، بعنوان:

“Strategic decision making for a footwear industry using activity based costing and value chain models”, Leather and Footwear Journal, Vol. 17, No. 3, 2017.

تهدف هذه الدراسة لتطوير وتطبيق نظام الـ ABC لحساب تكلفة مجموعة كاملة من منتجات صناعة الأحذية الهندية وذلك من أجل تعزيز قدرتها التنافسية. تمت الدراسة على مستوى مؤسسة خاصة متخصصة في صناعة 17 نوع من الأحذية من خلال تنفيذ نموذج ABC-VCA المتكامل. توصلت الدراسة إلى أن نظام الـ ABC المطبق في المؤسسة محل الدراسة سوف يساعد الإدارة على الفهم بطريقة أفضل وأكثر دقة لخط الإنتاج الأكثر ربحية، وتحديد مزيج المنتجات الأمثل، وتحديد أفضل استراتيجية يمكن تتبعها. بالإضافة إلى مساهمة تطبيق نموذج ABC-VCA المتكامل بتعزيز القوة التنافسية للمؤسسة.

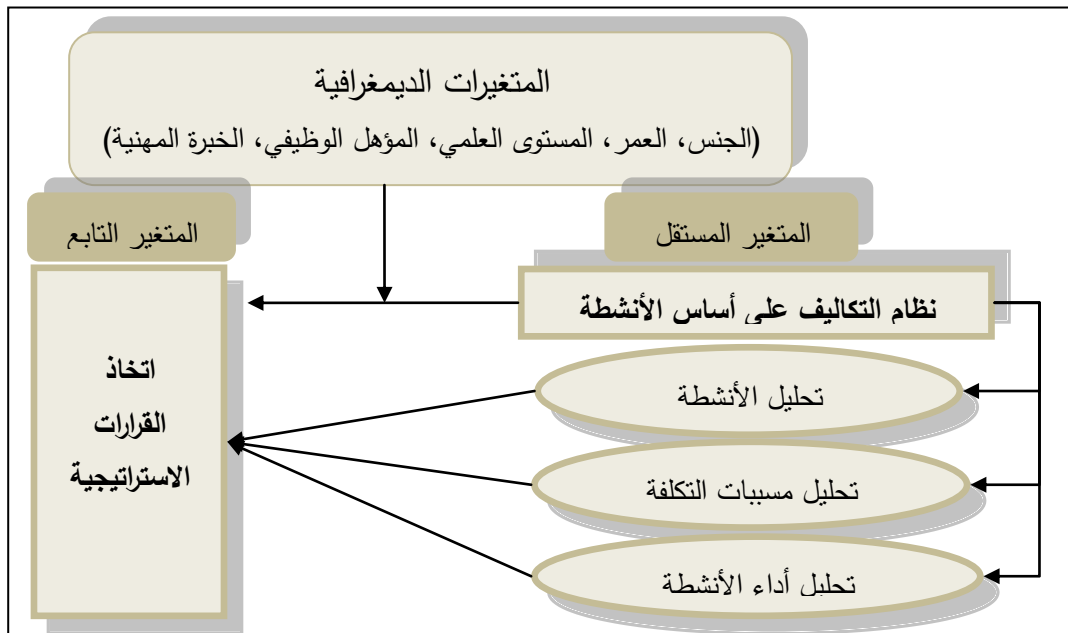
من خلال عرض الدراسات السابقة يتضح لنا قلة الدراسات التي عالجت العلاقة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة واتخاذ القرارات الاستراتيجية، بالإضافة إلى أن هناك اتفاق واضح حول طبيعة النتائج، والمتمثلة في أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يوفر معلومات دقيقة تساعد على اتخاذ قرارات مختلفة ملائمة، وقد تميزت الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في النقاط التالية:

- الدراسات السابقة لم تأخذ في الاعتبار جميع متغيرات الدراسة الحالية؛
- تمت جميع الدراسات السابقة في بيئات مغايرة عن البيئة الجزائرية؛
- أجريت أغلب الدراسات السابقة في مؤسسات لم تطبق نظام التكاليف على أساس الأنشطة من قبل باستثناء دراسة (Jean-Noel Chauvey & Gérald Naro)، في حين أجريت الدراسة الحالية في مؤسسة تطبق لنظام التكاليف على أساس الأنشطة؛
- ركزت أغلب الدراسات السابقة على مقارنة أنظمة التكاليف التقليدية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة، من خلال إبراز عجز أنظمة التكاليف التقليدية على توفير معلومات ملائمة في اتخاذ القرارات مقارنة بالمعلومات التي يوفرها نظام الـ ABC، في حين ركزت الدراسة الحالية على تحديد دور تحليل مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة والمعلومة على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

نموذج الدراسة:

في محاولة للإجابة على الإشكالية المطروحة للدراسة واختبار الفرضيات، وبالاعتماد على الدراسات السابقة تم صياغة نموذج الدراسة كما يلي:

الشكل رقم 1: نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبة.

تقسيمات الدراسة:

بغرض تحقيق الأهداف المحددة من هذه الدراسة، تم تقسيمها إلى أربعة فصول على النحو التالي:

- **الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة:** تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث تناولنا في المبحث الأول ظروف نشأة نظام التكاليف على أساس الأنشطة، أما المبحث الثاني تطرقنا فيه لماهية نظام التكاليف على أساس الأنشطة، في حين خصص المبحث الثالث لتقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة؛
- **الفصل الثاني: الأسس النظرية لاتخاذ القرارات الاستراتيجية:** تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث تناولنا في المبحث الأول ماهية عملية اتخاذ القرارات، أما المبحث الثاني تطرقنا فيه لعملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية، في حين خصص المبحث الثالث لتحديد نماذج ومراحل عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية والعوامل المؤثرة فيه؛
- **الفصل الثالث: أهمية استخدام مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية:** تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث تناولنا في المبحث الأول الدور الاستراتيجي لنظام معلومات التكاليف، في حين تطرقنا للمبحث الثاني للدور الاستراتيجي لنظام على أساس الأنشطة، أما المبحث الثالث فخصص لتحديد علاقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة باتخاذ القرارات الاستراتيجية؛
- **الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية:** تم تقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث تم في المبحث الأول تقديم المؤسسة محل الدراسة، أما المبحث الثاني فتطرقنا فيه للإطار المنهجي للدراسة الميدانية، في حين خصص المبحث الثالث لتحليل النتائج الإحصائية لمحاوَر الاستبانة، وخصص المبحث الرابع لتحليل ومناقشة نتائج الدراسة.

الفصل الأول: الإطار
النظري لنظام التكليف على
أساس الأنشطة

تمهيد

لقد أدى التطور الهائل في بيئة الأعمال إلى فقدان الأنظمة التقليدية لحساب التكلفة القائمة على تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس الحجم أهميتها في بيئة التصنيع الحديثة التي تتميز بتراجع نسبة العمالة المباشرة وزيادة التكاليف غير المباشرة. ونظرا لتشويه تكاليف المنتجات والخدمات أثر هذا على جودة المعلومات المقدمة، وعلى مدى الاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرار.

وتلبية لمتطلبات بيئة التصنيع الحديثة وما تستدعيه من ضرورة إجراء تعديلات جوهرية في الأنظمة الإدارية والمحاسبية، كان لابد من تكييف أنظمة محاسبة التكاليف ومراجعتها، الأمر الذي ترتب عليه ظهور اتجاهات حديثة في مفاهيم وممارسات محاسبة التكاليف، كاستحداث نظام التكاليف على أساس الأنشطة في ثمانينات القرن الماضي من قبل الباحثين "R. Cooper" و "SR Kaplan"، كأسلوب يعتمد على فلسفة كلفوية جديدة.

وعليه ومن أجل الوقوف على مختلف المفاهيم الخاصة بنظام الـ ABC، تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: ظروف نشأة نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

المبحث الثاني: ماهية نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

المبحث الثالث: تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

المبحث الأول: ظروف نشأة نظام التكاليف على أساس الأنشطة

لتلبية احتياجات بيئة التصنيع الحديثة أصبح من الضروري إجراء تغييرات جذرية في الأنظمة المحاسبية، تم تقديم نظام التكلفة على أساس النشاط كطريقة تستند إلى فلسفة جديدة لتقدير التكاليف تتغلب على أوجه القصور في أنظمة تقدير التكاليف التقليدية وتتكيف مع بيئة الإنتاج الحديثة.

وعليه سيتم تخصيص هذا المبحث للتعرف على حدود تطبيق الطرق التقليدية في تخصيص التكاليف غير المباشرة، بالإضافة إلى تحديد العوامل التي ساعدت على ظهور نظام التكاليف على أساس الأنشطة، وكذلك التعرف على ظروف نشأة هذا النظام.

المطلب الأول: الطرق التقليدية في تخصيص التكاليف وحدود تطبيقها

كانت أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية هي الطريقة الأفضل والأكثر استخداماً في حساب التكلفة للعديد من السنوات، ولقد صممت هذه الأنظمة على أساس أن العمل البشري جزء مهم من التكلفة الإجمالية، ومع ذلك فقدت أهميتها في بيئة الإنتاج الحديثة التي تتميز بانخفاض نسبة التكاليف المباشرة وزيادة التكاليف غير المباشرة.

1. دراسة نظم التكاليف التقليدية:

تقتضى نظم التكاليف التقليدية أن المنتجات تستهلك الموارد حسب حجمها الإنتاجي، وتتم عملية التوزيع فيها على مرحلتين: في المرحلة الأولى يتم توزيع التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة، وفي المرحلة الثانية يتم توزيع هذه التكاليف على الوحدات المنتجة استناداً إلى معدلات تحميل مقدرة طبقاً لتكلفة العمل المباشر، وعدد ساعات عمل الآلات،.. إلخ.¹ وغالباً ما يتم استخدام مجمع واحد للتكاليف غير المباشرة، حيث تتم عملية تخصيص هذه التكاليف من خلالها وفقاً للخطوات التالية:²

¹ محمد علي أحمد السيدية، ومنى سالم حسين المرعي، "تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة أسلوب جديد للقياس مقارنة بالأنظمة التقليدية"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية 2، العدد 3 (2006): 122-123.

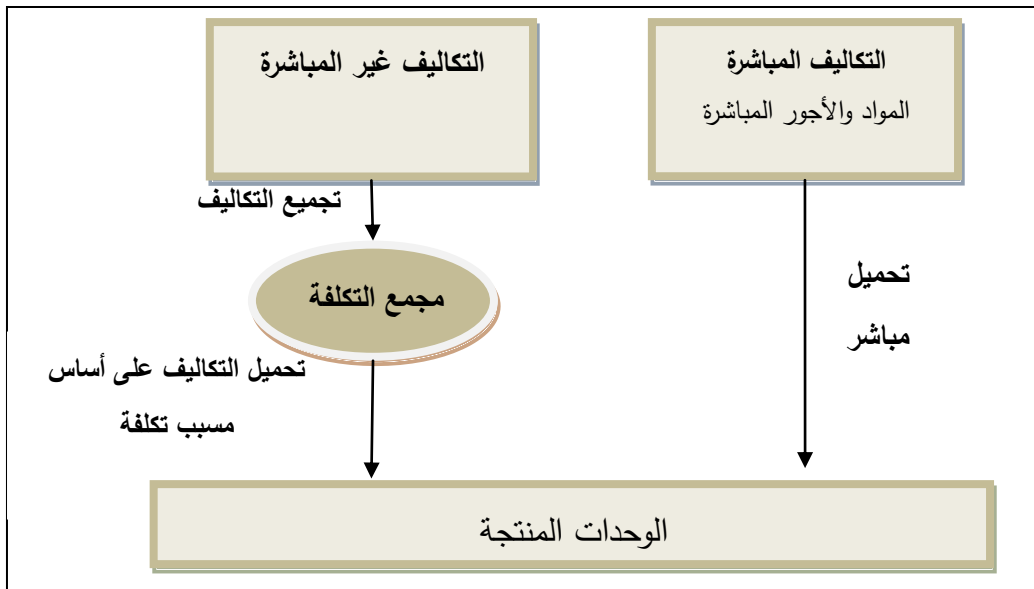
² عمر محمد هديب، "نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي - التطبيق ونموذج مقترح للقياس -"، (أطروحة دكتوراه، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، 2009)، 27.

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة

- تحديد المنتجات التي سيتم اختيارها كغرض للتكلفة؛
- تحديد التكاليف المباشرة لهذه المنتجات؛
- اختيار أساس تحميل التكلفة لاستخدامه لتخصيص التكاليف غير المباشرة للمنتجات؛
- تحديد التكاليف غير المباشرة المرتبطة مع كل أساس من أسس تحميل التكلفة؛
- احتساب معدل تحميل محدد، ويكون إما العمل المباشر أو ساعات دوران الآلات، لوحدة المنتج لكل أساس تحميل مستخدم لتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات؛
- احتساب التكاليف غير المباشرة المحملة أو المخصصة على المنتجات؛
- احتساب مجموع تكاليف المنتجات بإضافة كافة التكاليف المباشرة وغير المباشرة التي تم تخصيصها على المنتجات.

والشكل رقم (2) يوضح آلية عمل أنظمة التكاليف التقليدية:

الشكل رقم 2: آلية عمل أنظمة التكاليف التقليدية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ما تم عرضه سابقا.

من خلال الشكل رقم (2) نلاحظ أن أنظمة التكاليف التقليدية التي تعتمد على الحجم تقوم بتجميع التكاليف غير المباشرة في مجمع تكلفة واحد، ومن ثم تخصصها بالتساوي على جميع المنتجات النهائية باستخدام مسبب تكلفة واحد.

وحتى تكون هذه الطريقة ملائمة في تحديد التكلفة يجب أن تتميز بيئة الإنتاج بالآتي:¹

- أن تمثل نسبة تكلفة العمل المباشر جزءا كبيرا من التكلفة الإجمالية للمنتج؛
- عدم تباين كمية المدخلات من العمل المباشر وساعات تشغيل الآلات من منتج لآخر؛
- عدم تفاوت حجم انتاج المنتجات المختلفة أو في حجم كمية الإنتاج في دورة التشغيل الواحدة أو في درجة تعقدها التصنيعي؛
- وجود ارتباط إحصائي قوي بين العمل المباشر وحدث التكاليف الإضافية؛
- هناك منافسة ضعيفة في سوق منتجات المؤسسة.

مما سبق نلاحظ أن أنظمة التكاليف التقليدية أسست في ظل بيئة نظم الإنتاج التقليدية، والتي تقوم على أساس الإنتاج الضخم لمنتجات نمطية تتميز بخصائص فنية محددة، مهمتها الأساسية هي تقويم المخزون.

2. حدود تطبيق نظم التكاليف التقليدية:

صممت أنظمة التكاليف التقليدية من أجل مسايرة الظروف التي وجدت من أجلها، والمرتكزة على تخصيص التكاليف غير المباشرة في ظل انخفاض التكنولوجيا وارتفاع نسبة التكاليف المباشرة، إلا أنه ونتيجة للتغيرات الهائلة في مجال الصناعة والتطور التكنولوجي فقدت هذه الأنظمة أهميتها وبرزت العديد من نقاط الضعف بها، ويمكن إيجازها في النقاط التالية:²

- **عجز نظم التكاليف التقليدية عن قياس تكلفة الانتاج بدقة:** تعتمد أنظمة التكاليف التقليدية أساسا على بعض المقاييس المرتبطة بالحجم كأساس لتخصيص التكاليف غير المباشرة، وهي بهذا تفترض أنه عندما يتضاعف عدد الوحدات المنتجة من منتج معين مثلا فإن التكلفة المستهلكة في تصنيعها تتضاعف مما يؤدي إلى عدم العدالة والتناسب في تحميل المنتجات المختلفة بنصيبها من التكاليف،

¹ عدنان الملحم، "نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) دراسة تحليلية وتطبيقية على المنشآت الصناعية السعودية"، مجلة البحوث والمحاسبية، 6، العدد 2 (2002): 92-93.

² جليل ابراهيم صالح، "مشاكل وصعوبات تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية العراقية"، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، 3، العدد 1 (2013): 193-194.

وبالتالي تسجل تكلفة منتجات مضللة وخاصة في حالة اختلاف الحجم الإنتاجية للمنتجات، أو تتوع الحجم الطبيعية للمنتجات، أو تتوع درجة التعقيد في تصنيع المنتجات؛

• **عجز نظم التكاليف التقليدية على اتخاذ قرارات رشيدة:** إن أنظمة التكاليف التقليدية تستخدم مجمع تكلفة واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة ويتم تحديد معدل التحميل من خلال قسمة التكاليف على الأساس المختار، وقد اعتبرت التكاليف الناجمة عن هذا الأسلوب مضللة وغير واضحة بسبب فشلها في إعطاء صورة واضحة عن علاقة السبب بالنتيجة، وهذا بدوره يؤدي إلى زيادة التحميل لبعض المنتجات ونقص التحميل للبعض الآخر. وبالتالي حدوث أخطاء في بيانات التكاليف مما يؤثر على الرقابة واتخاذ القرارات، ويؤدي إلى المغالاة في تسعير بعض المنتجات ومن ثم خفض قدرتها التنافسية أو توقف انتاج بعض المنتجات التي من الممكن أن تكون منتجات مربحة. وفي الجانب الآخر فإن نقص التحميل لبعض المنتجات يؤدي إلى الاستمرار في انتاج منتجات خاسرة مما يؤثر في النهاية على استمرارية المؤسسة.

مما سبق يتضح لنا أن أنظمة التكاليف التقليدية ليست سيئة لأنها مصممة للتكيف مع الظروف التي وجدت من أجلها، إلا أن التغيرات التي حدثت في بيئة الأعمال الحديثة أظهرت عجزا فيها خاصة في مجال قياس التكلفة واتخاذ القرارات، مما استلزم تغييرا حتميا في أنظمة محاسبة التكاليف، ولتلبية احتياجات هذه البيئة تم تقديم نظام التكاليف على أساس الأنشطة كطريقة تستند إلى فلسفة تكلفة جديدة، تتغلب على أوجه القصور في أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية وتواكب بيئة الإنتاج الحديثة.

المطلب الثاني: العوامل المساعدة على ظهور نظام التكاليف على أساس الأنشطة

أدت التغيرات المتسارعة في البيئة الصناعية والإدارية إلى تطور أنظمة محاسبة التكاليف، وكان من أبرز هذه الأنظمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة، والذي يمكن تلخيص أهم العوامل المساعدة على ظهوره في النقاط التالية:

1. تطور البيئة الاقتصادية:

ساهمت الثورة الصناعية في تطور صناعي كبير واكمه تطور هائل في الفكر الاقتصادي والمحاسبي، ويمكن تحديد أهم التغيرات في تزايد حدة المنافسة والاتجاه نحو العولمة، وتطور الأنظمة الإنتاجية.

1.1. تزايد حدة المنافسة والاتجاه نحو العولمة: أدت زيادة المنافسة وانفتاح الأسواق وحرية التجارة في الوقت الحالي إلى ضغط على المؤسسات الصناعية لإنتاج أنواع مختلفة من المنتجات تختلف فيما بينها من حيث الحجم والمواصفات ودرجة التعقيد في عملية التصنيع، وبالتالي تختلف هذه المنتجات فيما بينها من حيث الأنشطة ومستوى المجهود المطلوب للتصنيع والتسويق، وعليه فإن استخدام أساس واحد لتحميل التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة في ظل هذه البيئة سيؤدي إلى عدم الدقة في تحديد تكاليف المنتجات وفقا لنظام التكاليف التقليدي، وذلك لأنه يهمل التنوع والاختلاف بين المنتجات من حيث درجة التعقيد في عملية التصنيع ومن حيث طلب هذه المنتجات على الموارد المتاحة للمؤسسة، ولذلك يتطلب الأمر في الوقت الحاضر ضرورة أن يتم تجميع تكاليف المنتجات على أساس العلاقات الفنية بين المنتجات وبين الأنشطة المطلوبة لتصنيع هذه المنتجات.¹

2.1. تزايد معدلات الابتكار والتجديد التكنولوجي: يرجع بروز الاهتمام بالابتكارات والتجديدات التقنية إلى منتصف السبعينات إثر الأزمة الاقتصادية التي أصابت قطاع الصناعة من جهة، وإلى التطور الحادث في مجال المعلوماتية والإلكترونيك والبيوتكنولوجيا والطاقة من جهة أخرى، وهذا الاهتمام المتزايد للتجديد التكنولوجي أدى إلى تقليص زمن دورة حياة المنتجات إلى بضع سنوات أو حتى إلى بضع أشهر كما هو الحال في قطاع التكنولوجيا العالية كالحاسب الآلي الذي أصبحت دورة حياته أقل من سنة عكس بعض القطاعات التي تكون فيها فترة البحث والتطوير والتصميم أطول من فترة الإنتاج والتسويق، وعليه فإن المؤسسة إذا أرادت إجراء تحليل استراتيجي لمنتجاتها فعليها تصميم أنظمة تكاليف تستطيع تزويد المسيرين بالمعلومات التي تمكنهم من التحليل الاستراتيجي الشامل للتكاليف المرتبطة بدورة حياة المنتج وهذا ما تعجز عنه أنظمة التكاليف التقليدية.²

3.1. تطور الأنظمة الإنتاجية: لقد ظهرت أنظمة الإنتاج الحديثة وتطورت بشكل كبير لمواجهة المنافسين وتحقيق العديد من الأهداف منها: إنتاج السلع بجودة عالية، وتحديد أسعار ملائمة لطبيعة ونوعية السلع،

¹ أحمد حسين علي حسين، محاسبة التكاليف الصناعية، (الاسكندرية، مصر: الدار الجامعية، 2003)، 304.

² اسماعيل حجازي، وسعاد معاليم، محاسبة التكاليف من خلال الأنشطة، الطبعة الأولى، (عمان، الأردن: دار أسامة للنشر والتوزيع، 2013)، 87.

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة

وتسليم السلع للزبائن التي يطلبونها في الوقت المحدد، وتحقيق مرونة عالية في التحول نحو تصنيع السلع الجديدة التي يطلبها السوق، وهذا تدعيما لنظام الجودة الشاملة،¹ وتتمثل أهم هذه الأنظمة في:

1.3.1. نظم الإنتاج الفوري Just-In-Time: ظهر هذا النظام عن طريق المصنعين اليابانيين، خاصة في شركة تويوتا Toyota، تتمثل أهداف هذا النظام في التحسين المستمر في الانتاجية والجودة، ويطلق عليه أيضا نظام السحب pull system.² فهو فلسفة موجهة لتقليل الضياع أو الهدر في مواد المؤسسة، ونقصد بالهدر هنا هو أي شيء لا يضيف قيمة للمنتج سواء ما تعلق الأمر بالخرن أو النقل أو الانتظار... إلخ، كما أنه فلسفة تساعد في التقليل أو القضاء على الأخطاء والعيوب خلال العملية الانتاجية.³

فنظام الانتاج الفوري يقوم على أساس استبعاد كل أنواع المخزون وتخفيض وقت الانتظار كونها أنشطة لا تضيف قيمة، ويتم ذلك في ظل هذه التقنية اعتبار طلب الزبون للمنتج بمثابة نقطة الانطلاق لكافة العمليات الصناعية والتي تتحرك فورا في تتابع عكسي يبدأ من طلب الزبون مرورا بكافة العمليات على طول خط الإنتاج وصولا إلى طلب توريد المواد الخام على الطرف الآخر من العمليات.⁴

2.3.1. أنظمة الإنتاج المتكاملة باستخدام الحاسوب: كان لتبني المؤسسات لتكنولوجيا الصناعة والمعلومات دورا في بروز تقنيات انتاج متطورة في العديد من المجالات خاصة العملية الانتاجية، تشمل تكنولوجيا التصنيع العديد من الأساليب الفنية يمكن تصنيفها حسب مراحل التصنيع من التصميم والتخطيط والرقابة والتنفيذ،⁵ وتشمل تكنولوجيا التصنيع العديد من الأساليب الفنية منها ما يستخدم في مرحلة التصميم،

¹ نواف محمد فخر، وعطا الله محمد القطيش، محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة الأولى، (عمان، الأردن: دار أسامة للنشر والتوزيع، 2014)، 34.

² H.P.Holzer, and H.Norrekli, "Managemen Accounting and control Sysems," Tijdschrift voor Economie en Management 36, no. 3 (1991): 274.

³ محمد روازقي، ونجمة عباس، "محاولة لبناء نموذج لتطبيق نظام الوقت المحد (JIT) في المؤسسات الجزائرية،" مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية 10، العدد 17 (2017): 318.

⁴ معاد خلف ابراهيم، "تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وترابطها في خدمة منظمات الأعمال،" مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية 9، العدد 27 (2013): 231.

⁵ حسين بلعجوز، "تطور نظم الأعمال الحديثة وتأثيرها على محاسبة التسيير،" مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية 4، العدد 5 (2001): 197.

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة

ومنها ما يستخدم في مرحلة التخطيط والرقابة ومنها ما يستخدم في مرحلة التنفيذ، والجدول رقم (1) يوضح هذه الأساليب والأنظمة كما يلي:

الجدول رقم 1: الأنظمة والأساليب الفنية المرتبطة بمراحل التصنيع

المراحل	الأنظمة والأساليب الفنية
مرحلة التصميم	<ul style="list-style-type: none">• أسلوب التصميم بمساعدة الحاسوب (Computer-Aided Design)• أسلوب الاختبار الهندسي بمساعدة الحاسوب (Computer-Aided Engineering)• أسلوب تخطيط العمليات بمساعدة الحاسوب (Computer-Aided process planning)
مرحلة التخطيط والرقابة	<ul style="list-style-type: none">• أسلوب تخطيط الاحتياجات بين المواد (Material requirement Planning)• أسلوب تخطيط الاحتياجات من الموارد الصناعية (Planning Manufacturing Redources)• أسلوب رقابة العمليات (Statistical Process Control)
مرحلة التنفيذ	<ul style="list-style-type: none">• أسلوب الرقابة العددية باستخدام الحاسوب (Computer Numerical control)• أنظمة المناوبة الأتوماتيكية (Automatic Handling System)• أنظمة التصنيع بمساعدة الحاسوب (Computer Aided- Manufacturing)• أنظمة التصنيع المرنة (Flexible Manufacturing system)• أنظمة التصنيع المتكاملة باستخدام الحاسوب (Computer-Integrated Manufacturing)• الإنسان الآلي (Robotic)

المصدر: حسين بلعجوز، "تطور نظم الأعمال الحديثة وتأثيرها على محاسبة التسيير"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية 4، العدد 5 (2001): 197.

مما سبق يتضح لنا أن الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف أصبحت عاجزة في ظل البيئة الصناعية والأنظمة الإنتاجية الحديثة عن تحقيق الأهداف المطلوبة منها، لذلك دفعت تلك التطورات والظروف المعهد الأمريكي للمحاسبين الإداريين وجمعية المحاسبة الأمريكية إلى عقد عدة ندوات سنوية مشتركة اعتباراً من عام 1987، لدراسة أثر تلك التطورات على محاسبة التكاليف بصورة شاملة. وبالفعل نتج عن ذلك تطورات جوهرية في أنظمة التكاليف للتخلص من العديد من المحددات التي تعيق عملها، خاصة في مجال قياس تكلفة الانتاج واتخاذ قرارات رشيدة.

2. تطور الهياكل التنظيمية للمؤسسات:

تسببت عولمة الأسواق في النمو السريع للمؤسسات وتغيير هيكلها التنظيمي، كما أن القيود التي يفرضها السوق (التجديد والمرونة والجودة) أدت بالمؤسسات إلى تشكيل هياكل تنظيمية جديدة لم تكن موجودة من قبل، وعليه فقد التنظيم الهرمي لهيكله المؤسسات وتدرج السلطة أهميته، نظرا لعدم مرونته باعتباره لا يتوافق والنشاط الحقيقي للمؤسسات، ففي كثير من الحالات لا يساعد في اتخاذ القرارات المستعجلة مما يؤدي إلى ضياع الكثير من الفرص، وعليه سعت العديد من المؤسسات الحديثة إلى حذف بعض المهام التي أصبحت ترى بأنها سبب في زيادة التكاليف ويمكن الاستغناء عنها دون التأثير على أداء المؤسسة، كل هذا أثر بشكل واضح على هيكله تكاليف هذه المؤسسات، وعليه أصبح من الضروري إيجاد أنظمة للتكاليف كفيلة بمسايرتها.¹

3. تغير هيكله التكاليف:

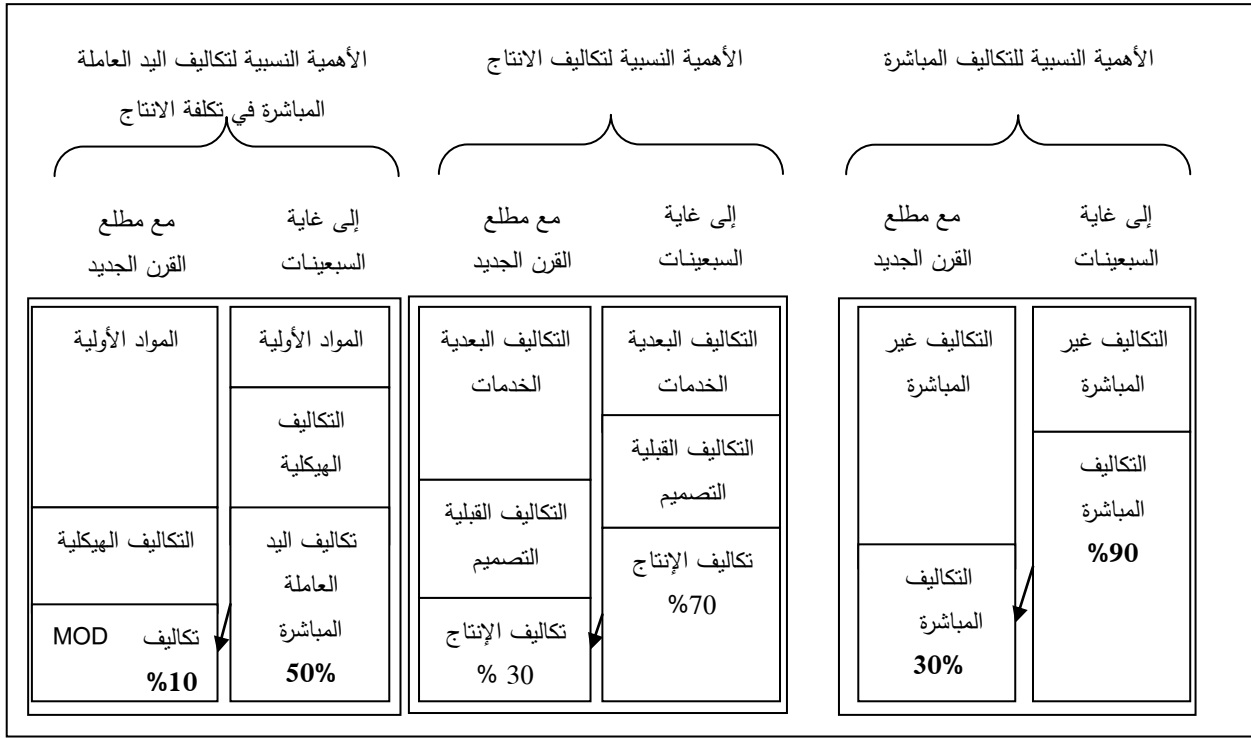
ترتب على التقدم التكنولوجي في كثير من المؤسسات الأمريكية واليابانية تغيير جوهري في هيكله التكاليف، وبالتالي عدم قدرة أنظمة محاسبة التكاليف المتعارف عليها على قياس وتحديد تكلفة الإنتاج بدقة. ومن أبرز ملامح التغيير في هيكله التكاليف أن تكاليف الإنتاج قد اشتملت على جزء أكبر من التكاليف الثابتة، كما تضاعف دور العمل المباشر كأساس شائع لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة، كما ترتب على هذا التقدم التكنولوجي زيادة مقدار التكاليف غير المباشرة وقد انعكس على قياس تكلفة المنتجات والخدمات.²

والشكل رقم (3) يوضح تغير نسبة التكاليف من السبعينيات إلى مطلع القرن الجديد.

¹ عمار درويش، "محاسبة الأنشطة كبديل إستراتيجي للتحكم في تكاليف المؤسسات الإقتصادية"، (أطروحة دكتوراه، جامعة الجيلالي ليايس - سيدي بلعباس، 2016)، 60.

² حسين بلعجوز، ومحمد ختيم، "مدى ملائمة المعلومات المحاسبية في تحقيق الجودة الشاملة لغرض تقييم الأداء في ظل بيئة الأعمال الحديثة"، مجلة الإصلاحات الإقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي 11، العدد 21 (2016): 92.

الشكل رقم 3: تغير التكاليف عبر الزمن



Source : Claude Alazard, and Sabine Sépari, Contrôle de gestion: manuel et Application, 2nd ed. (Paris, France: Dunod, 2010), 521.

من خلال الشكل رقم (3) نلاحظ انخفاض التكلفة الخاصة بالأجور المباشرة بشكل كبير وتراجعها لتصبح بنسبة 30% من مجموع التكاليف في كثير من الصناعات في مطلع القرن الجديد والتي كانت تقدر بـ 90% من التكلفة الإجمالية في السبعينات مقابل ازدياد التكاليف غير المباشرة، والتي كانت تمثل 10% من نسبة التكاليف الإجمالية للمنتج في السبعينات، لتصبح نسبتها في مطلع القرن الجديد بـ 70% وهذا نتيجة أتمتة العملية الإنتاجية فارتبطت الزيادة بالتكاليف غير المباشرة بازدياد التكنولوجيا.

4. التركيز على المؤسسات المنافسة وإرضاء الزبون:

في الوقت الحاضر ونتيجة للمنافسة الشديدة والتطور في بيئة التصنيع، تعد جودة خدمة الزبائن المعيار الوحيد للتمييز بين المؤسسات الناجحة وغير الناجحة. وعليه أصبح التركيز على رضا الزبون كأعلى أولويات أي مؤسسة تسعى للبقاء والاستمرار، ويمكن للمؤسسات تلبية طلبات الزبائن وتعزيز ولائهم إذا نجحت في توفير منتجات عالية الجودة مقارنة بمنافسيها وتكون المنتجات مصممة حسب رغبات الزبائن ومطالبهم، وكذلك التسليم في الوقت المحدد للمنتجات مع ضمان جودة المنتج... إلخ، وبالتالي فالمؤسسة

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة

التي تسعى إلى إرضاء زبائنها يجب عليها أن تركز على عوامل النجاح الرئيسية المتمثلة في كفاءة التكلفة والجودة والوقت والابتكار، بالإضافة إلى تبنيتها للأساليب الحديثة المتمثلة في التحسين المستمر وتحليل سلسلة القيمة، وكذا تأهيل المستخدمين.¹

فالحفاظ على إستراتيجية التكاليف المنخفضة يوفر للمؤسسة درجة عالية من المنافسة، وبالتالي أصبحت العديد من المؤسسات تدرك الحاجة إلى تحسين أنظمة التكاليف لديها بهدف إنتاج معلومات أكثر دقة عن تكاليف منتجاتها وخدماتها.²

وعليه فإن السعي إلى تلبية طلبات الزبائن بشكل أفضل مقارنة بالمؤسسات المنافسة أدى إلى زيادة الحاجة إلى تطوير أنظمة محاسبة التكاليف واستحداث أنظمة تواكب هذه المتطلبات.

المطلب الثالث: نشأة نظام التكاليف على أساس الأنشطة

من الملاحظ بعد دراسة حدود تطبيق النظم التقليدية لتخصيص التكاليف غير المباشرة، برزت الحاجة لوجود أسلوب يستطيع تخطي هذه المشاكل، وعليه قدم الباحثون نظام الـ ABC كبديل لنظم التكاليف التقليدية باعتباره أداة فعالة لتحديد تكلفة المنتجات.

في الواقع بدأت جهود البحث عن بديل للطرق التقليدية لحساب التكاليف في عقد الستينات، وذلك بتقديم العديد من الباحثين في مجال المحاسبة الإدارية مشاريع حلول لمشكلة توزيع التكاليف الثابتة أمثال "Bekett" سنة 1951 و"Shubik" سنة 1963. وفي نفس الفترة انطلقت في الولايات المتحدة الأمريكية أبحاث ودراسات، كان من أهمها التجربة الرائدة لشركة جنرال إلكتريك (General Electric) في سنة 1963 والتي بحثت عن أفضل طريقة للتحكم في التكاليف غير المباشرة.³

¹ Djordje Kalicanin, and Vladan Knezevic, "Activity-Based Costing as an Information Basis for an Efficient Strategic Management Process," Economic Annals 58, no. 167 (2013): 89-99.

² Colin Drury, Management and Cost Accounting, 10thed. (Andover, England: Cengage Learning EMEA, 2018), 14-15.

³ حجازي، ومعالم، محاسبة التكاليف من خلال الأنشطة، 96.

إلا أن الفضل في إيجاد نظام الـ ABC يعود إلى الأمريكيين "R. Cooper" و "S.R Kaplan"، اللذين كشفوا عنه في بيان أو تقرير مؤتمر في جوان من سنة 1986 بـ Harvard Business School، حيث تم في هذا المؤتمر تقديم ورقة بحث متميزة بعنوان الملائمة الضائعة "Relevance Lost"¹.

في حين تعد الانطلاقة الحقيقية لنظام الـ ABC لعام 1987 من خلال مقال نشر في صحيفة تابعة لمدرسة الإدارة لجامعة هارفارد قسم المحاسبة والإدارة بعنوان "كيف تقوم محاسبة التكاليف بالتوزيع المنظم لتكاليف المنتجات" الذي قدم من طرف الباحثين "Roberts Kaplan" و "Robin Cooper"² ووضحا فيه مبادئ وأسس نظام الـ ABC، وكيفية تنفيذه وتحديد أثره على المؤسسات التي تبنته.

وتشير الأدبيات السابقة أن نظام الـ ABC مر بثلاث مراحل قبل أن يصل إلى شكله النهائي، وهي:³

- **المرحلة الأولى: إدارة النشاط (AM) Activity Management:** كان التركيز في هذه المرحلة على مفهوم سلسلة القيمة أكثر من التحليل المحاسبي والمالي، حيث هدفت إدارة النشاط إلى تحديد واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لهذه السلسلة، من خلال استخدام نظام الإنتاج الفوري، وهدفت أيضا لتحسين وتعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة، من خلال تحسين جودة وسرعة الاستجابة لطلبات العملاء؛
- **المرحلة الثانية: محاسبة تكاليف الأنشطة (ACA) Activity Cost Accounting:** هدفت هذه المرحلة لتؤكد أن كل التكاليف تم تقليصها أو تقليلها من خلال تحديد مسببات التكلفة وارتباطها بالأنشطة، وتتبع تفاعلاتها مع الأنشطة الأخرى؛

¹ اليزيد ساحري، "إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي كمنهج متكامل لتحسين الأداء المالي دراسة حالة بعض المؤسسات"، (أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف 1، 2018)، 70-71.

² سلمى منصور سعد، ابتهاج اسماعيل يعقوب، ومنال حسين، "قراءة تحليلية لاستجابة محاسبة التكاليف لمتطلبات البيئة: نظام الـ (ABC) حالة دراسية"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 46 (2016): 153.

³ Osama Wagdi, Petru Stefea, and Karim Mamdouh Abbas, "Some important factors affecting evolution of activity based costing (ABC) system in egyptian manufacturing firms," International Conference Current economic trends in emerging and developing countries, (The Faculty of Economics and Business Administration Timisoara: Romania, 6-8 Jine, 2013), 2.

• **المرحلة الثالثة: نظام التكاليف على أساس الأنشطة:** ويمثل النظام الذي صدر في سنة 1987 من طرف الباحثين الذي قدم من طرف الباحثين "Roberts Kaplan" و "Robin Cooper"، وقد اعتبر الإصدار أو الجيل الأول من هذا النظام.

وقد استمرت محاولات تطوير نظام الـ ABC، حيث قدم كل من "Kaplan and Anderson" سنة 2003 الإصدار أو الجيل الثاني من نظام الـ ABC المتمثل في "نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (Time Driven Activity Based Costing) واختصار لـ (TDABC)"، وهذا لتجاوز محددات وصعوبات تطبيق نظام الـ ABC.¹ ويعتبر نظام الـ TDABC بأنها تقنية سهلة وبسيطة التنفيذ، تتطلب محددتين هما تقدير الوقت اللازم لأداء النشاط وتكلفة وحدة الوقت لتجهيز الطاقة.²

ولم يتوقف تحسين نظام الـ ABC عند هذا الحد، بل واصل التطور والتكيف مع تغيرات البيئة وذلك بهدف تجاوز نقاط ضعفه، وهذا ما أوضحه "Turney" في دراسته لمراحل تطور نظام الـ ABC، والتي توصلت إلى أن نظام الـ ABC مر بالعديد من التعديلات منذ ظهوره سنة 1987 م إلى غاية 2010. فقد بدأ كنظام كلفوي موجه لتحسين دقة حساب التكلفة ثم تطور وتم تعديله حتى أصبح تقنية لإدارة الأداء،³ والذي يمثل الإصدار أو الجيل الثالث من نظام الـ ABC، والذي يعرف بنظام التكاليف على أساس الأنشطة المرتكز على الأداء⁴ (Performance Focused Activity Based Costing) واختصار لـ (PFABC).

¹ Robert S. Kaplan, and Steven R. Anderson, "Time-Driven Activity-Based Costing," 2003, <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.485443>, (accès le 15/6/2019), 4.

² سلمى منصور سعد، وعبد الحسين لهمود ياسر، "كلفة الجودة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت وأثرها في تحسين الأداء"، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 23 (2016): 223.

³ Peter B.B. Turney, "Activity-based costing: An emerging foundation for performance management," Cost Management, no. 4 (2010): 43.

⁴ للاطلاع أكثر على ماهية نظام التكاليف على أساس الأنشطة المرتكز على الأداء يمكن العودة إلى: Mohammed Namazi, "Performance-Focused ABC: A third Generation of Activity based costing system," Cost Management 23, no. 05 (2009): 34-46.

المبحث الثاني: ماهية نظام التكاليف على أساس الأنشطة

يصنف نظام التكاليف على أساس الأنشطة من الابتكارات الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية، وقد نال اهتمام الكثير من الباحثين والكتاب في مجال المحاسبة، وله نصيب كبير في الكثير من الدراسات النظرية والأبحاث التطبيقية، واعتبر أحد الأدوات المثلى في تحسين الأنظمة الكفوية التقليدية. وفي هذا الإطار ومن أجل فهم هذا النظام، تم تخصيص هذا المبحث للتعرف على مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة، وكذا التعرف على مراحل تصميمه، مع إبراز الفروق الجوهرية بين هذا النظام والنظم التقليدية لحساب التكاليف.

المطلب الأول: مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة

لقد حظى نظام الـ ABC بتعريفات عديدة نذكر بعضها في ما يلي:

تم تعريف نظام الـ ABC حسب **Cooper** بأنه: "نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المؤسسة، ومن ثم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدة، حيث يتم تخصيصها على الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة أولاً، ثم يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو العملاء، وذلك بحسب الاستفادة منها".¹

في حين يرى **Hilton** بأنه "أجزاء من خطوتين لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات إذ تكون الخطوة الأولى لتحديد النشاطات الضرورية وتوزيع الكلف غير المباشرة عليها بالاعتماد على موارد الوحدة التي تستخدمه ويتضمن كل نشاط مجمع تكلفة ثم يتم في الخطوة الثانية توزيع تكاليف الأنشطة على الخط الانتاجي".²

¹ ماهر موسى درغام، "مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة- دراسة ميدانية"، مجلة الجامعة الإسلامية 15، العدد 02 (2007): 680.

² سعد، يعقوب، وحسين، "قراءة تحليلية لاستجابة محاسبة التكاليف لمتطلبات البيئة"، 154.

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة

وعرفه الاتحاد الدولي لشركات التصنيع المتقدم (CAM-I)* بأنه "تقنية تعمل على قياس تكلفة أهداف التكلفة (منتجات، خدمات) بناء على الأنشطة والموارد، بحيث يقوم نظام الـ ABC على توزيع تكلفة الموارد على الأنشطة، وتوزيع تكلفة الأنشطة على أهداف التكلفة، بالاعتماد على العلاقة السببية".¹

وقد اعتبر "Charles T. Horngren" نظام الـ ABC من أفضل الطرق لحساب التكلفة فالنظام يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، كما أنه يستخدم هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكاليف أغراض أخرى مثل السلع والخدمات والعملاء".²

وعليه فنظام الـ ABC هو طريقة تقود إلى تحسين نظم التكاليف التقليدية عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة إذ يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة التي استفادت منها، ومن ثم تخصيص هذه الأنشطة على المنتجات وفقا لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة.

ويمكن تحديد عناصر نظام الـ ABC من مدخلات وعمليات ومخرجات وتغذية مرتجعة، من خلال

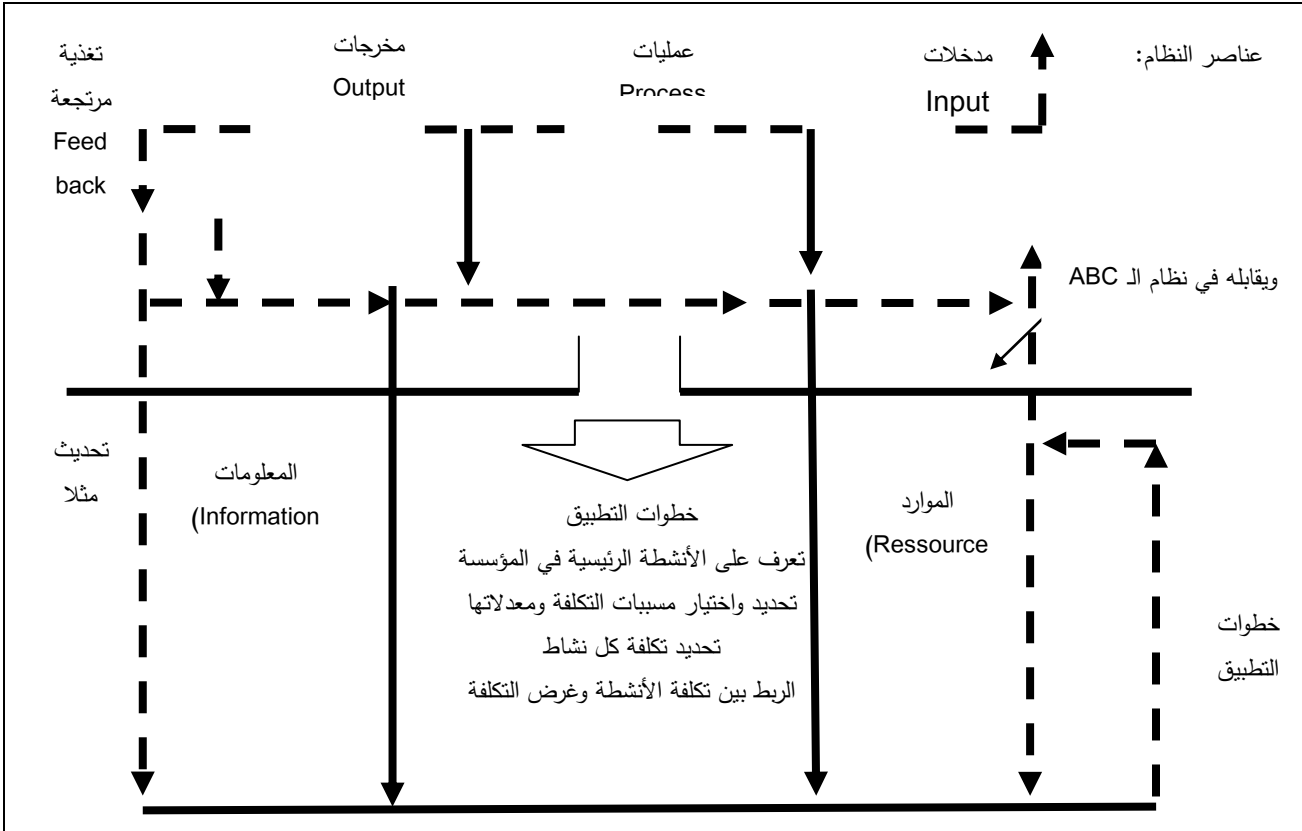
الشكل رقم (4):

* CAM-I: Consortium for Advanced Management International) الاتحاد الدولي لشركات التصنيع المتقدم: هو اتحاد دولي تعاوني غير هادف للربح مكون من شركات التصنيع والخدمات والمنظمات الحكومية والهيئات الأكاديمية والمهنية تهتم بحل مشاكل الإدارة القضايا التجارية الحرجة.

¹ Azzouz ElHamma, and Zhang YI Fei, "The Relationship between Activity Based Costing, Business Strategy and performance in Moroccan Enterprises," Accounting and Management Information Systems 12, no. 1 (2013): 23-24.

² Charles T. Horngren, Srikant M. Datar, and Madhav V. Rajan, Cost Accounting-A Managerial Emphasis, 15th ed. (New Jersey, United States of America: Pearson Education, Inc., 2015), 158.

الشكل رقم 4: نظام الـ ABC مفهومًا وشكلًا



المصدر: سلمى منصور سعد، ابتهاج اسماعيل يعقوب، ومنال حسين، "قراءة تحليلية لاستجابة محاسبة التكاليف

لمتطلبات البيئة: نظام الـ (ABC) حالة دراسية"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 46 (2016): 155.

من الشكل رقم (4) يتضح لنا أن العناصر الرئيسية لأي نظام تتمثل في مدخلات ومخرجات وعمليات

وتغذية عكسية، وما يقابلها في نظام الـ ABC يتمثل في العناصر التالية:¹

- **المدخلات:** تتمثل في البيانات المالية المتمثلة بحسابات التكاليف، والبيانات غير المالية المتمثلة في البيانات والمعلومات الخاصة بمسببات التكلفة؛
- **العمليات:** تتمثل العمليات التشغيلية بكافة العمليات الحسابية والإجراءات اللازمة لاستخراج كلفة الوحدة من مسببات التكلفة واستخراج تكلفة كل نشاط، ويقابلها في نظام الـ ABC خطوات التطبيق والتي

¹ بالاعتماد على:

سعد، يعقوب، وحسين، "قراءة تحليلية لاستجابة محاسبة التكاليف لمتطلبات البيئة"، 155.

هديب، "نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي"، 45.

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة

تتضمن الآتي: التعرف على الأنشطة الرئيسية في المؤسسة، تحديد واختيار مسببات التكلفة ومعدلاتها،

تحديد تكلفة كل نشاط، الربط بين تكلفة الأنشطة و غرض التكلفة؛

- **المخرجات:** تتمثل مخرجات نظام الـ ABC في تحديد كلفة أهداف التكلفة* والمتمثلة بكلف الأنشطة وتحديد تكلفة كل نشاط؛
- **التغذية المرتجعة:** ويقابلها في نظام الـ ABC التحديث مثلا فإذا ظهر أن تكلفة المنتج عالية فإنه يمكن السيطرة من خلال التحكم في العامل الرئيس (المسبب) للعنصر الأكثر أهمية في تكلفتها.

المطلب الثاني: مفاهيم مرتبطة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة

من خلال ما سبق يتضح لنا أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة مرتبط بالمفاهيم التالية:

1. الموارد:

تمثل العناصر الاقتصادية التي يتم توجيهها لأداء النشاط وهي تعتبر مصدر للتكلفة التي تحدث عند استخدام هذه الموارد،¹ وتتمثل الموارد في المؤسسة في نوعين رئيسيين هما: **موارد مباشرة:** وتتمثل في الموارد التي تقدمها المؤسسة للأنشطة التي تحدث فيها المواد الخام وطاقة الآلات والعمال وغيرها، **أم المواد غير المباشرة** فتمثل مخرجات أنشطة أخرى وتعتبر مدخلات كمورد في بعض الأنشطة.²

2. الأنشطة:

يعرف النشاط بأنه حدث أو مهمة أو إجراء ذات غرض محدد، ومن أمثلة الأنشطة المسببة لوجود التكاليف في المؤسسة أنشطة تصميم المنتجات وإعداد الآلات وتشغيل الآلات وتوزيع المنتجات،³ وقد اقترح Cooper. R تصنيف النشاطات إلى أربعة أصناف وهي ما يتم في نظام الـ ABC وهي التي يمكن

***أهداف التكلفة:** هناك من يطلق عليها **مواضيع التكلفة** أو **أغراض التكلفة** وهي كلها ترجمات من اللغة الانجليزية لنفس المصطلح " **Cost object** "، وعليه سنعتمد في هذه الدراسة على مصطلح " **أهداف التكلفة** ".

¹ سعاد عقون، مراقبة التسيير -دروس وتطبيقات-، (الجزائر: منشورات الصفحات الزرقاء، 2018)، 133.

² عادل خالدي، "أثر تطبيق نظام تكاليف الأنشطة كأساس لضبط التكاليف الصناعية وترشيدها- دراسة حالة: شركة سوميفوس SOMIPHOS- بئر العاتر ولاية تبسة"، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية 5، العدد 1 (2018): 136.

³ Alnoor Bhimani et al., Management and Cost Accounting, 6th ed. (New Jersey, United States of America: Prentice-Hall, Inc., 2015), 318.

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة

أن تقوم بإنتاج منتج أو خدمة معينة حسب خاصية التسلسل أو الهرمية، وهي الخاصية الأساسية التي تساهم في تقليص العيوب الموجودة في نظم التكاليف التقليدية،¹ وهي كالاتي:²

1.2. أنشطة على مستوى الوحدة المنتجة: وهي الأنشطة التي يرتبط حدوثها بإنتاج وحدة منتج معينة ومن أمثلة هذه الأنشطة: أنشطة الآلات والصيانة، وتظهر هذه الأنشطة عندما يمر الحجم الكلي من المنتجات خلال عملية معينة، وتقوم بعض المؤسسات بتجميع الأنشطة على مستوى الوحدة في مركز نشاط واحد، ذلك بينما نجد غيرها تحدد على الأقل مركزين أحدهما يرتبط بنشاط الآلات والآخر يرتبط بنشاط العمل.

2.2. أنشطة على مستوى دفعة الإنتاج: وهي التي تتضمن مهام مثل إصدار أوامر الشراء، أو إعداد الآلات لبدء العمل، أو شحن المنتجات للعملاء أو استلام المواد، والتكاليف عند هذا المستوى تحدث تبعا لعدد الأوامر التي تنفذ وليس على أساس الوحدات التي تم إنتاجها، أو بيعها، أو أي مقياس آخر للحجم، بالإضافة إلى ذلك تعتبر التكاليف عند هذا المستوى مستقلة عن حجم الأمر.

3.2. الأنشطة الداعمة المنتج: وهي التي ترتبط بمنتجات معينة تقوم المؤسسة بتصنيعها، وتتجزأ هذه الأنشطة بحسب الحاجة لتدعيم عملية إنتاج كل نوع من مختلف المنتجات، ولذلك فإن هذا المستوى سوف يكون مرتبطا ببعض المنتجات دون غيرها، وعلى سبيل المثال إجراء اختبارات الجودة يعتبر نشاطا على مستوى المنتج، نظرا لأن بعض المنتجات تتطلب اختبارات بينما غيرها لا يتطلب ذلك، بالإضافة إلى اختبارات الجودة، فإن الأنشطة على مستوى المنتج تشمل اختبارات وتصميم المنتج وإدارة مخزون القطع...إلخ.

4.2. أنشطة على مستوى المصنع: وهذه الأنشطة يتم تجميعها بطريقة مثلى ما أمكن في مركز نشاط واحد نظرا لأنها ترتبط بالإنتاج بصفة شاملة وليست مرتبطة بأجزاء أو أي خصائص أخرى للمنتجات التي يتم تصنيعها، وتشمل الأنشطة التي تتعلق بالعمليات الصناعية العامة للمصنع على سبيل المثال لا الحصر إدارة المصنع، صيانة المباني والأراضي، والإنارة والحراسة.

¹ Robin Cooper, and Robert S. Kaplan, "Profit Priorities from Activity Based Costing," Harvard Business Review 69, no. 3 (1991): 131-132.

² كمال خليفة أبو زيد، وكمال الدين مصطفى الدهراوي، دراسات مقدمة في محاسبة التكاليف، (الاسكندرية، مصر: المكتب الجامعي الحديث، 2007)، 374-376.

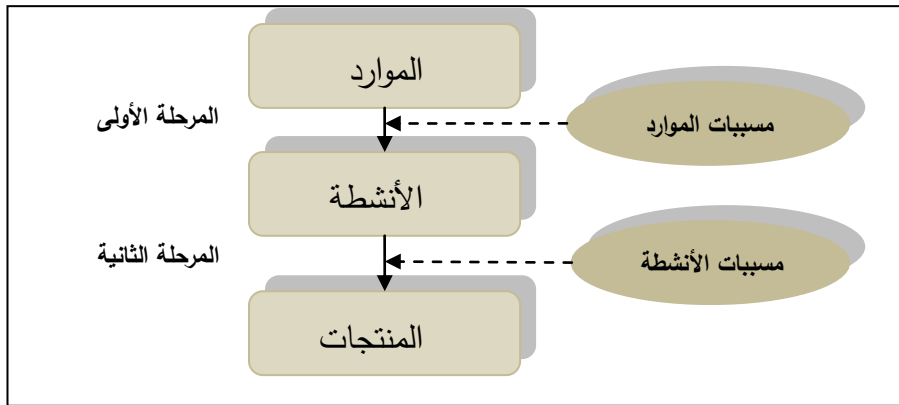
الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة

يمكن القول من خلال هذا التصنيف للتكلفة أو ما يسمى بهرمية التكلفة في نظام الـ ABC أنه يقيس تكاليف الموارد المستهلكة لأداء الأنشطة من المنتجات والخدمات والزبائن، في حين أن نظم التكاليف التقليدية تقيس تكاليف الموارد المستهلكة التي تم الحصول عليها لأداء الأنشطة، وعليه فإن نظام الـ ABC يوفر دعامة للإدارة لاتخاذ أفضل القرارات من أجل تحسين مردودية المؤسسة.¹

3. مسببات التكلفة:

يقصد بمسبب التكلفة* العنصر الذي يؤثر على إجمالي تكاليف النشاط، وهناك العديد من مسببات التكلفة التي تؤثر على إجمالي تكاليف النشاط مثلا تكلفة المواد والتعامل بها حيث تتأثر بإجمالي أعداد الفقرات المتعامل بها، والفقرات إما أن تكون (كبيرة، صغيرة، ثقيلة.. إلخ) ويمكن أن يقاس مسبب التكلفة بحجم الإنتاج، عدد الموظفين، عدد الأشكال التامة، أو عدد أجزاء منتج ما، قياس الوقت في العمليات مثل ساعات العمل المباشر، ساعات دوران المكائن، كلها تستخدم عادة كمسببات للتكلفة.² والشكل رقم (5) يوضح أنواع مسببات التكلفة وفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

الشكل رقم 5: مسببات التكلفة حسب نموذج الـ ABC



Source: Wen-Hsien Tsai, "Activity-Based Costing Model for Joint Products," Computers & Industrial Engineering 31, no. 4 (1996): 725.

¹ اليزيد ساحري، "دور نظام التكاليف على أساس النشاط كمدخل استراتيجي لتحسين الميزة التنافسية"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسبير 19، العدد 1 (2019): 82.

* **مسبب التكلفة:** هناك من يطلق عليها **مولد التكلفة** أو **محرك التكلفة** أو **موجه التكلفة** وهي كلها ترجمات من اللغة الانجليزية لنفس المصطلح "**Cost driver**"، وعليه سنعمد في هذه الدراسة على مصطلح "مسبب التكلفة".

² السيدية، والمرعي، "تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة أسلوب جديد للقياس مقارنة بالأنظمة التقليدية"، 117.

من خلال الشكل رقم (5) نلاحظ أن مسببات التكلفة حسب نظام التكاليف على أساس الأنشطة تحدد حسب المستويات المستخدمة فيه إلى:¹

1.3. مسببات تكلفة الموارد: وهي المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المستهلكة على الأنشطة أو مجموعات الأنشطة بمعنى الأسباب المؤثرة على النشاط. حيث يتم في هذا المستوى تحديد مسببات التكلفة الملائمة لتخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة (عناصر الموارد المستهلكة) على الأنشطة الرئيسية، فكلما كانت عملية اختيار مسبب التكلفة ملائمة كانت النتائج أكثر دقة، وقد تكون تكلفة الموارد الخاصة بنشاط محدد فترتبط مباشرة بمجمع هذا النشاط أو قد تتم لعدة أنشطة، وبالتالي توزع عليها في هذه الحالة من خلال عامل مسبب ملائم لكل منها، فمثلا تكاليف الأجور أو الإنارة تخلق من قبل عدة أنشطة في المؤسسة فتوزع عليها من خلال تحديد المسببات المحدثة لهذه التكاليف؛

2.3. مسببات الأنشطة: وهي تلك المسببات التي تستخدم لتخصيص تكاليف الأنشطة إلى أهداف التكلفة، بمعنى وحدات القياس التي تسمح بمعرفة مستوى استهلاك أهداف التكلفة من كل نشاط، حيث يعبر مسبب التكلفة في هذا المستوى عن مدى استهلاك المنتج المعين للموارد المستفيدة عن طريق الأنشطة، فبعد تحديد التكاليف الخاصة بكل نشاط رئيسي الذي يمثل مجمع التكلفة تكلفة منفردا، تأتي عملية اختيار مسببات التكلفة الملائمة لربط تكاليف هذه الأنشطة بالمنتجات، حيث تستخدم هذه المسببات في تحديد الأنشطة التي تحتاجها عملية إنتاج الوحدة وبالتالي التكاليف المرتبطة بذلك.

ويجب الأخذ بعين الاعتبار الشروط التالية عند تحديد مسببات التكلفة:²

- أن يتلاءم مسبب التكلفة مع طبيعة النشاط الذي يتم تأديته؛
- أن يسهل إخضاع مسبب التكلفة للقياس؛
- أن يسهل وضع مواصفات عامة لمسبب التكلفة؛
- ثبات مسبب التكلفة على الأقل في الأجل القصير لكي يسهل إجراء المقارنات.

¹ عمار درويش، وإلياس صالح، "الإدارة الاستراتيجية للتكاليف كأداة لتعزيز تنافسية المؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة مصنع النسيج للمواد الثقيلة Mantal بتلمسان،" مجلة رؤى اقتصادية 5، العدد 8 (2015): 213.

² ابراهيم ميده، "نموذج مقترح لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية،" مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية 21، العدد 2 (2005): 299.

4. مجمع التكلفة (Cost Pool):

هو عبارة عن وعاء يتم فيه تجميع تكاليف كافة الأنشطة المتشابهة التي تسببت في التكاليف في وعاء واحد. فمثلا يعد التسويق كمجمع تكلفة يتكون من مجموعة من الأنشطة الفرعية منها الاعلان عن المنتج، والبيع، وتلبية أوامر العملاء، و شحن البضاعة فكل واحد من هذه الأعمال يعد نشاطا بحد ذاته وحيث أن جميعها تتعلق بنشاط التسويق فيمكن تجميعها في مجمع تكلفة واحد والنظر إليها كنشاط واحد نظرا لتجانسها.¹ ويطلق عليها أيضا بـ "حوض التكلفة" أو "وعاء التكلفة".

المطلب الثالث: مراحل تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة

يتضمن إعداد نظام الـ ABC الخطوات التالية:

1. تحديد وتحليل الأنشطة:

يتم تقسيم المؤسسة إلى مجموعة أنشطة وفق نظام الـ ABC بدلا من تقسيمها إلى مجموعة وظائف في نظم التكاليف التقليدية،² ولغرض تحديد الأنشطة وتعريف كل نشاط يتم إعداد ما يسمى ببطاقة الأنشطة أو خرائط التدفق التي تبين بالتفصيل كل خطوة من خطوات عملية التصنيع منذ استلام المواد الخام إلى غاية فحص المنتج النهائي، وتتكون خريطة تدفق الأنشطة من مربعات ومثلثات ودوائر تعطي صورة واضحة لكل منتج أثناء تحركه في المصنع ويجب ملاحظة وإثبات كل خطوة في عملية الإنتاج بما في ذلك مناولة المواد ووقت الانتظار وتحريك المنتج بين نقاط الإنتاج والتخزين والفحص وما إلى ذلك، كما يجب تسجيل الوقت الذي يستغرقه كل نشاط في خريطة تدفق الأنشطة حيث أن الوقت قد يكون مؤشرا جيدا لقيمة الموارد التي يستهلكها المنتج،³ ومن أجل الحصول على بطاقة أو خريطة التدفق يجب المرور بعدة مراحل للتحليل منها:

¹ خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف تخطيط ورقابة، الطبعة الأولى، (عمان، الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع، 2012)، 465.

² ساحري، "إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي كمنهج متكامل لتحسين الأداء المالي"، 76.

³ حجازي، ومعالم، محاسبة التكاليف من خلال الأنشطة، 130-131.

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة

- أولاً لا بد من أخذ نظرة شاملة حول المؤسسة بهدف معرفة حركة تدفقات (مادية، ومالية، ومعلومات، وقرارات...)، وأهدافها ووظائفها الرئيسية؛¹
- القيام بتحليل هذه الوظائف بشكل تنازلي انطلاقاً من المستويات العليا للإدارة إلى أدنى مستوى من الهيكل التنظيمي، آخذين بعين الاعتبار تجنب التفصيل غير المجدي الذي يتسبب في زيادة تكلفة العملية وضياع الفكرة المحورية للتحليل، هذه الخطوة تسمح بتحديد العمليات الرئيسية لهذه المؤسسة،² ويمكن أن نستعين في جمع البيانات على الوثائق والسجلات الموجودة واستخدام المسح والاستبيان والملاحظة والتحاوور مع العمال الرئيسيين بالمؤسسة، حيث يقوم أعضاء فريق نظام الـABC بطرح أسئلة على كل واحد من أهم العمال أو المديرين:³
 - ✓ ما هو العمل أو الأنشطة التي تقوم بها؟
 - ✓ كم هو الوقت الذي تقضيه في أداء الأنشطة؟
 - ✓ ما هي الموارد اللازمة لأداء الأنشطة؟
 - ✓ ما هي البيانات التشغيلية التي تعكس بشكل أفضل أداء الأنشطة؟
 - ✓ ما هي قيمة النشاط بالنسبة للمؤسسة؟
- ومن ثم يتم تعريف كل نشاط من خلال بطاقة الأنشطة أو خرائط التدفق، ثم بعد ذلك يتم عرض أنشطة المؤسسة التي تم تحديدها في شكل مصفوفة تقاطع بين الوظائف (المسارات أو العمليات) والأنشطة التي تتضمنها.⁴

2. تحديد تكلفة الأنشطة:

تعتبر الخطوة التالية لمرحلة تحليل الأنشطة تحديد احتياج كل عمل داخل النشاط من موارد المؤسسة، حيث يعتبر كل عمل داخل النشاط مسبباً للتكلفة، بذلك تعتبر تكلفة النشاط هي مجموعة تكاليف عوامل الإنتاج التي أمكن تتبعها وتبين أنها تخص نشاط معين بذاته، ويعني ذلك أنها مجموعة التكاليف التي تسببت

¹ درويش، "محاسبة الأنشطة كبديل إستراتيجي للتحكم في تكاليف المؤسسات الإقتصادية"، 89.

² المرجع السابق.

³ راضية عطوي، "الإدارة الإستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح"، (أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف -1، 2017)، 143.

⁴ درويش، "محاسبة الأنشطة كبديل إستراتيجي للتحكم في تكاليف المؤسسات الإقتصادية"، 89.

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة

فيها الأعمال داخل النشاط المعين ذاته، ويتضح أنه في هذه المرحلة يتم تخصيص موارد المؤسسة المتاحة على الأنشطة حسب درجة استفادة كل نشاط من هذه الموارد.¹

3. تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط:

بعد إعداد خرائط التدفق وتحديد الأنشطة الرئيسية وتحديد تكلفتها يتم تحديد وفهم مسببات كل الأنشطة الرئيسية، حيث أن مسببات حدوث التكلفة التي تمثل بدورها عوامل متغيرة، تؤثر على التكاليف وترتبط معها بعلاقة سببية واضحة وقوية ويمثل معظمها بمقاييس كمية يسهل ربطها بمنتج معين أو خط إنتاجي معين كتكلفة المواد المباشرة وساعات عمل الآلات وعدد مرات تحضير الآلات... إلخ.²

ويتم اختيار مسببات التكلفة على مرحلتين، المرحلة الأولى يتم فيها حصر مسببات التكلفة التي يمكن استخدامها بتتبع تكلفة عوامل الإنتاج المستخدمة والمعبر عنها بمجموعات التكلفة المرتبطة بمركز النشاط، أما المرحلة الثانية يتم فيها اختيار مسببات التكلفة، حيث يتوقف اختيارها على الهدف الذي تسعى إليه الإدارة ومستوى الدقة المطلوب في تقارير التكاليف.³

4. تحديد مراكز الأنشطة (تحديد مجموعات التكلفة):

بعد أن يتم تحديد الأنشطة في الخطوة السابقة، يتم فحص هذه الأنشطة، ويتم تجميع الأنشطة المتجانسة في مجمع تكاليفي واحد. ويتم الحكم على مدى تجانس الأنشطة عن طريق مدى امكانية استخدام مسبب تكاليفي واحد كمسبب نشاط في تحميل التكاليف في هذا المجمع التكاليفي على المنتجات المختلفة.⁴

ويسمح تجميع التكلفة في مجموعات تكلفة متجانسة بالإجابة على ثلاث أسئلة: ما هو نوع التكلفة؟ كم هو مقدارها؟ أين تم انفاقها؟، إذن فتجانس مجموعات التكلفة هي الفرضية الأساسية لنظام الـABC، بمعنى أن تكاليف الأنشطة في كل مجمع تكلفة يجب أن تكون لها نفس العلاقة سبب-نتيجة، وأن هذه العلاقة السببية

¹ خالد، "أثر تطبيق نظام تكاليف الأنشطة كأساس لضبط التكاليف الصناعية وترشيدها"، 136.

² حجازي، ومعاليم، محاسبة التكاليف من خلال الأنشطة، 133.

³ خالد، "أثر تطبيق نظام تكاليف الأنشطة كأساس لضبط التكاليف الصناعية وترشيدها"، 137.

⁴ حنان جابر حسن، "التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط وتحليل سلسلة القيمة كأداة لخفض تكاليف القطاع

المصرفي دعما لقدرته التنافسية في ظل الأزمة المالية العالمية (دراسة نظرية ميدانية)"، مجلة البحوث المحاسبية 10، العدد 1

(2011): 21.

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة

يمكن أن تتغير حسب تغير طرق الانتاج أو العوامل التنظيمية لذا لا بد من تحديث أو تحيين بيانات النشاط لضمان أن هذه المسببات تحقق العلاقة سبب- نتيجة، ففهم العلاقة بين النشاط والمسبب يتيح للإدارة إمكانية معرفة الأنشطة التي يمكن أن تحسنها للحصول على أفضل معلومات حول عملية تحسين الأداء.¹

5. تتبع التكاليف لمراكز الأنشطة:

حسب نظام الـ ABC يتم تخصيص وتوزيع التكاليف على المنتجات على مرحلتين، ففي المرحلة الأولى يتم فيها تخصيص التكاليف غير المباشرة إلى العمليات الإنتاجية في المؤسسة أو كما تعرف بمراكز الأنشطة وذلك انتظاراً لتحميله على المنتجات أو أهداف تكلفة أخرى في المرحلة الثانية،² ففي هذه المرحلة لتخصيص الموارد على مراكز الأنشطة والتي تتميز بالتعدد مقارنة مع مراكز التكلفة المستخدمة في طريقة مراكز التحليل، يتم تعيين التكاليف مباشرة للمراكز، وفي حالة عدم إمكانية فإنه يتم استخدام مسببات التكلفة من المستوى الأول والخاصة بهذه المرحلة، وهناك من يطلق على مسببات التكلفة الخاصة بهذه المرحلة بمسببات الموارد والتي تشبه مفاتيح التوزيع.³

والجدول رقم (2) يوضح أمثلة عن تكاليف الأنشطة في المستويات الأربعة للأنشطة مع بيان مسببات التكلفة في كل نشاط والتكاليف التي يمكن تتبعها للنشاط:

¹ ساحري، "إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي كمنهج متكامل لتحسين الأداء المالي"، 96.

² حجازي، ومعاليم، محاسبة التكاليف من خلال الأنشطة، 136.

³ المرجع السابق، 136-137.

الجدول رقم 2: أمثلة عن مراكز الأنشطة والتكاليف الممكن تتبعها

النشاط	أمثلة لمراكز الأنشطة	مسببات التكلفة	أمثلة للتكاليف التي يمكن تتبعها
أنشطة على مستوى الوحدة	أنشطة الآلات مثل آلات الحفر والتقطيع والصيانة	ساعات عمل الآلات ساعات العمل البشري عدد وحدات المخرجات	تكاليف القوى المحركة، تكاليف الصيانة، تكاليف العمل، مهمات المصنع، استهلاك الآلات والمعدات، اهتلاك آلات الصيانة
أنشطة على مستوى الدفعة	عملية الأمر بالشراء عملية الأمر بالإنتاج إعداد الآلات والمعدات مناولة المواد	عدد الأوامر المنفذة عدد أذون استلام المواد وزن المواد المناولة عدد مرات إعداد الآلات عدد ساعات إعداد الآلات	تكاليف مكتبية، المهمات المستهلكة تكلفة إعداد الآلات، تكلفة مناولة المواد، اهتلاك الأدوات المكتبية والأجهزة، إعداد الآلات ومناولة المواد
أنشطة على مستوى المنتج	التفتيش على الجودة اختبارات المنتج إدارة مخزن القطع تصميم المنتج	عدد مرات الفحص عدد ساعات الفحص عدد الاختبارات عدد أنواع القطع عدد ساعات التصميم عدد أوامر التغيير الهندسي	تكاليف رقابة الجودة، تكاليف تجهيزات الاختبار، تكاليف إدارة القطع، تكاليف تخزين المواد، تكاليف هندسة المنتج، تكاليف التصميم.
أنشطة على مستوى المؤسسة	معدات المصنع العامة إدارة تدريب الأفراد	عدد ساعات الآلات عدد ساعات العمل البشري عدد العاملين عدد ساعات التدريب	رواتب إدارة المصنع، اهتلاك المصنع، الضرائب العقارية والتأمينات، تكاليف إدارة الأفراد، تكاليف تدريب العاملين، تكاليف الترفيه عن العاملين

المصدر: خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف تخطيط ورقابة، الطبعة الأولى، (عمان، الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع، 2012)، 473.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (2) أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة اعتمد في تصنيف الأنشطة على خاصية التسلسل، حيث تم تصنيف الأنشطة إلى أربعة مجموعات، تتمثل في الأنشطة على مستوى الوحدة، الأنشطة على مستوى الدفعة، الأنشطة على مستوى المنتج والأنشطة على مستوى المؤسسة، حيث يتم تحديد مختلف مراكز الأنشطة ومسببات التكلفة على أساس كل مجموعة من الأنشطة الأربعة بالاعتماد على علاقة السبب والنتيجة، ومنه يتم التوصل للتكاليف التي خلقت من أجلها هذه الأنشطة، بمعنى آخر ربط التكاليف بالأنشطة التي انشأت من أجلها.

6. تحميل تكاليف الأنشطة لأهداف التكلفة:

يتم تحميل تكاليف الأنشطة لأهداف التكلفة وفق الخطوات التالية:¹

- **الخطوة الأولى:** من خلال تحليل الأنشطة تصبح التكاليف غير المباشرة بالنسبة للمنتجات (أهداف التكلفة) مباشرة بالنسبة إلى مراكز تجميع الأنشطة، وعلى هذا الأساس يتم تحميلها مباشرة للمركز الخاص لها دون إجراء أي توزيع بين مختلف المراكز. إلا أن بعض التكاليف غير المباشرة بالنسبة لأهداف التكلفة تكون ذات علاقة مباشرة بمركز الأنشطة -وهي تلك التكاليف المتعلقة بأنشطة تنتمي لأكثر من مركز تجميعي-، مما يتطلب إعادة توزيعها على مختلف مراكز الأنشطة باستعمال مفاتيح توزيع من تقدير المسؤولين عن نظام التحليل. ويفضل تجنب ظهور هذا النوع من التكاليف أو على الأقل تدنيها أقصى ما يمكن، لأن وجودها يبقي ظاهرة التقدير الشخصي في التوزيع، وهو ما قد ينتج عنه بعض الانحرافات في حساب التكلفة النهائية مما دفع بأبرز المؤلفين حول هذا النظام وعلى رأسهم Kaplan و Cooper إلى اقتراح عدم توزيع هذا النوع من التكاليف غير المباشرة بل تجميعها في مراكز تحميل مميز وتخصيصها مباشرة لأهداف التكلفة؛
- **الخطوة الثانية:** وبعد القيام بتجميع النشاطات في مركز تجميع معين يتم حساب التكلفة الوجدوية لمسبب التكلفة بوحدة مشتركة كما يلي:

التكلفة الوجدوية لمسبب التكلفة = مجموع الموارد المستهلكة من طرف مركز التجميع / عدد المسببات

- **الخطوة الثالثة:** حساب سعر تكلفة المنتجات أو الخدمات.

¹ درويش، "محاسبة الأنشطة كبديل إستراتيجي للتحكم في تكاليف المؤسسات الإقتصادية"، 93-94.

المطلب الرابع: المقارنة بين أنظمة التكاليف التقليدية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة

يمكن تبيان الفروق الجوهرية بين أنظمة التكاليف التقليدية ونظام الـ ABC من خلال النقاط التالية:¹

1. مبدأ الطريقة:

تقوم أنظمة التكاليف التقليدية على مبدأ مفاده تخصيص التكاليف غير المباشرة على مركز التحميل، ومن ثم على الوحدات المنتجة حسب معدلات تحميل، وبمجرد استخدام أي معدل هنا فإن الفكرة القائمة لاستخدامه تفترض زيادة التكاليف المستهلكة بمجرد زيادة عدد الوحدات المنتجة (علاقة طردية) وفقاً لذلك المعدل.

في حين يقوم نظام الـ ABC على مبدأ أساسي هو أن المنتجات لا تستهلك مباشرة الموارد، وإنما تستهلك الأنشطة، وهذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد، وعلى هذا الأساس فإن الأنشطة هي حلقة الربط الأساسية بين المنتجات (أو أي غرض تكلفة آخر) وبين الموارد.

2. هدف الطريقة:

يتم حسب أنظمة التكاليف التقليدية التركيز على تخصيص التكاليف غير المباشرة لغرض تقويم المخزون، ولا يوفر معلومات لخدمة الإدارة. في حين يسعى نظام الـ ABC للعديد من الأهداف، والتي تتمثل في:

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

¹ بالاعتماد على:

يسمينة سالم، رندة بلمهدي، وحمزة هرياجي، "مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض التكاليف دراسة حالة مؤسسة بسكويت البرهان مسعودي (ميخور) - العلة - الجزائر"، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، العدد 3 (2018): 452-453.

حجازي، ومعاليم، محاسبة التكاليف من خلال الأنشطة، 144-145.

Michael H. Granof, David E. Platt, and Igor Vaysman, "Using Activity-Based Costing to Manage More Effectively," (Austin: The PricewaterhouseCoopers Endowment for The business of Government, 2000), 9.

Mahesh U. Daru, "Upgrading of traditional Costing through Activity Based Costing," International Journal of Research in Management Economics and Commerce 6, no. 6 (2016): 23-24.

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة

- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف؛
- يعطي للإدارة صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف؛
- يساعد إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة.

3. مراحل تخصيص التكاليف غير المباشرة:

تمر مراحل تخصيص التكاليف غير المباشرة في أنظمة التكاليف التقليدية بثلاث مراحل أساسية هي:

- يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على مراكز التحميل (الأقسام المساعدة والأساسية)؛
- يتم تخصيص تكاليف الأقسام على الأقسام الأساسية؛
- يتم تخصيص تكاليف الأقسام الأساسية على وحدات الإنتاج باستخدام معدل تحميل يتم تحديده.

في حين تمر مراحل تخصيص التكاليف غير المباشرة في نظام الـ ABC بأربع مراحل أساسية تتمثل في تحديد وتحليل الأنشطة، تحديد مسببات التكلفة، إنشاء مجتمعات التكلفة، وأخيرا يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات.

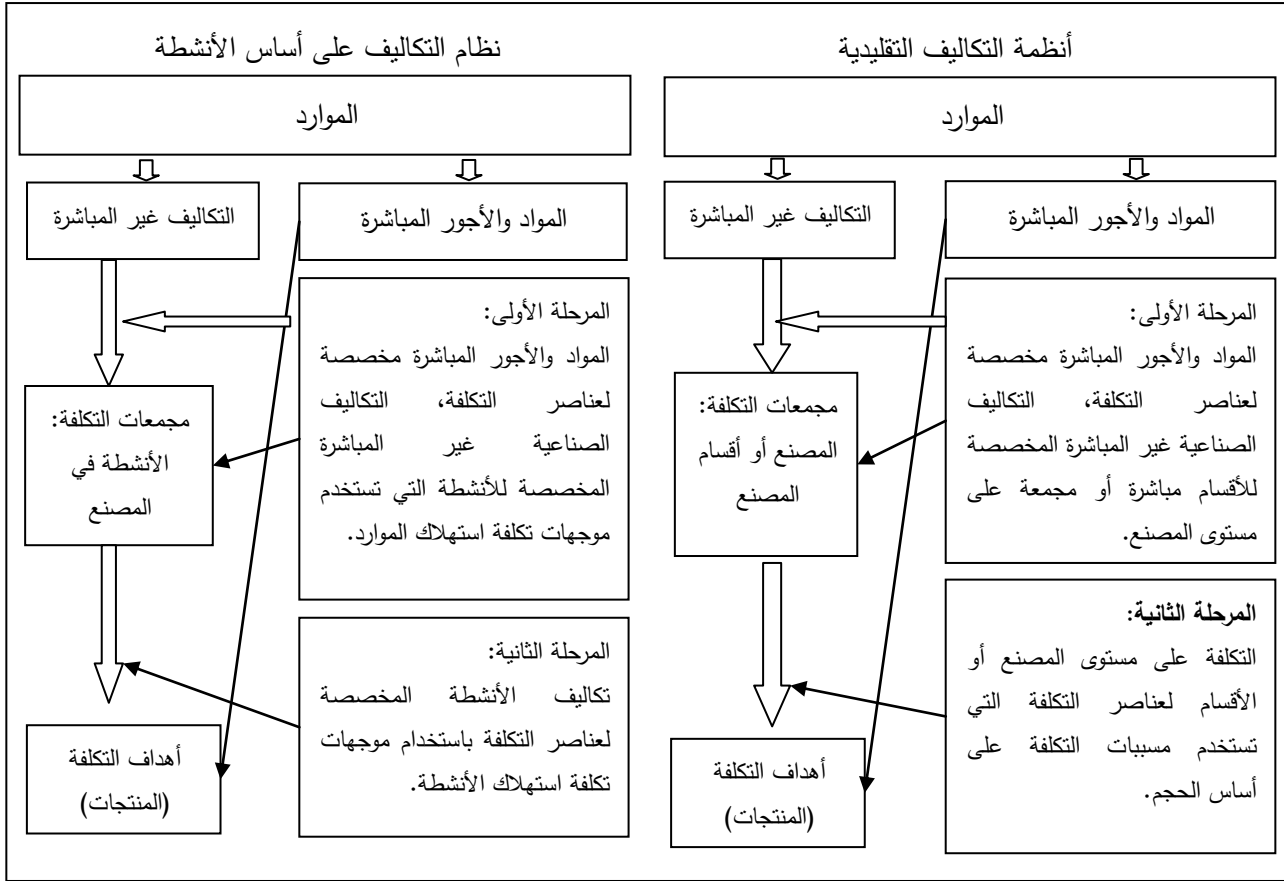
4. نوعية أساس التحميل المستخدم لتحميل التكاليف غير المباشرة على وحدات التكلفة:

غالبا ما تكون أسس التخصيص حسب أنظمة التكاليف التقليدية ذات طبيعة مالية مثل ساعات العمل المباشر وساعات دوران الآلات وكلاهما أساس الزمن، وتكلفة الأجور المباشرة وتكلفة المواد المباشرة والتكلفة الأولية وهما الأساس المالي.

أما حسب نظام الـ ABC غالبا ما تكون أسس التخصيص ذات طبيعة غير مالية مثل عدد أجزاء المنتج، عدد ساعات اختيار المنتج. ويصعب حصر أو تحديد مسبب التكلفة في إطار نظام الـ ABC، فالأمر يتوقف على طبيعة النشاط نفسه، بل وعلى الأكثر من ذلك فنشاط معين (مثل تجهيزات الآلات) قد يحركه مسبب معين داخل مؤسسة معينة (وليكن عدد مرات التجهيز)، بينما يحرك نفس النشاط في مؤسسة أخرى محرك أو مسبب آخر وليكن وقت التجهيز، وعليه يمكن أن يكون أكثر مرونة في اختيار المسبب الذي يلائم نشاطا معيناً داخل مؤسسة معينة، ولا يغلب على مسببات التكلفة الطابع المالي أو الكمي.

ويمكن توضيح هذا الفرق في الشكل رقم (6)، كما يلي:

الشكل رقم 6: الفروق الجوهرية بمراحل تحميل التكاليف بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة وأنظمة التكاليف التقليدية



Source: S.S. Jeyaraj, "Activity Based Costing vs Volume Based Costing: Relvance and Applicability," the International Journal of Management 4, no.2 (2005): 43.

مما سبق ومن خلال الشكل رقم (6) نلاحظ أنه لا يوجد اختلاف في معالجة التكاليف المباشرة بين نظام الـ ABC وأنظمة التكاليف التقليدية، ولكن الاختلاف يتعلق بمعالجة التكاليف غير المباشرة، حيث حسب أنظمة التكاليف التقليدية يركز على تحمل مراكز التكلفة على المنتجات النهائية باستخدام بعض أسس التحميل المرتبطة بالحجم، أما نظام الـ ABC يركز على قياس الموارد المستهلكة من أجل تنفيذ الأنشطة، ثم ربط تكاليف هذه الأخيرة بالمنتجات النهائية حسب طلبها على هذه الأنشطة باستخدام مقاييس تبين احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة.

5. دعم عملية اتخاذ القرارات:

قد تتسبب أنظمة التكاليف التقليدية في تحميل التكاليف على المنتجات بالزيادة أو النقصان بالتالي فإنه لا يكون هناك ثقة في المعلومات التي يتم الحصول عليها كمخرجات للنظام، وبالتالي فإن هذه الأنظمة لا تدعم ترشيد اتخاذ القرارات.

في حين يقوم نظام الـ ABC بترشيد عملية اتخاذ القرارات الإدارية، بسبب وفرة وجودة ودقة وشفافية المعلومات التي يتم الحصول عليها كمخرجات للنظام.

6. تكلفة التطبيق:

حسب أنظمة التكاليف التقليدية غالباً ما تكون تكلفة التطبيق منخفضة وبالتالي فهي مناسبة أكثر للمؤسسات الصغيرة والتي تتصف بمزيج بسيط للمنتجات.

في حين تكون تكلفة تطبيق نظام الـ ABC مرتفعة ولكن هناك ما يبرر هذه التكلفة خاصة بالنسبة للمؤسسات الكبيرة التي تتعدد منتجاتها والتي تعتمد على الأتمتة في إنتاجها.

المبحث الثالث: تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة

شكل ظهور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في ثمانينيات القرن الماضي محور اهتمام العديد من الباحثين على المستوى العالمي، وبدأ هذا النظام يعرف انتشارا واسعا سواء على المستوى العملي في المؤسسات، أو على المستوى الأكاديمي في الجامعات والمدارس المتخصصة في المحاسبة والتسيير.

المطلب الأول: مزايا تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

ظهرت العديد من المزايا بعد تطبيق نظام الـ ABC في العديد من المؤسسات، وهذا ما بينته العديد من الدراسات التي سعت إلى توضيح أهميته، ويمكن حصر مزايا نظام الـ ABC في الدقة في تحديد تكلفة المنتجات، توفير معلومات ملائمة، خفض التكلفة، التحسين المستمر لأداء المؤسسة.

1. الدقة في تحديد تكلفة المنتجات:

يوفر نظام الـ ABC الدقة في تحديد تكلفة المنتجات والخدمات من خلال استخدامه للعديد من مسببات التكلفة بدلا من مسبب تكلفة واحد، فنظام الـ ABC لا يغير مقدار التكاليف غير المباشرة، ما يفعله هو تخصيص تلك التكاليف غير المباشرة بطريقة أكثر دقة، وهذا ما يجعل المديرين قادرين على فهم سلوك التكلفة والربحية الإجمالية بشكل أفضل.¹

2. توفير معلومات دقيقة: يوفر نظام الـ ABC الدقة والموثوقية في تحديد تكلفة المنتج من خلال التركيز على العلاقة بين السبب والنتيجة في تحديد التكلفة، فالأنشطة هي التي تسبب التكاليف وليس المنتجات، والمنتجات هي التي تستهلك الأنشطة²، وبالتالي تمثل قاعدة لاتخاذ القرارات الإستراتيجية المناسبة حول مزيج المنتج والموارد والتسعير وتحسين العمليات وتقييم أداء العمليات التجارية.³

¹ Jerry J. Weygandt, Paul D. Kimmel, and Donald E. Kieso, Managerial Accounting: Tools for Business decision Making, 5th ed. (New Jersey, United States of America: John Wiley & Sons, Inc, 2010), 161.

² Salem Shaban, and Mazhar Shabana, "the benefits of the Application of activity based cost system – Field study on manufacturing companies oprating in allahabad citi –India," IOSR Journal of business and management 16, no.11 (2014): 41.

³ Sarbapriya Ray, "Relevance and Applicability of Activity Based Costing-An Appraisal," Journal of Expert Systems 1, no.3 (2012): 72.

3. خفض التكاليف:

يوفر نظام الـ ABC معلومات تفصيلية حول الأنشطة والتكاليف ومسبباتها، والتي تساعد المديرين في مجال تخفيض التكاليف وذلك بمنحهم فهما أعمق لسلوكها ومن ثم القدرة على التحكم فيها، ففي أول مراحل تطبيق النظام يتم تحديد أنشطة الوحدة وتصنيفها وفق منهج تحليل القيمة (أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة)، وهنا بمجرد ظهور أنشطة لا تضيف قيمة للمنتج يتم إلغاؤها أو تخفيضها قدر المستطاع، كما يمكن خفض أزمدة تلك الأنشطة وذلك من خلال ملاحظة ورقابة الأزمدة اللازمة لتأدية الأنشطة.¹ ويمكن توضيح خطوات تخفيض التكاليف وفقا لنظام الـ ABC كما يلي:²

- تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط؛
- إلغاء الأنشطة غير الضرورية، إذ أنه بواسطة تحليل الأنشطة يمكن الوصول إلى تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة إلى المنتجات أو الخدمات والأنشطة التي لا تضيف القيمة التي يطلبها المستهلك؛
- انتقاء الأنشطة ذات التكلفة الأصغر.

4. التحسين المستمر لأداء المؤسسة:

يؤدي تطبيق نظام الـ ABC في جعل الموظفين يفهمون مختلف التكاليف المختلفة الضمنية، وهذا ما سيمكنهم من تحليل التكلفة وتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة وتلك التي لا تضيف قيمة، وبالتالي يوفر عملية تحسين مستمرة من حيث تحليل التكلفة لتقليل أو القضاء على الأنشطة غير المضافة للقيمة،³ ويوفر نظام الـ ABC كذلك مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية من خلال مؤشرات غير مالية لقياس مسببات التكلفة، حيث تشمل هذه المقاييس الوقت والجودة. كما يساعد هذا باعتبارها أداة تخطيطية النظام في إعداد الموازنات المبنية على الأنشطة ورقابية تساعد على تقويم الأداء.⁴

¹ أبو حشيش، محاسبة التكاليف تخطيط ورقابة، 495.

² ميلود تومي، ونعيمة زعرور، "دور أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف"، أبحاث اقتصادية وإدارية 7، العدد 2 (2013): 175-188.

³ Cristiana Bogdanouiu, "Activity based Cost from the Perspective of Competitive Advantage," Journal of Applied Economic Sciences 4, no. 7 (2009): 9.

⁴ أبو حشيش، محاسبة التكاليف تخطيط ورقابة، 496-497.

ولقد أكد "Ashford" أن نظام الـ ABC ليس مناسب فقط للاستخدام في بيئة التصنيع، فهو أيضا مناسب للمؤسسات الخدمية مثل المؤسسات المالية والمؤسسات الصحية والمنظمات الحكومية، بالإضافة إلى أن بعض المؤسسات المصرفية والمالية كانت تطبق هذا المفهوم لسنوات تحت مسميات أخرى إحداهما "تكلفة الوحدة" والتي تستخدم لحساب تكلفة الخدمات المصرفية من خلال تحديد تكلفة واستهلاك كل وحدة من مخرجات الوظائف المطلوبة لتقديم الخدمة، ومن أبرز الفوائد التي يقدمها نظام الـ ABC التي تتعلق مباشرة بصناعة الخدمات المالية هي تحديد العملاء الأكثر ربحية، وتحديد أسعار أكثر دقة للمنتجات والخدمات.¹ في حين أظهرت دراسة استقصائية في المستشفيات الأيرلندية للباحث "Doyle" سنة 2002، إلى أن معظم المستشفيات اعتمدت نظام الـ ABC عوضا عن الأنظمة التقليدية التي كانت معتمدة سابقا، ويرجع هذا التغيير نظرا لما يوفره نظام الـ ABC من مزايا كتوفير معلومات تكلفة دقيقة، استخدام أفضل لموارد المستشفى، تحسين التحكم في التكاليف، يوفر معلومات دقيقة لتقييم أداء الموظفين، ويعطي رؤية واضحة على أسباب حدوث التكاليف.²

المطلب الثاني: حدود نظام التكاليف على أساس الأنشطة وصعوبات تطبيقه

على الرغم من مزايا ومنافع نظام الـ ABC إلا أنه بطيء الانتشار، حيث أكد العديد من الباحثين أن نظام الـ ABC ركز بعد مستويات عالية من الاهتمام الأولي، وأن العديد من المؤسسات فضلت الاحتفاظ بنظام التكاليف التقليدي، ومنه يمكن تفسير المستويات المختلفة للانتشار الموجودة في نفس البلدان والارتباك بين نية التبني مقابل التبني الفعلي لنظام الـ ABC،³ وقد أكدت ذلك العديد من الدراسات والتي نوجزها في الجدول رقم (3)، كما يلي:

¹ Ashford C. Chea, " Activity-Based Costing System in the service Sector: A strategic Approach for Enhancing Managerial Decision Making and Copetitiveness," International Journal of Business and Management 6, no.11 (2011): 9.

² Edward J. Vanderbeck, Principles of Cost Accounting, 15th ed. (Mason, United States of America: South- Western Cengage Learning, 2010), 198.

³ Kurt Sartorius, C. Eitzen, and P. Kamala, "The design and implementation of Activity Based Costing (ABC): a South African survey," Meditari Accountancy Research 15, no. 2 (2007): 5.

الجدول رقم 3: معدل تنفيذ نظام التكاليف على أساس الأنشطة في بعض البلدان

الدولة	الدراسة	السنة	نسبة التبني	الدولة	الدراسة	السنة	نسبة التبني
الدول الآسيوية				الدول المتقدمة			
اليونان	Venieris et al.	2000	% 12.7	تايلندا	Chongruksut & Brooks	2005	% 35
	Cohen et al.	2005	% 40.9				
ايرلندا	Clarke et al.	1999	% 12	ماليزيا	Ruhanita & Daing	2007	% 36
	Pierce & Brown	2004	% 27.9	الدول الأفريقية			
الولايات المتحدة الأمريكية	Armitage & Nicholson	1993	% 11	الكاميرون	Ngongang	2010	% 9.3
	Shim & Sudit	1995	% 25	السنغال	Serigne Diop	2012	% 11.2
	Kiani & Sangeladji	2003	% 52				
المملكة المتحدة	Innes & Mitchell	1991	% 6	جنوب أفريقيا	Sartorius et al.	2007	% 12
	Nicholls	1992	% 10				
	Bright & al	1992	32%	الدول العربية			
	Drury & Tayles	1994	% 13				
	Innes & Mitchell	1995	19.5%	البحرين	Al Basteki & Ramadan	1998	% 26
	Innes and others	2000	% 17.5				
	Tayles & Drury	2001	% 23	الأردن	Khasharmeh	2002	% 10
استراليا	Booth & Giacobbe	1997	% 12	السعودية	عدنان الملحم	2002	% 14.5
	Chenhall & Langfield-Smith	1998	% 56	تونس	MOLLA	2007	% 23.75
	Baird & al	2004	% 95				
فرنسا	Bescos et al.	2001	% 23	المغرب	El hamma & Yi Fei	2013	% 12.9
	Alcouffe	2002	% 15.9				
	Cauvin and Neumann	2007	% 23	مصر	Abbas K. & Wagdi O.	2014	% 56.7
	Rahmouni	2008	% 33.3				

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على العديد من المصادر.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (3) أن معدلات تبني نظام الـ ABC في الدول المتقدمة كانت مرتفعة مقارنة مع الدول الآسيوية والإفريقية هذا من جهة، ومن جهة أخرى هناك ارتفاع في معدل تبني النظام مقارنة مع السنوات السابقة، حيث كانت المعدلات محصورة بين 6% و 56% في جميع الدراسات، في حين حققت أعلى نسبة تبني في دراسة Chenhall & Langfield-Smith باستراليا بنسبة 56% وأدنى

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة

نسبة تبني في دراسة Innes & Mitchell بالمملكة المتحدة بنسبة 6%، غير أن هذه الدراسات غير شاملة لا يمكن تعميمها، لأنها ركزت على نوع معين من المؤسسات ولم تشمل الدراسات كل القطاعات ولا جميع المؤسسات.

وقد تمت غالبية الأبحاث المتعلقة بتنفيذ نظام الـ ABC في البلدان المتقدمة، في حين لم يتم إجراء سوى القليل من الأبحاث في البلدان النامية، على غرار الكامرون والسنغال وجنوب أفريقيا وتايلندا وماليزيا، والتي توصلت لنسب منخفضة من تبني نظام الـ ABC.

أما فيما يخص البلدان العربية فقد كانت الدراسات قليلة جداً، وقد كانت مستويات تطبيق نظام الـ ABC متدنية مقارنة مع الدول المتقدمة، وهذا راجع إلى ضعف البيئة الصناعية في هذه البلدان، وقد سجلت أعلى نسبة في مصر والبحرين وتونس بـ 56.7%، 26%، 23.75% على التوالي، في حين سجلت كل من السعودية والمغرب والأردن أدنى نسب بـ 14.5%، 12.9%، 10% على التوالي.

من خلال ما سبق لاحظنا أنه لا توجد دراسات استقصائية اهتمت بنسبة تطبيق نظام الـ ABC من طرف المؤسسات الجزائرية، فمعظم الدراسات التي أجريت كانت دراسات حالة اهتمت بمحاولة تطبيق نظام الـ ABC بالمؤسسات الاقتصادية المختلفة (الانتاجية والخدمية) أو دراسات نظرية تبين مفاهيم ومبادئ النظام وكذا تقييمه.

وقد يبدو تدني نسب التطبيق مدهشاً مع معرفة ما يقدمه النظام من معلومات تكاليفية ملائمة لاحتياجات المسيرين، إلا أن الأسباب التي دفعت للتخلي عنه كانت أكبر من ذلك، والتي يمكن إيجازها في النقاط التالية:

- صعوبة الحصول على البيانات التفصيلية المطلوبة كمدخلات لنظام الـ ABC، فقد يستحيل في بعض الأحيان توفير بيانات تفصيلية عن الموارد وعن الأنشطة المستهلكة للموارد وعن كل مسبب من مسببات التكلفة؛¹

¹ عبد القادر عيادي، ونوي الحاج، "دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الصناعية الكبيرة"، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج المحروقات في الدول العربية، (جامعة حسيبة بن بوعلي - الشلف: الجزائر، 08-09 نوفمبر، 2010)، 11.

- يعتبر تطبيق نظام الـ ABC غير واضح للعديد من المؤسسات، فهو يستوجب جمع عدد كبير من البيانات وترميزها وتحديثها ومعالجتها، وعليه واجهت العديد من المؤسسات صعوبات عند انشائه واستخدامه خاصة عندما تكون لدى المؤسسة أنشطة معقدة، فعملية إجراء المقابلات مع الموظفين من أجل تقدير أوقات الأنشطة في المؤسسة هو عمل يتضمن هدرا للوقت وتكلفة أكبر. حيث يتطلب نظام الـ ABC 70000 موظف في أكثر من 100 مؤسسة لتقديم استبيانات شهرية عن وقتهم، وبالتالي على المؤسسة توفير 14 موظف بدوام كامل لجمع بيانات نظام الـ ABC ومعالجتها وإعداد التقارير،¹ في حين استغرق نظام الـ ABC الخاص بمؤسسة Hendee Enterprises، وهي مؤسسة تصنيع المظلات ومقرها هيوستن، ثلاثة أيام لحساب تكاليف أنشطة المؤسسة البالغ عددها 150 نشاطا،² وهذا ما يؤدي إلى التخلي عنه؛
- صعوبة إجراء التحديثات على نظام الـ ABC، إضافة نشاط جديد يحتاج إلى إعادة تقدير النظام من خلال جولة جديدة من المقابلات والاستفسارات من قبل فريق عمل نظام الـ ABC، ويمثل هذا تكلفة ووقتا إضافيا،³ فمن الصعب على المؤسسات تكييف نظام الـ ABC مع التغييرات في أساليب العمل وإجراءاتها، فكل تعديل في الأنشطة يؤدي إلى مراجعة مسببات التكلفة لتعكس استهلاك التكاليف للأنشطة بشكل أفضل؛⁴
- يتطلب نظام الـ ABC المزيد من التكاليف عند التطبيق، ولكي تتأكد المؤسسة من نجاح تنفيذ النظام يجب أن توفر العديد من الوسائل كالبرمجيات الحديثة والمتطورة المتعلقة بهذا النظام، وهذا ما يتطلب تعيين تقنيين مختصين في هذا المجال أو الاستعانة بخبرات خارجية متخصصة وإعادة تدريب الكادر المحاسبي، لذا فعلى المؤسسة أن تفاضل بين التكاليف التي ستتحملها إذا ما قررت اعتماد هذا النظام والمزايا التي سيضيفها للمؤسسة، وهذا بإجراء تحليل (الكلفة-المنفعة).⁵

¹ Kaplan, and Anderson, "Time-Driven Activity-Based Costing," 4.

² Gregory Wegmann, "Compared Activity-Based Costing Case Studies in the information system departments of two groups in France: a strategic management accounting approach," International Conference on Business And Information, (Kitakyushu: Japan, 05-07 July, 2010), 7.

³ Kaplan, and Anderson, "Time-Driven Activity-Based Costing," 4.

⁴ Narjess Hedhili, "Le positionnement de la méthode -du temps requis pour exécuter les opération- ou -time driven activity based costing- (TDABC) par rapport à la méthode ABC (comptabilité à base d'activité)," La Revue des Sciences de Gestion Direction et Gestion 5, no. 263-264 (2013): 172-173.

⁵ عيادي، والحاج، "دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الصناعية الكبيرة"، 11.

في حين حصر باحثين آخرين أهم المشاكل التي تواجه تطبيق نظام الـ ABC في المؤسسات سواء كانت صناعية أو خدمية، في النقاط التالية:¹

- **عدم وجود هدف عمل واضح:** في أغلب الأحيان يتم بدء تطبيق نظام الـ ABC من مصلحة المالية أو المحاسبة بمعزل عن الأقسام الأخرى، وهذا ما يؤدي إلى فشل النظام عندما لا تستفيد الأطراف الأخرى في المؤسسة من معلومات التكلفة والربحية المبنية على أساس نظام الـ ABC؛
- **عدم وجود دعم من الإدارة العليا:** عدم التزام الإدارة العليا بتطبيق نظام الـ ABC يمثل من أهم أسباب لفشل تطبيقه، لأنها هي التي تقوم بتوفير الموارد الضرورية سواء المادية والمالية؛
- **تفويض مشروع تطبيق نظام الـ ABC للاستشاريين:** فشلت العديد من المؤسسات من تطبيق نظام الـ ABC بسبب اعتمادها على أطراف خارجية، قد يكون للاستشاريين خبرة كبيرة مع نظام الـ ABC ولكن ليس لديهم الإلمام المطلوب بعمليات المؤسسة ومشاكلها التجارية، يمكن أن يوفر المستشارين وبرامج نظام الـ ABC أدوارا مهمة للعديد من المؤسسات، لكنهم ليسوا بدائل للتغلب على المشكلين السابقين، فتطبيق نظام الـ ABC بصورة ناجحة يتطلب قيادة واهتمام من الإدارة العليا وفريق مشروع داخلي متعدد الوظائف ومتخصص؛
- **ضعف تصميم نظام الـ ABC:** التصميم المعقد لنظام الـ ABC من حيث التطبيق والصيانة يؤدي إلى فشله في النهاية بسبب عدم قدرة العمال من فهمه من جهة، وعدم قدرة المديرين من الاستفادة من مخرجاته لأغراض اتخاذ القرارات من جهة أخرى. وبالتالي يجب أن يمر نظام الـ ABC بعدة مراحل وأن يصمم مثل أي مشروع آخر، حيث يمكن لفريق المشروع البدء بنموذج أولي بسيط رفيع المستوى يتيح الفرصة للعديد من الأشخاص داخل المؤسسة لمراجعة مخرجات النموذج ودراسة الافتراضات التي تم إجراؤها في بنائه، وبمرور الوقت يمكن تحسين تصميمه إلى أن يكتسب المصداقية في جميع أنحاء المؤسسة؛
- **المقاومة الفردية والتنظيمية للتغيير:** يمكن لقيود المعرفة والخبرة أن تؤدي إلى فشل تطبيق نظام الـ ABC، فنقص المعرفة لدى الكادر البشري بأهمية تطبيق نظام الـ ABC قد تؤدي إلى إمكانية مقاومتهم لتنفيذ النظام وهذا يؤدي بدوره إلى تخلي الإدارة العليا عن تطبيقه.

¹ Anthony A. Atkinson et al., Management Accounting Information for Decision Making and Strategy Execution, 6th ed. (New Jersey, United States of America: Pearson Education, Inc., 2012), 190-192.

ولكي تتغلب المؤسسة على هذه الحواجز، يجب إدراكها لهذه الحواجز والتحقق من أسبابها، ونقل المعلومات حول "ماذا" و"لماذا" و"كيف" من نظام الـ ABC لجميع الأطراف المعنية، ويجب أن تشارك الإدارة العليا في عملية التنفيذ وتدعمها، بالإضافة إلى ذلك يجب تعليم كل فرد في المؤسسة بمصطلحات ومفاهيم نظام الـ ABC.¹

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في نجاح تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

يلاحظ مما سبق أن نظام الـ ABC عملية معقدة يصعب فيها تحديد مسببات التكلفة ويستهلك الكثير من الجهد والوقت والمال، ويصعب تحديثه، وعليه يتوجب على المؤسسات أن تتأكد مسبقاً من الظروف التي يكون فيها تطبيق هذا النظام ملائماً، ولقد حدد العديد الباحثين الظروف والشروط التي يصبح بموجبها تطبيق هذا النظام ملائماً ومفيداً للمؤسسة. وتتمثل هذه الظروف فيما يلي:²

- التنوع الكبير في المنتجات وتعقيد العمليات الإنتاجية؛
- توفر نظام محاسبي يتيح بشكل سهل وبأقل التكاليف الحصول على البيانات والمعلومات الدقيقة والتفصيلية من أجل تحديد وقياس العلاقة بين التكلفة ومسبباتها؛
- اختلاف أحجام وكميات الإنتاج للسلع المختلفة؛
- تزايد استخدام الآلية في الإنتاج نتيجة للتغيرات في البيئة الصناعية؛
- تزايد استخدام الأنشطة المساندة في المؤسسة كالتصميم الهندسي، البرمجة، التسويق، المحاسبة وغيرها؛
- ارتفاع نسبة التكاليف الإضافية بالنسبة إلى إجمالي تكاليف الإنتاج.

ولقد حدد كل من **Young و Shields** مجموعة من الشروط لنجاح تطبيق نظام الـ ABC، والتي تتمثل في سبعة متغيرات تنظيمية، وسمي بنموذج السلوكيات السبع يركز على سلوكيات خاصة واستراتيجيات تنظيمية لتطبيق النظام بنجاح، ويعتبر أهم عامل نجاح هو دعم الإدارة العليا، أما العامل الثاني فيتمثل في قدرة المؤسسة على ربط النظام بتقييم الأداء والرقابة، بالإضافة إلى كفاية الموارد الداخلية

¹ Michael R. Kinney, and Cecily A. Raiborn, Cost Accounting Foundations and Evolutions, 8th ed. (Boston, United States of America: Cengage Learning, 2011), 131.

² الملحم، "نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) دراسة تحليلية وتطبيقية على المنشآت الصناعية السعودية"، 95-96.

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة

بما في ذلك المال والوقت والتزام الموظفين المعنيين، وكذلك يعود نجاح نظام الـ ABC بربطه بالاستراتيجيات التنافسية المتمثلة في الجودة، السعر، التكلفة والتميز، بالإضافة إلى التكوين عند التصميم والتطبيق واستخدام النظام، المحاسبة غير الخاصة*، والاتفاق الجماعي حول أهداف النظام. فضلا عن السمات الثقافية الضرورية مثل توجيه الفريق والاهتمام بمستوى الابتكار للمؤسسة. فقد أكد Baird et al أن نجاح تطبيق نظام الـ ABC متعلق بثقافة المؤسسة، فعدم التوافق بين الثقافة ونظام الـ ABC يؤدي إلى الفشل في تطبيق النظام في بعض المؤسسات.¹

وهناك عوامل أخرى كالخصائص الفردية متمثلة في قابلية التغيير أو القيادة، والمعرفة بالعملية الانتاجية، والالتزام، والدعم غير الرسمي، والمعرفة الفردية بنظام الـ ABC.²

يلاحظ مما سبق أن العوامل المساعدة لنجاح تطبيق نظام الـ ABC هي عوامل مرتبطة ومتجانسة، تعمل كلها على توفير بيئة ملائمة لانجاح عملية التطبيق والتنفيذ، وإدراك الأهمية والهدف من تطبيق النظام والاستفادة من معلوماته في جميع مستويات المؤسسة.

وحتى تضمن المؤسسة نجاح تطبيق نظام الـ ABC وجب عليه تطبيقه على عدة مراحل وليس دفعة واحدة، ويمكن إيجاز هذه المراحل كما يلي:

- **التخطيط:** قبل الشروع في تنفيذ نظام الـ ABC وجب على الإدارة العليا أن تقوم بإعداد المؤسسة لتنفيذ نظام الـ ABC، وذلك من خلال تحديد مهمة أو الهدف من تطبيق نظام الـ ABC، وتحديد المعوقات الفنية والتنظيمية والخارجية لتطبيق نظام الـ ABC، وتحديد متطلبات التدريب؛
- **التنظيم لتنفيذ نظام الـ ABC:** يعتبر دراسة تفصيلية تبين الخطوات والإجراءات اللازمة لبناء نظام الـ ABC، ويتم ذلك من خلال وضع خطة تنفيذ معقولة، وتحديد الموارد اللازمة لتنفيذ نظام الـ ABC،

* **المحاسبة غير الخاصة:** تعني الالتزام باستخدام معلومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة من طرف جميع الموظفين بالمؤسسة سواء محاسبين أو غير المحاسبين.

¹ Sartorius, Eitzen, and Kamala, "The design and implementation of Activity Based Costing (ABC)," 7-8.

² M. Angels Fito, Joan Liobet, and Natalia Cuguero, "The activity-based costing model trajectory: A path of lights and shadows," Intangible Capital 14, no. 1 (2018): 152.

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة

وتنظيم فريق تنفيذ متعدد الوظائف، وتحليل سبب فشل بعض تطبيقات نظام الـ ABC في المؤسسات الأخرى، مع تحديد عوامل نجاح المؤسسة في تنفيذه؛¹

- **التدريب:** يعتبر العنصر الأساسي لضمان كفاءة وفعالية تطبيق النظام، فالإدارة يجب أن يكون لديها المعرفة الكافية حول النظام والمنافع المتوقعة من تطبيقه، أما مطبقو النظام فيجب عليهم امتلاك المعرفة الكافية عن احتياجات النظام والنماذج الأولية للبرامج وتطوير المشروع، وأن تتوفر لديهم القدرات والمهارات لبناء النظام، أما المستخدمون فيجب عليهم التوصل إلى الفهم الكافي حول منافع وفوائد المعلومات التي يوفرها نظام الـ ABC وكيفية مساعدتهم في عمليات صنع القرارات؛
- **القبول:** يعني ذلك قيام كافة الأطراف المعنية بالنظام سواء الإدارة المالية أو إدارة التكاليف بالاعتماد على النظام واستخدام مخرجاته في مختلف العمليات، سواء التخطيط أو صنع القرارات، كذلك اعتباره جزءاً من نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة؛²
- **التقييم:** يحتاج نظام الـ ABC إلى التقييم بعد تنفيذه حيث تساعد هذه المرحلة في القضاء على أي مشكلة قد تظهر والتأكد من أن النتائج موثوقة.³

وقد أثبتت التجارب في المؤسسات أن نظام الـ ABC لا يمكن تطبيقه دفعة واحدة في المؤسسة ككل، فلابد من القيام بسلسلة من التطبيقات الناجحة من أجل الحفاظ على حماس المشاركين والتخفيف من حدة مقاومة الموظفين لتطبيق هذا النظام.⁴

¹ Ray, "Relevance and Applicability of Activity Based Costing," 75.

² نزال محمد الرمحي، "مستوى تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في شركات الطيران الأردنية"، اللقاء للبحوث والدراسات 21، العدد 1 (2018): 30.

³ Gebрил Elagili, "Adoption factors for the implementation of Activity Based Costing systems – A case study of the Libyan cement industry," (thèse doctorat, School of Built Environment University of Salford- UK, 2015), 42.

⁴ سعاد معاليم، "المتطلبات الأساسية لتبني وتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة مجموعة من مؤسسات قطاع الطحن لولاية بسكرة"، (أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014)، 51.

خلاصة الفصل

من خلال ما تم التطرق إليه في هذا الفصل، يمكن القول أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة جاء كمحاولة لتجاوز التشوهات التي شابت أنظمة التكاليف التقليدية، حيث يركز نظام التكاليف على أساس الأنشطة على مبدأ أساسي وهو أن الأنشطة تستهلك الموارد وبالتالي فهي المسببة للتكلفة وليست المنتجات، وبذلك حاز هذا النظام على قبول الكثير من الأكاديميين نظرا لتميزه عن أنظمة التكاليف التقليدية، من خلال ما يوفره من دقة في قياس تكلفة المنتجات والخدمات، بالإضافة لنوعية وجودة المعلومات التي يقدمها في تحديد عناصر التكاليف غير المباشرة وتحسين الأداء وتخفيض التكاليف الأمر الذي يسمح بتجاوز القصور الذي تسببه أنظمة التكاليف التقليدية.

وعلى الرغم من إيجابيات هذا النظام إلا أنه بطيء الانتشار، حيث أكد العديد من الباحثين ركوده بعد مستويات عالية من الاهتمام الأولي، وأن العديد من المؤسسات فضلت الاحتفاظ بنظام التكاليف التقليدي، وهذا نظرا للمعوقات التي تواجه عملية تطبيقه والمتمثلة أساسا في صعوبة تحديد مسببات التكلفة لبعض الأنشطة وكذا تكاليف تشغيله التي تستنزف الكثير من الوقت والجهد والمال، لذا على الإدارة قبل اعتماده التحقق من توفر شروط التطبيق في بيئتها الداخلية والخارجية، والتأكد من أن المنافع المتوقعة منه أكبر من تكاليفه.

وفي الأخير يمكن القول بأن أنظمة التكاليف التقليدية كانت بمثابة الخطوة الأولى التي أدت إلى ظهور نظام ABC، وتهدف المؤسسات الاقتصادية من خلال اعتمادها على هذا النظام إلى الاستفادة من قدرته على مساعدتها في عملية التقييم واتخاذ القرارات الملائمة من خلال توفير المعلومات المناسبة وفي الوقت المناسب لاختيار القرار الرشيد.

الفصل الثاني: الأسس النظرية

لاتخاذ القرارات الاستراتيجية

تمهيد

إن بيئة الأعمال المعاصرة تتميز بالتعقيد والتغير، وفي ظل المنافسة الشديدة تسعى جميع المؤسسات لتصبح أكثر قوة لضمان البقاء والاستمرارية، وذلك من خلال توفير أفضل الوسائل والإمكانات اللازمة للنجاح، هذا الأخير يتوقف إلى حد كبير على مدى قدرة وكفاءة الإدارة العليا في اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة بصفة عامة والقرارات الاستراتيجية بصفة خاصة.

ونظرا لأهمية القرارات الاستراتيجية كآلية لتحقيق أهداف المؤسسة، فقد لقي هذا الموضوع اهتماما كبيرا من قبل الباحثين والمهنيين وبالأخص الإدارة العليا باعتباره جوهر ومحور العملية الإدارية، وذلك لما له من تأثير كبير على رؤية المؤسسة وتوجيهاتها المستقبلية.

وعلى هذا الأساس ومن أجل الإلمام بمختلف المفاهيم الخاصة بعملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية، تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث تتضمن العناصر التالية:

المبحث الأول: ماهية عملية اتخاذ القرارات

المبحث الثاني: مدخل إلى عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية

المبحث الثالث: نماذج ومراحل عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية والعوامل المؤثرة فيه

المبحث الأول: ماهية عملية اتخاذ القرارات

اتفق العديد من الباحثين على أن عملية اتخاذ القرارات هي أساس وجوهر العملية الإدارية، حيث يتوقف نجاح المؤسسة إلى حد كبير على قدرة وكفاءة القيادة الإدارية على اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة. وعلى هذا الأساس تم تخصيص هذا المبحث للتعرف على مفهوم عملية اتخاذ القرارات، مراحل عملية اتخاذ القرارات وأنواعها.

المطلب الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرارات

1. تعريف عملية اتخاذ القرارات:

تسعى جميع المؤسسات لتحقيق أعلى مستوى من الازدهار لتصبح أكثر قدرة على المنافسة، من خلال تحسين منتجاتها ورفع كفاءة الانتاج، واختيار الاستثمارات الجيدة، وحتى تحقق المؤسسة هذه الأهداف وجب عليها حل المشكلات واتخاذ القرارات بفعالية.¹

وقبل التطرق لمفهوم عملية اتخاذ القرارات وجب التعرف على مفهوم القرار، والذي يعني الفصل أو القطع في مسألة أو خلاف معين، أو الحكم، أو عزم شخص ما على فعل معين.² فالقرار هو النقطة التي يتم عادة عندها الاختيار بين البدائل المتاحة، وعلى ذلك يمكن اعتباره نقطة انطلاق -للحظة التي يتم فيها الالتزام بمسار عمل واحد مع استبعاد الآخرين.³ ويمثل القرار أيضا عملية اختيار بديل في إطار بناء تنظيمي معين، بهدف التأثير والتغيير المستقبلي.⁴

¹ Richard H. Weston, "Model Driven Integrated Decision-Making in Manufacturing Enterprises," Advances in decision Sciences 2012, (2012): 2.

² عادل عباس عبد حسين، "أثر تكنولوجيا المعلومات في تعزيز فاعلية القرارات الاستراتيجية"، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، العدد 32 (2012): 300.

³ Stephen P. Fitzgerald, Decision Making, (Oxford, United Kingdom: Capstone Publishing, 2002), 8.

⁴ رايح سرير عبد الله، القرار الإداري، الطبعة الأولى، (عمان، الأردن: دار حامد للنشر والتوزيع، 2012)، 38.

في حين تعتبر عملية اتخاذ القرار نشاطاً أساسياً للمدراء، فقد وصفه S.P. Robbins بأنه جوهر وظيفة المدير وعنصر حاسم في المؤسسة،¹ واتخاذ القرارات يمثل العمل - يقوم به متخذ القرار - الذي يوجه مسار المؤسسة، إنه العمل على اختيار القضايا التي تتطلب الاهتمام، وتحديد الأهداف، وإيجاد أو تصميم مسارات عمل مناسبة، والتقييم والاختيار بين البدائل.²

كما يعرف اتخاذ القرار بأنه إصدار حكم بشأن ما يجب على المرء فعله في موقف معين بعد التداول بشأن مسار بديل للعمل، وتمثل عملية اتخاذ القرار حسب Simon قلب العملية الإدارية، وهي تتعلق بثلاث مراحل رئيسية: إيجاد مناسبات لاتخاذ القرار، إيجاد مسارات العمل الممكنة، والاختيار من بين مسارات العمل.³

وباختصار تعتبر عملية اتخاذ القرار عملية اختيار أفضل بديل من البدائل العديدة المتاحة من خلال البحث والاستطلاع، والتصميم، والاختيار، ويمكن تعريفه أيضاً بأنه عملية أو أسلوب الاختيار الرشيد بين البدائل المتاحة لتحقيق هدف معين.⁴

وهو أيضاً عبارة عن عملية تبدأ بالبحث عن جملة البدائل الممكنة لمشكلة ما تنتهي بالاختيار الأمثل لأحسن البدائل المتاحة التي تحقق أفضل عائد وأقل تكلفة، وذلك في ظل توفر معطيات محددة لمتخذ القرار.⁵

¹ Maris G. Martinsons, and Robert M. Davison, "Strategic decision making and support systems: Comparing American, Japanese and Chinese management- Decision Support Systems 43, (2007): 284.

² Weston, "Model Driven Integrated Decision-Making in Manufacturing Enterprises," 2.

³ E. Frank Harrison, "A process perspective on strategic decision making," Management Decision 34, no. 1 (1996): 46.

⁴ نوال عبد الكريم الأشهب، اتخاذ القرارات الإدارية: أنواعها ومراحلها، (عمان، الأردن: دار أمجد للنشر والتوزيع، 2015)، 15-16.

⁵ صبرينة ترغيني، "واقع تطبيق الأدوات المساعدة في اتخاذ القرار الاستراتيجي: دراسة حالة ملبنة ومجبة بودواو ولاية بومرداس"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية 11، العدد 1 (2018): 112.

و يمثل اتخاذ القرار أيضا عملية فكرية لاختيار البديل الأمثل والأفضل من بين العديد من البدائل المحتملة، ينتج نتيجة سواء كانت عمل أو رأي.¹

مما سبق يمكن القول أن القرار يمثل مرحلة من مراحل اتخاذ القرار، وهذا الأخير يمثل عملية دراسة البدائل المتاحة، ومن ثم اختيار البديل الأنسب مقارنة بالبدائل المتاحة لحل مشكلة أو موقف ما أو لتحقيق أهداف مطلوب إنجازها، أو لتغيير وضع قائم، بهدف تحقيق الحد الأعلى من المنفعة المتوقعة، على أساس ما هو متوفر من معلومات، وذلك في ظل كل المتغيرات البيئية المحيطة بالمؤسسة.

وبالتالي فعملية اتخاذ القرار تقوم على النقاط التالية:²

- أن اتخاذ القرار يتم من خلال اتباع عدة خطوات ممتالية تشكل أسلوبا منطقيا في الوصول إلى الحل الأمثل؛
 - لأي مشكلة عامة حولا بديلة يجب تحديدها وتحليلها ومقارنتها على أساس قواعد ومقاييس محددة؛
 - أن طريقة اكتشاف البدائل وتحديد قواعد الاختيار واختيار الحل الأمثل تعتمد كلية على هدف أو مجموعة أهداف يمكن تحقيقها، والمعيار الرئيسي لقياس مدى فعالية القرار.
- وعليه يجب على متخذ القرار أن يأخذ بعين الاعتبار ثلاث خطوات أساسية هي كالتالي:³
- التنبؤ بالنتائج المستقبلية التي يمكن أن تترتب على اختيار مسار معين من مسارات العمل البديلة. ويعتمد التنبؤ إلى حد كبير على الخبرة السابقة لمتخذ القرار؛
 - تقويم هذه النتائج المتوقعة في ضوء قدرتها على تحقيق هدف متخذ القرار. حيث يعتمد تقويم النتائج المحتملة على تقدير مدى تحقيق القرار للهدف الذي حدده متخذ القرار نفسه؛
 - استخدام معيار معين للمقارنة بين البدائل المختلفة يمكن متخذ القرار من اختيار أكثر البدائل قدرة على تحقيق هدفه.

¹ Deepika Verma, "Study and Analysis of Various Decision Making Models in an Organization," Journal of Business and Management 16, no. 2 (2014): 171.

² الأشهب، اتخاذ القرارات الإدارية، 15-16.

³ طارق عبد الرؤوف عامر، وإيهاب عيسى المصري، صناعة واتخاذ القرار، الطبعة الأولى، (القاهرة، مصر: مؤسسة طيبة للنشر والتوزيع، 2016)، 10.

2. عناصر عملية اتخاذ القرارات:

من خلال التعاريف السابقة يتضح لنا أن عملية اتخاذ القرار تشمل عدة عناصر أساسية هي المشكلة، ومنتخذ القرار، والهدف، والبدائل، وعملية الاختيار، ومعيار الاختيار، والقرار.

1.2. المشكلة: أي وجود مشكلة محددة تتطلب حلا، وتعرف المشكلة في مجال اتخاذ القرارات بأنها انحراف في الأداء عن الهدف المحدد مسبقا، لذا وجب لتحديد المشكلة أن يكون هناك وعي بوجود مشكلة، ومن ثم تشخيصها من خلال التحديد الدقيق للخلل أو الوضع غير المرغوب فيه أو الانحراف، ولأجل تعريف المشكلة بدقة وتحديد أبعادها وجب جمع المعلومات اللازمة والاستعانة بذوي الخبرة سواء من داخل المؤسسة أو خارجها؛¹

2.2. البدائل: فالاختيار بين البدائل وتقويمها يعتمد على عددها وإمكانية تنفيذها، ويلزم أن يكون للبدائل القدرة على الإسهام في تحقيق بعض النتائج التي يسعى إليها منتخذ القرار، بالإضافة إلى أن يكون في حدود الموارد المتاحة لمنتخذ القرار، وإلا خرج عن نطاق الاختيار؛²

3.2. الهدف: يتطلب اتخاذ القرارات الرشيدة وجود هدف يسعى إليه منتخذ القرار ويمثل ذلك الهدف تحقيق أقصى عائد أو أقل تكلفة،³ يجب أن تتسجم القرارات مع الأهداف وأبعادها، سواء كانت أهداف عامة (تحقيق أقصى ربح ممكن، أو تقديم خدمة متميزة أو... إلخ) أو خاصة (أهداف منتخذ القرار الشخصية)، فضلا عن انسجامها مع الأهداف والمصالح الشخصية للأفراد؛⁴ وبناء على الأهداف المطلوب تحقيقها تحدد الوسائل الواجب توفيرها لاتخاذ القرارات؛

¹ فتيحة علوط، ومعين أمين السيد، "البقطة الإستراتيجية كوسيلة فعالة في عملية اتخاذ القرارات بالمنظمة"، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية 4، العدد 1 (2018): 204-205.

² عبد الحميد علي المقروس، وإبراهيم مسعود الفرجاني، "نظم المعلومات المحاسبية وأثرها على صناعة القرارات الإدارية والمالية"، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال 1، العدد 1 (2014): 223.

³ ترغيني، "واقع تطبيق الأدوات المساعدة في اتخاذ القرار الاستراتيجي"، 112.

⁴ فيصل يونس محمد، "استراتيجيات اتخاذ القرارات الإدارية المفاهيم-النظريات-العوامل المؤثرة"، مجلة البحوث التربوية والنفسية، العدد 36 (2013): 46.

4.2. متخذ القرار: قد يتخذ القرار فرد أو جماعة أو المؤسسة كلها، وهذا يؤدي إلى صدور قرار فردي أو جماعي أو قرار تنظيمي،¹ فالقائد الواعي لأهداف مؤسسته هو القادر على اختيار البديل المناسب في حل المشكلة. ويجب على متخذ القرار أن يتمتع بالتسلح المعرفي لاتخاذ القرارات، وبذلك يدخل الخزين المعرفي للقائد أو المدير بما يمتلكه من معلومات وبيانات، وقدرات ابداعية، وخبرات متراكمة، والقدرة على حل المشكلات والتي تلعب دورا بارزا في عملية القرارات وفي المجالات التالية:²

- عملية وضع الأهداف؛
- عملية تطوير البدائل واختيار الحل الملائم؛
- عملية اختيار الأساليب أو الوسائل المناسبة لتنفيذ القرار؛
- مرحلة المتابعة وإيجاد الحلول المناسبة للأحداث والمواقف.

5.2. حجم المعلومات المتاحة: يختلف القرار باختلاف حجم المعلومات المتاحة لدى الإدارة، فإذا توفرت كل المعلومات المطلوبة ينتج عن ذلك قرار مؤكد، أما إذا توفرت بعض المعلومات أدى ذلك إلى قرار به مخاطرة، وفي حالة عدم توفر أية معلومات يترتب على ذلك قرار غير مؤكد؛

6.2. عائد أو ناتج القرار: يتم تحديد العائد أو الناتج لكل قرار بطرق عديدة إما مبسطة أو تحتاج إلى حسابات متقدمة، وقد يكون العائد إما أرقام تكاليف وخسارة مثلا وفي هذه الحالة يبحث عن القرار صاحب الأقل تكلفة أو خسارة، أو إما يأخذ العائد أرقام أرباح أو انتاج أو مبيعات وهنا يتم اختيار القرار والعائد الأعلى؛³

¹ موفق عبد المحسن، "أهمية ودور وملائمة البيانات المحاسبية في صنع واتخاذ وترشيد القرارات الإدارية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد 1 (2006): 90.

² صباح حميد علي، فيصل خليفة الزعبي، وشوقي ناجي جواد، "أثر الرؤية الإستراتيجية على عملية اتخاذ القرارات - دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية في الأردن"، المجلة العربية للجودة والتميز 3، العدد 2 (2016): 279.

³ عبد المحسن، "أهمية ودور وملائمة البيانات المحاسبية في صنع واتخاذ وترشيد القرارات الإدارية"، 90.

7.2. عملية الاختيار: المقصود بالاختيار به قدرة متخذ القرار على انتقاء طريق أو مسلك من بين بديلين أو أكثر لمواجهة مشكلة أو موقف ما،¹ ويمثل الاختيار اللحظة التي يختار فيها متخذ القرار مسارا معيناً للعمل من بين مجموعة من البدائل؛²

8.2. معيار الاختيار: يوجد أربعة معايير للاختيار تتمثل في المخاطرة مقابل المكاسب، الاقتصاد في الجهد أي أفضل النتائج بأقل جهد، التوقيت، وقيود الموارد؛³

9.2. القرار: يجب أن يكون القرار مبرراً من قبل الإدارة العليا أو الجهة الصانعة للقرار من أجل كسب ثقة المنفذين وبيان أهمية القرار في خدمة الصالح العام للمؤسسة.⁴

المطلب الثاني: مراحل اتخاذ القرارات

يوجد اجماع على مراحل عملية اتخاذ القرارات ولكن هناك اختلاف في عددها، ويرجع هذا الاختلاف لتعدد آراء ووجهات نظر الباحثين، ويمكن توضيح بعض هذه الآراء في الجدول رقم (4):

¹ محمد، "استراتيجيات اتخاذ القرارات الإدارية"، 31.

² Harrison, "A process perspective on strategic decision making," 49.

³ علوط، والسيد، "اليقظة الإستراتيجية كوسيلة فعالة في عملية اتخاذ القرارات بالمنظمة"، 204-205.

⁴ محمد، "استراتيجيات اتخاذ القرارات الإدارية"، 46.

الجدول رقم 4: تقسيمات بعض الباحثين لمراحل عملية اتخاذ القرارات

المراحل	Simon, 1960	Lundberg, 1962	Schermeharn, 1999	Kakkonen, 2006	Steve, 1991	Nigro, 1965
1	البحث والاستطلاع	التعرف على المشكلة	تشخيص وتعريف المشكلة	الملاحظة	تعريف المشكلة	رؤية المشكلة
2	التصميم	جمع معلومات تساعد في حل المشكلة	توليد وتقويم الحلول البديلة	تمييز المشكلة	تحديد الأهداف	تصنيف المشكلة وتحليلها
3	الاختيار	الاختيار	اختيار البديل الأفضل	وضع الأهداف	فهم المشكلة	فحص الامكانيات
4			تنفيذ كل بديل	فهم المشكلة	تحديد البدائل	وضع البدائل
5			تقويم النتائج	تعريف البدائل	تقييم البدائل	تقييم البدائل
6				التنفيذ والمتابعة	الاختيار	اتخاذ القرار
7					المتابعة	تنفيذ القرار
8						المتابعة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على:

فياض حمزة رملي، نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة مدخل معاصر لأغراض ترشيد القرارات الإدارية، (الخرطوم، السودان: الأباي للنشر والتوزيع، 2011)، 190.

وزيرة محمد يحيى، "علاقة معايير قياس جودة المعلومات الإستراتيجية بمراحل صناعة القرار"، مجلة تنمية الرافدين 34، العدد 110 (2020): 168.

منال أحمد البارودي، الطرق الإبداعية في حل المشكلات واتخاذ القرارات، (القاهرة، مصر: المجموعة العربية للتدريب والنشر، 2015)، 65.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (4) أن مراحل عملية اتخاذ القرار تختلف باختلاف أفكار ووجهات نظر الباحثين، فبعض الباحثين حددها في ثلاث مراحل مثل "Simon" و "Lundberg"، وهناك من قسمها إلى خمس مراحل مثل "Schermeharn"، في حين قسمها آخرون إلى ستة وسبعة وثمانية مراحل أمثال "Kakkonen" و "Steve" و "Nigro" على التوالي، لكن رغم هذا الاختلاف في عدد المراحل إلا أنها لا تخرج عن جوهرها، ويرجع هذا الاختلاف إلى ظروف بيئة المؤسسة الداخلية والخارجية، ويمكن تحديد أهم هذه المراحل كما يلي:

1. تحديد المشكلة:

إن القرار الإداري لا ينشأ من العدم وإنما تسبقه مرحلة التعرف على المشكلة وتتم عادة بعدة وسائل منها وجود تفاوت بين الأهداف وبين مستوى الإنجاز أو الأداء الفعلي،¹ وحتى يتم إدراك وتحديد المشكلة بسهولة لا بد من تحديد أربعة شروط يتم التعبير عنها بشكل أسئلة ينبغي الإجابة عليها جميعها، وهي كما يلي:²

- هل هناك اختلاف فعلي بين ما هو كائن وما يجب أن يكون؟
- هل هذا الاختلاف مهم بالنسبة لمتخذ القرار؟
- هل متخذ القرار مهتم بهذا الاختلاف والعمل بشأن معالجته؟
- هل لمتخذ القرار الكفاءة والأموال الكافية للعمل على حل هذا الاختلاف؟

2. تحليل المشكلة:

بمجرد تشخيص المشكلة فإن المرحلة الثانية تبدأ بتحديد الأسباب التي أدت إلى ظهور هذه المشكلة، وهذا بجمع بيانات ومعلومات وتحليلها ودراستها بعمق ودقة، ويشمل تحليل المشكلة تقييم عوامل البيئة الداخلية المؤثرة على أنشطة المؤسسة لتحديد نقاط القوة والضعف، ومتابعة عوامل البيئة الخارجية المؤثرة على أنشطة المؤسسة وذلك على المستوى العام والمستوى التشغيلي، وتحديد حجم الفجوة الاستراتيجية بين الفرص والمخاطر السائدة في البيئة الخارجية، وبيان أهداف المؤسسة وكل نشاط من أنشطتها، وكثيرا ما يحصل خطأ شائع وهو تجاوز هذه المرحلة والقيام بتطوير البدائل قبل تحديد أسباب المشكلة بشكل متعمق؛³

3. تجميع المعلومات المناسبة:

تعتبر المعلومات المناسبة أساس لاتخاذ القرارات، من دون توفر المعلومات أو استخدام معلومات غير مناسبة تصبح عملية اتخاذ القرار عملية تخيل شخصي، وترجع أهمية المعلومات إلى دورها في الحد

¹ محمد عبد الرحيم المحاسنة، "أثر كفاءة نظم المعلومات في فاعلية عملية اتخاذ القرارات دراسة ميدانية في دائرة الجمارك الأردنية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، 1، العدد 1 (2005): 84.

² مؤيد عبد الحسين، نظريات اتخاذ القرارات منهج كمي، الطبعة الأولى، (عمان، الأردن: دار المناهج للنشر والتوزيع، 2013)، 18.

³ علوط، والسيد، "اليقظة الإستراتيجية كوسيلة فعالة في عملية اتخاذ القرارات بالمنظمة"، 205.

من عدم التأكد المحيطة بالتوقعات عن المستقبل، وتقاس كفاءتها بنجاحها في هذا المجال، وبالرغم من أن المعلومات المحاسبية ليست المصدر الوحيد والشامل لكل المعلومات المطلوبة فإنها تعتبر من أهم مصادر المعلومات الكمية المتاحة لمتخذي القرارات الاقتصادية¹، ويتم في هذه المرحلة تحديد البيانات والمعلومات اللازمة وتحليلها حيث يتم جمع المعلومات المتعلقة بالمشكلة وتحليلها² مع ضرورة تحري الدقة في جمع المعلومات والتأكد من صحتها والتوثق من مصدرها هذا وقد تختلف طبيعة البيانات اللازمة من مشكلة إلى أخرى، فسلامة القرارات التي تتخذها الإدارات تتوقف على مدى دقة البيانات والمعلومات³؛

4. تحديد البدائل:

بعد تحديد المشكلة ومعرفة أسباب وقوعها، يعمل متخذ القرار على البحث وتحديد جملة من البدائل التي يمكن أن تكون حل للمشكلة أو أسباب معالجتها، وهذا بعد قيامه بجمع المعلومات اللازمة لضمان عدم الوقوع في الخطأ واختيار البديل المناسب، لذا يجب أن يكون البديل يعمل على تحقيق النتائج وفي ظل الموارد المتاحة لمتخذ القرار، حيث يتم بعد ذلك ترتيب البدائل وفقاً للأولويات⁴؛

5. تقييم البدائل:

في هذه الخطوة يحاول متخذ القرار أن يقيم البديل وفق اعتبارات ووسائل وأدوات كثيرة من أجل معرفة هل هذا البديل يمثل أفضل حل للمشكلة المطروحة، وأحد هذه الوسائل هو تحديد الفائدة التي يحصل عليها مختلف أصحاب المصالح وهذا باستخدام أسلوب تحليل المستفيدين، هناك أيضاً أسلوب تحليل المنفعة-الكلفة- وما إلى ذلك⁵؛

¹ المقروس، والفرجاني، "نظم المعلومات المحاسبية وأثرها على صناعة القرارات الإدارية والمالية"، 222.

² الهام بوغليطة، خديجة خنطيط، والوزناجي مهمل، "دور الابداع في اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية"، المؤتمر العلمي الدولي الإبداع والابتكار في منظمات الأعمال، (مركز البحث وتطوير الموارد البشرية - رماح-: الأردن، 31 ماي، 2016)، 247.

³ مصطفى طه النوباني، "عملية اتخاذ القرارات في إدارة الجودة الشاملة (دراسة تحليلية)"، المؤتمر العربي الدولي لضمان جودة التعليم العالي، (جامعة الزرقاء الأهلية: الأردن، 10-12 ماي، 2011)، 10.

⁴ علوط، والسيد، "اليقظة الإستراتيجية كوسيلة فعالة في عملية اتخاذ القرارات بالمنظمة"، 205.

⁵ المرجع السابق.

6. اختيار البديل المناسب:

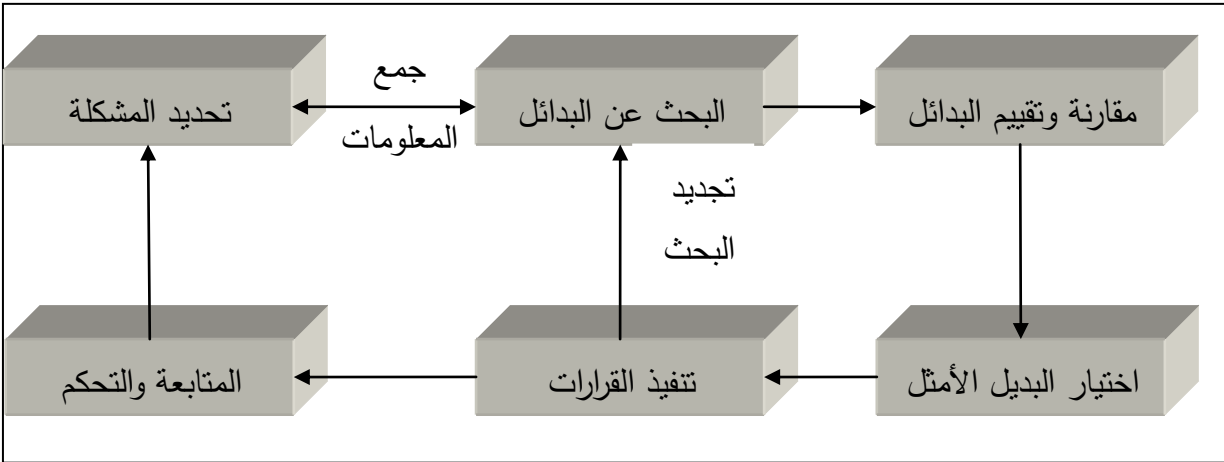
تؤدي عملية المفاضلة بين البدائل في النهاية إلى اختيار البديل التي تمت المفاضلة بينهم على أساس الإيجابيات والسلبيات،¹ وهنا يمكن لمتخذ القرار اختيار البديل الذي يحقق أكبر عائد أو أقل خسارة، أقل تكلفة.... إلخ؛

7. تنفيذ القرار ومتابعته:

لا تنتهي عملية اتخاذ القرار بعد أن يتم وضع القرار موضع التنفيذ، بل تمتد إلى متابعة عملية تنفيذه، وذلك للتأكد من أن القرار يسير وفقا لما هو مقرر له ومن أجل معالجة أي معوقات لعملية التنفيذ حال ظهورها، وقد يتطلب الأمر أحيانا إلغاء القرار أو أن نستبدله بغيره أو تعديله أو إيقاف التنفيذ لحين التغلب على هذه الصعوبات.²

ويمكن تلخيص مراحل عملية اتخاذ القرار في الشكل رقم (7):

الشكل رقم 7: مراحل عملية اتخاذ القرار



Source : E. Frank Harrison, "A process perspective on strategic decision making," Management Decision 34, no.1 (1996): 48.

¹ المحاسنة، "أثر كفاءة نظم المعلومات في فاعلية عملية اتخاذ القرارات"، 84.

² المرجع السابق.

المطلب الثالث: أنواع القرارات

تباينت وجهات النظر في اختيار الأسس التي يتم بموجبها تصنيف القرارات، فهناك من يميزها وفقا للجهود المبذولة أو وفقا لمحتواها ومضمونها ومدى عموميتها وشموليتها، وآخرون يفرق بين القرارات تبعا للظروف المحيطة بها، في حين هناك قرارات تصنف وفقا للمستوى التنظيمي الذي تصنع عنده، وعليه يمكن تفصيلها كالآتي:

1. تصنيف القرارات حسب الوظائف الأساسية للمؤسسة:

تصنف القرارات وفق الوظائف الأساسية للمؤسسة إلى خمسة قرارات هي:¹

1.1. قرارات تتعلق بالوظائف الإدارية: تتضمن القرارات التي تتعلق بتحديد الأهداف المطلوب تحقيقها والسياسات العامة والفرعية والإجراءات التي تتبع في التنفيذ، وكذلك القرارات المتعلقة بتصميم الهيكل التنظيمي وإسناد المناصب الإدارية فيه وتوجيه العاملين وإرشادهم وتحديد المعايير الرقابية؛

2.1. قرارات متعلقة بالإنتاج: وتتضمن قرارات تحديد موقع المصنع وحجمه وحجم الإنتاج، وسياسة الإنتاج (إنتاج مستمر أو حسب الطلب أو إنتاج سلع محددة أو متنوعة)، وقرارات التصميم الداخلي للمصنع، وأنواع الآلات...؛

3.1. قرارات متعلقة بالتسويق: وهي القرارات المتعلقة بتحديد نوعية السلعة ومواصفاتها، وتحديد الأسواق، وقنوات التوزيع، موقع مكاتب البيع، وتعبئة وتغليف المنتجات وتسعيرها، والقيام ببرامج الإعلان والدعاية وبحوث التسويق المستخدمة وتقديم خدمات البيع...؛

4.1. قرارات متعلقة بالتمويل: وهي القرارات التي تحدد حجم رأس المال اللازم ورأس المال العامل والسيولة النقدية، وطرق التمويل من قروض مصرفية أو شخصية أو إعادة استثمار الأرباح؛

¹ عامر، والمصري، صناعة واتخاذ القرار، 22-23.

5.1. قرارات متعلقة بشؤون العاملين: وهي تلك القرارات التي تحدد مصادر الحصول على العمال، أساليب اختيارهم، وبرامج تدريبهم، وأسس تحليل الوظائف وتوصيفها وتقويمها، وسياسات دفع الأجور والتعويضات والمكافئات.

2. حسب أسلوب اتخاذ القرار:

تصنف القرارات وفق طبيعة القرار إلى قرارات تنظيمية وقرارات فردية:¹

1.2. القرارات التنظيمية: وهي تلك القرارات النظامية العامة، لا تخص شخصا بحد ذاته، تتخذ من طرف المدير أو رئيس المؤسسة في إطار عمله كمسؤول رسمي، يمكنه أن يتصرف في إطار قواعد النظام الرسمي المعلن والمعروف للمجتمع، وهذا النوع من القرارات يمكن التفويض به للمستويات الإدارية التالية والتي تأخذ قراراتها في حدود أحكام النظام المقرر؛

2.2. القرارات الفردية: وتسمى بالقرارات الشخصية، وهي جملة القرارات التي يتخذها المدير في إطار تقديره لأعمال الأشخاص والأفراد، والتي تمس في موضوعها شخصا واحدا من تعيين أو ترقية أو تأديب أو إحالة على التقاعد أو منح رخصة... إلخ، ومثل هذه القرارات نجدها لصيقة بشخص الرئيس أو المدير وتقديره للموضوع وقيمه الذاتية، وهذا النوع من القرارات عادة لا يفوض فيه الرئيس سلطاته إلى من هم دونه.

3. حسب امكانية البرمجة:

تصنف القرارات وفق امكانية البرمجة إلى قرارات مبرمجة وقرارات غير مبرمجة:²

1.3. القرارات مبرمجة: تتصف بأنها قرارات مجدولة وبأنها روتينية وتكرارية، يتم اتخاذها لمواجهة مواقف متكررة، وهي قرارات مخططة مسبقا، حيث غالبا ما يقوم متخذ القرار بإعداد مسبق للإجراءات والأساليب والطرق اللازمة لحل المشكلة محل اتخاذ القرار، وهذا ما جعلها قرارات مبرمجة تقل فيها درجة المخاطرة وعدم التأكد، وعادة ما تكون مثل هذه القرارات في المستوى الأدنى للمؤسسة؛

¹ عبد الله، القرار الإداري، 39-40.

² بلال مسرح، "نظم المعلومات القرارية المساعدة على اتخاذ القرار"، مجلة دراسات استراتيجية 11، العدد 22 (2015):

2.3. غير مبرمجة: تتصف بأنها قرارات غير مجدولة وغير روتينية، كما أن مشكلاتها معقدة ذات طبيعة غير متكررة وغير مألوفة، ولا توجد إجراءات مسبقة لحلها، فهي تتميز بالمخاطرة وعدم التأكد، وعادة ما تكون في المستوى الأعلى للمؤسسة. فهي قرارات ابداع وابتكار كونها تتطلب جهدا فكريا ووقتا كافيا لجمع المعلومات عن المشكلة وتحديد البدائل واختيار البديل المناسب.

ويمكن التمييز بين القرارات المبرمجة وغير المبرمجة من خلال الخصائص المميزة لكن نوع، فالقرارات غير المبرمجة تعتمد على بيانات غير مؤكدة تتخذ مرة واحدة، أما القرارات المبرمجة فتعتمد على البيانات المؤكدة ويتكرر اتخاذها.

4. حسب بيئة القرار:

تصنف القرارات وفق بيئة القرار إلى ثلاث قرارات:¹

1.4. القرارات في حالة التأكد: في هذه الحالة يعرف متخذ القرار ماذا سيحدث بالضبط في المستقبل، فهو لديه معلومات كاملة عن النتائج المتوقعة، وبالتالي يكون اتخاذ القرار أكثر سهولة.

2.4. القرارات في حالة عدم التأكد: هي القرارات التي لا تتوفر على أي معلومات احتمالية (نجاح أو فشل القرار)، وفي هذه الحالة يكون لدى متخذ القرار النتائج المحتملة ولكن لا يعرف أي منها سيحدث في المستقبل وبالتالي لا يمكنه تحديد الاحتمالات التي تحدث لحل المشكلة.

3.4. القرارات في حالة المخاطرة: تزداد درجة المخاطرة كلما زادت العوامل والظروف الاحتمالية المؤثرة، وبالتالي يتم تقييم المعلومات بالاحتمالات، وهذا يرجع لنقص المعلومات أو وجودها ولكن غير كافية لتحديد النتيجة المتوقعة.

¹ José M. Merigo, "Decision-Making Under Risk and Uncertainty and its Application in Strategic Management," Journal of Economics and Management 24, no. 1 (2013): 12.

5. حسب مستويات التسيير:

تصنف القرارات وفق المستوى التنظيمي الذي يتخذ فيه القرار إلى ثلاث قرارات:¹

1.5. القرارات التشغيلية: هي القرارات التي تصنع في المستويات الدنيا للإدارة، والتي تتعلق

بالعمليات التشغيلية للمؤسسة؛

2.5. القرارات الإدارية (تكتيكية): هي القرارات التي تصنع عند مستوى الإدارى الوسطى، وهي تلك

قرارات المتعلقة بحل مشكلات التنظيم والرقابة على الأداء؛

3.5. القرارات الإستراتيجية: هي القرارات التي تصنع عند مستوى الإدارة العليا، وتتعلق القرارات

الاستراتيجية بالوضع التنافسي للمؤسسة في السوق، وبالتالي فهي تغطي مدى زمني طويل.

ويمكن التمييز بين هذه القرارات الثلاثة من خلال التعرف على الهدف المرجو منه، فإذا كانت

الأهداف ذات بعد استراتيجي فإن ذلك يتطلب اتخاذ قرارات استراتيجية، أما إذا كانت الأهداف تكتيكية تعمل

على تحويل الأهداف الاستراتيجية إلى برامج وخطط للتنفيذ لأنها تتطلب قرارات تكتيكية، أما إذا كان

الأهداف التشغيلية تتعلق بالتنفيذ فإن القرارات المتخذة في هذه الحالة هي قرارات تشغيلية روتينية.²

لا تنطوي القرارات التكتيكية والاستراتيجية على آثار طويلة المدى فحسب، بل إن البيانات اللازمة

لصنعها أوسع بكثير، وتمتد خارج المؤسسة، والمعلومات المستمدة من تلك البيانات أقل دقة وحدثة وعرضة

للمزيد من الأخطاء،³ وعليه تعتبر الجوانب التي تحيط بالقرارات الاستراتيجية حالة من الغموض ومنه تكون

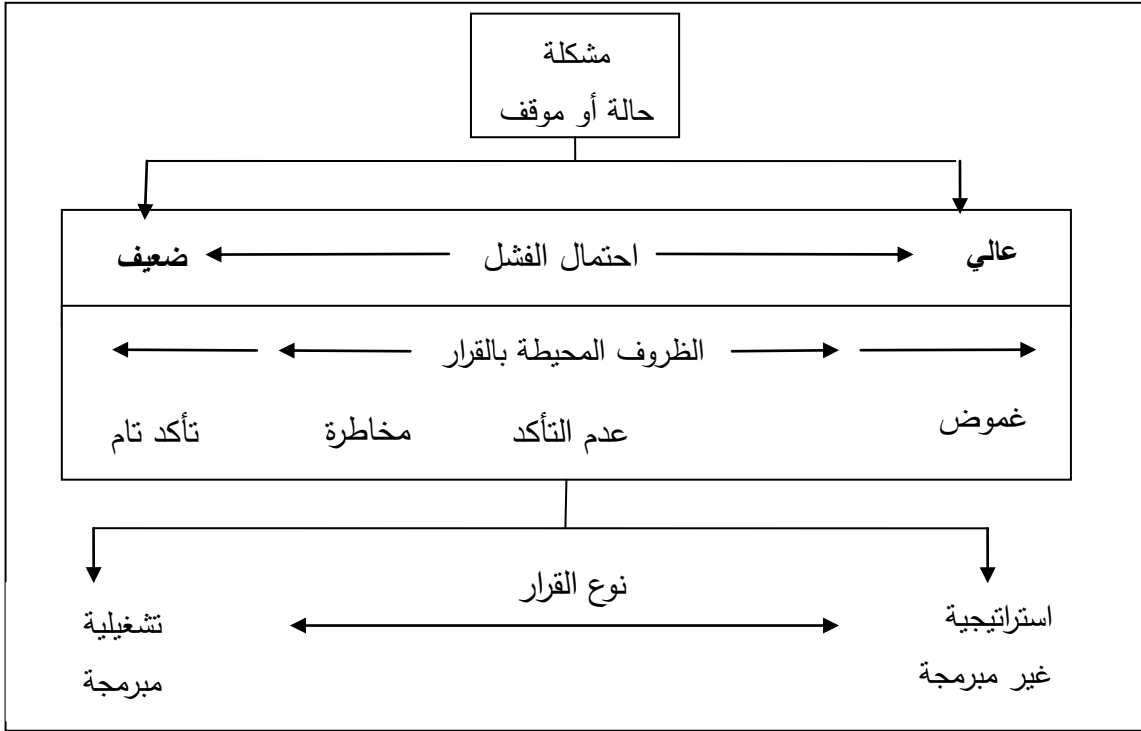
احتمالية الفشل بها كبيرة بالمقارنة مع الأنواع الأخرى من القرارات، والشكل رقم (8) يوضح ذلك:

¹ علي شريف، علي عبد الهادي مسلم، ومحمد سعيد سلطان، الإدارة المعاصرة، (الاسكندرية، مصر: المكتب الجامعي الحديث، 2007)، 188.

² عثمان مداحي، "أهمية ودور المعلومات في اتخاذ القرارات"، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات 7، العدد 13، (2018): 237.

³ Fitzgerald, Decision Making, 8.

الشكل رقم 8: ظروف اتخاذ القرار واحتمالية الفشل



المصدر: ظاهر محسن منصور الغالبي، "مداخل صناعة القرار الاستراتيجي وعلاقتها بالأداء دراسة تطبيقية في منظمات عراقية"، مجلة العلوم الاقتصادية 8، العدد 29 (2012): 83.

نلاحظ من خلال الشكل رقم (8) أن القرارات الاستراتيجية والتي تتميز بأنها غير مبرمجة وغير مجدولة يكون فيها الاحتمال بالفشل عالي إذا كانت الظروف المحيطة مبهمه وغير واضحة، في حين يقل الفشل كلما كانت الظروف المحيطة بالقرار أقل غموض وواضحة وهذا في حالة ما إذا كانت القرارات تشغيلية مبرمجة.

المبحث الثاني: مدخل إلى عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية

حظي موضوع القرار الاستراتيجي باهتمام كبير في مختلف المجالات الإدارية من قبل العديد من الباحثين الأكاديميين والمهنيين، نظرا لأهميته الكبيرة في تحقيق أهداف المؤسسة وتحديد الاتجاه العام للمؤسسة.

وعلى هذا الأساس تم تخصيص هذا المبحث للتعرف على ماهية القرارات الاستراتيجية، وخصائصها، وأنواعها.

المطلب الأول: ماهية القرارات الاستراتيجية

يعود مصطلح الاستراتيجية إلى الكلمة اليونانية STRQTEGOS والتي تعني فن القيادة العسكرية ومعناها (الجنرال)، وقد استخدم هذا المفهوم حتى قبيل الحرب العالمية الثانية ليشير إلى توظيف كل الفنون العسكرية لتحقيق أهداف سياسية وعلى رأسها إلحاق الهزيمة بالعدو أو التقليل من آثار الهزيمة، وبعد ذلك انتقل هذا المفهوم من الاستخدام العسكري إلى الاستخدام المدني ضمن إطار إدارة الأعمال، لكي يشير إلى استخدام كل طاقات المؤسسة وتعبئتها باتجاه تحقيق الأهداف الأساسية بها.¹

وبهذا فإن الاستراتيجية تمثل مجموعة الممارسات المتكاملة التي تمارسها المؤسسة بقصد تحقيق التفوق على المنافسين والتحسين أمام العملاء مع قدرة متميزة على تخصيص الموارد، باعتبار أن الاستراتيجية تصف كيفية توافق قدرات المؤسسة مع الفرص المتاحة في السوق، مما يساعد على تحقيق أهدافها.²

ويرى عيسى حريش أن أنسب تعريف للإستراتيجية هي أنها عمل فكري ينتهي بتخصيص للموارد ويلزم المؤسسة في المدى الطويل ويرسم مساحة نشاطها قصد الحصول على ميزة تنافسية.³

¹ مجيد الكرخي، التخطيط الاستراتيجي المبني على النتائج، (قطر: دار الكتب القطرية، 2014)، 71.

² محمد الفيومي محمد، ياسر سعيد قنديل، ويسرى محمد بلتاجي، محاسبة الإدارة الإستراتيجية، (الاسكندرية، مصر: المكتب الجامعي الحديث، 2011)، 13.

³ عيسى حريش، الإدارة الإستراتيجية، الطبعة الأولى، (عمان، الأردن: الوراق للنشر والتوزيع، 2011)، 24.

ما من شك أن القرار الاستراتيجي له علاقة كبيرة بالإستراتيجية، إذ لا يمكن أن تظهر الاستراتيجية في غياب قرار إستراتيجي، لكن لا يمكن أن يكون هو الإستراتيجية، لأن الإستراتيجية أكثر وأكبر من القرار، فهو تفكير وعمليات وقرار وإجراءات.¹

في حين تعرف القرارات الاستراتيجية على أنها تلك الاختيارات التي يتخذها المدبرون، والتي تحدد الاتجاه العام للمؤسسة،² وذلك في ضوء المتغيرات المتوقعة وغير المتوقعة والتي قد تحدث في البيئة المحلية وتشكل في النهاية الأهداف الحقيقية للمؤسسة، وتساعد في رسم الخطوط العريضة التي من خلالها تمارس المؤسسة عملها وتوجه توزيع المصادر وتحدد فاعليتها.³

والقرار الإستراتيجي هو عبارة عن الاختيار الإستراتيجي لبدل من بين البدائل المتاحة للمؤسسة والناجئة عن عملية تحليل البيئة والعمل على التوفيق بينها لأجل الوصول إلى الأهداف العامة التي تحقق أفضل أداء لها.⁴

وعليه فاتخاذ القرار الاستراتيجي هو عملية معرفية مقصودة وموجهة نحو الهدف المطلوب، لاختيار واحد من العديد من البدائل المتاحة، عندما تتوفر فقط معلومات غير كاملة عن البدائل ونتائجها المحتملة والحقائق والمتغيرات والطوارئ المتضمنة لموقف القرار المعقد للغاية.⁵

ويتضح هنا أن القرارات الإستراتيجية هي قرارات استثنائية يتم صنعها في الوقت الذي تحتاجها المؤسسة، وتكون ضرورية لتفعيل نشاطها، وينتج عنها آثار إيجابية كبيرة ومؤثرة في الفترات المقبلة. فهي

¹ المرجع السابق، 26-27.

² J. Robert Michell, Dean A. Shepherd, and Mark P. Sharfman, "Erratic Strategic Decisions: When and Why Managers are inconsistent in strategic decision making," Strategic Management Journal 32, no. 7 (2011): 683.

³ ماجد عبد المهدي مساعدة، الإدارة الإستراتيجية مفاهيم - عمليات - حالات عملية، الطبعة الأولى، (عمان، الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2013)، 96.

⁴ معمر قرية، "التشخيص الاستراتيجي كمدخل لاتخاذ القرارات الاستراتيجية"، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية 8، العدد 1 (2017): 198.

⁵ Oana C. Iederan, Petru Lucian Curseu, and Patrick Vermeulen, "Effective Decision-Making: The role of Cognitive Complexity in Strategic Decisions," Studia Psychologica 51, no. 4 (2009): 293.

تركز على تحقيق هدف المؤسسة من خلال الإجراءات والخطوات اللازمة لصناعتها، وتتطلب مهارات إبداعية للإحاطة بمتغيرات البيئة الداخلية والخارجية.¹

من خلال التعاريف السابقة يمكن تحديد أهمية القرارات الإستراتيجية في النقاط التالية:

- تعمل على تحقيق أهداف المؤسسة؛
- تحقيق أكبر قدر ممكن من متطلبات أصحاب المصالح؛
- تحقيق رسالة المؤسسة²؛
- تحدد الرؤية المستقبلية للمؤسسة؛
- تساهم في تمكين المؤسسة من مواصلة أنشطتها الإدارية بكفاءة وفعالية؛
- تساهم في رسم أهداف المؤسسة المستقبلية وقدرتها على الاستثمار؛
- تساهم في زيادة أرباح المؤسسة وتعزيز ميزتها التنافسية.³

المطلب الثاني: خصائص القرارات الاستراتيجية

تتميز القرارات الاستراتيجية عن غيرها من القرارات الأخرى ببعض الخصائص والمميزات، التي تعد الأساس لمتخذ القرار للفرقة بينها وبين القرارات التشغيلية. ولكن قبل التطرق للخصائص وجب علينا ذكر أبعاد القرارات الاستراتيجية والتي تتمثل في:⁴

- **تؤدي على مستوى الإدارة العليا:** تتطلب القضايا الإستراتيجية قرارات على مستوى الإدارة العليا، بما أن القرارات الإستراتيجية تؤثر على العديد من مجالات النشاط والعمليات في المؤسسة، فذلك يستلزم

¹ مؤيد الساعدي، وسلمان عبود زيار، "جودة المعلومات وتأثيرها في القرارات الاستراتيجية دراسة ميدانية في عينة من المصارف العراقية"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية 15، العدد 03 (2013): 18.

² قرية، "التشخيص الاستراتيجي كمدخل لاتخاذ القرارات الاستراتيجية"، 198-199.

³ مصطفى سعدي طالب، "إعادة هندسة العمليات الإدارية (الهندرة) وأثرها في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية دراسة ميدانية عن كلية التربية/ الجامعة المستنصرية/ العراق"، مجلة الاقتصاد والعلوم الإدارية 26، العدد 117 (2020): 261.

⁴ ثابت عبد الرحمن ادريس، وجمال الدين محمد المرسي، الإدارة الإستراتيجية - مفاهيم ونماذج تطبيقية-، (الاسكندرية، مصر: الدار الجامعية، 2003)، 24-26.

تدخل الإدارة العليا عند اتخاذها، وذلك بما أن الإدارة العليا تتوفر لها القدرة على فهم وإدراك الدلالات

الواسعة للقرارات الإستراتيجية، كما أنها تمتلك السلطة اللازمة لتخصيص الموارد اللازمة لتنفيذها؛

• **تؤدي إلى تخصيص الموارد:** تستلزم القضايا الإستراتيجية استخدام وتوظيف كميات هائلة من الموارد التنظيمية، فالقرارات الاستراتيجية تتضمن تخصيص قدر ملموس من الموارد المالية والأصول المادية والموارد البشرية، التي يجب الحصول عليها إما من المصادر الداخلية أو المصادر الخارجية، كما أن هذه القرارات تلزم المؤسسة بالعديد من التصرفات خلال فترة محددة نسبياً، وهو ما يعني الحاجة إلى موارد ملموسة؛

• **تلزم المؤسسة على المدى الطويل:** تؤثر القضايا الإستراتيجية على رفاهية المؤسسة وازدهارها في الأجل الطويل، فالقرارات الإستراتيجية تلزم المؤسسة بالسير في اتجاهات محددة لفترات طويلة قد لا تقل عن خمس سنوات، وتمتد آثارها لسنوات طويلة. فتبني المؤسسة لإستراتيجية ما يؤثر على صورتها الذهنية ووضعها التنافسي وحجم أنشطتها ومستويات ومبيعاتها وأرباحها، ومن ثم قدرتها على النمو والتوسع والازدهار؛

• **لها تأثيرات ونتائج متعددة:** تعدد تأثيرات أو نتائج القضايا الإستراتيجية، فالقرارات الإستراتيجية تمتلك تأثيرات معقدة بالنسبة لغالبية مجالات النشاط في المؤسسة، فالقرارات بشأن مزيج العملاء والتركيز التنافسي أو الهيكل التنظيمي على سبيل المثال تؤثر بالضرورة على أنشطة ونتائج أعمال العديد من وحدات الأعمال الإستراتيجية أو الأقسام أو وحدات العمل، فجميع هذه المجالات سوف تتأثر بإعادة تخصيص الموارد والمسئوليات الناتجة عن اتخاذ هذه القرارات؛

• **التأثر بالبيئة الخارجية:** تتطلب القضايا الإستراتيجية أخذ متغيرات البيئة الخارجية في الاعتبار، ان جميع المؤسسات تمارس أنشطتها في ظل نظام مفتوح، وبالتالي فإنها تتأثر بالظروف والأحداث الخارجية التي تقع خارج نطاق سيطرتها، وعليه فإن تحقيق المكانة السوقية الملائمة يتطلب من المديرين النظر إلى ما هو أبعد من أنشطة وعمليات المؤسسة الداخلية، لتحليل وتفسير سلوكيات المنافسين والعملاء والموردين والممولين والأجهزة الحكومية...إلخ.

في حين تتمثل أبرز خصائص القرارات الاستراتيجية في ما يلي:

• **نادرة:** حيث إن القرارات الاستراتيجية قرارات غير اعتيادية وبصورة رئيسية وليس لها سابقة لتتبعها ونادرة الحدوث، أي أنها بعيدة كل البعد عن الروتين؛

- **شاملة:** القرارات الاستراتيجية تلتزم بمصادر كبيرة وتتطلب التزام كافة العاملين في مختلف المستويات؛
- **موجهة:** القرارات الاستراتيجية تصنع العديد من القرارات إلى المستويات الأدنى وكذلك تصنع قرارات استراتيجية للأعمال المستقبلية من خلال المؤسسة، أي أنه تحدد الاتجاه العام الذي سوف تتبعه المؤسسة في المستقبل؛¹
- **طويلة المدى:** وهنا تغطي القرارات الاستراتيجية فترة زمنية طويلة، وقد تمتد بعض القرارات الاستراتيجية لتشغل حياة المؤسسة بأكملها؛
- **الاحتمية:** يعد القرار الاستراتيجي قرارا حتميا يتوجب على المؤسسة أن تتخذه مسبقا حتى تتمكن من بناء القرارات الإدارية والتشغيلية الأخرى عليه، على أنها قرارات موجهة إذ تكون أسبقيات للقرارات الأخرى على مستوى المؤسسة ككل؛
- **قابلية العد:** القرارات الاستراتيجية قليلة العدد قياسا للقرارات التشغيلية لأنها تتسم بالشمول، كونها قرارات تتعلق بحياة المؤسسة وكيونتها، كما أنها ليست قرارات تفصيلية وإنما تحتوي على نقاط عديدة يتضمنها قرارا استراتيجيا واحدا.²

من خلال ما سبق نستخلص أن القرارات الاستراتيجية هي قرارات استثنائية تتميز بالعدد القليل والشمول، وهي موجهة للمستقبل وبالتالي تغطي فترة زمنية طويلة. تتم على مستوى الإدارة العليا، وتستخدم كميات هائلة من الموارد التنظيمية، وتؤثر هذه القرارات على رفاهية وازدهار المؤسسة على المدى الطويل، وبالتالي فهي لها نتائج وتأثيرات متعددة على المؤسسة ككل، وهذه القرارات تأخذ بالاعتبار متغيرات البيئة الداخلية والخارجية.

¹ حسين وليد حسين، "أثر المرونة الاستراتيجية لمنظمات الأعمال في ترشيد قراراتها الاستراتيجية"، مجلة المنصور، العدد 25 (2016): 77.

² سعد المحمدي، الإدارة الاستراتيجية وإدارات معاصرة، المجلد الأول، (عمان، الأردن: دار اليازوري للنشر والتوزيع، 2020)، 118.

المطلب الثالث: أنواع القرارات الاستراتيجية

تصنف القرارات الاستراتيجية في ظل الظروف التي وجدت فيها أو في ظل بيئة القرار إلى ثلاث قرارات، القرارات الاستراتيجية الواعدة والشرطية والمستجيبة للظروف غير المتوقعة، وهي كالاتي:¹

1. القرارات الاستراتيجية الواعدة:

يتم اتخاذ هذه القرارات في ظل ظروف التأكد التقريبي، أي أن هذه القرارات الاستراتيجية يمكن اتخاذها عندما تكون التغيرات والتطورات التي ستحدث في ظروف المحيط معروفة من حيث اتجاهها وخصائصها، وتتميز هذه القرارات بالسهولة، وذلك باختيار البديل الأقل من حيث التكلفة أو الذي يعطي عائدا كبيرا؛

2. القرارات الاستراتيجية الشرطية:

يتم اتخاذ هذه القرارات في ظل ظروف المخاطرة، في هذه الحالة يتم اتخاذ القرارات الاستراتيجية في ظل توقع حدوث تغيرات في بعض الظروف بدرجة أكبر من حيث الاتجاه بالمقارنة بالخصائص، ويرجع ذلك إلى تغير وتنوع ظروف المحيط وعدم ثبات المتغيرات المرتبطة به، بحيث يصعب نتيجة لذلك التوقع بدرجة عالية لخصائص التغيرات التي يمكن أن تحدث، ويمكن تقسيم القرارات الاستراتيجية الشرطية إلى نوعين رئيسيين هما:

1.2. القرارات الاستراتيجية التحفظية (الدفاعية): وهي تلك القرارات التي تعدها المؤسسة لمواجهة تغيير متوقع بدرجة عالية من حيث الاتجاه بالمقارنة بالخصائص، حيث أن مثل هذا التغيير لا يكون في صالح المؤسسة ومن ثم فإن عليها في تلك الحالة اتخاذ قرارات دفاعية تمكنها من مواجهة هذه الظروف؛

2.2. القرارات الاستراتيجية الشرطية التقدمية (الهجومية): وهي تلك القرارات الاستراتيجية التي تعدها المؤسسة لمواجهة تغيير متوقع بدرجة عالية من حيث الاتجاه بالمقارنة بالخصائص، ويرتبط بذلك وجود فرص متاحة أمام المؤسسة تتطلب الاستفادة منها اتخاذ مثل تلك القرارات، والقرارات الاستراتيجية في تلك الحالة ينبغي أن يتم اتخاذها بصورة سريعة لمواجهة الفرص المتاحة أمام المؤسسة.

¹ جوهرة أظفي، وهاشمي بن واضح، "أثر الذكاء التنافسي في عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية دراسة حالة شركة صناعة الكوابل الكهربائية فرع جنرال كابل بسكرة -الجزائر"، مجلة البحوث الإدارية والاقتصادية 1، العدد 2 (2017): 146-147.

3. القرارات الاستراتيجية المستجيبة للظروف غير المتوقعة:

يتم اتخاذ هذه القرارات في ظل ظروف عدم التأكد، وهي تلك القرارات التي تتخذها المؤسسة لمواجهة ظروف مفاجئة غير متوقعة أو غير معروفة من حيث الاتجاه والخصائص، وهذا يتطلب اتخاذ قرارات استجابية وسريعة لمواجهة مثل تلك الظروف، كما في حالة حدوث زلازل أو حروب مفاجئة وغير متوقعة على سبيل المثال مما يتطلب اتخاذ مثل تلك القرارات.

المبحث الثالث: نماذج ومراحل عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية والعوامل المؤثرة فيها

تتعدد نماذج صناعة القرارات الاستراتيجية باختلاف آراء الباحثين غير أن جميعها يهدف إلى الوصول إلى قرار رشيد وسليم يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها، وللوصول إلى هذا الهدف يجب الاعتماد على العديد من المراحل المتتابعة والمنطقية، وتوفر عوامل مساعدة لاتخاذها بشكل سليم.

وعلى هذا الأساس تم تخصيص هذا المبحث للتعرف على نماذج صناعة القرارات الاستراتيجية، ومراحل اتخاذها، بالإضافة إلى تحديد العوامل المؤثرة فيها.

المطلب الأول: نماذج صناعة القرارات الاستراتيجية

تعددت نماذج صناعة القرارات الاستراتيجية باختلاف آراء الباحثين حيث يوجد أربعة نماذج تحدد أسلوب وطريقة واجراءات صنع القرارات الاستراتيجية، ونذكر منها نموذج منتبرج، نموذج المدخل الرشيد (العقلاني)، نموذج كارنجي لاتخاذ القرار، ونموذج القرار الحدسي.

1. نموذج منتبرج لصنع القرار الاستراتيجي:

حدد الباحث هنري منتبرج أربع نماذج أو طرق أساسية في صناعة القرارات الاستراتيجية وهي: ¹ الاتجاه الريادي (الملتزم) والتكيفي والتخطيطي والمختلط.

1.1. الاتجاه الريادي (الملتزم): يتم صياغة الاستراتيجية في المؤسسة من قبل شخص واحد منفذ، حيث تسترشد الاستراتيجية هنا برؤية وتوجيه مدير المؤسسة وتتمثل في قرارات كبيرة وجريئة، من خلال التركيز على الفرص ومن ثم المشكلات، فالهدف المسيطر على الإدارة العليا هنا هو نمو المؤسسة، من خلال فرص معينة قد لا يدركها أو يقدم عليها المنافسون؛

2.1. الاتجاه التكيفي: يتمثل في العمل بدون خطة، ويتصف هذا الاتجاه في صناعة القرارات الاستراتيجية بالحلول المبنية على رد الفعل للمشكلات القائمة بدلا من البحث عنها قبل حدوثها أو عن فرص جديدة، إذ لا تملك المؤسسة التي لا تتبع الأسلوب التكيفي الوقت الكافي للبحث أو التهديدات، فهي تعمل في بيئة صعبة

¹ مساعدة، الإدارة الإستراتيجية، 98-99.

تملؤها المشكلات والأزمات، وبالرغم من أن صناعة الاستراتيجية ضمن هذا الأسلوب تتم بطريقة مرحلية جزئية بسبب تعدد وتنوع احتياجات المؤسسة إلا أنه في مقابل ذلك يتمتع صانع الاستراتيجية بالمرونة والحرية في التكيف مع الاحتياجات اللحظية؛

3.1. الاتجاه التخطيطي: يمثل الدافع لصياغة الاستراتيجية ضمن هذا الأسلوب كلا من: رد الفعل نحو المتغيرات البيئية؛ والبحث المسبق عن هذه المتغيرات بما يمثله من فرص يمكن استثمارها وتهديدات يمكن تجنبها. ويقوم المحلل الذي يعمل بمعية صانع الاستراتيجية بالتعامل مع المتغيرات البيئية وتحليلها وتقييمها من خلال تقديمه لتصوراته وتحليلاته، ويتحمل بالتالي مسؤولية كبيرة في صناعة الإستراتيجية؛

4.1. النموذج المختلط: تلجأ المؤسسة في بعض الحالات إلى اتباع نمودجا مختلطا، ويتمثل تجميع للنماذج الثلاثة السابقة وتبدو فائدة هذا النموذج عندما تكون البيئة في تغير مستمر وسريع وعندما يكون من الأهمية بناء وعي جماعي وتطوير الموارد التي تحتاجها المؤسسة قبل إقدامها على الالتزام بإستراتيجية محددة.

2. نموذج المدخل الرشيد (العقلاني):

يتم صناعة القرار وفق المدخل العقلاني من خلال عملية منظمة من دراسة دقيقة للظروف وخطوط التفكير البديلة ونتائج القرار المتخذ، وبالتالي فهناك حاجة إلى معلومات حول مسائل عديدة مثل المنافسة والأسواق والتقنيات والاتجاهات في البيئة المجتمعية التي تؤثر على المؤسسة للحكم على الآثار المترتبة على البدائل الممكنة للقرار الذي يتعين اتخاذه، وعليه فإن اتخاذ قرارات عقلانية يفترض مسبقا توافر المعلومات التي تمكن صناع القرار من اتخاذ أفضل قرار ممكن في ظل هذه الظروف.¹

3. نموذج كارنجي لاتخاذ القرار:

يعتمد هذا النموذج على الدراسات التي أجراها نخبة من أشهر الباحثين في مجال اتخاذ القرار في جامعة (Carnegi, Mellon) أمثال (Cyert, March, Simon) وأشاروا إلى أن القرار يجب أن يتخذ بالإجماع أو الاندماج أو التحالف بين عدة مدراء يكونون متفقين حول أهداف المؤسسة وطبيعة المشكلات التي تواجه المؤسسة كما أن هذا الاندماج أو التحالف أو الائتلاف يكون ضروريا في نطاق عملية اتخاذ

¹ Chrles L. Citroen, "The Role of Information in Strategic Decision-Making," International Journal of information Management, no. 31 (2011): 502.

القرار لسببين هما: تضارب أهداف المؤسسة غالبا ما تكون متضاربة في الأقسام، أن لكل مدير إدراك معين أو محدد ولا يملك الوقت الكافي في الحصول على المعلومات التي تحيط بالمشكلة لذلك لا بد أن تكون هناك تواصل لتبادل الآراء مع المدراء الآخرين لغرض دعم اتخاذ القرار؛¹

4. نموذج القرار الحدسي:

على الرغم من أن الحدس وسيلة غير علمية في اتخاذ القرار في اعتقاد الكثيرين إلا أن الكثير من الدراسات أثبتت علمية هذه الوسيلة ويعتمد هذا النموذج على عملية توحيد واستخدام المعلومات من خلال مزج الحقائق بالأحاسيس المتأتية من الانغماس الشخصي بموضوع القرار فضلا عن مهارات المدير العقلية في استشراق المستقبل من خلال عمق الخبرة والتجربة الماضية، وتظهر أهمية القرار الحدسي في البيئات المعقدة.²

المطلب الثاني: مراحل صناعة القرار الاستراتيجي

1. خطوات اتخاذ القرارات الاستراتيجية:

إن القرارات الاستراتيجية لا تخضع إلى قواعد وإجراءات مسبقة، إلا أنه بعد المشاركة والمناقشة بين المستويات الإدارية، وتقديم الأفكار المختلفة عن المشكلة، تقوم الإدارة العليا برسم الخطوط العريضة لمجموعة خطوات تنفيذ القرار، وهذا يتم بموجب الخطة الاستراتيجية الموضوعية والسير وفقا لمنهجها حتى تتحقق أهداف المؤسسة. كما أن فريق الإدارة العليا وبمساعدة بعض القيادات الإدارية الذين تتوفر فيهم الخبرة والمهارة الإبداعية يقومون بتحليل أبعاد مشكلة القرار الاستراتيجي، إن كل ما ينتج من مخرجات من شأنه مساعدة المؤسسة من أن تضع الخطة الشاملة لكل مستوياتها الإدارية.³

¹ ضياء محسن حسين، "تأثير مداخل القرار الاستراتيجي في المزيج التسويقي - بحث ميداني في الشركة العامة للصناعات الكهربائية"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 115 (2018): 108.

² المرجع السابق.

³ كامل شكير الوطيفي، "المشاركة وأثرها في ترشيد اتخاذ القرارات الاستراتيجية - بحث تطبيقي في مديرية كهرباء الفرات الأوسط"، المجلة العراقية للعلوم الإدارية 11، العدد 43 (2015): 101.

ويمكن تحديد مراحل صناعة القرار الإستراتيجي بالعديد من الخطوات، وهي كالآتي:¹

- التحليل الإستراتيجي: ويركز على فهم الموقف الاستراتيجي للمؤسسة، وذلك من خلال تحديد ما يلي:

- ✓ تحديد التغيرات التي تحدث في البيئة سواء كانت داخلية أو خارجية؛
- ✓ تحديد أثر التغيرات التي تحدث في البيئة على المؤسسة وعلى أنشطتها؛
- ✓ تحديد الموارد اللازمة للمؤسسة حتى يمكنها التعامل مع هذه التغيرات.

- الاختيار الإستراتيجي: ويتضمن ثلاث نقاط أساسية:

- ✓ تكوين اختيارات استراتيجية؛
- ✓ تقييم الاختيارات الاستراتيجية والتي قد تقوم على أساس نقاط القوة النسبية في المؤسسة أو على أساس التغلب على نقاط الضعف؛
- ✓ اختيار الاستراتيجية المفضلة، والتي قد تمكن المؤسسة من انتهاز الفرص داخل بيئتها، أو مقاومة التهديدات من المنافسين.

- الانجاز الإستراتيجي: ويتعلق بترجمة القرار إلى تصرف معين، والذي يفترض فيه مسبقاً أن القرار نفسه تم اتخاذه بفكر يساعد على تسهيله وقبوله.

وبعد تنفيذ الإستراتيجية المختارة يتم تقييم أداء القرار المنفذ وذلك باستخدام التغذية الراجعة لغرض تحديد علاقة القرار الحالي بالقرارات المستقبلية، ولذلك تعد عملية اتخاذ القرار بمثابة نظام مستند على التغذية العكسية، يستخدمه المدير في التقييم المستمر لنتائج التحليلات الأولية والقرارات المنفذة من أجل اكتشاف الفرص التي تستخدم في تطوير عملية اتخاذ القرار.²

2. الأساليب المتبعة لصنع القرارات الإستراتيجية:

تعددت أساليب اتخاذ القرارات فكان هناك أساليب تقليدية غير منهجية وأسلوب علمي، وهي كالآتي:

¹ حسين بلعجوز، "دور معلومات محاسبة التسيير الاستراتيجية في صنع قرارات الاستثمار الرأسمالي"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية 5، العدد 07 (2012): 164.

² حيدر شاكور نوري، ومحمود حسن جمعة، "تقنيات إدارة الكلفة الإستراتيجية"، مجلة ديالي، العدد 63 (2014): 355.

1.2.1. الاتجاه الرسمي: وهو الأسلوب الذي تعتمد فيه الإدارة العليا على الاتصال الرسمي في مراجعة وتحليل أوجه القوة والضعف في المواقف والقرارات السابقة. كما أن الإدارة تسعى إلى معرفة رأي الأفراد العاملين في الأداءات السابقة، ومدى تقديرهم للظروف الداخلية والخارجية على قاعدة تحديد قدرة المؤسسة وما تستطيع أن تفعل،¹ وعليه وحسب هذا الأسلوب الإدارة العليا تعمل على عمليات التقييم والتقدير؛

2.2.2. الاتجاه الشخصي: وهنا نميز بين أربعة أساليب أو اتجاهات، وهي:²

1.2.2.1. اتخاذ القرار بالخبرة والإحساس الشخصي: حسب هذا الأسلوب يعتمد متخذ القرار على ذكائه وخبرته وإحساسه فيتخذ قراره دون إعطاء تفسيرات حول الكيفية والهدف من القرار المتخذ؛

2.2.2.2. اتخاذ القرار بالدراسة والتحليل: حسب هذا الأسلوب يبحث متخذ القرار عن الحقائق ويقوم بتجميع المعلومات وينظم الأفكار للوصول من الأسباب إلى النتائج ويحاول إيجاد علاقات تفسر الظواهر المشاهدة ويصل إلى القرار بعد موازنة ومراجعة البدائل. وقد سمي كذلك بأسلوب المشاهدة إذ يطبق المدير الحل الذي شاهده أو علم أن غيره قد طبقه بنجاح في موقف مماثل سواء داخل المؤسسة أو خارجها؛

3.2.2.2. اتخاذ القرار بمزيج من الإحساس والدراسة: هنا متخذ القرار يجمع بين النمطين السابقين فهو لا يتمسك بالدراسة من أجل الدراسة كما أنه لا يتجاهل الخبرة الواقعية، فهو يمزج الدراسة بحصيلة الخبرة العلمية فهو يلجأ للوصول إلى القرار المناسب عن طريق استبعاد الحلول التي تثبت التجربة عدم سلامتها إلى أن يتوصل للقرار المناسب؛

4.2.2.2. اتجاه استغلال الفرص والتكيف: استغلال الفرص ومرونة التسيير والتكيف مع الظروف المستجدة على مستوى معلومات المتغيرات المؤثرة في تحقيق نتائج عالية أو تجنب خسائر محتملة، وقد يكون الوقت ضيقاً ولا يسمح بمشاركة بقية عناصر المؤسسة. مما يجعل الرئيس الأعلى يستغل الفرص، يتكيف مع الظروف الجديدة لتعظيم منافع المؤسسة.³

¹ عبد الله، القرار الإداري، 50.

² النوباني، "عملية اتخاذ القرارات في إدارة الجودة الشاملة"، 8.

³ عبد الله، القرار الإداري، 50.

3.2. المنهج العلمي لاتخاذ القرار: يعد المنهج العلمي من أفضل المناهج لدى المؤسسات وإداراتها في اتخاذ القرارات نظرا لاستخدام الرشاد والموضوعية في صنع القرارات المناسبة تماشيا مع الأهداف والإمكانيات المتاحة للمؤسسة ويستند المنهج العلمي في اتخاذ القرار على تحقيق الأهداف الآتية:¹

- تحديد الأهداف بشكل واضح ودقيق بعيدا عن الغموض والمغالاة وإظهارها أمام أفراد المؤسسة ككل من أجل تعريفهم بها والعمل من أجل تحقيقها، فضلا عن إيضاح هذه الأهداف وترتيبها بشكل متسلسل حسب الأهمية الأولوية؛
- اتباع التحليل العلمي سواء التحليل الكمي أو الوصفي لنشاطات المؤسسة المختلفة من أجل اتخاذ القرار الملائم للتغلب على المشاكل والصعوبات التي تواجه المؤسسة من خلال تحديد المشكلة وتعريفها ووضع المقترحات والبدائل للوصول إلى الحل الأنسب؛
- استخدام أحدث الأدوات والوسائل والطرق المناسبة من النواحي الإدارية والفنية بشكل واضح ودقيق من أجل تنظيم سير العمل وتحقيق الأهداف وكذلك في معالجة المشاكل والتحديات الطارئة؛
- اعتماد الإدارة العليا على وضع معايير ومقاييس ثابتة وقابلة للقياس في عملية اتخاذ القرار من أجل التأكد من صحة القرار أو نتائجه قبل اصداره ونقله إلى التطبيق؛
- يساعد الإدارة العليا في سرعة وانجاز اتخاذ القرارات نظرا لاعتمادها خطوات عملية واضحة الأبعاد؛
- التكيف مع البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة نظرا لقدرته على توفير المعلومات والبيانات الدقيقة، فضلا عن الخبرة والكفاءة والمهارة العالية التي يتمتع بها العامل داخل المؤسسة؛
- تطوير المؤسسة من خلال أفرادها واعتمادهم على أسس علمية منهجية واضحة الأهداف في ضوء الامكانيات المتوفرة؛
- الإبداع والابتكار الذي يحققه العامل في المؤسسة وتأثيره على سير العمل وتحقيق الأهداف.

وبما أن القرارات الاستراتيجية تتضمن سلسلة من المراحل التي تشكل المرتكز الأساسي لنجاح المؤسسة يجب على المؤسسات الابتعاد عن التأثير على تلك القرارات من جهات خارجية أو من سلطات معينة عند اتخاذها، وقد تعتمد المؤسسة على عدة أساليب لصنع القرارات الاستراتيجية، حددها الباحثون بسبعة مداخل، وهي في الجدول رقم (5):

¹ محمد، "استراتيجيات اتخاذ القرارات الإدارية"، 46.

الجدول رقم 5: أساليب اتخاذ القرارات الاستراتيجية

البيان	أساليب اتخاذ القرارات الاستراتيجية
المدخل الأول	تصنع القيادة الإستراتيجية القرار، وتعلنه على المرؤوسين تحدد القيادة المشكلة وتراجع مع نفسها الحلول البديلة، وتختار البديل الملائم الذي يؤمن الحل لها، ومن ثم تعلنه للمرؤوسين لغرض التنفيذ.
المدخل الثاني	تصنع القيادة الإستراتيجية القرار، وتحاول إقناع المرؤوسين تحدد القيادة المشكلة، لتصل إلى قرار بشأنها، ومن ثم يتم إقناع المرؤوسين بهذا القرار.
المدخل الثالث	تعرض القيادة الإستراتيجية أفكارها، وتدعو المرؤوسين للمناقشة هنا نتوصل القيادة إلى قرار مع نفسها، ولكنها لا تتخذه، وبعد عرض الأفكار تدعوهم إلى طرح الأسئلة.
المدخل الرابع	تعرض القيادة الإستراتيجية قرارات مبدئية قابلة للتغيير تقوم القيادة بعرض الحلول المعالجة للمشكلة لموضوع البحث، على المرؤوسين، وتراقب ردود أفعالهم، وخاصة أولئك الذين سيتأثرون بالقرار، وتدعوهم للمناقشة، مع التذكر بحق القيادة، بالانفراد في صنع القرار.
المدخل الخامس	تعرض القيادة المشكلة، وتحصل على الاقتراحات ويصنع القرار تقوم القيادة بعد حصولها على الاقتراحات من المرؤوسين، ومقارنتها مع ما لديها من بدائل، اختيار البديل الأكثر ملائمة لحل المشكلة، وحسب رأيها؛
المدخل السادس	تعين القيادة الحدود التي يتخذها المرؤوسين في إطار القرار، وتنقل إليهم صلاحية صنعه تقوم القيادة بتعريف المشكلة، وبيان حدودها، وأبعادها، وتوضيحها لهم، ولا يجوز تجاوزها عند صنع القرار.
المدخل السابع	تسمح القيادة للمرؤوسين بصنع القرار بحرية في حدود إطار متفق عليه تقوم القيادة باختيار مجموعة من المختصين، للقيام بمشروع أبحاث، ويترك لهم حرية تحديد المشكلة، وتشخيصها، وتحديد بدائل الحلول، التي يراها فريق الباحثين، واختيار البديل الأنسب، وتشمل الحدود المفروضة على فريق العمل تلك الحدود التي وضعتها القيادة أمامهم.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على:

السعيد مبروك ابراهيم، المعلومات ودورها في اتخاذ ودعم القرارات الاستراتيجية، الطبعة الأولى، (القاهرة، مصر: المجموعة العربية للتدريب والنشر، 2012)، 197-199.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (5) أن المدخلين الأول والثاني يشتركان في الجهة المتخذ للقرار والمتمثل في القيادة الاستراتيجية، غير أنه في المدخل الأول القيادة لا تقسح المجال للمرؤوسين بالمشاركة في اتخاذ القرار بخلاف المدخل الثاني الذي يحاول اقناع المرؤوسين بالقرار، وهنا تجد القيادة نفسها بضرورة تحديد المكاسب التي ستعود للمرؤوسين نتيجة القرار وذلك من أجل تقليص حجم المعارضة وكسبهم بجانبها.

أما المداخل رقم ثلاثة وأربعة وخمسة فهي تمثل القيادة الفعالة، حيث أن القيادة تعرض أفكارها، وتدعو المرؤوسين إلى المناقشة أو تعرض قرارات مبدئية قابلة للتغيير، أو تعرض المشكلة لكي تحصل على الاقتراحات ثم تصنع القرار.

في حين يتم في المدخلين الأخيرين اتخاذ القرار في إطار حدود معينة، إما أن تعين القيادة الحدود التي يتخذها المرؤوسين في إطار القرار، وتنقل إليهم صلاحية صنعه. أو تسمح القيادة للمرؤوسين بصنع القرار بحرية في حدود إطار متفق عليه، وهذه الحالة نادرة الحدوث، وتقتصر على بعض الحالات والمهام المحددة قصيرة الأجل.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على اتخاذ القرارات الاستراتيجية

توجد العديد من العوامل التي تؤثر على جودة القرارات الاستراتيجية، نذكر منها عوامل بيئة المؤسسة الداخلية والخارجية بالإضافة إلى كمية ونوعية المعلومات المتوفرة لدى متخذ القرار:

1. عوامل البيئة الداخلية:

تؤثر العديد من عوامل البيئة الداخلية التي تعمل ضمنها المؤسسة على قراراتها الإستراتيجية. ومن أبرز هذه العوامل هي حجم المؤسسة وهيكلها التنظيمي والثقافة السائدة فيها بالإضافة إلى الموارد المالية التي تمتلكها ومواردها البشرية ودافعهم في العمل وطبيعة التكنولوجيا التي تعتمد عليها في عملياتها، وأهم الأهداف التي تسعى لتحقيقها.¹

بالإضافة إلى العامل المعرفي الذي يمثل أهم العوامل التي تؤثر في اتخاذ القرارات الاستراتيجية من حيث كونه يشكل محور إدراك البيئة وتبني الاستجابة (الخيار)، ومن ثم يتشكل السلوك الاستراتيجي في صياغة أسلوب البقاء للمؤسسة، وتجدر الإشارة إلى أن أسباب التباين في أساليب الإدارة وفلسفاتها يرجع إلى مستوى امتلاك موارد وأساليب معرفية لدى صناع القرار في المؤسسة.²

¹ حسين، "أثر المرونة الاستراتيجية لمنظمات الأعمال في ترشيد قراراتها الاستراتيجية"، 77-87.

² حمدان الجمال، ولطفي الخصاونه، "استخدام أسلوب التحليل الاستراتيجي في صناعة القرارات -دراسة تطبيقية"، مجلة مركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامي، 16، العدد 46 (2012): 316-317.

ويشير "سايمون" إلى أن المدير يبحث عن خيار أو بديل قابل للتطبيق، وأن القدرات العقلية للإنسان لا تتسم بالمثالية وإنما تتباين من حيث رؤيتها وتتأثر بعامل فهم ومهارات المديرين ومعرفة توجهات متخذ القرار إذ أنها تختلف من شخص لآخر في سياق عنصر العقلانية الذي يرتبط بمدى تحقيقه لمصالح الأطراف ذوي الصلة بنشاط المؤسسة وأهدافها.¹

2. عوامل البيئة الخارجية:

تؤثر عوامل البيئة الخارجية بشكل غير مباشر في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية. والتي تتمثل في الجانب الاقتصادي للبلد والسياسة العامة التي تعتمدها الحكومة، والعوامل الثقافية السائدة في ذلك المجتمع مثل الديانة والحضارة واللغة.² وتؤثر كذلك عوامل أخرى بشدة على اتخاذ القرارات الاستراتيجية كالعولمة والتطور السريع في التقنيات، وازدياد درجة المنافسة، والتطور التكنولوجي وابتكار تقنيات جديدة في إدارة المؤسسات.³

وقد ذكر Coulter أن على متخذي القرارات الانتباه إلى التغيرات في البيئة الخارجية ومواصلة مراقبة تلك التغيرات، فإن العوامل الخارجية يمكن أن تؤثر بشكل كبير على جودة القرار والإجراءات الإستراتيجية المنظمة، كما أن أدواق الزبائن وعاداتهم وما يفعلُه المنافسون والتكنولوجيا لها تأثير كبير على صياغة الاستراتيجيات الفاعلة.⁴

3. كمية ونوعية المعلومات المتوفرة لدى متخذ القرار:

يسعى متخذ القرار لجمع المعلومات اللازمة من أجل تحديد المشكلة بوضوح وبالتالي الوصول إلى قرار مناسب بشأنها، وعليه يجب الحذر عند عملية جمع هذه المعلومات. فكلما زادت كمية المعلومات أدى إلى تأخر في عملية اتخاذ القرار، لأن الكميات الكبيرة من المعلومات تتطلب وقت أطول وجهد أكبر في

¹ حسين، "تأثير مداخل القرار الاستراتيجي في المزيج التسويقي"، 107.

² حسين وليد حسين، "أثر المرونة الاستراتيجية لمنظمات الأعمال في ترشيد قراراتها الاستراتيجية"، 77-87.

³ Ivan Litvaj, and Dana Stancekova, "Decision-Making, and their relation to the knowledge management - Use of knowledge management in decision-making," Procedia economics and finance, no. 23 (2015): 468.

⁴ مهند حميد العطوي، وعدنان رحيم حمود، "تأثير قابليات المسح البيئي في القرارات الاستراتيجية دراسة لآراء القيادات العليا في جامعة الكوفة"، مجلة مركز دراسات الكوفة، العدد 58 (2020): 409.

الفصل الثاني: الأسس النظرية لاتخاذ القرارات الاستراتيجية

الجمع والتحليل، وهذا ما يؤثر سلبا على فعالية القرار، خاصة إذا كان هذا القرار مرتبط بالوقت. بالإضافة إلى أن الكميات الهائلة من المعلومات تحد من قدرة متخذ القرار نظرا لصعوبة إدارتها وتشغيلها. وعلى النقيض يعتبر نقص المعلومات كذلك عائق أمام متخذ القرار لعدم قدرته على تحديد المشكلة بوضوح وبالتالي اتخاذ قرار غير سليم، وعليه يتوجب على متخذ القرار أن يحدد جيدا ما يريد من معلومات قبل أن يشرع في جمعها وأن يوظفها جيدا في سبيل إعداد قرار جيد.¹

بالإضافة إلى كمية المعلومات تؤثر كذلك نوعية المعلومات على جودة القرارات الاستراتيجية، فكلما كانت المعلومات متوفرة بالكمية المناسبة وكانت منظمة، وسهلة، وشاملة ودقيقة وفي توقيتها المناسب كلما زادت جودة القرارات المتخذة، فوجود المعلومات في وقتها المناسب يسرع ويسهل عملية اتخاذ القرار وتنفيذه إضافة إلى تبيد عوامل الشك مما يزيد درجة قبول المرؤوسين له، وبالتالي يعزز فرص نجاحه وتحقيقه لأهدافه، وبشكل عام فإن الاهتمام بالمعلومات يعود بنتائج بالغة الأهمية أبرزها ضمان اتخاذ القرارات السليمة.²

وبشكل عام فإن الاهتمام بالمعلومات اللازمة لتحقيق دورها الفاعل في دعم صناعة القرار سوف يكون له نتائج إيجابية بالغة الأهمية وعلى نحو شامل في مقدمتها:³

- تنمية قدرة المؤسسة على الاستفادة من المعلومات المتاحة والخبرات التي تحققت في المؤسسات الأخرى؛
- ترشيد وتنسيق ما تبدله المؤسسة من جهد في البحث والتطوير على ضوء ما هو متاح من معلومات؛
- كفاءة قاعدة معرفية عريضة لحل المشكلات؛
- توفير البدائل والأساليب الحديثة لحل المشكلات الفنية والاختيارات التي تكفل الحد الأدنى من هذه المشكلات في المستقبل؛

¹ الطيب الوافي، "دور وأهمية نظم المعلومات في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مجمع اسمنت الشرق الجزائري"، (أطروحة دكتوراه، جامعة عباس فرحات- سطيف، 2012)، 99.

² ترغيني، "واقع تطبيق الأدوات المساعدة في اتخاذ القرار الاستراتيجي"، 112-113.

³ المرجع السابق، 113.

الفصل الثاني: الأسس النظرية لاتخاذ القرارات الإستراتيجية

- رفع مستوى فاعلية وكفاءة الأنشطة الفنية في قطاعات الإنتاج والخدمات؛
- ضمان القرارات السليمة على مختلف مستويات المسؤولية.

مما سبق يمكننا القول أن كل قرار إداري فريد من نوعه، وعليه باختلاف القرار تختلف نوعية وحجم المعلومات،¹ بمعنى آخر أن المعلومات الملائمة لقرار ما ليس بالضرورة ملائم لقرار آخر فصناع القرار يحتاجون لمعلومات مختلفة ومتنوعة وبكميات مناسبة تساعد على ترشيد قراراتهم.

¹ أمين السيد أحمد لطفي، إدارة الأعمال باستخدام معلومات المحاسبة، (الاسكندرية، مصر: الدار الجامعية، 2007)، 237.

خلاصة الفصل

من خلال ما تم التطرق إليه في هذا الفصل، تبين لنا أن القرارات متعددة وأكثرها أهمية وتأثيرا بالنسبة للمؤسسة هي القرارات الاستراتيجية، وذلك نظرا لظروف اتخاذها والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها فهي قرارات تتم في ظروف استثنائية وتتم على مستوى الإدارة العليا، تتميز بالقلّة والشمولية، وذات توجه مستقبلي استشرافي تغطي فترة زمنية طويلة، وتستخدم كميات لا محدودة من الموارد المادية والمالية والبشرية والمعلومات...، كما أن هذه القرارات تساهم في تحسين رفاهية وازدهار المؤسسة وبالتالي ضمان بقائها واستمراريتها على المدى الطويل، وهذه القرارات تأخذ بالاعتبار متغيرات البيئة الداخلية والخارجية.

بالإضافة لمتغيرات البيئة الداخلية والخارجية تؤثر كذلك كمية ونوعية المعلومات على جودة القرارات الاستراتيجية، فكلما كانت المعلومات متوفرة بالكمية المناسبة وكانت منظمة، وسهلة، وشاملة ودقيقة وفي توقيتها المناسب كلما ارتفعت جودة القرارات المتخذة.

وبما أن اتخاذ القرار السليم والصحيح في المؤسسة يتطلب توفر المعلومات الملائمة والدقيقة، فقد اهتمت المؤسسات الاقتصادية بتطبيق أحسن الأنظمة التي من الممكن أن تحقق لها ذلك، ومن بين هذه الأنظمة نجد نظام التكاليف على أساس الأنشطة الذي يساعد صناع القرار في ترشيد عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية المرتبطة بتسعير المنتجات وتحديد الربحية واختيار المنتجات والأسواق، وتوفير موارد الانتاج، وقرارات إضافة أو التخلص من أحد خطوط الانتاج أو أحد المنتجات، وتحليل ربحية العميل...، وهذا نظرا لما يوفره من معلومات ملائمة.

الفصل الثالث:

أهمية استخدام مخرجات نظام

التكاليف على أساس الأنشطة في

عملية اتخاذ القرارات

الاستراتيجية

تمهيد

في ظل ظروف بيئة الأعمال الحديثة والمتغيرة باستمرار، تعد عملية توفير معلومات تتميز بالجودة والدقة والموضوعية أمراً حتمياً على المؤسسات من أجل الاستمرار في المنافسة والبقاء.

وتماشياً مع هدف محاسبة التكاليف المتمثل في توفير معلومات ملائمة ودقيقة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية، جاء نظام التكاليف على أساس الأنشطة كمحاولة لاستعادة الملائمة الضائعة لأنظمة التكاليف التقليدية من خلال توفير معلومات ملائمة ودقيقة يمكن الاعتماد عليها، نظراً لتخلصه من التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة من خلال الاعتماد على العديد من مسببات التكلفة.

وعلى هذا الأساس سيتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي:

المبحث الأول: الدور الاستراتيجي لنظام معلومات التكاليف

المبحث الثاني: الدور الاستراتيجي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة

المبحث الثالث: علاقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة باتخاذ القرارات الاستراتيجية

المبحث الأول: الدور الاستراتيجي لنظام محاسبة التكاليف

تعتبر معلومات التكلفة من أهم موارد المؤسسة التي تعتمد عليها في عمليات اتخاذ القرارات الاستراتيجية المرتبطة بالتكلفة، وعليه يجب على المؤسسات أن تتبنى أنظمة كلفوية متميزة تتوافق مع متطلبات المؤسسة.

على هذا الأساس تم تخصيص هذا المبحث للتعرف على ماهية محاسبة التكاليف كنظام للمعلومات وتصنيف التكاليف لأغراض اتخاذ القرار، بالإضافة إلى إبراز دور نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

المطلب الأول: محاسبة التكاليف كنظام للمعلومات

يعرف النظام بشكل عام بأنه مجموعة مترابطة ومتجانسة من الموارد والعناصر المتمثلة في الأفراد والأجهزة والأموال والسجلات... الخ والتي تتفاعل مع بعضها البعض داخل إطار معين (حدود النظام) وتعمل كوحدة واحدة نحو تحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف العامة في ظل الظروف أو القيود أو البيئة المحيطة.¹

أما المعلومات فهي تمثل نتاج تشغيل البيانات وتعتبر المخرجات الرئيسية لنظم المعلومات المحاسبية، ويختلف شكل ومضمون المعلومات ودرجة التفصيل فيها بحسب الغرض الذي سوف تستخدم فيه.² والمعلومات في المؤسسة تكون متسلسلة وتتكون من مستويات مختلفة، وهي كالآتي:³

- المستوى الأولي: تمثل المعلومات الخاصة بالعمليات داخل المؤسسة، وتتميز باحتوائها على معلومات يومية بكميات كبيرة؛

¹ فياض حمزة رملي، نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة، 55.

² محمد الفيومي، وعطية مرعي، المحاسبة الإدارية المدخل المعاصر لاتخاذ القرارات والتخطيط والمتابعة، (دون بلد نشر: دون دار نشر، 2002)، 10.

³ علاء عبد الرزاق السالمي، نظم دعم القرارات، الطبعة الأولى، (عمان، الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع، 2005)، 24.

الفصل الثالث: أهمية استخدام مخرجات نظام التكليف على أساس الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية

- المستوى الثاني: هي المعلومات تم استخلاصها بعناية من مستوى العمليات الأدنى لمساعدة الإدارة في تنفيذ النشاطات التكتيكية وحل المشاكل التي تواجه الإدارة في هذا المستوى؛
- المستوى الثالث: يحتوي على المعلومات الاستراتيجية أي المعلومات الاستنتاجية والتحليلية التي تم استخلاصها من المستوى الأدنى والتي يستفاد منها في اتخاذ القرارات الاستراتيجية للتخطيط بعد المستوى الثاني.

في حين يمثل نظام المعلومات النظام الفرعي الذي يوجد بالمؤسسة ويعرف بأنه مجموعة من الأجزاء أو العناصر المادية والبشرية، التي تعمل معا بتنسيق وترتيب حسب إجراءات وقواعد محددة وفي إطار بيئة معينة تحيط به، وذلك بغرض توفير معلومات لها منفعة وتلبي احتياجات مجموعة من المستخدمين أو متخذي القرارات،¹ وباختصار تتمثل مهمة نظام المعلومات في تجميع البيانات ومعالجتها وتحويلها إلى معلومات وفق إجراءات وقواعد محددة، بهدف مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات.²

وبما أن نظام المعلومات المحاسبية نظام فرعي لنظام معلومات الإدارة، وينحصر الفرق بينهما في أن الأول يختص بالبيانات والمعلومات المحاسبية، بينما يختص الثاني بالبيانات والمعلومات التي تؤثر في نشاط المؤسسة،³ وبالتالي فهو يمثل النظام الذي تستخدمه المؤسسات لجمع وتخزين وإدارة ومعالجة واسترداد البيانات المالية والإبلاغ عنها، وتتكون أنظمة المعلومات المحاسبية عموما من ستة أجزاء رئيسية: الأشخاص الذين يستخدمون النظام، والإجراءات التي تجمع البيانات المطلوبة وتديرها وتخزنها، والبرمجيات التي تعالج البيانات، والبنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات بما في ذلك الأجهزة والأنظمة التي تسمح بتشغيل نظام المعلومات المحاسبية والرقابة الداخلية لضمان موثوقية البيانات والمعلومات والأمن.⁴ وحتى تعمل

¹ رملي، نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة، 55-65.

² أحمد صالح الهزايمة، "دور نظم المعلومات في اتخاذ القرارات في المؤسسات الحكومية - دراسة ميدانية في المؤسسات العامة لمحافظة اربد"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية 25، العدد 1 (2009): 394.

³ إيمان أحمد الهنيدي، "دور نظم المعلومات المحاسبية في تحسين عملية اتخاذ القرارات في المصارف الأردنية من وجهة نظر الإدارة - دراسة ميدانية على قطاع المصارف في الأردن"، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية 13، العدد 2 (2013): 160.

⁴ Zarei Behrouz et al., "A Heuristic Approach to the Adoption and Implementation of Activity Based Costing Information Systems," The Electronic Journal of Information Systems Evaluation 18, no. (2015): 59.

الفصل الثالث: أهمية استخدام مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية

أنظمة المعلومات المحاسبية بكفاءة وفعالية وجب عليها أن تتصف بمجموعة من الخصائص تتمثل في دقة مخرجاته المعلوماتية وملاءمتها لمتخذي القرار ومساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة والمرونة في تطوره ليلاءم الحاجات الجديدة للمؤسسة الاقتصادية.¹

ويعد نظام معلومات التكلفة بمثابة "حجر أساسي" لنظام معلومات المحاسبة المالية في المؤسسة، حيث يؤكد Lepadatu أن كفاءة نظام محاسبة التكلفة مرتبط بقيمة المعلومات المعروضة، وحتى تكون هذه الأخيرة مفيدة لدعم القرار يجب أن يفي النظام بالمتطلبات التالية:²

- هل هو النظام المناسب للمؤسسة من حيث طريقة إنتاج السلع وتقديم الخدمات؟
- هل تحتوي التقارير على معلومات ملائمة للغرض المطلوب؟
- هل تظهر هذه المخرجات على فترات منتظمة وقصيرة بما يكفي لضمان فعاليتها؟
- هل هذه التقارير والبيانات والتحليلات موجهة إلى الأشخاص المسؤولين عن اتخاذ القرارات؟
- هل المعلومات المقدمة ملائمة ومفصلة ودقيقة بما فيه الكفاية للغرض المطلوب؟

وعليه نلاحظ أنه حتى يتوفر لدى أي مؤسسة نظام محاسبة للتكاليف متميز يجب أن يتوافق مع متطلبات هذه المؤسسة، وأن تكون نسبة الخطأ فيه متدنية إلى أقصى حد.

وقد أوضحت دراسة لـ Cooper, R. & S. Kaplan سنة 1991 أن من عوامل تحديد مستوى دقة بيانات نظام التكاليف عن تكلفة وحدة المنتج، هي تكلفة الأخطاء والتي تمثل التكلفة التي تترتب على حدوث أخطاء في بيانات تكلفة وحدة المنتج، ولقد حدد Datar & Gupta ثلاثة أنواع للخطأ في أي نظام تكاليف وهي خطأ التوصيف والتجميع والقياس:³

¹ ماجد عادل الشرايري، "أهمية استخدام المعلومات المحاسبية وفعاليتها في اتخاذ القرارات - دراسة ميدانية في الشركات العقارية"، مجلة المناورة 16، العدد 4 (2010): 60.

² Gheorghe Lepadatu, "The importance of the cost information in making decisions," Romanian Economic and Business Review 6, no. 1 (2011): 55.

³ محمد شحاتة خطاب، "تحسين جودة المعلومات التكاليفية بالتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت ونظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء: دراسة حالة"، مجلة التجارة والتنمية، العدد 3 (2013): 64.

الفصل الثالث: أهمية استخدام مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية

- ✓ **خطأ في التوصيف:** ينشأ هذا الخطأ عند استخدام مسبب خاطئ للنشاط، فعلى سبيل المثال نشاط تجهيز الآلات نستخدم له عدد مرات تجهيز الآلات كمسبب للنشاط فإذا اختار لهذا النشاط عدد مرات الفحص نكون قد وقعنا في خطأ توصيف؛
- ✓ **خطأ التجميع:** يحدث خطأ التجميع عندما يتم تجميع عدة أنشطة غير متجانسة وتحديد مسبب تكلفة واحد لها يتم على أساسه حساب معدل تحميل واحد لتخصيص تكاليف الأنشطة غير المتجانسة؛
- ✓ **خطأ القياس:** يحدث خطأ القياس نتيجة مشاكل خاصة بتحديد التكاليف والموارد المستهلكة بواسطة الأنشطة المختلفة، وكمية مسبب التكلفة المستهلك بواسطة موضوعات القياس التكاليفي المختلفة، ومن أمثلة هذا الخطأ في تقدير النسبة المئوية للوقت المنقضي في تنفيذ كل نشاط، والخطأ في تقدير الطاقة.

فالنظام الأمثل للتكلفة هو الذي يحقق أدنى قدر من تكلفة القياس لبيانات التكاليف وأدنى قدر من تكلفة الأخطاء والتي ترتبط بالقرارات الضعيفة التي اعتمدت على بيانات تكلفة غير صحيحة لوحدة المنتج فنظام التكاليف المبسط قد يحقق تكلفة قياس منخفضة، إلا أنه يفصح عن تقارير تكلفة بها أخطاء كبيرة أما الأنظمة الأكثر تعقيدا فقد تكون تكلفة القياس بها مرتفعة إلا أنها تتميز بتكلفة منخفضة للأخطاء.¹

وعليه فكلما زادت درجة تعقيد أنظمة التكاليف زاد معها تكلفة القياس وانخفضت تكلفة الأخطاء، ومنه انتاج معلومات دقيقة وملائمة تساهم في اتخاذ القرارات الاستراتيجية المناسبة.

¹ حسن زكي، "تحليل العلاقة بين تكلفة المنتج حسب النشاط وقرارات الطاقة والتسعير"، جرش للبحوث والدراسات 5، العدد 1 (2000): 93.

المطلب الثاني: تصنيف التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات

يتم تصنيف بيانات التكاليف بحسب درجة تأثيرها على عملية اتخاذ قرار، إلى بيانات تكاليف غير ملائمة وملائمة.

حيث يتم وصف بيانات التكاليف غير الملائمة لاتخاذ القرار بأنها التكاليف التي لا تتأثر بقرار معين ولا يمكن تجنبها بعدم اتخاذ القرار، أي ستبقى كما هي في جميع البدائل.¹ وتعتبر التكاليف التاريخية غير مناسبة لأنها تكون نتيجة قرار سابق لذلك يتم وصفها بأنها غارقة فهي لن تتأثر باتخاذ القرارات التي ستنتج في المستقبل، فمثلا تعتبر تكاليف البحث والتطوير غارقة فيما يتعلق باتخاذ قرار تطبيق نتائج هذه الأبحاث لأنه سواء تم تطبيق النتائج أو لم يتم ذلك تكون المؤسسة قد تحملت هذه التكاليف.²

بينما تمثل بيانات التكاليف الملائمة لاتخاذ القرار التكاليف المستقبلية المتوقعة التي تختلف بين البدائل التي يراد اتخاذ القرار بشأنها، وتعرف هذه التكاليف بأنها التكاليف التي سوف تحدث نتيجة اتخاذ القرار ويتم تجنب حدوثها بعدم اتخاذه، وتكون التكاليف المستخدمة في عملية اتخاذ القرار ملائمة لاتخاذ القرار إذا كانت تكلفة المستقبلية، التكلفة التي يمكن تجنبها، التكلفة التفاضلية.³

فالتكاليف الملائمة هي التكاليف يمكن تجنبها أو توفيرها عند اتخاذ القرار وتشتمل هذه التكاليف على التكاليف المتغيرة وتكاليف الفرص البديلة والتكاليف الثابتة المضافة، ولكن في كثير من الأحوال تقتصر التكاليف الملائمة على التكاليف المتغيرة لأنه لا توجد تكلفة فرص بديلة لاستخدام كثير من الأصول التي يتم استخدامها لأغراض القرار، كما لا يترتب في كثير من الأحوال على القرار إضافة تكلفة ثابتة جديدة، وهذا ما جعل الأكاديميين يرون أن التكاليف المتغيرة تمثل الكلف ذات العلاقة والتي يجب أن تستخدم لقرارات

¹ يونس عبد الكريم أحمد، ومحمد علي أحمد السيدية، "استخدام أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية مدخلا لتحديد بيانات التكلفة الملائمة في قرارات التسعير"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية 16، العدد 49 (2020): 105.

² عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الثالثة، (عمان، الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع، 2004)، 65-67.

³ أحمد، والسيدية، "استخدام أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية"، 105.

الفصل الثالث: أهمية استخدام مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية

المنتج، في حين يتصور المديرين بأن القرار الخاص بصنع منتج معين حالة طويلة المدى وبذلك يرفضون التكاليف المتغيرة لأنها تكاليف للمدة القصيرة.¹

هناك بعض عناصر التكاليف المرتبطة باتخاذ القرارات الخاصة بالإدارة، ومن أمثلة هذه القرارات هو قرار الزيادة أو عدم الزيادة في إنتاج معين، أو قرار يتعلق بتصنيع سلعة معينة أو شراءها من السوق الخارجي أو قرار يتعلق بإيقاف خط انتاجي معين وعدم الاستمرار به... هذه القرارات تعتمد على بعض البيانات التي تقدمها محاسبة التكاليف ومنها:

1. تكلفة الفرص البديلة:

وهي التكاليف التي يمكن فقدها إذا ما تم استخدام الموارد من أفضل الموارد المتاحة، أو هي الأرباح المفقودة لأفضل بديل بعد البديل الأول وأن هذه الخسائر لا يتم تسجيلها في السجلات المحاسبية،² ويمكن التفرقة بين نوعين من تكلفة الفرصة البديلة:³

1.1. تكلفة الفرصة البديلة التي يمكن تحقيقها الآن: وتمثل أقصى عائد (أو أدنى خسارة بالطبع) يمكن الحصول عليه نتيجة تحرير المورد من الاستخدام الحالي واستخدامه في أفضل البدائل الممكنة والمتاحة الآن. ويتم الاسترشاد بهذا النوع من تكلفة الفرصة البديلة عند إعادة تخصيص الموارد المتاحة بين بدائل الاستخدامات المتوافرة بخلاف البديل الحالي؛

2.1. تكلفة الفرصة البديلة التي كان من الممكن تحقيقها: وتمثل أقصى عائد مفقود نتيجة استخدام المورد في البديل الحالي وعدم امكانية تحريره لاستخدامه في البدائل الأخرى التي كانت متوافرة له أثناء اتخاذ قرار

¹ نادر حمد الجبران، وحسن توفيق محمود، "دراسة تحليلية لنظم التكاليف التقليدية والحديثة"، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية 6، العدد 1 (2015): 338-339.

² اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، (عمان، الأردن: دار الحامد للنشر والتوزيع، 2006)، 43.

³ عطية عبد الحي مرعي، في إدارة التكلفة لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات والتخطيط والرقابة، (الاسكندرية، مصر: دار الفتح للتجليد الفني، 2008)، 25.

الفصل الثالث: أهمية استخدام مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية

بالاستخدام الحالي، وبناء عليه يمكن استخدام هذا النوع من تكلفة الفرصة كمقياس لمدى كفاءة الإدارة في اتخاذ القرارات والتنبؤ وبعد النظر واستدراك وفهم جميع الأبعاد المرتبطة بموضوع القرار قيد البحث.

2. التكاليف التفاضلية:

وهي الفرق بين تكاليف بديلين أو أكثر، وأن هذا الفرق يلعب الدور الأساسي في اتخاذ القرارات. وفي حالة تساوي تكاليف البديلين فإن هذه التكاليف لا تؤثر على اتخاذ القرارات،¹ ولإجراء التحليل التفاضلي للمفاضلة بين البدائل يتعين اتباع الخطوات التالية:²

- تجميع كافة التكاليف المرتبطة بكل بديل محل الدراسة؛
- استبعاد كافة التكاليف التي تعتبر غارقة؛
- استبعاد كافة التكاليف التي لا تختلف بين البدائل؛
- اتخاذ القرار تأسيساً على التكاليف الملائمة الباقية، أو تلك التكاليف التي تتميز بأنها تكاليف إضافية أو تفاضلية أو تكاليف يمكن تجنبها.

المطلب الثالث: دور نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات الاستراتيجية

توصف معلومات التكلفة بأنها أحد الموارد المهمة التي تستند إليها المؤسسات في تنفيذ مهامها من تخطيط واتخاذ قرارات ورقابة على الأنشطة، فضلاً عن قياس الأداء وتقويمه، كما أن الإدارة تحتاج معلومات التكلفة الملائمة لصنع القرارات الاستراتيجية.³

وعليه يعد نظام محاسبة التكاليف من أهم نظم المعلومات التي تعتمد عليها إدارة المؤسسة في اتخاذ القرارات المختلفة، ومع تعقد العمليات وكبر حجمها وتنوعها في بيئة الأعمال الحديثة التي تتسم بالتغير السريع تزايدت الحاجة إلى معلومات التكاليف باعتبارها مرشداً وموجهاً للنظام المالي في المؤسسة ومراقباً

¹ التكريتي، محاسبة التكاليف، 44.

² لطفی، إدارة الأعمال باستخدام معلومات المحاسبة، 229.

³ صالح إبراهيم يونس الشعباني، "استراتيجيات توظيف المعلومات الكفوية في إدارة الأزمات الصناعية دراسة استطلاعية في عينة من الشركات الصناعية في نينوى"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية 3، العدد 6 (2011): 258.

الفصل الثالث: أهمية استخدام مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية

عليه في نفس الوقت.¹ فبيانات محاسبة التكاليف ذات أهمية خاصة بالنسبة للمحاسبة المالية و المحاسبة الإدارية فهي المورد الأساسي لتغذية تقارير المحاسبة المالية بالتكاليف الإجمالية لأنشطة المؤسسة، كما أنها المصدر الأساسي الذي تعتمد عليه تقارير المحاسبة الإدارية في الحصول على البيانات التفصيلية من تكاليف المنتجات والخطوط الانتاجية وأنشطة الإدارات المختلفة وبخاصة في المؤسسات الصناعية، وعليه فإن بيانات محاسبة التكاليف تعد أمراً حيوياً عند إعداد تقارير المحاسبة خارجية أو داخلية.²

يبرز دور نظام محاسبة التكاليف بصفة خاصة في مرحلة تقويم البدائل المختلفة تمهيداً للمفاضلة بينها واختيار أنسبها لظروف المؤسسة، حيث يمد نظام التكاليف الإدارة بالبيانات والمعلومات الكمية المرتبطة بتكاليف كل بديل وأثر كل بديل على تكاليف وإيرادات الأنشطة المختلفة بالمؤسسة. وإذا كانت القرارات تتعلق بالمستقبل، إلا ان عملية اتخاذ القرار تمتد في الماضي والحاضر والمستقبل ذلك لأن المشاكل التي تحتاج الإدارة إلى اتخاذ قرار بشأنها غالباً ما تظهر في الماضي أو في الحاضر، وتتساقط البدائل في الحاضر الذي يتم فيه التحليل والتنبؤ، وهذا يستلزم من نظام محاسبة التكاليف إمداد الإدارة بالبيانات والمعلومات المرتبطة بالمشكلة محل الدراسة والبدائل محل المفاضلة سواء تعلقت هذه البيانات بالماضي أو ما يحدث في الفترة الحالية.³

فنظام محاسبة التكاليف يساعد إدارة المؤسسة على اتخاذ القرارات المتكررة وغير المتكررة الخاصة بعمليات الشراء والتشغيل والتوزيع والخدمات والبيع، مع التركيز بصفة عامة على القيمة المضافة التي تضيفها المؤسسة على السلع والخدمات التي تتعامل بها سواء كانت مؤسسة صناعية أو تجارية أو بنك أو حتى جهة حكومية. ويبرز دور نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات في:⁴

¹ أيمن النور، وإبراهيم مبارك، "واقع تطبيق نظام محاسبة التكاليف في مؤسسات المقاولات بالمملكة العربية السعودية"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية 24، العدد 103 (2018): 580.

² عبد المحسن، "أهمية ودور وملائمة البيانات المحاسبية في صنع واتخاذ وترشيد القرارات الإدارية"، 81.

³ زايد سالم أو شناف وآخرون، أساسيات التكاليف، الطبعة الأولى، (القاهرة، مصر: منشورات كلية التجارة جامعة القاهرة، 2019)، 11.

⁴ خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، الطبعة الأولى، (عمان، الأردن: دار وائل للنشر، 2005)، 23.

الفصل الثالث: أهمية استخدام مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية

- تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات المتكررة، والتي تكون مرتبطة بممارسة النشاط التجاري للمؤسسة، كتحديد كميات الإنتاج الشهرية طبقاً لحجم الطلب المتوقع والحجم السنوي المرغوب للمخزون، وتحديد جداول تشغيل الآلات؛
- تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات غير المتكررة، وهي نوعان القرارات شبه روتينية والقرارات الاستراتيجية، القرارات شبه روتينية هي قرارات غير متكررة وإذا تكررت فيتم ذلك على فترات متباعدة مثل القرارات المتعلقة بإضافة منتج جديد أو إلغاء منتج قائم أو القرارات المتعلقة بالمفاضلة بين الصنع والشراء، أما القرارات الاستراتيجية فهي تلك التي يترتب عليها تغيير جذري في مسيرة المؤسسة كإنشاء مصنع آخر؛
- تحديد تكلفة الإنتاج لتحديد سعر البيع وتقييم المخزون وتحديد الدخل.

والجدول رقم (6) يعرض بعض القرارات الممكن اتخاذها بناء على المعلومات التي يوفرها نظام محاسبة التكاليف:

الجدول رقم 6: امكانية استخدام نوع معلومات التكلفة من قبل الإدارة

المعلومات التي يوفرها نظام معلومات التكلفة	الاستخدامات الممكنة لهذه المعلومات من قبل الإدارة
تكلفة الوحدة لمنتج أو خدمة	<ul style="list-style-type: none"> • قرارات تحديد سعر البيع وتخطيط الإنتاج ومراقبة التكاليف. • القرارات المتعلقة بشراء منتج أو تصنيعه أو التخلي عنه. • القرارات المتعلقة بإدارة حافظة المنتجات (البدايل وإعادة التصميم وإلغاء المنتج). • إدارة التقييم والقياس والأداء.
تكلفة قسم أو مصنع	القرارات المتعلقة بالهيكل وتحسين عملية الإنتاج ومراقبة النشاط.
نفقات الأجور	تخطيط الإنتاج، سياسة الرواتب.
حجم النفايات والخسائر التكنولوجية	تخطيط الإنتاج والتحكم في المواد الأولية.
التكاليف المتعلقة بعدد الأنشطة	<ul style="list-style-type: none"> • تقدير الربح والقرارات من نوع "صنع أو شراء" (التخارج) ومراقبة التكاليف. • القرارات المتعلقة بطرق نمو المؤسسة.
تحليل التكلفة	<ul style="list-style-type: none"> • القرارات المتعلقة خفض التكلفة. • القرارات المتعلقة إدارة المنتجات والعملاء (صيانة، إلغاء). • القرارات المتعلقة بطرق نمو أداء المؤسسة. • تقييم آثار التدابير المتخذة أو المتوقعة من قبل المدير على التكاليف.

Source: Gheorghie Lepadatu, "The importance of the cost information in making decisions," Romanian Economic and Business Review 6, no. 1 (2011): 55.

الفصل الثالث: أهمية استخدام مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية

نلاحظ من خلال الجدول رقم (6) أن نظام محاسبة التكاليف يوفر العديد من المعلومات يمكن استخدامها في اتخاذ قرارات مختلفة، منها القرارات المتعلقة بالمنتج وإدارته، والعملية الانتاجية، وإدارة التكاليف ومراقبتها، وإدارة العملاء، وسياسة الأجور، وطرق نمو المؤسسة، وذلك على حسب نوع المعلومة المتوفرة من تكلفة الوحدة لمنتج أو خدمة، تكلفة قسم أو مصنع، نفقات الأجور، حجم النفايات والخسائر التكنولوجية، التكاليف المتعلقة بعدد الأنشطة، وتحليل التكلفة.

وعليه فإن التحكم بالتكلفة يعني وجود كم هائل من المعلومات يوفرها النظام المعتمد بهدف تحسين ربحية المؤسسة، وتعتبر المعلومات الكفوية الأساس في اتخاذ القرارات الإدارية والاستراتيجية مثل قرارات التسعير أو قبول أمر توريد معين أو رفضه أو التصنيع داخليا أم الشراء من السوق وغيرها، وتعتمد إدارة المؤسسة في الحصول على المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات على ما يوفره نظام التكلفة المستخدم من معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات فضلا عن التحليل الاستراتيجي اللازم لذلك.¹

وقد قدم كل من "إيدري ونايت" تحليلا نظريا عن العلاقة بين المعلومات المحاسبية وعملية تحليل القرار، حيث يكون تسلسل اتخاذ القرار كالاتي:²

- ✓ تحديد التكاليف وحسابها بالطريقة الملائمة
- ✓ مراقبة هذه التكاليف ومقارنتها لتحديد عناصر المشكل
- ✓ متابعة تطور تكاليف الاستغلال من فترة لأخرى، وذلك لتحديد العنصر المؤثر على ارتفاع أو انخفاض هذه التكاليف؛
- ✓ مقارنة التكاليف الحقيقية مع التكاليف التقديرية عند مستوى نشاط معين لتحديد الانحراف المسؤول عنه؛

¹ صالح ابراهيم يونس الشعباني، "دور معلومات نظام إدارة التكلفة المتكامل (ICMS) في دعم الأسبقيات التنافسية داخل الشركات وإعادة رسم خارطة الأداء والربحية"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية 3، العدد 5 (2010): 247.

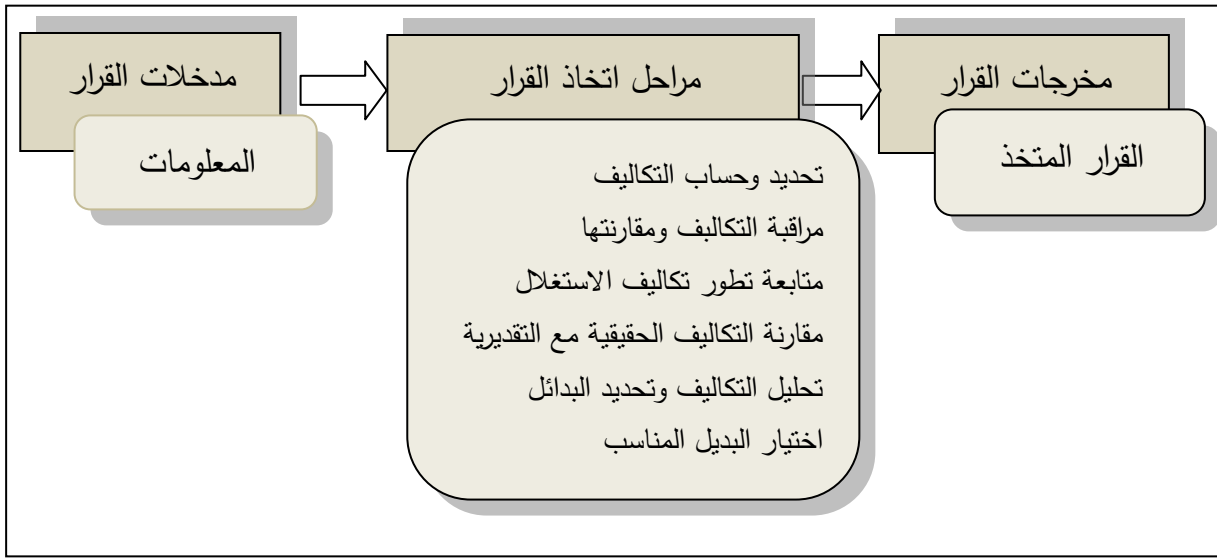
² نصيرة أوبختي، وكلثوم بوهنة، "المحاسبة التحليلية ودورها في عملية اتخاذ القرارات -دراسة حالة مؤسسة BENTAL"، مجلة الاستراتيجية والتنمية 4، العدد 6 (2014): 318-319.

الفصل الثالث: أهمية استخدام مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية

✓ يتم الحصول على التكاليف وتحليلها في شكل تقارير ومستندات دورية عند تحديد عناصر المشكل نلجأ إلى تحديد مجموعة من البدائل التي تحقق الاستغلال الأفضل للمواد، لإنتاج الكمية اللازمة بأحسن نوعية.

والشكل رقم (9) يوضح هذه المراحل:

الشكل رقم 9: العلاقة بين المعلومات المحاسبية وعملية تحليل القرار



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ما تم عرضه سابقاً.

المبحث الثاني: الدور الاستراتيجي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة

يتوقف نجاح عمليات اتخاذ القرارات الاستراتيجية على توفير معلومات ملائمة، وللوصول إلى هذا الهدف يتطلب وجود نظام محاسبة تكاليف فعال وقادر على توفير معلومات في الوقت والنوعية والتكلفة المناسبة، وهنا تكمن أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة في توفير معلومات أكثر دقة تساعد على تحسين اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

على هذا الأساس تم تخصيص هذا المبحث للتعرف على ماهية المعلومة على أساس الأنشطة، وإبراز دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في توفير المعلومات الملائمة، بالإضافة إلى التعرف على نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأداة لإدارة الأنشطة.

المطلب الأول: ماهية المعلومة على أساس الأنشطة

أشار الكثير من الباحثين أن المزايا الاستراتيجية من نظام الـ ABC تظهر من تحسين المعلومة حول قرار الانتاج أو الشراء من الخارج ومزيج الإنتاج والخراجة، وقرارات استراتيجية أخرى،¹

وحسب Turney & Stratton فإن نظام الـ ABC يتميز بميزة رئيسية هي أنه نظام محاسبي تكاليفي وإداري في آن واحد حيث يقدم نوعين من المعلومات، معلومات مالية خاصة عن تكلفة الأنشطة والمنتجات أو الخدمات، ومعلومات خاصة عن تلك الأنشطة.²

وقد أطلق "تورني" على المعلومات المنتجة من نظام الـ ABC مصطلح المعلومة على أساس الأنشطة (Activity Based Information) ويختصر بـ (ABI) والتي تصف العمل ونتائجه وتستخدم معالجة القضايا الاستراتيجية والتكتيكية مثل التسعير وتحديد المزيج البيعي ومجالات التحسين التي يجب القيام بها.

¹ اليزيد الساحري، " التحليل الاستراتيجي للتكلفة في البيئة الحديثة ودوره في تحسين أداء المنظمة"، مجلة دراسات اقتصادية 9، العدد 3 (2015): 54.

² قاسم محمد عبد الله، "أهمية استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية العراقية: دراسة تطبيقية في الشركة العامة للزيوت النباتية (مصنع المامون)"، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية 02، العدد 02 (2012): 167.

الفصل الثالث: أهمية استخدام مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية

كما أوضح أن طبيعة هذه المعلومة كمخرج لنظام الـ ABC تكون في شكل تحليل الأنشطة وتحليل مسببات التكلفة وتحليل لمقاييس الأداء، واعتبر أن كل نوع منها لديه دور محدد في عملية التحسين المستمر.¹

1. تحليل الأنشطة:

تعمل المؤسسة ضمن مجموعة من الأنشطة تمتد من التموين بالمواد الأولية الأساسية إلى التسليم النهائي للمنتج أو الخدمة، والتي تتمحور في تصميم، وإنتاج، وتسويق، وتسليم، ودعم المنتجات أو الخدمات، وحتى تقوم المؤسسة بإدارة أنشطتها وجب عليها تحليلها.

ويمثل تحليل النشاط عملية تحديد ووصف وتقييم الأنشطة التي تؤديها المؤسسة، وذلك من خلال تحديد الأنشطة التي يتم تنفيذها، وعدد الأشخاص الذين يؤديونها، بالإضافة إلى تحديد الوقت والموارد المطلوبة لأداء هذه الأنشطة، وتحديد قيمتها بالنسبة للمؤسسة.²

وقد أشار Baker أن لتحليل الأنشطة مكانة مهمة ضمن نظام التكاليف على أساس الأنشطة، حيث يقدم معلومات أساسية لا يمكن الاستغناء عنها، كما اعتبره منهجية مهمة لتحليل مخرجات المؤسسة وتحديد العمليات التي تولد تلك المخرجات، أما الغرض من إعداد هذا التحليل فهو تحديد الأنشطة الهامة في المؤسسة والتي تصف مختلف العمليات وتحديد تكلفتها وأدائها، وبذلك يقدم تحليل الأنشطة قدرا كبيرا من المعلومات حول المؤسسة كما أنه يظهر جودة الأنشطة المنجزة وكميتها، وطبيعة العلاقات التي تربط العملاء بالموردين وطبيعة العلاقات بين الخدمات.³ وبالتالي فتحليل الأنشطة يحدد طريقة عمل المؤسسة

¹ لطيفة بكوش، نظام التكاليف على أساس الأنشطة، (الاسكندرية، مصر: دار التعليم الجامعي، 2021)، 83-84.

² Don R. Hansen, Maryanne M. Mowen, and Liming Guan, Cost Management: Accounting & Control, 6 th ed. (Mason, United States of America: Thomson South- Western, 2006), 431.

³ لطيفة بكوش، "مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة مجمع صيدال"، (أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2017)، 101.

الفصل الثالث: أهمية استخدام مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية

ويحدد العمل الذي يتم إجراؤه،¹ ويحدد مدى ملاءمة هذه الأنشطة مع استراتيجيات المؤسسة وأهدافها المختلفة.²

وتحليل الأنشطة يمر بأربعة خطوات أساسية، هي كالآتي:³

- تحديد أهداف العملية ويتم ذلك عن طريق تحديد ماهية احتياجات الزبون والتوقعات المنتظرة حول العملية؛
- التسجيل بواسطة مخططات وهي عملية تسجيل الأنشطة التي تستخدم في إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة وتكون عملية التسجيل من البداية إلى النهاية، أي رسم الأنشطة متتالية؛
- تصنيف الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة؛
- التحسين المستمر وهي زيادة كفاءة جميع الأنشطة وتطوير الخطط وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة.
- ويمكن توضيح مفهوم الأنشطة المضيفة للقيمة وغير المضيفة للقيمة كما يلي:
 - ✓ **أنشطة مضيفة للقيمة:** هي الأنشطة التي يعتبر وجودها أساس لإتمام عمليات إنتاج وتسويق وبيع المنتج في الأسواق إلى العملاء، ومن أمثلتها مواد أولية لصنع المنتج،⁴ وهي كذلك الأنشطة التي تضيف خصائص أو قيمة للمنتج من وجهة نظر العميل، وهذه الخصائص يقدرها العميل النهائي (سواء كان داخلي أو خارجي) ويكون العميل مستعد لأن يدفع ثمنها، ومعنى أنها "مضيفة للقيمة" أنه لا يمكن إلغاء هذه الأنشطة بدون أن يؤدي ذلك إلى تقليل الجودة التي يحتاجها العميل أو المؤسسة؛⁵

¹ Hooshang Beheshti, "Gaining and sustaining Competitive Advantage with Activity Based Cost Management System," Industrial Management & Data Systems 104, no. 5 (2004): 379.

² علي حازم اليامور، "استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة الـ ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة"، مجلة تنمية الرافدين 98، العدد 32 (2010): 234.

³ السيدية، والمرعي، "تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة أسلوب جديد للقياس مقارنة بالأنظمة التقليدية"، 115.

⁴ سالم، بلمهدي، وهرياجي، "مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض التكاليف"، 451.

⁵ مبارك، عثمان، ومحرم، محاسبة التكاليف المتقدمة، 330.

الفصل الثالث: أهمية استخدام مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية

✓ أنشطة غير مضيعة للقيمة: وهي الأنشطة التي لا يؤدي تنفيذها إلى إضافة قيمة إلى المنتج، بمعنى أن التخلص من هذه الأنشطة وإلغائها لا يؤدي إلى التأثير في قيمة المنتجات المقدمة إلى العملاء، ومن أمثلتها تخزين المواد الأولية أو المنتجات التامة الصنع. وتجدر الإشارة إلى أنه هناك أنشطة عديمة القيمة من وجهة نظر العملاء ولكن لا يمكن للمؤسسة أن تستغني عنها كاملاً، بل يمكن أن تخفض حجمها وتتجز النشاط بكفاءة مثل قسم المحاسبة، معالجة البيانات، الفحص، إعداد الآلات لمنتج جديد أو تشغيل كمية لمنتج معين.¹

ويمكن توضيح أهم الفروق بين الأنشطة المضيعة للقيمة والأنشطة غير المضيعة للقيمة في الجدول رقم (7):

الجدول رقم 7: الفرق بين الأنشطة المضيعة للقيمة والأنشطة غير المضيعة للقيمة

الأنشطة المضيعة للقيمة	الأنشطة غير المضيعة للقيمة
توفير القيمة أو الميزة لنشاط على النحو المحدد من قبل العميل.	لا توجد ميزة أو قيمة لنشاط على النحو المحدد من قبل العميل.
يجب تنفيذ الأنشطة لتلبية رغبات العملاء واحتياجاتهم.	لا يحتاج النشاط إلى القيام به لتوليد المخرجات.
تعمل الأنشطة المضيعة للقيمة على تغيير المنتج أو الخدمة.	لا يضيف قيمة إلى الخدمة أو المنتج.
العميل على استعداد لدفع ثمنها.	نشاط لا يرغب العميل في دفع ثمنه.

Source : Nitin Kumar, and Dalgobind Mahto, "Current Trends of Application of Activity Based Costing (ABC): A Review," Global Journal of management and Business Reserch Accounting and Auditing 13, no. 3 (2013): 12.

¹ سالم، بلمهدي، وهرجاني، "مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض التكاليف"، 451.

في حين هناك ثلاث معايير لتحديد الأنشطة المضيفة وغير المضيفة للقيمة:¹

- هل النشاط ضروري؟ إذا كان النشاط مكررا أو غير ضروري فهو نشاط لا يضيف قيمة؛
- هل النشاط يضيف قيمة أحيانا، ولا يضيف قيمة في بعض الأحيان؟ فالنشاط الذي يضيف قيمة كما هو الحال في نشاط مناولة الانتاج تحت التشغيل بين العمليات الانتاجية، ولكن لا يضيف قيمة لغرض مناولة المواد الأولية داخل المخزن؛
- هل النشاط ينجز بكفاءة؟ يتم التحقق من هذا المعيار من خلال مقارنة الأداء الفعلي للنشاط مع الأداء المعياري الداخلي أو الأداء الخارجي (مقارنة مرجعية)، فإذا كان الأداء الفعلي لا ينجز بمستوى كفاءة الأداء المعياري الداخلي أو الخارجي عندئذ يعد نشاطا لا يضيف قيمة.

2. تحليل مسببات التكلفة:

يهتم تحليل مسببات التكلفة بتحديد وإعطاء قيم كمية، وشرح لتأثير مسببات التكلفة، ويتم استخدامها من أجل برامج التحسين المستمر التي تستهدف تخفيض زمن أداء العمليات الداخلية، وتحسين الجودة وتحقيق إدارة الجودة الشاملة، وتخفيض التكاليف.² إن تحليل مسببات التكلفة يتطلب معالجة مشكلتين أساسيتين، تحتاج كل مشكلة إلى اتخاذ قرار منفصل هما:

1.2. تحديد عدد مسببات التكاليف التي يتم استخدامها في المؤسسة:

لابد من الإشارة إلى أن عملية اختيار مسبب التكلفة لكل نشاط هي عملية صعبة، لأنها تتطلب فهما جيدا وتحديد دقيقا للعوامل والمتغيرات الحقيقية التي تسبب في ظهور التكاليف، وكثيرا ما يتعارض لدينا الاختيار بين عدد مسببات لذا يستحسن استخدام الأساليب الإحصائية لتحديد أفضل مسبب للتكلفة يمكن استخدامه للتعبير عن سلوك التكاليف، والذي يجعل تكلفة تطبيق النظام أقل ما يمكن دون الانحراف على

¹ وليد خالد صالح، "دور التكاليف على أساس النشطة في تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية 4، العدد 8 (2012): 303.

² محمود أحمد إبراهيم، "التحليل الاستراتيجي للتكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة ودعم الميزة التنافسية دراسة ميدانية"، تنمية الرافدين 32، العدد 101 (2010): 88.

الفصل الثالث: أهمية استخدام مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية

مجال الدقة المطلوبة، وبحيث ينبغي أن يتصف بالقابلية للقياس، سهولة الحصول على البيانات المتعلقة به، ومدى قوة ارتباطه بالنشاط المقاس أي أنه يعبر عن التكلفة الحقيقية للنشاط.¹

إن زيادة عدد هذه المسببات يخلق درجة كبيرة من الدقة من جهة ويكلف ويعقد النظام من جهة أخرى، فلذا يجب مراعاة بعض العوامل عند القيام بتحديد العدد الملائم من مسببات التكلفة.² إن اختيار عدد مسببات التكلفة المطلوب يتوقف على عدد من العوامل أهمها:³

1.1.2. درجة الدقة المطلوبة في أرقام التكلفة: كلما زادت درجة الدقة المطلوبة زاد عدد مسببات التكلفة، فمن المهم مراعاة الدقة في اختيار مسببات التكاليف المرتبطة بكل نشاط حيث غالبا ما يؤثر النشاط في أكثر من مسبب تكلفة، وإن عدم اختيار المسبب الملائم للتكلفة يؤثر على دقة القياس وجودة ومصداقية معلومات التكاليف؛

2.1.2. درجة تعقد وتنوع المنتجات: كلما زادت درجة التعقد والتنوع في المنتجات كلما زادت عدد مسببات التكلفة وبالتالي أعطى نتائج دقيقة عن تكلفة المنتجات؛

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

¹ درويش، وصالح، "الإدارة الاستراتيجية للتكاليف كأداة لتعزيز تنافسية المؤسسة الاقتصادية"، 214.
² محمد أمين بريري، محاسبة تحليلية، (عمان، الأردن: دار اليازوري للنشر والتوزيع، 2017)، 152.
³ منال دودية، "أهمية تحليل التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ قرارات دعم الموقف التنافسي-دراسة ميدانية"، (مذكرة ماجستير، جامعة دمشق، 2015)، 94-95.

الفصل الثالث: أهمية استخدام مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية

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

ومنه يجب اختيار مسبب التكلفة الذي يجعل تكلفة تطبيق النظام أقل ما يمكن وذلك دون الانحراف على مجال الدقة المرتقبة، وهناك مجموعة من الشروط يجب أخذها بعين الاعتبار عند عملية الاختيار نذكر منها: قابلية للقياس، سهولة الحصول على المعطيات المتعلقة بها، مدى قوة ارتباطها مع تكلفة النشاط، أن يعبر مسبب التكلفة عن حقيقة النشاط المقاس.¹

2.2. المفاضلة بين مسببات التكاليف البديلة في المؤسسة: تجدر الإشارة إلى أنه عند المفاضلة بين مسببات التكاليف البديلة لا بد من التمييز بين ما يأتي:²

1.2.2. مسببات استخدام النشاط: مسبب استخدام النشاط يمثل العلاقة بين موضوع القياس التكاليفي وبين النشاط؛

2.2.2. مسببات التكلفة التشغيلية: مسبب التكلفة التشغيلية يمثل المسبب الحقيقي الذي يشرح كيف حدثت التكلفة، وبالتالي يمثل تكلفة العملية وليس تكلفة المنتج.

ومن منظور التحليل الاستراتيجي للتكلفة لا يعتبر الحجم المسبب المثالي لتفسير سلوك التكلفة دائماً، فمن الملائم استخدام مسببات تكلفة هيكلية وتنفيذية لتفسير سلوك التكاليف،³ حيث يتم التحكم في مسببات التكلفة الهيكلية من خلال دراسة مدى انسجامها مع استراتيجية المؤسسة ورؤيتها ورسالتها والغرض من وجودها، وذلك بتحديد العمليات والأنشطة المطلوبة لتحقيق أهداف المؤسسة واستراتيجيتها مع المراجعة المستمرة لمدى تحقق تلك الأهداف، وهذه المسببات تتعلق بالقرارات الاستراتيجية التي تتخذها المؤسسة. في حين يتم التحكم في مسببات التكلفة التنفيذية من خلال التفكير الانتقادي والتقييم المستمر لمدى كفاءة أساليب

¹ بربري، محاسبة تحليلية، 152.

² ابراهيم، "التحليل الاستراتيجي للتكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة ودعم الميزة التنافسية"، 88-89.

³ المرجع السابق، 90.

الفصل الثالث: أهمية استخدام مخرجات نظام التكليف على أساس الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية

وطرق الانتاج من خلال إعادة هندسة لتصميم عمليات التصنيع أو تصميم المنتجات،¹ وتقسّم مسببات التكلفة الهيكلية على خمس فئات، في حين تقسم مسببات التكلفة التنفيذية إلى ست فئات يمكن عرضها في الجدول رقم (8):

الجدول رقم 8: محتوى مسببات التكلفة الهيكلية والتنفيذية

مسبب التكلفة	الدالة
مسببات التكلفة الهيكلية	
النطاق (الحجم)	حجم الاستثمار اللازم لعمليات التصنيع والأنشطة البحوث والتطوير وللأنشطة التسويقية. وما درجة التكامل الأفقي لأنشطة المؤسسة
المدى (المجال)	درجة التكامل الرأسي لأنشطة المؤسسة
الخبرة	عدد مرات أداء المؤسسة النشاط نفسه بالمقارنة بما يقوم به الآن
المستوى التقني (التكنولوجيا)	الأساليب التكنولوجية المستخدمة في كل خطوة من سلسلة القيمة للمؤسسة
درجة التعقيد	حجم اتساع وتنوع المنتجات والخدمات المقدمة للعملاء
مسببات التكلفة التنفيذية	
مشاركة العاملين في تنفيذ برامج التحسين المستمر	مدى التزام العاملين بالمؤسسة بفلسفة التطوير والتحسين المستمر
درجة تحقيق إدارة الجودة الشاملة	هدف جودة المنتج والسياسات التي تؤدي إلى تحقيقه
كفاءة استخدام الطاقة	مدى استغلال طاقة المصنع وذلك بمعرفة الخيارات الخاصة بنطاق وتصميم المصنع
التوصيف الهندسي لمكونات المنتج	مدى فعالية تصميم المنتج ومكوناته
درجة الاستفادة من العلاقات مع الموردين ومع المستهلكين	مدى المقدرّة على استغلال الروابط المتداخلة مع كل من الموردين والعملاء في إطار سلسلة القيمة للمؤسسة ككل

المصدر: محمود أحمد ابراهيم، "التحليل الاستراتيجي للتكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة ودعم الميزة التنافسية دراسة ميدانية"، تنمية الراغبين 32، العدد 101 (2010): 89-90.

¹ محمد حسين عبد العظيم، "دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الاستراتيجية في المنظمات"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية 21، العدد 1 (2005): 21.

الفصل الثالث: أهمية استخدام مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية

وعليه فتحليل مسببات التكلفة تمثل أداة رقابية على تكلفة أهداف التكلفة المقدمة للعملاء،¹ من خلال ما توفره من معلومات عن مسببات التكاليف، والتي تساعد في تحديد أي الأنشطة التي يجب الاهتمام بها وأي الأنشطة يجب أن نؤديها أقل أو أنه لا يجب أن يتم أدائها على الإطلاق، وعليه فإن استخدام نظام الـ ABC يوفر للإدارة معلومات كفوية يمكن الاعتماد عليه في عملة اتخاذ القرارات الاستراتيجية.²

3. تحليل أداء الأنشطة:

يتم قياس وتقييم أداء الأنشطة من خلال مجموعة من المؤشرات تتضمن مقاييس الأداء، ومن أهم هذه المؤشرات الوقت اللازم لإتمام كل نشاط، جودة العمل المنجز لكل نشاط، تكلفة كل النشاط وكل مؤشر من هذه المؤشرات يمكن استخدامه كمقياس لمدى كفاءة النشاط في أداء المهام والوظائف المطلوبة منه، واستخدام هذه المؤشرات معا يوفر صورة واضحة عن العمليات الداخلية في المؤسسة، وتوفير بيانات مهمة حول مدى انجاز برامج التحسين والتطوير في المؤسسة.³

1.3.1. مقاييس التكلفة: يتم قياس تكاليف الأنشطة من خلال نظام التكاليف على أساس الأنشطة

الذي يقوم بتوزيع التكاليف على الأنشطة المسببة لوجود هذه التكاليف، وذلك لتحديد تكلفة كل نشاط، ثم توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات بحسب درجة استفادة كل منتج من هذا النشاط، فإذا لم يستخدم منتج ما نشاطا معيننا فلا يتحمل أي تكاليف مرتبطة بهذا النشاط.⁴ إن استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في قياس تكلفة العمليات يسهم في تحسين دقة تكلفة المنتج أو الخدمة من خلال استخدام مسببات كلف متعددة، لتتبع كلف الأنشطة للمنتجات والخدمات المرتبطة بالأنشطة التي تستهلك موارد المؤسسة،

¹ سليمان البشتاوي، "الاتجاهات الاستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (ABC) & (ABM)، نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها"، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الانسانية) 28، العدد 8 (2014): 1872.

² سعيد محمود مصطفى الهلباوي، "مشاكل تخصيص الموارد وتقويم الأداء في إطار مدخل نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) : نموذج مقترح"، المجلة العلمية التجارة والتمويل، العدد 1 (1995): 24-25.

³ اليامور، "استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة الـ ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة"، 236.

⁴ خديجة عرقوب، "الإدارة بالأنشطة ABM وآلية تطبيقها في المؤسسات"، مجلة الإقتصاد الإسلامي العالمية، العدد 38 (2015): 59.

الفصل الثالث: أهمية استخدام مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية

حيث ركز نظام التكاليف على أساس الأنشطة على مسببات التكلفة وليس على أهداف التكلفة كما تفعل أنظمة الكلفة التقليدية.¹

2.3. مقاييس الجودة: يقوم مدخل الجودة على فلسفة تحسين الأداء المستمر والتميز للإنتاج وإرضاء الزبائن من خلال توفير منتجات أو خدمات بتكلفة أقل وإنتاج خال من العيوب، ويتم استخدام عدة مقاييس لقياس الجودة من أهمها مقاييس رضا الزبائن، ومقاييس جودة عملية الإنتاج أو الخدمة.²

وتحسين الجودة يتعلق بعملية التطبيق وبعملية القياس، فعادة ما يتطلب تطبيق برنامج تحسين الجودة التركيز للحصول على منتجات سليمة دون عيوب من المرة الأولى، أي من بداية كونها فكرة في مرحلتها البحوث والتصميم مروراً بعملية الإنتاج حتى تصبح بيد المستهلك، فنظام التكاليف على أساس الأنشطة ومن خلال تعرفه على الأنشطة المنحرفة ومحاولة تقليلها يعمل على تحقيق هذا الهدف، كما أن المعلومات التفصيلية التي يقدمها النظام يسمح للمؤسسة في التحكم في كلتا المرحلتين.³ ويكتمل برنامج تحسين الجودة بعملية القياس أيضاً بحيث يضمن وجود مقاييس أداء ملائمة تشجع على تحقيق الجودة، فهناك مقاييس عديدة يمكن من خلالها معرفة مستوى جودة ما تقدمه المؤسسات من منتجات وخدمات، وهذه المقاييس تؤدي دوراً مركزياً في أي برنامج جودة من هنا تستخدم المؤسسات مجموعة متنوعة من مقاييس الجودة منها نسبة الإنتاج المعيب كجزء من المليون، نسبة الإنتاج الجيد إلى إجمالي الإنتاج نسبة الكفاية الإنتاجية، التلّف، الخردة، إعادة التصنيع، المردودات، معدل العمليات الواقعة تحت رقابة الأدوات الإحصائية.⁴

3.3. مقاييس الوقت: يعتبر الوقت عاملاً مهماً في العملية الإنتاجية وأحد المؤشرات في الحكم على فعالية الأداء التي يقدمها نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مرحلة تحليل الأنشطة وبالضبط تظهره خريطة الأنشطة. لا يقصد بالوقت أن تؤدي العملية الإنتاجية في الوقت المحدد فحسب، بل يجب أن يتم استغلال هذا الوقت بكفاءة عالية، وهنا يجب تحديد الوقت وتصنيفه على أساس القيمة الموجهة للعميل، لهذا يجب

¹ اليامور، "استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة الـ ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة"، 238.

² الساحري، "التحليل الاستراتيجي للتكلفة في البيئة الحديثة ودوره في تحسين أداء المنظمة"، 54.

³ بكوش، "مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، 111.

⁴ اليامور، "استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة الـ ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة"، 237.

الفصل الثالث: أهمية استخدام مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية

العمل على تخفيض الوقت غير المضيف للقيمة الذي يعتبر وقتاً ضائعاً يزيد في دورة التصنيع بسبب عدم كفاءة العملية الانتاجية والذي قد ينتج عن ضعف الصيانة التي قد تؤدي إلى التوقف المفاجئ للآلات، لذا فإن عنصر الوقت أحد الأدوات الهامة لتحسين الأداء، استخدام مؤشرات الوقت الخاصة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة لكل نشاط على حدة يمكن للإدارة تحديد مواضع الاختناق في المؤسسة والعمل على إزالتها، وتجدر الإشارة أن مؤشرات الوقت تختلف باختلاف النشاط الذي تقيسه فإذا كان النشاط هو الرد على طلبات العملاء فيعبر عنه بالوقت اللازم للرد على العميل وهنا يجب تقسيم العملاء إلى مجموعات حسب الموقع الجغرافي من باب الواقعية.¹

بعد قيام المؤسسة بتحديد وتحليل أنشطتها وقياس أداء كل نشاط باستخدام معايير معينة يأتي دور تحسين أداء هذه الأنشطة من خلال الوقوف على الأسباب التي تعيق فعاليتها وكفاءتها واتخاذ القرارات المناسبة بشأنها،² وهنا يمكن للمؤسسة إدارة الأنشطة من خلال الاعتماد على نظام الإدارة على أساس الأنشطة، ومنه نستخلص أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة غير قادر وحده على مساعدة صناع القرار من ترشيد عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

المطلب الثاني: دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في توفير المعلومات الملائمة

تعتبر المعلومات موردا لا يقل أهمية عن موارد المؤسسة، المتمثلة في رأس المال والموارد الطبيعية والموارد البشرية...، فالمعلومات هي مادة القرار الإداري ويتوقف نجاح القرار على مدى صحة المعلومات ودقتها وطريقة تنظيمها وتأمينها، فالغرض الأساسي من استخدام المعلومات هو تقليل عدم اليقين (ويمثل عدم اليقين الفرق بين المعلومات المعالجة والمطلوبة لإكمال مهمة) أو إزالته،³ حيث تكون المعلومات ذات قيمة للمؤسسة عندما تكون مفيدة في اتخاذ القرارات والعمليات، فكلما زادت فائدة المعلومات زادت قيمتها.⁴

¹ بكوش، "مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، 111.

² عرقوب، "الإدارة بالأنشطة ABM وآلية تطبيقها في المؤسسات"، 59.

³ Johan Frishammar, "Information Use in Strategic Decision Making," Management decision 41, no. 4 (2013): 318.

⁴ وليد ناجي الحياي، المدخل في المحاسبة الإدارية، (الدنمارك: الأكاديمية العربية المفتوحة، 2010)، 23.

ويتضح تحقيق نظام الـ ABC لخصائص المعلومات من خلال:

1. معيار إمكانية الاعتماد على المعلومات:

خاصية الثقة في المعلومات تتعلق بأمانة المعلومات، وإمكانية الاعتماد عليها بحيث تعبر بصدق عن الظواهر التي يفترض أن تعبر عنها، وأن تكون هذه المعلومات قابلة للإثبات وبالإمكان التحقق من سلامتها وهو ما يتطلب الالتزام بأكثر قدر ممكن من الحياد في القياس والإفصاح.¹

ويساعد تطبيق نظام الـ ABC على تحسين موثوقية المعلومات من خلال استخدامه لمسيبات تكلفة ومعدلات تحميل متعددة، وبالتالي يقضي على التخصيص العشوائي المبني على أساس استخدام معدل تحميل واحد لكافة الوحدات المنتجة بغض النظر عن درجة استفادتها من التكاليف غير المباشرة، وبهذا فإنه يوفر معلومات تتميز بالدقة والموثوقية والتوقيت المناسب وسهولة الفهم، يتم على أساسها احتساب مؤشرات الكفاءة للسيطرة الفعالة على الموارد وتحسين الإدارة المالية وعملية صنع القرار.²

2. معيار الملائمة:

تتعلق هذه الخاصية بمدى قدرة المعلومة على إحداث تغيير في اتجاه القرار، وأن يتم إعدادها بحيث تصل إلى مستخدميها في الوقت المناسب وأن تكون لها قدرة تنبؤية أو قدرة على التقويم الارتدادي للقرارات السابقة أو كليهما،³ بمعنى آخر لكي تحقق المعلومة معيار الملائمة عليها أن تكون ذات علاقة بالقرار الذي صممت لأجله، وهذا يتطلب من المعلومة أن يكون لها تأثير على القرارات المستهدفة، وتمثل المعلومة

¹ الجبران، ومحمود، "دراسة تحليلية لنظم التكاليف التقليدية والحديثة"، 338-339.

² كمال أحمد يوسف، ولبنى هاشم نعمان، "أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة حالة)"، مجلة سر من رأى 12، العدد 46 (2016): 308.

³ الجبران، ومحمود، "دراسة تحليلية لنظم التكاليف التقليدية والحديثة"، 338-339.

الفصل الثالث: أهمية استخدام مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية

الملائمة الآثار المستقبلية للتكاليف والإيرادات ومن ثم الربحية التي تتفاضل بين البدائل، فالمعلومة ذات الأثر الثابت في جميع البدائل تعد معلومة غير ملائمة.¹

وبمحافظة نظام الـ ABC على طبيعة وخصوصية كل نشاط من الأنشطة المؤداة داخل المؤسسة، أي بحصره كافة المتغيرات دون دمج أي منها، يعمل على توفير بيانات ملائمة ومناسبة دقيقة غير مظلمة وشاملة تتسم بالتكامل والترابط والتناسق بين مكوناتها مما يساعد على تحقيق أغراض الرقابة وتقويم الأداء وإمكانية التنبؤ الذي يستلزم دراسة عن الماضي مع أخذ التغيرات الحاضرة والمستقبلية في الحسبان ومن ثم القدرة على اتخاذ القرار أي الاختيار بين بدائل متاحة على أساس العوائد المتوقعة مستقبلاً من كل بديل،² وهذا ما يساعد على:³

- اتخاذ القرار المناسب على أساس معلومات التكلفة الدقيقة، إما الاستمرار في العمل أو تحويل بعض العمليات إلى مؤسسة أخرى (تغذية عكسية)؛
- إمكانية التنبؤ عن الفرص والمخاطر المتعلقة بالأنشطة والأعمال المختلفة والتي من الممكن أن تواجهها المؤسسة وذلك عن طريق التعرف على أداء الأنشطة في الفترات السابقة وتقييمها، مع الأخذ بالاعتبار التغيرات الحاصلة في الوقت الحاضر والمتوقع حدوثها في المستقبل؛
- إتاحة الفرص للمستخدمين لتأكيد أو تصحيح تقييم معلوماتهم السابقة واتخاذ القرارات التصحيحية (تغذية عكسية).

¹ طلال الجاوي، وفؤاد الجبوري، نظم المعلومات المحاسبية وفعاليتها في ظل الدور الإستراتيجي لمنظمات الأعمال، (عمان، الأردن: دار اليازوري، 2013)، 35.

² ناصر أحمد محمد سند، "الإطار المنطقي لمحاسبة النشاط في ظل بيئة الأعمال الحديثة"، (مذكرة ماجستير، جامعة بنها، 2012)، 49.

³ لبنى هاشم نعمان، "أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة على جودة المعلومات المحاسبية وتحسين الأداء -دراسة ميدانية تطبيقية على عينة من الشركات الصناعية العراقية"، (أطروحة دكتوراه، جامعة النيلين، 2017)، 100.

المطلب الثالث: نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأداة لإدارة الأنشطة

1. مفهوم الإدارة على أساس الأنشطة:

وفقا لـ Kaplan و Cooper يعتبر نظام الـ ABM ابتكارا في المحاسبة الإدارية يركز على الأنشطة في عملية تقدير التكاليف وتحويل تلك البيانات إلى معلومات تشغيلية وتكتيكية وإستراتيجية، يمكن للمديرين استخدامها لاتخاذ قرارات أفضل.¹

كما عرفه أيضا (Gammell and Mcnair) بأنه نظام معلومات متكامل والذي يساعد المؤسسة في إعادة توجيه جهودها وتحسين ربحيتها بشكل جذري.²

ويعرف نظام الـ ABM كذلك وفقا لـ CAM-I بأنه نظام يركز على إدارة الأنشطة كطريقة لتحسين القيمة المقدمة للزبون والربح المحقق من تزويد هذه القيمة، وينظر نظام الـ ABM إلى نظام الـ ABC على أنه المصدر الأساسي للمعلومات.³

وعليه فإن مفهوم نظام الـ ABM يقوم على التغذية العكسية بين الجوانب الإدارية والمحاسبية بالمؤسسة، في الجانب الإداري أين يتم التخطيط وتحليل أعمال المؤسسة، ثم الجانب المحاسبي أين يتم تجميع التكاليف في مجموعات الأنشطة ثم تحميلها على المنتجات، وفي هذه حالة ينظر لعملية تحميل

¹ Davood Askarany, Malcolm Smith, and Hassan Yazdifar, "Attributes of innovation and the implementation of managerial tools: an activity based management technique," International Journal of Business and systems research 1, no. 1 (2007): 99.

² سليمان سند السبوع، "أثر تقنيات التكلفة والمحاسبة الإدارية المتقدمة في بناء المزايا التنافسية حالة الشركات الصناعية الأردنية"، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية بعنوان: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين، (جامعة الملك سعود- الرياض: المملكة العربية السعودية، 18-19 ماي، 2010)، 11.

³ أمين بن سعيد، ونادية عبد الرحيم، "إدارة التكلفة من منظور استراتيجي كمدخل حديث لمحاسبة التكاليف"، الملتقى الدولي الثالث حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة -مقاربات علمية وعملية- (جامعة العربي بن مهيدي -أم البواقي: الجزائر، 24-25 أكتوبر، 2017)، 222.

الفصل الثالث: أهمية استخدام مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية

وتخصيص التكاليف كهدف وسيط ولا ينظر لها كهدف نهائي، ومن ثم يتم تحليل النتائج المحققة على مستوى آخر، لمعرفة نقاط ضعف المؤسسة بهدف تحسين أعمال المؤسسة.¹

مما سبق يتضح لنا أن نظام الـ ABM هي عبارة عن إجراءات تساعد على إدارة الأنشطة، وذلك بالاعتماد على مخرجات نظام الـ ABC بهدف رفع القيمة المحققة للعميل، وذلك من خلال تخفيض التكاليف وتحسين العمليات.

ومنه فنظام الـ ABM يعمل بثلاث صفات أداة للقياس، وأداة استراتيجية، وأداة تعريف:²

- **بصفته أداة قياس:** فهو يعمل على تزويد الإدارة بالمعلومات الدقيقة والموضوعية التي تساعد في تطوير وتحسين عمليات الإنتاج على المدى القصير والطويل؛
- **بصفته أداة إستراتيجية:** أي مرشدا للإدارة لتحسين المنتج نفسه؛
- **بصفته أداة تعريف:** يعمل على تمييز وقياس الأنشطة التي تطبق فيه والتي تضيف قيمة للمنتج.

2. أنواع الإدارة على أساس الأنشطة:

ميز كابلان وكوبر بين نظام الـ ABM التشغيلية والإستراتيجية، والتي يمكن من خلالهما تحقيق أهداف نظام الـ ABM:

1.2. الإدارة على أساس الأنشطة التشغيلية (نظام الـ ABM التشغيلي): هي الإجراءات التي تعمل على فعل الأشياء بشكل صحيح وأداء الأنشطة بكفاءة أكبر، حيث يمكن قياس الفوائد من نظام الـ ABM

¹ سارة عزليزية، ياسمينة عمامرة، ووثام ملاح، "نظام الإدارة على أساس الأنشطة كمدخل حديث لتميز المؤسسة الجزائرية - دراسة حالة شركة مناجم الفوسفات"، مجلة المنهل الإقتصادي 2، العدد 1 (2019): 97.

² سليمان حسين البشتاوي، "تطبيق المعرفة الجديدة: نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABCM) دراسة تطبيقية في القطاع الصناعي الأردني"، مجلة دراسات- العلوم الإدارية 34، العدد 1 (2007): 93-94.

الفصل الثالث: أهمية استخدام مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية

التشغيلي من خلال انخفاض التكاليف وزيادة الإيرادات من خلال الاستخدام الأفضل للموارد وتجنب التكلفة. وذلك من خلال إدارة الأنشطة، وإعادة هندسة العمليات، والجودة الشاملة، وقياس الأداء؛¹

2.2. الإدارة على أساس الأنشطة الاستراتيجية (نظام الـ ABM الاستراتيجي): هي الإجراءات التي تؤدي إلى القيام بالأشياء الصحيحة، واختيار الأنشطة الواجب القيام بها بهدف تخفيض التكلفة وزيادة الربحية. ويبين نظام الـ ABM الاستراتيجي المسارات المختلفة التي يمكن للمؤسسة من خلالها إنشاء ميزة تنافسية في السوق والحفاظ عليها. وتشمل القرارات المتعلقة بتصميم المنتج وتطويره، وتحسين العلاقات مع الموردين والعملاء من تسعير وتسليم وتعبئة وتغليف.² حيث يوسع نظام الـ ABM الاستراتيجي مجال التحليل إلى ما بعد تكاليف الإنتاج إلى التسويق والبيع والتكاليف الإدارية، مما يعكس الاعتقاد بأن الطلب على الموارد لا ينشأ فقط من المنتجات أو الخدمات ولكن من العملاء وقنوات التوزيع والتسليم. يمكن استخدام معلومات التكلفة لتعديل علاقات المؤسسة مع عملائها، وتحويل العملاء غير المربحين إلى عملاء مربحين من خلال المفاوضات حول السعر ومزيج المنتجات والتسليم وترتيبات الدفع. ويمكن كذلك دفع نظام الـ ABM الاستراتيجي إلى الخلف للموردين والمصممين والمطورين، حيث يمكن أن تؤدي إدارة علاقات الموردين إلى خفض تكاليف المواد المشتراة. يمكن لنظام الـ ABM أيضا توفير معلومات حول تصميم المنتج أو الخدمة وقرارات التطوير، والتي يمكن أن تؤدي إلى خفض تكاليف الإنتاج للمنتجات أو الخدمات الجديدة قبل أن تصل إلى مرحلة الإنتاج.³

3. أهمية الإدارة على أساس الأنشطة:

تشير الكتابات الأولية حول إدارة الأنشطة واستخدام معلوماتها، إلى أن هناك نوعين من المعلومات المستندة للنشاط هما المعلومات غير المالية حول مصادر القيمة التنافسية (مثل النوعية والمرونة) لأنشطة المؤسسة التشغيلية، والتي توضح كيف أن القيام بالأنشطة التشغيلية بفاعلية يؤدي إلى تسليم قيمة للمستهلك.

¹ Ildiko Reka Cardos, and Stefan Pete, "Activity-based Costing (ABC) and Activity-based Management (ABM) implementation- Is This the Solution for Organizations to Gain Profitability?," Romania Journal of Economics 32, no. 1 (2011): 159.

² Ibid.

³ Paul M. Collier, Accounting for managers: interpreting accounting information for decision-making, (New Jersey, United States of America: John Wiley & Sons Ltd., 2003), 241.

الفصل الثالث: أهمية استخدام مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية

ومعلومات الكلف الاستراتيجية، والتي تمكن المدراء من تقييم الربحية طويلة الأجل، وذلك بالنسبة للمزيج أو التشكيلة الحالية من منتجات المؤسسة وأنشطتها.¹ في حين أكد (Ildiko Reka Cardos) بأن المؤسسات التي تنفذ نظام الـ ABM سوف تجد خمسة مخرجات (معلومات) أساسية، والتي تتمثل في: المعلومات الخاصة بتكلفة الأنشطة والعمليات التجارية، تكلفة الأنشطة غير المضيفة للقيمة، مقاييس الأداء على أساس الأنشطة، معلومات دقيقة عن تكلفة المنتج أو الخدمة (أهداف التكلفة)، ومسببات التكلفة.²

وعليه ومن خلال المعلومات التي يقدمها نظام الـ ABM للمؤسسة تستطيع أن تحقق العديد من المزايا والفوائد، التي يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- قياس فاعلية العمليات والأنشطة التشغيلية الرئيسية داخل المؤسسة، وتحديد كيفية قياس تلك العمليات، بغية تقليل التكاليف وزيادة القيمة للعميل، كقياس عملية تدفق المواد الخام في العملية التصنيعية، وقياس المواد الخام والمصنعة على سبيل المثال؛
- تطوير التركيز الإداري من خلال تخصيص الموارد على الأنشطة الرئيسية التي تضيف قيمة، وعلى الزبائن، والمنتجات، من خلال المحافظة على الميزة الاستراتيجية للمؤسسة باستخدام أساليب التحسين المستمر؛³
- تنظيم الأنشطة وعلاقتها مع الكلفة الخاصة بالمنتج التي تجعل بالإمكان إزالة الأنشطة غير الضرورية وتحديد الأنشطة الخاصة بالإنتاج التي تلبى رغبات الزبائن؛
- العمل على زيادة التركيز على الكلف الحقيقية وتحسين العمليات الإنتاجية إذ يقاس نوعية الكلفة وتقييم أداء الأنشطة والموارد؛
- العمل على تحليل الربحية المتحققة من المنتجات أو الزبائن، لأنه يهتم بنوعية الزبائن أو المنتجات التي تحقق أعلى العوائد.⁴

¹ السبوع، "أثر تقنيات التكلفة والمحاسبة الإدارية المتقدمة في بناء المزايا التنافسية"، 12.

² Cardos, and Pete, "Activity-based Costing (ABC) and Activity-based Management (ABM) implementation," 159.

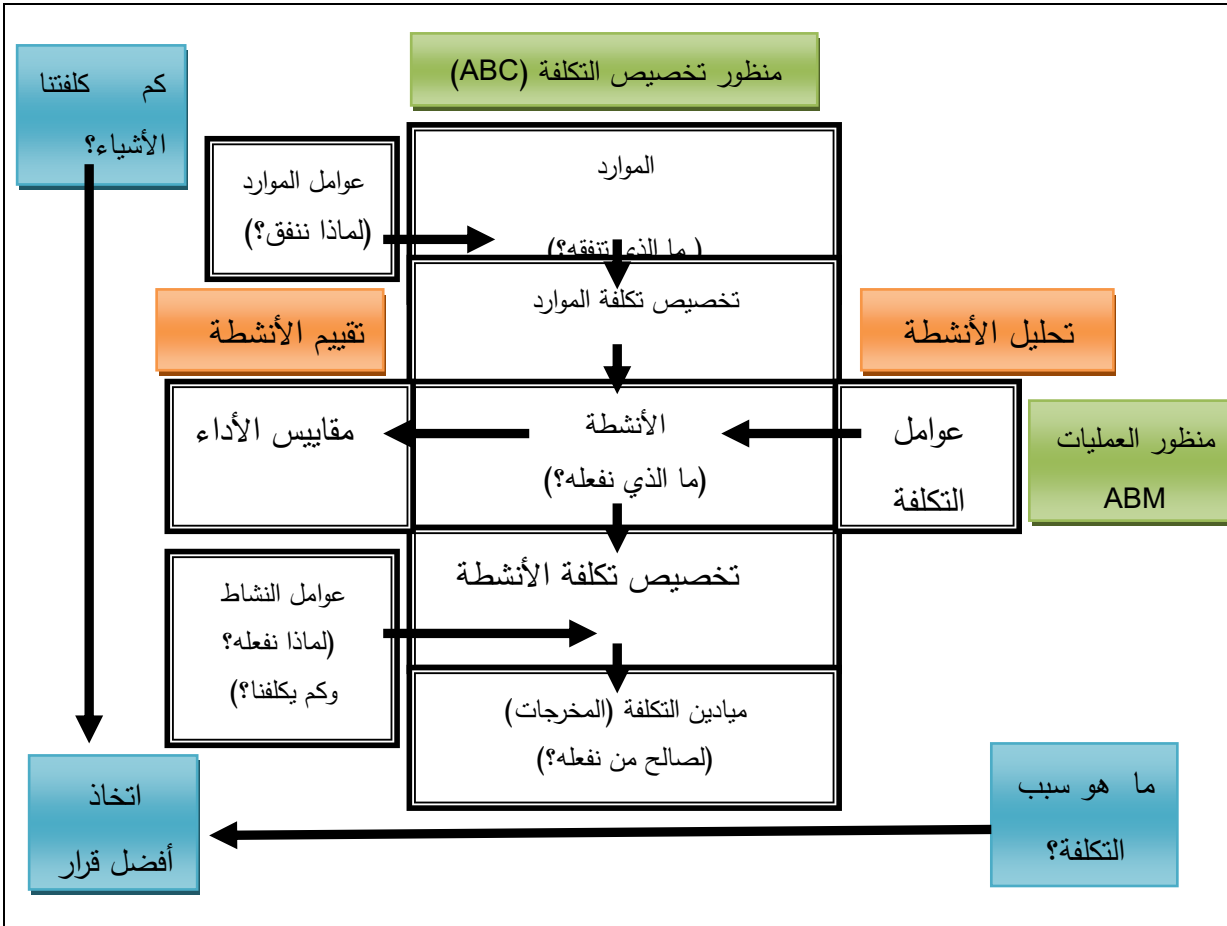
³ نوري، وجمعة، "تقنيات إدارة الكلفة الإستراتيجية"، 363.

⁴ البشتاوي، "تطبيق المعرفة الجديدة: نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABCM)"، 94.

الفصل الثالث: أهمية استخدام مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية

وعليه تتمثل القيمة الإستراتيجية لنظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة في أنه يمكن أن يوفر نظرة ثاقبة مفيدة لعمليات صنع القرار لأنه لا يوفر البيانات المالية فحسب، بل يفحص العمليات والأنشطة لتحديد الأنشطة ذات القيمة المضافة وغير ذات القيمة المضافة،¹ والشكل رقم (10) يوضح ذلك:

الشكل رقم 10: نموذج معلومات نظام الـ ABC



Source: Gary Cokins, Activity based cost management: a executive's guide, (New Jersey, United States of America: John Wiley & Sons INS, NY, 2001), 15.

نلاحظ من خلال الشكل رقم (10) أن نظام الـ ABC ونظام الـ ABM متداخلان ويشكلان عمل نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABCM) وعليه فإن محور الانتاج المعتمد على نظام الـ ABC يوفر معلومات مالية من خلال استهلاك أنشطة المنتجات الخاصة بالمؤسسة وتكلفتها والتي تهدف إلى رفع كفاية النشاط، من خلال أهداف التكلفة المعتمدة على تكلفة الانتاج، والتسعير، أو التكلفة المستهدفة، وتحليل

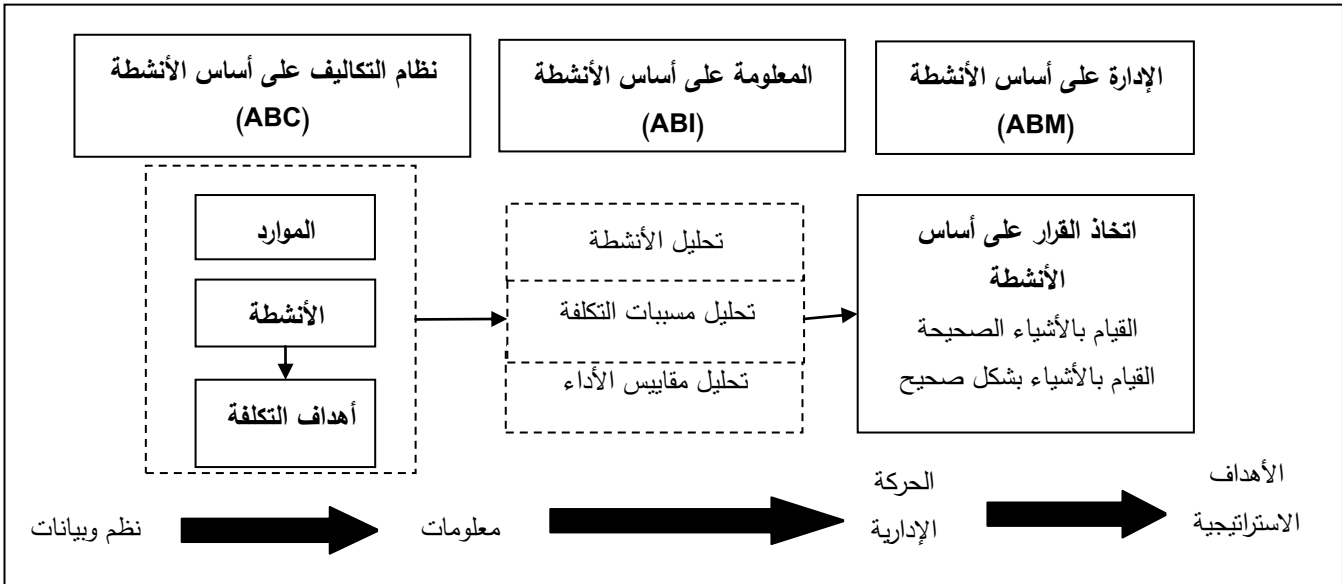
¹ M. Gupta, and K. Galloway, "Activity-based costing/management and its implications for operations management," Technovation, no. 23 (2003): 133.

الفصل الثالث: أهمية استخدام مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية

الربحية، والتصميم الانتاجي والتصنيع مقابل الشراء. أما محور العمليات الذي يستند على نظام الـ ABM فيعتمد على مخرجات نظام الـ ABC فيوفر المعلومات المالية وغير المالية عن النشاط المنجز، وقياس ذلك الأداء من خلال: تخفيض التكلفة، إعادة هندسة العمليات، التطوير والتحسين، تقليل الضياع، وتحديد مؤشرات الأداء. وللمحورين السابقين دور في رفع كفاءة الأداء من خلال عناصر التكاليف وانتهاء بالقرارات الاستراتيجية الرشيدة، إذ أن نظام الـ ABCM ما هي إلا موجه سلوكي لصناع القرار.¹

مما سبق نستخلص أن نظام الـ ABC لا يعمل وحده، فعلى المؤسسات التي تسعى لترشيد عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية استخدام أنظمة مساعدة كنظام الـ ABI ونظام الـ ABM، والشكل رقم (11) يوضح ذلك:

الشكل رقم 11: دور التكامل بين نظام الـ ABC والـ ABI والـ ABM في اتخاذ القرارات الاستراتيجية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على:

Gary Cokins, Performance Management, (New Jersey, United States of America: John Wiley & Sons INS, NY, 2004), 143

لطيفة بكوش، "مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة مجمع صيدال"، (أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2017)، 339.

Ildiko Reka Cardos, and Stefan Pete, "Activity-based Costing (ABC) and Activity-based Management (ABM) implementation- Is This the Solution for Organizations to Gain Profitability?," Romania Journal of Economics 32, no. 1 (2011): 159.

¹ البشتاوي، "تطبيق المعرفة الجديدة: نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABCM)"، 93.

المبحث الثالث: علاقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة باتخاذ القرارات الاستراتيجية

بدأ نظام التكاليف على أساس الأنشطة كنظام كلفوي يستهدف تحسين التكلفة، غير أن نوعية وجودة المعلومات التي ينتجها والمتمثلة في تحليل الأنشطة وتحليل مسببات التكلفة وتحليل أداء الأنشطة جعلت منه نظاما كلفويا إداريا، فالإدارة أصبحت تعتمد على مخرجاته في العديد من المجالات، خاصة في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية التي من شأنها تحديد مستقبل المؤسسة.

وعلى هذا الأساس تم تخصيص هذا المبحث للتعرف على مجالات استخدام المعلومة على أساس الأنشطة، بالإضافة إلى تحديد انعكاسات تطبيقه على عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

المطلب الأول: مجالات استخدام المعلومة على أساس الأنشطة

1. تحليل سلسلة القيمة:

يمثل تحليل سلسلة القيمة شكل خاص من أشكال تحليل النشاط، وقد ظهر من أعمال الباحث بورتر (1985 ، 1999)، وذلك باعتبار المؤسسة مجموعة من الأنشطة التفاعلية التي تخلق قيمة للعميل النهائي.¹

ويعتبر الهدف من تحليل سلسلة القيمة هو التركيز على زيادة مصلحة كل الأطراف العاملة عن طريق إدارة وربط أنشطة السلسلة الكلية من الموردين إلى الزبائن، فإعداد منهج عمل مشترك للعمل مع الموردين والزبائن، يساعد في اتخاذ القرارات التي تساعد على انجاز الأنشطة التي تؤدي إلى إنتاج منتجات تحقق حاجات الزبون، وتحديد الجهات التي سيعمل معها بشكل متواصل عن طريق تنظيم عمليات ذات أنشطة فعالة واستخدام تكنولوجيا المعلومات لدعم العلاقات بين الأطراف المترابطة ضمن السلسلة الكلية.²

¹ Hamid Bachir Bendaoud, "La comptabilité par activité (méthode ABC)," <https://creg.ac-versailles.fr/La-comptabilite-par-activite-methode-ABC>, (accès le 6/10/2019), 11.

² أمل راشد، وفيحاء يعقوب، "دور نظام معلومات المحاسبة الإدارية في تحسين وظائف أنشطة سلسلة القيمة وأثره في تقويم الأداء"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد 32 (2015): 41.

الفصل الثالث: أهمية استخدام مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية

إن مدخل سلسلة القيمة يعتمد بشكل رئيسي على نظام التكاليف على أساس الأنشطة، ولكن بشكل أكثر تطوراً، حيث أن نظام الـ ABC يعتمد على معلومات المؤسسة فقط، في حين أن سلسلة القيمة تعتمد على المعلومات الداخلية والخارجية للمؤسسة والتنسيق والتكامل في المعلومات من وجهة نظر استراتيجية.¹

يستعمل نظام التكاليف على أساس الأنشطة وتحليل سلسلة القيمة الأنشطة كأساس لنمذجة عمليات المؤسسة، فنظام الـ ABC يستعمل هذه الأنشطة كمواضيع تكلفة أولية ومن خلالها تحسب تكلفة مواضع التكلفة الأخرى كالمنتجات والزيائن، أما تحليل سلسلة القيمة فإنه يركز على الأنشطة المنشئة للقيمة بما يرفع من أداء المؤسسة من خلال إلغاء أو التقليل من الأنشطة غير المنشئة للقيمة.²

وتظهر أهمية تكامل كلا من نظام الـ ABC وتحليل سلسلة القيمة لعدد من الأسباب أهمها:³

- **خفض التكلفة وتحقيق ميزة تنافسية:** رغم تعدد جوانب التحديث والتطوير في أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة باعتباره أداة جديدة لإدارة التكلفة في بيئة الأعمال المتقدمة سواء من حيث تخطيط التكلفة ورقابتها وتجنبها واستيعابها واحتوائها إلى غير ذلك، لكن لكي تحقق هدفه بكفاءة وفعالية يجب أن يكون هناك وسيلة أو أداة تحليلية تحدد لها أي من الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة، وذلك حتى يتم استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو تقليلها، بغرض ترشيد التكاليف وتدعيم الميزة التنافسية للمؤسسة؛
- **تحقيق الدقة في قياس التكاليف:** يؤدي التكامل بين نظام الـ ABC وتحليل سلسلة القيمة إلى تحقيق درجة أعلى من الدقة في قياس التكاليف. حيث أن النظام التقليدي لقياس التكاليف لم يتم تصميمه بحيث يتم تصنيف التكاليف حسب أنشطة القيمة، ويتم تحقيق هذا باستخدام نظام الـ ABC، حيث أنه يمد أسلوب تحليل سلسلة القيمة بالتكاليف الحقيقية والدقيقة لأنشطة القيمة مما يساعد على اتخاذ

¹ فؤاد محمد شلح، "دور التكامل بين نظام المحاسبة عن تكلفة دورة حياة المنتج ومداخل إدارة التكلفة الإستراتيجية في تعزيز القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية الصغيرة والمتوسطة الحجم في قطاع غزة -دراسة حالة-"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية 28، العدد 24 (2020): 55.

² ابراهيم فرزيري، "استعمال نظام المحاسبة على أساس الأنشطة ABC في التسيير الإستراتيجي للتكاليف"، مجلة دراسات اقتصادية 2، العدد 1 (2008): 257.

³ حسن، "التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط وتحليل سلسلة القيمة"، 27.

الفصل الثالث: أهمية استخدام مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية

القرارات السليمة كما يساعد على تحليل سلسلة القيمة بكفاءة أعلى. كما يؤيد البعض هذا الرأي فيرى أنه من الأهمية معرفة التكاليف الحقيقية للأنشطة والعمليات التي تشكل سلسلة القيمة للمؤسسة للتوصل إلى اتخاذ قرارات سليمة بشأن إدارة سلسلة القيمة وتحسين كفاءتها، وبدون نظام الـ ABC لا يمكن تحقيق ذلك.

2. إعادة هيكلة المؤسسة:

يكشف تحليل الأنشطة في كثير من الأحيان أن الهياكل التنظيمية الحالية لا تعكس الطريقة التي تعمل بها المؤسسات.¹ والمؤسسات ذات الهيكل العمودي تخلق حواجز اتصال تزيد من التكاليف والوقت لاستكمال الأنشطة وتؤثر سلباً على الجودة. ونظام الـ ABC يعيد رسم المؤسسة لجعله أكثر اتساقاً مع الواقع.²

3. إعادة هندسة العمليات:

العملية التجارية هي مجموعة من الأنشطة التفاعلية، وتمثل هذه العمليات طريقة تنظيم المؤسسة، فكلما كانت أكثر كفاءة، زادت القوة التنافسية. ومع تغير أنماط التنظيم والتواصل وتطور الإنتاج بالمؤسسات، وجب تكييف العمليات باستمرار مع تطور الأعمال، وبدون نظام الـ ABC لا يمكن تحقيق ذلك، حيث يشكل تحليل الأنشطة وتحليل تكاليف الأنشطة نقطة انطلاق فعالة لتكييف العمليات وإعادة هندستها.³

4. قياس الأداء وإدارته:

أكد (Turney) أن نظام الـ ABC هو عبارة عن خوارزمية متعددة الأوجه وقاعدة بيانات للمعلومات المالية والتنظيمية، فهو يدعم أنظمة إدارة الأداء من خلال: إدارة الربحية والتخطيط المالي (تحسين التخطيط

¹ بكوش، "مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، 150.

² Bendaoud, "La comptabilité par activité (méthod ABC)", 11.

³ Rahmouni, "La mise en œuvre de la comptabilité dans les entreprises Françaises," 35-36.

الفصل الثالث: أهمية استخدام مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية

وتخصيص الموارد، دقة أكبر في تخطيط الموازنة)، إدارة الموارد البشرية (يوفر تكاليف الموظفين الذين يقومون بالأنشطة)، الاستدامة، وقياس الأداء.¹

يمكن أن يشكل نظام الـ ABC إطاراً متكاملًا وفعالاً لقياس الأداء والتحكم فيه، حيث يعتمد نظام الـ ABC على فكرة أن أداء المؤسسة هو نتيجة التعاون بين الأنشطة المتجانسة التي لها نفس الهدف والتي يتم تنظيمها في عمليات محددة، وبفضل هذا التجانس فإن نظام الـ ABC يساهم في قياس وإدارة الأداء من خلال الاعتماد على العملية الإدارية من خلال نظام الـ ABM.²

المطلب الثاني: انعكاسات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية

أشارت العديد من الدراسات التي تم إجراؤها ما بين 1997 و2001 إلى أن نظام الـ ABC يوفر معلومات أكثر دقة عن التكلفة للقرارات الطويلة (الاستراتيجية)، ولكنها ليست مفيدة على المدى القصير (التكتيكي).³

وبما أن نظام الـ ABC يركز على نظرة عرضية فإنه يصرف النظر عن التركيز على الوظائف ومراكز المسؤولية، لأنه يمكن لعدة مراكز أن تساهم في تحقيق نفس المسار، فهي تستبدل مفاهيم "التكلفة الكلية" و"التكاليف المباشرة" بالتكلفة المحدد مسارها والتي يقول Lorino أنها تتمثل في التكاليف التي نعلم كيف نوزعها على المنتجات، أو كيف نحملها عليها على أساس وحدات عمل عادلة.⁴ وعلى هذا الأساس فنظام الـ ABC يهدف إلى العثور على المزيد من التكاليف الملائمة للمنتجات المختلفة، فحساب التكاليف وسيلة وليست غاية، وبالتالي فالغرض الأساسي من نظام الـ ABC هو المساعدة في توفير معلومات ملائمة ودقيقة لأغراض اتخاذ القرارات الاستراتيجية وتحسين ربحية المؤسسة، ومن بين أهم هذه القرارات نذكر:

¹ Turney, "Activity-based costing," 44.

² Rahmouni, "La mise en œuvre de la comptabilité dans les entreprises Françaises," 36.

³ Stanly Ogoun, "Towards optimal operational Decision-making in manufacturing operations: an integrated cost management system (ICMS)'S approach," Research Journal of Finance Accounting 4, no. 6 (2013): 65.

⁴ عقون، مراقبة التسيير، 131.

1. تسعير المنتجات:

تساهم دقة بيانات التكاليف في التوصل إلى تكلفة دقيقة لوحدة المنتج ومن ثم تحديد أدق لقرارات التسعير، كما أن ضعف نظام التكاليف بالمؤسسة قد يحقق بيانات غير دقيقة عن تكلفة وحدة المنتج، بل وقد تكون غير صحيحة تماما، واستخدام تكلفة غير دقيقة لوحدة المنتج يكون له أثر سلبي على جميع القرارات التي تستند إلى هذه التكلفة،¹

واتخاذ قرار التسعير لا يتم إلا من خلال تحليل مختلف تكاليف نشاطات المؤسسة والتحكم في توزيع التكاليف غير المباشرة، لأنها تمثل الجزء الأكثر تعقيدا في توزيعها، وإيجاد مسبب التكلفة الحقيقي لا يتأتى أيضا إلا بنظام كنظام الـ ABC الذي يسمح بالتسيير الجيد لمختلف العوامل التي تربط بين كل من الأنشطة والموارد وأهداف التكلفة، وهذه ميزة لا تتميز بها باقي الطرق الأخرى لمحاسبة التكاليف.²

وعليه فإن نظام الـ ABC يساهم في تحديد السعر الملائم الذي تستطيع من خلالها المؤسسة مواكبة أسعار السوق والمنافسين الخارجيين، لأن هذا الأسلوب الحديث أثبت أن هناك فرصا لتخفيض التكاليف إذ أنه عندما تتوضح الأنشطة والتكاليف المرتبطة بهذه الأنشطة وعلاقتها فيما بينها فإن الإدارة تتمكن من تعيين الأنشطة التي يمكن الاستغناء عنها أو التي يمكن أن يكون فيها إفراط في التكاليف لوجود عمليات إضافية غير ضرورية، وبالتالي فإن إلغاء أو تعديل هذه العمليات تمكن من التوصل إلى تخفيض في التكاليف وبالتالي تمكن من تخفيض الأسعار قدر الإمكان.³

2. تحديد ربحية المنتجات:

يوضح نظام الـ ABC التغطية الحقيقية لتكاليف الانتاج والربح المحقق لكل منتج، وعليه يمكن للمؤسسة تحديد المنتجات التي قد لا تغطي التكاليف والمنتجات غير المربحة، فالنظام يقوم على تحميل

¹ زكي، "تحليل العلاقة بين تكلفة المنتج حسب النشاط وقرارات الطاقة والتسعير"، 92.

² سليمة حرمل، والياس صالح، "نظام محاسبة التكاليف ودوره في ضمان فعالية التسيير"، مجلة العلوم الاقتصادية 7، العدد 7 (2012): 95.

³ عقيل قاسم شنداخ، "محاسبة التكاليف كنظام للمعلومات وأثرها في قرارات التسعير - دراسة تطبيقية في الشركة العامة للزيوت النباتية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد 17 (2011): 287.

الفصل الثالث: أهمية استخدام مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية

التكاليف غير المباشرة على أهداف التكلفة بشكل أكثر دقة باستخدام العديد من مسببات التكلفة، وهذا ما يؤدي إلى تحسين السياسة التسعيرية ونتاج معلومات أكثر دقة عن ربحية المنتجات، ومنه اتخاذ القرارات المناسبة من قبل إدارة المؤسسة.¹

3. اختيار المنتجات والأسواق:

يمثل قرار اختيار المنتجات والأسواق من بين أهم القرارات الاستراتيجية التي يجب أن تتخذها المؤسسات، فعلى المؤسسات تحديد المنتجات أو الخدمات التي يجب بيعها، والأسواق، والعملاء، وأسعار البيع، والكميات المطلوبة، وعليه ولاتخاذ القرار الصحيح، يحتاج صناع القرار إلى معلومات تكلفة دقيقة ومفصلة حول مجموعات المنتجات أو الأسواق المختلفة الممكنة، من أجل اختيار المزيج الأمثل. تحقيقاً لهذه الغاية، يمثل نظام الـ ABC كطريقة قادرة على توفير معلومات التكلفة الكاملة.²

ويتعين على متخذ القرار تعديل مزيج المنتجات ومزيج السوق الذي يتضمن تعديل الموارد المخصصة لتنفيذ الأنشطة المطلوبة. ووفقاً لكوبر وكابلان نظام الـ ABC يسمح بتقدير الاستهلاكات الجديدة للموارد من خلال تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (Activity based Budgeting أو نظام الـ ABB)، هذه الأداة الإدارية تجعل من الممكن تبرير أي موارد طلبات إضافية للأنشطة الرامية إلى خفض أو القضاء على النفقات وإعادة تحديد استخدام القدرات الداخلية لجعلها مثالية أكثر، والهدف من نظام الموازنة على أساس الأنشطة (الـ ABB) هو تمكين الأعمال من توليد نفس العائد مع موارد أقل وتحسين الربحية وفقاً لذلك.³

¹ Gary Cokins, "Decisions Based on synthesis documents information of the ABC (Activity-Based Costing) method," International Journal of Accounting and Financial Reporting 1, no. 1 (2011): 128.

² Rahmouni, "La mise en œuvre de la comptabilité dans les entreprises Françaises," 32.

³ Bendaoud, "La comptabilité par activité (méthod ABC)," 10-11.

4. توفير موارد الانتاج (قرار التصنيع والشراء):

يمثل قرار التصنيع أو الشراء في المؤسسة من القرارات الاستراتيجية المهمة التي تتطلب اقتصادية وفنية للوصول إلى القرار الأنسب، إلى جانب تحديد العوامل أو الاعتبارات الأخرى التي تؤثر في عملية اتخاذ قرار الصنع أو الشراء مثل: التكلفة، الجودة، الكمية، المخاطر، وحجم الوفورات المحتملة عند الاختيار بين قرار الشراء أو الصنع.¹

ويتوقف اتخاذ هذا النوع من القرارات على القيام بعملية مفاضلة بين شراء ما تحتاجه المؤسسة أو قيامها بتصنيعه، وبالتالي يجب على المؤسسة النظر في كثير من العناصر المالية وغير المالية. فمن ناحية العناصر المالية (عوامل التكلفة) على المؤسسة أن تقوم بدراسة كاملة للتكاليف المالية بعملية الاسترداد وتلك الخاصة بعملية التصنيع ومن ثم المفاضلة. أما من الناحية غير المالية فعلى المؤسسة مثلاً أن تعرف فيما إذا يتوفر إليها طاقة انتاجية غير مستغلة قادرة على القيام بعملية التصنيع، ومن ثم هذه الطاقة غير المستغلة دائمة أم طاقة مؤقتة.²

وعليه فالمعلومات الناتجة من نظام الـ ABC تجعل اتخاذ القرار قرار التصنيع أو الشراء أكثر دقة. حيث يتم حساب التكلفة بشكل دقيق، كذلك يمكن معرفة مدى توفر الطاقات أو السعة للموارد المختلفة التي يحتاجها هذا النشاط.³

5. قرار إضافة أو التخلص من أحد خطوط الانتاج أو أحد المنتجات:

تواجه إدارة المؤسسة مشكلة الاختيار بين إضافة منتج إلى تشكيلة المنتجات التي تقوم بإنتاجها من عدمه، أو الاختيار بين إسقاط منتج من تشكيلة المنتجات أو الإبقاء عليه.

¹ أسامة عمر جعارة، " تطبيقات محاسبة التكاليف في قرارات الصنع والشراء - دراسة نوعية تحليلية في الشركات الصناعية الأردنية"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 5، العدد 7 (2012): 01.

² مصعب محمد عوض محمد، " قياس التكلفة بين الأساليب التقليدية والحديثة ودوره في دعم القرارات الإستراتيجية،" (رسالة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2014)، 205.

³ مبارك، عثمان، ومحرم، محاسبة التكاليف المتقدمة، 334.

الفصل الثالث: أهمية استخدام مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية

1.5. حالة إضافة منتج: يمكن للمؤسسة اتخاذ قرار إضافة منتج جديد إلى تشكيلة المنتجات من خلال المقارنة بين الإيرادات التفاضلية والتكاليف التفاضلية فإذا كانت نتيجة المقابلة بين الإيرادات والتكاليف ربح تفاضلي، فإن القرار يكون باتجاه إضافة المنتج إلى تشكيلة منتجات المؤسسة.¹

2.5. حالة حذف أو إسقاط منتج: قد تقوم المؤسسات متعددة المنتجات بدراسة اتخاذ قرار حذف خطوط منتج بالكامل بشكل يؤدي إلى إحداث تغييرات في تشكيلة المبيعات ذاتها، وذلك في الظروف التي تعد بها هذه الخطوط مربحة ومقنعة، ومن ثم تستوجب استبعادها، ويعتبر قرار الحذف في هذه الحالة على معيار تحليل التكاليف التفاضلية المتناقصا وسيكون القرار النهائي مبني على الربحية التفاضلية.² أو بمعنى آخر فإن القرار سوف يتخذ في ضوء المقارنة بين الوفر في التكاليف نتيجة التوقف عن إنتاج هذا المنتج الذي تم إسقاطه والإيرادات المفقودة نتيجة بيع هذا المنتج الذي تم إسقاطه، فإذا كانت نتيجة المقابلة هي موجبة فإن القرار يكون باتجاه إسقاط ذلك المنتج لأن إيقاف إنتاجه سوف يحقق للمؤسسة وفر في التكاليف.³

وعليه فإن هذه القرارات تمثل أصعب القرارات التي قد تواجه المؤسسات، نظرا لوجود العديد من العوامل الكمية والنوعية التي يجب أن تؤخذ بالاعتبار قبل اتخاذ القرار النهائي بإضافة أو التخلص من أحد خطوط الإنتاج، لأن من شأن تلك القرارات التأثير على صافي الربح، الأمر الذي يتطلب عمل التحليل المناسب للتكاليف المتعلقة والملائمة لاتخاذ القرار،⁴ وهنا تظهر أهمية نظام الـ ABC في توفير معلومة دقيقة تساهم في الوصول إلى قرارات أفضل.

6. تحليل ربحية العميل:

يعرف Kaplan ربحية العميل بأنها إيراد المبيعات المتحقق من زبون معين أو مجموعة زبائن مطروحا منه جميع التكاليف (التسويق، البيع، التوزيع) التي تكبدتها المؤسسة في سبيل تقديم منتج أو خدمة للزبون أو

¹ محمد، " قياس التكلفة بين الأساليب التقليدية والحديثة ودوره في دعم القرارات الإستراتيجية"، 213-214.

² لطفي، إدارة الأعمال باستخدام معلومات المحاسبة، 238.

³ محمد، " قياس التكلفة بين الأساليب التقليدية والحديثة ودوره في دعم القرارات الإستراتيجية"، 213-214.

⁴ زينب جبار يوسف، وهيفاء عودة، " أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في القرارات الإدارية - دراسة حالة"، مجلة جامعة بابل - العلوم الإنسانية 22، العدد 4 (2014): 939.

الفصل الثالث: أهمية استخدام مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية

مجموعة من الزبائن، إن تحليل ربحية الزبون من المفاهيم المعقدة نسبياً، ويقصد بها بشكل أساسي ما الذي يتبقى للمؤسسة من الإيرادات التي حصلت عليها من الزبون بعد تغطية التكاليف المتعلقة بذلك الزبون.¹

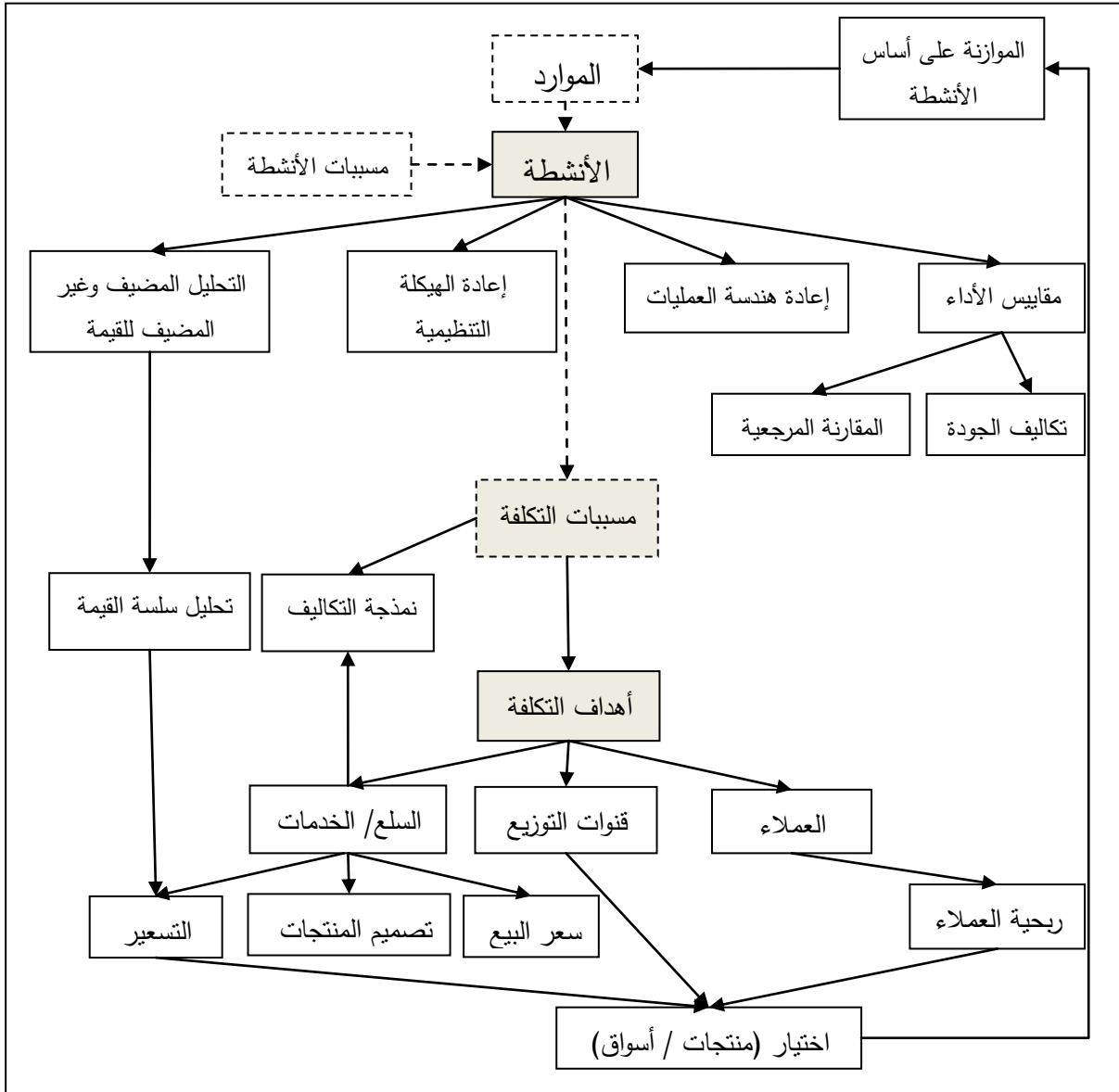
ويوضح تحليل ربحية العميل وفقاً لنظام الـ ABC أنه ليس كل عميل هو عميل جيد وليس كل الإيرادات هي إيرادات جيدة، فمن خلال حساب التكاليف لكل عميل تستطيع المؤسسة التمييز بدقة بين العملاء الأكثر والأقل ربحية، وبالتالي توفير رؤية أوضح لربحية عملائها، وهذا ما يجعل من الممكن تحسين عملية اتخاذ القرار للعملاء، فالتكاليف المرتبطة بالعميل يمكن أن يكون لها تأثير سلبي للغاية على ربحية المبيعات، إذا لم تتم إدارتها بشكل صحيح.²

مما تقدم يمكن فهم العلاقة بين نظام الـ ABC واتخاذ القرار على المستويين أهداف التكلفة والأنشطة من خلال الشكل رقم (12):

¹ صائب سالم محمد، "تحليل ربحية الزبون (CPA) باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) دراسة تطبيقية على أحد الفنادق/ بغداد،" مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية 12، العدد 34 (2016): 339.

² Skoda Miroslav, "The importance of ABC modls in cost management," Annals of the University of Petrosani, Economics 9, no. 2 (2009): 273.

الشكل رقم 12: الاستخدامات المختلفة للمعلومات على أساس نظام الـ ABC



Source : Ahmed Fath-Allah Rahmouni, "La mise en œuvre de la comptabilité dans les entreprises Françaises: caractéristique et facteurs d'adoption et de succès," (thèse doctorat, Université du SUD Touloun-VAR-France, 2008), 30.

خلاصة الفصل

من خلال ما تم التطرق إليه في هذا الفصل، يمكن القول أن الهدف الأساسي لاعتماد المؤسسات على نظام محاسبة التكاليف يتمثل في توفير معلومات ملائمة وموضوعية تضمن للمؤسسة القدرة على ترشيد عملية اتخاذ القرارات، وهذا ما يتطلب وجود نظام محاسبة تكاليف فعال وقادر على توفير معلومات في الوقت المناسب وبالنوعية والتكلفة المناسبة. يعمل النظام أيضا على توفير معلومات ملائمة ومناسبة دقيقة غير مظلة وشاملة تتسم بالتكامل والترابط والتناسق بين مكوناتها.

ويعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة من أكثر الأنظمة التي تحقق خصائص المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات، فهو يساعد على تحسين دقة وموثوقية المعلومات من خلال استخدامه لمسببات تكلفة ومعدلات تحميل متعددة، وبالتالي القضاء على التخصيص العشوائي الذي يستخدم معدل تحميل واحد لكافة الوحدات المنتجة بغض النظر عن درجة استفادتها من التكاليف غير المباشرة.

وقد بدأ نظام التكاليف على أساس الأنشطة كنظام كلفوي يستهدف تحسين التكلفة، غير أن نوعية وجودة المعلومات التي ينتجها والمتمثلة في تحليل الأنشطة وتحليل مسببات التكلفة وتحليل أداء الأنشطة جعلت منه نظاما تسييريا، وعليه أصبح نظام الإدارة على أساس الأنشطة نتيجة حتمية لاستخدام المعلومة على أساس الأنشطة في مجال اتخاذ القرارات الاستراتيجية المرتبطة بتسعير المنتجات وتحديد الربحية واختيار المنتجات والأسواق، وتوفير موارد الانتاج، قرار إضافة أو التخلص من أحد خطوط الانتاج أو أحد المنتجات، وتحليل ربحية العميل.

الفصل الرابع: دراسة تطيلية

لمساهمة نظام التكليف على أساس الأنشطة

في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة

نفتال

تمهيد

سنحاول في هذا الفصل اثبات نتائج الجانب النظري، والذي ركز على دراسة وتحليل دور نظام التكالييف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية، وذلك بالاعتماد على الاستبيان كأداة لجمع البيانات المرتبطة بمتغيرات الدراسة، ومن ثم معالجتها باستخدام جملة من أدوات التحليل الإحصائي، وهذا بهدف اثبات صحة فرضيات الدراسة، من خلال دراسة ميدانية في مؤسسة نפטال -الشرق-، والتي تعتبر مؤسسة رائدة وطنيا في تسويق وتوزيع المواد البترولية ومشتقاتها والتي وليت إليها مهمة تلبية احتياجات السوق الوطنية من المنتجات البترولية، والتي تحتوي على العديد من الوحدات عبر التراب الوطني، كما أنها تتميز بأنظمتها التسييرية المتطورة.

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث :

المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة

المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

المبحث الثالث: تحليل نتائج الإحصائي لمحاور الاستبانة

المبحث الرابع: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج

المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة

بعد القيام بدراسة استطلاعية على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية (الصناعية، الخدمية، التجارية)، تم فيها تحديد مدى تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في هذه المؤسسات، جاء اختيار مؤسسة نפטال لإجراء الدراسة الميدانية باعتبارها تطبق هذا النظام.

وعليه تم تخصيص هذا المبحث للتعرف على المؤسسة محل الدراسة، وتحديد دوافع ومراحل تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة على مستوى مؤسسة نפטال.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

1. التعرف بالمؤسسة محل الدراسة

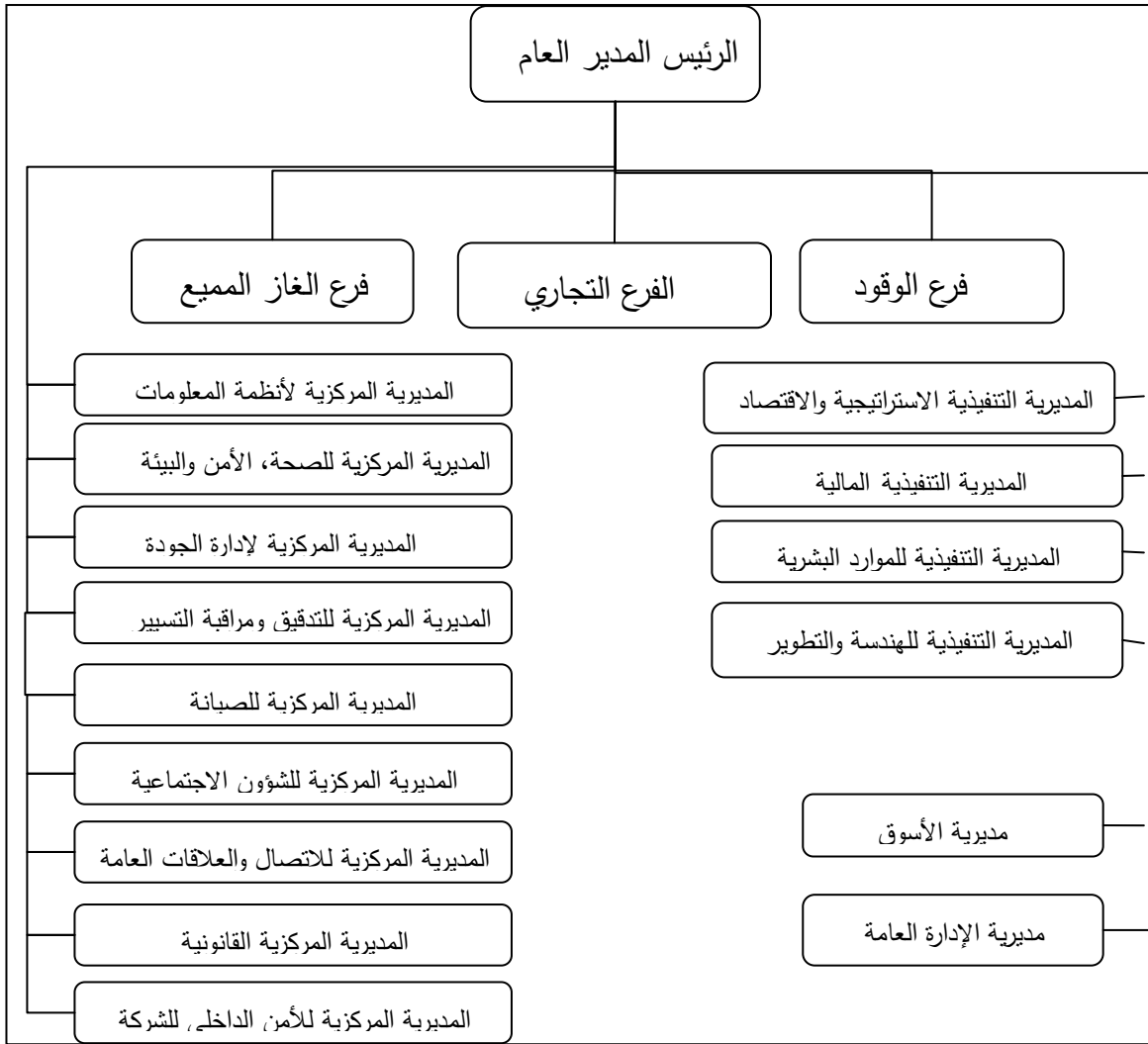
مؤسسة نפטال هي شركة وطنية تجارية وتوزيعية للمواد البترولية، وهي شركة ذات أسهم يقدر رأسمال بـ 160.000.000.000.000 دينار جزائري. تأسست عام 1982 وهي مؤسسة تابعة 100٪ لمجموعة سوناطراك، وهي مرتبطة بالنشاط التسويقي. مهمتها الرئيسية هي توزيع وتسويق المنتجات البترولية ومشتقاتها في السوق الوطنية. تعتبر نפטال رائدة وطنيا في تسويق وتوزيع المواد البترولية ومشتقاتها والتي وليت إليها مهمة تلبية احتياجات السوق الوطنية من المنتجات البترولية، مع مراعاة أسس وشروط الجودة والأمن وحماية البيئة.¹ إن مهمة شركة نפטال تتركز على تسويق المواد والمنتجات البترولية من خلال المنظمة وتسيير شبكة التوزيع على معظم التراب الوطني. في حين تتمثل أهم المنتجات التي تنتجها وتسوقها مؤسسة نפטال في الوقود Carburants، لإطارات المطاطية، مادة الزفت، الزيوت، غاز البترول المميع، والمواد الخاصة.

2. الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة:

تم توضيح الهيكل التنظيمي لمؤسسة نפטال في الشكل رقم (13):

¹ الموقع الرسمي لمؤسسة نפטال: على الرابط [/https://www.naftal.dz/fr](https://www.naftal.dz/fr)

الشكل رقم 13: الهيكل التنظيمي لمؤسسة نפטال



المصدر: الموقع الرسمي لمؤسسة نפטال.

من خلال الشكل رقم (13) نلاحظ أن مؤسسة نפטال مقسمة إلى ثلاثة فروع الفرع التجاري وفرع الوقود وفرع الغاز المميع، وهي منتشرة عبر التراب الوطني، وهي كالاتي:

❖ **الفرع التجاري:** تختص بتسيير شبكات محطات الوقود وتسويق مختلف المنتجات البترولية، ويتوزع

على 12 ولاية عبر التراب الوطني، وتتمثل أهمية هذا الفرع في النقاط التالية:

- تسويق وتوفير منتجات نפטال؛
- متابعة ومراقبة شبكة التوزيع المتمثلة في محطات الخدمات والموزعين المقدمين من طرف نפטال؛

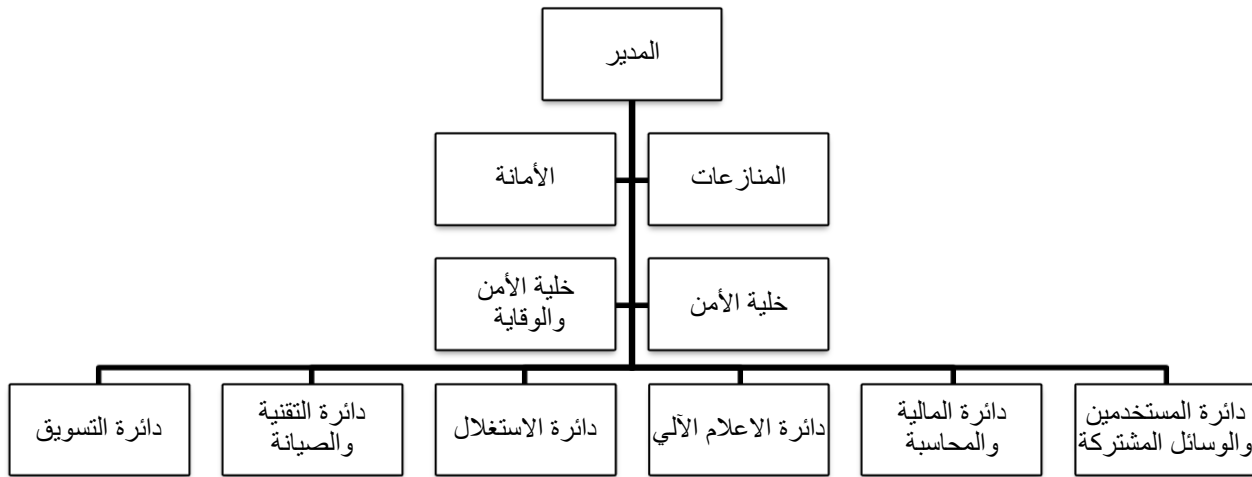
الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكالييف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نפטال

• القيام بالدراسات لتعزيز مكانة المؤسسة في السوق.

❖ فرع الغاز المميع (GPL): هي مؤسسة عمومية ذات طابع تجاري، يختص هذا الفرع بتسويق وتوزيع المواد البترولية (غاز البوتان، غاز البروبان، والسيرغاز) وذلك انطلاق من غاز البترول المميع الذي يمدها به معمل تكرير البترول. ويتكون من 19 مقاطعات عبر التراب الوطني.

ومن بين هذه المقاطعات نجد مقاطعة نפטال فرع GPL سكيكدة والتي تعتبر من بين الوحدات الخمسة الأكبر على المستوى الوطني، وهي مؤسسة عمومية ذات طابع تجاري تختص بتسويق وتوزيع المواد البترولية (غاز البوتان، غاز البروبان، والسيرغاز)، وتشرف المقاطعة على أربع مناطق سكيكدة والطارف وعنابة وقالمة. في حين يتمثل الهيكل التنظيمي للفرع كما يلي:

الشكل رقم 14: الهيكل التنظيمي لمؤسسة نפטال الغاز المميع - سكيكدة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

- المديرية: يشرف عليها مدير وهو المنسق الرئيسي بين جميع الأقسام والمصالح، حيث يسعى إلى تحقيق المهام الموكلة إليه والمتمثلة في الرقابة والتسيير، التخطيط والتنظيم، كما يقوم بتحقيق الأهداف الموكلة إليه؛
- الأمانة: يتمثل عملها في تنظيم الملفات، فرز وترتيب البريد، استقبال المكالمات الداخلية والخارجية تسيير البريد الداخلي والخارجي وتنظيم استعمال الوقت للمدير؛

الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكالييف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نطال

- مصلحة المنازعات: وتكمن مهمتها الرئيسية في الدفاع عن القضايا المتعلقة بمؤسسة نطال؛
- خلية الأمن والوقاية: وتكمن مهمتها في احترام وتطبيق قواعد الأمن، وتهتم بالعمال المؤهلين حيث يتم تكوينهم في مصلحة الحماية المدنية، وتتوفر على امكانيات تمكنها من الرقابة المستمرة من أجل حماية ممتلكات المؤسسة؛
- دائرة المستخدمين والمصالح المشتركة: يشرف عليها رئيس الدائرة الذي يقوم بضمان تسيير إدارة الموارد العامة الخاصة بالمنطقة وضمان إدارة الموارد البشرية وتنقسم الدائرة إلى ثلاثة مصالح هي مصلحة الوسائل العامة، مصلحة الموارد البشرية، ومصلحة المستخدمين؛
- دائرة المالية والمحاسبة: تختص هذه الدائرة بتسجيل كل العمليات الخاصة بدخول وخروج الأموال وهذا من أجل الحفاظ على التوازن المالي بالإضافة إلى متابعة النشاطات المحاسبية الخزينة، الميزانية وتنقسم الدائرة إلى ثلاث مصالح، وهي كالتالي:
 - ✓ مصلحة المحاسبة التحليلية: تقوم بمهمة توزيع الأعباء غير المباشرة التي حدثت خلال الدورة، وحساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة لكل المنتجات، وحساب النتيجة التحليلية للمنتجات، وإعداد الموازنات التقديرية، المقارنة بين ماهو حقيقي وما هو مقدر، واستخراج الانحرافات، ومحاولة إعداد دراسات لتخفيض التكاليف وتعظيم الأرباح؛
 - ✓ مصلحة الخزينة المالية: تشرف هذه المصلحة مباشرة على خزينة المؤسسة والصرف إذ تقوم بتسجيل جميع الأعباء والمصاريف وكذا المداخيل في الدفتر اليومي؛
 - ✓ مصلحة المحاسبة العامة: مهمتها تسجيل جميع العمليات التي تمر بها المقاطعة مما يسهل الرجوع إليها وقت الحاجة عن طريق مراقبة وتنفيذ الفواتير المختلفة سواء بالشراء أو البيع والمعالجة المحاسبية للأجور.
- دائرة التقنية والصيانة: تختص هذه الدائرة في حماية وسائل النقل والمعدات الخاصة بالتوزيع والعمال الخاصة بالمنطقة سواء بالنسبة للبناء أو القيام بالتنظيم والتخطيط، كما تتدرج مهامها في متابعة ومراقبة انجازات الأعمال، والدراسات الخاصة بتوزيع المؤسسة وإعداد

الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكالييف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نפטال

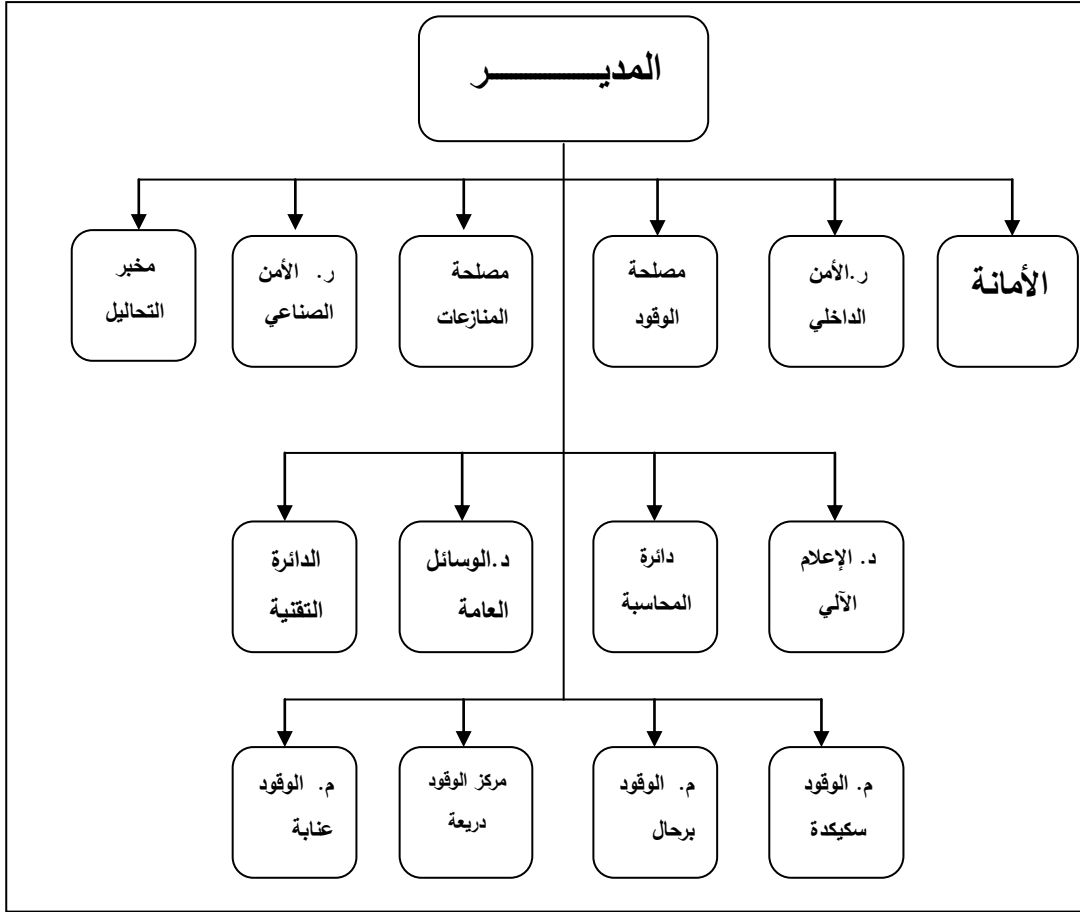
تقارير الأنشطة بشكل دوري ومخططات الميزانية من واردات ونفقات واستثمارات كما تقوم بمتابعة عمليات استهلاك القطع البديلة الخاصة بوسائل النقل وتنقسم إلى ثلاث مصالح هي مصلحة الدراسات المنهجية والمراقبة، ومصلحة الأجهزة الثابتة ومصلحة صيانة العتاد الثابت؛

- دائرة التسويق: تتمثل مهامه في تحليل اتجاه السوق المحلي للمنتجات وإعداد التقارير وتنقسم إلى مصلحتين هي مصلحة البيع ومصلحة دراسة السوق؛
- دائرة الاستغلال: تهتم هذه الدائرة بمتابعة ومراقبة التموين، التخزين، الانتاج، والتوزيع لكل المواد المسوقة من طرف كل المراكز التابعة للمقاطعة وتنقسم إلى ثلاثة مصالح: مصلحة الانتاج ومصلحة النقل ومصلحة التموين والتوزيع.

❖ فرع الوقود (CBR): تختص في مجال التزويد بالوقود وتخزينه، وتتمثل مهامه في النقاط التالية:

- تنظيم وتطوير النشاط التسويقي والتوزيعي للمواد البترولية وتحويلها؛
 - تخزين ونقل جميع المواد والمنتجات البترولية وتسويقها على معظم التراب الوطني؛
 - السهر على تطبيق واحترام جميع المعايير الإستراتيجية لحماية المنشأة الصناعية؛
 - تطوير السياسة المنتهجة على أساس مراقبة ووضع الكفاءات العامة للأنظمة المنتجة للمعلومات؛
 - ووضع كفاءات علمية للعمليات الموجهة للاستعمال والاختيار الأحسن للموارد البشرية والوسائل؛
 - تحليل حالة أسواق المؤسسة مع اقتراح وتفعيل كل العمليات التي من شأنها دعم مواقع قسم الوقود والمؤسسات عموماً بالنسبة إلى باقي المنافسين؛
 - تسيير وتنظيم وترقية وتطوير نشاط الوقود.
- ويتوزع على 10 مقاطعات عبر التراب الوطني، ومن بين هذه المقاطعات نجد مقاطعة نפטال ووقود سكيكدة، الذي يتمثل هيكلها التنظيمي في الشكل رقم ():

الشكل رقم 15: الهيكل التنظيمي لمؤسسة نפטال وقود - سكيكدة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

تتمثل مهام دائرة المالية والمحاسبة في جمع المعلومات والبيانات من أجل تسيير المقاطعة في مجال المحاسبة والمالية، وتنسيق ومتابعة جميع أنشطة المحاسبة، الخزينة المالية والاستثمارات، وتحليل البيانات المحاسبية والتدفقات المالية والمادية للمؤسسة. فين تتكون من الفروع التالية:

- فرع مراقبة التسيير: مكلف بمراقبة وتسيير المحطات والمراكز ولا تتم عملية المراقبة إلا بأمر من رئيس الدائرة.
- مصلحة الخزينة: تهتم بمتابعة أموال المؤسسة لدى الهيئات المالية، وتتفرع إلى: فرع التحصيل، وفرع التسديد، والتغطية المصرفية، والصندوق.
- مصلحة المحاسبة العامة: تتكفل بتحليل الوضعية المالية للمؤسسة وهما فرعين: فرع المحاسبة والعمليات المختلفة: تقوم بعمليات التسجيل المحاسبي من أجل انجاز الميزانية الختامية، وهذا له فرع الموردون: يسجل العمليات التي تحدث بين الموردون والوحدة.

الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نفطال

- فرع التخزين (بيع) زبائن (SVC): تتبع تغيرات المبيعات بالنسبة للزبائن، المنتج المخزن وتحصيل الوحدات يوميا.
- فرع الجباية: تقوم بالدورة الموكلة إليها وهو الاهتمام بكل ما له علاقة بالضرائب المباشرة وغير المباشرة حيث تقوم بالتصريحات الشهرية بمختلف مفتشيات الضرائب وتفيد كل العمليات المحاسبية الخاصة بالجباية.
- مصلحة الأملاك والمنازعات: تتكفل بعملية الجرد السنوي الحقيقي والمحاسبي لمعرفة أملاك المؤسسة والتأمين عليها.
- مصلحة الموازنة والتكاليف: يتمثل دورها في الحصول على المعلومات الكافية التي تمكن مسؤولي المصلحة من وضع تقديرات لنشاط المؤسسة لمقارنتها مع الوضعية الحقيقية للتسيير الجيد للمؤسسة، حيث يتم ميزانيتين الأولى تقديرية للاستغلال والثانية ميزانية تقديرية للاستثمارات للسنة القادمة وهذا بعد دراسة متطلبات جميع الأقسام والمصالح ويكون عمل الفروع دوريا (استثمار، استغلال) ويكون يوميا باستقبال جميع المصاريف ثم تسجيل في الميزانية.

2. استراتيجية المؤسسة محل الدراسة:

وفي ظل سوق تنافسية وفي وسط اجتماعي واقتصادي متغير باستمرار، تبنت نفطال أجود ممارسات التسيير والتسويق باعتمادها استراتيجية قائمة على التطوير المستمر لنشاطاتها عبر مشاريع مهيكلية إلى جانب عصنة ورقمنة أنظمتها في التسيير، هذا التوجه الاستراتيجي، سيسمح بتوفير منتجات وخدمات مبتكرة ومتميزة وبضمان ظروف مواتية من شأنها تحقيق الرفاهية لعمالها وإرساء تواصل شفاف ودائم مع الزبائن والأطراف المعنية، وتتمثل المحاور الإستراتيجية الرئيسية لنفطال فيما يلي:¹

- عصنة وترشيد واستعمال منشآت التخزين والتوزيع والنقل عبر الأنابيب؛
- رقمنة نظم تسيير المؤسسة؛
- تعزيز المهن الرئيسية والمحورية للمؤسسة وتطوير نشاطاتها الجانبية على الصعدين الوطني والدولي، وبالخصوص في مجال الأنشطة خارج المحروقات؛

¹ الموقع الرسمي لمؤسسة نفطال: على الرابط <https://www.naftal.dz/fr>

الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نפטال

- توطيد تموقع المؤسسة، في مجال الوقود النظيف على غرار غاز البترول المميع والغاز الطبيعي المضغوط وغاز البترول المميع البحري؛
- وضع أسس لإرساء ثقافة مؤسسية قوية عبر تبني قيم مشتركة وممارسات متميزة؛
- تثمين الموارد البشرية بغرض تطوير مهاراتها الفردية والجماعية مع الحفاظ عليها.

المطلب الثاني: نظام التكاليف على مستوى مؤسسة نפטال

بدأ تطبيق المحاسبة التحليلية في مؤسسة نפטال في سنة 2001، وبمرور سنتين تم تطوير النظام من خلال تصميم ووضع النظام المعلوماتي للمحاسبة التحليلية "WINCANAL": والذي يمثل نظام معلومات متكامل مع نظام المحاسبة العامة، يستخدم طريقة التكلفة الكلية الحقيقية في حساب المراحل المختلفة من الأنشطة، وعليه فمؤسسة نפטال تدمج بين نظامين لحساب التكلفة نظام التكلفة الكلية ونظام الـ ABC، حيث يتم توزيع التكاليف غير المباشرة على تكاليف الأنشطة والمنتجات على أساس مسببات التكلفة المحددة مسبقاً، وقد اعتمدت المؤسسة محل الدراسة في تطبيقها لنظام الـ ABC على التعلية الصادرة في أكتوبر 2001 والتي حددت مراحل وضع النظام في النقاط التالية:¹

- المرحلة الأولى: تمثل مرحلة التخطيط وقد تمت في 2002/2 حيث تم تأسيس فوج المتابعة ووضعه حيز التنفيذ كنموذج أولي؛
- المرحلة الثانية: تمثل مرحلة المشروع التجريبي، وقد تمت في 2002/05 حيث تم دراسة وتصميم النظام على أساس على جزء من المؤسسة (الموجود فيما يخص المحاسبة، التنظيم والأنشطة والمنتجات، أنظمة التسيير)؛
- المرحلة الثالثة: تمثل مرحلة الموافقة وقد تمت في 2002/10 حيث تم اختيار طريقة حساب التكاليف ومفاتيح التوزيع، والموافقة عليها من قبل مختلف مصالح مديريات الفروع؛

¹ أحمد طوابية، "محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC دراسة حالة شركة نפטال"، مجلة الإحصاء والاقتصاد التطبيقي 8، العدد 1 (2011): 92.

الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نפטال

- المرحلة الرابعة: تمثل مرحلة الاختبار والتدريب وقد تمت في 2003/05 حيث أجريت عملية اختبار النظام في المؤسسة وتم وضع برامج للتكوين المكثف للمحاسبين والمسيرين المسؤولين لمختلف الكيانات الوظيفية والعملية للمؤسسة؛
- المرحلة الخامسة: تمثل مرحلة التطبيق الكلي للنظام تمت في 2003/12 حيث تم المصادقة على النظام من طرف المديرية العامة للمؤسسة وتنصيب البرنامج المعلوماتي مصحوبا بدليل عملي ودليل التحميل التحليلي، وجدول الترميز لمراكز المسؤولية، والمخطط المحاسبي التحليلي وإجراءات توزيع الأعباء.

من خلال ما سبق نلاحظ أن المؤسسة محل الدراسة اعتمدت على عدة مراحل قبل أن تشرع في التطبيق الكلي للنظام وهذا من أجل ضمان فعالية التطبيق، وذلك من أجل توفير بيانات دقيقة بهدف اعداد التقارير الداخلية.

يتميز نظام WINCANAL ببعض الخصائص، فهو يقوم بتحميل التكاليف على أساس ترميز يسمح بتصنيف تكاليف المنتجات حسب توجيهها، والترميز التحليلي الذي يتضمنه المخطط المحاسبي التحليلي يتكون من ستة خانات رقمية مهيكلة في جزأين:

- الجزء الأول يعبر عن مركز المسؤولية المجمع متكون من ثلاث خانات رقمية، يعطى لكل نوع من الكيان الوظيفي للمؤسسة، على حسب المقاطعة الموجودة فيه، وكل رمز لمركز المسؤولية المجمع مرتبط برمز نظام المبيعات- زبائن؛
- الجزء الثاني فيعبر عن الأنشطة يتكون رمز من ثلاث أرقام، الرقم الأول منه يمثل طبيعة النشاط (صنف المحاسبة التحليلية) وهي: الإدارة، الدعم، التموين، المئونة، الانتاج/التعبئة، التخزين، التحويل، التوزيع، رقم الأعمال، أسعار التكلفة، تكاليف الأنشطة الملحقة، ترقم من 0 إلى 9 على التوالي. والرقمين الأخيرين يمثلان تفصيل الأنشطة.

مما سبق نلاحظ أن مؤسسة نפטال تسعى باستخدامها لبرنامج المعلومات WINCANAL في حساب سعر التكلفة وفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة بهدف الوصول إلى التميز من خلال التكلفة.

المبحث الثاني: الاجراءات المنهجية للدراسة الميدانية

سيتم في هذا المبحث توضيح الإطار المنهجي للدراسة الميدانية، من خلال عرض المنهج المتبع في الدراسة، ووصف مجتمع وعينة الدراسة، وتحديد أساليب جمع المعلومات وأساليب المعالجة الإحصائية، وفي الاخير سيتم اختبار أداة الدراسة.

المطلب الأول: منهجية الدراسة مصادر جمع البيانات

1. منهج الدراسة:

بالنظر إلى طبيعة الموضوع ومن أجل بلوغ أهداف الدراسة وبيان دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في المؤسسة محل الدراسة، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في عرض وتحليل المفاهيم الخاصة بمتغيرات الدراسة، كما تم الاعتماد على المنهج التحليلي في الدراسة الميدانية حيث تم تجميع البيانات من أفراد العينة التي قمنا بتوزيع الاستبيان عليها، وتحليلها ومن ثم تفسيرها واستخلاص النتائج منها.

2. مصادر جمع المعلومات

1.2. المصادر الأولية:

تم الاعتماد على الاستمارة كأداة رئيسية في جمع البيانات المتعلقة بالدراسة الميدانية، وقد تم تصميم الاستمارة بالاستعانة بالأدبيات النظرية والدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع المدروس، وحتى تتوافق مع الأهداف المراد الوصول إليها.

2.2. المصادر الثانوية:

بهدف معالجة وتحليل متغيرات الدراسة، تم الاستعانة بالعديد من المصادر للحصول على المعلومات بداية من الجانب النظري، بالكتب والمقالات والدوريات العلمية بمختلف اللغات منها العربية والانجليزية والفرنسية والتي تطرقت لموضوع نظام التكاليف على أساس الأنشطة واتخاذ القرارات الاستراتيجية، وصولاً

الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نفطال

إلى الجانب التطبيقي الذي اعتمدنا فيه على مواقع الانترنت والوثائق المتعلقة بالمؤسسة محل الدراسة، وهذا بهدف الحصول على نتائج موضوعية.

المطلب الثاني: متغيرات الدراسة، ومجتمع وعينة الدراسة

1. متغيرات الدراسة:

تتكون متغيرات الدراسة من متغيرين، متغير مستقل ومتغير تابع، والمتمثلين فيما يلي:

1.1. المتغير المستقل: يتمثل في نظام التكاليف على أساس الأنشطة، والذي يرمز له بالرمز (X) في هذه الدراسة الإحصائية، وقد تم تقسيمه إلى ثلاث (3) متغيرات مستقلة جزئية، وهي كالآتي:

(XI): تحليل الأنشطة.

(XII): تحليل مسببات التكلفة.

(XIII): تحليل أداء الأنشطة.

2.1. المتغير التابع: يتمثل في اتخاذ القرارات الاستراتيجية، والذي يرمز له بالرمز (Y) في هذه الدراسة الإحصائية.

2. مجتمع وعينة الدراسة:

نقصد بمجتمع الدراسة أو ما يعرف بالمجتمع الإحصائي المجال العام لكل الملاحظات الممكن التعرف عليها وفق شروط محددة، كما يمكن تعريف المجتمع العام على أنه كل وحدة تتوفر فيها الخصائص المدروسة مهما كان عددها كبيرا، ويمكن أن يكون المجتمع الإحصائي محددًا أو غير محدد.¹

وعليه تمت الدراسة الميدانية على مستوى مقاطعات نفطال على مستوى الشرق التابعة لولايات سكيكدة، قسنطينة وباتنة، وعليه يتمثل مجتمع دراستنا على الموظفين الذين تربطهم علاقة باتخاذ القرار من

¹ عبد الكريم بوحفص، الأساليب الإحصائية وتطبيقاتها يدويا وباستخدام برنامج SPSS، الطبعة الثانية، (الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2017)، الجزء الأول، 20.

الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نפטال

مدراء، ورؤساء مصالح ومكاتب بالمؤسسة والموظفين الماليين والمحاسبين الناشطين على مستوى مقاطعات نפטال التابعة لولايات سكيكدة، قسنطينة وباتنة البالغ عددهم 66 إطارا.

وعليه تم توزيع 66 استبيان استرجع منها 63 استبيان منها اثنتين غير صالحتين للدراسة بسبب عدم توفر شروط المعالجة الإحصائية فيها، وعليه تبقت 60 استبانة صالحة للدراسة بنسبة فاقت 90% من إجمالي الاستبانات الموزعة، وهي نسبة مرتفعة.

المطلب الثالث: أدوات الدراسة وأساليب المعالجة الإحصائية

1. أداة الدراسة ومكوناتها:

تم الاعتماد على الأدبيات النظرية والدراسات السابقة المرتبطة بموضوع نظام التكاليف على أساس الأنشطة واتخاذ القرارات الاستراتيجية، في إعداد الاستبيان المتعمد في الدراسة، وقد تم اتباع الخطوات التالية في إعدادها:

- إعداد استبيان أولي حسب متغيرات الدراسة بالاعتماد على الجانب النظري الدراسات السابقة؛
- عرض الاستبيان الأولي على الأستاذ المشرف ومن ثم تم عرضها على مجموعة من الأساتذة المحكمين المختصين لإبداء ملاحظاتهم، والملحق رقم (2) يوضح أسماء الأساتذة المحكمين؛
- على أساس ما أشار إليه الأساتذة المحكمين من ملاحظات تم اجراء بعض التعديلات على الاستبيان بحذف بعض العناصر غير الضرورية التي لا تخدم الموضوع، وتعديل البعض الآخر وإضافة بعض العناصر الضرورية؛
- توزيع الاستبيان على عينة استطلاعية لاختبار ثبات وصدق الاتساق الداخلي والبنائي؛
- إعداد الاستبيان النهائي الموضح في الملحق رقم (1)؛
- توزيع الاستبيان النهائي على أفراد عينة الدراسة.

ومن أجل الامام بمختلف جوانب الدراسة تم تقسيم الاستبيان إلى ثلاث محاور، وهي كما يلي:

- **المحور الأول:** يحتوى هذا المحور على خمسة (5) أسئلة متعلقة بالبيانات الشخصية والوظيفية المتمثلة في الجنس، العمر، المستوى العلمي، المؤهل الوظيفي، الخبرة المهنية؛

الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نطال

- المحور الثاني: يحتوي عبارات المتغير المستقل نظام التكاليف على أساس الأنشطة بجميع أبعاده الفرعية تحليل الأنشطة وتحليل مسببات التكلفة وتحليل أداء الأنشطة، وقد اشتمل على 22 عبارة؛
- المحور الثالث: يحتوي عبارات المتغير التابع اتخاذ القرارات الاستراتيجية وقد اشتمل على 12 عبارة.

والجدول رقم (9) يوضح محاور الاستبيان ومع تحديد أرقام الفقرات :

الجدول رقم 9: محاور الاستبيان

البيانات	عدد العبارات	المحاور	البيان
7-1	7	تحليل الأنشطة	المتغيرات المستقلة
15-7	8	تحليل مسببات التكلفة	
22-16	7	تحليل أداء الأنشطة	
12-1	12	اتخاذ القرارات الاستراتيجية	المتغير التابع

المصدر: من إعداد الطالبة.

تم الاعتماد في قياس إجابات المبحوثين على مقياس ليكارت الخماسي، وهو مقياس ترتيبى يقيس اجابات المبحوثين على أسئلة الدراسة وفق خمس خيارات (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة) ترقم من 1 إلى 5 على الترتيب وتدخل إلى البرنامج الإحصائي SPSS، وذلك بهدف تحديد درجة الموافقة على فقرات الاستبيان، والجدول رقم (10) يوضح درجات الموافقة ومجالات الاستجابة لمقياس ليكارت الخماسي:

الجدول رقم 10: درجات الموافقة لمقياس ليكارت الخماسي

التقدير	الدرجة	الفئة	درجة الموافقة
غير موافق بشدة	1	$1 \leq X < 1.8$	ضعيفة جدا
غير موافق	2	$1.8 \leq X < 2.6$	ضعيفة
محايد	3	$2.6 \leq X < 3.4$	متوسطة
موافق	4	$3.4 \leq X < 4.2$	مرتفعة
موافق بشدة	5	$4.2 \leq X < 5$	مرتفعة جدا

المصدر: من إعداد الطالبة.

2. أساليب المعالجة الإحصائية:

بالاستعانة بحزمة البرامج التطبيقية الإحصائية في مجال العلوم الاجتماعية SPSS النسخة 21 تم تفرغ البيانات المتحصل عليها، ومن ثم تم تحليلها باستخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- التكرارات والنسب المئوية لوصف المبحوثين (الجنس، العمر، المستوى العلمي، المؤهل الوظيفي، الخبرة المهنية)؛
- معامل الثبات ألفا كرونباخ لقياس مدى ثبات أداة الدراسة المستعملة في جميع البيانات؛
- معامل الارتباط بيرسون لقياس الاتساق الداخلي والبنائي للاستبيان، وكذلك لقياس قوة العلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل؛
- المتوسط الحسابي لحساب متوسط إجابات أفراد العينة من كل عبارة؛
- الانحراف المعياري لحساب مدى تشتت إجابات أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات الاستبيان؛
- اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T Test) لتحليل عبارات الاستبيان؛
- اختبار كولموغوروف - سيمرنوف لاختبار التوزيع الطبيعي؛
- اختبار التعددية الخطية للتأكد من عدم وجود ارتباط مرتفع بين المتغيرات المستقلة باستخدام معامل التباين واختبار التباين المسموح به؛
- الانحدار الخطي البسيط لتقدير العلاقة بين متغير تابع ومتغير مستقل واحد؛
- الانحدار الخطي المتعدد القياسي: لمعرفة أثر المتغيرات المستقلة مجمعة دفعة واحدة على المتغير التابع؛
- الانحدار المتعدد التدريجي: لمعرفة أثر أكثر من متغير مستقل على المتغير التابع؛
- اختبار فيشر F: لاختبار معنوية نموذج الانحدار؛
- اختبار ستيودنت t: لاختبار معنوية معاملات نموذج الانحدار؛
- اختبار T للعينات المستقلة (Independent Samles T Test) لقياس الفروق لعينيتين مستقلتين؛
- اختبار F لتحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لقياس الفروق لأكثر من عينتين مستقلتين.

المطلب الرابع: اختبار صدق وثبات الاستبيان واختبار التوزيع الطبيعي

لمعرف مدى صلاحية أداة الدراسة والمتمثلة في الاستبيان، يمكن الاعتماد على مجموعة من الاختبارات الاحصائية من خلال اختبار صدق وثبات الاستبيان واختبار التوزيع الطبيعي.

1. اختبار صدق الاستبيان:

يقصد بصدق الاستبيان هو امكانية أسئلة الاستبيان على قياس الهدف المرجو قياسه، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة التي وزعت عليها الاستبيانات تزودنا بالمعلومات التي تحقق أهداف الدراسة، وعليه تم اختبار صدق أداة الدراسة إحصائيا كما يلي:

1.1. اختبار الاتساق الداخلي: تم اختبار الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان من خلال قياس معامل

الارتباط بيرسون (Pearson) بين عبارات محاور الاستبيان والمحور الذي تنتمي إليه، كما يلي:

1.2.1. حساب معاملات الارتباط بيرسون لعبارات محور نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

يوضح الجدول رقم (11) معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأبعاده المتمثلة في تحليل الأنشطة وتحليل مسببات التكلفة وتحليل أداء الأنشطة والمحور نفسه:

الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نطال

الجدول رقم 11: الصدق الداخلي لعبارات المحور الثاني " نظام التكاليف على أساس الأنشطة "

البعد	رقم العبارة	معامل الارتباط بالمحور	مستوى الدلالة Sig
تحليل الأنشطة	1	0.435**	0.001
	2	0.620**	0.000
	3	0.467**	0.000
	4	0.555**	0.000
	5	0.521**	0.000
	6	0.590**	0.000
	7	0.651**	0.000
تحليل مسببات التكلفة	8	0.645**	0.000
	9	0.579**	0.000
	10	0.546**	0.000
	11	0.623**	0.000
	12	0.528**	0.000
	13	0.500**	0.000
	14	0.557**	0.000
	15	0.452**	0.000
تحليل أداء الأنشطة	16	0.560**	0.000
	17	0.649**	0.000
	18	0.410**	0.001
	19	0.647**	0.000
	20	0.511**	0.000
	21	0.364**	0.004
	22	0.409**	0.001

** دالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.01 فأقل

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نفطال

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (11) يتضح أن جميع قيم معاملات الارتباط بيرسون لكل عبارة من عبارات المحور المتعلق بمستوى اهتمام مؤسسة نفطال بنظام التكاليف على أساس الأنشطة واستخدام مخرجاته موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى الدلالة 0.01، حيث تراوحت ما بين (0.364)؛ (0.651)، في حين جاءت أغلبها أكبر من 0.500، وبالتالي هناك ارتباط طردي داخلي بين محور نظام التكاليف على أساس الأنشطة وعباراته.

2.2.1. حساب معاملات الارتباط بيرسون لعبارات محور المتغير التابع اتخاذ القرارات الاستراتيجية

يوضح الجدول رقم (12) معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور المتغير التابع اتخاذ القرارات الاستراتيجية والمحور نفسه:

الجدول رقم 12: الصدق الداخلي لعبارات المحور الثالث "اتخاذ القرارات الاستراتيجية"

رقم العبارة	معامل الارتباط بالمحور	مستوى الدلالة Sig
1	0.451**	0.000
2	0.590**	0.000
3	0.704**	0.000
4	0.675**	0.000
5	0.713**	0.000
6	0.601**	0.000
7	0.537**	0.000
8	0.555**	0.000
9	0.743**	0.000
10	0.545**	0.000
11	0.382**	0.003
12	0.661**	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (12) يتضح أن جميع قيم معاملات الارتباط بيرسون لكل عبارة من عبارات المحور المتعلق بمستوى اهتمام مؤسسة نفطال باتخاذ القرارات الاستراتيجية موجبة ودالة

الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نطال

إحصائياً عند مستوى الدلالة 0.01، حيث تراوحت ما بين (0.382؛ 0.743)، في حين جاءت أغلبها أكبر من 0.500، وبالتالي هناك ارتباط طردي داخلي بين محور اتخاذ القرارات الاستراتيجية وعباراته.

3.1. صدق الاتساق البنائي: تم اختبار الاتساق البنائي لمحاور الاستبيان من خلال قياس معامل الارتباط بيرسون (Pearson) بين محوري الاستبيان الرئيسيين (نظام التكاليف على أساس الأنشطة واتخاذ القرارات الاستراتيجية والدرجة الكلية).

والجدول رقم (13) يبين النتائج التي تم التوصل إليها:

الجدول رقم 13: معاملات ارتباط محاور الاستمارة بالدرجة الكلية لها

المحور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة Sig
نظام التكاليف على أساس الأنشطة	0.943**	0.000
اتخاذ القرارات الاستراتيجية	0.864**	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (13) يتضح أن قيم معاملات الارتباط بيرسون بين كل محور من محاور الاستبيان والدرجة الكلية لها موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى الدلالة 0.01، حيث بلغ ارتباط كل من محور نظام التكاليف على أساس الأنشطة واتخاذ القرارات الاستراتيجية مع الدرجة الكلية للاستبيان 0.943 و 0.864 على التوالي، وبالتالي هناك ارتباط طردي قوي بين محوري الاستبيان والدرجة الكلية لها، وبناء عليه يتضح صدق أسئلة الاستبيان وامكانيتها قياس الهدف المرجو قياسه.

2. ثبات الاستبانة:

يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي هذه الأخيرة نفس النتيجة لو تم إعادة توزيعها أكثر من مرة تحت نفس الشروط والظروف، ويمكن التحقق من ثبات استبانة الدراسة من خلال حساب معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha).

والجدول رقم (14) يبين مدى ثبات محاور الاستبيان:

الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نطال

الجدول رقم 14: قياس الثبات الداخلي لفقرات الاستبانة

المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
مستوى الاهتمام بنظام التكاليف على أساس الأنشطة	22	0.881
مستوى الاهتمام باتخاذ القرارات الاستراتيجية.	12	0.828
معامل الثبات الداخلي الكلي	34	0.912

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

تشير النتائج المبينة في الجدول رقم (14) بأن قيمة معامل ألفا كرونباخ لمختلف المحاور تجاوزت 82%، حيث بلغ معامل محور المتغير المستقل نظام التكاليف على أساس الأنشطة 0.881 وهي قيمة عالية، في حين بلغ معامل محور المتغير التابع اتخاذ القرارات الاستراتيجية 0.828، كما أن القيمة الإجمالية لمعامل ألفا كرونباخ بلغت 0.912 وهي قيمة عالية كذلك، وهذا يعني أن أداة الدراسة تتميز بالثبات والدقة مما يجعلنا على ثقة تامة أن إجابات أفراد عينة الدراسة صحيحة وصادقة على أسئلة الاستبيان.

المبحث الثالث: تحليل النتائج الإحصائية لمحاوير الاستبانة

تم في هذا المبحث تحليل النتائج المجمعمة من الاستبيان الذي تم توزيعه على أفراد عينة الدراسة، وذلك بهدف معرفة مستوى اهتمام مؤسسة نفضال بنظام التكاليف على أساس الأنشطة وعملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية، وفي هذا الإطار سيتم أولاً تحليل خصائص عينة الدراسة تبعاً للمتغيرات الشخصية والوظيفية، ثم عرض النتائج المتعلقة بمحوري المتغيرين المستقل والتابع.

المطلب الأول: تحليل نتائج خصائص عينة الدراسة

تم في هذا المطلب تحليل خصائص عينة الدراسة حسب المتغيرات الجنسية والوظيفية والمتمثلة في خمس متغيرات تتمثل في الجنس، العمر، المستوى العلمي، المؤهل الوظيفي، والخبرة المهنية من خلال حساب التكرارات والنسب المئوية المتعلقة بكل متغير.

1. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس:

يوضح الجدول رقم (15) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس:

الجدول رقم 15: توزيع أفراد العينة حسب الجنس

المتغير	الفئة	العدد	النسبة %
الجنس	ذكر	44	73.3 %
	أنثى	16	26.7 %
	المجموع	60	100 %

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (15) والمتعلق بتوزيع أفراد عينة الدراسة وفق متغير الجنس، أن أغلب أفراد عينة الدراسة مكونة من فئة الذكور بنسبة بلغت 73.3 %، في حين بلغت نسبة الإناث 26.7 %، هذا التفاوت راجع لطبيعة نشاط المؤسسة من جهة، ولطبيعة المناصب الحساسة التي يتولونها والتي تتطلب مميزات خاصة لمثل هذه المناصب أهمها القيادة والتي تتوفر بصفة أكبر في الذكور.

الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكالييف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نطال

2. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر

يوضح الجدول رقم (16) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر:

الجدول رقم 16: توزيع أفراد العينة حسب العمر

المتغير	الفئة	العدد	النسبة %
العمر	أقل من 30 سنة	2	3.3 %
	من 30 سنة إلى أقل من 40 سنة	22	36.7 %
	من 40 سنة إلى أقل من 50 سنة	29	48.3 %
	50 سنة فأكثر	7	11.7 %
المجموع		60	100 %

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (16) والمتعلق بتوزيع أفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر أن 48.3 % من أفراد عينة الدراسة يبلغون من العمر ما بين 40 و 50 سنة، تلتها الفئة العمرية من 30 إلى أقل من 40 سنة بنسبة 36.7 %، ثم جاءت الفئة العمرية 50 سنة فأكثر بنسبة 11.7 %، لتأتيها في الأخير الفئة العمرية أقل من 30 سنة بنسبة 3.3 %، وهذا الأمر منطقي لأن الوصول إلى مراتب قيادية في المؤسسة يتطلب خبرة سنوات من العمل الميداني.

3. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى العلمي:

يوضح الجدول رقم (17) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى العلمي:

الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكالييف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نطال

الجدول رقم 17: توزيع أفراد العينة حسب المستوى العلمي

المتغير	الفئة	العدد	النسبة %
المستوى العلمي	تقني سامي	14	23.3 %
	ليسانس	35	58.3 %
	ماستر	5	8.3 %
	مهندس	5	8.3 %
	ما بعد التدرج	1	1.7 %
المجموع		60	100 %

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (17) والمتعلق بتوزيع أفراد عينة الدراسة وفق متغير المستوى العلمي أن أكثر من نصف المستجوبين يحملون شهادات ليسانس بنسبة 58.3 % تلتها الشهادات المهنية بنسبة 23.3 %، ثم جاء أصحاب الشهادات الماستر ومهندس بنفس النسبة والتي قدرت بـ 8.3 %، لتأتي في آخر الترتيب أصحاب الدراسات العليا بمستجوب وحيد.

4. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل الوظيفي:

يوضح الجدول رقم (18) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل الوظيفي:

الجدول رقم 18: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل الوظيفي

المتغير	الفئة	العدد	النسبة %
المؤهل الوظيفي	مدير	2	3.3 %
	رئيس مصلحة	10	16.7 %
	رئيس مكتب	12	20 %
	إطار	36	60 %
المجموع		60	100 %

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكالييف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نطال

نلاحظ من خلال الجدول رقم (18) والمتعلق بتوزيع أفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل الوظيفي أن أكثر من نصف المبحوثين عبارة عن إطارات بنسبة 60 % تلاها رتبة رئيس مكتب ثم رئيس مصلحة بنسبة 20 % و 16.7 % على التوالي، أما منصب مدير فجاعت بنسبة 3.3 %.

5. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية:

يوضح الجدول رقم (19) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية:

الجدول رقم 19: توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

المتغير	الفئة	العدد	النسبة %
الخبرة المهنية	أقل من 10 سنوات	7	11.7 %
	من 10 سنة إلى أقل من 20 سنة	34	56.7 %
	20 سنة فما فوق	19	31.7 %
	المجموع	60	100 %

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (19) والمتعلق بتوزيع أفراد عينة الدراسة وفق متغير الخبرة المهنية أن أكثر من 80 % من المبحوثين لديهم خبرة في الميدان، وهذا بنسبة 56.7 % للمجال الزمني من 10 سنوات إلى 20 سنة والتي تمثل أعلى نسبة، و 31.7 % من المبحوثين لديهم خبرة مهنية تفوق 20 سنة، في حين بلغت خبرت 11.7 % من المبحوثين أقل من 10 سنوات. وتعد هذه النتائج إيجابية كون أن أغلب أفراد عينة الدراسة لهم خبرة تفوق 10 سنوات وهو ما يعد نقطة إيجابية للمؤسسة محل الدراسة.

مما سبق نستخلص أن أفراد عينة الدراسة يتمتعون بكفاءة علمية ومهنية تخولهم للامام بمختلف المعارف الأكاديمية والمهنية، وعليه إعطاء مصداقية أكثر وموضوعية لإجاباتهم على أسئلة الاستبيان.

الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نפטال

المطلب الثاني: التعرف على مستوى تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة نפטال

تم استخدام كل من الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، قيمة T-test ومستوى المعنوية لاختبار مدى صحة الفرضية الأولى " يوجد تطبيق لنظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة نפטال".

والجدول رقم (20) يوضح النتائج التي تم التوصل إليها:

الجدول رقم 20: نتائج آراء عينة الدراسة حول فقرات محور نظام التكاليف على أساس الأنشطة

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	قيمة T	مستوى المعنوية
تحليل الأنشطة					
1. تقوم المؤسسة بتجميع الأنشطة المتجانسة وتحملها لمسبب تكلفة واحد.	3.63	0.780	مرتفعة	6.286	0.000
2. يتم قياس التكلفة بشكل دقيق.	3.83	0.763	مرتفعة	8.462	0.000
3. يتم توفير معلومات دقيقة عن تكلفة الانتاج.	4.05	0.594	مرتفعة	13.682	0.000
4. تعمل المؤسسة على تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتجات.	3.87	0.623	مرتفعة	10.768	0.000
5. تعمل المؤسسة على تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة.	3.75	0.796	مرتفعة	7.311	0.000
6. تعمل المؤسسة على تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لها.	3.70	0.944	مرتفعة	5.743	0.000
7. تقوم المؤسسة بإزالة أو تقليص الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.	3.75	0.968	مرتفعة	6.003	0.000
المجموع الكلي لبعد "تحليل الأنشطة"	3.80	0.510	مرتفعة	12.125	0.000
تحليل مسببات التكلفة					
8. تستعمل المؤسسة العديد من مسببات التكلفة.	3.55	0.811	مرتفعة	5.250	0.000
9. تحدد المؤسسة العوامل المسببة لكل نشاط.	3.73	0.778	مرتفعة	7.299	0.000
10. تحدد المؤسسة العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات النشاط.	3.87	0.747	مرتفعة	8.985	0.000
11. يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل أكثر دقة.	3.78	0.640	مرتفعة	9.477	0.000
12. تستعمل المؤسسة المعلومات عن مسببات التكلفة في تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة.	3.92	0.720	مرتفعة	9.862	0.000

الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نطال

الجدول رقم 20: نتائج آراء عينة الدراسة حول فقرات محور نظام التكاليف على أساس الأنشطة (تابع)

0.000	7.836	مرتفعة	0.840	3.85	13. يتم تخفيض زمن أداء العمليات من خلال تحليل مسببات التكلفة.
0.000	9.876	مرتفعة	0.706	3.90	14. يتم تحليل مسببات التكلفة بغرض تحسين جودة العمليات.
0.000	7.907	مرتفعة	0.865	3.88	15. يتم تخفيض التكلفة من خلال تحليل مسببات التكلفة.
0.000	12.981	مرتفعة	0.484	3.81	المجموع الكلي لبعد "تحليل مسببات التكلفة"
تحليل أداء الأنشطة					
0.000	5.963	مرتفعة	0.823	3.63	16. يتم توزيع تكلفة الأنشطة على المنتجات.
0.000	6.854	مرتفعة	0.942	3.83	17. يتم مراقبة عناصر التكاليف بشكل أكثر دقة.
0.000	8.251	مرتفعة	0.704	3.75	18. تقوم المؤسسة بتحديد الوقت اللازم لإتمام كل نشاط.
0.000	10.492	مرتفعة	0.615	3.83	19. تقوم المؤسسة بتحسين جودة الأداء المنجز لكل نشاط.
0.000	10.54	مرتفعة	0.686	3.93	20. تقوم المؤسسة بتقدير التكلفة اللازمة لكل نشاط.
	5				
0.000	11.399	مرتفعة	0.634	3.93	21. يتم معالجة انحرافات التكلفة في الوقت المناسب.
0.000	8.756	مرتفعة	0.796	3.90	22. يتم الاعتماد على المعلومات غير المالية في الرقابة على التكاليف.
0.000	14.358	مرتفعة	0.448	3.83	المجموع الكلي لبعد "تحليل أداء الأنشطة"
0.000	15.278	مرتفعة	0.412	3.81	المجموع الكلي للمحور

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (20) أن المؤسسة محل الدراسة تهتم بنظام التكاليف على أساس الأنشطة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 3.81 بانحراف معياري قدره 0.412 وقيمة T المحسوبة بـ 13.845 عند مستوى معنوية 0.000. ومن خلال مقارنة المتوسطات الحسابي لأبعاد المتغير المستقل نجد أن البعد الثالث "تحليل أداء الأنشطة" كان الأعلى بمتوسط حسابي قدره 3.83 وانحراف معياري قدره 0.448 وقيمة T المحسوبة بـ 14.358. ويليه البعد الثاني "تحليل مسببات التكلفة" بمتوسط حسابي قدره 3.81 وانحراف معياري قدره 0.484 وقيمة T المحسوبة بـ 12.981 عند مستوى معنوية 0.000. وفي الأخير يأتي البعد الأول "تحليل الأنشطة" بمتوسط حسابي قدره 3.80 وانحراف معياري قدره 0.510 وقيمة T المحسوبة بـ 12.125 عند مستوى معنوية 0.000. كما يلاحظ أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات يقع ضمن الدرجة 4 من سلم ليكرت الخماسي.

الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نפטال

ونلاحظ أيضا أن المتوسطات الحسابية لتقديرات أفراد عينة الدراسة حول مستوى اهتمام المؤسسة محل الدراسة بتحليل الأنشطة محصورة ما بين 3.63 و 4.05 بدرجة مرتفعة، وهو ما يبين إيجابية آراء عينة الدراسة حول أن المؤسسة محل الدراسة تقوم بتجميع الأنشطة المتجانسة وتحملها لمسبب تكلفة واحد، وكذا قياس التكلفة بشكل دقيق، بالإضافة إلى توفر معلومات دقيقة عن تكلفة الانتاج، وذلك بمتوسط حسابي يقدر ب 4.05 بانحراف معياري قدر ب 0.594 وقيمة T المحسوبة ب 13.982 عند مستوى معنوية 0.000. كما أن المؤسسة أيضا تقوم بتصنيف الأنشطة إلى مضيف وغير مضيف للقيمة، وعليه تعمل على إلغاء أو تقليص هذه الأخيرة، وتعزيز الأنشطة المضيف للقيمة، ومنه تقوم بتخفيض التكاليف.

في حين كانت المتوسطات الحسابية لتقديرات أفراد عينة الدراسة حول مستوى اهتمام المؤسسة محل الدراسة بتحليل مسببات التكلفة محصورة ما بين 3.55 و 3.92 بدرجة مرتفعة، وهو ما يبين إيجابية آراء عينة الدراسة حول أن إدارة المؤسسة محل الدراسة تهتم بتحليل مسببات التكلفة وذلك بالاعتماد على تحديد العلاقة السببية بين الموارد والأنشطة واعتمادها على العديد من مسببات التكلفة وتعمل على تخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل دقيق، كما تقوم بتحليل مسببات التكلفة بغرض تخفيض زمن أداء العمليات وتحسين الجودة وتخفيض التكلفة.

أما المتوسطات الحسابية لتقديرات أفراد عينة الدراسة حول مستوى اهتمام المؤسسة محل الدراسة بتحليل أداء الأنشطة جاءت محصورة ما بين 3.63 و 3.93 بدرجة مرتفعة، وهو ما يبين إيجابية آراء عينة الدراسة حول مدى قيام المؤسسة بتحليل أداء الأنشطة من خلال مقاييس الوقت والجودة والتكلفة، كما تقوم المؤسسة محل الدراسة بمراقبة عناصر التكاليف بدقة، وتعمل على معالجة انحرافات التكلفة في الوقت المناسب، وتعمل على الرقابة على التكاليف بالاعتماد على المعلومات غير المالية.

وعلى العموم فإن مستوى تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة من خلال أبعاده تحليل الأنشطة، تحليل مسببات التكلفة، تحليل أداء الأنشطة في المؤسسة محل الدراسة مرتفع، ويدل على أن المؤسسة محل الدراسة لا تعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة كنظام كلفوي فحسب بل تقوم بالاستفادة من مخرجاته.

ومن خلال ما سبق يمكن قبول الفرضية الصفرية " يوجد تطبيق لنظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة نפטال " ورفض الفرضية البديلة.

الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نفضال

المطلب الثالث: التعرف على مستوى اهتمام مؤسسة نفضال باتخاذ القرارات الاستراتيجية

تم في هذا المطلب استخدام كل من الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، قيمة T-test ومستوى المعنوية لاختبار مدى صحة الفرضية الثانية " هناك اهتمام بعملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نفضال".

الجدول رقم (21) يوضح النتائج التي تم التحصل عليها:

الجدول رقم 21: نتائج آراء عينة الدراسة حول فقرات محور اتخاذ القرارات الاستراتيجية

الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	قيمة T	مستوى المعنوية
1. تحدد المؤسسة أهداف على المدى البعيد.	3.80	0.732	مرتفعة	8.467	0.000
2. يتم تشخيص المشكلة قبل اتخاذ القرار.	3.82	0.596	مرتفعة	10.607	0.000
3. يتم تحليل وفرز المعلومات من أجل اتخاذ القرارات الاستراتيجية.	3.87	0.769	مرتفعة	8.724	0.000
4. تعتمد المؤسسة إجراءات محددة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية.	3.80	0.860	مرتفعة	7.209	0.000
5. لديكم دليل يصف إجراءات اتخاذ القرارات الاستراتيجية.	3.65	0.917	مرتفعة	5.489	0.000
6. لديكم أشخاص محددون مكلفون باتخاذ القرارات الاستراتيجية.	3.73	0.821	مرتفعة	6.922	0.000
7. يساهم كل المسيرين في المؤسسة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية.	3.62	0.922	مرتفعة	5.179	0.000
8. تتوفر المؤسسة على الكفاءات المؤهلة لتحليل مخرجات محاسبة التكاليف بهدف استعمالها في اتخاذ القرارات الاستراتيجية.	4.05	0.675	مرتفعة	12.056	0.000
9. يحصل متخذ القرار على المعلومات الملائمة في الوقت المناسب.	3.83	0.942	مرتفعة	6.854	0.000
10. يتم الاعتماد على مصادر خارجية لاتخاذ القرارات الاستراتيجية.	3.73	0.936	مرتفعة	6.066	0.000
11. تعتمد المؤسسة على المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف في اتخاذ القرارات الاستراتيجية.	3.52	1.066	مرتفعة	3.756	0.000
12. يتم انجاز عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية بكفاءة عالية.	3.95	0.811	مرتفعة	9.068	0.000
المتوسط العام	3.78	0.498	مرتفعة	12.144	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (21) والمتعلقة بعبارات المتغير التابع، نلاحظ أن الاتجاه العام لآراء عينة الدراسة إيجابي حول مستوى اهتمام المؤسسة محل الدراسة بعملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية. وذلك

الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نفضال

بوسط حسابي كلي 3.78 يفوق درجة الحياد 3، وانحراف معياري 0.498 وقيمة T المحسوبة بـ 12.144 عند مستوى معنوية 0.000. كما يلاحظ أن الوسط الحسابي لجميع الفقرات يقع ضمن الدرجة 4 من سلم ليكرت الخماسي.

في حين تراوحت المتوسطات الحسابية بين 3.52 و 4.05 بدرجة موافقة مرتفعة، وقد جاءت العبارة رقم (8) بأعلى متوسط حسابي مقارنة مع متوسطات عبارات المحور، بانحراف معياري قدره 0.675 وقيمة T المحسوبة قدرها 12.056 عند مستوى معنوية 0.000، وهذا ما يدل على أن درجة موافقة أفراد عينة الدراسة على هذه الفقرة مرتفعة، وبالتالي فالمؤسسة تتوفر على الكفاءات المؤهلة لتحليل مخرجات نظام التكاليف واستعمالها في المؤسسة محل الدراسة.

وعليه فإننا نلاحظ الاتجاه الإيجابي لآراء أفراد عينة الدراسة حول عبارات محور المتغير التابع اتخاذ القرارات الاستراتيجية، ومنه فالمؤسسة تعتمد على الإجراءات المنهجية لاتخاذ القرارات الاستراتيجية من تحديد المشكلة وجمع وتحليل المعلومات، وذلك بالاعتماد على دليل يصف إجراءات عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية، وتتم هذه الأخيرة من خلال أشخاص محددین مكلفين بصنع القرار وأيضاً بالاستعانة بكل المرؤوسين في المؤسسة، ومنه يمكن إنجاز عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية بكل كفاءة من خلال اعتمادها على معلومات التي يوفرها نظام التكاليف ومصادر خارجية.

ومن خلال ما تم استعراضه من نتائج يمكن قبول الفرضية الصفرية التي تنص على أنه "هناك اهتمام بعملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نفضال" ورفض الفرضية البديلة.

الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نفضال

المبحث الرابع: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج

تم في هذا المبحث عرض نتائج الدراسة المتوصل إليها من اختبار الفرضيات وذلك بالاعتماد على مجموعة من الاختبارات الإحصائية التي تتوافق معها، وهذا بهدف اثبات صحتها أو نفيها، بالإضافة إلى تحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة وتفسيرها ومناقشتها.

المطلب الأول: اختبار علاقة الارتباط بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة واتخاذ القرارات الاستراتيجية

تم الاعتماد على معامل الارتباط بيرسون (Pearson) لاختبار مدى صحة الفرضية الثالثة "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة واتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نفضال".

ومنه سيتم تجزئة هذه الفرضية إلى ثلاثة فرضيات جزئية، واختبارها كما يلي:

1. اختبار صحة الفرضية الجزئية الأولى:

تم الاعتماد على معامل الارتباط بيرسون (Pearson) لاختبار مدى صحة الفرضية الجزئية الأولى للفرضية الثالثة "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 بين تحليل الأنشطة واتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نفضال".

والجدول رقم (22) يوضح نتائج الاختبار:

الجدول رقم 22: مصفوفة الارتباط بيرسون بين تحليل الأنشطة واتخاذ القرارات الاستراتيجية

تحليل الأنشطة (XI)		معامل الارتباط بيرسون بين اتخاذ القرارات الاستراتيجية (Y)
مستوى الدلالة Sig	معامل الارتباط	
0.000	0.562**	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكالييف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نפטال

نلاحظ من خلال نتائج الجدول رقم (22) أن قيمة معامل الارتباط بيرسون بين تحليل الأنشطة واتخاذ القرارات الاستراتيجية موجبة حيث قدرت بـ 0.562، وبالتالي وجود علاقة طردية متوسطة تجمع بين المتغيرين، بمستوى دلالة 0.000 أقل من 0.05، ومنه نقبل الفرضية التي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 بين تحليل الأنشطة واتخاذ القرارات الاستراتيجية.

2. اختبار صحة الفرضية الجزئية الثانية:

تم الاعتماد على معامل الارتباط بيرسون (Pearson) لاختبار مدى صحة الفرضية الجزئية الثانية للفرضية الثالثة "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 بين تحليل مسببات التكلفة واتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نפטال".

والجدول رقم (23) يوضح نتائج الاختبار:

الجدول رقم 23: مصفوفة الارتباط بيرسون بين تحليل مسببات التكلفة واتخاذ القرارات الاستراتيجية

تحليل مسببات التكلفة (XII)		معامل الارتباط بيرسون بين
مستوى الدلالة Sig	معامل الارتباط	اتخاذ القرارات الاستراتيجية (Y)
0.000	0.587**	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

نلاحظ من خلال نتائج الجدول رقم (23) أن قيمة معامل الارتباط بيرسون بين تحليل مسببات التكلفة واتخاذ القرارات الاستراتيجية موجبة حيث قدرت بـ 0.587، وبالتالي وجود علاقة طردية متوسطة تجمع بين المتغيرين، بمستوى دلالة 0.000 أقل من 0.05، ومنه نقبل الفرضية التي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 بين تحليل مسببات التكلفة واتخاذ القرارات الاستراتيجية. ونرفض الفرضية البديلة.

الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نפטال

3. اختبار صحة الفرضية الجزئية الثالثة:

تم الاعتماد على معامل الارتباط بيرسون (Pearson) لاختبار مدى صحة الفرضية الجزئية الثالثة للفرضية الثالثة "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 بين تحليل أداء الأنشطة واتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نפטال".

والجدول رقم (24) يوضح نتائج الاختبار:

الجدول رقم 24: مصفوفة الارتباط بيرسون بين تحليل أداء الأنشطة واتخاذ القرارات الاستراتيجية

تحليل أداء الأنشطة (XIII)		معامل الارتباط بيرسون بين اتخاذ القرارات الاستراتيجية (Y)
مستوى الدلالة Sig	معامل الارتباط	
0.000	0.512**	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

نلاحظ من خلال نتائج الجدول رقم (24) أن قيمة معامل الارتباط بيرسون بين تحليل أداء الأنشطة واتخاذ القرارات الاستراتيجية موجبة حيث قدرت بـ 0.512، وبالتالي وجود علاقة طردية متوسطة تجمع بين المتغيرين، بمستوى دلالة 0.000 أقل من 0.05، ومنه نقبل الفرضية التي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 بين تحليل أداء الأنشطة واتخاذ القرارات الاستراتيجية.

4. اختبار علاقة الارتباط بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة واتخاذ القرارات الاستراتيجية:

تم الاعتماد على معامل الارتباط بيرسون (Pearson) لاختبار مدى صحة الفرضية الثالثة "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة واتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نפטال".

والجدول رقم (25) يوضح نتائج الاختبار:

الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نطال

الجدول رقم 25: مصفوفة الارتباط بيرسون بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة واتخاذ القرارات الاستراتيجية

نظام التكاليف على أساس الأنشطة (X)		معامل الارتباط بيرسون بين اتخاذ القرارات الاستراتيجية (Y)
مستوى الدلالة Sig	معامل الارتباط	
0.000	0.649**	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

نلاحظ من خلال نتائج الجدول رقم (25) أن قيمة معامل الارتباط بيرسون بين المتغيرين نظام التكاليف على أساس الأنشطة واتخاذ القرارات الاستراتيجية موجبة حيث قدرت بـ 0.649، وبالتالي وجود علاقة طردية متوسطة تجمع بين المتغيرين، بمستوى دلالة 0.000 أقل من 0.05، وعليه نقبل الفرضية التي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة واتخاذ القرارات الاستراتيجية.

المطلب الثاني: اختبار علاقة الانحدار الخطي البسيط والمتعدد بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة واتخاذ القرارات الاستراتيجية

تم في هذا المطلب عرض النتائج التي تم التوصل إليها في اختبار الفرضية الرابعة والمتعلقة باختبار مدى وجود علاقة تأثير معنوي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (تحليل الأنشطة، تحليل مسببات التكلفة، تحليل أداء الأنشطة) على اتخاذ القرارات الاستراتيجية بالمؤسسة محل الدراسة. وقبل التطرق لاختبار الانحدار باستخدام طريقة المربعات الصغرى، وجب التأكد من توفر عدة شروط نذكرها كالاتي:

1. تحديد شروط تطبيق اختبار الانحدار

1.1. معامل الارتباط:

تم اختبار العلاقة بين أبعاد نظام التكاليف على أساس الأنشطة واتخاذ القرارات الاستراتيجية باستخدام معامل بيرسون والجدول رقم (26) يوضح النتائج المتوصل إليها:

الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نطال

الجدول رقم 26: مصفوفة الارتباط بين أبعاد نظام التكاليف على أساس الأنشطة واتخاذ القرارات

الاستراتيجية

مستوى الدلالة	القرارات	اتخاذ الاستراتيجية	تحليل أداء الأنشطة	تحليل مسببات التكلفة	تحليل الأنشطة	معامل الارتباط
0.000		0.652	0.606	0.581	1	تحليل الأنشطة
0.000		0.587	0.620	1	0.581	تحليل مسببات التكلفة
0.000		0.512	1	0.620	0.606	تحليل أداء الأنشطة
0.000		1	0.512	0.587	0.562	اتخاذ القرارات الاستراتيجية

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

نلاحظ من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (26)، والذي يمثل مصفوفة ارتباط كل المتغيرات الدراسة، في حين أن المتغيرات ترتبط فيما بينها ارتباطات متوسطة بحيث كانت معاملات الارتباط محصورة بين (0.512 و 0.652) وهي أقل من 0.7، وبالتالي لا توجد تعددية خطية بين المتغيرات.

2.1. اختبار المعنوية الكلية:

بعد تأكدنا من وجد علاقة بين متغيرات الدراسة، سيتم التأكد من وجود معنوية كلية في النموذج، بحيث يفترض اختبار المعنوية الكلية وجود على الأقل واحد من من المعاملات يختلف عن الصفر، وللتأكد منه تم استخدام اختبار فيشر بحيث يكون نموذج الانحدار غير معنوي إذا كانت قيمة F غير دالة عند مستوى الدلالة 0.05، ويكون نموذج الانحدار معنوي إذا كانت قيمة F دالة عند مستوى الدلالة 0.05.

وعليه تم استخدام نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الرابعة، والنتائج موضحة في الجدول رقم (27) كما يلي:

الجدول رقم 27: تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الرابعة

مستوى الدلالة	قيمة F	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين
0.000	42.165	6.156	1	6.156	الانحدار
		0.146	58	8.468	البواقي
		-	59	14.625	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نطال

من خلال النتائج المبينة في الجدول رقم (27) يتضح لنا أن قيمة F المحسوبة بلغت 42.165 بقيمة احتمالية 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد 0.05، وعليه نتأكد من صلاحية النموذج وملائمته لاختبار هذه الفرضية، وهو ما يدل على أن نموذج الانحدار معنوي.

ويمكن توضيح القدرة التفسيرية للنموذج أي درجة تفسير المتغير المستقل (نظام التكاليف على أساس الأنشطة) على المتغير التابع (اتخاذ القرارات الاستراتيجية) في الجدول رقم (28):

الجدول رقم 28: اختبار القدرة التفسيرية لنموذج الانحدار

النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	الخطأ المعياري للتقدير
1	0.649	0.421	0.411	0.38211

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال النتائج المبينة في الجدول رقم (27) يتضح لنا أن قيمة معامل الارتباط بلغت 0.649 وبالتالي وجود علاقة ارتباط متوسطة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة واتخاذ القرارات الاستراتيجية. في حين قدرت قيمة معامل التحديد بـ (0.421)، والتي تدل على أن 42.1% من التغيرات الحاصل في اتخاذ القرارات الاستراتيجية بالمؤسسة محل الدراسة يفسره نظام التكاليف على أساس الأنشطة، أما النسبة المتبقية 57.9% فتعزى لمتغيرات وعوامل أخرى. وهو ما يعني وجود قوة تفسيرية جيدة في نموذج الانحدار.

3.1. اختبار اعتدالية التوزيع:

استكمالاً لشروط صلاحية تطبيق نموذج الانحدار سوف نحاول معرفة إذا ما كانت البيانات تنتوزع طبيعياً. ويمكن اختبار اعتدالية أي توزيع من خلال العديد من الاختبارات من أهمها اختبار كولموجوروف-سميرنوف (Kolmogorov-Smirnov)، والذي يمكن استخدامه لمعرفة ما إذا كانت البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي أم لا، وبناء عليها يتم اختيار الاختبارات الضرورية لمعالج فرضيات الدراسة، سواء كانت اختبارات معلمية في حالة البيانات المحصل عليها تتبع التوزيع الطبيعي، أو اختبارات لا معلمية في حالة البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي، وعليه نضع الفرضية التالية:

الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نطال

H0: تخضع البيانات المجموعة تتوزع طبيعياً

H1: لا تخضع البيانات المجموعة تتوزع طبيعياً

للإجابة على الفرضية السابقة يتم الاعتماد على مستوى الدلالة، فإذا كانت أعلى من 0.05 نقبل الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة وأي أن أن البيانات تتوزع طبيعياً، أما في الحالة العكسية مستوى الدلالة أقل من 0.05 نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة أي أن البيانات لا تتوزع طبيعياً.

والجدول رقم (29) يوضح نتائج الاختبار:

الجدول رقم 29: اختبار التوزيع الطبيعي

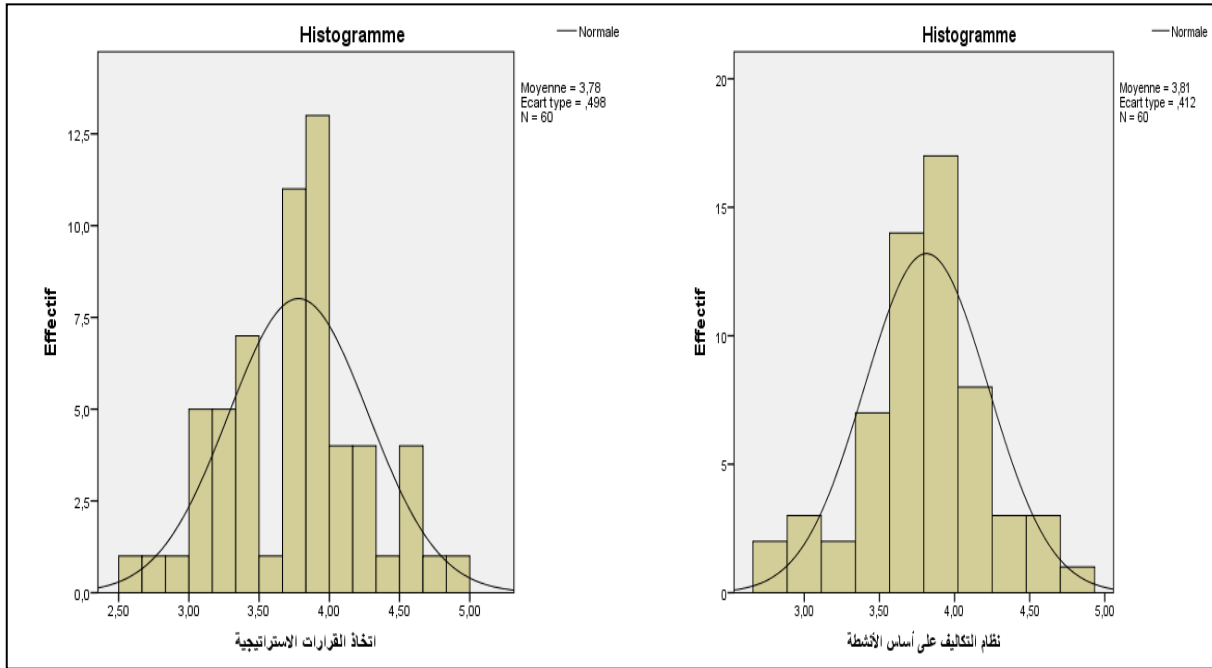
Kolmogorov-Smirnov		البيان
Sig	قيمة Z	
0.200*	0.082	المحور 2
0.200*	0.088	المحور 3

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول رقم (29) نلاحظ من خلال اختبار كولموجوروف-سميرنوف أن مستوى الدلالة لمحوري الاستبيان كانت أكبر من 0.05، وعليه يتم قبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة، وبالتالي بيانات محوري الدراسة تتوزع طبيعياً وعليه يمكن إجراء الاختبارات المعلمية عليها.

والشكل رقم (16) يبين التوزيع الطبيعي لمحوري الدراسة:

الشكل رقم 16: التوزيع الطبيعي لمحوري الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

4.1. اختبار التعددية الخطية:

لتطبيق علاقة الانحدار يجب التأكد أولاً من عدم وجود تعددية خطية، أي أن المتغيرات المستقلة غير مرتبطة فيما بينها، وهذا بالاعتماد على اختبار تضخم التباين (VIF)، فكلما كان المعامل محصور بين 4 و 0.05، والتباين المسموح به (Tolerance) محصور بين 0.2 و 1، يمكننا القول أنه لا توجد تعددية خطية بين أبعاد المتغير المستقل.

الجدول رقم (30) يوضح النتائج التي تم التوصل إليها:

الجدول رقم 30: نتائج اختبار معامل تضخم التباين والتباين المسموح به لمتغيرات الدراسة

متغيرات الدراسة المستقلة	معامل تضخم التباين (VIF)	التباين المسموح به (Tolérance)
تحليل الأنشطة	1.773	0.564
تحليل مسببات التكلفة	1.822	0.549
تحليل أداء الأنشطة	1.909	0.524

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نطال

نلاحظ من خلال نتائج الجدول رقم (30) أن جميع قيم معامل تضخم التباين (VIF) للمتغيرات الجزئية المستقلة أقل من القيمة القصوى 4 وأكبر من القيمة الدنيا 0.05، كما أن جميع قيم التباين المسموح به (Tolerance) للمتغيرات الجزئية المستقلة أكبر من 0.2 وأقرب إلى 1، وعليه يمكننا القول أنه لا توجد تعددية خطية بين أبعاد المتغير المستقل.

انطلاقاً من الاختبارات السابقة نكون قد تأكدنا من صلاحية تطبيق نموذج الانحدار باستخدام طريقة المربعات الصغرى.

ومن أجل تحديد قيمة هذا الأثر وقوته، نستعين باختبار تحليل الانحدار الخطي البسيط والنتائج موضحة في الجدول رقم (31):

الجدول رقم 31: اختبار المعنوية الجزئية لنموذج الانحدار الخطي البسيط للفرضية الرابعة

النموذج	المعاملات	الخطأ المعياري	Beta	قيمة T	مستوى الدلالة Sig
الثابت	0.792	0.463	0.649	1.711	0.092
نظام التكاليف على أساس الأنشطة	0.784	0.121		6.493	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (31) أن قيمة t المحسوبة بلغت 6.493 عند مستوى معنوية 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد 0.05 وهو ما يشير إلى وجود أثر للتغير المستقل على المتغير التابع. كما أن قيمة Beta توضح أن كل تغير في المتغير المستقل بوحدة واحدة يؤدي إلى تغير بـ 0.649 وهي نسبة متوسطة تعكس العلاقة المتوسطة بين المتغيرين. ومما يسبق يمكننا قبول الفرضية الرابعة والتي تنص على وجود أثر معنوي لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة على اتخاذ القرارات الاستراتيجية للمؤسسة محل الدراسة، ومنه يمكن الحصول على نموذج الانحدار المقدر ومختلف معاملات في المعادلة التالية:

$$Y = 0.792 + 0.784 X$$

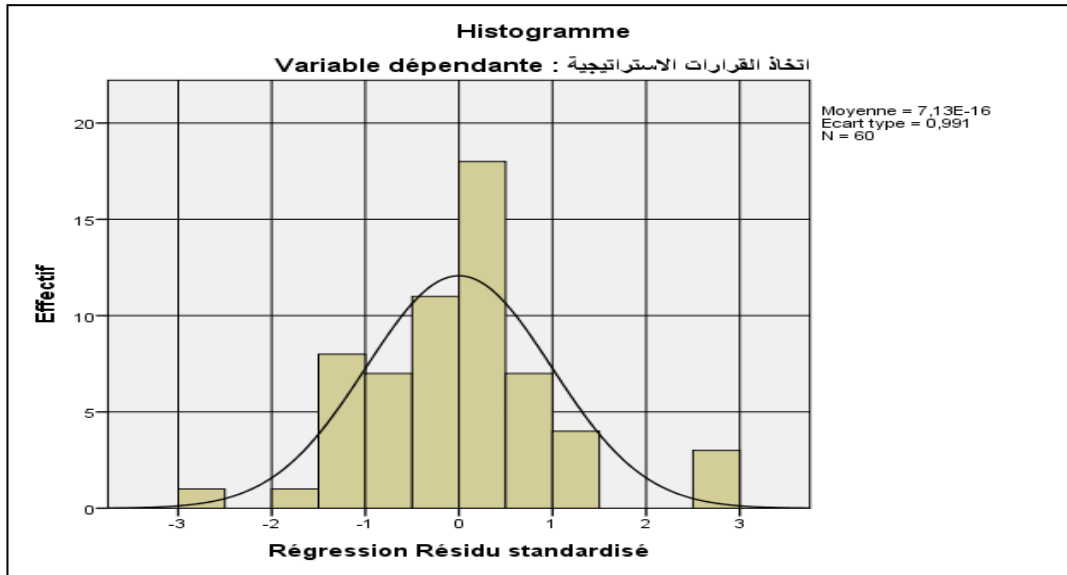
الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نطال

نلاحظ من خلال هذا النموذج أن:

- قيمة معامل الانحدار بلغت 0.784 وهذا يعني أن الزيادة بدرجة واحدة في الاهتمام بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يؤدي إلى زيادة في ترشيد عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية بقيمة 0.784.
- الباقي الثابت يساوي 0.792 عند مستوى الدلالة قدره 1.711 وهو أكبر من مستوى المعنوية 0.05، وهو ما يدل على أن هذه المعلمة غير دالة إحصائياً، وهو ما يفسر حد أنى ضعيف لعملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية في حال انعدام دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة وحتى هذا الحد غير دال إحصائياً.

والشكل رقم (17) يوضح طبيعة التوزيع الطبيعي للبواقي:

الشكل رقم 17: طبيعة التوزيع الطبيعي للبواقي (الفرضية الرابعة)



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

نلاحظ من خلال الشكل رقم (17) أن البواقي تتبع التوزيع الطبيعي.

الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نפטال

2. اختبار الانحدار الخطي البسيط لكل متغير مستقل فرعي والمتغير التابع

تم في هذا الجزء استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار الأثر المنفصل لكل من متغير مستقل جزئي والمتمثلة في (تحليل الأنشطة، تحليل مسببات التكلفة، تحليل أداء الأنشطة) على اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

1.2. اختبار الفرضية الجزئية الأولى:

تم استخدام اختبار الانحدار الخطي البسيط لاختبار مدى صحة الفرضية الجزئية الأولى للفرضية الرابعة "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 لتحليل الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية بمؤسسة نפטال".

قبل استخدام اختبار الانحدار الخطي البسيط تم استخدام نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الجزئية الأولى، والنتائج موضحة في الجدول رقم (32) كما يلي:

الجدول رقم 32: تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الجزئية الأولى

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الانحدار	4.627	1	4.625	26.842	0.000
البواقي	9.998	58	0.175		
المجموع	14.625	59	-		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال النتائج المبينة في الجدول رقم (32) يتضح لنا أن قيمة F المحسوبة بلغت 26.842 بقيمة احتمالية 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد 0.05، وعليه نتأكد من صلاحية النموذج وملائمته لاختبار الفرضية الجزئية الأولى. وهذا يشير إلى أن الانحدار معنوي وبالتالي يوجد أثر لتحليل الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية، وعليه يتم قبول الفرضية التي تنص على أنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 لتحليل الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نפטال".

الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نפטال

ومن أجل تحديد قيمة هذا الأثر وقوته، نستعين باختبار تحليل الانحدار الخطي البسيط والنتائج موضحة في الجدول رقم (33):

الجدول رقم 33: نتائج الانحدار الخطي البسيط لتحليل الأنشطة واتخاذ القرارات الاستراتيجية

النموذج	B	قيمة المعاملات	قيمة T	مستوى الدلالة Sig	معامل الارتباط	معامل التحديد
الثابت	0.562	1.693	4.167	0.000	0.562	0.316
تحليل الأنشطة		0.550	5.181	0.000		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

نلاحظ من خلال النتائج المبينة الجدول رقم (33) إلى أن قيمة معامل الارتباط تساوي (0.562) بمستوى دلالة (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05)، وهذا يشير إلى وجود علاقة ارتباط موجبة متوسطة بين المتغير المستقل الجزئي تحليل الأنشطة واتخاذ القرارات الاستراتيجية، في حين قدرت قيمة معامل التحديد بـ (0.316)، والتي تدل على أن 31.6 % من التغيرات الحاصل في اتخاذ القرارات الاستراتيجية بالمؤسسة محل الدراسة يفسره تحليل الأنشطة، أما النسبة المتبقية 68.4 % فتعزى لمتغيرات وعوامل أخرى.

وانطلاقاً من معنوية النموذج وثبات صلاحيته حسب اختبار تحليل التباين للانحدار، يمكننا صياغة معادلة الانحدار الخطي البسيط بالعلاقة التالية:

$$Y = 1.693 + 0.550 X1$$

2.2. اختبار الفرضية الجزئية الثانية:

تم استخدام اختبار الانحدار الخطي البسيط لاختبار مدى صحة الفرضية الجزئية الثانية للفرضية الرابعة "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 لتحليل مسببات التكلفة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية بمؤسسة نפטال".

الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكالييف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نفضال

قبل استخدام اختبار الانحدار الخطي البسيط تم استخدام نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الجزئية الثانية، والنتائج موضحة في الجدول رقم (34) كما يلي:

الجدول رقم 34: تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الجزئية الثانية

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الانحدار	5.038	1	5.038	30.481	0.000
البواقي	9.586	58	0.165		
المجموع	14.625	59	-		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتضح لنا من خلال النتائج المبينة في الجدول رقم (34) أن قيمة F المحسوبة بلغت 30.481 بقيمة احتمالية 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد 0.05، وعليه نتأكد من صلاحية النموذج وملائمته لاختبار الفرضية الجزئية الثانية. وهذا يشير إلى أن الانحدار معنوي وبالتالي يوجد أثر لتحليل مسببات التكلفة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية، وعليه يتم قبول الفرضية التي تنص على أنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 لتحليل مسببات التكلفة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نفضال".

ومن أجل تحديد قيمة هذا الأثر وقوته، نستعين باختبار تحليل الانحدار الخطي البسيط والنتائج موضحة في الجدول رقم (35):

الجدول رقم 35: نتائج الانحدار الخطي البسيط لتحليل مسببات التكلفة واتخاذ القرارات الاستراتيجية

النموذج	B	قيمة المعاملات	قيمة T	مستوى الدلالة Sig	معامل الارتباط R	معامل التحديد R2
الثابت	0.587	1.478	3.516	0.000	0.587	0.344
تحليل مسببات التكلفة		0.604	5.621	0.000		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكالييف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نפטال

نلاحظ من خلال النتائج المبينة الجدول رقم (35) إلى أن قيمة معامل الارتباط تساوي (0.587) بمستوى دلالة (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05)، وهذا يشير إلى وجود علاقة ارتباط موجبة متوسطة بين المتغير المستقل الجزئي تحليل مسببات التكلفة واتخاذ القرارات الاستراتيجية، في حين قدرت قيمة معامل التحديد بـ (0.344)، والتي تدل على أن 34.4 % من التغيرات الحاصلة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية بالمؤسسة محل الدراسة يفسره تحليل مسببات التكلفة، أما النسبة المتبقية 65.6 % فتعزى لمتغيرات وعوامل أخرى.

وانطلاقاً مما سبق يمكن صياغة معادلة الانحدار الخطي البسيط بالعلاقة التالية:

$$Y = 1.478 + 0.604 X_{II}$$

3.2. اختبار الفرضية الجزئية الثالثة:

تم استخدام اختبار الانحدار الخطي البسيط لاختبار مدى صحة الفرضية الجزئية الثالثة للفرضية الرابعة "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المغنوية 0.05 لتحليل أداء الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية بمؤسسة نפטال".

قبل استخدام اختبار الانحدار الخطي البسيط تم استخدام نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الجزئية الثالثة، والنتائج موضحة في الجدول رقم (36) كما يلي:

الجدول رقم 36: تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الجزئية الثالثة

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الانحدار	3.830	1	3.830	20.576	0.000
البواقي	10.795	58	0.186		
المجموع	14.625	59	-		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نפטال

يتضح لنا من خلال النتائج المبينة في الجدول رقم (36) أن قيمة F المحسوبة بلغت 20.576 بقيمة احتمالية 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد 0.05، وعليه نتأكد من صلاحية النموذج وملائمته لاختبار الفرضية الجزئية الثالثة. وهذا يشير إلى أن الانحدار معنوي وبالتالي يوجد أثر لتحليل أداء الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية، وعليه يتم قبول الفرضية التي تنص على أنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 لتحليل أداء الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نפטال".

ومن أجل تحديد قيمة هذا الأثر وقوته، نستعين باختبار تحليل الانحدار الخطي البسيط والنتائج موضحة في الجدول رقم (37):

الجدول رقم 37: نتائج الانحدار الخطي البسيط لتحليل أداء الأنشطة واتخاذ القرارات الاستراتيجية

النموذج	B	قيمة المعاملات	قيمة T	مستوى الدلالة Sig	معامل الارتباط R	معامل التحديد R2
الثابت	0.512	1.603	3.318	0.002	0.512	0.262
تحليل أداء الأنشطة		0.568	4.536	0.000		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

نلاحظ من خلال النتائج المبينة الجدول رقم (37) إلى أن قيمة معامل الارتباط (0.512) بمستوى دلالة (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05)، وهذا يشير إلى وجود علاقة ارتباط موجبة متوسطة بين تحليل أداء الأنشطة واتخاذ القرارات الاستراتيجية، في حين قدرت قيمة معامل التحديد بـ (0.262)، وهذا يدل على أن 26.2% من التغيرات الحاصلة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية بالمؤسسة محل الدراسة يفسره تحليل أداء الأنشطة، أما النسبة المتبقية 73.8% فتعزى لمتغيرات وعوامل أخرى.

وانطلاقاً مما سبق يمكن صياغة معادلة الانحدار الخطي البسيط بالعلاقة التالية:

$$Y = 1.603 + 0.568 \text{ XIII}$$

الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نפטال

3. اختبار علاقة الانحدار الخطي المتعدد:

بعد تحديد أثر كل بعد من أبعاد نظام التكاليف على أساس الأنشطة على المتغير التابع اتخاذ القرارات الاستراتيجية، تم في هذا الجزء اختبار الانحدار المتعدد لقياس أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأبعاده الثلاثة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية، وفقاً للفرضية التالية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 لنظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نפטال.

والجدول رقم (38) يوضح نتائج اختبار الانحدار الخطي المتعدد القياسي:

الجدول رقم 38: تحليل نتائج الانحدار الخطي المتعدد القياسي

النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	الخطأ في التقدير
	0.653	0.427	0.396	0.38694

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

نلاحظ من خلال النتائج المبينة الجدول رقم (38) أن قيمة معامل الارتباط بين المتغير المستقل (المتغيرات المستقلة الجزئية مجتمعة) والمتغير التابع (اتخاذ القرارات الاستراتيجية) قدرت بـ 0.653 وهي قيمة متوسطة، وهذا ما يدل على وجود علاقة ارتباط طردية متوسطة بين المتغيرات، بمعنى أنه كلما تم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة بمستوى أكبر بالمؤسسة محل الدراسة كلما تحسن اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

في حين بلغ معامل التحديد للنموذج 0.427، أي أن 42.7% من التغيرات الحاصلة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية بالمؤسسة محل الدراسة تفسرها أبعاد نظام التكاليف على أساس الأنشطة والنسبة المتبقية والمقدرة بـ 57.3% تعزى لمتغيرات أخرى خارج نموذج الدراسة.

وللتأكد من مدى صلاحية النموذج لاختبار أثر المتغير المستقل بأبعاده مجتمعة (تحليل الأنشطة، تحليل مسببات التكلفة، تحليل أداء الأنشطة) في المتغير التابع (اتخاذ القرارات الاستراتيجية)، تم استخدام اختبار تحليل التباين المتعدد القياسي.

والجدول رقم (39) يبين النتائج التي تم التوصل إليها:

الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نفضال

الجدول رقم 39: تحليل التباين ANOVA لنموذج الانحدار الخطي المتعدد القياسي

Sig	قيمة F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	النموذج
0.000	13.892	2.080	3	6.240	الانحدار
		0.150	56	8.385	الخطأ
			59	14.625	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

نلاحظ من خلال النتائج المبينة الجدول رقم (39) أن قيمة F المحسوبة بلغت 13.892 بمستوى دلالة 0.000، وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد 0.05، ومن هنا نستدل على أن الانحدار معنوي، وهو ما يشير إلى أن المتغيرات المستقلة (تحليل الأنشطة، تحليل مسببات التكلفة، تحليل أداء الأنشطة) مجتمعة أو واحدة منها على الأقل لها تأثير معنوي في المتغير التابع (اتخاذ القرارات الاستراتيجية)، وعليه نقبل الفرضية التي تنص على أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 لنظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نفضال.

ولتحديد قيمة هذا الأثر وتحديد درجة تأثير كل متغير من متغيرات نظام التكاليف على أساس الأنشطة (تحليل الأنشطة، تحليل مسببات التكلفة، تحليل أداء الأنشطة) في اتخاذ القرارات الاستراتيجية، تم استخدام اختبار تحليل الانحدار الخطي المتعدد.

والجدول رقم (40) يوضح النتائج التي تم التوصل إليها:

الجدول رقم 40: معنوية معاملات الانحدار الخطي المتعدد

النموذج	B	الخطأ المعياري	Beta	T المحسوبة	مستوى الدلالة
الثابت	0.839	0.474		1.771	0.082
تحليل الأنشطة	0.281	0.132	0.288	2.137	0.037
تحليل مسببات التكلفة	0.352	0.141	0.342	2.505	0.015
تحليل أداء الأنشطة	0.139	0.155	0.125	0.893	0.375

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نפטال

نلاحظ من خلال النتائج المبينة الجدول رقم (40) أنه يوجد بعدين من بين أبعاد المتغير المستقل حقا معامل انحدار غير معنوي حيث بلغت القيمة الاحتمالية لإحصائية T المحسوبة بـ 0.037 و 0.015 لكل من بعد تحليل الأنشطة وتحليل مسببات التكلفة على التوالي، هي أقل من مستوى المعنوية المعتمد 0.05 مما يشير إلى أن تحليل الأنشطة وتحليل مسببات التكلفة تؤثر في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في المؤسسة محل الدراسة. في حين بلغت القيمة الاحتمالية لإحصائية T المحسوبة لبعدها تحليل أداء الأنشطة بـ 0.375 ، وهي أكبر من مستوى المعنوية المعتمد 0.05، مما يشير إلى أن تحليل أداء الأنشطة لا تؤثر في اتخاذ القرارات الاستراتيجية بالمؤسسة محل الدراسة.

وعليه يمكن صياغة معادلة الانحدار بين أبعاد نظام التكاليف على أساس الأنشطة (تحليل الأنشطة، تحليل مسببات التكلفة، تحليل أداء الأنشطة) واتخاذ القرارات الاستراتيجية، كما يلي:

$$Y = 0.839 + 0.281 XI + 0.352 XII + 0.139 XIII$$

المطلب الثالث: اختبار الفروق الإحصائية حول استجابات أفراد عينة الدراسة

تم في هذا المطلب اختبار الفرضية الخامسة المتعلقة بالفروق الإحصائية في إجابات أفراد عينة الدراسة حول دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية بالمؤسسة محل الدراسة، واختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار T للعينات المستقلة (Independent Samples T Test) لتحديد الفروق الإحصائية حسب متغير الجنس، واختيار تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) لتحديد الفروق الإحصائية حسب متغيرات (العمر، المستوى العلمي، المؤهل الوظيفي، الخبرة المهنية).

1. اختبار الفرضية الجزئية الأولى:

تم استخدام اختبار T للعينات المستقلة (Independent Samples T Test) لاختبار الفرضية الجزئية الأولى للفرضية الخامسة "توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 لدور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية للموظفين في مؤسسة نפטال تعزى لمتغير الجنس".

الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نפטال

والجدول رقم (41) يوضح النتائج التي تم التوصل إليها:

الجدول رقم 41: اختبار T للفروق الإحصائية تبعا لمتغير الجنس

المتغير	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
ذكر	44	3.76	0.441	- 1.461	0.149
أنثى	16	3.93	0.247		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

نلاحظ من خلال نتائج الجدول رقم (41) أن قيمة T بلغت 1.461 بالقيمة المطلقة وهي غير دالة إحصائياً، حيث بلغ مستوى دلالتها 0.149 وهو أكبر من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي سيتم قبول الفرضية التي تنص على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 لدور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية للموظفين في مؤسسة نפטال تعزى لمتغير الجنس.

وهذا يدل على عدم وجود اختلاف في آراء أفراد عينة الدراسة حول دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية تبعا لمتغير الجنس، أي أن العاملين بالمؤسسة محل الدراسة لا تختلف آراؤهم باختلاف جنسهم، فكلاهما يحملان نفس الآراء حول دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

2. اختبار الفرضية الجزئية الثانية:

سيتم استخدام اختبار التباين الأحادي (One Way Anova) لاختبار الفرضية الجزئية الثانية للفرضية الخامسة "توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 لدور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية للموظفين في مؤسسة نפטال تعزى لمتغير العمر".

والجدول رقم (42) يوضح النتائج التي تم التوصل إليها:

الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نפטال

الجدول رقم 42: اختبار ANOVA للفروق الإحصائية تبعا لمتغير العمر

المتغير	المصدر	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى المعنوية
العمر	بين المجموعات	1.819	3	0.606	4.360	0.008
	داخل المجموعات	7.786	56	0.139		
	المجموع	9.605	59			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

نلاحظ من خلال نتائج الجدول رقم (42) أن قيمة F بلغت 4.360 وهي دالة إحصائية بمستوى دلالة 0.008 وهو أقل من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي سيتم قبول الفرضية التي تنص على أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 لدور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية للموظفين في مؤسسة نפטال تعزى لمتغير العمر. وهو ما يدل على وجود اختلاف في آراء عينة الدراسة حول دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية تبعا لمتغير العمر، أي أن العاملين بالمؤسسة محل الدراسة تختلف آراؤهم باختلاف أعمارهم، وبالتالي فهم لا يتفقون حول دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

3. اختبار الفرضية الجزئية الثالثة:

تم استخدام اختبار التباين الأحادي (One Way Anova) لاختبار الفرضية الجزئية الثالثة للفرضية الخامسة " توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 لدور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية للموظفين في مؤسسة نפטال تعزى لمتغير المستوى العلمي".

والجدول رقم (43) يوضح النتائج التي تم التوصل إليها:

الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نפטال

الجدول رقم 43: اختبار ANOVA للفروق الإحصائية تبعا لمتغير المستوى العلمي

المتغير	المصدر	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى المعنوية
المستوى العلمي	بين المجموعات	0.450	4	0.112	0.676	0.612
	داخل المجموعات	9.155	55	0.166		
	المجموع	9.605	59			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

نلاحظ من خلال نتائج الجدول رقم (43) أن قيمة F بلغت 0.676 وهي غير دالة إحصائياً، حيث بلغ مستوى دلالتها 0.612 وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمد 0.05، وبالتالي نقبل الفرضية التي تنص على أنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 لدور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية للموظفين في مؤسسة نפטال تعزى لمتغير المستوى العلمي". وهذا يدل على عدم وجود اختلاف في آراء أفراد عينة الدراسة حول دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية تبعا لمتغير المستوى العلمي، أي أن العاملين بالمؤسسة محل الدراسة لا تختلف آراؤهم باختلاف مستواهم العلمي، فجميع المستويات يتفقون بآرائهم حول دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

4. اختبار الفرضية الجزئية الرابعة:

تم استخدام اختبار التباين الأحادي (One Way Anova) لاختبار الفرضية الجزئية الرابعة للفرضية الخامسة "توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 لدور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية للموظفين في مؤسسة نפטال تعزى لمتغير المؤهل الوظيفي".

والجدول رقم (44) يوضح النتائج التي تم التوصل إليها:

الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نفضال

الجدول رقم 44: اختبار ANOVA للفروق الإحصائية تبعا لمتغير المؤهل الوظيفي

المتغير	المصدر	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى المعنوية
المؤهل الوظيفي	بين المجموعات	0.650	3	0.217	1.356	0.266
	داخل المجموعات	8.955	56	0.160		
	المجموع	9.605	59			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

نلاحظ من خلال نتائج الجدول رقم (44) أن قيمة F بلغت 1.356 وهي غير دالة إحصائياً، حيث بلغ مستوى دلالتها 0.266 وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمد 0.05، وبالتالي نقبل الفرضية التي تنص على أنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 لدور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية للموظفين في مؤسسة نفضال تعزى لمتغير المؤهل الوظيفي"، وهذا يدل على عدم وجود اختلاف في آراء أفراد عينة الدراسة حول دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية تبعا لمتغير المؤهل الوظيفي، أي أن العاملين بالمؤسسة محل الدراسة لا تختلف آراؤهم باختلاف مستواهم الوظيفي، فجميع المستويات يتفقون بآرائهم حول دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

5. اختبار الفرضية الجزئية الخامسة:

تم استخدام اختبار التباين الأحادي (One Way Anova) لاختبار الفرضية الجزئية الخامسة للفرضية الخامسة "توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 لدور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية للموظفين في مؤسسة نفضال تعزى لمتغير الخبرة المهنية".

والجدول رقم (45) يوضح النتائج التي تم التوصل إليها:

الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نפטال

الجدول رقم 45: اختبار ANOVA للفروق الإحصائية تبعا لمتغير الخبرة المهنية

المتغير	المصدر	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى المعنوية
الخبرة المهنية	بين المجموعات	0.728	2	0.364	2.337	0.106
	داخل المجموعات	8.877	57	0.156		
	المجموع	9.605	59			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

نلاحظ من خلال نتائج الجدول رقم (45) أن قيمة F بلغت 2.337 وهي دالة إحصائية بمستوى دلالة 0.106 وهو أكبر من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي نقبل الفرضية التي تنص على أنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 لدور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية للموظفين في مؤسسة نפטال تعزى لمتغير الخبرة المهنية"، وهو ما يدل على وجود اختلاف في آراء عينة الدراسة حول دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية تبعا لمتغير الخبرة المهنية، أي أن العاملين بالمؤسسة محل الدراسة لا تختلف آراؤهم باختلاف خبرتهم المهنية، فهم يتفقون حول دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

المطلب الرابع: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة

تم في هذا المطلب تحليل ومناقشة النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة الميدانية التي هدفت لتحديد دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نפטال، ومقارنتها مع الدراسات السابقة.

1. النتائج المتعلقة بمستوى تطبيق مؤسسة نפטال لنظام التكاليف على أساس الأنشطة:

الفرضية الأولى: "يوجد تطبيق لنظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة نפטال".

تشير نتائج الدراسة موافقة مرتفعة لعينة الدراسة حول مستوى تطبيق مؤسسة نפטال لنظام التكاليف على أساس الأنشطة، وذلك بوسط حسابي 3.81، ويفسر ذلك كون المؤسسة محل الدراسة تطبق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وتهتم بتحليل مخرجاته، كما يلي:

الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نطال

- تقوم المؤسسة محل الدراسة من خلال نظام التكاليف أساس الأنشطة بتجميع الأنشطة المتجانسة وتحملها لمسبب تكلفة واحد، وهذا ما يؤدي إلى القضاء على التخصيص العشوائي لتحميل التكاليف غير المباشرة، ومنه يوفر قياس أفضل للتكلفة ويوفر معلومات دقيقة عن تكلفة الإنتاج؛
 - تركز المؤسسة محل الدراسة على تحليل الأنشطة من خلال تحديد الأنشطة المضيضة وغير المضيضة للقيمة وكذلك تقوم بإزالة وتخفيض هذه الأخيرة، وهذا ما يمكنها من إدارة التكلفة والتسيير الحسن لها وفرض رقابة أفضل على الأنشطة داخل المؤسسة؛
 - تحدد المؤسسة محل الدراسة العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات النشاط وتحدد أيضا العوامل المسببة لكل نشاط من خلال مسببات التكلفة، وبالتالي معرفة سبب نشوء التكلفة وهذا بدوره يسهل عملية الرقابة وتحديد سبب ظهور هذه التكاليف؛
 - تستعمل المؤسسة محل الدراسة العديد من مسببات التكلفة والتي تقوم بتحليلها بغرض تخفيض زمن أداء العمليات وتحسين الجودة وتخفيض التكلفة، وهذا ما يساعد على تحديد الأنشطة الفعالة وغير فعالة في المؤسسة؛
 - تركز المؤسسة محل الدراسة على تحليل أداء الأنشطة من خلال الاعتماد على مقاييس الوقت من أجل تحديد الوقت اللازم لاتمام كل نشاط، وتحسين جودة الأداء المنجز لكل نشاط وتقوم بتقدير التكلفة اللازمة لكل نشاط، وهذا ما يساعدها على تحديد مدى كفاءة النشاط في أداء المهام المخصصة له، كل هذا سيوفر لها صورة واضحة عن العمليات الداخلية في المؤسسة.
- وعليه فالمؤسسة محل الدراسة تحرص على تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وتعمل على الاستفادة من مخرجاته من خلال تحليل الأنشطة وتحليل مسببات التكلفة وتحليل أداء الأنشطة، وهذا ما يمكن من توفير قاعد بيانات واسعة تساعد على تتبع التكاليف ومن ثم تحليلها وإدارتها من خلال استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة، وهذه النتيجة تتوافق مع دراسة (منال دودية، 2015) ودراسة (Kalicanin & Knezevic, 2013).

2. النتائج المتعلقة بمستوى اهتمام مؤسسة نפטال بعملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية:

الفرضية الثانية: "هناك اهتمام بعملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نפטال".

أوضحت نتائج الدراسة موافقة أفراد عينة الدراسة حول مدى اهتمام مؤسسة نפטال بعملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية، وذلك بوسط حسابي 3.78، وهذا يشير كون المؤسسة محل الدراسة تهتم وتحرص على تحسين جودة اتخاذ القرارات الاستراتيجية، كما يلي:

- تعتمد المؤسسة محل الدراسة على الإجراءات المنهجية لاتخاذ القرارات الاستراتيجية من تحديد المشكلة وجمع وتحليل المعلومات، وذلك بالاعتماد على دليل يصف إجراءات عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية، وبالتالي فالمؤسسة تعتمد على المنهج العلمي في اتخاذ القرارات الاستراتيجية؛
- تتم عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية من طرف أشخاص محددين مكلفين بصنع القرار، وأيضاً بالاستعانة بالمرؤوسين في المؤسسة، وعليه فالمؤسسة محل الدراسة تعمل على المشاركة في عملية اتخاذ القرار؛
- تعتمد المؤسسة محل الدراسة في جمع المعلومات من مصادر خارجية، بالإضافة إلى المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف، وهذا بهدف تنويع مصادر المعلومات وبالتالي تحسين جودة اتخاذ القرارات الاستراتيجية؛
- تعتمد المؤسسة محل الدراسة على الكفاءات المؤهلة لتحليل مخرجات محاسبة التكاليف ومن ثم استعمالها في اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

وعليه فالمؤسسة محل الدراسة لها القدرة على اتخاذ قرارات استراتيجية بكفاءة عالية، وذلك من خلال اهتمامها بإجراءات اتخاذ القرار وكفاءة صناع القرار ونوعية المعلومة المستخدمة.

3. النتائج المتعلقة بتحديد العلاقة:

- الفرضية الثالثة: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة واتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نפטال".

الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نطال

حيث بينت هذه الفرضية مدى وجود علاقة بين المتغيرات الجزئية المستقلة تحليل الأنشطة، تحليل مسببات التكلفة، تحليل أداء الأنشطة والمتغير التابع اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

وقد أثبتت الدراسة وجود علاقة موجبة متوسطة بين المتغيرات الجزئية المستقلة تحليل الأنشطة، تحليل مسببات التكلفة، تحليل أداء الأنشطة والمتغير التابع اتخاذ القرارات الاستراتيجية بمعامل ارتباط قدره 0.562، 0.587، 0.512 على التوالي، بالإضافة إلى وجود علاقة ارتباطية متوسطة بين المتغير المستقل نظام التكاليف على أساس الأنشطة وعملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية بمعامل ارتباط 0.649.

حيث يعمل تحليل الأنشطة في المؤسسة محل الدراسة على توفير العديد من المعلومات من بينها طبيعة الأنشطة المنفذة في المؤسسة، والأشخاص المؤدون لها، وتحديد الوقت والموارد اللازمة لأداء تلك الأنشطة، وتقدير قيمة أنشطة المؤسسة، وهنا تستطيع المؤسسة القيام بإدارة التكلفة، فكل هذه المعلومات تساهم في توضيح كيف وأين تحقق المؤسسة أرباح، وبالتالي تساعد المؤسسة على ترشيد عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

في حين يوفر تحليل مسببات التكلفة للمؤسسة محل الدراسة معلومات عن سبب نشوء التكلفة وهو ما يساعد على تحديد الأنشطة التي يجب تعزيزها والأنشطة التي يجب الغاؤها والأنشطة التي يجب استبدالها أو دمجها مع أنشطة أخرى، وعليه فهي تمثل أداة رقابية على تكلفة المنتجات تساعد على ترشيد عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

ويساعد تحليل أداء الأنشطة المؤسسة محل الدراسة على توفير معلومات حول الوقت اللازم لاتمام كل نشاط، وجودة الأداء المنجز لكل نشاط والتكلفة اللازمة لكل نشاط، تساهم في التحسين المستمر للأنشطة من خلال تحديد الأسباب التي تحد من فعاليتها وكفاءتها واتخاذ القرارات المناسبة لها.

وعليه يمكن القول أن أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة في توفير معلومات ملائمة وموثوقة كونه يعتمد على الدقة في حساب التكلفة من خلال التخصيص الدقيق للتكاليف غير المباشرة باستخدام العديد من مسببات التكلفة وتوفير قياس عادل على أساس السبب والنتيجة، وكذا اعتماد المؤسسة محل الدراسة على مخرجاته من تحليل الأنشطة وتحليل مسببات التكلفة وتحليل أداء الأنشطة وفر لها قاعدة بيانات دقيقة ملائمة، وهو ما يضمن لها ترشيد عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية، وهذه النتيجة تتوافق مع

الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نفال

دراسة (مصعب محمد عوض محمد، 2014) ودراسة (Rishi Dwivedi & Shankar) ودراسة (Chakraborty، 2017)، ودراسة (لبنى هاشم نعمان، 2017) وتتوافق كذلك مع الدراسة النظرية التي خلصنا من خلالها إلى وجود علاقة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة واتخاذ القرارات الاستراتيجية.

4. النتائج المتعلقة بتحديد الأثر:

- الفرضية الفرعية الرابعة: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 لنظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نفال".

تمت دراسة هذه الفرضية على مرحلتين، المرحلة الأولى من خلال دراسة أثر كل متغير جزئي مستقل (تحليل الأنشطة، تحليل مسببات التكلفة، تحليل أداء الأنشطة) على المتغير التابع اتخاذ القرارات الاستراتيجية، والمرحلة الثانية تم فيها دراسة أثر المتغيرات المستقلة الجزئية مجتمعة على المتغير التابع.

وقد كانت النتائج تشير إلى وجود أثر معنوي دال إحصائياً بين جميع المتغيرات المستقلة الجزئية منفردة (تحليل الأنشطة، تحليل مسببات التكلفة، تحليل أداء الأنشطة) على المتغير التابع اتخاذ القرارات الاستراتيجية، بمعنى أنه كلما زاد مستوى تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة محل الدراسة زاد مستوى ترشيد عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

وقد أظهرت النتائج أيضاً وجود أثر معنوي دال إحصائياً لأبعاد نظام التكاليف على أساس الأنشطة مجتمعة على اتخاذ القرارات الاستراتيجية في المؤسسة محل الدراسة؛ وهو ما يتفق ما دراسة Hussein Bin Bhubea & Saleh Al-Riami, 2017، في حين بينت معاملات الانحدار الخطي المتعدد وجود أثر معنوي دال إحصائياً لكل من تحليل الأنشطة وتحليل مسببات التكلفة على المتغير التابع اتخاذ القرارات الاستراتيجية في حين لا يتأثر بتحليل أداء الأنشطة، وهذا راجع لكون المؤسسة محل الدراسة لا تستغل جميع مخرجات نظام ال ABC في اتخاذ القرارات الاستراتيجية خاصة في مجال قرارات التسعير كون هذه الأخيرة محددة مسبقاً من طرف القيادة العليا، فعلى الرغم من كون المؤسسة تقوم بتحليل أداء الأنشطة من خلال تحديد مقاييس الوقت ومقاييس الجودة ومقاييس التكلفة إلا أنها لا تقوم بالاستفادة منها، فالمؤسسة محل الدراسة تقوم باستخدام مخرجات نظام ال ABC بهدف إعداد التقارير الداخلية والتحكم وإدارة التكاليف والرقابة عليها، أما فيما يخص التسعير فهي تستخدم طريقة التكلفة الكلية، وبالتالي لا يتم الاستفادة من تحليل أداء

الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نפטال

الأنشطة في تسعير المنتجات وتحديد الربحية واختيار المنتجات والأسواق، وتوفير موارد الانتاج، وتحليل ربحية العملاء.

وعليه يمكن القول أن هذه الدراسة بينت وجود أثر إيجابي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة بأبعاده الثلاثة (تحليل الأنشطة، تحليل مسببات التكلفة، تحليل أداء الأنشطة) على اتخاذ القرارات الاستراتيجية في المؤسسة محل الدراسة، وذلك كون هذا النظام يستهدف على التأثير على تحسين وترشيد تخصيص التكاليف غير المباشرة، واحتساب تكلفة المنتجات بشكل دقيق وبالتالي توفير معلومات ملائمة ودقيقة تساعد على ترشيد عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

5. النتائج المتعلقة بتحليل الفروق:

الفرضية الفرعية الخامسة: "توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 لدور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية للموظفين في مؤسسة نפטال تعزى للمتغيرات الشخصية والوظيفية (الجنس، العمر، المستوى العلمي، المؤهل الوظيفي، الخبرة المهنية)".

تم تجزئة هذه الفرضية إلى خمسة فرضيات جزئية حسب المتغيرات الشخصية والوظيفية، وقد تم قياسها باستخدام كل من اختبار T للعينات المستقلة (Independent Samples T Test) واختبار التباين الأحادي (One Way Anova)، والنتائج أوضحت أنه:

✓ لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 لدور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية للموظفين في مؤسسة نפטال تعزى للمتغيرات الشخصية والوظيفية (الجنس، المستوى العلمي، المؤهل الوظيفي، الخبرة المهنية)، أي أن المبحوثين بالمؤسسة محل الدراسة يملكون آراء متشابهة حول دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية تبعاً لجنسهم، مستواهم العلمي والوظيفي وخبرتهم المهنية، وتفسر النتائج بعدم وجود فروق لإدراك المؤسسة محل الدراسة بمزايا وأهمية تبني أنظمة محاسبية متطورة ومتميزة مثل نظام التكاليف على أساس الأنشطة والعمل على تنمية عمالها في هذا المجال، وعدم الانحياز لأي نوع اجتماعي أو لمؤهلاتهم العلمية أو لمستوياتهم الوظيفية وحتى لخبرتهم في المؤسسة وتحديد وتوضيح أهداف هذا النظام لجميع الموظفين؛

الفصل الرابع: دراسة تحليلية لمساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نפטال

✓ توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 لدور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية للموظفين في مؤسسة نפטال تعزى لمتغير العمر، أي أن المبحوثين بالمؤسسة محل الدراسة يملكون آراء مختلفة حول دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية تبعاً لأعمارهم، ويرجع هذا الاختلاف نظراً لكون أن أغلبية المستجوبين يفوق عمرهم عن 40 سنة وبالتالي هم لا يملكون أو أن مستواهم المعرفي في مجال محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة متدني، بالإضافة إلى عدم قدرتهم على مواكبة التغيرات والمستجدات، وهذا ما أدى إلى وجود فروق حول آرائهم حول أنشطة المؤسسة.

خلاصة الفصل

تطرقنا في هذا الفصل إلى دراسة وتحليل دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في مؤسسة نפטال -الشرق-، من خلال الاعتماد على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات، والتي تم توزيعها على عينة من اطارت المؤسسة محل الدراسة، ليتم استرجاعها والقيام بتحليلها من أجل اختبار فرضيات الدراسة والإجابة عليها.

ومن خلال دراستنا لهذا الفصل توصلنا إلى أن المؤسسة محل الدراسة تولي اهتمام كبير لنظام التكاليف على أساس الأنشطة وباستخدام مخرجاته وتحسين عميلة اتخاذ القرارات الاستراتيجية، حيث كان مستوى اهتمام المؤسسة بالمتغيرين مرتفع.

وتوصلت أيضا لوجود ارتباط طردي متوسط بين جميع أبعاد نظام التكاليف على أساس الأنشطة (تحليل الأنشطة، تحليل مسببات التكلفة، تحليل أداء الأنشطة) على المتغير التابع اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

بالإضافة إلى وجود أثر معنوي بين تحليل الأنشطة وتحليل مسببات التكلفة على اتخاذ القرارات الاستراتيجية، وذلك من خلال قدرتهما على توفير عملية تحسين مستمرة لتحليل التكلفة والقضاء على التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة وبالتالي توفير قياس عادل على أساس السبب والنتيجة. بينما كان المتغير المستقل المتمثل في تحليل أداء الأنشطة له أثر غير دال احصائيا بالمقارنة مع باقي المتغيرات.

وهذا ما يؤكد اهتمام المؤسسة محل الدراسة بتحسين أنظمتها المحاسبية وتطويرها وتكييفها مع بيئة الأعمال المتطورة والمتغيرة باستمرار، بالإضافة لاهتمامها بالبحث عن سبل لترشيد عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

الخاتمة

يتمثل الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف هو توفير معلومات ملائمة وموضوعية تساعد المؤسسات على الحفاظ على مواردها الاقتصادية وتحسين استغلالها وهذا ما يؤدي إلى ترشيد عملية اتخاذ القرارات وتحسين ربحيتها، ومع تعقد العمليات وكبر حجمها وتنوعها في بيئة الأعمال الحديثة التي تتسم بالتغير السريع تزايدت الحاجة إلى معلومات تكاليف أكثر دقة، وفرض على المؤسسات الاقتصادية الاهتمام بشكل دائم ومستمر بإدارة التكاليف والرقابة عليها.

ونظرا لقصور أنظمة التكاليف التقليدية في توفير معلومات ملائمة دقيقة، جاء نظام التكاليف على أساس الأنشطة بديلا لتجاوز هذه الثغرات، ومحاولة لاسترجاع ملائمتها الضائعة. وقد بدأ نظام التكاليف على أساس الأنشطة كنظام كلفوي يستهدف تحسين التكلفة، غير أن نوعية وجودة المعلومات التي ينتجها جعلت منه نظاما إداريا وتسييريا، ورغم ذلك لا تزال الدراسات التجريبية حول تطبيق هذا النظام كأداة لإدارة التكاليف من منظور استراتيجي قليلة نسبيا، وعليه هدفت هذه الدراسة لتوضح دور نظام التكاليف على الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

من خلال ما سبق تم التوصل للنتائج وتحديد الاقتراحات التالية:

1. نتائج الدراسة:

1.1. نتائج الدراسة النظرية:

خلصت الدراسة النظرية إلى مجموعة من النتائج، نوجزها في النقاط التالية:

- أظهرت الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف عجزا في تحقيق الأهداف المطلوبة منها، خاصة في مجال قياس التكلفة واتخاذ القرارات، نظرا للتغيرات التي حدثت في بيئة الأعمال مما استلزم تغييرا جذريا في هذه الأنظمة؛
- جاء نظام التكاليف على أساس الأنشطة تلبية لاحتياجات بيئة الأعمال الحديثة بهدف التغلب على أوجه القصور في أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية؛
- لا تختلف معالجة التكاليف المباشرة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة وأنظمة التكاليف التقليدية، ولكن الاختلاف يتعلق بمعالجة التكاليف غير المباشرة، حيث حسب أنظمة التكاليف التقليدية تركز على تحميل مراكز التكلفة على المنتجات النهائية باستخدام بعض أسس التحميل

المرتبطة بالحجم، أما نظام الـ ABC يركز على قياس الموارد المستهلكة من أجل تنفيذ الأنشطة، ثم ربط تكاليف هذه الأخيرة بالمنتجات النهائية حسب طلبها على هذه الأنشطة باستخدام مقاييس تبين احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة؛

- يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة العديد من المزايا والمنافع، غير أن له العديد من الحدود والتي تتمثل في أنه يعتبر عملية معقدة يصعب فيها تحديد مسببات التكلفة ويستهلك الكثير من الجهد والوقت والمال، ويصعب تحديثه، وعليه يتوجب على المؤسسات أن تتأكد مسبقاً من الظروف التي يكون فيها تطبيق هذا النظام ملائماً؛
- يتوقف نجاح عمليات اتخاذ القرارات الاستراتيجية على توفير معلومات ملائمة، وللوصول إلى هذا الهدف يتطلب وجود نظام محاسبة تكاليف قادر على توفير معلومات في الوقت المناسب وبالنوعية الجيدة وبأدنى تكلفة؛
- لا يعمل نظام التكاليف على أساس الأنشطة بمفرده، فعلى المؤسسات التي تسعى لترشيد عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية استخدام أنظمة مساعدة كنظام المعلومة على أساس الأنشطة ونظام الإدارة على أساس الأنشطة؛
- يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة معلومات ملائمة، تتمثل في تحليل الأنشطة وتحليل مسببات التكلفة وتحليل أداء الأنشطة، تساعد على ترشيد اتخاذ القرارات الاستراتيجية المرتبطة بتسعير المنتجات وتحديد الربحية واختيار المنتجات والأسواق، وتوفير موارد الإنتاج، قرار إضافة أو التخلص من أحد خطوط الإنتاج أو أحد المنتجات، وتحليل ربحية العميل.

2.1. نتائج الدراسة التطبيقية:

لقد توصلت الدراسة التطبيقية للنتائج التالية:

- أكدت المؤسسة محل الدراسة تميزها من خلال تبني نظام محاسبي تكاليف متطور سمح لها بالتحكم بالتكاليف وإدارتها بشكل أفضل وبالتالي توفير قاعدة معلومات ملائمة تساعد صناع القرار على ترشيد قراراتهم الاستراتيجية؛
- أثبتت المؤسسة محل الدراسة إدراكها بمزايا وأهمية تبني أنظمة محاسبية متطورة ومتميزة تساعدها على اكتساب ميزة تنافسية من خلال الريادة في التكلفة؛

- كشفت نتائج الدراسة أن مؤسسة نفطال تطبق نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأبعاده الثلاثة (تحليل الأنشطة، تحليل مسببات التكلفة، تحليل أداء الأنشطة) بدرجة مرتفعة، حيث قدر المتوسط الحسابي العام بـ (3.81)، وذلك من خلال تركيزها على تحليل الأنشطة من خلال إدارة الأنشطة بتصنيفها إلى المضيئة وغير المضيئة للقيمة، وعليه تقوم بإزالة وتخفيض هذه الأخيرة، وتعزيز الأنشطة المضيئة للقيمة، ومنه يمكنها أن تقوم بتخفيض التكلفة، وتحليل مسببات التكلفة من خلال الاعتماد على العديد من مسببات التكلفة وبالتالي التخلص من التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، وتحليل أداء الأنشطة من خلال الاعتماد على مقاييس الوقت من أجل تحديد الوقت اللازم لتمام كل نشاط، وتحسين جودة الأداء المنجز لكل نشاط وتقوم بتقدير التكلفة اللازمة لكل نشاط؛
- كشفت نتائج الدراسة أن مؤسسة نفطال تهتم بعملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية بدرجة مرتفعة، حيث قدر المتوسط الحسابي العام بـ (3.78). من خلال اعتمادها على الإجراءات المنهجية لاتخاذ القرارات الاستراتيجية من أجل تحديد المشكلة وجمع وتحليل المعلومات، وذلك بالاعتماد على دليل يصف العملية، وبالتالي المؤسسة محل الدراسة لها القدرة في اتخاذ قرارات استراتيجية بكفاءة عالية، وذلك من خلال اهتمامها بإجراءات اتخاذ القرار وكفاءة صانع القرار ونوعية المعلومة المستخدمة؛
- كشفت نتائج الدراسة وجود علاقة موجبة متوسطة بين المتغيرات الجزئية المستقلة تحليل الأنشطة، تحليل مسببات التكلفة، تحليل أداء الأنشطة والمتغير التابع اتخاذ القرارات الاستراتيجية، وعلاقة موجبة متوسطة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة وعملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية؛
- أشارت النتائج لوجود أثر معنوي دال إحصائياً بين جميع المتغيرات المستقلة الجزئية منفردة (تحليل الأنشطة، تحليل مسببات التكلفة، تحليل أداء الأنشطة) على المتغير التابع اتخاذ القرارات الاستراتيجية، ووجود أثر معنوي دال إحصائياً لكل من تحليل الأنشطة وتحليل مسببات التكلفة على المتغير التابع اتخاذ القرارات الاستراتيجية في حين لا يتأثر بتحليل أداء الأنشطة؛
- أشارت نتائج تحليل الفروق لدور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية، عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد عينة الدراسة تعزى للمتغيرات الشخصية والوظيفية (الجنس، المستوى العلمي، المؤهل الوظيفي، الخبرة المهنية)، في حين أكدت وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد عينة الدراسة تعزى لمتغير العمر.

2. الاقتراحات المقدمة:

وعلى أساس النتائج السابقة الذكر تم اقتراح التوصيات التالية:

- على المؤسسة محل الدراسة تحديد أهداف تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وتوضيحها لجميع موظفي دائرة المالية والمحاسبة، والمرؤوسين والأفراد المعنيين بعملية اتخاذ القرارات؛
- ضرورة الربط بين جميع المصالح الموجودة في المؤسسات وتبادل المعلومات من أجل ترشيد عملية اتخاذ القرار، بالإضافة إلى العمل على نشر ثقافة العمل الجماعي؛
- العمل على تحسين التواصل والتنسيق بين مصلحة المحاسبة التحليلية وجميع المصالح الأخرى، بهدف نقل المعلومات الكفوية بسلاسة والاستفادة منها؛
- ضرورة انشاء مصلحة متخصصة بالمحاسبة الإدارية تربط بين محاسبة التكاليف والعملية الإدارية، مع استحداث منصب محاسب إداري، وإعطائه صلاحية تحليل معلومات التكاليف بهدف اتخاذ القرارات؛
- ضرورة الاهتمام بالموارد البشري في المؤسسة وتقييم أدائه، وإعادة النظر في شروط ومعايير توظيف عمال مصلحة المحاسبة التحليلية؛
- ضرورة عمل دورات تدريبية لعمال وموظفي دائرة المالية والمحاسبة والأفراد المعنيين بعملية اتخاذ القرار بالمؤسسة محل الدراسة حول أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وأساليب الإدارة الاستراتيجية للتكاليف؛
- ضرورة تعزيز التعاون بين الجامعات والمعاهد والمؤسسات العالمية من أجل تحسين أنظمة محاسبة التكاليف.

3. الآفاق المستقبلية:

تعد نتائج هذه الدراسة نقطة انطلاق أبحاث أخرى يمكن ذكر بعضها:

- دور التكامل بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة وسلسلة القيمة في اتخاذ القرار؛
- أثر خصائص المؤسسة في تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة؛
- دور الثقافة التنظيمية في نجاح تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

قائمة المراجع

الكتب:

1. أبو حشيش، خليل عواد. محاسبة التكاليف تخطيط ورقابة. الطبعة الأولى. الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع، 2012.
2. أبو حشيش، خليل عواد. محاسبة التكاليف قياس وتحليل. الطبعة الأولى. الأردن: دار وائل للنشر، 2005.
3. أبو زيد، كمال خليفة، وكمال الدين مصطفى الدهراوي. دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف. مصر: المكتب الجامعي الحديث، 2007.
4. ادريس، ثابت عبد الرحم، وجمال الدين محمد المرسي. الإدارة الإستراتيجية - مفاهيم ونماذج تطبيقية. مصر: الدار الجامعية، 2003.
5. الأشهب، نوال عبد الكريم. اتخاذ القرارات الإدارية: أنواعها ومراحلها. الأردن: دار أمجد للنشر والتوزيع، 2015.
6. أوشناف، زايد سالم، عماد سعيد الزمر، سيف الإسلام محمود، مراد السيد حسن، وصلاح بسيوني عيد. أساسيات التكاليف. الطبعة الأولى. مصر: منشورات كلية التجارة جامعة القاهرة، 2019.
7. البارودي، منال أحمد. الطرق الإبداعية في حل المشكلات واتخاذ القرارات. مصر: المجموعة العربية للتدريب والنشر، 2015.
8. بربري، محمد أمين. محاسبة تحليلية. الأردن: دار اليازوري للنشر والتوزيع، 2017.
9. بكوش، لطيفة. نظام التكاليف على أساس الأنشطة. مصر: دار التعليم الجامعي، 2021.
10. التكريتي، اسماعيل يحيى. محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيقي. الطبعة الأولى. الأردن: دار الحامد للنشر والتوزيع، 2006.
11. الججاوي، طلال، وفؤاد الجبوري. نظم المعلومات المحاسبية وفعاليتها في ظل الدور الإستراتيجي لمنظمات الأعمال. الأردن: دار اليازوري، 2013.
12. حجازي، اسماعيل، وسعاد معالم. محاسبة التكاليف من خلال الأنشطة. الطبعة الأولى. الأردن: دار أسامة للنشر والتوزيع، 2013.
13. حريش، عيسى. الإدارة الإستراتيجية. الطبعة الأولى. الأردن: الوراق للنشر والتوزيع، 2011.
14. الحياي، وليد ناجي. المدخل في المحاسبة الإدارية. الدنمارك: الأكاديمية العربية المفتوحة، 2010.

15. الرجبي، عبد الحكيم. مبادئ محاسبة التكاليف. الطبعة الثالثة. الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع، 2004.
16. السالمي، علاء عبد الرزاق. نظم دعم القرارات. الطبعة الأولى. الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع، 2005.
17. شريف، علي، علي عبد الهادي مسلم، ومحمد سعيد سلطان. الإدارة المعاصرة. مصر: المكتب الجامعي الحديث، 2007.
18. عامر، طارق عبد الرؤوف، وإيهاب عيسى المصري. صناعة واتخاذ القرار. الطبعة الأولى. مصر: مؤسسة طيبة للنشر والتوزيع، 2016.
19. عبد الحسين، مؤيد. نظريات اتخاذ القرارات منهج كمي. الطبعة الأولى. الأردن: دار المناهج للنشر والتوزيع، 2013.
20. عبد الله، رابح سرير. القرار الإداري. الطبعة الأولى. الأردن: دار حامد للنشر والتوزيع، 2012.
21. عقون، سعاد. مراقبة التسيير - دروس وتطبيقات - الجزائر: منشورات الصفحات الزرقاء، 2018.
22. حسين، أحمد حسين علي. محاسبة التكاليف الصناعية. مصر: الدار الجامعية، 2003.
23. فخر، نواف محمد، وعطا الله محمد القطيش. محاسبة التكاليف الصناعية. الطبعة الأولى. الأردن: دار أسامة للنشر والتوزيع، 2014.
24. الفيومي محمد، محمد، ياسر سعيد قنديل، ويسرى محمد بلتاجي. محاسبة الإدارة الإستراتيجية. مصر: المكتب الجامعي الحديث، 2011.
25. الفيومي، محمد، وعطية مرعي. المحاسبة الإدارية المدخل المعاصر لاتخاذ القرارات والتخطيط والمتابعة. (دون دار نشر، 2002).
26. الكرخي، مجيد. التخطيط الاستراتيجي المبني على النتائج. قطر: دار الكتب القطرية، 2014.
27. لظفي، أمين السيد أحمد. إدارة الأعمال باستخدام معلومات المحاسبة. مصر: الدار الجامعية، 2007.
28. مبارك، صلاح، الأميرة ابراهيم عثمان، وزينات محمد محرم. محاسبة التكاليف المتقدمة للأغراض الإدارية. مصر: دار المطبوعات الجامعية، 2008.
29. المحمدي، سعد. الإدارة الاستراتيجية وإدارات معاصرة. المجلد الأول. الأردن: دار اليازوري للنشر والتوزيع، 2020.
30. مرعي، عطية عبد الحي. في إدارة التكلفة لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات والتخطيط والرقابة. مصر: دار الفتح للتجليد الفني، 2008.
31. مساعدة، ماجد عبد المهدي. الإدارة الإستراتيجية مفاهيم - عمليات - حالات عملية. الطبعة الأولى. الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2013.

1. بكوش، لطيفة. "مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة مجمع صيدال". أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2017.
2. درويش، عمار. "محاسبة الأنشطة كبديل إستراتيجي للتحكم في تكاليف المؤسسات الاقتصادية". أطروحة دكتوراه، جامعة الجيلالي ليايس - سيدي بلعباس، 2016.
3. دودية، منال. "أهمية تحليل التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ قرارات دعم الموقف التنافسي - دراسة ميدانية". مذكرة ماجستير، جامعة دمشق، 2015.
4. ساحري، اليزيد. "إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي كمنهج متكامل لتحسين الأداء المالي دراسة حالة بعض المؤسسات". أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف 1، 2018.
5. سند، ناصر أحمد محمد. "الإطار المنطقي لمحاسبة النشاط في ظل بيئة الأعمال الحديثة". مذكرة ماجستير، جامعة بنها، 2012.
6. عطوي، راضية. "الإدارة الإستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح". أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف 1، 2017.
7. محمد، مصعب محمد عوض. "قياس التكلفة بين الأساليب التقليدية والحديثة ودوره في دعم القرارات الإستراتيجية". رسالة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2014.
8. معاليم، سعاد. "المتطلبات الأساسية لتبني وتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة مجموعة من مؤسسات قطاع الطحن لولاية بسكرة". أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014.
9. نعمان، لبنى هاشم. "أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة على جودة المعلومات المحاسبية وتحسين الأداء - دراسة ميدانية تطبيقية على عينة من الشركات الصناعية العراقية". أطروحة دكتوراه، جامعة النيلين، 2017.
10. هديب، عمر محمد. "نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي - التطبيق ونموذج مقترح للقياس". أطروحة دكتوراه، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، 2009.
11. الوافي، الطيب. "دور وأهمية نظم المعلومات في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مجمع اسمنت الشرق الجزائري". أطروحة دكتوراه، جامعة عباس فرحات - سطيف، 2012.

1. ابراهيم، محمود أحمد. "التحليل الاستراتيجي للتكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة ودعم الميزة التنافسية دراسة ميدانية"، تنمية الرافدين 32، العدد 101 (2010): 79-98.
2. ابراهيم، معاد خلف. "تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وترابطها في خدمة منظمات الأعمال"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية 9، العدد 27 (2013): 228-250.
3. أحمد، يونس عبد الكريم، ومحمد علي أحمد السيدية. "استخدام أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية مدخلا لتحديد بيانات التكلفة الملائمة في قرارات التسعير"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية 16، العدد 49 (2020): 97-122.
4. أقطي، جوهرة، وهاشمي بن واضح. "أثر الذكاء التنافسي في عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية دراسة حالة شركة صناعة الكوابل الكهربائية، فرع جنرال كابل بسكرة -الجزائر"، مجلة البحوث الإدارية والاقتصادية 1، العدد 2 (2017): 143-159.
5. أوبختي، نصيرة، وكلثوم بوهنة. "المحاسبة التحليلية ودورها في عملية اتخاذ القرارات -دراسة حالة مؤسسة BENTAL"، مجلة الاستراتيجية والتنمية 4، العدد 6 (2014): 312-331.
6. البشتاوي، سليمان حسين. "تطبيق المعرفة الجديدة: نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABCM) دراسة تطبيقية في القطاع الصناعي الأردني"، مجلة دراسات- العلوم الإدارية 34، العدد 1 (2007): 84-109.
7. البشتاوي، سليمان. "الاتجاهات الاستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (ABC) & (ABM)، نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها"، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الانسانية) 28، العدد 8 (2014): 1868-1898.
8. بلعجوز، حسين. "دور معلومات محاسبة التسيير الاستراتيجية في صنع قرارات الاستثمار الرأسمالي"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية 5، العدد 07 (2012): 160-183.
9. بلعجوز، حسين. "تطور نظم الأعمال الحديثة وتأثيرها على محاسبة التسيير"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية 4، العدد 5 (2001): 193-211.
10. بلعجوز، حسين، ومحمد خنيم. "مدى ملائمة المعلومات المحاسبية في تحقيق الجودة الشاملة لغرض تقييم الأداء في ظل بيئة الأعمال الحديثة"، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي 11، العدد 21 (2016): 87-122.
11. ترغيني، صبرينة. "واقع تطبيق الأدوات المساعدة في اتخاذ القرار الاستراتيجي: دراسة حالة ملبنة ومجينة بوداوا ولاية بومرداس"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية 11، العدد 1 (2018): 108-123.

12. تومي، ميلود، ونعيمة زعرور. "دور أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف"، أبحاث اقتصادية وإدارية 7، العدد 2 (2013): 175-188.
13. جعارة، أسامة عمر. " تطبيقات محاسبة التكاليف في قرارات الصنع والشراء - دراسة نوعية تحليلية في الشركات الصناعية الأردنية،" مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية 5، العدد 7 (2012): 1-14.
14. الجمال، حمدان، ولطفي الخصاونه. "استخدام أسلوب التحليل الاستراتيجي في صناعة القرارات - دراسة تطبيقية،" مجلة مركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامي 16، العدد 46 (2012): 295-341.
15. الجبران، نادر حمد، وحسن توفيق محمود. "دراسة تحليلية لنظم التكاليف التقليدية والحديثة،" مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية 6، العدد 1 (2015): 331-351.
16. حرمل، سليمة، والياس صالح. "نظام محاسبة التكاليف ودوره في ضمان فعالية التسيير،" مجلة العلوم الاقتصادية 7، العدد 7 (2012): 87-98.
17. حسن، حنان جابر. "التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط وتحليل سلسلة القيمة كأداة لخفض تكاليف القطاع المصرفي دعماً لقدرته التنافسية في ظل الأزمة المالية العالمية (دراسة نظرية ميدانية)،" مجلة البحوث المحاسبية 10، العدد 1 (2011): 9-48.
18. حسين، ضياء محسن. "تأثير مداخل القرار الاستراتيجي في المزيج التسويقي - بحث ميداني في الشركة العامة للصناعات الكهربائية،" مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 115 (2018): 103-119.
19. خالد، عادل. "أثر تطبيق نظام تكاليف الأنشطة كأساس لضبط التكاليف الصناعية وترشيدها - دراسة حالة: شركة سوميفوس SOMIPHOS - بئر العاتر ولاية تبسة،" مجلة البحوث الاقتصادية والمالية 5، العدد 1 (2018): 129-153.
20. خطاب، محمد شحاتة. "تحسين جودة المعلومات التكاليفية بالتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت ونظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء: دراسة حالة،" مجلة التجارة والتنمية، العدد 3 (2013): 37-93.
21. درغام، ماهر موسى. "مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة - دراسة ميدانية،" مجلة الجامعة الإسلامية 15، العدد 02 (2007): 679-725.
22. درويش، عمار، والياس صالح. "الإدارة الاستراتيجية للتكاليف كأداة لتعزيز تنافسية المؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة مصنع النسيج للمواد الثقيلة Mantal بتلمسان،" مجلة رؤى اقتصادية 5، العدد 8 (2015): 203-226.

23. راشد، أمل، وفيحاء يعقوب. "دور نظام معلومات المحاسبة الإدارية في تحسين وظائف أنشطة سلسلة القيمة وأثره في تقويم الأداء"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد 32 (2015): 36-78.
24. الرمحي، نزال محمد. "مستوى تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في شركات الطيران الأردنية"، البلقاء للبحوث والدراسات 21، العدد 1 (2018): 37-51.
25. رواق، محمد، ونجمة عباس. "محاولة لبناء نموذج لتطبيق نظام الوقت المحد (JIT) في المؤسسات الجزائرية"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية 10، العدد 17 (2017): 317-333.
26. زكي، حسن. "تحليل العلاقة بين تكلفة المنتج حسب النشاط وقرارات الطاقة والتسعير"، جرش للبحوث والدراسات 5، العدد 1 (2000): 73-125.
27. الساحري، اليزيد. "التحليل الاستراتيجي للتكلفة في البيئة الحديثة ودوره في تحسين أداء المنظمة"، مجلة دراسات اقتصادية 9، العدد 3 (2015): 46-56.
28. ساحري، اليزيد. "دور نظام التكاليف على أساس النشاط كمدخل استراتيجي لتحسين الميزة التنافسية"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير 19، العدد 1 (2019): 67-81.
29. الساعدي، مؤيد، وسلمان عبود زيار. "جودة المعلومات وتأثيرها في القرارات الاستراتيجية دراسة ميدانية في عينة من المصارف العراقية"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية 15، العدد 03 (2013): 7-41.
30. سالم، يسمينة، رندة بلمهدي، وحمزة هرياجي. "مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض التكاليف دراسة حالة مؤسسة بسكويت البرهان مسعودي (مبخور) - العلةمة - الجزائر"، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال 5، العدد 3 (2018): 447-465.
31. سعد، سلمى منصور، ابتهاج اسماعيل يعقوب، ومنال حسين. "قراءة تحليلية لاستجابة محاسبة التكاليف لمتطلبات البيئة: نظام الـ (ABC) حالة دراسية"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 46 (2016): 149-170.
32. سعد، سلمى منصور، وعبد الحسين لهمود ياسر. "كلفة الجودة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت وأثرها في تحسين الأداء"، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 23 (2016): 219-275.
33. سماش، كمال. "نظام التكلفة على أساس النشاط في ترشيد التكاليف كاستراتيجية استمرارية المؤسسة في ظل المنافسة"، مجلة العلوم الإجتماعية والإنسانية 8، العدد 17 (2007): 201-214.

34. السيدية، محمد علي أحمد، ومنى سالم حسين المرعي. "تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة أسلوب جديد للقياس مقارنة بالأنظمة التقليدية"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية 2، العدد 3 (2006): 110-129.
35. الشرايري، ماجد عادل. "أهمية استخدام المعلومات المحاسبية وفعاليتها في اتخاذ القرارات - دراسة ميدانية في الشركات العقارية"، مجلة المنارة 16، العدد 4 (2010): 51-71.
36. الشعباني، صالح ابراهيم يونس. "استراتيجيات توظيف المعلومات الكفوية في إدارة الأزمات الصناعية دراسة استطلاعية في عينة من الشركات الصناعية في نينوى"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية 3، العدد 6 (2011): 250-277.
37. الشعباني، صالح ابراهيم يونس. "دور معلومات نظام إدارة التكلفة المتكامل (ICMS) في دعم الأسبقيات التنافسية داخل الشركات وإعادة رسم خارطة الأداء والربحية"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية 3، العدد 5 (2010): 240-260.
38. شفاء، حمد، ونصيب رجم. "دور الأنظمة الخبيرة في صناعة القرارات الاستراتيجية في منظمات الأعمال"، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية 10، العدد 1 (2017): 185-204.
39. شلح، فؤاد محمد. "دور التكامل بين نظام المحاسبة عن تكلفة دورة حياة المنتج ومداخل إدارة التكلفة الإستراتيجية في تعزيز القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية الصغيرة والمتوسطة الحجم في قطاع غزة -دراسة حالة-"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية 28، العدد 24 (2020): 48-64.
40. شنداخ، عقيل قاسم. "محاسبة التكاليف كنظام للمعلومات وأثرها في قرارات التسعير - دراسة تطبيقية في الشركة العامة للزيوت النباتية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد 17 (2011): 282-298.
41. صالح، جليل ابراهيم. "مشاكل وصعوبات تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية العراقية"، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية 3، العدد 1 (2013): 188-213.
42. صالح، وليد خالد. "دور التكاليف على أساس النشطة في تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية 4، العدد 8 (2012): 293-316.
43. طالب، مصطفى سعدي. "إعادة هندسة العمليات الإدارية (الهندرة) وأثرها في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية دراسة ميدانية عن كلية التربية/ الجامعة المستنصرية/ العراق"، مجلة الاقتصاد والعلوم الإدارية 26، العدد 117 (2020): 255-274.

44. طوابيية، أحمد. "محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC دراسة حالة شركة نفعال"، مجلة الإحصاء والاقتصاد التطبيقي 8، العدد 1 (2011): 82-96.
45. عبد العظيم، محمد حسين. "دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الاستراتيجية في المنظمات"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية 21، العدد 1 (2005): 1-41.
46. عبد الله، قاسم محمد. "أهمية استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية العراقية: دراسة تطبيقية في الشركة العامة للزيوت النباتية (مصنع المامون)"، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية 02، العدد 02 (2012): 152-183.
47. عبد المحسن، موفق. "أهمية ودور وملائمة البيانات المحاسبية في صنع واتخاذ وترشيد القرارات الإدارية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد 1 (2006): 76-100.
48. عبد حسين، عادل عباس. "أثر تكنولوجيا المعلومات في تعزيز فاعلية القرارات الاستراتيجية"، المجلة العراقية للعلوم الإدارية 8، العدد 32 (2012): 288-311.
49. عرقوب، خديجة. "الإدارة بالأنشطة ABM وآلية تطبيقها في المؤسسات"، مجلة الإقتصاد الإسلامي العالمية، العدد 38 (2015): 53-62.
50. عزازيية، سارة، ياسمينه عمامرة، ووثام ملاح. "نظام الإدارة على أساس الأنشطة كمدخل حديث لتميز المؤسسة الجزائرية -دراسة حالة شركة مناجم الفوسفات"، مجلة المنهل الإقتصادي 2، العدد 1 (2019): 95-110.
51. العطوي، مهند حميد، وعدنان رحيم حمود. "تأثير قابليات المسح البيئي في القرارات الاستراتيجية دراسة لآراء القيادات العليا في جامعة الكوفة"، مجلة مركز دراسات الكوفة، العدد 58 (2020): 395-418.
52. علوط، فتيحة، ومعين أمين السيد. "اليقظة الإستراتيجية كوسيلة فعالة في عملية اتخاذ القرارات بالمنظمة"، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية 4، العدد 1 (2018): 195-209.
53. علي، صباح حميد، فيصل خليفة الزعبي، وشوقي ناجي جواد. "أثر الرؤية الإستراتيجية على عملية اتخاذ القرارات - دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية في الأردن"، المجلة العربية للجودة والتميز 3، العدد 2 (2016): 267-308.
54. الغالبي، طاهر محسن منصور. "مداخل صناعة القرار الاستراتيجي وعلاقتها بالأداء دراسة تطبيقية في منظمات عراقية"، مجلة العلوم الاقتصادية 8، العدد 29 (2012): 80-112.
55. فرزيزي، ابراهيم. "استعمال نظام المحاسبة على أساس الأنشطة ABC في التسيير الإستراتيجي للتكاليف"، مجلة دراسات اقتصادية 2، العدد 1 (2008): 244-263.

56. قرية، معمر. "التشخيص الاستراتيجي كمدخل لاتخاذ القرارات الاستراتيجية"، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية 8، العدد 1 (2017): 197-209.
57. المحاسنة، محمد عبد الرحيم. "أثر كفاءة نظم المعلومات في فاعلية عملية اتخاذ القرارات دراسة ميدانية في دائرة الجمارك الأردنية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال 1، العدد 1 (2005): 78-100.
58. يحيى محمد، وزيرة. "علاقة معايير قياس جودة المعلومات الإستراتيجية بمراحل صناعة القرار"، مجلة تنمية الرفادين 34، العدد 110 (2020): 159-178.
59. محمد، صائب سالم. "تحليل ربحية الزبون (CPA) باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) دراسة تطبيقية على أحد الفنادق/ بغداد"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية 12، العدد 34 (2016): 336-361.
60. محمد، فيصل يونس. "استراتيجيات اتخاذ القرارات الإدارية المفاهيم-النظريات-العوامل المؤثرة"، مجلة البحوث التربوية والنفسية، العدد 36 (2013): 21-57.
61. مداحي، عثمان. "أهمية ودور المعلومات في اتخاذ القرارات"، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات 7، العدد 13 (2018): 234-244.
62. مسرحد، بلال. "نظم المعلومات القرارية المساعدة على اتخاذ القرار"، مجلة دراسات استراتيجية 11، العدد 22 (2015): 37-54.
63. معاليم، سعاد، واسماعيل حجازي. "مساهمة في بناء نموذج لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) (منظور تنظيمي) في المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل - فرع بسكرة"، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية 1، العدد 2 (2017): 136-159.
64. المقروس، عبد الحميد علي، وإبراهيم مسعود الفرجاني. "نظم المعلومات المحاسبية وأثرها على صناعة القرارات الإدارية والمالية"، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال 1، العدد 1 (2014): 214-235.
65. الملح، عدنان. "نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) دراسة تحليلية وتطبيقية على المنشآت الصناعية السعودية"، مجلة البحوث والمحاسبية 6، العدد 2 (2002): 87-114.
66. ميده، إبراهيم. "نموذج مقترح لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية 21، العدد 2 (2005): 275-313.
67. النور، أيمن، وإبراهيم مبارك. "واقع تطبيق نظام محاسبة التكاليف في مؤسسات المقاولات بالمملكة العربية السعودية"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية 24، العدد 103 (2018): 573-594.

قائمة المراجع

68. نوري، حيدر شاكر، ومحمود حسن جمعة. "تقنيات إدارة الكلفة الإستراتيجية"، مجلة ديالي، العدد 63 (2014): 384-345.
69. الهزايمة، أحمد صالح. "دور نظم المعلومات في اتخاذ القرارات في المؤسسات الحكومية - دراسة ميدانية في المؤسسات العامة لمحافظة اربد"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية 25، العدد 1 (2009): 408-376.
70. الهلباوي، سعيد محمود مصطفى. "مشاكل تخصيص الموارد وتقييم الأداء في إطار مدخل نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) : نموذج مقترح"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد 1 (1995): 61-1.
71. الهنيني، إيمان أحمد. "دور نظم المعلومات المحاسبية في تحسين عملية اتخاذ القرارات في المصارف الأردنية من وجهة نظر الإدارة - دراسة ميدانية على قطاع المصارف في الأردن"، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية 13، العدد 2 (2013): 169-159.
72. الوطيفي، كامل شكير. "المشاركة وأثرها في ترشيد اتخاذ القرارات الاستراتيجية - بحث تطبيقي في مديرية كهرباء الفرات الأوسط"، المجلة العراقية للعلوم الإدارية 11، العدد 43 (2015): 113-94.
73. اليامور، علي حازم. "استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة الـ ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة"، مجلة تنمية الرافدين 98، العدد 32 (2010): 246-227.
74. يوسف، زينب جبار، وهيفاء عودة. "أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في القرارات الإدارية - دراسة حالة"، مجلة جامعة بابل - العلوم الإنسانية 22، العدد 4 (2014): 334-299.
75. يوسف، كمال أحمد، ولبنى هاشم نعمان. "أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة حالة)"، مجلة سر من رأى 12، العدد 46 (2016): 334-299.

الملتقيات العلمية:

1. بن سعيد، أمين، ونادية عبد الرحيم. "إدارة التكلفة من منظور استراتيجي كمدخل حديث لمحاسبة التكاليف". الملتقى الدولي الثالث حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة -مقاربات علمية وعملية- جامعة العربي بن مهدي -أم البواقي: الجزائر، 24-25 أكتوبر، 2017، 231-207.
2. بوغليطة، الهام، خديجة خنطيط، والوزناني مهملي. "دور الابداع في اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية". المؤتمر العلمي الدولي للإبداع والابتكار في منظمات الأعمال. مركز البحث وتطوير الموارد البشرية -رماح: الأردن، 31 ماي، 2016، 256-240.

قائمة المراجع

3. السبوع، سليمان سند. "أثر تقنيات التكلفة والمحاسبة الإدارية المتقدمة في بناء المزايا التنافسية حالة الشركات الصناعية الأردنية." الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية بعنوان: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين. جامعة الملك سعود - الرياض: المملكة العربية السعودية، 18-19 ماي، 2010، 1-29.
4. عيادي، عبد القادر، ونوي الحاج. "دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الصناعية الكبيرة." الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج المحروقات في الدول العربية. جامعة حسيبة بن بوعلي - الشلف: الجزائر، 08-09 نوفمبر، 2010، 1-16.
5. النوياني، مصطفى طه. "عملية اتخاذ القرارات في إدارة الجودة الشاملة (دراسة تحليلية)." المؤتمر العربي الدولي لضمان جودة التعليم العالي. جامعة الزرقاء الأهلية: الأردن، 10-12 ماي، 2011، 1-33.

المواقع الالكترونية:

الموقع الرسمي لمؤسسة نפטال: على الرابط <https://www.naftal.dz/fr>

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:

Les ouvrage :

1. Alazard, Claude, and Sabine Sépari. Contrôle de gestion: manuel et Application. 2nd ed. Paris, France: Dunod, 2010.
2. Atkinson, Anthony A., Robert S. Kaplan, Ella mae Matsumura, and S. Mark Young. Management Accounting Information for Decision Making and Strategy Execution. 6th ed. New Jersey, United States of America: Pearson Education, Inc., 2012.
3. Bhimani, Alnoor, Charles T. Horngren, Srikant M. Datar, and Madhav V. Rajan. Management and Cost Accounting. 6th ed. New Jersey, United States of America: Prentice-Hall, Inc, 2015.
4. Cokins, Gary. Activity based cost management: a executive's guide. New Jersey, United States of America: John Wiley & Sons INS, NY, 2001.
5. Cokins, Gary. Performance Management. New Jersey, United States of America: John Wiley & Sons INS, NY, 2004.

6. Collier, Paul M.. Accounting for managers: interpreting accounting information for decision-making. New Jersey, United States of America: John Wiley & Sons Ltd., 2003.
7. Drury, Colin. Management and Cost Accounting. 10th ed. Andover, England: Cengage Learning EMEA, 2018.
8. Fitzgerald, Stephen P.. Decision Making. Oxford, United Kingdom: Capstone Publishing, 2002.
9. Hansen Don R., Maryanne M. Mowen, and Liming Guan. Cost Management: Accounting & Control. 6th ed. Mason, United States of America: Thomson South- Western, 2006.
10. Horngren, Charles T., Srikant M. Datar, and Madhav V. Rajan. Cost Accounting-A Managerial Emphasis. 15th ed. New Jersey, United States of America: Pearson Education, Inc., 2015.
11. Kinney, Michael R., and Cecily A. Raiborn. Cost Accounting Foundations and Evolutions. 8th ed. Boston, United States of America: Cengage Learning, 2011.
12. Vanderbeck, Edward J.. Principles of Cost Accounting. 15th ed. Mason, United States of America: South- Western Cengage Learning, 2010.
13. Weygandt, Jerry J., Paul D. Kimmel, and Donald E. Kieso. Managerial Accounting: Tools for Business decision Making. 5th ed. New Jersey, United States of America: John Wiley & Sons Inc, 2010.

Theses :

1. Rahmouni, Ahmed Fath-Allah. "La mise en œuvre de la comptabilité dans les entreprises Françaises: caractéristique et facteurs d'adoption et de succès." thèse doctorat, Université du SUD Touloun-VAR-France, 2008.
2. Elagili, Gebril. "Adoption factors for the implementation of Activity Based Costing systems – A case study of the Libyan cement industry." thèse doctorat, School of Built Environment University of Salford- UK, 2015.
3. Alcouffe, Simon. "La diffusion et l'adoption des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : le cas de l' ABC en France." Thèse de Doctorat, école des Hautes Etudes Commerciales Doctorat HEC-France, 2004.

Revues :

1. Askarany, Davood, Malcolm Smith, and Hassan Yazdifar. "Attributes of innovation and the implementation of managerial tools: an activity based management technique," *International Journal of Business and systems research* 1, no. 1 (2007): 98-114.
2. Beheshti, Hooshang. "Gaining and sustaining Competitive Advantage with Activity Based Cost Management System," *Industrial Management & Data Sytems* 104, no. 5 (2004): 377-383.
3. Behrouz, Zarei, Ramin Sepehrirad, Fereshteh Ghapanchi, and Amir Hossein Ghapanchi. "A Heuristic Approach to the Adoption and Implementation of Activity Based Costing Information Systems," *The Electronic Journal of Information Systems Evaluation* 18, no. (2015): 59-76.
4. Bogdanoiu, Cristiana. "Activity based Cost From The Perspective of Competitive Advantage," *Journal of Applied Economic Sciences* 4, no. 7 (2009): 5-11.
5. Cardos, Ildiko Reka, and Stefan Pete. "Activity-based Costing (ABC) and Activity-based Management (ABM) implementation- Is This the Solution for Organizations to Gain Profitability?," *Romania Journal of Economics* 32, no. 1 (2011): 151-168.
6. Chea, Ashford C.. "Activity-Based Costing System in the service Sector : Astrategic Approach for Enhancing Managerial Decision Making and Copetitiveness," *International Journal of Business and Management* 6, no.11 (2011): 3-10.
7. Citroen, Chrles L. "The Role of Information in Strategic Decision-Making," *International Journal of information Management*, no. 31 (2011): 493-501.
8. Cokins, Gary. "Decisions Based on synthesis documents information of the ABC (Activity-Based Costing) method," *International Journal of Accounting and Financial Reporting* 1, no. 1 (2011): 112-132.
9. Cooper, Robin, and Robert S. Kaplan. "Profit Priorities from Activity Based Costing," *Harvard Business Review* 69, no. 3 (1991): 1-6.
10. Daru, Mahesh U.. "Upgrading of traditional Costing through Activity Based Costing," *International Journal of Research in Managemnt Economics and Commerce* 6, no. 6 (2016): 23-26.
11. El Hamma, Azzouz, and Zhang YI Fei. "The Relationship Between Activity Based Costing, Business Strategy and performance in Maroccan Enterprises," *Accounting and Management Information Systems* 12, no. 1 (2013): 22-38.

- 12.Fito, M. Angels, Joan Liobet, and Natalia Cuguero. "The activity-based costing model trajectory: A path of ligths and shadows," *Intangible Capital* 14, no. 1 (2018): 146-161.
- 13.Frishammar, Johan. "Information Use in Strategic Decision Making," *Management decision* 41, no. 4 (2013): 318-326.
- 14.Gupta, M., and K. Galloway. "Activity-based costing/management and its implications for operations management," *Technovation*, no. 23 (2003): 131-138.
- 15.Harrison, E. Frank. "A process perspective on strategic decision making," *Management Decision* 34, no. 1 (1996): 46-53.
- 16.Hedhili, Narjess. "Le positionnement de la méthode -du temps requis pour exécuter les opération- ou -time driven activity based costing- (TDABC) par rapport à la méthode ABC (comptabilité à base d'activité)," *La Revue des Sciences de Gestion Direction et Gestion* 5, no. 263-264 (2013): 171-177.
- 17.Holzer, H.P., and H. Norreklit. "Managemen Accounting and control Sysems," *Tijdschrift voor Economie en Management* 36, no. 3 (1991): 273-301.
- 18.Iederan, Oana C., Petru Lucian Curseu, and Patrick Vermeulen. "Effective Decision-Making: The role of Cognitive Complexity in Strategic Decisions," *Studia Psychologica* 51, no. 4 (2009): 293-304.
- 19.Jeyaraj, S.S.. "Activity Based Costing vs Volume Based Costing: Relvance and Applicability," *the International Journal of Management* 4, no.2 (2005): 39-46.
- 20.Kalicanin, Djordje, and Vladan Knezevic. "Activity-Based Costing as an Information Basis for an Efficient Stratgic Management Process," *Economic Annals* 58, no. 167 (2013): 95-119.
- 21.Kumar, Nitin, and Dalgobind Mahto. "Current Trends of Application of Activity Based Costing (ABC): A Review," *Global Journal of management and Business Reserch Accounting and Auditing* 13, no. 3 (2013): 11-23.
- 22.Lepadatu, Gheorghe. "The importance of the cost information in making decisions," *Romanian Economic and Business Review* 6, no. 1 (2011): 52-66.
- 23.Litvaj, Ivan, and Dana Stancekova. "Decision-Making, and their relation to the knowledge management - Use of knowledge management in decision-making," *Procedia economics and finance*, no. 23 (2015): 467-472.

24. Martinsons, Maris G., and Robert M. Davison. "Strategic decision making and support systems: Comparing American, Japanese and Chinese management- Decision Support Systems 43, (2007): 284-300.
25. Merigo, José M. "Decision-Making Under Risk and Uncertainty and its Application in Strategic Management," *Journal of Economics and Management* 24, no. 1 (2013): 1-24.
26. Michell, J. Robert, Dean A. Shepherd, and Mark P. Sharfman, "Erratic Strategic Decisions: When and Why Managers are inconsistent in strategic decision making," *Strategic Management Journal* 32, no. 7 (2011): 683-704.
27. Miroslav, Skoda. "The importance of ABC modls in cost management," *Annals of the University of Petrosani, Economics* 9, no. 2 (2009): 263-274.
28. Namazi, Mohammed. "Performance-Focused ABC: A third Generation of Activity based costing system," *Cost Management* 23, no. 05 (2009): 34-46.
29. Ogoun, Stanly, "Towards optimal operational Decision-making in manufacturing operations: an integrated cost management system (ICMS)'S approach," *Research Journal of Finance Accounting* 4, no. 6 (2013): 64-71.
30. Ray, Sarbapriya. "Relevance and Applicability of Activity Based Costing- An Appraisal," *Journal of Expert Systems* 1, no.3 (2012): 71-78.
31. Sartorius, Kur , C. Eitzen, and P. Kamala. "The design and implementation of Activity Based Costing (ABC): a South African survey," *Meditari Accountancy Research* 15, no. 2 (2007): 1-21.
32. Shaban, Salem, and Mazhar Shabana. "the benefits of the Application of activity based cost system – Field study on manufacturing companies oprating in allahabad citi –India," *IOSR Journal of business and management* 16, no.11 (2014): 39-45.
33. Turney, Peter B.B.. "Activity-based costing: An emerging foundation for performance management," *Cost Management*, no. 4 (2010): 33-44.
34. Verma, Deepika. "Study and Analysis of Various Decision Making Models in an Organization," *Journal of Business and Management* 16, no. 2 (2014): 171-175.
35. Weston, Richard H.. "Model Driven Integrated Decision-Making in Manufacturing Enterprises," *Advances in decision Sciences* 2012, (2012): 318-326.

Séminaires :

1. Wagdi, Osama, Petru Stefea, and Karim Mamdouh Abbas. "Some important factors affecting evolution of activity based costing (ABC) system in Egyptian manufacturing firms." International Conference Current economic trends in emerging and developing countries. The Faculty of Economics and Business Administration Timisoara: Romania, 6-8 June 2013, 1-8.
2. Wegmann, Gregory. "Compared Activity-Based Costing Case Studies in the information system departments of two groups in France: a strategic management accounting approach." International Conference on Business And Information. Kitakyushu: Japan, 05-07 July, 2010, 1-19.

Raport:

Granof, Michael H., David E. Platt, and Igor Vaysman. "Using Activity-Based Costing to Manage More Effectively." Austin : The PricewaterhouseCoopers Endowment for The business of Government, 2000.

Site Web :

1. Bendaoud, Hamid Bachir. "La comptabilité par activité (méthode ABC)." <https://creg.ac-versailles.fr/La-comptabilite-par-activite-methode-ABC>, (accès le 6/10/2019).
2. Kaplan, Robert S., and Steven R. Anderson. "Time-Driven Activity-Based Costing." 2003, <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.485443>, (accès le 15/6/2019).

الملاحق

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



استبيان موجه لصناع القرار وموظفي مصلحة المحاسبة والمالية في مؤسسة نפטال

سيدي الكريم، سيدتي الكريمة:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية - دراسة ميدانية-، وذلك في إطار التحضير لشهادة الدكتوراه، وحتى يتم تحقيق أهداف الدراسة فإنه يهمني معرفة رأيكم من خلال الإجابة على الأسئلة الواردة في هذه الاستمارة راجيا أن تكون الإجابة عليها بما ترونه مناسبا بقناعة وحياد، وأعدكم أن تعامل إجاباتكم بسرية تامة وألا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط، وأؤكد استعدادي لتزويدكم بنتائج هذه الدراسة إذا رغبتم في ذلك.

شكرا لكم على حسن تعاونكم وتجاوبكم.

الطالبة: بولعبايز وفاء

w.boulabaiz@univ-skikda.dz

المحور الأول: معلومات حول عينة الدراسة

يرجى وضع علامة (x) مقابل الإجابة المناسبة، وملاً الفراغات.

	ذكر	1. الجنس:
	أنثى	
	أقل من 30 سنة	2. العمر:
	من 30 سنة إلى أقل من 40 سنة	
	من 40 سنة إلى أقل من 50 سنة	
	50 سنة فأكثر	
	تقني سامي	3. المستوى العلمي:
	ليسانس	
	ماجستير	
	مهندس	
	ما بعد التدرج	
	مدير	4. المؤهل الوظيفي:
	رئيس مصلحة	
	رئيس مكتب	
	إطار	
	أقل من 10 سنوات	5. الخبرة المهنية:
	من 10 سنة إلى أقل من 20 سنة	
	20 سنة فما فوق	

المحور الثاني: نظام التكاليف على أساس الأنشطة

العبرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
تحليل الأنشطة					
1.					تقوم المؤسسة بتجميع الأنشطة المتجانسة وتحملها لمسبب تكلفة واحد.
2.					يتم قياس التكلفة بشكل دقيق.
3.					يتم توفير معلومات دقيقة عن تكلفة الإنتاج.
4.					تعمل المؤسسة على تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتجات.
5.					تعمل المؤسسة على تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة.
6.					تعمل المؤسسة على تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لها.
7.					تقوم المؤسسة بإزالة أو تقليص الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.
تحليل مسببات التكلفة					
8.					تستعمل المؤسسة العديد من مسببات التكلفة.
9.					تحدد المؤسسة العوامل المسببة لكل نشاط.
10.					تحدد المؤسسة العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات النشاط.
11.					يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل أكثر دقة.
12.					تستعمل المؤسسة المعلومات عن مسببات التكلفة في تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة.
13.					يتم تخفيض زمن أداء العمليات من خلال تحليل مسببات التكلفة.
14.					يتم تحليل مسببات التكلفة بغرض تحسين جودة العمليات.
15.					يتم تخفيض التكلفة من خلال تحليل مسببات التكلفة.
تحليل أداء الأنشطة					
16.					يتم توزيع تكلفة الأنشطة على المنتجات.
17.					يتم مراقبة عناصر التكاليف بشكل أكثر دقة.
18.					تقوم المؤسسة بتحديد الوقت اللازم لإتمام كل نشاط.
19.					تقوم المؤسسة بتحسين جودة الأداء المنجز لكل نشاط.
20.					تقوم المؤسسة بتقدير التكلفة اللازمة لكل نشاط.
21.					يتم معالجة انحرافات التكلفة في الوقت المناسب.
22.					يتم الاعتماد على المعلومات غير المالية في الرقابة على التكاليف.

المحور الثالث: عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية (المراحل والاجراءات، صانع القرار ومصدر المعلومات)

العبرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1. تحدد المؤسسة أهداف على المدى البعيد.					
2. يتم تشخيص المشكلة قبل اتخاذ القرار.					
3. يتم تحليل وفرز المعلومات من أجل اتخاذ القرارات الاستراتيجية.					
4. تعتمد المؤسسة إجراءات محددة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية.					
5. لديكم دليل يصف إجراءات اتخاذ القرارات الاستراتيجية.					
6. لديكم أشخاص محددين مكلفون باتخاذ القرارات الاستراتيجية.					
7. يساهم كل المسيرين في المؤسسة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية.					
8. تتوفر المؤسسة على الكفاءات المؤهلة لتحليل مخرجات محاسبة التكاليف بهدف استعمالها في اتخاذ القرارات الاستراتيجية.					
9. يحصل متخذ القرار على المعلومات الملائمة في الوقت المناسب.					
10. يتم الاعتماد على مصادر خارجية لاتخاذ القرارات الاستراتيجية					
11. تعتمد المؤسسة على المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف في اتخاذ القرارات الاستراتيجية.					
12. يتم انجاز عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية بكفاءة عالية.					

قائمة المحكمين

الرقم	الاسم واللقب	الرتبة والجامعة
1	عمار شلابي	أستاذ التعليم العالي جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة
2	بلال كيموش	أستاذ محاضر -أ- جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة
3	سمية بلجبلية	أستاذة محاضرة جامعة 20 أوت 1955 -سكيكدة
4	الياس بوجعادة	أستاذ محاضر -أ- جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة

نتائج اختبار لاحصاءات الوصفية

Statistiques

	نوع الجنس	العمر	المستوى العلمي	الرتبة الوظيفية	عدد سنوات الخبرة
N	Valide	60	60	60	60
	Manquante	0	0	0	0
Moyenne	1,2667	2,6833	2,0667	3,3667	2,2000
Ecart-type	,44595	,72467	,89947	,88234	,63246

نوع الجنس

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ذكر	44	73,3	73,3	73,3
Valide أنثى	16	26,7	26,7	100,0
Total	60	100,0	100,0	

العمر

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
أقل من 30	2	3,3	3,3	3,3
من 30 سنة إلى أقل من 40 سنة	22	36,7	36,7	40,0
Valide من 40 سنة إلى 50 سنة	29	48,3	48,3	88,3
50 سنة فأكثر	7	11,7	11,7	100,0
Total	60	100,0	100,0	

المستوى العلمي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
تقني سامي	14	23,3	23,3	23,3
ليسانس	35	58,3	58,3	81,7
Valide ماستر	5	8,3	8,3	90,0
مهندس	5	8,3	8,3	98,3
ما بعد التدرج	1	1,7	1,7	100,0
Total	60	100,0	100,0	

الرتبة الوظيفية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
مدير	2	3,3	3,3	3,3
رئيس مصلحة	10	16,7	16,7	20,0
Validه رئيس مكتب	12	20,0	20,0	40,0
إطار	36	60,0	60,0	100,0
Total	60	100,0	100,0	

عدد سنوات الخبرة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
أقل من 10 سنوات	7	11,7	11,7	11,7
Validه من 10 سنوات إلى أقل من 20 سنة	34	56,7	56,7	68,3
20 سنة فما فوق	19	31,7	31,7	100,0
Total	60	100,0	100,0	

تقوم المؤسسة بتجميع الأنشطة المتجانسة وتحملها لمسبب تكلفة واحد

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	7	11,7	11,7	11,7
محاييد	12	20,0	20,0	31,7
Validه موافق	37	61,7	61,7	93,3
موافق بشدة	4	6,7	6,7	100,0
Total	60	100,0	100,0	

يتم قياس التكلفة بشكل دقيق

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	4	6,7	6,7	6,7
محاييد	11	18,3	18,3	25,0
Validه موافق	36	60,0	60,0	85,0
موافق بشدة	9	15,0	15,0	100,0
Total	60	100,0	100,0	

يتم توفير معلومات دقيقة عن تكلفة الانتاج

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محاييد	9	15,0	15,0	15,0
موافق	39	65,0	65,0	80,0
موافق بشدة	12	20,0	20,0	100,0
Total	60	100,0	100,0	

تعمل المؤسسة على تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتجات.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	3	5,0	5,0	5,0
محاييد	7	11,7	11,7	16,7
موافق	45	75,0	75,0	91,7
موافق بشدة	5	8,3	8,3	100,0
Total	60	100,0	100,0	

تعمل المؤسسة على تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	5	8,3	8,3	8,3
محاييد	13	21,7	21,7	30,0
موافق	34	56,7	56,7	86,7
موافق بشدة	8	13,3	13,3	100,0
Total	60	100,0	100,0	

تعمل المؤسسة على تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لها.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق بشدة	1	1,7	1,7	1,7
غير موافق	7	11,7	11,7	13,3
محاييد	11	18,3	18,3	31,7
موافق	31	51,7	51,7	83,3
موافق بشدة	10	16,7	16,7	100,0
Total	60	100,0	100,0	

تقوم المؤسسة بإزالة أو تقليص الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق بشدة	1	1,7	1,7	1,7
غير موافق	7	11,7	11,7	13,3
محايد	10	16,7	16,7	30,0
موافق	30	50,0	50,0	80,0
موافق بشدة	12	20,0	20,0	100,0
Total	60	100,0	100,0	

تستعمل المؤسسة العديد من مسببات التكلفة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	7	11,7	11,7	11,7
محايد	18	30,0	30,0	41,7
موافق	30	50,0	50,0	91,7
موافق بشدة	5	8,3	8,3	100,0
Total	60	100,0	100,0	

تحدد المؤسسة العوامل المسببة لكل نشاط

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	7	11,7	11,7	11,7
محايد	7	11,7	11,7	23,3
موافق	41	68,3	68,3	91,7
موافق بشدة	5	8,3	8,3	100,0
Total	60	100,0	100,0	

تحدد المؤسسة العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات النشاط

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	3	5,0	5,0	5,0
محايد	12	20,0	20,0	25,0
موافق	35	58,3	58,3	83,3
موافق بشدة	10	16,7	16,7	100,0
Total	60	100,0	100,0	

يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل أكثر دقة.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	1,7	1,7	1,7
محايد	17	28,3	28,3	30,0
موافق	36	60,0	60,0	90,0
موافق بشدة	6	10,0	10,0	100,0
Total	60	100,0	100,0	

تستعمل المؤسسة المعلومات عن مسببات التكلفة في تحديد الأنشطة التي تضيق قيمة.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	3	5,0	5,0	5,0
محايد	9	15,0	15,0	20,0
موافق	38	63,3	63,3	83,3
موافق بشدة	10	16,7	16,7	100,0
Total	60	100,0	100,0	

يتم تخفيض زمن أداء العمليات من خلال تحليل مسببات التكلفة.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	4	6,7	6,7	6,7
محايد	14	23,3	23,3	30,0
موافق	29	48,3	48,3	78,3
موافق بشدة	13	21,7	21,7	100,0
Total	60	100,0	100,0	

يتم تحليل مسببات التكلفة بغرض تحسين جودة العمليات.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	3	5,0	5,0	5,0
محايد	9	15,0	15,0	20,0
موافق	39	65,0	65,0	85,0
موافق بشدة	9	15,0	15,0	100,0
Total	60	100,0	100,0	

يتم تخفيض التكلفة من خلال تحليل مسببات التكلفة.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	4	6,7	6,7	6,7
محايد	14	23,3	23,3	30,0
موافق	27	45,0	45,0	75,0
موافق بشدة	15	25,0	25,0	100,0
Total	60	100,0	100,0	

يتم توزيع تكلفة الأنشطة على المنتجات.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	6	10,0	10,0	10,0
محايد	17	28,3	28,3	38,3
موافق	30	50,0	50,0	88,3
موافق بشدة	7	11,7	11,7	100,0
Total	60	100,0	100,0	

يتم مراقبة عناصر التكاليف بشكل أكثر دقة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق بشدة	3	5,0	5,0	5,0
غير موافق	1	1,7	1,7	6,7
محايد	11	18,3	18,3	25,0
موافق	33	55,0	55,0	80,0
موافق بشدة	12	20,0	20,0	100,0
Total	60	100,0	100,0	

تقوم المؤسسة بتحديد الوقت اللازم لإتمام كل نشاط.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	3	5,0	5,0	5,0
محايد	15	25,0	25,0	30,0
موافق	36	60,0	60,0	90,0
موافق بشدة	6	10,0	10,0	100,0
Total	60	100,0	100,0	

تقوم المؤسسة بتحسين جودة الأداء المنجز لكل نشاط.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	1,7	1,7	1,7
محايد	14	23,3	23,3	25,0
موافق	39	65,0	65,0	90,0
موافق بشدة	6	10,0	10,0	100,0
Total	60	100,0	100,0	

تقوم المؤسسة بتقدير التكلفة اللازمة لكل نشاط.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	3	5,0	5,0	5,0
محايد	7	11,7	11,7	16,7
موافق	41	68,3	68,3	85,0
موافق بشدة	9	15,0	15,0	100,0
Total	60	100,0	100,0	

يتم معالجة انحرافات التكلفة في الوقت المناسب

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	1,7	1,7	1,7
محايد	11	18,3	18,3	20,0
موافق	39	65,0	65,0	85,0
موافق بشدة	9	15,0	15,0	100,0
Total	60	100,0	100,0	

يتم الاعتماد على المعلومات غير المالية في الرقابة على التكاليف

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	4	6,7	6,7	6,7
محايد	10	16,7	16,7	23,3
موافق	34	56,7	56,7	80,0
موافق بشدة	12	20,0	20,0	100,0
Total	60	100,0	100,0	

تحدد المؤسسة أهداف على المدى البعيد.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	5	8,3	8,3	8,3
محايد	8	13,3	13,3	21,7
موافق	41	68,3	68,3	90,0
موافق بشدة	6	10,0	10,0	100,0
Total	60	100,0	100,0	

يتم تشخيص المشكلة قبل اتخاذ القرار.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	2	3,3	3,3	3,3
محايد	11	18,3	18,3	21,7
موافق	43	71,7	71,7	93,3
موافق بشدة	4	6,7	6,7	100,0
Total	60	100,0	100,0	

يتم تحليل وفرز المعلومات من أجل اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	5	8,3	8,3	8,3
محايد	7	11,7	11,7	20,0
موافق	39	65,0	65,0	85,0
موافق بشدة	9	15,0	15,0	100,0
Total	60	100,0	100,0	

تعتمد المؤسسة إجراءات محددة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق بشدة	1	1,7	1,7	1,7
غير موافق	5	8,3	8,3	10,0
محايد	8	13,3	13,3	23,3
موافق	37	61,7	61,7	85,0
موافق بشدة	9	15,0	15,0	100,0
Total	60	100,0	100,0	

لديكم دليل يصف إجراءات اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق بشدة	1	1,7	1,7	1,7
غير موافق	6	10,0	10,0	11,7
محايد	15	25,0	25,0	36,7
موافق	29	48,3	48,3	85,0
موافق بشدة	9	15,0	15,0	100,0
Total	60	100,0	100,0	

لديكم أشخاص محددين مكلفون باتخاذ القرارات الاستراتيجية.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	5	8,3	8,3	8,3
محايد	15	25,0	25,0	33,3
موافق	31	51,7	51,7	85,0
موافق بشدة	9	15,0	15,0	100,0
Total	60	100,0	100,0	

يساهم كل المسيرين في المؤسسة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	11	18,3	18,3	18,3
محايد	8	13,3	13,3	31,7
موافق	34	56,7	56,7	88,3
موافق بشدة	7	11,7	11,7	100,0
Total	60	100,0	100,0	

تتوفر المؤسسة على الكفاءات المؤهلة لتحليل مخرجات محاسبة التكاليف بهدف استعمالها في اتخاذ القرارات

الاستراتيجية.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	2	3,3	3,3	3,3
محايد	6	10,0	10,0	13,3
موافق	39	65,0	65,0	78,3
موافق بشدة	13	21,7	21,7	100,0
Total	60	100,0	100,0	

يحصل متخذ القرار على المعلومات الملائمة في الوقت المناسب.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق بشدة	1	1,7	1,7	1,7
غير موافق	6	10,0	10,0	11,7
محايد	8	13,3	13,3	25,0
موافق	32	53,3	53,3	78,3
موافق بشدة	13	21,7	21,7	100,0
Total	60	100,0	100,0	

يتم الاعتماد على مصادر خارجية لاتخاذ القرارات الاستراتيجية.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	8	13,3	13,3	13,3
محايد	12	20,0	20,0	33,3
موافق	28	46,7	46,7	80,0
موافق بشدة	12	20,0	20,0	100,0
Total	60	100,0	100,0	

تعتمد المؤسسة على المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف في اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق بشدة	3	5,0	5,0	5,0
غير موافق	6	10,0	10,0	15,0
محايد	19	31,7	31,7	46,7
موافق	21	35,0	35,0	81,7
موافق بشدة	11	18,3	18,3	100,0
Total	60	100,0	100,0	

يتم انجاز عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية بكفاءة عالية.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	4	6,7	6,7	6,7
محايد	9	15,0	15,0	21,7
موافق	33	55,0	55,0	76,7
موافق بشدة	14	23,3	23,3	100,0
Total	60	100,0	100,0	

الملحق 3

اختبار الثبات

المتغير المستقل

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,881	22

المتغير التابع

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,828	12

الثبات الكلي لأداة الاستبانة

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,912	34

اختبار التوزيع الطبيعي

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistique	ddl	Signification	Statistique	ddl	Signification
نظام التكاليف على أساس الأنشطة	,082	60	,200 [*]	,981	60	,463
اتخاذ القرارات الاستراتيجية	,088	60	,200 [*]	,983	60	,555

*. Il s'agit d'une borne inférieure de la signification réelle.

a. Correction de signification de Lilliefors

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
تقوم المؤسسة بتجميع الأنشطة المتجانسة وتحملها لمسبب تكلفة واحد	60	3,6333	,78041	,10075
يتم قياس التكلفة بشكل دقيق	60	3,8333	,76284	,09848
يتم توفير معلومات دقيقة عن تكلفة الإنتاج	60	4,0500	,59447	,07675
تعمل المؤسسة على تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتجات.	60	3,8667	,62346	,08049
تعمل المؤسسة على تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة.	60	3,7500	,79458	,10258
تعمل المؤسسة على تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لها.	60	3,7000	,94421	,12190
تقوم المؤسسة بإزالة أو تقليص الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.	60	3,7500	,96770	,12493
تحليل الأنشطة	60	3,7976	,50954	,06578
تستعمل المؤسسة العديد من مسببات التكلفة	60	3,5500	,81146	,10476
تحدد المؤسسة العوامل المسببة لكل نشاط	60	3,7333	,77824	,10047
تحدد المؤسسة العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات النشاط	60	3,8667	,74712	,09645
يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل أكثر دقة.	60	3,7833	,64022	,08265
تستعمل المؤسسة المعلومات عن مسببات التكلفة في تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة.	60	3,9167	,71997	,09295
يتم تخفيض زمن أداء العمليات من خلال تحليل مسببات التكلفة.	60	3,8500	,84020	,10847
يتم تحليل مسببات التكلفة بغرض تحسين جودة العمليات.	60	3,9000	,70591	,09113
يتم تخفيض التكلفة من خلال تحليل مسببات التكلفة.	60	3,8833	,86537	,11172
تحليل مسببات التكلفة	60	3,8104	,48357	,06243
يتم توزيع تكلفة الأنشطة على المنتجات.	60	3,6333	,82270	,10621
يتم مراقبة عناصر التكاليف بشكل أكثر دقة	60	3,8333	,94181	,12159
تقوم المؤسسة بتحديد الوقت اللازم لإتمام كل نشاط.	60	3,7500	,70410	,09090
تقوم المؤسسة بتحسين جودة الأداء المنجز لكل نشاط.	60	3,8333	,61525	,07943
تقوم المؤسسة بتقدير التكلفة اللازمة لكل نشاط.	60	3,9333	,68561	,08851
يتم معالجة انحرافات التكلفة في الوقت المناسب	60	3,9333	,63424	,08188
يتم الاعتماد على المعلومات غير المالية في الرقابة على التكاليف	60	3,9000	,79618	,10279
تحليل أداء الأنشطة	60	3,8310	,44829	,05787
نظام التكاليف على أساس الأنشطة	60	3,8129	,41213	,05321

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
تقوم المؤسسة بتجميع الأنشطة المتجانسة وتحملها لمسبب تكلفة واحد	6,286	59	,000	,63333	,4317	,8349
يتم قياس التكلفة بشكل دقيق	8,462	59	,000	,83333	,6363	1,0304
يتم توفير معلومات دقيقة عن تكلفة الإنتاج	13,682	59	,000	1,05000	,8964	1,2036
تعمل المؤسسة على تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتجات.	10,768	59	,000	,86667	,7056	1,0277
تعمل المؤسسة على تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة.	7,311	59	,000	,75000	,5447	,9553
تعمل المؤسسة على تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لها.	5,743	59	,000	,70000	,4561	,9439
تقوم المؤسسة بإزالة أو تقليص الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.	6,003	59	,000	,75000	,5000	1,0000
تحليل الأنشطة	12,125	59	,000	,79762	,6660	,9292
تستعمل المؤسسة العديد من مسببات التكلفة	5,250	59	,000	,55000	,3404	,7596
تحدد المؤسسة العوامل المسببة لكل نشاط	7,299	59	,000	,73333	,5323	,9344
تحدد المؤسسة العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات النشاط	8,985	59	,000	,86667	,6737	1,0597
يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل أكثر دقة.	9,477	59	,000	,78333	,6179	,9487
تستعمل المؤسسة المعلومات عن مسببات التكلفة في تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة.	9,862	59	,000	,91667	,7307	1,1027
يتم تخفيض زمن أداء العمليات من خلال تحليل مسببات التكلفة.	7,836	59	,000	,85000	,6330	1,0670
يتم تحليل مسببات التكلفة بغرض تحسين جودة العمليات.	9,876	59	,000	,90000	,7176	1,0824
يتم تخفيض التكلفة من خلال تحليل مسببات التكلفة.	7,907	59	,000	,88333	,6598	1,1069
تحليل مسببات التكلفة	12,981	59	,000	,81042	,6855	,9353
يتم توزيع تكلفة الأنشطة على المنتجات.	5,963	59	,000	,63333	,4208	,8459
يتم مراقبة عناصر التكاليف بشكل أكثر دقة	6,854	59	,000	,83333	,5900	1,0766
تقوم المؤسسة بتحديد الوقت اللازم لإتمام كل نشاط.	8,251	59	,000	,75000	,5681	,9319
تقوم المؤسسة بتحسين جودة الأداء المنجز لكل نشاط.	10,492	59	,000	,83333	,6744	,9923
تقوم المؤسسة بتقدير التكلفة اللازمة لكل نشاط.	10,545	59	,000	,93333	,7562	1,1104
يتم معالجة انحرافات التكلفة في الوقت المناسب	11,399	59	,000	,93333	,7695	1,0972
يتم الاعتماد على المعلومات غير المالية في الرقابة على التكاليف	8,756	59	,000	,90000	,6943	1,1057
تحليل أداء الأنشطة	14,358	59	,000	,83095	,7151	,9468
نظام التكاليف على أساس الأنشطة	15,278	59	,000	,81288	,7064	,9193

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
تحدد المؤسسة أهداف على المدى البعيد.	60	3,8000	,73184	,09448
يتم تشخيص المشكلة قبل اتخاذ القرار.	60	3,8167	,59636	,07699
يتم تحليل وفرز المعلومات من أجل اتخاذ القرارات الاستراتيجية.	60	3,8667	,76947	,09934
تعتمد المؤسسة إجراءات محددة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية.	60	3,8000	,85964	,11098
لديكم دليل يصف إجراءات اتخاذ القرارات الاستراتيجية.	60	3,6500	,91735	,11843
لديكم أشخاص محددين مكلفون باتخاذ القرارات الاستراتيجية.	60	3,7333	,82064	,10594
يساهم كل المسيرين في المؤسسة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية.	60	3,6167	,92226	,11906
تتوفر المؤسسة على الكفاءات المؤهلة لتحليل مخرجات محاسبة التكاليف بهدف استعمالها في اتخاذ القرارات الاستراتيجية.	60	4,0500	,67460	,08709
يحصل متخذ القرار على المعلومات الملائمة في الوقت المناسب.	60	3,8333	,94181	,12159
يتم الاعتماد على مصادر خارجية لاتخاذ القرارات الاستراتيجية.	60	3,7333	,93640	,12089
تعتمد المؤسسة على المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف في اتخاذ القرارات الاستراتيجية.	60	3,5167	1,06551	,13756
يتم انجاز عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية بكفاءة عالية.	60	3,9500	,81146	,10476
اتخاذ القرارات الاستراتيجية	60	3,7806	,49787	,06427

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
تحدد المؤسسة أهداف على المدى البعيد.	8,467	59	,000	,80000	,6109	,9891
يتم تشخيص المشكلة قبل اتخاذ القرار.	10,607	59	,000	,81667	,6626	,9707
يتم تحليل وفرز المعلومات من أجل اتخاذ القرارات الاستراتيجية.	8,724	59	,000	,86667	,6679	1,0654
تعتمد المؤسسة إجراءات محددة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية.	7,209	59	,000	,80000	,5779	1,0221
لديكم دليل يصف إجراءات اتخاذ القرارات الاستراتيجية.	5,489	59	,000	,65000	,4130	,8870
لديكم أشخاص محددين مكلفون باتخاذ القرارات الاستراتيجية.	6,922	59	,000	,73333	,5213	,9453
يساهم كل المسيرين في المؤسسة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية.	5,179	59	,000	,61667	,3784	,8549
تتوفر المؤسسة على الكفاءات المؤهلة لتحليل مخرجات محاسبة التكاليف بهدف استعمالها في اتخاذ القرارات الاستراتيجية.	12,056	59	,000	1,05000	,8757	1,2243
يحصل متخذ القرار على المعلومات الملائمة في الوقت المناسب.	6,854	59	,000	,83333	,5900	1,0766
يتم الاعتماد على مصادر خارجية لاتخاذ القرارات الاستراتيجية.	6,066	59	,000	,73333	,4914	,9752
تعتمد المؤسسة على المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف في اتخاذ القرارات الاستراتيجية.	3,756	59	,000	,51667	,2414	,7919
يتم انجاز عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية بكفاءة عالية.	9,068	59	,000	,95000	,7404	1,1596
اتخاذ القرارات الاستراتيجية	12,144	59	,000	,78056	,6519	,9092

علاقة الارتباط بين المتغير المستقل، أبعاده والمتغير التابع

Corrélations

		اتخاذ القرارات الاستراتيجية	تحليل الأنشطة	تحليل مسببات التكلفة	تحليل أداء الأنشطة	نظام التكاليف على أساس الأنشطة
اتخاذ القرارات الاستراتيجية	Corrélation de Pearson	1	,562**	,587**	,512**	,649**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,000
	N	60	60	60	60	60
تحليل الأنشطة	Corrélation de Pearson	,562**	1	,581**	,606**	,851**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000	,000
	N	60	60	60	60	60
تحليل مسببات التكلفة	Corrélation de Pearson	,587**	,581**	1	,620**	,870**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000	,000
	N	60	60	60	60	60
تحليل أداء الأنشطة	Corrélation de Pearson	,512**	,606**	,620**	1	,849**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000		,000
	N	60	60	60	60	60
نظام التكاليف على أساس الأنشطة	Corrélation de Pearson	,649**	,851**	,870**	,849**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	
	N	60	60	60	60	60

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

اختبار الانحدار البسيط

اختبار معامل تضخم التباين والتباين المسموح به

Coefficients^a

Modèle	Statistiques de colinéarité	
	Tolérance	VIF
تحليل الأنشطة	,564	1,773
1 تحليل مسببات التكلفة	,549	1,822
تحليل أداء الأنشطة	,524	1,909

a. Variable dépendante : اتخاذ القرارات الاستراتيجية

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,562 ^a	,316	,305	,41518

a. Valeurs prédites : (constantes), تحليل الأنشطة

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	4,627	1	4,627	26,842	,000 ^b
1 Résidu	9,998	58	,172		
Total	14,625	59			

a. Variable dépendante : اتخاذ القرارات الاستراتيجية

b. Valeurs prédites : (constantes), تحليل الأنشطة

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	1,693	,406		4,167	,000
1 تحليل الأنشطة	,550	,106	,562	5,181	,000

a. Variable dépendante : اتخاذ القرارات الاستراتيجية

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,587 ^a	,344	,333	,40655

a. Valeurs prédites : (constantes), تحليل مسيبات التكلفة

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	5,038	1	5,038	30,481	,000 ^b
1 Résidu	9,586	58	,165		
Total	14,625	59			

a. Variable dépendante : اتخاذ القرارات الاستراتيجية

b. Valeurs prédites : (constantes), تحليل مسيبات التكلفة

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	1,478	,420		3,516	,001
1 تحليل مسيبات التكلفة	,604	,109	,587	5,521	,000

a. Variable dépendante : اتخاذ القرارات الاستراتيجية

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,512 ^a	,262	,249	,43142

a. Valeurs prédites : (constantes), تحليل أداء الأنشطة

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1					
Régression	3,830	1	3,830	20,576	,000 ^b
Résidu	10,795	58	,186		
Total	14,625	59			

a. Variable dépendante : اتخاذ القرارات الاستراتيجية

b. Valeurs prédites : (constantes), تحليل أداء الأنشطة

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1					
(Constante)	1,603	,483		3,318	,002
تحليل أداء الأنشطة	,568	,125	,512	4,536	,000

a. Variable dépendante : اتخاذ القرارات الاستراتيجية

اختبار الانحدار المتعدد

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,653 ^a	,427	,396	,38694

a. Valeurs prédites : (constantes), تحليل أداء الأنشطة, تحليل الأنشطة, تحليل مسببات التكلفة

b. Variable dépendante : اتخاذ القرارات الاستراتيجية

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1					
Régression	6,240	3	2,080	13,892	,000 ^b
Résidu	8,385	56	,150		
Total	14,625	59			

a. Variable dépendante : اتخاذ القرارات الاستراتيجية

b. Valeurs prédites : (constantes), تحليل أداء الأنشطة, تحليل الأنشطة, تحليل مسببات التكلفة

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.	Corrélations		
	A	Erreur standard	Bêta			Corrélation simple	Partielle	Partie
(Constante)	,839	,474		1,771	,082			
1 تحليل الأنشطة	,281	,132	,288	2,137	,037	,562	,275	,216
تحليل مسببات التكلفة	,352	,141	,342	2,505	,015	,587	,317	,253
تحليل أداء الأنشطة	,139	,155	,125	,893	,375	,512	,119	,090

a. Variable dépendante: اتخاذ القرارات الاستراتيجية:

اختبار الفروق الإحصائية:

الجنس:

Statistiques de groupe

	الجنس نوع	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
المجموع	ذكر	44	3,7560	,44059	,06642
	أنثى	16	3,9265	,24725	,06181

Test d'échantillons indépendants

	Test de Levene sur l'égalité des variances		Test-t pour égalité des moyennes						
	F	Sig.	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Différence écart-type	Intervalle de confiance 95% de la différence	
								Inférieure	
المجموع	Hypothèse de variances égales	4,039	,049	-1,461	58	,149	-,17045	,11667	-,40400
	Hypothèse de variances inégales			-1,879	47,533	,066	-,17045	,09073	-,35293

العمر

ANOVA à 1 facteur

المجموع

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	1,819	3	,606	4,360	,008
Intra-groupes	7,786	56	,139		
Total	9,605	59			

المستوى العلمي

ANOVA à 1 facteur

المجموع

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,450	4	,112	,676	,612
Intra-groupes	9,155	55	,166		
Total	9,605	59			

المؤهل الوظيفي

ANOVA à 1 facteur

المجموع

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,650	3	,217	1,356	,266
Intra-groupes	8,955	56	,160		
Total	9,605	59			

الخبرة المهنية

ANOVA à 1 facteur

المجموع

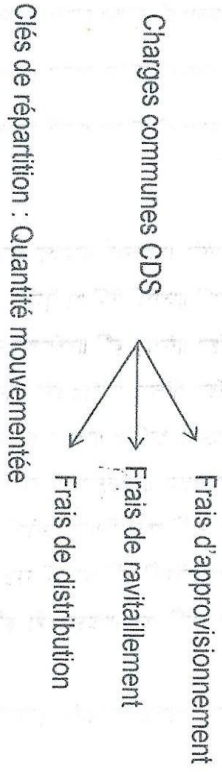
	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,728	2	,364	2,337	,106
Intra-groupes	8,877	57	,156		
Total	9,605	59			

الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

Traitement analytique

Le système WINCANAL utilise la méthode des coûts complets réels dans le calcul des différents stade d'activité, ce dernier est structuré en modules à multiples fonctionnalités qui prend en charge plusieurs traitements , dont :

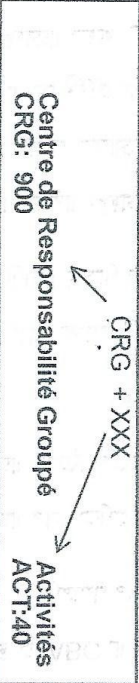
1- La répartition des charges indirectes sur les coûts des activités et des produits sur la base des clés de répartition prédéfinies.



- 2- La valorisation des stocks selon la méthode Cout Moyen Pondéré (CMP).
- 3- La détermination du coût réel de transfert (prix de cession) inter et intra CDS et branches
- 4- Le Traitement des cout des prestations réciproques inter CDS,
- 5- Le calcul des cours par activité et par produit.

Plan de Comptes Analytiques

La codification analytique contenue dans le plan de compte analytique est composée de 6 positions structurées en 2 parties



Les comptes non incorporables
CRG001 compte des charges non incorporable

Les comptes des charges supplémentives
CRG005 Différences d'incorporation sur le prix cession

Les comptes des frais des sièges et commun
CRG010 Charge communes CDS
CRG011 Frais siège District
CRG012 Frais siège Branche
CRG013 Frais siège DG

Les comptes de fonctionnement
CRG02X Activité Administration et soutien
CRG03X Activité ressources humaine, et moyen
CRG04X Activité exploitation et technique
CRG05X Activité commerciale
CRG06X Activité financière et audite
CRG07X Activité maintenances et entretien
CRG08X Activité transport
CRG09X Activité magasinage

Les comptes d'activités principales
CRG1XX Cout d'approvisionnement
CRG2XX Cout ravitaillement
CRG3XX Cout Fabrication (conditionnement)
CRG4XX Cout stockage
CRG5XX Cout Transfert
CRG6XX Cout distribution
CRG7XX marges par produit
CRG8XX Cout de revient et résultat

Les Compte des activités secondaires
CRG9XX Cout des prestations