



المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



قسم علوم التسيير

المرجع :/2019

الميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

فرع: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: مالية المؤسسة

مذكرة بعنوان:

فعالية أدوات إدارة التكاليف في تحستن الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة مؤسسة PAC MC لصناعة مواد التجميل والتنظيف البدني لفترة 2018-2019

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية (ل.م.د.)

تخصص " مالية المؤسسة "

تحت إشراف:

هشام مزهود

إعداد الطلبة:

- سهيلة فعرور

- نزهة سياري

لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة	اسم ولقب الأستاذ
رئيسا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله	محمد بوطلاعة
مشرفا ومقررا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله	هشام مزهود
مناقشا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله	حمزة خوازم

السنة الجامعية 2018/2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



كلمة شكر وعرفان

الحمد والثناء والشكر لله العلي على نعمه وعلى توفيقنا لإنجاز هذا العمل.

اعترافا بالفضل وتقديرا للجميل لا يسعنا أن نتوجه بجزيل الشكر

والامتنان للأستاذ القدير " مزهود هشام " لتكرمه بالإشراف على هذه

المذكرة وللجهد الكبير والوقت الثمين الذي بدله من خلال توجيهاته

ومتابعته لنا من بداية هذه الرسالة وحتى إكمالها وإخراجها إلى

النور، فجزاه الله كل خير وجعله في ميزان حسناته.

ولا ننسى أن نتقدم بالشكر إلى كل عمال مؤسسة بن لوصيف

PAC MC لصناعة مواد التجميل والتنظيف البدني.

إلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد على إنجاز هذا العمل...



الإهداء

إلى الغالية أمي التي لا أرى الأمل إلا من عينيها، إلى من يعجز فيها اللسان عن التعبير، ويتوقف العقل عن التفكير، إلى من كان دعاؤها سر نجاحي، إلى قرة عيني أمي أطل الله في عمرها وقدرني على رد جزء من جميلها.

• إلى اليد الطاهرة التي أزلت من أمامي أشواك الطريق ورسمت المستقبل بخطوط من الأمل والثقة، إلى من علمني العطاء بدون انتظار، إلى من أحمل اسمه بكل فخر أرجوا من الله أن يمد في عمرك لتري ثمارا قد حان قطافها بعد طول انتظار وستبقى كلماتك نجوما أهدي بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد والدي العزيز، حفظه الله ورعاه ومتعته بالصحة والعافية.
إلى إخوتي أطل الله في عمرهما، اللهم أدم المحبة بيننا.
إلى رفيقة دربي، صديقتي صاحبة القلب الطيب، من سرت معها الدرب خطوة بخطوة، زميلتي في التخرج "نزهة".

إلى كل أفراد أسرتي "فعرور" و"بلكيموش" كبيرهم وصغيرهم.
إلى صديقتي فهيمة، نزهة، ريان، بشرى، وإلى جميع الطلبة زملائي في الدراسة.
إلى من زرعوا التفاؤل في دربنا وقدموا لنا المساعدات والتسهيلات والأفكار والمعلومات إلى الذين مهدوا لنا طريق العلم والمعرفة إلى جميع أساتذتنا الأفاضل
إلى كل من ساعدني في إنجاز هذه الدراسة.
... إليكم جميعا أهدي هذا الجهد ...

سهيلة

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى من قال فيهما سبحانه وتعالى " ... واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب أرحمهما كما ربياني صغيراً"

إلى من أحمل اسمه بكل افتخار .. إلى من رباني على الفضيلة والأخلاق إلى من علمني العطاء بدون إنتظار أرجو من الله أن يمد في عمرك أعز ما أملك وأغلى ما أملك في هذا الكون ... والدي العزيز.

إلى منارة الحب والحنان إلى بسمة الحياة وسر الوجود إلى من كان دعاؤها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلى الحبايب حفظها الله أُمي العزيزة.

إليكن يا رفيقات دربي وروحي الثانية يا صمت العواطف إليكن إخوتي: بية، نهلة، منال ... إلى سندي في هذه الحياة، أخي العزيز أحمد.

إلى جميع أفراد عائلتي "سياري" و"بلكرفة" فردا فردا دون استثناء.

أكبر تحية إلى رفيقة دربي ونور مشواري في السراء والضراء "سهيلة".

إلى صديقاتي "ريان، سهيلة، فهيمة"، وإلى جميع زملائي في الدراسة دون استثناء.

إلى كل من خانتهم ذاكرتي

أهديكم جميعا هذا العمل ...

نهلة

فهرس

المحتويات

	شكر
	الإهداء
	الملخص
أ - ح	مقدمة عامة
	الفصل الأول: التكلفة والطرق الحديثة لإدارتها
2	تمهيد
3	المبحث الأول: عموميات حول التكلفة
3	المطلب الأول: مفاهيم التكلفة وعناصرها
3	الفرع الأول: مفهوم التكلفة
6	الفرع الثاني: عناصر التكاليف
8	المطلب الثاني: تبويب عناصر التكاليف
17	المطلب الثالث: طرق قياس التكاليف (نظريات التكاليف)
18	الفرع الأول: نظرية التكاليف الكلية (الإجمالية)
21	الفرع الثاني: نظرية التكاليف المباشرة
23	الفرع الثالث: نظرية التكاليف المستغلة
25	الفرع الرابع: نظرية التكاليف المتغيرة (الحدية)
29	المبحث الثاني: ماهية إدارة التكلفة
29	المطلب الأول: نشأة ومفهوم إدارة التكلفة
29	الفرع الأول: نشأة وتطور إدارة التكلفة
31	الفرع الثاني: مفهوم إدارة التكلفة

32	المطلب الثاني: أهمية وأهداف إدارة التكلفة
32	الفرع الأول: أهمية إدارة التكلفة للمنظمة
35	الفرع الثاني: أهداف إدارة التكلفة
36	المطلب الثالث: آلية عمل إدارة التكلفة الإستراتيجية
37	المبحث الثالث: أدوات إدارة التكاليف
37	المطلب الأول: طرق إدارة التكاليف المطبقة في مرحلة التخطيط وتصميم المنتج
52	المطلب الثاني: طرق إدارة التكاليف المطبقة خلال مرحلة الإنتاج
	المطلب الثالث: طرق إدارة التكاليف المطبقة بعد مرحلة الإنتاج
65	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: الأداء المالي وعلاقته بأدوات إدارة التكاليف
67	تمهيد
68	المبحث الأول: الأداء في المؤسسة الاقتصادية
68	المطلب الأول: مفهوم الأداء وأنواعه
68	الفرع الأول: مفهوم الأداء
70	الفرع الثاني: أنواع الأداء
72	المطلب الثاني: مجالات الأداء مستوياته وأبعاده
74	الفرع الثاني: مستويات الأداء
74	الفرع الثالث: أبعاد الأداء
75	المطلب الثالث: قياس الأداء والعوامل المؤثرة فيه

75	الفرع الأول: قياس الأداء
76	الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في الأداء
78	المبحث الثاني: الأداء المالي
78	المطلب الأول: نظرة تاريخية حول الأداء المالي ومفهومه
78	الفرع الأول: نظرة تاريخية حول الأداء المالي
79	الفرع الثاني: مفهوم الأداء المالي
81	المطلب الثاني: أهمية الأداء المالي وأهدافه
81	الفرع الأول: أهمية الأداء المالي
82	الفرع الثاني: أهداف الأداء المالي
83	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في الأداء المالي
83	الفرع الأول: العوامل الداخلية
84	الفرع الثاني: العوامل الخارجية
86	المبحث الثالث: دور أدوات إدارة التكاليف في رفع الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية
86	المطلب الأول: دور إدارة التكلفة على أساس النشاط في رفع الأداء المالي
87	المطلب الثاني: دور إدارة الجودة الشاملة والمقارنة المرجعية في رفع الأداء المالي
87	الفرع الأول: دور إدارة الجودة الشاملة في رفع الأداء المالي

88	الفرع الثاني: دور المقارنة المرجعية في رفع الأداء المالي
89	المطلب الثالث: دور التكلفة المستهدفة في الرفع من الأداء المالي
92	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة PAC MC لصناعة مواد التجميل والتنظيف البدني
94	تمهيد
95	المبحث الأول: مؤسسة PAC MC لصناعة مواد التجميل والتنظيف البدني
95	المطلب الأول: تقديم مؤسسة صناعة مواد التجميل والتنظيف البدني
95	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة صناعة مواد التجميل والتنظيف البدني
98	المطلب الثالث: المراحل الأساسية والمنتجات المقدمة
98	الفرع الأول: المراحل الأساسية للمنتوج
100	الفرع الثاني: المنتجات المقدمة وطريقة صنعها
103	المبحث الثاني: واقع استخدام أدوات إدارة التكاليف في تحسين الأداء المالي لمؤسسة PAC MC لصناعة مواد التجميل والتنظيف البدني
103	المطلب الأول: واقع استخدام إدارة التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسة
108	المطلب الثاني: أدوات إدارة التكلفة وإدارة الجودة في المؤسسة
108	الفرع الأول: بعض أدوات إدارة التكلفة المطبقة في المؤسسة
109	الفرع الثاني: إدارة الجودة الشاملة في المؤسسة

فهرس المحتويات.....

114	خلاصة الفصل
115	خاتمة
118	قائمة المراجع

فهرس

الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	قائمة التكاليف	19
02	قائمة نتائج الأعمال (قائمة الدخل)	20
03	قائمة الدخل (قائمة نتيجة الأعمال)	24
04	قائمة التكاليف حسب نظرية الطاقة المستغلة	24
05	قائمة الدخل (قائمة نتيجة الأعمال)	27
06	قائمة التكاليف حسب نظرية التكاليف المتغيرة	27
07	تصنيف مقاييس الأداء	76
08	تكاليف المواد الأولية	104
09	تكاليف مواد التغليف	105
10	تكاليف الإنتاج	105
11	تكاليف التعبئة	106
12	تكاليف مرحلة التغليف	106
13	تكاليف مرحلة التعليب	107
14	تكاليف مرحلة التخزين	107
15	تكاليف مرحلة التوزيع	107
16	تكاليف الإنتاج النهائية	108

فهرس

الأشكال

فهرس الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	علاقة التكاليف بالمصروفات والأصول والخسائر	05
02	أسس تحميل عناصر التكاليف على وحدات النشاط في نظرية التكاليف الإجمالية	18
03	تأثير إدارة التكلفة على وظائف الإدارة	34
04	النموذج العام لسلسلة القيمة وأنشطتها	40
05	السمات العامة لنظام JIT	55
06	الأداء من منظور الكفاءة والفعالية	70
07	العوامل المؤثرة في الأداء المالي	85
08	إدارة الأرباح والتكلفة المستهدفة	90
09	الهيكل التنظيمي لمؤسسة SARL PAC MC	96

جاءت هذه الدراسة لإبراز ماهية أدوات إدارة التكاليف، وكذا استخدامها في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، من خلال التطرق إلى أدوات إدارة التكاليف الحديثة وتبيان الأهمية التي تكتسبها في تحقيق الكفاءة والفعالية وتصحيح الاختلالات الموجودة. كما تهدف الدراسة أيضا إلى عرض واقع تطبيق أدوات إدارة التكاليف في تحسين الأداء المالي لمؤسسة PAC MC لصناعة مواد التجميل والتنظيف البدني-ميلة- من خلال محاولة تطبيق بعض أدوات إدارة التكاليف وتفعيل دورها في تحسين الأداء المالي لهذه المؤسسة. من النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة حتمية تطبيق أدوات إدارة التكلفة كمدخل بديل لأدوات إدارة التكلفة التقليدية، إلا أن تطبيق هذه الأدوات في المؤسسة الجزائرية يبقى دون المستوى المطلوب، لهذا يجب عليها تطوير هذا المدخل في مصالحها المحاسبية من أجل مسايرة التطور المتسارع في البيئة التنافسية.

الكلمات المفتاحية: إدارة التكاليف، الأداء المالي، مؤسسة PAC MC

Résumé:

Cette étude rentre dans le cadre de la valorisation des éléments de gestion des coûts, et leurs mises en application pour améliorer la performance financière d'une société à caractère économique, au cours de l'étude des différentes méthodes modernes de gestion, et afin de montrer l'importance acquise pour atteindre la compétence, l'efficacité et corriger en même temps les déséquilibres existantes. Cette étude a aussi pour objectif de présenter la réalité de l'application de la gestion des coûts afin d'aboutir à une performance financière de la société PAC MC spécialisée dans la fabrication des produits détergents et cosmétiques -MILA-. A ce titre; en essayant d'appliquer quelques éléments de la gestion des coûts et activer son rôle pour l'amélioration financière de cette société. D'après les résultats de cette étude; il s'est avéré la certitude d'appliquer les éléments de la gestion financière comme solution alternative pour les éléments de la gestion traditionnelle, toutefois l'application de ces éléments dans la société (institution) reste en dessous du niveau requis, pour cela il est nécessaire d'introduire et de développer les nouvelles méthodes de gestion moderne, afin de suivre le rythme du développement rapide de l'environnement concurrentiel.

Mots clés:

La gestion des couts, la performance financière, société PAC MC.

مقدمة

عامّة

تشهد بيئة الأعمال المعاصرة تطورات جوهرية ومتسارعة لها تأثيرات مباشرة وغير مباشرة على نشاط المؤسسة الاقتصادية، هذه التطورات من شأنها أن تترك انعكاسات إيجابية أو سلبية على أداء هذه الشركات. ومن أجل مواجهة هذه التغيرات والتكيف معها لجأت المؤسسة إلى تبني أنظمة وأدوات تسييرية معاصرة، ومن بينها الأساليب المحاسبية الحديثة والتي تقوم أساسا على إدارة التكلفة والتحكم في مختلف مستوياتها وذلك بغرض زيادة كفاءة مختلف الأنشطة بصورة تضمن تحقيق عوائد ومزايا تنعكس في ما بعد على القدرات التنافسية للمؤسسة.

إذن وفي ظل بيئة الإنتاج الحديثة ودخول عنصر تكنولوجيا المعلومات أصبحت نظرية التكاليف التقليدية عاجزة على مسايرة عملية التحكم في التكاليف وخاصة المتعلقة بمراحل الإبداع وتطوير المنتجات، مما استدعى الأمر اللجوء إلى الأساليب المحاسبية الحديثة بغرض المساعدة في تخطيط التكاليف والتحكم في حدوثها خلال مختلف مراحل دورة حياة المنتج أو خلال مختلف الأنشطة الإدارية الأخرى، سواء كانت هذه الأنشطة متعلقة بعمليات سابقة أو لاحقة للعملية الإنتاجية.

1- إشكالية الدراسة:

انطلاقا مما سبق وأمام حتمية تبني مدخل إدارة التكلفة وأدواتها المختلفة يمكننا طرح التساؤل الرئيسي التالي

🚦 إلى أي مدى تساهم أدوات إدارة التكاليف في تحسين الأداء المالي داخل المؤسسة؟

وتقودنا هذه الإشكالية إلى طرح التساؤلات الفرعية التالية:

أ. هل يساهم أسلوب إدارة التكلفة على أساس النشاط في تحسين الأداء المالي؟

ب. هل يساهم أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين الأداء المالي؟

ج. هل يساهم أسلوب إدارة الجودة الشاملة في تحسين الأداء المالي؟

د. هل تطبق المؤسسات الاقتصادية أدوات إدارة التكاليف في مصالحها؟

هـ. هل تساعد أدوات إدارة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة؟

2- فرضيات الدراسة:

في ضوء إشكالية الدراسة وتساؤلاتها الفرعية يمكننا أن نقدم بعض الإجابات المؤقتة لأسئلة البحث كما يلي:

أ. الفرضية الرئيسية:

تساهم مختلف أساليب وأدوات إدارة التكاليف في الرفع من الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

ب. الفرضيات الفرعية:

1. يساهم أسلوب إدارة التكلفة على أساس النشاط في تحسين الأداء المالي؛
2. يساهم أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين الأداء المالي؛
3. يساهم أسلوب إدارة الجودة الشاملة في تحسين الأداء المالي؛
4. تطبق مؤسسة PAC MC لصناعة مواد التجميل والتنظيف البدني أدوات إدارة التكلفة في مصالحها؛
5. تساعد أدوات إدارة التكلفة في مؤسسة PAC MC في تحسين الأداء المالي لها.

3- أهمية الدراسة:

تعد أدوات إدارة التكاليف ذات أهمية كبيرة في توفير البيانات التي تساعد الإدارة في التخطيط والرقابة والتقييم، كما أنها تساهم في صنع القرارات الصحيحة المبنية على المعلومات الدقيقة ذات الشفافية العالية، أما الأداء المالي الذي يعتبر من بين المواضيع التي تلقى اهتمامات وأبحاث كثيرة من طرف المسيرين خاصة في ظل التحولات الاقتصادية الجديدة حيث أصبح اهتمام المسيرين منصب في كيفية إيجاد أساليب وأدوات تتميز بالعقلانية وتساهم في تحسينه.

4- منهج الدراسة:

تماشياً مع طبيعة الموضوع والإشكالية المطروحة تم الاعتماد على أسلوب المنهج الوصفي التحليلي الموافق للدراسة النظرية من أجل عرض ما هو متوفر من معلومات حول أدوات إدارة التكاليف والأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، وكيفية المساهمة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية باستخدام هذه الأدوات، بالإضافة إلى اعتماد منهج دراسة حالة الذي يمكن من فهم مختلف جوانب الموضوع وكشف أبعاده ومحاولة تجسيد الجانب النظري في مؤسسة "PAC MC لصناعة مواد التجميل والتنظيف البدني-ميلة"

5- أسباب اختيار الموضوع:

لقد تعددت أسباب اختيار الموضوع بين عوامل ذاتية وأخرى موضوعية نوجز أهمها فيما يلي:

أ. الأسباب الذاتية:

- الرغبة في معالجة هذا الموضوع من جهة، وإثراء معارفنا في هذا الميدان من جهة أخرى؛
- قلة الدراسات التي تتناول هذا الموضوع؛
- توافق الدراسة مع تخصصنا في مالية المؤسسة والرغبة في التعمق أكثر في الموضوع.

ب. الأسباب الموضوعية:

- محاولة التعرف على طبيعة العلاقة بين أدوات إدارة التكاليف والأداء المالي؛
- لفت الانتباه لموضوع الدراسة وأهميته في مجال التسيير.

6- أهداف الدراسة:

نسعى من خلال دراسة هذه الإشكالية الوصول إلى:

- محاولة إبراز التحولات التي عرفت أدوات إدارة التكاليف؛
- التعرف على الجانب الواقعي لتطبيق أدوات إدارة التكاليف وتحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية؛
- محاولة إلقاء الضوء على أهم أدوات إدارة التكاليف في تحسين الأداء المالي؛
- محاولة المساهمة في تطبيق أدوات إدارة التكاليف لمؤسسة PAC MC لصناعة مواد التجميل والتنظيف البدني.

7- صعوبات الدراسة:

- يواجه أي باحث في إطار قيامه بإعداد دراسته مجموعة من الصعوبات نوجزها فيما يلي :
- صعوبة الحصول على المراجع الخاصة بالجانب النظري، وهذا لقلة المراجع حول الموضوع في المكتبة وصعوبة الحصول عليها من مصادر الكترونية؛
 - قلة الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع؛
 - صعوبة تطبيق بعض أدوات إدارة التكاليف في المؤسسة محل الدراسة.
- 8- الدراسات السابقة: لقد تم الإطلاع على مجموعة من الدراسات السابقة التي لها علاقة مع موضوع بحثنا ونلخصها حسب التسلسل الزمني:

✓ الدراسة الأولى: (زعرى حمدي، 2006)، مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في شركات المساهمة الصناعية في قطاع غزة-دراسة ميدانية-، هدفت هذه الدراسة إلى معرفة آراء المدراء الماليين في الشركات الصناعية وتسلط الضوء على الممارسات المختلفة كتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في شركاتهم، وللتعرف على أكثر تلك الأساليب استخداما من قبل الشركات الصناعية في قطاع غزة، توصلت الدراسة إلى أن:

- الأساليب الإدارية غير معروفة بشكل كبير لدى الغالبية العظمى من متخذي القرارات في الشركات الصناعية للمساهمة؛
- أن نسبة الذين يطبقون أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة 43 وهي لا تمثل نسبة كبيرة حيث أظهرت أن أكثر الأساليب الإدارية المتبعة في الشركات الصناعية للمساهمة وأسلوب التكاليف الفعلية؛
- إن معظم مجتمع الدراسة لديهم معرفة بالأساليب الإدارية لذا يوصي الباحث بضرورة توفير المعلومات اللازمة والتي من شأنها أن تساهم في تنمية المعرفة بالأساليب الإدارية وزيادة الإدراك لأهمية الدور الذي تلعبه أساليب المحاسبة الإدارية في شركات المساهمة الصناعية في قطاع غزة وزيادة الوعي بأهمية واستقطاب الكفاءات في المحاسبة الإدارية الحديثة.
- ✓ الدراسة الثانية: (نوبلي نجلاء، 2015) بعنوان: "استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة-"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص علوم تجارية، تناولت هذه الدراسة العلاقة بين أدوات المحاسبة الإدارية والأداء المالي وتجسيدها على أرض الواقع من خلال مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة فتناولت أهم المؤشرات المعتمدة في عملية قياس وتقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، وقد توصلت الباحثة إلى النتائج التالية:
- لا تقوم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة- بتطبيق أي أداة من أدوات المحاسبة منها أو التقليدية في الوقت الحالي، إلا أنه قبل سنوات كانت الوحدة تقوم بإعداد الموازنات التقديرية؛
- أن المؤسسة لا تعتمد في حسابها للتكاليف على طريقة علمية واضحة، مما يؤدي إلى التحميل الخاطئ للتكلفة وبالتالي سوء اتخاذ القرارات المالية المتعلقة بها كقرارات التسعير؛

- إن استخدام التحليل المالي في المؤسسة ساهم بشكل كبير في قياس المؤشرات المالية بالإضافة إلى قياس المردودية من مؤشرات الربحية، وهذا يدل على التأثير الإيجابي على الأداء المالي؛

- أن مؤسسة المطاحن الكبرى الجنوب-بسكرة- لا تهتم بتطبيق أدوات المحاسبة الإدارية بحجة أنها لا تقوم بأية إضافة موجبة لها، بقدر ما تتطلب من تأهيل اليد العاملة وتوفير الوسائل اللازمة؛

- تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسة ساهم في مجموعة من التوازنات منها التوازن بين الأهداف الإستراتيجية والأهداف قصيرة المدى، كذلك التوازن بين البيئة الخارجية (العملاء) والبيئة الداخلية (العمليات الداخلية)، كذلك التوازن بين المؤشرات المالية وغير المالية.

- صعوبة دراسة مؤشر خلق القيمة لأنه يعتمد على معلومات مصدرها السوق المالي وهذا النوع غائب بصفة عامة في المؤسسات الجزائرية، وبصفة خاصة في المؤسسة محل الدراسة؛

توصي الباحثة بضرورة إنشاء مصلحة أو قسم خاص بالمحاسبة الإدارية يهتم بتطبيق الأساليب اللازمة وتفعيل دورها في تحسين الأداء المالي من خلال مختلف مؤشرات، كما أنه من الضروري مواكبة مطاحن الجنوب-بسكرة- للتطور التكنولوجي فيما يخص إجراءات قياس الأداء المالي والمحاسبة التحليلية.

✓ الدراسة الثالثة: (نجوم قماري، 2017-2018)، مساهمة الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية-دراسة استقصائية على المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف-، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص محاسبة، سعت هذه الدراسة إلى معرفة أبرز المحطات التاريخية التي مرت بها المحاسبة الإدارية والتطرق إلى أهم الظروف التي مست بيئة الأعمال الحديثة، وجعلت المحاسبة الإدارية تتجه نحو المدخل الإستراتيجي المعاصر من خلال تطوير مفاهيمها وأبعادها، والسعي لاستحداث أساليبها بما يتلاءم مع متطلبات العصر الحديث، وتضمن

لها البقاء والاستمرارية في جو تسوده المنافسة الشديدة والتغيير السريع، توصل البحث إلى معرفة حقيقة التطور الذي حدث للمحاسبة الإدارية وبالأخص في حقبة الثمانينيات، إذ أنه لم يأتي لتصحيح نقائص كانت بأساليب المحاسبة الإدارية فقط، بل جاء لظهور احتياجات جديدة لم تكن موجودة سابقا بل أفرزتها التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال، للمحاسبة الإدارية دور كبير في توفير معلومات ملائمة تساهم في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية، وكما توصل إلى أن المؤسسات الإنتاجية بولاية سطيف لا تطبق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية بل يتم إتباع بعض المبادئ والأسس التي تقوم عليها، ولكن هناك إمكانية للتطبيق ولكن قد يحتاج ذلك بعض الوقت حتى يتم تفهم هذه الأساليب بصورة صحيحة، وتبقى هذه المؤسسات تعاني العديد من العوائق التي تحول دون تطبيق هذه الأساليب الجديدة بشكل جيد، على الرغم من تأثيرها الإيجابي على قيمة المؤسسة الاقتصادية.

وقد تمكنت الباحثة وبعد إجراء الدراسة النظرية والتطبيقية من التوصل إلى:

- هناك تغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة تسببت بفقدان خاصية الملاءة في المعلومات التي تقدمها المحاسبة الإدارية الحالية والتي يتطلب منها ضرورة الاستجابة والتكيف مع تلك التغيرات؛
- للمحاسبة الإدارية دور هام ومؤثر في مختلف جوانب الحياة الاقتصادية وعليها أن تنهض لتواكب متطلبات المجتمع واحتياجات المدراء التي تتغير بوتيرة متسارعة؛
- الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية تبقى قاصرة في تخصيص التكاليف غير المباشرة إضافة إلى اعتماد التقدير الشخصي لتحميل الكثير من التكاليف على وحدة الإنتاج؛
- يؤثر تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية على جودة وتكلفة وحجم الإنتاج، كما يعزز المركز التنافسي للمؤسسة، ويزيد من فاعلية الإجراءات الرقابية على عناصر التكاليف المختلفة، ويخفض تكلفة العنصر البشري وحجم وتكلفة المخزون؛

- يوجد تكامل بين الأساليب المختلفة للمحاسبة الإدارية، فكل أسلوب يكمل الآخر، ويبقى لكل أسلوب إيجابياته وسلبياته، ولا يمكن فرض أسلوب معين على مؤسسة ما لأن نشاطها يختلف من مؤسسة لأخرى، يؤدي نظام التكلفة دورا هاما في تخفيض التكاليف حيث يتم من خلاله تحديد الأسعار المستهدفة والتي على أساسها تحدد التكلفة المستهدفة، وبالتالي يعتبر هذا النظام مصدرا لمعلومات يساعد في اتخاذ القرارات الملائمة.

9- هيكلية الدراسة: بغية الإلمام والإحاطة بمختلف حيثيات الموضوع وتحليل أبعاده والإجابة عن الإشكالية المطروحة، ولترتيب مختلف المعارف تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول حيث سيستهل الجانب النظري بالفصل الأول المعنون بالتكلفة والطرق الحديثة لإدارته تضمن عموميات حول التكلفة، ماهية إدارة التكلفة، أدوات إدارة التكلفة، أما الفصل الثاني المعنون بالأداء المالي وعلاقته بأدوات إدارة التكاليف وفيه كل المفاهيم المرتبطة بالأداء في المؤسسة الاقتصادية من أجل ضبط مدلوله، ماهية الأداء المالي بالإضافة إلى التعرف على دور أدوات إدارة التكاليف في رفع الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية الفصل الثالث والأخير دراسة حالة مؤسسة PAC MC لصناعة مواد التجميل والتنظيف البدني-ميلة- من خلال تقديم نظرة حول المؤسسة، ومحاولة عرض واقع استخدام أدوات إدارة التكاليف في تحسين أدائها المالي. في الأخير الخاتمة وفيها تم عرض أهم نتائج الدراسة النظرية والتطبيقية بالإضافة إلى التوصيات.

الفصل الأول:

التكلفة والطرق الحديثة

لإدارتها

تمهيد:

تعد التكلفة كأحد أهم العناصر أهمية داخل المؤسسة فهي العامل الرئيسي المحدد لحجم الأرباح بداخلها، لهذا نجد أغلب الاقتصاديين يركزون في دراساتهم على الطرق والوسائل المناسبة لتدئة التكاليف وخفض الوقت اللازم للأنشطة من أجل بلوغ الكفاءة والفعالية المرغوبة.

أمام هذه الأهمية المتزايدة للتكلفة بالنسبة للإدارة من جهة وحتمية مسايرة التطورات البيئية من جهة أخرى، انتقلت المؤسسة من المنهج التقليدي لإدارة التكلفة والذي كان يركز على حساب تكاليف المنتجات والرقابة التشغيلية إلى التركيز على أدوات إدارة التكلفة ذات البعد الإستراتيجي والمنفتح على البيئة الخارجية المتميزة بالتنفيذ والتغيير.

بناء على ما سبق تبين المؤسسة مختلف الأدوات الخاصة بإدارة التكلفة بهدف الوصول إلى الأهداف المسطرة من قبل الإدارة العليا، وعلى هذا الأساس تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

✓ **المبحث الأول:** عموميات حول التكلفة.

✓ **المبحث الثاني:** ماهية إدارة التكلفة.

✓ **المبحث الثالث:** أدوات إدارة التكاليف.

المبحث الأول: عموميات حول التكلفة

تتنوع التكاليف التي يمكن أن تتحملها المؤسسة، فمنها تكاليف تتغير وبشكل منتظم مع التغير في حجم النشاط ومنها تكاليف تبقى ثابتة، وأخرى تتغير مع التغير في حجم النشاط ولكن بشكل غير منتظم كما أن هناك تكاليف ملائمة للقرارات الإدارية وتكاليف غير ملائمة. وتحتاج الإدارة في العديد من المواقف إلى التعرف على طبيعة أو خصائص الأنواع المختلفة من التكاليف في المؤسسة، للاستفادة من ذلك لغايات التخطيط والرقابة، واتخاذ القرارات، والتوقع، وإعداد الموازنات التقديرية. فمثلاً، تحتاج الإدارة، ولغايات التخطيط، إلى التعرف على نوع التكاليف التي تبقى ثابتة عندما يتغير حجم النشاط مقارنة بالتكاليف التي تتغير مع التغير في حجم النشاط كما تحتاج الإدارة ولغايات الرقابة، إلى التعرف على التكاليف التي تكون خاضعة لرقابة وسلطة كل قسم في المؤسسة مقارنة بالتكاليف غير القابلة للرقابة.

المطلب الأول: مفاهيم التكلفة وعناصرها

الفرع الأول: مفهوم التكلفة: هي تلك التضحيات، أو المبالغ التي تتكبدها المؤسسة في سبيل الحصول على سلعة، أو خدمة أو منفعة ما، أو تحقيق هدف معين. وحتى يكون هناك معنى لتعريف التكاليف فلا بد من ربطها بما يعرف بموضوع التكلفة **Cost Objective**. أي ما هو الموضوع الذي يراد إيجاد تكلفته، هل هو إنتاج سلعة، أو خدمة، أم تقديم خدمة، أم قسم من أقسام المؤسسة، أم مرحلة تصنيع معينة¹.

تعرف أيضاً التكلفة بأنها تضحية مادية اختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية حاضرة أو مستقبلية، أي هي استنفاد الموارد المتاحة للحصول على موارد اقتصادية أخرى في الحاضر أو المستقبل. إذا فهذا يعني أنه لا بد من توافر عوامل ثلاثة لكي يتحقق هذا المفهوم وهي، التضحية، الحرية في اختيار التضحية والنية أو الرغبة في الحصول على المنفعة².

السؤال الذي يطرح نفسه ما الفرق بين التكلفة والمصروف والخسارة، وخاصة وأن العامة من الناس لا يستطيعون التفريق بينهما بالشكل الصحيح. فالتكلفة هي التضحية الفعلية التي تتحملها للحصول على منفعة. وتقسم التكاليف إلى تكاليف مستنفدة **Expired costs**، وتكاليف غير مستنفدة **Unexpired costs**، فالتكاليف المستنفدة هي التضحيات الاقتصادية التي سوف تفيد الفترة المحاسبية الحالية ولا يتوقع أن تفيد فترات مقبلة، ويتولد عن هذه التكلفة تحقق إيراد، وعند مقابلة الإيرادات بالتكاليف لقياس صافي

¹ عامر عبد الله، المحاسبة الإدارية، (الإسكندرية: دار بداية ناشرون وموزعون، 2010) الطبعة الأولى، ص.32

² غسان فلاح المطارنة، محاسبة التكاليف، (الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع، 2006) الطبعة الثانية، ص.29

الدخل تتحول هذه التكلفة إلى مصروف أو يتحول الفائض منها إلى إيرادات. أما التكاليف غير المستنفذة فهي التوضيحية التي تفيد فترات محاسبية مقبلة.

فالخسارة هي تكاليف مستنفذة ولكنها لا تؤدي إلى تحقيق إيراد بصورة مباشرة أو غير مباشرة. وهي تكون في حالة أن يكون الإيراد أقل من التكاليف، أو في حالة حدوث التكاليف دون تحقيق أي إيراد¹.

التكلفة هي توضيحية أو إنفاق مورد لتحقيق هدف معين. وفي المعتاد ما نقيس التكلفة بالنقود (مثل الدولار والجنيه والين...) والتي يجب سدادها ثمنًا للسلع والخدمات. وتقوم النظم بقيد التكاليف حسب سبب إنفاقها (مثل تكاليف إصلاح- تكاليف إعلان). ثم يتم تجميع (تبويب) التكاليف بأشكال أخرى لمساعدة المديرين على اتخاذ القرارات مثل تقييم أجزاء الوحدات بالمشروع أو التوسع أو استبعاد منتجات أو مناطق جغرافية أو استبدال معدات. ويحتاج المدير إلى معرفة تكلفة الشيء. وهو منتج **Cost Object** وهو أي شيء متخذ القرار أن يحسب له تكاليفه ومن أمثلة على ذلك الأقسام والمنتجات والمناطق الجغرافية والمسافة التي قطعها الشاحنة وعدد المرضى الذين تم الكشف عليهم².

تمثل التكاليف أيضا جميع النفقات التي لها علاقة مباشرة بالمخرجات في صورة سلع أو خدمات نهائية، وبهذا فإن التكاليف تعبر دائما عن النفقات المرتبطة ارتباطا مباشرا بالإيراد المحقق نتيجة علاقة السببية والارتباط المباشر بينها وبين الإيراد المترتب عليها.

ومن حيث علاقتها بالأصول فإن التكاليف هي قيمة الأصول التي تم استنفادها أو الحصول على خدمتها في مرحلة تشغيل أو استخدام عوامل الإنتاج ولها علاقة مباشرة بالإيراد المحقق سواء تحقق هذا الإيراد أو لم يتحقق. وإذا ترتب على عملية الاستنفاد المذكورة تحقيق إيراد فتصبح التكلفة بمثابة مصروف، وإذا لم يقابل عملية الاستنفاد إيرادا أو منفعة فتصبح التكلفة بمثابة خسارة. وبناء على ذلك تمثل التكلفة توضيحية اقتصادية تعاقدية نقدية أو غير تعاقدية ضمنية في صورة إنفاق ضروري للإنتاج يمكن تحديده مقدما يمكن توقعه ولا يمكن تجنبه إلا في حالة التوقف عن النشاط. وعلى ذلك فإن ثمن أي عنصر من عناصر الإنتاج المستخدمة في سبيل الحصول على السلع والخدمات يمثل أحد بنود التكلفة، كما أن الإيجار المحسوب والفوائد المحسوبة تمثل أحد بنود التكلفة وإهمالها من شأنه تقويم المخزون السلعي بأقل من حقيقته وإظهار أرباح المؤسسة أو خسائرها بأكثر أو أقل من حقيقتها على الترتيب³.

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص. 29.

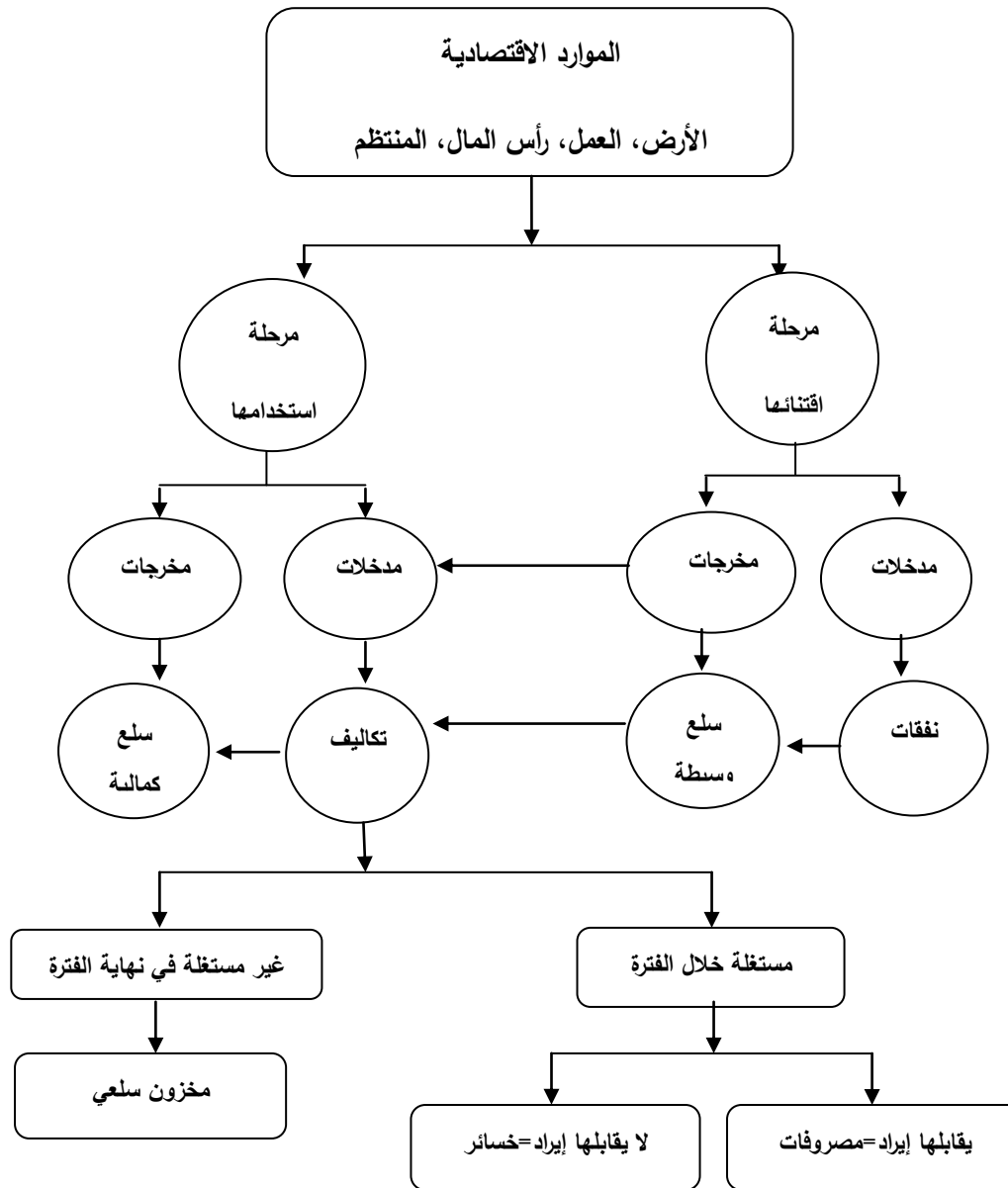
² ثناء على القباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2010)، الطبعة الأولى، ص. 19.

³ محمد عبد الفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف، (الأردن: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2013)، الطبعة الأولى، ص. 113.

ومن ناحية أخرى فإذا كانت التكاليف مرتبطة بوقعة الاستنفاد وعدم الاستنفاد معا نتيجة استخدام الطاقة أو الموارد الإنتاجية، فإن عدم الاستنفاد يجعل التكاليف في شكل مخزون سلعي آخر الفترة المالية أي أنه يعتبرها أحد مقومات الأصول التي تدرج بالميزانية العمومية وأن استنفادها يجعل التكاليف إما في صورة مصروفات (إذا تم البيع وتحقق الإيراد) أو في صورة خسائر (إذا لم يقابلها إيراداً)¹.

والشكل التالي يوضح علاقة التكاليف بالمصروفات والأصول والخسائر:

الشكل رقم (01): علاقة التكاليف بالمصروفات والأصول والخسائر



المصدر: محمد عبد الفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف، (الأردن: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2013)، الطبعة

الأولى، ص. 114.

¹ محمد عبد الفتاح العشماوي، مرجع سابق، ص. 114.

يعرف أيضا المحاسبون التكلفة **cost** بأنها مورد مضى به أو ضائع **sacrificed or forgone** لتحقيق هدف محدد، وعادة تقاس التكلفة (مثل الموارد البشرية أو الإعلان) بقيمة نقدية من الواجب دفعها للحصول على سلع أو خدمات. وتتمثل التكلفة الفعلية **actual cost** في التكلفة التي حدثت (التكلفة التاريخية) وذلك لتمييزها عن التكلفة المخططة (أو المتنبأ بها **forecasted**) طبقا للموازنة.¹

كتعريف إجرائي التكلفة تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على أصول وصلت بالفعل إلى مقر المؤسسة لذلك يكون توقيت الحصول على المنافع هو مدى زمني تكون حدوده في الحاضر والمستقبل، ويتوقف ذلك على نسبة المنافع المستندة في الحاضر إلى إجمالي المنافع المتوقعة من هذه الأصول.

الفرع الثاني: عناصر التكاليف: تقسم عناصر التكاليف إلى قسمين رئيسيين هما: تكاليف صناعية وتكاليف غير صناعية

1. التكاليف الصناعية: ويطلق عليها أيضا بتكاليف الصنع أو تكاليف المنتج **Manufacturing cost**، ويظهر هذا النوع من التكاليف بشكل واضح في المؤسسات الصناعية التي تعمل على تحويل المواد الخام **Raw material** إلى منتجات تامة الصنع أو نصف مصنعة، والعناصر الأساسية المكونة لهذا النوع من التكاليف بشكل عام وهي:

أ. **المواد المباشرة:** وتشمل المواد التي تدخل بشكل مباشر في تكوين الوحدات المنتجة، ويمكن تتبعها بوحدة المنتج، كما هو الحال بالنسبة لمادة الحديد(مادة خام) الداخلة في صناعة الأثاث وهياكل السيارات والطائرات.. ومادة الأقمشة الداخلة في صناعة الملابس وهكذا، وتحدد تكلفة المواد المباشرة بالمعادلة التالية:

$$\text{مخزون أول مدة} + \text{المشتريات خلال الفترة} - \text{مخزون آخر المدة} = \text{تكلفة المواد المستخدمة في الإنتاج}$$

ب. **العمل المباشر:** وتمثل تكلفة العمل أي أجور العمل المباشر المدفوع للعاملين القائمين على تحويل المواد الأولية (الخام) إلى منتجات تامة، أي بمعنى آخر تكلفة العمل التي يمكن تتبعها ونسبها إلى الوحدات المنتجة بشكل مباشر، وهي تتغير بتغير حجم الإنتاج فتزداد بزيادته وتنقص بنقصانه، أي

¹ أحمد حامد حجاج، محاسبة التكاليف، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2009)، الطبعة الإنجليزية، ص.63

تربطها علاقة طردية مع حجم الإنتاج، ومن أمثلتها العاملين بخياطة الملابس وصناعة السيارات والأثاث والبناء وغيرها.

ج. **تكاليف الصنع الإضافية (التكلفة الصناعية غير المباشرة):** تعني بهذه التكاليف أو ما يصطلح عليها بمصروفات التصنيع أو التكلفة الإضافية، جميع تكاليف الصنع باستثناء المواد المباشرة والعمل المباشر، فهي تشمل تكلفة المواد الغير مباشرة مثل تكلفة الخيوط الداخلة في صناعة الملابس ومادة الغرى (الصمغ) والمسامير في صناعة الأثاث ومواد اللحام في صناعة هياكل السيارات والسفن، وكذلك الأجور غير المباشرة المتمثلة في رواتب مشرفي العمل الذي لا يقتصر عملهم على مراقبة سلعة واحدة وإنما مجموعة من السلع المصنعة، مما يصعب تحميل أجورهم بشكل مباشر لكل سلعة. وكذلك جميع المصاريف الأخرى كالإنارة والتكييف والضرائب والتأمينات وإيجار المباني وإهلاك الأصول الثابتة المستخدمة في الصنع وما شابه ذلك، أي تلك المصاريف التي يمكن نسبها بشكل دقيق إلى وحدة المنتج.

2. **التكاليف غير الصناعية:** تمثل عناصر التكاليف غير الصناعية كافة التكاليف التي لا ترتبط بعمليات التصنيع، وتشمل كافة التكاليف المتعلقة بعمليات تسويق المنتجات، أي عمليات البيع والتوزيع وما يتعلق بها، إضافة إلى التكاليف الإدارية والتمويلية المتعلقة بالإدارة العامة للمؤسسة ويمكن توضيحها كما يلي:

أ. **تكاليف التسويق:** تمثل تكاليف التسويق عمليات البيع والتوزيع وخدمات ما بعد البيع وكذلك ما يتعلق بتلبية طلبات الزبائن، وتشمل كذلك تكاليف بحوث السوق التي تجريها إدارة التسويق لمعرفة اتجاهات ورغبات المستهلكين وتقدير حجم المبيعات المتوقعة على سلع المؤسسة وما يتصل بها من حملات دعائية وإعلان ومعارض بيع ونقل السلع وعمولات البيع وما شابه.

ب. **التكاليف الإدارية العامة:** وتمثل جميع التكاليف الأخرى التي لا يمكن تصنيفها كتكاليف تسويقية أو صناعية، وهي بذلك تشمل رواتب وأجور العاملين في الإدارة العامة من إداريين وماليين وقانونيين وغيرهم، وإيجار المباني العامة أو مصاريف إهلاكها إذا كانت مملوكة من قبل المؤسسة ومصاريف الماء والكهرباء والهاتف والقرطاسية وكل ما تعلق بتمشية الأعمال الاعتيادية للمؤسسة بغض النظر عن كونها مستمرة بالإنتاج أم متوقفة عنه، أي لا تربطها علاقة مباشرة بالعمليات التصنيعية.

كما يمكن تقسيم عناصر التكاليف أيضا إلى تكلفة الفترة وتكلفة المنتج وكما يلي:¹

¹ مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، (الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2007) الطبعة الأولى، ص. 66-68

✓ **تكلفة الفترة:** تبني هذه التكاليف على أساس الاستحقاق الذي يقضي بمقابلة تكاليف كل فترة زمنية بالإيرادات المتحققة لتلك الفترة، ويمكن التعبير عنها بأنها تكاليف غير قابلة للتخزين، فإيجار المباني وأقساط التأمين وعمولات البنك لا يمكن اعتبارها ضمن تكاليف شراء المواد الأولية أو صنع المنتج القابلة للتخزين، لذلك تعامل كمصروفات وتحسم من إيرادات الفترة التي حصلت فيها أي تعامل كمصروفات والتي سبق التعبير عنها على أنها تمثل تكلفة مستنفذة مقابل الحصول على منفعة. وبناءً عليه فإن تكاليف الإعلان ورواتب المديرين وعمولات البيع والتكاليف الإدارية الأخرى وغيرها من التكاليف غير الصناعية تعتبر تكاليف الفترة التي تظهر في قائمة الدخل كمصروفات في الفترة الزمنية التي حصلت فيها.

✓ **تكلفة المنتج:** يتكون هذا النوع من التكاليف من تكلفة شراء السلع الجاهزة، وفي السلع المصنعة من تكلفة المواد المباشرة والعمل المباشر والتكاليف الصناعية الإضافية، وتسمى هذه التكاليف بتكلفة المنتج والتي يمكن نسبها أو مقابلتها للمنتج أفضل من مقابلتها بالفترة الزمنية، وينظر إلى تكلفة المنتج على أنها مرتبطة بالوحدات المنتجة أو المشتراة ويستمر ارتباطها بهذه الوحدات حتى تصبح مخزون سلع في انتظار عملية البيع. وعند نقطة البيع تتحرر هذه التكاليف من المخزون السلي وتعتبر مصروفاً. ويطلق عليها تكلفة الوحدات المباعة ويتم مقابلتها بإيراد المبيعات.

لذا لا تعامل هذه التكاليف كمصروفات في نفس الفترة الزمنية التي حدثت فيها بالضرورة وإنما في الفترة الزمنية التي تم بيع تلك الوحدات، وبمعنى آخر أن تكلفة المواد المباشرة والعمل المباشر تتفق في فترة زمنية معينة ولكن لا تعامل كمصروفات إلا في الفترة الزمنية التي يتم بيع المنتجات الجاهزة.¹

المطلب الثاني: تبويب عناصر التكاليف

إن عناصر التكاليف تنقسم إلى مواد وعمل وخدمات وهناك أسس مختلفة تتبع في تبويب عناصر التكاليف تختلف باختلاف الهدف من التبويب، وتتمثل الأسس المختلفة لتصنيف عناصر التكاليف فيما يلي:²

أولاً: التبويب على أساس وظيفة العنصر في المشروع "التبويب الوظيفي": إن تكلفة أي منتج صناعي تنقسم إلى مواد وعمل وخدمات، وعلى هذا الأساس فإن هذه العناصر تقسم على وظائف المشروع وهي

¹ نفس المرجع السابق، ص.ص. 68، 69

² عامر عبد الله شقر، محاسبة التكاليف الصناعية، (الأردن: دار البداية ناشرون وموزعون، 2010) الطبعة الأولى، ص.33

وظيفة الإنتاج ووظيفة التسويق ووظيفة الإدارة العامة، وبناء على ذلك تقسم التكاليف إلى ثلاث مجموعات هي:

أ. **التكاليف الصناعية "تكلفة الإنتاج" Manufacturing costs**: وهي التكاليف المنفقة خلال الفترة في عملية التشغيل والمتعلقة بإنتاج السلعة وتتكون من:

1. تكاليف المواد المباشرة وتشمل تكلفة المواد التي تدخل بصفة مباشرة في إنتاج وحدة المنتج النهائي مثل المواد الخام والسلع نصف المصنوعة التي يشتريها المشروع ويحدث عليها تغيرات بحيث تصبح تامة الصنع؛

2. تكاليف العمل المباشر وتشمل تكاليف العمل المبذول في الإنتاج؛

3. تكاليف التصنيع غير المباشرة وهي التكاليف المتعلقة بالطاقة الإنتاجية في المصنع ولا يمكن ربطها مباشرة بالسلعة المنتجة مثل صيانة آلات المصنع واستهلاكها ورواتب مدير المصنع وإيجار المصنع والتدفئة والإضاءة وغيرها. ويهتم محاسب التكاليف وكذلك الإدارة بمعرفة التكاليف الصناعية حيث تتخذ هذه التكاليف أساساً لتقويم المخزون السلعي، كما أنها تتخذ أساساً للمقارنة بين تكلفة تصنيع العمليات داخل المشروع وخارجه.

ب. **التكاليف التسويقية Distribution Cost**: وهي التكاليف المنفقة على عمليات الإعلان عن السلع الجاهزة وبيعها سواء عن طريق استئجار المعارض أو عن طريق وكلاء البيع، حيث تشمل هذه التكاليف رواتب وأجور العاملين في المعارض وتشمل أجور هذه المعارض ومصاريفها كما تشمل استهلاك ومصاريف السيارات المستعملة في التوزيع.

ج. **التكاليف الإدارية والتمويلية Administrative and Financing Costs**: وهي التكاليف المنفقة على الإدارات الإدارية كالإدارة المالية وإدارة الأفراد ورواتب العاملين في الإدارة وإيجار مبنى الإدارة ومصاريف المحامين ومدققي الحسابات ومصاريف القرطاسية والتلّكس والبرقيات ومصروفات البنك وفوائد القروض وغيرها من المصاريف الإدارية والمالية.

ويساعد التوزيع الوظيفي في تحقيق الأهداف التالية:¹

- يساعد في تقييم الأداء بالنسبة للمسؤولين؛

¹ عامر عبد الله شقر، مرجع سابق، ص. ص. 33، 34

- يساعد في الرقابة على عناصر التكاليف حيث أنه يربط عنصر التكلفة بمركز معين من مراكز النشاط؛

- يساعد في قياس الأرباح وتحديد نتائج الأعمال.

ثانياً: تبويب عناصر التكاليف على أساس علاقتها بالسلعة المنتجة: وتقسم هذه التكاليف إلى تكاليف مباشرة وأخرى غير مباشرة

أ. التكاليف المباشرة: Direct Cost: هي المصاريف التي تخصص مباشرة لإنتاج سلعة معينة وتتكون من:

1. تكلفة المواد الأولية المباشرة **Direct Materials**: وتشمل جميع المواد المستخدمة بشكل مباشر في إنتاج السلعة وهي المواد الخام ومن أمثلتها مادة القماش في صناعة الملابس، الجلود في صناعة الأحذية، قصب السكر في صناعة السكر؛

2. تكلفة العمل المباشر: وتتمثل في أجور العاملين في المصنع من عمال فنيين وغير فنيين والذين يعملون على تحويل المواد الأولية إلى مواد تامة الصنع أو نصف مصنعة.

ب. التكاليف غير المباشرة: هي المصاريف التي يدفعها المشروع لخدمة الوحدة الإنتاجية، وليس بينها وبين الوحدة ارتباط مباشر ولكنها ضرورية لإتمام عملية التصنيع وهذه النفقات لا تخص سلعة معينة ومنها:

1. تكاليف صناعية غير مباشرة: وتستخدم في إنتاج عدة سلع ومنها المواد الصناعية غير المباشرة كالوقود وزيت التشحيم والمسامير والغراء وغيرها وكذلك الأجور الصناعية غير المباشرة ومنها أجور العمال والموظفين والمستخدمين في المصنع وأجور المهندسين وعمال الصيانة والنقل والنظافة، وهناك تكاليف صناعية غير مباشرة أخرى مثل إيجار المصنع والتأمين على المصنع والإضاءة والتدفئة وتكلفة الوقت الضائع وتكلفة البضاعة التالفة؛

2. التكاليف التسويقية غير المباشرة: وهي المصاريف التي يدفعها المشروع بعد الانتهاء من مرحلة الإنتاج مثل البيع والتوزيع وكافة الخدمات والمواد المستخدمة في البيع والتسويق؛¹

¹ عبد الناصر نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، (الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2011)، الطبعة الثالثة، ص.ص.30، 31

3. التكاليف الإدارية: هي تكاليف الإدارات المختلفة مثل تكاليف التمويل والتسويق والمواد والأجور والخدمات وتستبعد التكاليف غير المباشرة من مجمل الربح عادة.

ثالثا: تبويب التكاليف حسب حجم الإنتاج "حجم النشاط": تقسم التكاليف من حيث سلوكها اتجاه التغير في حجم الإنتاج إلى الأقسام الآتية:¹

أ. **التكاليف المتغيرة Variable Costs:** وتشمل عناصر التكاليف التي تتأثر طرديا وبنفس النسبة بالتغيرات في حجم الإنتاج فتزداد بزيادة حجم الإنتاج وتقل بنقصه وتبقى التكلفة المتغيرة للسلعة المنتجة ثابتة سواء زاد الإنتاج أو نقص وإذا توقف الإنتاج لا يكون هناك تكاليف متغيرة وتسمى باسم التكاليف المرنة. وتعتبر تكلفة المواد المباشرة تكلفة متغيرة بطبيعتها فلو كان إنتاج 100 طاولة خشب يستهلك 50 مترا مكعبا فإن إنتاج 200 طاولة سوف يستهلك 100 مترا مكعبا من الخشب ولكن مستبقى الطاولة الواحدة يستعمل في إنتاجها نصف متر مكعب، وكذلك تعتبر تكلفة العمل المباشرة تكلفة متغيرة أيضا ولكن قد يحدث أن تتغير تكلفة العمل المباشرة بنسبة تختلف عن نسبة تغير حجم الإنتاج وخصوصا ساعات العمل الإضافي حيث أجرها يزيد في العادة على أجر العمل العادي وذلك تبعا لقوانين العمل في الدول.

ب. **التكاليف الثابتة Fixed Costs:** وتشمل عناصر التكاليف التي لا تتأثر بتغير حجم الإنتاج ضمن حدود معينة ويتحملها المشروع بصفة مستمرة وتسمى بالتكاليف غير المرنة ومن أمثلتها أقساط التأمين على المصنع ورواتب الموظفين الإداريين فهذه المصاريف لا تتغير تبعا لتغير حجم الإنتاج فكلما زاد حجم الإنتاج تناقص نصيب الوحدة المنتجة من هذه التكلفة والعكس بالعكس ويجري توزيع هذه التكاليف على الأقسام بواسطة قرارات إدارية.

ج. **التكاليف المختلطة Mixed Costs:** إن معظم التكاليف لا يسهل تصنيفها إلى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة فغالبيتها تجمع بين خصائص النوعين الثابت والمتغير ولذلك يطلق عليه التكاليف شبه الثابتة أو التكاليف شبه المتغيرة على حسب الصفة الغالبة على عنصر التكلفة. وإن استخدام بيانات التكاليف في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات يتطلب تحليل التكاليف المختلطة إلى شقيها الثابت والمتغير.

1. **التكاليف شبه الثابتة Semi-Fixed Costs:** وهي تكاليف في الأصل ثابتة ولكن عندما يزيد الإنتاج إلى حد معين فإن هذه التكاليف تأخذ في الزيادة فمثلا تكاليف المشرفين على الإنتاج تبقى

¹ عامر عبد الله شقر، مرجع سبق ذكره، ص.ص. 36، 37.

ثابتة ولكن إذا ازداد الإنتاج إلى حد كبير فإن عدد المشرفين لا يكفي للمراقبة مما يؤدي إلى زيادة عددهم فتزداد التكلفة؛

2. **التكاليف شبه المتغيرة Semi-Variable Costs:** وهي تكاليف متغيرة في الأصل ولكنها لا تزداد بنفس نسبة زيادة الإنتاج ولا تنقص بنفس نسبة نقصه مثل مصاريف الصيانة، ففي حالة نقص الإنتاج أو توقفه تبقى عمليات الصيانة ولكن تقل عما كانت في حالة الإنتاج وتأخذ هذه المصاريف في الارتفاع السريع إذا ابتدأ الإنتاج.

رابعاً: تبويب التكاليف حسب عامل الزمن في تحديد التكلفة: تصنف التكاليف حسب زمن تحديدها إلى نوعين:¹

أ- **التكاليف المعيارية: Standard Costs:** وتحدد هذه التكاليف مسبقاً قبل البدء في عمليات الإنتاج باستعمال معايير للكميات والأسعار والأجور ولتحميل التكاليف غير المباشرة ولا يحمل الإنتاج بهذه التكاليف.

ب- **التكاليف الفعلية (التاريخية): Actual Costs (Historical):** وهي التكاليف التي يمكن تحديدها وقت حدوثها ويحمل الإنتاج بهذه التكاليف حيث يحمل الإنتاج بالتكاليف الفعلية للمواد المباشرة والأجور المباشرة، أما تكاليف التصنيع غير المباشرة فتحمل غالباً على أساس معدل تحميل محدد مسبقاً، والقياس الفعلي للتكلفة خلال فترة معينة يتطلب تجميع التكاليف الفعلية عن الفترة ثم تسجيلها وتبويبها وتحليلها. وعادة تقارن التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية لتحديد الانحرافات ومعالجة أسباب الانحراف إن كانت تؤدي إلى زيادة التكلفة ومراقبتها، وتشجيعها إن كانت تؤدي إلى نقص التكلفة وبما يؤدي إلى تحديد المسؤولية لمعاقبة المخطئ ومكافأة المصيب.

خامساً: تبويب عناصر التكاليف على أساس علاقتها بالفترة المحاسبية: يجب التمييز بين التكاليف الإيرادية والتكاليف الرأسمالية في أي مشروع من المشروعات التجارية والصناعية والخدمات.²

أ- **التكاليف الإيرادية:** هي التكاليف التي تدفع خلال الفترة المالية المحددة وتحمل عادة على إيرادات تلك الفترة. فإن على المشروع الصناعي أن يحمل المنتجات خلال العام المالي بجميع المصاريف التي أنفقت عليها وإذا كانت هذه المنتجات غير مبيعة فإن التكلفة ترحل للعام التالي عليها عند البيع، أما إذا كانت من التكاليف غير المباشرة كالرواتب والأجور الخاصة بالإدارات الأخرى فإنها

¹ نفس المرجع السابق، ص.ص. 37، 38.

² عبد الناصر نور، عليان الشريف، مرجع سبق ذكره، ص. 31.

تحمل على إيرادات الفترة المالية نفسها رغم عدم ارتباطها مباشرة بالإنتاج لأنها تصرف للعاملين والموظفين والمدراء بغض النظر عن الإنتاج.

ب- **التكاليف الرأسمالية:** هي النفقات التي يدفعها المشروع الصناعي لتغطي أكثر من فترة مالية وبالتالي فإنها تكون مدفوعة مقدماً ويستخدمها المشروع خلال فترات قادمة حيث توزع هذه النفقات على تلك الفترات ومنها التكاليف الرأسمالية على المباني والآلات والسيارات والأثاث وهي أصول المشروع وموجوداته ويتم احتساب استهلاك هذه الأصول تبعاً لعمرها الإنتاجي وتكلفتها التاريخية وقيمتها خردة (نفاية) في نهاية العمر الإنتاجي ويحمل قسط الاستهلاك السنوي على الفترة المحاسبية التي يخصها.

ويلاحظ أن التفرقة بين نوعي التكاليف مهمة جداً، حيث أن المصاريف الإيرادية تؤدي دائماً إلى تخفيض أرباح المشروعات بينما لا أثر للمصاريف الرأسمالية على ذلك الربح ويتم تقسيط المصاريف الرأسمالية على السنوات الإنتاجية للأصل الثابت.¹

سادساً: تصنيف التكاليف حسب أقسام في المشروع: يضم المصنع أقسام إنتاج وأقسام خدمات صناعية وأقسام خدمات فنية وإدارية، ويجري تصنيع المنتجات في أقسام الإنتاج لذا فإن تكاليف هذه الأقسام تحمل إلى المنتجات، ومن أمثلة أقسام الإنتاج قسم الآلات وخط التجميع، وفي الكثير من الأحيان تجزأ أقسام الإنتاج إلى مراكز تكلفة يكون كل مركز منها مسؤولاً عن جزء من عملية الإنتاج وله تكاليف يمكن تجميعها.

أما أقسام الخدمات الصناعية فإنها تقدم خدماتها لأقسام الإنتاج ولكنها لا تقوم مباشرة بالإنتاج، وتوزع تكاليف قسم الخدمات على أقسام الإنتاج التي تخدمها، وفي بعض الأحيان تقدم هذه الأقسام خدماتها إلى أقسام خدمات أخرى، بالإضافة إلى تقديم خدماتها إلى أقسام الإنتاج. وتعتبر ورش الصيانة من أهم الأقسام في المشروعات الصناعية حيث أن مهمة هذه الورش هو صيانة جميع الآلات المختلفة التي تستعمل في الإنتاج والقيام بعمليات الترميم اللازمة للآلات المستعملة.

أما مراكز الخدمات الفنية والإدارية فتضم الأقسام التي يرتبط نشاطها الفني أو الإداري بالنشاط الصناعي وإن كان بعضها لا يخضع لإشراف إدارة الإنتاج كما هو الأمر بالنسبة لإدارة التكاليف. ومهمة هذه المراكز هو الجمع بين تخطيط وضبط الإنتاج وتصميم المنتجات والبحوث الفنية المرتبطة بتطوير المنتجات، ومن أمثلة مراكز الخدمات الفنية والإدارية:²

¹ عبد الناصر نور، عليان الشريف، مرجع سبق ذكره، ص. 32.

² عامر عبد الله شقر، مرجع سابق، ص. 39.

1. إدارة المصنع: وهي الإدارة الفنية التي تشرف على النشاط داخل الأقسام الصناعية من إنتاجية وخدمات؛
2. إدارة التصميم: وهي الإدارة التي يدور نشاطها حول تحديد مواصفات المنتجات والمواد اللازمة لتموين مخازن المواد؛
3. إدارة التخطيط وضبط الإنتاج: وهي التي تهتم بتنظيم تسلسل تنفيذ الأوامر الإنتاجية أو تخطيط تنفيذ الإنتاج في ظل النظام الداخلي كما أن هذه الإدارة مسؤولة عن الإشراف على الكفاية الإنتاجية للأقسام المختلفة؛
4. إدارة البحوث الفنية: وهي التي تهتم بتطوير المنتجات كما قد تهتم بفحص المواد التي يتعاقد على شرائها؛
5. إدارة الأفراد: وهي التي تهتم بتدريب العمال على الأعمال الفنية.

وتكلفة أقسام الخدمات سواء كانت صناعية أو فنية تعتبر من التكلفة الصناعية، وعند توزيع تكلفة أقسام الخدمات على أقسام الإنتاج التي تخدمها يتم توزيع مصاريف قسم الخدمات الذي يعطي أكثر الخدمات أولاً على أقسام الإنتاج ثم توزيع مصاريف قسم الخدمات الذي يليه وهكذا، أما مصاريف قسم الخدمات الذي يأخذ أكثر فتوزع أخيراً.

سابعا: تبويب التكاليف للمراقبة: الهدف من هذا التبويب هو التكاليف نحو طريق مخطط يخدم أهدافاً محددة، لذلك فإن تسجيل وتجميع التكاليف التي تحدث لا يكفي وحده كمؤشر للأداء، لذلك لا بد من عقد مقارنة بين تكاليف الأداء الفعلي وبين بعض المؤشرات أو المعايير التي تحدد مقدماً قبل الإنتاج. لذلك قسمت التكاليف لغرض المراقبة إلى نفس تقسيمها من حيث معيار الزمن وهي:

أ. **التكاليف الفعلية: Actual Costs** وقد سبق التعرض لها.

ب. **التكاليف المعيارية (القياس المعياري للتكلفة): Standard Custing**: وهي التكاليف التي تحدد مسبقاً وتعتمد على مجموعة حقائق علمية وفنية يمكن التوصل إليها نتيجة دراسات فنية وأبحاث داخل الأقسام الصناعية أو معامل الأبحاث على أن يكون هناك ربط بين المعايير الموضوعية والظروف السائدة، ويحقق استخدام هذه التكاليف النواحي الآتية:¹

¹ عامر عبد الله شقر، مرجع سابق، ص.ص. 39، 40

1. احتساب المعايير الكمية والنقدية اللازمة للإنتاج على أساس وضع معايير نمطية لمواصفات المنتج وتكلفته؛

2. مقارنة التكاليف الفعلية بالمعايير وتحديد الانحرافات وأسبابها؛

3. إظهار الاستخدام الجيد لكل عنصر من عناصر التكاليف؛

4. إيجاد مقياس دقيق لقياس مستويات التنفيذ الفعلي في الأقسام المختلفة وفقا للمستويات المعيارية المحددة.

ثامنا: تبويب التكاليف للتخطيط واتخاذ القرارات: إن اتخاذ القرارات هو الاختيار بين البدائل المختلفة وعملية اتخاذ القرارات تمر بالخطوات التالية:

1. تحديد المشكلة في صورة واضحة وإظهار أهدافها؛

2. تحديد الحلول البديلة لهذه المشكلة؛

3. تحديد نتائج كل حل من الحلول البديلة؛

4. تحديد تكلفة وإيراد كل حل؛

5. اختيار الحل الأنسب؛

6. التنفيذ الفعلي للحل الأنسب؛

7. تقييم نتائج الحل الأنسب.

وفي كل خطوة من الخطوات السابقة لا بد من توافر المعلومات التي تساعد الإدارة في الوصول إلى القرار السليم، وهذا التبويب يقودنا إلى تقسيم عناصر التكلفة حسب علاقتها بحجم النشاط والذي مر سابقا كما يقودنا إلى تقسيمات التكلفة إلى الأقسام الآتية:¹

✓ **التكلفة المناسبة Relevant Cost:** إن عملية اتخاذ القرارات تعتمد على الاختيار بين البدائل المختلفة وهذه عملية ترتبط بالمستقبل لذلك فهي تتأثر بالتكاليف المستقبلية ولكن ليست جميع التكاليف المستقبلية متعلقة بالقرار موضع الدراسة، أما التكاليف المتعلقة بالقرار فهي التي تسمى

¹ نفس المرجع السابق، ص. 40-42

التكاليف المناسبة، فمثلا تغيير زجاجة البيبسي إلى علبة صفيح ففي هذه الحالة تكلفة سائل البيبسي ليس له علاقة بالقرار أما تكاليف العبوة فهو الذي له تأثير على القرار وهو التكاليف المناسبة.

✓ **التكاليف التفاضلية Differential Cost:** وهي التغير الذي يحدث في إجمالي التكاليف تحت كل حل من الحلول البديلة كالانتقال من حجم إنتاج إلى حجم آخر أو إنتاج سلعة جديدة أو التوقف عن إنتاج سلعة، كما يمكن تعريفها بأنها التكلفة التي تنتج عادة عن التغير الذي يصاحب بنود التكلفة المناسبة عند المقارنة بين البدائل.

✓ **تكلفة الفرصة Opportunity Cost:** وهي التضحية التي يتحملها المشروع نتيجة رفضه أحد البدائل واختياره بديل آخر ومن أمثلتها فائدة البنك الدائنة غير المتحققة نتيجة استثمار أموال المؤسسة في مشروع آخر بدل إيداعها في البنك وتحصيل فائدة عليها. وهذه التكلفة عادة لا تظهر في قوائم الدخل.

✓ **التكلفة المستغرقة Sunk cost:** وهي التكلفة التاريخية "التي حدثت فعلا" ولا يمكن تفاديها عند الاختيار بين البدائل كما أنه لا يمكن استعاضتها في المستقبل. فمثلا إذا كان لدى المؤسسة آلات قديمة قيمتها الدفترية 25000 دينار وترغب المؤسسة باستبدالها بآلات جديدة وتستطيع المؤسسة بيعها بمبلغ 18000 دينار لذلك فإن مبلغ 7000 دينار يعتبر تكلفة مستغرقة باختيار البديل وهو شراء آلات جديدة.

وتقودنا عملية استخدام التكاليف في اتخاذ القرارات إلى تحليل نقطة التعادل.

• **نقطة التعادل Break-Even Point:** إن دراسة العلاقة بين التكلفة والحجم والربح -Cost-Volume-Profit تعتبر أساس عملية تخطيط الأرباح وتحديد الآثار المترتبة على السياسات الإدارية البديلة وهذا ما يسمى بتحليل التعادل. وفكرة تحليل التعادل هي أن الربح لا يتحقق إلا بعد تصريف حجم معين من المبيعات بحيث يتساوى ثمن بيع هذا الحجم مع التكلفة المتغيرة لهذا الحجم مضافا لها التكلفة الثابتة الخاصة بالفترة ويطلق على هذا الحجم نقطة التعادل لذلك فنقطة التعادل تتحقق عند ثمن البيع **حجم التعادل = التكلفة المتغيرة لحجم التعادل + التكاليف الثابتة**

والربح عادة يتحقق نتيجة بيع أية وحدات إضافية تزيد عن بيع حجم التعادل.¹

¹ نفس المرجع السابق، ص.ص. 42، 43.

المطلب الثالث: طرق قياس التكاليف (نظريات التكاليف)

تلجأ العديد من المشروعات الصناعية المتطورة إلى إعداد الموازنات التقديرية في بداية العام المالي خاصة فيما يتعلق بالتكاليف الصناعية استناداً إلى تقديرات معيارية ونمطية ومقارنة هذه الميزانيات التقديرية بالنتائج الفعلية للمشروع بهدف الرقابة والإشراف والمساعدة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات سواء على مستوى الوحدات الإنتاجية أو تخطيط سياستها التسويقية والإدارية ويجب أن تتصف الخطط الموضوعية بالمرونة عند التغيير طبقاً للظروف المحيطة وتبعاً لتغير أسلوب المفاضلة بين البدائل، وفي سبيل ذلك تحتاج الإدارة على الدوام إلى البيانات التحليلية المرتبطة بالسياسات المختلفة وتعتبر سجلات وقوائم التكاليف هي المصدر الرئيسي لهذه البيانات ومن الضروري أن تكون صورة واقعية ودقيقة وصادقة تمثل طبيعة النتائج التي تعبر عنها ولا يتحقق ذلك عن طريق نظريات التكاليف وهي:¹

1. نظرية التكاليف الإجمالية؛

2. نظرية التكاليف المباشرة؛

3. نظرية التكاليف المتغيرة؛

4. نظرية التكاليف المستغلة؛

والنظريات السابقة هي خاصة بالتكاليف الفعلية التي تتحملها المشروعات الصناعية في الحصول على الإنتاج خلال الفترة وهي حقيقة بعيدة عن التقدير الشخصي في تحميل وحدات الإنتاج بقيمة عناصر التكاليف التي حدثت فعلاً وتعتمد على أسلوبين في التحميل:

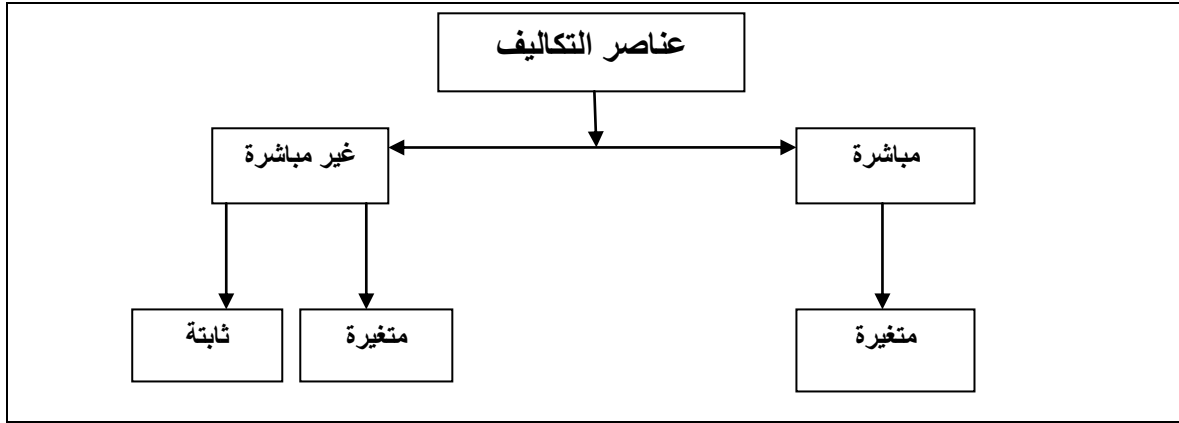
✓ الأول مبدأ التحميل الكلي أو الشامل تتحمل الوحدات المنتجة النهائية بنصيبها كله من جميع عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة سواء كانت متغيرة أو ثابتة ويستخدم هذا الأساس في نظرية التكاليف الكلية.

✓ الثاني مبدأ التحميل الجزئي يتم تحميل وحدات الإنتاج النهائي بنصيبها من التكاليف التي تعتبر مسؤولة عنها بشكل مباشر أي التي تربطها بها علاقة واضحة ويتم استبعاد التكاليف التي ليس لها علاقة مباشرة بوحدة الإنتاج وتحمل على إيرادات الفترة. ويستخدم هذا المبدأ في نظريات التكاليف المباشرة والتكاليف المتغيرة والتكاليف المستغلة.

¹ عبد الناصر نور، عليان الشريف، مرجع سبق ذكره، ص.ص. 267، 268.

الفرع الأول: نظرية التكاليف الكلية (الإجمالية): تعتمد على تحميل وحدات الإنتاج النهائي بجميع عناصر التكاليف استخدما، سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة أو كانت تكاليف متغيرة أو ثابتة.

الشكل رقم (02): أسس تحميل عناصر التكاليف على وحدات النشاط في نظرية التكاليف الإجمالية



المصدر: نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف، (الأردن: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2013) الطبعة العربية، ص.72

أولاً: أهداف التنبؤ في ظل التكاليف الكلية:

1. استخراج نصيب الوحدة من كافة مبنية على أساس المباشر وغير المباشر ولكل وظيفة على حده؛
2. تحديد تكلفة كل وظيفة من وظائف المشروع؛
3. مقابلة جميع التكاليف بالإيرادات خلال الفترة الزمنية بهدف إظهار الأرباح الإجمالية والصافية للوحدة الاقتصادية بالنسبة لكل منتج على حده؛
4. مقابلة متوسط تكلفة الوحدة مع سعر بيع تلك الوحدة الأمر الذي يفيد في وضع السياسة السعرية في المدى الطويل، على أساس أن الوحدة الاقتصادية يجب عليها أن تعمل على تغطية جميع التكاليف مع توفير عائد مناسب من مزاولة النشاط لكي تستطيع الاستمرار والنمو، ويلاحظ عند وضع السياسة السعرية في المدى الطويل أن أدنى حد لتسعير المنتج هو التكاليف الكلية وإن النزول عن تلك التكلفة يسبب خسائر للوحدة الاقتصادية؛
5. وضع سياسة الاستثمار طويل المدى؛
6. تقييم المخزون على أساس تكلفة الإنتاج الكلية (المباشر وغير المباشر)¹؛

¹ نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف، (الأردن: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2013) الطبعة العربية، ص.73، ص.72

وطبقاً لنظرية التكاليف الكلية فإنه يتم تحديد تكلفة الإنتاج للوحدات التامة وكذلك مصروفات البضاعة عن طريق تصوير قائمة التكاليف كما يلي:¹

الجدول رقم(01): قائمة التكاليف

		xx	1-التكاليف الصناعية المباشرة
		xx	• تكلفة مواد مباشرة أول المدة
		xx	• مواد مشتتة خلال الفترة
			• مصاريف على المشتريات (نقل، تأمين، جمارك)
	xxx		تكلفة المواد المباشرة المتاحة
	<xxx>		يطرح تكلفة مواد آخر الفترة
	xxx		تكلفة المواد المستخدمة
	xxx		• أجور مباشرة
	xxx		• مصاريف صناعية مباشرة
xxxx			التكلفة الأولية (التكلفة المباشرة)
	xxx		2-يضاف التكاليف غير المباشرة
	xxx		• مواد صناعية غير مباشرة مستخدمة
	xxx		• أجور صناعية غير مباشرة
			• مصاريف صناعية غير مباشرة
xxxx			إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة

¹نائل عدس، نضال الخلف، مرجع سابق، ص.ص.74،73

إجمالي تكلفة الإنتاج			xxxx
يضاف بضاعة تحت التشغيل أول المدة	xxx		
يطرح بضاعة تحت التشغيل آخر المدة	<xxx>	xxx	
تكلفة بضاعة تامة الصنع			xxxx
يضاف بضاعة تامة الصنع أول مدة	xxx		
يطرح بضاعة تامة الصنع آخر المدة	<xxx>	xxx	
تكلفة البضاعة تامة الصنع المباعة			xxxx
3-يضاف التكاليف التسويقية	xxx		
• تكاليف تسويق مباشرة	xxx	xxx	
• تكاليف تسويق غير مباشرة			
مصرفات البضاعة المباعة (تكلفة المبيعات)			xxxx
4-يضاف التكاليف الإدارية			xxx
التكلفة الإجمالية الكلية			xxxx

المصدر: نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف، (الأردن: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2013) الطبعة

العربية، ص.72

الجدول رقم (02): قائمة نتائج الأعمال (قائمة الدخل)

إيرادات البيع (المبيعات)		xxx
يطرح تكلفة المبيعات		<xxx>
مجمّل الربح		xxxx

يطرح تكاليف إدارية وتمويلية	<××>	
صافي الربح	××××	

المصدر: نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف، (الأردن: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2013) الطبعة العربية، ص.75

الفرع الثاني: نظرية التكاليف المباشرة Direct Costs Theory: نتيجة للانتقادات التي وجهت لنظرية التكاليف الكلية وخاصة فيما يتعلق باستخداماتها لعدد غير محدود من الطرق التقديرية لتوزيع عناصر التكاليف غير المباشرة الفعلية حسب نوعها على وحدات المنتج النهائي، واستخدامها في بعض الأحيان معدلات تحميل تقديرية لتوزيع عناصر التكاليف غير المباشرة، حاول بعض محاسبي التكاليف التهرب من مشكلة توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة، فنادوا بعدم توزيع تلك العناصر والنظر إليها على أنها تكاليف زمنية تمثل أعباء إدارية يجب تحميلها لحساب الأرباح والخسائر مباشرة.

فطبقا لهذه النظرية تحمل وحدات الإنتاج بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط، أما التكاليف غير المباشرة فلا تحمل المنتج النهائي، بل ينظر إليها على أنها نفقات زمنية تحمل لحساب الأرباح والخسائر مباشرة، أي تقتضي هذه النظرية تحميل الحجم المحقق من النشاط بالبنود المباشرة فقط دون البنود غير المباشرة، فتتحمل وحدات الإنتاج ببند التكاليف الإنتاجية المباشرة، كما تتحمل الوحدات المباعة بالبنود البيعية المباشرة فقط. وتعتبر هذه النظرية-بناء على ذلك-البنود الإنتاجية والبيعية غير المباشرة وكافة البنود الإدارية لا تدخل ضمن مفهوم التكاليف بل هي أعباء عامة على المؤسسة ككل تخصم من صافي الإيرادات في نهاية كل عام، وحجة أصحاب هذه النظرية في هذا، أن البنود غير المباشرة ليست بنودا أصلية في مكونات المستلزمات التي تخلق وتتم وحدات النشاط مثلما هو الحال مع الخامات والمواد الأولية وعمالة الإنتاج والبيع المباشر، ثم صعوبة وعدم دقة توزيع البنود غير المباشرة على وحدات النشاط المتنوعة تعتبر الحجة الأخرى الرئيسية لإهمال هذه البنود كلية وتحميل البنود فقط على وحدات الإنتاج.

أولا: خصائص النظرية المباشرة: من العرض السابق للنظرية المباشرة نرى أنها تتصف بالخصائص الآتية:¹

1. من السهل تحديد تكلفة وحدات الإنتاج حيث يتم تخصيص عناصر التكاليف المباشرة لوحدات الإنتاج من واقع المستندات مباشرة، ويتم تحديد تكلفة الوحدة على عدد وحدات الإنتاج تامة الصنع؛

¹ عامر عبد الله شقر، مرجع سبق ذكره، ص.118-120

2. يتم تقدير بضاعة آخر المدة (المخزون السلعي) من البضائع تامة الصنع وتحت التشغيل في أول المدة وآخرها بثمن التكلفة المباشرة فقط؛

3. يقوم المحاسب بتوزيع عناصر التكاليف المباشرة فقط على وحدات الإنتاج، أما عناصر التكاليف غير المباشرة فتعتبر بمثابة تكاليف زمنية أو خسائر عامة يتم ترحيلها إلى حساب الأرباح والخسائر؛

4. يبقى نصيب وحدة الإنتاج من التكلفة ثابتا، وذلك لثبات التكاليف المباشرة من فترة لأخرى ولا يتأثر بالتغيرات التي تطرأ على حجم الإنتاج بالزيادة أو النقصان طالما بقيت أسعار عوامل الإنتاج ومستوى الكفاية الإنتاجية ثابتة.

ثانيا: عيوب النظرية المباشرة: بالرغم من الخصائص والمزايا السابقة التي اتصفت بها هذه النظرية، إلا أن هناك بعض العيوب والانتقادات التي توجه إليها، ونجملها فيما يلي:¹

1. لا تمثل تكلفة الوحدة طبقا لهذه النظرية تكلفة حقيقية وصحيحة لأنها لا تشمل سوى التكاليف المباشرة فقط، ولا بد من أن ت. حمل كل عملية وحدة بنصيبها من الفائدة التي تجنيها من استخدام التكاليف غير المباشرة؛

2. تستبعد هذه النظرية التكاليف غير المباشرة وتعتبرها تكاليف زمنية أو خسائر عامة -أي لا تعتبرها تكاليف-، وهذا غير صحيح لأن التكاليف غير المباشرة تحدث من أجل خدمة النشاط في المشروع وليس من أجل الزمن، لذا فيجب تحميلها لوحدات النشاط سواء تمت أو لم تتم، وسواء بيعت أو لم تبع، وعملية تحميلها لحساب الأرباح والخسائر سنويا يعني أن يستمر المشروع في إحداث خسائر وضياح دوري كل عام وهذا غير منطقي ولا واقعي؛

3. أن تقييم المخزون السلعي-بضاعة آخر المدة- من البضائع تحت التشغيل وتامة الصنع بالتكلفة المباشرة فقط يؤدي إلى تخفيض قيمته الحقيقية وتحميل نصيبه من التكاليف الصناعية غير المباشرة لحساب الأرباح والخسائر مما يترتب عليه انخفاض الأرباح المحققة؛

4. لا يمكن استخدام نظرية التكاليف المباشرة كأداة لخدمة الإدارة سواء في مجال اتخاذ القرارات أو التخطيط إذا اقتصر الأمر على تقدير البنود المباشرة فقط للمشروعات الجديدة، فمن المتوقع أن يتعثر التنفيذ إذا لم تؤخذ البنود غير المباشرة في الحسبان، كما أنه في مجال الرقابة على التكاليف لا يمكن الاكتفاء بالرقابة على البنود المباشرة فقط، فمعنى هذا أن يعفى جميع العاملين من المسؤولية كفايتها والإسراف والمبالغة فيها.

¹ نفس المرجع السابق، ص.ص. 120، 121.

وكان لهذه الانتقادات الموجهة لجوهر نظرية التكاليف المباشرة وليس فقط لفوائدها واستخدامها أثر كبير في عدم قبول هذه النظرية من معظم محاسبي التكاليف مما أدى إلى عدم استخدامها في الحياة العملية.

الفرع الثالث: نظرية التكاليف المستغلة: تقوم هذه النظرية على تحميل النشاط (الإنتاج والمبيعات) بكافة عناصر التكاليف المتغيرة بالإضافة إلى نصيبه (جزء) من عناصر التكاليف الثابتة على قدر استغلال الطاقة في المشروع، حيث يزداد هذا الجزء بزيادة نسبة الاستغلال وينخفض بانخفاض نسبة الاستغلال. وفي حالة الاستغلال الكامل للطاقة فإن الإنتاج يحمل بكافة التكاليف الثابتة وعند وجود جزء من الطاقة غير مستغل فإنه يعتبر تكاليف زمنية يتحمله حساب الأرباح والخسائر.

1. الطاقة الإنتاجية: هي عبارة عن المقدار الثابت من الآلات والمعدات والأيدي العاملة والخدمات الأخرى المساعدة التي تتوافر في فترة معينة. وتقاس الطاقة عادة بعدد وحدات الإنتاج أو عدد ساعات التشغيل خلال فترة معينة.

2. الطاقة القصوى: هي الإنتاج أو البيع المحدد خلال فترة زمنية معينة طبقاً لمواصفات عناصر الإنتاج وتوافر مجموعة متكاملة من الضروريات كالصيانة الدورية المنتظمة وتوافر العمالة المدربة بكفاءة عالية وإنتاجية كبيرة.

3. الطاقة المتاحة: وهي الطاقة القصوى بعد استبعاد كافة الاختناقات داخل المراكز الإنتاجية وخلال المراحل المختلفة بحيث يسهل الانتقال من عملية لأخرى أو مرحلة لأخرى في حدود المعدلات النمطية والفنية المعيارية.

4. الطاقة المستغلة: وهي الطاقة الفعلية التي حققها المشروع سواء من حيث عدد الوحدات المنتجة أو الوحدات المباعة أو ساعات العمل الفعلية خلال فترة زمنية معينة.¹

¹ نائل عدس، نضال الخلف، مرجع سبق ذكره، ص.ص 100، 101

الجدول رقم (03): قائمة الدخل (قائمة نتيجة الأعمال)

عناصر التكاليف	الجزئي	الإجمالي
صافي إيرادات المبيعات		xxx
يطرح تكلفة المبيعات (قائمة التكاليف)		<xxx>
مجمّل الربح		xxx
يطرح التكاليف الصناعية غير المباشرة	xxx	
• تكاليف تسويق وبيع وتوزيع	xxx	
• تكاليف صناعية غير مباشرة	xxx	
• تكاليف إدارية وتمويلية		
مجموع التكاليف الصناعية غير المباشرة		<xxx>
صافي الربح		xxxx

المصدر: نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف، (الأردن: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2013) الطبعة العربية، ص.101

الجدول رقم (04): قائمة التكاليف حسب نظرية الطاقة المستغلة

عناصر التكاليف	الجزئي	الإجمالي
1. التكلفة المستغلة		
- مواد مباشرة	xxx	
- الأجور المباشرة	xxx	
- خدمات صناعية مباشرة	xxx	
التكلفة المباشرة	xxxx	

xxx	التكاليف الصناعية غير المباشرة متغيرة
xxx	تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة مستغلة
xxxx	إجمالي تكلفة الإنتاج المستغلة
xxx	يضاف بضاعة تحت التشغيل أول المدة
xxx <xxxx>	يطرح بضاعة تحت التشغيل آخر المدة
xxxx	تكلفة البضاعة تامة الصنع المستغلة
xxx	يضاف بضاعة تامة الصنع أول مدة
xxx <xxxx>	يطرح بضاعة تامة الصنع آخر مدة
xxxx	تكلفة البضاعة تامة الصنع المباعة المستغلة
xxx	يضاف تكاليف تسويقية متغيرة
xxx	يضاف تكاليف تسويقية ثابتة مستغلة
xxx	تكلفة المبيعات المستغلة

المصدر: نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف، (الأردن: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2013) الطبعة العربية، ص. 102

الفرع الرابع: نظرية التكاليف المتغيرة (الحدية): تعتمد هذه النظرية على الوحدات المنتجة بقيمة عناصر التكاليف المتغيرة فقط والتي ترتبط بحجم الإنتاج وحجم المبيعات ولا تقوم بتحميل التكاليف الكلية على وحدات الإنتاج كما يتم استبعاد عناصر التكاليف الثابتة باعتبارها تكاليف زمنية تتحملها قائمة الدخل.

أولاً: مبادئ تطبيق نظرية التكاليف المتغيرة:

1. تحليل عناصر التكاليف حسب وظائف المشروع وطبيعة تلك العناصر ويتم تحليلها إلى تكاليف إنتاجية، تكاليف تسويقية وبيعية وتكاليف إدارية وتمويلية؛¹

¹ عبد الناصر نور، عليان الشريف، مرجع سبق ذكره، ص. 282

2. يتم تقسيم عناصر التكاليف إلى:

أ- تكاليف ثابتة لا تتغير مع تغير حجم الإنتاج؛

ب- تكاليف متغيرة تتغير تبعا لتغير حجم الإنتاج فتزداد بزيادة الإنتاج وتقل بانخفاض الإنتاج؛

3. يتم تحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف المتغيرة فقط بهدف تحديد قيمة تكلفة الوحدة الواحدة من التكاليف المتغيرة؛

4. تعتبر التكاليف الثابتة تكاليف زمنية تتحملها قائمة الدخل؛

5. بضاعة تحت التشغيل أول وآخر المدة وكذلك البضاعة تامة الصنع أول وآخر المدة يتم تقييمها على أساس التكلفة المتغيرة؛

أما الانتقادات الموجهة لهذه النظرية فيمكن تلخيصها فيما يلي:

1. يصعب الفصل بين التكاليف المتغيرة حيث أن بعض التكاليف تكون ثوابتة ضمن حدود إنتاج معينة ثم تبدأ بالتغير حيث يمكن اعتبار هذا النوع من التكاليف (تكاليف شبه ثابتة)؛

2. هناك تكاليف متغيرة ولكنها لا تتغير بنفس نسبة التغير في حجم الإنتاج وتسمى (تكاليف شبه متغيرة)؛

3. حيث أن الوحدة المنتجة تتحمل بنصيبها من التكاليف المتغيرة فقط فإن هذه التكلفة الخاصة بالوحدة لا يمكن أن تعبر عن حقيقة التكلفة الفعلية لها. كما أن الوحدة المباعة تتحمل بنصيبها من التكاليف التسويقية والبيعية ولا تتحمل بأية تكاليف ثابتة رغم أن التكاليف الثابتة يسعى من خلالها المشروع إلى المحافظة على الطاقات والرقابة والإشراف والتوجيه والتخطيط؛

ثانيا: عناصر التكاليف المتغيرة: يمكن تقسيمها إلى:

1. التكاليف المباشرة : مواد مباشرة + الأجور المباشرة + المصاريف الصناعية المباشرة؛

2. تكاليف غير مباشرة يكون جزء منها متغيرا والآخر يكون ثابتا؛¹

¹ نفس المرجع السابق، ص.ص. 283، 284

3. تكلفة المبيعات = التكاليف المباشرة + التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة + التكاليف التسويقية المتغيرة؛

- **الربح الحدي (هامش المساهمة):** وهو عبارة عن الفرق بين إيرادات المبيعات وبين التكاليف المتغيرة. وتكون قائمة التكاليف وفقا لنظرية التكاليف المتغيرة كما يلي:¹

الجدول رقم (05): قائمة الدخل (قائمة نتيجة الأعمال)

إجمالي	جزئي	البيان (عناصر التكاليف)
		إيراد المبيعات
		-مردودات المبيعات
		صافي إيرادات المبيعات
		يطرح: تكلفة المبيعات المتغيرة
		يطرح التكاليف الصناعية الثابتة
		يطرح منها: التكاليف التسويقية والبيعية والإدارية الثابتة
		صافي الربح

المصدر: عبد الناصر نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، (الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2011)، الطبعة الثالثة، ص.284

الجدول رقم(06): قائمة التكاليف حسب نظرية التكاليف المتغيرة

إجمالي	جزئي	البيان (عناصر التكاليف)
	xxx	تكلفة مواد المباشرة
	xxx	أجور مباشرة

¹ نفس المرجع السابق، ص.284

	xxx	خدمات صناعية مباشرة
	xxxx	التكلفة المباشرة
	xx	تكلفة صناعية غير مباشرة متغيرة
		تكلفة الإنتاج المتغيرة
		+بضاعة تحت التشغيل أول المدة
xxx		-بضاعة تحت التشغيل آخر المدة
xxxx		التكلفة الصناعية المتغيرة للوحدات التامة
xxx		+بضاعة تامة الصنع أول المدة
xx		-بضاعة تامة الصنع آخر المدة
		تكلفة البضاعة تامة الصنع المتغيرة
		تكلفة البضاعة المباعة المتغيرة
		+تكاليف تسويقية متغيرة
		تكلفة المبيعات المتغيرة

المصدر: عبد الناصر نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، (الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة،
2011)، الطبعة الثالثة، ص.285

المبحث الثاني: ماهية إدارة التكلفة

إن الاستثمار الأمثل لموارد المؤسسة يتطلب توفير معلومات مالية وغير مالية لأنظمة المحاسبة في المؤسسة في سبيل إدارة هذه الموارد بشكل كفاء وتحقيق الاستثمار الأمثل لها بما يحقق أهداف الإدارة العليا، وعملية تهيئة وتقديم هذه المعلومات الإدارية باستعمال التقنيات اللازمة تعرف بإدارة التكلفة، وهي المهمة الرئيسية للنظام المحاسبي في المنشأة.

المطلب الأول: نشأة ومفهوم إدارة التكلفة

الفرع الأول: نشأة وتطور إدارة التكلفة: تعرضت إدارة التكاليف في الثمانينات لتغيرات جوهرية أدت إلى إعادة النظر في أساليب محاسبة التكاليف وأنظمة الرقابة الداخلية، ويمكن إرجاع تطور أساليب محاسبة التكاليف التي تستخدمها المؤسسات في الآونة الأخيرة إلى التطور الذي شهدته بيئة التصنيع الحديثة، وبالرغم من التغير الملحوظ في أبعاد وطبيعة المنافسة بين المؤسسات، إلا أن التطور في تصميم وتطبيق أنظمة التكاليف والمحاسبة الإدارية كان ضئيلاً، مما أدى إلى ضرورة دراسة وفهم النظم والاستراتيجيات اللازمة لمواكبة هذا التطور.

وقد قام (kaplan 1984) بدراسة لتطور المحاسبة عن التكلفة ونظم المحاسبة الإدارية، حيث أوضح أن نشأة التكلفة بدأت بنظام القيد المحاسبي المزدوج للمعلومات الخاصة بتكلفة المنتجات النهائية ومدى كفاءة إنتاجية العمال، والرقابة على تسلم المواد الخام، ثم تطورت بعد ذلك إلى تلخيص المعاملات النقدية، وإعداد تقارير مالية ملخصة للعمليات الخاصة بالوحدات الفرعية، بالإضافة إلى ذلك تم تطوير هذه التقارير بصورة تفصيلية لتشمل بعض المؤشرات المالية . نتيجة لذلك لجأت المؤسسات إلى إعادة تصميم وتطوير نظمها المحاسبية بحيث تتمكن من توفير معلومات أكثر دقة وحداثة عن تكاليف الأنشطة والمنتجات أو الخدمات التي تقدمها، وحتى يستطيع المديرون مواجهة المنافسة، فإن عليهم دراسة قراراتهم على التكلفة، وعلى محاسب التكاليف مساعدتهم في تقدير هذا التأثير.¹

أثرت هذه التطورات وبالأخص التطورات التكنولوجية كثيراً على أنظمة التكاليف والمحاسبة الإدارية، وقد كان تأثيراً كبيراً على طريقة إنتاج واستخدام المعلومات المحاسبية، فقد أدت زيادة طاقة الحاسبات الآلية وانخفاض تكلفة تشغيلها إلى تغيير طريقة التخزين والتعامل مع البيانات، فقد أصبحت

¹ أمل إبراهيم أحمد وادي، فاعلية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة في ترشيد القرارات الإدارية لمنظمات الأعمال - دراسة ميدانية تطبيقية على منشآت الصناعة التحويلية-، (السودان: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2016)، رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في

التكاليف والمحاسبة الإدارية، كلية الدراسات التجارية، ص.47

معظم نظم معلومات محاسبة التكاليف آلية، بجانب ذلك ساعدت الحاسبات الآلية المديرين على الوصول مباشرة إلى البيانات والمعلومات التي يحتاجون إليها لإعداد التقارير الإدارية. وحديثاً لجأ عديد من المؤسسات إلى زيادة الاعتماد على الآلية في تصنيع المنتجات وتداولها، وكذلك الإمداد بالخدمات. وكان لهذه التغيرات التكنولوجية تأثيراً على محاسبة التكاليف.

حيث بادرت محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية أيضاً بتطوير مقاييس للوقت ومكوناته منسوبة للأنشطة المنتجة للقيم وكذلك للأنشطة التي لا تعطي قيمة مضافة، وصارت إدارة التكلفة تعد تقارير للوقت تفصح عن الأداء الخاص بزمان التحضير لبدء الإنتاج وزمن التسليم، وتقارير أخرى عن تكلفة الأوقات غير المنتجة للقيم بما يساعد في عملية إدارة وتخفيض التكلفة وتحسين الأداء. أصبح قياس تكلفة الأنشطة وإدارة الأنشطة من الأسس الهامة التي يقوم عليها محاسبة التكاليف. وتتبع أهمية تحليل الأنشطة إلى أنه يوفر الأساس اللازم لتصميم وتنفيذ كل من أسلوب التكلفة على أساس النشاط والإدارة على أساس الأنشطة ويستخدم أسلوب التكلفة على أساس النشاط لتحسين مستوى دقة تحليل التكلفة من خلال تحسين عملية تتبع التكلفة للمنتجات، أما الإدارة على أساس الأنشطة فإنها تستخدم لتحسين كافة ما يرتبط برقابة العمليات والرقابة الإدارية بصفة عامة. لقد تبنى عديد من المستفيدين في العصر الحالي نظام الإنتاج في الوقت المناسب. وفي ظل هذا النظام يتم شراء الأجزاء أو إنتاجها عند الحاجة لاستخدامها في كل مرحلة على مدار العمليات الصناعية.

وهذا يؤدي إلى تحقيق وفورات في التكلفة، نتيجة تخفيض معدلات المخزون. وهذا بالطبع يتطلب ضرورة تطوير أساليب محاسبة التكاليف وتبسيط النظام، وإجراء تعديل في طريقة قياس التكلفة والتقارير عنها، بما يتناسب مع هذا الفكر الإداري المعاصر مثل أسلوب التدفق العكسي للتكلفة. وتعد جودة المنتج والإنتاجية من متطلبات تطبيق فلسفة الإنتاج في الوقت المناسب.

حيث أن الأجزاء في الموعد بالضبط والذي تحتاج فيه إليها المرحلة التالية يؤدي إلى ضرورة إنتاج تلك الأجزاء بجودة عالية حتى تكون خالية من العيوب، وإلا توقف الإنتاج بالكامل نتيجة عيوب في بعض الأجزاء. ولذلك زادت حاجة الإدارة إلى تقارير تحتوي على معلومات مالية وغير مالية تمكنها من الرقابة على الجودة وقياس تكلفة الجودة.¹

ويؤدي التحسين المستمر واستخدام معيار أفضل أداء إلى استمرار البحث عن أفضل مستوى أداء للوصول إلى تحقيق رضا المستهلك. وهذا يتطلب مزيد من المعلومات التي تحتويها التقارير الداخلية التي تمكن المؤسسات الصناعية ومؤسسات الخدمات من تحديد العناصر التي تتحكم في أدائها ومحاولة تحسين تلك العناصر حتى يمكنها رفع مستوى أدائها، وهذا قد يستدعي من المؤسسة إعادة هيكلة وتنظيم

¹ أمل إبراهيم أحمد وادي، مرجع سبق ذكره، ص. 47، 48

عملياتها، لرفع مستوى الجودة وتخفيض التكلفة. ولذلك زادت الحاجة للإمداد بالبيانات المالية وغير المالية التي تمكن المديرين من تعديل طرق التصنيع وتحقيق التحسين المستمر. وساهمت نظرية القيود في تحسين جدولة الإنتاج، حيث تتعامل مع المصنع أو خط الإنتاج بوصفه سلسلة من العمليات المتتالية التي تعتمد بعضها على بعض من الناحية الفنية. ولذلك يتم تقسيم العمليات المتتالية إلى عمليات وفيرة وعمليات ذات طاقات محدودة تمثل مراكز اختناق، ويمكن التركيز على إدارة مراكز الاختناق، لأنها تمثل محددا أساسيا في طاقة المصنع، مما يؤدي إلى زيادة الطاقة الإجمالية للمؤسسة وبالتالي زيادة الأرباح.¹

الفرع الثاني: مفهوم إدارة التكلفة Cost Management Concept: تعد التكلفة أحد عوامل النجاح الرئيسية للمؤسسة، إضافة إلى الجودة، والوقت، والإبداع. لذا تسعى مؤسسات الأعمال إلى السيطرة على تكاليف إنتاج سلعها أو خدماتها باستعمال طرق معينة وأساليب مختلفة تمكنها من الوصول إلى أهدافها في تحقيق رضا الزبون الناتج عن زيادة قيمة المنتج لديه مقارنة بالمنتجات المنافسة.

ويستعمل مصطلح إدارة التكلفة لوصف المناهج والأنشطة المستعملة لإدارة قرارات التخطيط والرقابة قصيرة وطويلة الأجل التي تزيد القيمة للزبون وتخفيض كلفة المنتجات والخدمات، وتتضمن إدارة الكلفة (لكن لا تقتصر على) التخفيض المستمر للتكاليف، وتخطيط ورقابة التكاليف وعادة ما ترتبط بتخطيط الإيرادات الربحية

يتفق (Dury، 2000:889) مع (هورنجرن وآخرون، 1996: 22) أن إدارة التكلفة هي أفعال (ممارسات) الإدارة الهادفة إلى تحقيق التخفيض المستمر للتكاليف وتحقيق رضا الزبون.

يرى (المحمود ورزق، 2005: 283) أن مدخل إدارة التكلفة هو منهج متكامل يشمل عدد من الأدوات والأساليب التي تعمل بتناغم وتكامل بهدف دعم الميزة التنافسية ويوفر المعلومات اللازمة للإدارة سواء أكانت هذه المعلومات مالية أم غير مالية.

كما ترى (الذهبي، 2001: 78) إن إدارة التكلفة تقدم المعلومات التي تفيد الإدارة في معرفة ما تستنفذه منتجاتها من موارد وتشخيص ما يمكن عمله لترشيد عملية الاستنفاد هذه مما يتطلب استعمال المقاييس الملائمة التي تتطلب أيضا توفير أنظمة معلومات كفؤة وشاملة.²

يحدد (Horengren, et al, 2003 :47) الخصائص الرئيسية لإدارة التكلفة التي تعبر عن مدى واسع من التطبيقات وهذه الخصائص هي:

¹ أمل إبراهيم أحمد وادي، مرجع سبق ذكره ، ص.48

² حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة استراتيجيا، (الأردن: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2010) الطبعة العربية، ص.ص.

1. احتساب كلفة المنتج أو الخدمة، وباقي أغراض الكلفة؛
 2. الحصول على المعلومات اللازمة لعملية التخطيط والرقابة وتقويم الأداء؛
 3. تحليل المعلومات لعملية اتخاذ القرارات.
- ويمكن أن تتحقق عملية إدارة التكلفة عن طريق قيام المؤسسة بالمهام الآتية:

- ضمان دقة وملاءمة القرارات المتخذة؛

- تحسين كفاءة العملية؛

- تحسين القدرات الخدمية.

عليه يمكن القول أن إدارة التكلفة هي إجراءات الإدارة ونشاطاتها لتوفير المعلومات التي تساعد على اتخاذ القرار الرشيد وتحقيق الاستعمال الأمثل للموارد والرقابة على التكاليف في سبيل تحقيق تميز المنظمة عن طريق تقديم منتجات تتمتع بالقيمة العالية لدى الزبون.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف إدارة التكلفة

الفرع الأول: أهمية إدارة التكلفة للمنظمة: تهتم إدارة التكلفة بتشخيص، وقياس، وتجميع، وتحليل والإبلاغ عن المعلومات الخاصة بعوامل النجاح الحاسمة (الكلفة، الجودة، الوقت، الإبداع) بشكل موثوق وبالأسلوب المناسب، ويتطلب ذلك وجود تقنيات معينة لأداء هذه المهام. ومجموعة تقنيات إدارة التكلفة التي تعمل سوية لدعم أهداف وأنشطة المنظمة تسمى نظام إدارة التكلفة التي تعمل سوية لدعم أهداف وأنشطة المنظمة تسمى نظام إدارة التكلفة. ويوفر نظام إدارة التكلفة معلومات تحدد المصادر المختلفة للميزة التنافسية. وأهم هذه المصادر تأتي من داخل المنظمة وتعتمد على قدرتها على فهم نقاط قوتها واستثمارها، وتحديد نقاط ضعفها والحد من تأثيرها أو إزالتها، فالميزة التنافسية تتحقق متى كانت المنظمة:¹

✓ أكثر كفاءة من منافسيها؛

✓ تكون صاحبة المبادرة الأولى في تقنيات الصناعة الجديدة التي تقدم فوائد الكلفة أو الإنتاجية؛

✓ تؤدي خدمات أكثر قيمة من منافسيها؛

¹ حيدر علي المسعودي، مرجع سبق ذكره، ص. 115، 116

✓ تمتلك معرفة متفوقة وعاملين ذوي قدرة على الارتقاء بالمنتجات والخدمات الجديدة؛

✓ تسخر مواردها لتحسين حصيلتها المالية وغير المالية.

ويمكن بيان أهمية إدارة التكلفة للمنظمة في مجموعة من النقاط أهمها:¹

1. تدعم إدارة التكلفة صنع قرارات الإدارة الإستراتيجية بتمييز نقاط قوة وضعف المؤسسة والطرق الأفضل لاستعمال أو تحسين نقاط القوة، أو إزالة نقاط الضعف؛

2. دعم وحماية الميزة التنافسية باعتماد التفكير الإستراتيجي الذي يحقق القدرة على الرؤيا الشاملة للوحدة باستعمال أدوات التحليل الإستراتيجي؛

3. يرى (Dury, 2000 :889) أنه على الرغم من محاولة إدارة التكلفة تخفيض التكاليف، ينبغي أن لا تكون على حساب رضا الزبون. وعليه فإن الهدف المثالي لإدارة التكلفة هو اتخاذ الإجراءات التي تخفض الكلفة وتعزز رضا الزبون؛

4. أن عوامل النجاح الأساسية لإدارة التكلفة لا تشمل فقط العوامل المالية والكلف والإيرادات، بل تشمل أيضا العوامل غير المالية مثل تطوير منتج جديد، وجودة المنتج، وإرضاء الزبون وما شابه، لذا تظهر أهمية إدارة التكلفة في تشخيص، وقياس، وتجميع، وتحليل، والإبلاغ عن المعلومات الخاصة بعوامل النجاح الأساسية (سواء أكانت مالية أم غير مالية) بشكل موثوق وبأسلوب المناسب لعملية اتخاذ القرار؛

5. يرى (Hilton ,et al.2003 :7) أن إدارة التكلفة ذات أهمية كبيرة للمنظمة لأنها ليست عملية قياس والتقارير عن تكاليف المنتج أو الخدمة فحسب، بل هي فلسفة، واتجاه فكري، ومجموعة من التقنيات لخلق قيمة أكثر بأقل كلفة ممكنة فهي :

- فلسفة للتحسين فهي تروج لفكرة البحث المستمر عن طرق تساعد في اتخاذ القرارات الصحيحة لتوليد قيمة أعلى للزبون بأقل التكاليف. وتوفر المؤسسات الكفاءة المنتجات التي يريدها الزبائن باستعمال أقل ما يمكن من مواردها النادرة، فيما تسعى باستمرار لتحسين القيمة والتكاليف؛

- اتجاه فكري تمثل إدارة التكلفة وجهة نظر مسبقة إذ تكون كلف المنتجات والخدمات جميعها ناتجة عن قرارات إدارية، لذلك فدور محلي إدارة التكلفة ليس توثيق القرارات وتسجيل التكاليف فحسب،

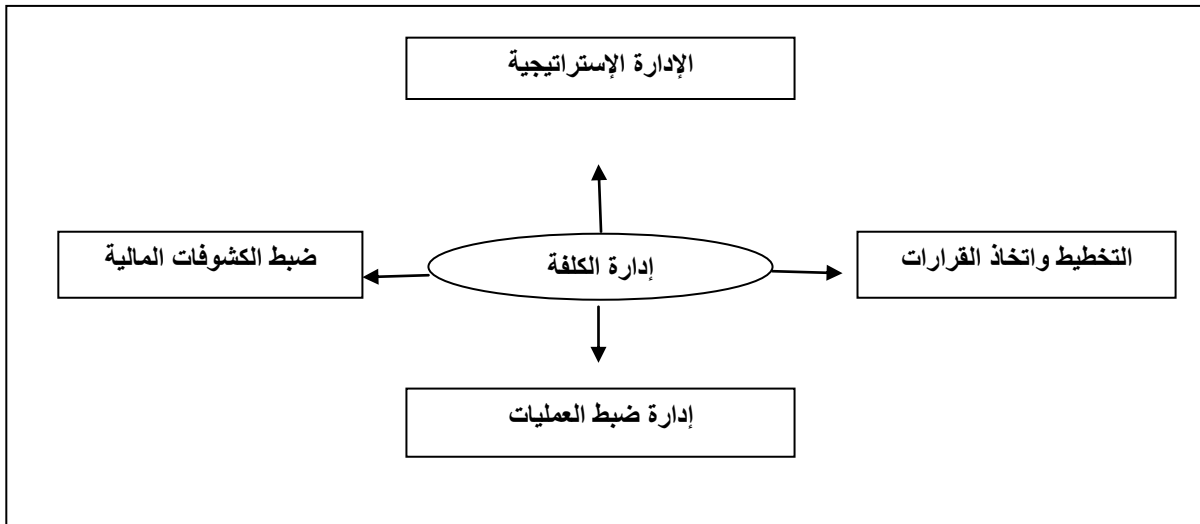
¹ حيدر علي المسعودي، مرجع سبق ذكره، ص. 120-122

وإنما في أن يكونوا شركاء مؤثرين في صنع قرارات الإدارة لتطوير وتحسين المنتجات والخدمات وتخفيض الكلف؛

- تقنيات إدارة التكلفة هي مجموعة من التقنيات التي يمكن أن تستعمل بشكل منفرد لدعم قرار معين، أو سوية لمساندة كافة إدارات المنظمة.

6. تعد معلومات إدارة التكلفة ضرورية لكل وظائف الإدارة الأربع، ويتضح تأثير إدارة التكلفة على وظائف الإدارة في الشكل الموالي:

الشكل رقم (03): تأثير إدارة التكلفة على وظائف الإدارة



المصدر: حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة استراتيجياً، (الأردن: دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2010) الطبعة العربية، ص.124

أ- الإدارة الإستراتيجية: إذ تختار المنظمة خطوط الإنتاج، وطرق التصنيع، وتقنيات التسويق وباقي المسائل الإستراتيجية وتدعم قرارات الإدارة بتشخيص وقياس تأثير القرارات البديلة التي تؤثر على العمليات بشكل فعلي في كل أجزاء المنظمة؛

ب- التخطيط واتخاذ القرارات في المسائل الحالية والمتكررة الحدوث مثل إدارة التدفق النقدي، والموازنة، وشراء المواد الأولية، وجدولة الإنتاج والتسعير؛

ج- إدارة ورقابة العمليات، لزيادة القيمة لدى الزبون بتشخيص فرص إزالة الإجراءات والعمليات التي لا تضيف قيمة مع مكافأة ودعم المدراء الأكفاء؛¹

¹ حيدر علي المسعودي، مرجع سبق ذكره، ص.ص. 122، 123

د- تحضير الكشوفات المالية لأهداف معينة وكذلك استجابة لمتطلبات الإبلاغ (التقرير)، وتستعمل هذه الكشوفات المالية بشكل رئيسي من قبل وظائف الإدارة الثلاث الأخرى.

الفرع الثاني: أهداف إدارة التكلفة: يرى (Hilton, 2005: 23) أن نظام إدارة التكلفة **Cost management system** هو عملية تخطيط إداري ونظام رقابة يسعى إلى تحقيق الأهداف الآتية:¹

- قياس كلفة الموارد المستنفدة في تأدية أنشطة المنظمة المهمة؛
 - تحديد كفاءة وفاعلية الأنشطة الرئيسية المؤداة في المنظمة؛
 - تشخيص وحذف تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة؛
 - تشخيص وتقويم الأنشطة الجديدة التي يمكن أن تحسن الأداء المستقبلي للمنظمة.
- فيما أوردت (الكبراتي، 2005: 62) مجموعة أوسع من الأهداف تسعى إدارة التكلفة إلى تحقيقها تشمل الآتي:
- دراسة تكاليف الماضي والحاضر والمستقبل؛
 - تشخيص هيكل وسلوك تكاليف المنشأة لدعم الرقابة والتحسين المستمر؛
 - دعم التخطيط الاستراتيجي الواقعي والموثوق به؛
 - عكس سلوك فرق العمل والأفراد باتجاه تحقيق الأهداف؛
 - تحديد ورقابة الموارد المستعملة مقابل رسالة وإستراتيجية المؤسسة؛
 - تقديم الإرشادات والنصح عندما يكون هناك هبوط بالمؤشرات المالية؛
 - تسهيل إعادة هيكلة الموارد؛
 - مساءلة الأفراد والجماعات عن أدائهم طبقاً لمعايير الأداء؛
 - المساعدة في تحليل نقاط الربحية، الزبون، العمليات، المنتجات وغيرها.

¹ حيدر علي المسعودي، مرجع سبق ذكره، ص.ص 123، 124

المطلب الثالث: آلية عمل إدارة التكلفة الإستراتيجية

تبين (الكبراتي، 2005: 62) أن إنجاز عمل إدارة التكلفة يجري بأربع مراحل، يمكن عدّها آلية لتنفيذ هذه العملية وهذه المراحل هي الآتي:¹

1. **المرحلة الأولى:** دراسة وتقويم أنشطة وفعاليات المؤسسة وتحليل قيمة العملية **Process Value Analysis (PVA)** إذ تشخص الأنشطة وتوصف وتحلل لكل عملية وتشخص التكاليف وموجهاتها وسلوكها بالشكل الذي يمكن من ربطها مع مقاييس الأداء وبما يساعد في قياس أثر التغيرات على الأنشطة والموارد.

2. **المرحلة الثانية:** تحدد التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) عند مستوى العملية، بتحديد الموارد وربطها بالأنشطة اعتماداً على معدلات الاستهلاك، ثم تربط هذه الأنشطة بأهداف التكلفة النهائية على وفق معدلات الاستهلاك أيضاً وذلك عن طريق معرفة العلاقة السببية بين موجهات الكلف والأنشطة.

3. **المرحلة الثالثة:** تحدد فيها تكاليف العمليات والمنتجات، فالجهود المبذولة لخفض الكلف المنجزة في المرحلة الثانية ستنتج نتائجها في كلف العمليات وكلف المنتجات، إذ تقدم صورة واضحة وحقيقية عن الكلف الكلية، إذ يساعد استعمال المؤشرات والنتائج لتحليل العمليات وتحديد التكاليف على أساس الأنشطة على تحديد كلف المنتجات بشكل أكثر دقة وموضوعية.

4. **المرحلة الرابعة:** يجري في هذه المرحلة تكامل المعلومات المالية الناتجة عن تحليل وإدارة الأنشطة لغرض إعداد التقارير المالية والإدارية. والشكل رقم (03) يوضح مراحل إنجاز إدارة التكلفة.

إذ يتبين بأن عمل إدارة التكلفة يجري في أربع مراحل تركز الأولى منه على تقييم المؤسسة عن طريق تحليل العملية، أما المرحلة الثانية فتركز على تحديد تكاليف العملية على أساس الأنشطة وفي ضوء المعلومات الناتجة يجري تكوين مجموعة مقاييس للأداء يمكن استعمالها لغرض تطبيق محاسبة المسؤولية وإدارة استثمارات المؤسسة، أما المرحلة الثالثة فيجري بها تحديد التكاليف على أساس الأنشطة وعلى أساس هذه المراحل الثلاث يستعمل في المرحلة الرابعة البيانات المحاسبية في التقرير عن المعلومات المستخرجة من تحليل وإدارة أنشطة المؤسسة.

¹ حيدر علي المسعودي، مرجع سبق ذكره، ص. 124-127

المبحث الثالث: أدوات إدارة التكاليف

لقد أصبحت المؤسسة المعاصرة تعتمد كثيرا على المعلومات من أجل اتخاذ القرارات الصحيحة في بيئة مضطربة وشديدة التغير، وانطلاقا من عجز أنظمة التكاليف التقليدية على مسايرة الخصائص البيئية الجديدة وعجزها عن التحكم في التكاليف لجأت المؤسسة إلى تبني أنظمة تقوم أساسا على أدوات حديثة تخدم الأبعاد الإستراتيجية لها.

المطلب الأول: طرق إدارة التكاليف المطبقة في مرحلة التخطيط وتصميم المنتج

أولا: التكلفة المستهدفة Target Costing: مع التزايد المستمر لحدة المنافسة أصبح إلزاما على المؤسسة تحقيق مزايا تنافسية في ظل هذا الانفتاح الكبير مع العالم، حيث أن العديد من المؤسسات اتجهت إلى الاهتمام بالتكلفة كعنصر فعال في تحقيق التحديات الكبيرة، وتوجهها نحو مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لإدارة التكلفة هو خير دليل على ذلك.

1. مفهوم التكلفة المستهدفة: تعد التكلفة المستهدفة من إحدى أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة المهمة لأنها تقدم على المدخل الإستراتيجي لتحليل السعار والتعرف على الطلب والبنية التنافسية ومن ثم تحديد التكلفة المثالية والمطلوبة، ويمثل مدخل التكلفة المستهدفة طريقة تسعير ونظام لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة في البيئة التنافسية، حيث يعتبر أداة فعالة وإستراتيجية في خفض تكاليف الإنتاج فهو يعمل بطريقة معاكسة للطريقة التقليدية في تسعير التكاليف، إذ يحدد السعر السوقي وفق تطلعات المستهلك وما ينسجم مع متطلبات السوق ومن ثم حساب هامش الربح المرغوب فيه بعد طرحه من سعر البيع المتوقع وهنا يحصل المسير على التكلفة المسموح بها وهي التكلفة المستهدفة للمنتج، ويعرف نظام التكلفة المستهدفة بأنه ذلك النظام الذي يهدف إلى إدارة التكاليف والأرباح المخططة عن طريق دراسة السوق وتحديد السعر وفق رغبات العميل.

وتحسب التكلفة المستهدفة وفق العلاقة التالية:¹

$$\text{التكلفة المستهدفة} = (\text{سعر البيع المتوقع}) - (\text{الربح المرغوب فيه})$$

من خلال عرض مفهوم التكلفة المستهدفة استخلصنا مجموعة من الخصائص وهي:

- التكلفة المستهدفة هي أداة من أدوات إدارة التكاليف التي تساهم في تخطيط الإنتاج؛

¹ نوبلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة-، (بسكرة: جامعة محمد خيضر، 2014-2015)، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، ص.49

- تعمل التكلفة المستهدفة على خفض التكاليف وتحديد السعر الأمثل، وهامش الربح المطلوب؛
- تطبق التكلفة المستهدفة في مرحلة تطوير وتصميم المنتج وهي بذلك تختلف عن نظام مراقبة التكلفة التقليدي الذي يطبق في مرحلة الإنتاج.
- أما فيما يتعلق بأهداف التكلفة المستهدفة فهي تتلخص في:
- إشباع رغبات العميل من ناحية جودة المنتجات وسعرها؛
- التحكم في التكاليف في المراحل الإعدادية للإنتاج والتوزيع؛
- تحديد سعر البيع الذي يحقق للمؤسسة الحصة السوقية المستهدفة؛
- تحقيق هامش الربح الذي تسعى المؤسسة له؛
- تحقيق أهداف المؤسسة في المدى الطويل من خلال المنافسة والأرباح والمشاركة في صنع القرارات المناسبة؛

2. مبادئ التكلفة المستهدفة: يعتبر نظام التكلفة المستهدفة نظام تسيير استراتيجي للتكاليف والأرباح ويقوم على مجموعة من المبادئ من أهمها:

- أ- السعر يؤدي إلى التكلفة؛
- ب- التركيز على متطلبات العميل من جودة وسعر والوقت اللازم؛
- ج- التركيز على مرحلة التصميم لمواءمة المنتج التكلفة المستهدفة؛
- د- التفاعل فيما بين الأقسام المختلفة؛
- هـ- تخفيض التكاليف؛
- و- إدماج سلسلة القيمة.

3. مزايا التكلفة المستهدفة: يوفر نظام التكلفة المستهدفة عدة مزايا للمؤسسة الاقتصادية أهمها:¹

- نظام التكلفة المستهدفة له دور فعال في التخطيط الاستراتيجي للأرباح؛

¹ نوبلي نجلاء، مرجع سبق ذكره، ص.ص 49، 50

- تحقيق متطلبات الزبائن مما يسهل كسبهم؛
- تحسين الميزة التنافسية التي تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى تحقيقها؛
- يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها؛
- يساهم في القضاء على مظاهر الهدر والضياع؛
- يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق حيث أنه لا يمكن تبنيه إلا من خلال تعاون الفرق والمجموعات من مختلف المستويات التنظيمية؛
- خلق وتطوير تصاميم المؤسسة من خلال الدراسة المعمقة للسوق.¹

ثانيا: سلسلة القيمة Chain Value: لقد شهد الفكر المحاسبي تطورا مذهلا في مجال التكاليف، حيث ظهر في الآونة الأخيرة ما يسمى بسلاسل القيمة كمدخل لتحديد التكاليف المتعلقة بالعملية الإنتاجية، هذا المدخل الذي يعتبر بمثابة التسيير الاستراتيجي للتكاليف والذي يدعم قدرة المؤسسة في تحقيق الميزة التنافسية.

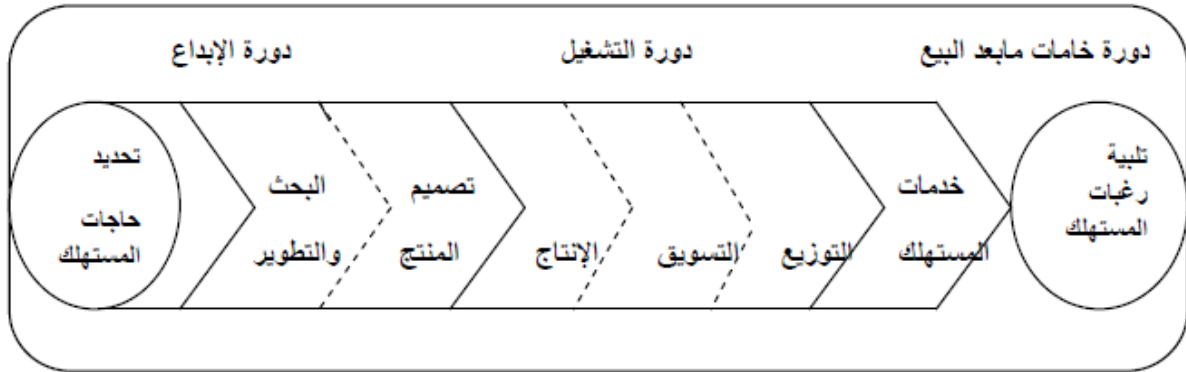
1. مفهوم سلسلة القيمة: تضم سلسلة القيمة مجموع الأنشطة التي تولد قيمة للمنتج وتتمثل تلك الأنشطة في البحوث والتطوير وتصميم المنتجات، الإنتاج، التسويق، التوزيع وخدمة ما بعد البيع.

وقد عرفها **PORTER** على أنها: "مجموعة من الأنشطة المترابطة والتي تخلق القيمة من منشأ المواد الخام إلى المنتجات أو الخدمات النهائية وحتى التسليم إلى الزبائن". وسلسلة القيمة هي عبارة عن أداة تحليل العملية الإنتاجية إلى مجموع من الأنشطة المولدة للقيمة من أجل إرضاء الزبون وتحقيق الميزة التنافسية، وسيتم توضيح النموذج العام لسلسلة القيمة والأنشطة المكونة لها في الشكل التالي:²

¹ نوبلي نجلاء، مرجع سبق ذكره، ص. 50.

² مؤيد الفضل وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص. 15.

الشكل رقم(04): النموذج العام لسلسلة القيمة وأنشطتها



المصدر: مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، (الأردن: دار المسيرة، 2007)، الطبعة ص.15

يتبين من خلال الشكل بأن سلسلة القيمة تتكون من مجموعة الأنشطة المترابطة فيما بينها بدءاً من تحديد رغبات وحاجات المستهلك إلى غاية تلبيةها ونجد أن المحاسب الإداري هنا يلعب دوراً هاماً في جميع الأنشطة ففي مرحلة البحث والتطوير يقوم بوضع التقديرات اللازمة للتكاليف والإيرادات المتوقعة، كذلك في مرحلة الإنتاج فهو يراقب ويتابع التكاليف، أيضاً في مرحلة التسويق فهو يقدم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات التسويقية والتكاليف المرتبطة بها.

وأخيراً مرحلة خدمات ما بعد البيع فهو يتدخل في ضمان الإصلاح والصيانة والتكاليف المعدة لذلك، وحتى يؤدي المحاسب الإداري دوره المطلوب خلال أنشطة سلسلة القيمة لا بد وأن يلقي تركيزه على القيمة المضافة والتكلفة المتحققة في كل مرحلة.

2. **أهداف سلاسل القيمة:** تتمثل الأهداف المتوخاة من بناء وتحليل سلاسل القيمة فيما يلي:¹

- تقييم مساهمة كل نشاط على حدى في خلق القيمة؛
- تدعيم الميزة التنافسية للمؤسسة في ظل هذه التطورات الحاصلة؛
- معرفة نقاط الضعف والقوة في المؤسسة عن طريق تحليل الأنشطة؛
- كسب رضا العملاء من خلال تحديد رغباتهم ومحاولة تلبيةها.

¹ نوبلي نجلاء، مرجع سبق ذكره، ص.52

وعليه يمكن القول بأن الهدف الأساسي يتلخص في تدعيم القدرة التنافسية للمؤسسة عن طريق تحليل العملية الإنتاجية إلى مجموعة من الأنشطة وقياس قدرة كل نشاط على إضافة القيمة وبالتالي استبعاد الأنشطة التي لا تولد القيمة لخفض التكاليف.

3. **أنشطة سلسلة القيمة:** يعتبر تحديد وتعريف الأنشطة المتعلقة بالعملية الإنتاجية أمر غاية في الأهمية وفق مدخل سلسلة القيمة، وتبويب الأنشطة وفق هذا المدخل إلى نوعين أساسيين ألا وهما:¹

أ- **أنشطة رئيسية (الأولية):** وهي تلك الأنشطة المتعلقة بشكل مباشر بتوفير وتحويل وتوزيع المنتج وتتضمن ما يلي:

- أنشطة الاستلام والتخزين والشراء؛

- أنشطة الإنتاج والتحويل؛

- أنشطة التسويق والتوزيع وخدمات ما بعد البيع.

ب- **أنشطة ثانوية (مساعدة):** وهي الأنشطة المساعدة والتي تدعم الأنشطة الأولية وتشمل:

- أنشطة التطوير التكنولوجي؛

- أنشطة إدارة الموارد البشرية؛

- أنشطة التخطيط والرقابة للمؤسسة.

ثالثاً: هندسة القيمة Value Engineering: تستعمل تقنية هندسة القيمة Value Engineering

من المهندسين في المؤسسة لإنجاز تصميم يلبي التكلفة المستهدفة فهي تقنية لتخفيض التكلفة وتحسين العملية، تستفيد من المعلومات التي تم جمعها عن تصميم المنتج وعملية الإنتاج، ثم تقوم باختبار مختلف خواص التصميم والعملية لتشخيص ما سيشرح منها لجهود التحسين.

1. **تعريف هندسة القيمة:** يرى Drury أنها الفحص المنظم والصارم للعوامل المؤثرة في كلفة المنتج لغرض استنباط وسائل تحقيق الأهداف الخاصة بالمعيار المطلوب للجودة وبالتكلفة المستهدفة.

فيما يرى Atkinson أن هندسة القيمة هي عملية اختبار كل مكون من مكونات المنتج لتحديد فيما إذا كان من الممكن تخفيض التكاليف بينما يجري التأكيد على الوظائفية Functionality

¹ مؤيد محمد الفضل وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص.15

والأداء **Performance** وقد يجري في بعض الحالات تغيير تصميم المنتج و/أو قد تستبدل المواد الأولية المستعملة في الإنتاج و/أو قد تحتاج العمليات التشغيلية إلى إعادة تصميم. فمثلا قد يعني تغيير تصميم المنتج استعمال أجزاء أقل أو تخفيض الأجزاء التخصصية إذا أمكن باستعمال مكونات أكثر عمومية، وعادة تكون هناك حاجة إلى تكرار هندسة القيمة عدة مرات قبل أن يكون من الممكن تحقيق التكلفة المستهدفة النهائية.

من التعريفات الواردة أعلاه أن هندسة القيمة هي عملية فحص واختبار كل مكون من مكونات المنتج لتحديد العوامل المؤثرة في كلفته وإمكانية تخفيض هذه التكلفة وتحسين عملية إنتاجه.

2. أهداف هندسة القيمة: مما سبق يمكن تلخيص أهداف هندسة القيمة كالآتي:

أ. تحقيق التكلفة المستهدفة التي تم تحديدها من خلال:

- تحديد التصميمات المحسنة للمنتج التي تخفض كلفته من دون التضحية بالوظائف؛
- حذف الوظائف غير الضرورية التي تزيد كلفة المنتج والوظائف التي لا يكون الزبون مستعدا لدفع مبلغ إضافي مقابلها؛

ب. التأكد من أن أداء وظائف المنتج يكون بأقل كلفة ممكنة.

وتوفر هندسة القيمة البيانات الضرورية عن الأنشطة وكتلتها ليجري بعد ذلك تحليلها وتصنيفها إلى أنشطة تصنيف قيمة وأنشطة لا تصنيف قيمة، وتستعمل هذه التحليلات في إدارة التكلفة على أساس النشاط، إذ يجري تخفيض كلف الأنشطة والعمل على إزالة أو تقليص ما لا يضيف قيمة منها وتحسين كفاءة الأنشطة التي تصنيف قيمة أو استبدالها بأنشطة أكثر كفاءة، ويرأي Hilton بهندسة القيمة ومقدار قدرتها على أن:

- تؤدي نشاط أو أكثر من أنشطة سلسلة القيمة بمستوى الجودة نفسه لدى منافسيها، ولكن بكلفة أقل.
- تؤدي أنشطة سلسلة القيمة بمستوى جودة أعلى من منافسيها، ولكن ليس بكلفة أعلى.

أ. مرحلة النظرة الصفرية لهندسة القيمة: وتطبق في مرحلة مبكرة من تصميم المنتج الجديد (مرحلة تقديم الفكرة) عندما تطور الفكرة الأساسية للمنتج وجودته المبدئية، وكتلته، وتوضع أهداف الاستثمار في هذا المنتج.¹

¹ حيدر علي المسعودي، مرجع سبق ذكره، ص.ص. 157، 158

ب. مرحلة النظرة الأولية لهندسة القيمة: تطبق خلال النصف الأخير من مرحلة تقديم الفكرة وخلال مرحلة تخطيط المنتج، وفي هذه المرحلة تحدد جودة المنتج ووظائفه وسعر بيعه، وتقدم خطة التصميم، وتحدد التكلفة المستهدفة لكل الوظائف الأساسية للمنتج الجديد. وكذلك توضع درجة الاشتراك في المكونات الأساسية. فالنظرة الأولية لهندسة القيمة تستعمل في هذه المرحلة قيمة المنتج عن طريق زيادة وظائفه من دون زيادة تكلفته؛

ج. مرحلة النظرة الثانية لهندسة القيمة: تطبق خلال النصف الأخير من مرحلة تخطيط المنتج والنصف الأول من مرحلة تطوير وتحضير المنتج، وتحدد المكونات الأساسية للوظائف الرئيسية للمنتج، وتجمع النماذج المصنوعة يدويا. وفي هذه المرحلة، تعمل هندسة القيمة على تحسين قيمة ووظائف المكونات الأساسية الموجودة، وليس إنشاء منتج جديد.

رابعا: تكاليف دورة حياة المنتج: تصف دورة حياة المنتج حسب (Mc WATTERS, et. al, 111 : 2001) مراحل تجهيز المنتج أو الخدمة جميعها، بدءا من الفكرة الأولية مروراً بإرضاء الزبون وانتهاء بإزالة المنتج من الأسواق. وتتفق المؤسسة تكاليف مهمة ترتبط بالمنتج قبل أن تصنع أول وحدة من هذا المنتج، وتستمر بالإنفاق خلال مراحل التصنيع والبيع وما بعد البيع ضمن تكاليف التسليم وخدمة الزبون، وتتحقق هذه التكاليف على طول دورة حياة المنتج والتي ربما تكون أقصر من 6 ستة أشهر وربما أكثر من 25 سنة، ويمر المنتج في دورة حياته بمراحل لأربعة هي: (Morse et. al, 2003 : 376-377)

أ- **البداية Startup:** عند تقديم المنتج لأول مرة تكون المبيعات منخفضة وعادة ما يستهل بوضع سعر بيع مرتفع إذ يثير المنتج اهتمام مجموعة محددة من الزبائن؛

ب- **النمو Growth:** تزداد المبيعات ويحقق المنتج قبولا في السوق، وعادة تبقى الأسعار عالية أثناء هذه المرحلة بسبب ولاء الزبون وغياب المنتجات المنافسة؛

ج- **النضج Maturity:** تستقر المبيعات في مستوى معين عند وصول المنتج لمرحلة النضج، بسبب زيادة المنافسة، وتزايد الضغط على الأسعار، لذلك فمن الضروري القيام ببعض التخفيضات في السعر؛

د- **الاضمحلال Decline:** تهبط المبيعات عندما يصبح المنتج عتيقا مما يتطلب تخفيض السعر لبيع ما تبقى منها.¹

¹ حيدر علي المسعودي، مرجع سبق ذكره، ص.ص. 160، 161

وهناك ثلاثة أهداف عامة لكلفة دورة الحياة هي:

1. تساعد كلفة دورة الحياة على تطوير الإحساس بالتكاليف الكلية المرتبطة بالمنتج لتشخيص فيما إذا كانت الأرباح المتحققة في أثناء عملية التصنيع ستغطي تكاليف مرحلة التطوير ومراحل التحليل؛
2. بسبب الاعتبار الشمولي لكلفة دورة الحياة فإنها تشخص أهمية كلفة المنتج البيئية وتحفز على عمل ما لتخفيض أو إزالة تلك الكلف؛
3. تساعد كلفة دورة الحياة على تشخيص تكاليف التخطيط والتحليل أثناء مرحلة تصميم المنتج والعملية للسيطرة على إدارة التكاليف في هذه المرحلة.¹

خامسا: ذكاء الأعمال:

1. نشوء وتطور ذكاء الأعمال Business Intelligence Evolution: يعد ذكاء الأعمال المظلة التي تجمع تحت لوائها معماريات وأدوات وتطبيقات وطرق تمهد نحو تبني مفهوم ذكاء الأعمال. ومن الأهداف الرئيسية لذكاء الأعمال، التواصل التفاعلي للبيانات والمعلومات التي تسعى المنظمة إلى تخزينها والتمكن من معالجتها بقصد تزويد المديرين والقائمين على تحليل البيانات ومراكز صناعة واتخاذ القرارات بالقدرات والقبليات والمهارات الخاصة بقيادة نتائج التحليل. وتمنح عمليات تحليل البيانات التاريخية وما يجد من بيانات متخذي القرارات الأحسن. وتعتمد أعمال ذكاء الأعمال على تحويل البيانات إلى معلومات ومن ثم صياغة القرارات التي ينتج عنها القيام بالفعل والنشاط المطلوبين.

وقد تعرضت **Gartner Group** لذكاء الأعمال في أواسط التسعينات من القرن المنصرم، ولو أن هذا المفهوم نشأ قبل ذلك بكثير، حيث كان يجري تداوله عبر تقارير نظم المعلومات الإدارية (**Management Information System**) بين عقدي السبعينات والتسعينات من القرن الماضي. كما برز خلال بداية عقد الثمانينيات من ذلك القرن مفهوم نظم معلومات الإدارة التنفيذية العليا (**Executive Information System**). إلا أن المفهوم نشط وتوسع بدعم ومساندة تكنولوجيا الحاسوب لاسيما لصالح المديرين من الإدارة العليا. ومن بين المهارات التي زودها ذكاء الأعمال التنبؤ والتحليل بعمق للكشف عن المحركات والعوامل ذات الاعتبار من جانب القرارات الإستراتيجية.²

¹ حيدر علي المسعودي، مرجع سبق ذكره، ص.ص. 161، 162

² مزهر شعبان العاني وآخرون، ذكاء الأعمال وتكنولوجيا المعلومات، (الأردن: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2012)، ص.ص. 21، 22

وقد برزت مثل هذه الصفات المنتجات التجارية في منتصف التسعينات من القرن الماضي. وبعد كل هذه التطورات برز مفهوم ذكاء الأعمال متضمنا المواصفات المنوه عنها.

وبالتالي يمكن القول أن كافة المعلومات التي تحتاجها الإدارة العليا تبني قاعدة جيدة لذكاء الأعمال في نظم المعلومات الخاص بالمنظمة المعنية. لذا فقد تحول مفهوم نظم معلومات الإدارة العليا إلى بحر ذكاء الأعمال. وبحلول العام 2005 من الألفية الجديدة بدأت نظم ذكاء الأعمال تشتمل على إمكانيات الذكاء الاصطناعي إضافة إلى إمكانيات التحليل والفحص ذوي القدرة القوية على العطاء لصالح إدارة المنظمة.¹

2. مفهوم ذكاء الأعمال Concept Business Intelligence: عرف Lloyd ذكاء الأعمال بأنه المنهج المتبع من قبل الإدارة الذي يسمح للمنظمة بتحديد المعلومات المفيدة وذات الصلة بقراراتها.

أما Mr dalz فيذكر أن ذكاء الأعمال عبارة عن فئة واسعة من البرامج التطبيقية والتقنيات لجمع البيانات، وتخزينها، وتحليلها، والوصول إليها لمساعدة ممارسي الأعمال في اتخاذ قرارات أفضل.²

3. نظريات ذكاء الأعمال Business Intelligence Theories: تطورت وعلى مر السنين مجموعة من النظريات التي تساند أنشطة وعمليات ذكاء الأعمال. ومن هذه النظريات مايلي:

أ. **نظرية المصنع والمنجم: Factory & warehouse Theory:** ارتبط مفهوم المنجم مع بدأ التصنيع في المصانع. وتعزز هذا الارتباط من كون المصانع عموما تمتلك مناجم خاصة بها، توفر لها التجهيزات وتتولى إيصال مخرجاتها إليها. ودرج البعض على استخدام مصطلح مصنع المعلومات ليعبر من خلاله على الأنشطة والفاعليات التي تبذلها المنظمات في تصنيع المعلومات من البيانات التي تتوفر في مناجمها. وبهذه الشاكلة يجري وصف كيفية قيام المنظمات بقيادة وتنظيم جهود وأنشطة ذكاء الأعمال.

ب. **نظرية مصنع المعلومات: Information Factory Theory:** يعكس مفهوم مصنع المعلومات أن ذكاء الأعمال يستند إلى منجم البيانات باعتباره المركز المهم والأساس لأية منظمة، وأن هذا المركز يتجه وبشكل واضح نحو بيئة الويب والأنشطة الحاسوبية. ولما كان المصنع كنظام جزئي يتكون من عدد من الأنظمة الفرعية كالمدخلات والتي هي البيانات والعمليات التي تذكرنا بخزن

¹ مزهر شعبان العاني وآخرون، نفس المرجع السابق، ص.ص. 22، 23

² سلوى أمين السامرائي، عبد الستار عبد الجبار العكدي، ذكاء الأعمال في ظل ثورة الحوسبة السحابية، (الأردن: جامعة الزيتونة الأردنية،

2012)، المؤتمر العلمي السنوي الحادي عشر، ص. 327

البيانات (منجم) وإيصال هذه المخرجات إلى مراكز صناعة واتخاذ القرارات لأحداث التفاعل مع البيئة الخارجية، فإن ذلك برمته يعبر عن ممارسات وتطبيقات ذكاء الأعمال.

ج. **نظرية منجم البيانات وذكاء الأعمال Data Warehouse and Business Intelligence**: تضم مناجم البيانات كميات كبيرة من البيانات المعالجة والتي جرى تصميمها بشكل يدعم الإدارة في صنع واتخاذ القرارات الخاصة بها، والبيانات المتوفرة في المناجم تعكس صورة متماسكة وذات شكل يتطابق مع شروط ومتطلبات أعمال المنظمة المعنية. وتسعى المنظمة من وراء إيجاد مناجم البيانات إلى تكوين البنية التحتية لقواعد البيانات التي فيها إدارة المنظمة.

حيث تضم هذه القواعد على جميع المعلومات التي وردت إليها من نظم معالجة البيانات مباشرة، سواء كانت هذه البيانات هي بيانات تاريخية أو تشغيلية، ويجري هيكلة هذه البيانات بشكل ما يسهل معه التعامل معها وبسرعة نسبية لتجيب عن التساؤلات الخاصة بغايات القرار المطلوب صناعته.

د. **نظرية المنهج المتقدم في تحليل البيانات**: قام أحد أقسام مؤسسة **NCR** ببنية منهجية متقدمة أطلق عليها (**Teradata**) والتي يمكن أن نسميها أرض البيانات، وقد تم تطوير هذه المنهجية لأغراض ومتطلبات ذكاء الأعمال.

هـ. **إطار عمل ذكاء الأعمال في الأوراكل Oracle BI Framework**: عرفت شركة (**Oracle**) بجهودها الرامية إلى إحداث التكامل بين تطبيقات قواعد البيانات وعمليات التحليل.

4. **التنفيذ الناجح لذكاء الأعمال**: إن تطبيق وتنفيذ ونشر مبادرات ذكاء الأعمال من شأنها استنزاف الوقت وتحميل المؤسسة المعنية عبء التكلفة واحتمالية فشلها. دعونا نستعرض هنا بعض القضايا ذات العلاقة في هذا المجال. يسعى المستفيدون من مشروعات ذكاء الأعمال إلى تعزيز هذا الصرح لصالح المنظمة. ويلاحظ تنامي أعداد المستفيدين وتنوع مشاريعهم، مما يؤكد لنا نجاح أنشطة ذكاء الأعمال لما تحققه من فوائد جمة للمنظمة المعنية عموماً. ويتولد مثل هذا النجاح جراء قيام المنظمة بعملية الاستثمار السليم في مناجم البيانات التي تعد المنصة الأساسية التي تنطلق منها أنشطة ذكاء الأعمال، وتنعكس نتائج الاستثمار السليم في مناجم البيانات والتي تتأصل عبر أنشطة ذكاء الأعمال، من خلال تنامي أعداد وأصناف مستخدمي نظم ذكاء الأعمال وهم:¹

أ- **موظفو تكنولوجيا المعلومات**: وبغض النظر عن عددهم إلا أن دورهم وتأثيرهم الاستراتيجي لصالح المنظمة التي يعملون فيها أخذ بالتنامي، فمنهم مطوري البرامج الحاسوبية، والمحللين، ومديري البيانات المحافظين على سريرتها؛

¹ مزهر شعبان العاني وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص. 35-37

ب- **اللاعبون الأساسيون:** والذين يتزايد عددهم باضطراب للدور والتأثير الاستراتيجي الملحوظ لهم في قرارات المنظمة الإستراتيجية وفي إثارة التساؤلات وإعداد تقارير معالجة التحليلات المباشرة وتنقيب البيانات والأعمال المتقدمة في أي نوع من التحليل؛

ج- **العاملين في الإدارة العليا:** والذين يقدر عددهم بالعشرات إلا أن لهم دور أساس وتأثير كبير جدا في قرارات المنظمة الإستراتيجية، وفي مراقبة بطاقة النقاط المتوازنة للأداء وتقارير إدارة التجهيز والمواصفات؛

د- **مديرو المستوى التشغيلي:** أو ما يعرف بمديري الأقسام الوظيفية في المنظمة، كمدير الإنتاج والعمليات، ومدير التسويق ومدير الموارد البشرية ومدير البحث والتطور ومدير المالية والحسابات، ولهؤلاء المديرين تأثير محدود في القرار الإستراتيجي وتقارير معالجة البيانات والتحليل المباشر وتقارير مراقبة فاعلية أداء الأعمال؛

هـ- **زبائن البيانات والمعلومات:** وهم الأفراد الطارئون الذين لهم التأثير القليل على أعمال القرارات الإستراتيجية في المنظمة كالمدققين الخارجيين.¹

سادسا: إدارة الجودة الشاملة: استجابة للتطورات الحاصلة في المحيط التنافسي وحتى تحافظ المؤسسة الاقتصادية على إستمراريتها وتدعم تنافسيتها اتجهت نحو فلسفة جديدة لضمان الجودة وخفض التكاليف ألا وهي إدارة الجودة الشاملة "TQM".

1. **مفهوم إدارة الجودة الشاملة:** أضحى مفهوم الجودة من المفاهيم الحديثة التي تتناولها جل الدراسات وقضية أساسية بالنسبة لكثير من المؤسسات، وذلك نتيجة تغيير نظرة المؤسسة إلى أساليب المنافسة وإقناعها بأن الجودة هي الأسلوب الوحيد الذي يضمن لها البقاء والاستمرارية، فقد عرفت المنظمة الدولية للتقييس "ISO" الجودة بأنها "الدرجة التي تشبع فيها الحاجات والتوقعات الظاهرية والضمنية من خلال جملة الخصائص الرئيسية المحددة مسبقا"، فالجودة تعتبر ترجمة لمتطلبات الزبائن حيث تضم جودة المنتج، جودة الخدمة، جودة المسؤولية الاجتماعية، وجودة السعر وجودة تاريخ التسليم. أما إدارة الجودة الشاملة كمفهوم إداري حديث قد حظي باهتمام محوري من طرف المفكرين والباحثين في مجال الإدارة الحديثة، فجاء في تعريفها من قبل معهد الجودة الأمريكي بأنها "نظما إداري استراتيجي متكامل يساعد على تحقيق حالة من الرضا لدى العميل ويتضمن هذا النظام المديرين وأصحاب الأعمال ويستخدم طرقا كمية لإحداث تطوير مستمر في عمليات المنظمة".²

¹ مظهر شعبان العاني وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص. 42-44

² نوبلي نجلاء، مرجع سبق ذكره، ص. 57

2. وظائف إدارة الجودة الشاملة: هناك العديد من الوظائف لإدارة الجودة الشاملة ومنها:¹

- الاستخدام الأمثل للطاقات البشرية وتطوير إمكانياتها الهادفة في تحسين الإدارة والإنتاجية؛
- اعتماد المعايير القياسية سواء المعايير الصناعية أو الوطنية أو القياسية العالمية (ISO) كمعايير في قياس كفاءة الأداء وفعاليته؛
- التحسين المستمر في استخدام التكنولوجيا المتطورة وتصعيد دورها في تطوير المنتجات وتحسين الخدمات المراد تقديمها للمستهلكين الحاليين والمرتقبين؛
- إنها المفتاح الأساس في التصدي للمنافسة الدولية وتحقيق المكانة السوقية الملائمة خاصة في ظل المنافسة الشديدة و بروز العولمة في المجتمع الإنساني؛
- يتم التأكد في المساهمة في تحقيق مؤشرات أساسية من خلال:
 - ✓ تحسين المستوى المعيشي للفرد والمجتمع؛
 - ✓ نمو التجارة التصديرية في ظل العولمة؛
 - ✓ تطوير الميادين الاستثمارية والتوسع في إنجازها؛
 - ✓ زيادة الإنتاجية وتحسين أبعادها؛
- التركيز على الدور الرئيس الذي يلعبه دور الوقاية بدلا من العلاج؛
- استخدام الوسائل الإحصائية، وبشكل خاص خرائط المراقبة ومخططات السبب والنتيجة وغيرها من الأساليب الإحصائية التي تساهم بشكل فعال في تحقيق كفاءة الأداء في المجالات الإنتاجية والخدمية؛
- الاستخدام الهادف لأبعاد التدريب والتطوير؛
- تعد الجودة مدخلا أساسيا في زيادة القدرة التنافسية للمنظمات المختلفة من خلال استمرارية التحسين في الجودة للمنتجات، والخدمات والأفراد والعمليات والتفاعل مع البيئة الخارجية والمساهمة في تحقيق رغبات المستهلكين الحاليين والمرتقبين.

¹ أحمد يوسف دودين، إدارة الجودة الشاملة، (الأردن: الأكاديميون للنشر والتوزيع، 2014)، الطبعة الأولى، ص.ص. 34، 35

3. **مبادئ إدارة الجودة الشاملة:** رغم أن المؤسسات تستخدم مصطلحات مختلفة للتعبير عن الجودة، إلا أنهم يتفقون جميعاً على نفس الشيء ويجسدون العديد من نفس المبادئ مثل الأهداف الإستراتيجية، والالتزام الكلي، والتحسين المستمر، والنظرة الشاملة، ومسؤولية الموظفين، والتدريب على العمل. وتمثل إدارة الجودة الشاملة مبادئ الإدارة التي تركز على تحسين الجودة كقوة محفزة في كافة المجالات الوظيفية وعلى كل المستويات في الشركة، وتتمثل هذه المبادئ في:¹

- المستهلك هو من يعرف الجودة ورضا الزبائن هو الأولوية؛
- الإدارة العليا يجب أن تقدم القيادة للجودة؛
- الجودة عبارة عن موضوع استراتيجي وتتطلب خطة إستراتيجية؛
- الجودة هي مسؤولية كل الموظفين ضمن كل المستويات في المنظمة؛
- كل وظائف الشركة يجب أن تركز على تحسين الجودة المستمرة من أجل تحقيق الأهداف الإستراتيجية؛
- مشاكل الجودة تحل من خلال التعاون ما بين الموظفين والإدارة؛
- حل المشاكل وتحسين الجودة المستمر تستخدم طرق ضبط الجودة الإحصائية؛
- التدريب والتعليم لكل الموظفين هو القاعدة لتحسين الجودة المستمر.

4. **مراحل تطبيق إدارة الجودة الشاملة:** لكي يكون تطبيق إدارة الجودة الشاملة في المؤسسة الاقتصادية ذا الأثر الملموس لابد لها أن تتبع خطة منهجية أثناء تطبيقها بالمراحل التالية:²

- **المرحلة الأولى (التهيئة والإعداد):** ومرحلة التحضير لتطبيق إدارة الجودة الشاملة وتحديد مدى الحاجة إلى تطبيقه بالإضافة إلى تسطير الأهداف المتوخاة من تطبيقه وكذا الموارد المطلوبة لتطبيقه؛
- **المرحلة الثانية (الدراسة والتخطيط):** وفق ما توصل إليه في المرحلة السابقة يتم التخطيط لعملية التطبيق ودراسة وتحديد آلية بدء التنفيذ؛
- **المرحلة الثالثة (التقويم):** وتعني تقويم واقع المؤسسة بما يتناسب مع تطبيق إدارة الجودة الشاملة؛

¹ عبد العال النعيمي وآخرون، إدارة الجودة المعاصرة، (الأردن: دار البازوري، 2013)، الطبعة العربية، ص.53، 54

² نوبلي نجلاء، مرجع سبق ذكره، ص.59

- المرحلة الرابعة (التنفيذ): وتتضمن خلق بيئة ثقافية ملائمة لفلسفة إدارة الجودة من خلال التعليم والتطوير للعاملين واستخدام المدخل العلمي في حل المشاكل وتحسين العمليات؛
 - المرحلة الخامسة (تبادل الخبرات): ويقصد بها التغذية العكسية من المراحل السابقة وتحليل الانحرافات واتخاذ الإجراءات المناسبة لتصحيحها.
5. مزايا تطبيق إدارة الجودة الشاملة: تجني المؤسسة الاقتصادية فوائد جمة جراء تطبيق فلسفة إدارة الجودة الشاملة يتمثل أهمها فيما يلي:¹

- تعزيز الموقع التنافسي للمؤسسة الاقتصادية من خلال تقديم منتجات ذات جودة عالية؛
- تحسين العلاقة بين الإدارة والعمال والتحفيز بشكل أكبر على العمل الجماعي وروح الفريق؛
- تحقيق رضا العميل وذلك عن طريق التعرف على احتياجاته ورغباته والعمل على تلبيتها؛
- يمثل تطبيق فلسفة إدارة الجودة الشاملة سلسلة من الإيجابيات المتتالية التي تسمح للمؤسسة بتحقيق أهدافها المسطرة وهي تحقيق النمو وزيادة الأرباح، وزيادة الحصة السوقية والاستثمار الأمثل لمواردها؛

- التركيز على التحسين المستمر للعملية الإنتاجية وجميع أنشطة المؤسسة؛
 - العمل على زيادة الكفاءة والفعالية أثناء العمل وتخفيض الأخطاء الخاصة بالعملية الإنتاجية.
6. معيقات تطبيق إدارة الجودة الشاملة: بالرغم من المزايا والفوائد التي تنجم عن فلسفة إدارة الجودة الشاملة إلا أن تطبيقها لا يخلو من بعض الصعوبات منها:

- ضعف الربط بين أهداف الجودة والعوائد المالية المنتظرة؛
- مقاومة التغيير يعتبر من المشاكل الرئيسية التي تواجه تطبيق إدارة الجودة الشاملة وذلك ناتج من الممارسات الخاطئة لبداية تطبيقه؛
- عدم وجود كفاءات بشرية مؤهلة لتقوم بتطبيق نظام الجودة الشاملة؛
- غياب نظام فعال للاتصالات بين مختلف المستويات والأنشطة؛

¹ نوبلي نجلاء، مرجع سبق ذكره، ص.ص 59، 60

- عجز الإدارة عن توضيح التزاماتها بتطبيق فلسفة إدارة الجودة الشاملة؛

- تشكيل فرق عمل كثيرة دون توفير التأيير الملائم لضمان نجاحتها.

سابعاً: المقارنة المرجعية: عرف **Hilton** المقارنة المرجعية بأنها عملية بحث مستمرة عن الوسيلة الأكثر فاعلية في إنجاز مهمة معينة، وذلك عن طريق مقارنة الوسائل ومستويات الأداء المتحققة مع مثيلاتها في التنظيمات الأخرى أو مع الوحدات الثانوية أو المؤسسات التابعة لنفس التنظيم.

فيما عرفها **Krajewski & Ritzman** بأنها إجراءات نظامية مستمرة لقياس منتجات أو خدمات، أو عمليات المؤسسة مقابل المؤسسات القائمة في الصناعة.

تستعمل المقارنة المرجعية لفهم أفضل لكيفية أداء المؤسسات البارزة لعملها لذلك يمكن تحسين عملياتها الحالية الخاصة بها. وهناك خطوات أساسية أربع لإجراء المقارنة المرجعية وهي:¹

1. **التخطيط:** تحدد المنتجات، والخدمات، والعمليات التي سيجري مقارنتها والمنظمات المستعملة للمقارنة وتحدد مقاييس الأداء لتحليل وجمع البيانات؛

2. **التحليل:** تحدد الفجوة بين الأداء الحالي للمؤسسة وأداء المؤسسات المقارن بها وأسباب الفجوات الكبيرة؛

3. **التكامل:** تحدد الأهداف وبدعم المدراء عن طريق تزويدهم بالموارد التي تساعد على تحقيق هذه الأهداف، التي توضع في إطار حاجة المدراء المسؤولين عن توفير الموارد المختلفة؛

4. **اتخاذ الإجراءات:** تشكل فرق عمل متعددة الاختصاصات وتعد خطط إجرائية وتحدد مهمات الفرق وتنفيذ الخطط ويراقب التقدم ويفحص تمهيدا لإعادة إجراء المقارنة مرة أخرى مع القيام بالتحسينات.

ترتبط بالمقارنة المرجعية مفاهيم عدة منها:

- المقارنة المرجعية التنافسية وتجري على أساس المقارنة مع المنافسين المباشرين في الصناعة؛

- المقارنة المرجعية الوظيفية وتقارن الوظائف مثل الإدارية، خدمة الزبون، وعمليات المبيعات مع وظائف المؤسسات الأخرى في أي صناعة؛

¹ حيدر علي المسعودي، مرجع سبق ذكره، ص. 133-135

- المقارنة المرجعية الداخلية وتشمل استعمال وحدات المؤسسة ذات الأداء المتفوق بوصفها مرجعا لبقية الوحدات.

ويرى الباحث أن المقارنة المرجعية هي عملية تحليل ودراسة أداء المؤسسة على مستوى المنتج والعملية تمهيدا لمقارنتها مع مؤسسة أخرى أو أكثر. أو مع وظيفة أو أكثر، أو قسم أو أكثر داخل المؤسسة نفسها، تكون لها الأسبقية للوقوف على أسباب فجوة الأداء بينهما، ومن ثم تحديد أسباب هذه الفجوة لاتخاذ الإجراءات اللازمة لتطوير الأداء بما يحقق ردمها.

المطلب الثاني: طرق إدارة التكاليف المطبقة خلال مرحلة الإنتاج

أولاً: نظام التوقيت المنضبط: تعد الميزة التنافسية من بين الأهداف الإستراتيجية لأي مؤسسة اقتصادية، ففي القديم كان الإنتاج الكبير الواسع هو من يحقق الميزة التنافسية عن طريق زيادة الحصة السوقية، أما في الوقت الراهن وبعد نجاح التجربة اليابانية في تحقيق الميزة التنافسية في الأسواق العالمية بعد اعتمادها على عنصر الزمن وفق فلسفة جديدة ألا وهي فلسفة التوقيت المنضبط "JIT".

1. **تعريف نظام التوقيت المنضبط:** إن نظام التوقيت المنضبط هو أحد نظم الإنتاج الحديثة التي تجمع بين التقنيات الحديثة والتقنيات القديمة، تتمثل فلسفته بتشغيل خط إنتاجي مبسط وكفاء قادر على الاستغلال الأمثل للموارد من أجل الاستجابة لطلبات المستهلكين بالكمية، والجودة، والوقت المحدد والسعر الملائم، ويصب مفهوم نظام التوقيت المنضبط في: "أن الوحدات تباع وتشتري عندما تكون مطلوبة فقط وأنه يتم الاحتفاظ بالمخزون بأقل ما يمكن"، كذلك يعرف نظام التوقيت المنضبط بأنه "نظام تكاليف المخزون في الوقت المناسب التي يعمل على استلام المواد اليوم واستخدامها غدا، وذلك من خلال ضبط توقيت استلام المواد عند البدء في استخدامها للإنتاج، وضبط توقيت الانتهاء منها على وقت تسليم أو الشحن التام"، وعلى العموم يمكن اعتبار نظام التوقيت المنضبط بأنه "ذلك النظام الذي يقوم باستبعاد كل مصادر الهدر من مواد أو أنشطة لا تؤدي إلى إضفاء قيمة على المنتجات أي الإنتاج حسب الطلب (الحاجة) وفي الوقت الملائم".

يستخدم نظام التوقيت المنضبط نظام معلومات يدعى نظام "كانبان" من أجل الرقابة على الإنتاج وصلاحية دوران المواد والإنتاج في المصنع.

يمكن استخلاص جملة من خصائص هذه الفلسفة الحديثة في:¹

¹ نوبلي نجلاء، مرجع سبق ذكره، ص.ص 45، 46

- الاستغناء عن كافة أنواع المخزون أو تخفيضه إلى أدنى حد ممكن (الوصول إلى المخزون الصفري)؛
- الحد من الهدر في الموارد والأنشطة في العملية الإنتاجية؛
- الإنتاج بالكميات المحددة وفي الوقت المناسب لمواجهة الطلب؛
- فلسفة تقوم على نظام معلومات فعال من حيث تحديد كمية ومواصفات وأوقات الحاجة إلى الموارد؛
- تنمية الثقة والعلاقة بين المؤسسة والموردين من خلال التنسيق بين الإنتاج والطلب والمواصفات والجودة المطلوبة؛
- تقوم فلسفة التوقيت المنضبط على بيئة مستقرة داخل المؤسسة حيث تتطلب روح التعاون والإقناع والتنسيق بين الإدارة والعمال والموردين.

2. مزايا تطبيق نظام التوقيت المنضبط "jit": إن تطبيق نظام التوقيت المنضبط يوفر فرصة كبيرة للمؤسسة الاقتصادية عن طريق زيادة الأرباح بتخفيض التكاليف وتحسين نوعية المنتج وتحسين العلاقة مع الموردين والعملاء، وتتمثل المنافع التي تعود بالفائدة للمؤسسة من خلال تطبيق فلسفة التوقيت المنضبط تتمثل في:¹

- تخفيض حجم المخزونات وكمية الأموال المستثمرة عليها من مباني لازمة للتخزين وعمال؛
- توفر المنتجات بالكميات المناسبة وبالجودة المطلوبة وفي الوقت المناسب؛
- ازدياد الإيرادات والأرباح نتيجة لتحسين العلاقة مع العملاء؛
- تحسين جودة ونوعية المنتجات؛
- تقليل عدد الوحدات التالفة وهدر الموارد وضياح الوقت؛
- تحسين العلاقة مع الموردين وتوسيع حلقات الاتصال؛
- رفع روح المعنوية للعمال عن طريق إشراكهم في صنع القرارات والتعاون أثناء العمل.

¹ نوبلي نجلاء، مرجع سبق ذكره، ص.ص 46، 47

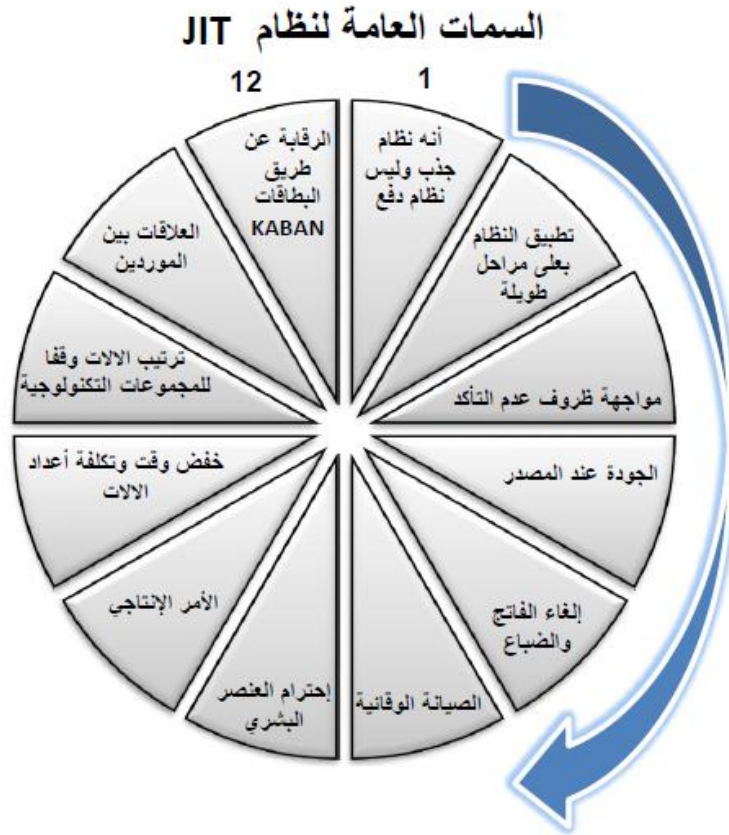
3. عيوب تطبيق نظام التوقيت المنضبط: بالرغم من المزايا التي يحققها نظام التوقيت المنضبط والتي قمنا بذكر أهمها فيما سبق إلا أنه لا ينفي وجود عيوب ومشاكل عند تطبيق هذا النظام ونوجزها فيما يلي:

- يتطلب هذا النظام إجراء تحسينات كبيرة في الإدارة وتطوير النظم المحاسبية مما يأخذ وقت طويل لإجراء هذا التحول؛
- صعوبة تكيف الموردين مع هذا النظام؛
- إن هذا النظام يتطلب تعاوناً كبيراً بين الإدارة والعمال هذا الأخير الذي يتميز بقلّة التزامه وانعدام الثقة بينه وبين الإدارة؛
- صعوبة إقناع المؤسسة بالتحول من الأنظمة التقليدية إلى الأنظمة الحديثة نظراً للتكلفة المرتفعة التي تتكبدها في بداية التحول وخوفاً من عدم نجاح النظام الجديد؛
- صعوبة تحقيق بعض المبادئ كالمخزون الصفري.

4. عناصر نظام التوقيت المنضبط: من خلال التعاريف السابقة يمكن إيجاز عناصر نظام التوقيت المنضبط في السمات الموضحة في الشكل الموالي:¹

¹ نوبلي نجلاء، مرجع سبق ذكره ، ص.47.

الشكل رقم (05): السمات العامة لنظام JIT



المصدر: مؤيد محمد الفضل وآخرون، محاسبة الإدارية، (الأردن: دار المسيرة، 2007)، ص.22

- **نظام جذب وليس نظام دفع:** إن الأنظمة التقليدية تعتمد على نظام الدفع أي أن تقوم كل مرحلة بدفع مخرجاتها إلى المرحلة الإنتاجية التي تليها بغض النظر عن ما إذا كانت هذه المرحلة المالية بحاجة إلى هذه المخرجات أم لا، على عكس نظام التوقيت المنضبط فهو نظام جذب أي أن كل مرحلة تطلب مدخلاتها من المرحلة التي سبقتها في شكل كانبان؛
- **الرقابة عن طريق البطاقات:** وهذا من أجل التأكد والرقابة من إنتاج المنتجات الضرورية عند الحاجة إليها؛
- **العلاقة مع الموردين:** وذلك عن طريق التنسيق وفرض وجود مصلحة مشتركة من أجل الاستقرار النسبي وتحسين الاتصال وزرع الثقة المتبادلة؛
- **خفض وقت وتكلفة إعداد الآلات:** إن التدفق المستمر للإنتاج وفق طلبات العملاء يؤدي إلى خفض حجم المخزون تحت التشغيل مما يوفر في استخدام الآلات دون فائدة مما يبطئ تقادمها؛

- يتكون الأمر الإنتاجي من وحدة واحدة: يقوم نظام التوقيت المنضبط على فلسفة تخفيض حجم الدفعة الإنتاجية إلى حد أن يمكن اعتبارها دفعة واحدة؛
- ترتيب الآلات وفقا للمجموعات التكنولوجية: بحيث ترتب الآلات على أساس مجموعات حسب الخصائص التكنولوجية والتشغيلية أو خصائصها الهندسية والتصميمية وليس على حسب الخط الإنتاجي وفق الطريقة التقليدية؛
- احترام العنصر البشري: مما لا شك فيه أن العنصر البشري يعتبر العامل الفعال في فلسفة التوقيت المنضبط سواء من ناحية التعاون مع الإدارة أو تقديم المقترحات التي من شأنها أن تساهم في تحسين سبل الإنتاج وصنع القرار المناسب؛
- الصيانة الوقائية: وذلك بتحديد الأسباب المحتملة لحدوث الأعطال وتحضير خطط وقائية للصيانة في حالة حدوثها دون إيقاف خط الإنتاج؛
- إلغاء الفاقد والضياع: ويقصد بها إلغاء كل مظاهر الهدر والضياع سواء من مواد أو عمال أو آلات أو أنشطة أو خطوط إنتاج أي إلغاء كل شيء لا يضيف قيمة للإنتاج¹؛
- الجودة عند المصدر: من شروط ومبادئ نظام الإنتاج المنضبط هو تأكيد تسليم المنتجات بجودة تامة وفق ما هو مطلوب؛
- مواجهة ظروف عدم التأكد: يعمل نظام الإنتاج وفق التوقيت المنضبط في ظل الأكادة النسبية وليس في ظروف يسودها عدم التأكد؛
- تطبيق النظام على مراحل طويلة: إن التطبيق الأولي لنظام التوقيت المنضبط لا بد له وأن يأخذ الوقت اللازم (العديد من السنوات) لكي يطبق على أرضية خصبة دون أخطاء أو تجاوزات عند تطبيقه.

ثانيا: نظرية القيود the theory of constraints: القيد هو أي شيء يمنعك عن أن تأخذ الكثير مما ترغب. أي يجعل حدود على الشيء، فالوقت قيد، حمولة الطائرة قيد، فلا نستطيع أن نضع فيها أي حمولة من الأفراد والحقائب. مجموع الطالب في الثانوية العامة قيد عليه يقيد بدخول كلية معينة. طاقة الخط الإنتاجي قيد. هناك أمثلة كثيرة على القيد نواجهها حتى في حياتنا اليومية. وحيث أن القيد يمنعك من أن تأخذ الكثير مما تريد، فإن الفاعلية في إدارة القيد هي مفتاح النجاح وهو ما تؤكد عليه نظرية القيود. تتركز مجهودات التحسين على القيد بحث يتم تحسينه وبعد نجاح مجهودات التحسين ننقل إلى

¹ نوبلي نجلاء، مرجع سبق ذكره، ص. ص. 48، 49

قيد آخر وهكذا، توفر هذه العملية المتتابعة البسيطة إستراتيجية فعالة لتحسين المستمر. ويعتبر مدخل نظرية القيود مكملاً لنظرية الجودة الشاملة وإعادة هندسة العمليات، إذ يركز على مجهودات التحسين التي قد تكون أكثر فعالية.¹

المطلب الثالث: طرق إدارة التكاليف المطبقة بعد مرحلة الإنتاج

أولاً: إدارة التكاليف على أساس النشاط: لقد أدى ظهور وتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة إلى ظهور مجموعة من المفاهيم المتعلقة بالإدارة والإنتاج والموازنات التي تعتبر أداة من أدوات مراقبة التسيير، فبالنسبة للإدارة نجد ما يسمى بالإدارة على أساس الأنشطة **ABM**، أما بالنسبة للإنتاج فظهور ما يسمى بأنظمة الإنتاج الحديثة مثل نظام المخزون الصفري، وبالنسبة للموازنات نجد ما يسمى بنظام الموازنة على أساس الأنشطة، إلا أننا سنركز على الإدارة على أساس النشاط **ABM** لما لها من علاقة قوية بنظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط **ABC**، حيث يستمد نظام التسيير على أساس النشاط المعلومات من نتائج تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط، ومن ثم يمكن القول أن هناك علاقة تكملية بينهما.

1. تعريف الإدارة على أساس النشاط: يعرف أسلوب **ABM** على أنه استخدام معلومات نظام التكلفة على أساس النشاط لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية التي تحقق رضا الزبون وتحسين الربحية، والذي يمكن أن يتضمن أيضاً قرارات التسعير ومزيج الإنتاج وتخفيض التكاليف وقرارات تحسين العمليات وتصميم المنتج.

ويعرف أيضاً بأنه عبارة عن أحد أنظمة المحاسبة الإدارية الحديثة، ويقوم على استخدام مخرجات نظام التكاليف المستندة للنشاط لمساعدة الإدارة في مهامها المختلفة كالخطيط، وإعداد الموازنة التقديرية على أساس الأنشطة، واتخاذ القرارات الإدارية بأنواعها المختلفة، وأهمها قرارات تسعير المنتجات، ويعد التسيير بالأنشطة الإطار الذي تعمل فيه التكاليف المستندة على النشاط، حيث يشكلان نظام متكامل لسير المؤسسة مبني على أسس واحدة وتعد طريقة **ABC** أداة رئيسية وفعالة لمراقبة التسيير في نظام **ABM** من حيث اعتبارها مصدر رئيسي للمعلومات واستخدامها لتقنيات مختلفة تساعد على اتخاذ القرارات وإعداد الموازنات. وفي نفس الوقت يوفر نظام الإدارة المستندة على النشاط الجو الملائم والمرن لتطبيق التكاليف المستندة على النشاط.

¹ ثناء محمد طعيمة، إدارة التكلفة في التقنيات الحديثة، كلية التجارة (الفصل الدراسي السابع كود المقرر 172)، مركز التعليم المفتوح، بدون

2. أهداف الإدارة على أساس النشاط: يعتبر نظام التكاليف حسب الأنشطة هو الأساس الذي يقوم عليه نظام الإدارة حسب الأنشطة، وذلك لأن نقطة البدء في تطبيق نظام الأنشطة هي تحديد الأنشطة داخل المؤسسة ومسببات التكلفة الخاصة بكل نشاط وتجميع معلومات التكاليف الخاصة بهذه الأنشطة داخل المؤسسة، ويعتبر التحديد السابق للأنشطة في ظل نظام التكلفة على أساس النشاط هو الأساس في تنفيذ نظام إدارة التكلفة وتجميع المعلومات الخاصة بأنشطة المؤسسة واتخاذ القرار على أساس المعلومات التي تنتج من نظام تكلفة الأنشطة عن أنشطة الشركة، وعلى هذا يمكن تحديد أهداف إدارة التكلفة في ظل الأنشطة كما يلي:¹

- الوفاء باحتياجات عملاء المؤسسة من المنتجات والخدمات المقدمة لهم من الجودة ومستوى الخدمة المناسبة مع عدم المغالاة في الأسعار؛
- زيادة مستويات أرباح المؤسسة عن طريق زيادة الإقبال لدى جمهور المستهلكين على السلع مما يضمن أرباح المؤسسة والمساهمين؛
- ولتحقيق الأهداف السابقة فإن إدارة التكلفة تعتبر أداة الهدف منها تحقيق التحسين المستمر في جميع أوجه النشاط داخل الشركة، وتتضمن إدارة التكلفة ما يلي:
- أوجه نقاط الضعف والقوة لدى المؤسسة؛
- أوجه الفرص والتهديدات المتاحة للمؤسسة من البيئة الخارجية، والبحث المستمر عن هذه الفرص ومحاولة تحقيق أقصى استغلال ممكن لها أمام المؤسسة عن طريق تحديد الأنشطة المطلوبة لاستغلال هذه الفرص أمام المؤسسة، وما هي الطريقة التي يمكن بها القيام بهذه الأنشطة وإدارتها، وهكذا فإن إدارة التكلفة على أساس النشاط إنما تزود الإدارة بنظرة إستراتيجية تركز على الإمكانيات الداخلية للمؤسسة ونقاط الضعف والقوة في أنشطة المؤسسة والفرص المتاحة في البيئة الخارجية بما يعني أن تتمكن الإدارة في الحكم على ما إذا كانت الإمكانيات الخاصة بالمؤسسة تتيح لها استغلال الفرص المتاحة في البيئة الخارجية أم يوجد نقاط ضعف لا بد من تقويتها لاستغلال فرص البيئة الخارجية.

¹ عبد الله عباس، أثر تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط (ABC) على قرارات التسعير-دراسة حالة المؤسسة الوطنية للغازات الصناعية -، (الجزائر: جامعة قاصدي مرباح، 2011)، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، ص.73-75

3. مراحل تصميم نظام الإدارة على أساس النشاط ABC: إن أول عمل يتطلب القيام به عند وضع نظام الإدارة على أساس النشاط يتمثل في التحليل الهيكلي للمؤسسة ويتم ذلك عبر ثلاث مراحل متتابعة هي:

✓ **المرحلة الأولى:** تحديد السلطات والصلاحيات للطاقي المسير ومختلف العوائق والمشاكل المطلوب التكفل بها (تحليل المسؤوليات، لوحة القيادة ...).

✓ **المرحلة الثانية:** تحديد نشاطات التسيير (دراسة المؤهلات، اختيار النشاطات ومؤشرات التكلفة...).

✓ **المرحلة الثالثة:** تحديد العمليات الأولية (وصف النشاطات، إعداد مصفوفة النشاطات، الربط بين الهيكل الصناعي والتسييري والمحاسبي).

وهنا نجد أن المرحلة الثانية والثالثة تعدان مراحل مشتركة بين ABC و ABM ويتطلب عند وضع نظام الإدارة على أساس النشاط تعيين فريق مشرف على المشروع يتكون من رئيس أو مدير المؤسسة مسؤول تنفيذي له دراية بالميدان الصناعي للمؤسسة ومراقب تسيير له دراية جيدة بالإجراءات.

إلا أن بعض الباحثين يرون أن هناك جملة من الخطوات يجب إتباعها بهدف تصميم نظام الإدارة على أساس النشاط ABM، ويمكن استعراض هذه الخطوات كما يلي:¹

✓ **التعليم والتدريب:** حيث يمثل كل من التدريب والتعليم عاملان أساسيان في نجاح نظام الإدارة على أساس الأنشطة، مع ملاحظة أنه يتم تنفيذ نظام الإدارة على أساس النشاط على مستوى المؤسسة، ولذلك لا بد من تدريب العاملين في المؤسسة للحصول على مزايا النظام.

✓ **تعريف العملية/ النشاط:** حيث أن العملية هي مجموعة من الأنشطة ويجب أن يتم ذلك من الإدارة العليا إلى الإدارة التنفيذية وفي بيئة ورشة العمل، والهدف من هذه الخطوة هو تحديد البناء الخاص ببيانات النشاط، ويكون ذلك بإعداد نموذج بسيط يربط بين المؤسسة والعملية في المؤسسة باستخدام خرائط العملية.

✓ **جمع البيانات/ تحليل الأنشطة:** حيث يتم جمع البيانات والمعلومات عن الأنشطة وأسباب وجودها والموارد التي تستخدمها أو تستهلكها ومن ثم ربط هذه الأنشطة بالهدف من تخفيض التكلفة، وهو الوصول إلى رضا المستهلك، وتحقيق التنافس في السوق.

¹ عبد الله عباس، مرجع سبق ذكره، ص. 76، 77

✓ **تحسين الأداء:** وتشمل هذه الخطوة التخطيط الشامل للتكاليف وإعداد التقارير والأداء، ويجب أن يتم هذا التخطيط في المراحل المبكرة قبل التنفيذ بمساعدة جميع العاملين في المؤسسة.

✓ **التنفيذ:** تعني هذه الخطوة تنفيذ برامج التحسين المستمر من خلال نظام الإدارة على أساس الأنشطة، ويجب قبل التنفيذ تعيين الأفراد الذين يتحملون مسؤولية تنفيذ جميع التغيرات.

إن نظام **ABM** يسمح بتحسين عوامل التسيير المتعلقة بتخفيض التكاليف، تحديد التوجهات والاختيارات الإستراتيجية بشكل دقيق وتوفير الأدوات والأساليب الجديدة الملائمة للتوقع والمحاكاة وتوفير المعلومات المناسبة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة والموازنات على أساس الأنشطة **ABB**، فالأولى تسمح بتوجيه الأعباء الغير مباشرة بشكل دقيق على أساس الأنشطة المستهلكة للموارد وفق معايير (مسببات التكلفة) دقيقة ذات ارتباط مباشر، وبالتالي تعمل على تقييم حجم النشاطات الضرورية لإنجاز متطلبات الأهداف عن طريق محددات النشاطات والموارد وبالتالي تحديد حجم الموارد الضرورية لذلك، وعليه هي أداة جيدة للمحاكاة والتخطيط والرقابة ومرجعا مهما لتحديد وتحليل الفروقات وتسمح بالتحديد الفوري للأعمال الواجب القيام بها، وبهذا تشكل **ABC ABM ABB** نظاما تسييريا تكامليا.¹

ثانيا: بطاقة الأداء المتوازن: حظيت بطاقة الأداء المتوازن في الآونة الأخيرة باهتمام متزايد في المجالين الأكاديمي والتطبيقي في الدول الصناعية. ويتضمن نظام بطاقة الأداء المتوازن مجموعة من الأبعاد يندرج تحت كل منها عدة مقاييس يتم اشتقاقها من رؤية إستراتيجية للمؤسسة.

1. **نشأة وتطور بطاقة الأداء المتوازن:** في ضوء التطورات الحديثة للفكر الإداري، وبمراعاة التحديات المعاصرة، والدراسات والبحوث الإستراتيجية، اهتم عدد من الباحثين بدراسة وتحليل وتقييم الأداء الإستراتيجي للمؤسسات، مما أدى إلى ظهور بطاقة الأداء المتوازن على يد العالمين **Kaplan** و **Norton** عام 1990 بأمريكا الشمالية، وذلك بعد دراسة قاما بها على عدد من المؤسسات في كل من كندا والولايات المتحدة الأمريكية، من أجل تقييم الأداء حيث أوضحا أن الحاجة إلى زيادة المعرفة اللازمة لإدارة المؤسسات الحديثة مثلت سببا وراء تقديم هذه الفكرة والأكثر من ذلك أن هناك أعمال كثيرة أصبحت تتم في المؤسسة كأعمال التجديد والابتكار المستمر، الأنشطة التدريب، ومن هنا بدت الحاجة الملحة إلى إيجاد أسلوب تقييم شامل ومتوازن يعكس حقيقة الانجاز الفعلي للمؤسسة. ولكن بطاقة الأداء المتوازن لا تعد أسلوبا جديدا في تقييم الأداء، فبعض الباحثين من يرى بأن جذورها تعود إلى سنوات الخمسينيات، أين قام **Simon** ومجموعة من الباحثين بدراسة كيفية استعمال المعلومة المحاسبية، وتوصلوا إلى أن المسير لا يستند في بناء معلوماته على النظام المحاسبي فقط، بل هناك مجموعة من الأنظمة يستقي منها معلوماته، بالإضافة إلى المؤشرات

¹ عبد الله عباس، مرجع سبق ذكره، ص. 77

المادية كوسيلة للمتابعة اليومية للإنتاج، إن تطوير بطاقة الأداء المتوازن كان متزامنا مع تطور العديد من الأحداث نذكر بعضها:¹

- ظهرت بطاقة الأداء المتوازن لتغطية عجز المعايير المالية التقليدية في مراقبة مدى تنفيذ الإستراتيجية بالإضافة إلى التغيرات التي طرأت على مختلف نواحي الأداء؛
- التطور الحاصل في مجال الجودة الشاملة والذي يركز على العملاء من خلال توفير المنتجات والخدمات ذات الجودة العالية؛
- التطور التكنولوجي في مجال الإنتاج ونظم المعلومات بالإضافة إلى شدة المنافسة؛
- استعمال المؤسسات الناجحة للبعد المالي وأبعاد أخرى ترتبط ببعض القضايا الإستراتيجية طويلة الأمد وبعضها الآخر بصحة ارتباطها بالبيئة وطبيعة التفاعلات التي تحدث فيها؛
- التركيز على مفاهيم المحاسبة الإدارية التقليدية، أدى إلى حدوث انعكاسات على قياس وتقييم الأداء الشامل والمتوازن؛
- النتائج غير المرضية لمقاييس الأداء المالي، ولدت الحاجة إلى تطوير بطاقة الأداء المتوازن حيث أن المقاييس المالية التقليدية كالأرباح، المبيعات الصافية، موجهة لمعرفة الأحداث الماضية ولا يمكن أن تتنبأ بالمستقبل.

2. **تعريف بطاقة الأداء المتوازن:** هناك تعريفات مختلفة لبطاقة الأداء المتوازن من طرف الباحثين والكتاب من أهمها:

عرفها كل من Kaplan و Atkinson على أنها: "أداة تتم بواسطتها ترجمة رسالة المؤسسة وإستراتيجيتها إلى أهداف ومقاييس تقوم على أربعة أبعاد أساسية هي الأداء المالي، ورضا العملاء، وكفاءة الأداء المالي التشغيلي والفرص التي توفرها المؤسسة للعاملين فيها للتطور والنمو، وبذلك يصبح التنافس فيما بين المؤسسات قائما على أساس ما يتوافر فيها من روح المبادرة، والقدرة على الإبداع والابتكار، أكثر مما هو على أساس ما لديها من أصول ثابتة وملموسة".

¹ نجوم قماري، مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية- دراسة استقصائية على المؤسسات الإنتاجية-، (سطيف: جامعة فرحات عباس سطيف-1، 2018)، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة،

كما عرفها **Kaplan و Norton** بأنها: "نظام لقياس الأداء بشكل منظم، حيث يتم بواسطتها ترجمة الإستراتيجية إلى أهداف واضحة، ومجموعة من المقاييس لقياس الأداء، مع توفير معايير لأداء يتم ربطها بمجموعة من الأعمال والبرامج التي ينبغي القيام بها لتحقيق تلك الأهداف".

عرفت كذلك بطاقة الأداء المتوازن على أنها: "أول عمل نظامي حاول تصميم نظام لقياس وتقييم الأداء والذي يهتم بترجمة إستراتيجية مؤسسة إلى أهداف محددة ومقاييس ومعايير مستهدفة ومبادرات لتحسين المستمر، كما أنها توحد جميع المقاييس التي تستخدمها المؤسسة".

3. **أهمية بطاقة الأداء المتوازن:** تهدف بطاقة الأداء المتوازن إلى الربط بين المفردات المالية والربح في جانب، وبين العمليات التشغيلية والتخطيط المستقبلي في جانب آخر. بمعنى الربط بين الرقابة المالية التشغيلية على المدى القصير مع الرؤية الإستراتيجية المستقبلية في المدى الطويل، ودراسة مدى تأثيرها على نمو المؤسسة في المستقبل، وتتمثل أهمية بطاقة الأداء المتوازن من خلال المنافع العديد من استخداماتها، التي جاءت نتيجة لتوظيفها في مؤسسات مختلفة ويمكن تلخيصها:¹

- توفير أسلوب قياس متميز يساعد المؤسسة على قياس أدائها الإستراتيجي والتشغيلي؛
- تعمل على إيجاد ترابط بين الأهداف ومقاييس الأداء؛
- تركز على أبعاد متعددة المالية وغير المالية، الداخلية والخارجية. تتمكن المؤسسة من خلالها هذه الأبعاد من مراقبة النتائج المالية وفي نفس الوقت مراقبة التقدم ببناء القدرات واكتساب الموجودات غير ملموسة؛
- أنها تزود المؤسسة بمؤشرات السبب ومؤشرات النتيجة عن مؤسساتهم؛
- تحديد المقاييس في بطاقة الأداء المتوازن يمثل الدافع الأساسي للأهداف الإستراتيجية للمؤسسة ومتطلبات المنافسة؛
- تجمع ويتقرير واحد العديد من العناصر المتفرقة لبرامج العمل التنافسية مثل التوجه نحو العملاء، تدنية وقت الاستجابة، تحسين النوعية، تأكيد العمل الجماعي، تقليل وقت طرح المنتجات الجديدة؛

4. **مزايا بطاقة الأداء المتوازن:** تعد بطاقة الأداء المتوازن من أهم أنظمة قياس الأداء التي تم تطويرها حديثاً، فهي تسعى لتوحيد أربعة أبعاد مختلفة لقياس الأداء وذلك لتفادي التركيز على بعد واحد على

¹ نجوم قماري، مرجع سبق ذكره، ص.ص 108، 109

حساب الأبعاد الأخرى، فهو لم يتجاهل أساليب القياس المالية كما أنه أخذ بالاعتبار أساليب القياس غير المالية، وإن تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن يحقق العديد من المزايا منها:¹

- تقدم إطارا شاملا لترجمة الأهداف الإستراتيجية إلى مجموعة متكاملة من المقاييس التي تنعكس في صورة مقياس أداء الإستراتيجية، فهي تنسيق بين مختلف فروع المؤسسة والتعاون في تحقيق الأهداف المسطرة؛
 - تعمل على إشباع عدة احتياجات إدارية لأنها تجمع في تقرير واحد أجزاء عديدة من إستراتيجية المؤسسة وبالتالي توفر معلومات كافية للمسؤولين لاتخاذ القرارات المناسبة؛
 - تتضمن العديد من التوازنات، فمقاييس الأداء تتضمن موازنة بين الأهداف طويلة المدى وقصيرة المدى، والتوازن بين المقاييس المالية وغير المالية، وتوازن المقاييس الخارجية والداخلية؛
 - تعمل على توفير مبادئ توجيهية للتنمية من خلال التركيز على الفوائد المتوقعة، فهي تساعد على الإدارة الفعالة للموارد البشرية من خلال تحفيز الموظفين على أساس الأداء؛
 - تسهيل الاتصال وفهم أهداف العمل والاستراتيجيات في مختلف مستويات المؤسسة وبالتالي تحديد المسؤوليات بصورة واضحة مما يسهل التدخل في حالة وجود الانحرافات.
- مما سبق يمكن القول بأن بطاقة الأداء المتوازن تعد أداة إستراتيجية للمؤسسة الاقتصادية، فهي تنتهي بتحقيق الأهداف والغايات المرجوة عن طريق الربط بين الخطط القصيرة الأجل والإستراتيجية العامة للمؤسسة.

5. عيوب بطاقة الأداء المتوازن: إن من أهم نقاط الضعف التي تشكل خطورة على نجاح بطاقة قياس الأداء المتوازن هو التعقيد في نظامها والمدة الزمنية التي يتطلب تطويرها. حيث إن التطوير يحتاج إلى أن يتضمن كافة المستويات الإدارية وأحيانا كافة الأفراد في المؤسسة. وتصل مدة التطوير إلى ثلاثون شهرا، وهذا الإجراء مكلف وقد تفوق تكاليفه المنافع المتوقعة منه في تحسين الأداء، بالنسبة إلى الانتقادات الأخرى فيمكن إجمالها فيما يلي:

- عدم وجود إطارات مؤهلة لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن يؤدي إلى مقاومة تطبيقها من طرف العمال، بسبب نقص المعرفة المتعلقة بهذا الأسلوب؛
- قد تكون تكاليف تطبيق بطاقة الأداء المتوازن مرتفعة بالمقارنة بالفائدة المنتظرة منها؛

¹ نجوم قماري، مرجع سبق ذكره، ص.ص 119، 120

- كثرة المقاييس والمعلومات قد تحدث لبسا في فهم العاملين؛
 - صعوبة تحديد مقاييس تترجم السياسات والأهداف العامة للمؤسسة الاقتصادية.
- بالرغم من هذه الصعوبات والمشاكل يجب أن لا يشكل تطبيق بطاقة الأداء المتوازن عائق أمام المؤسسة الاقتصادية، نظرا إلى المزايا والمنافع الكبيرة التي تعود بها عليها.¹

¹ نجوم قماري، مرجع سبق ذكره، ص.120.

خلاصة الفصل:

لقد تم خلال هذا الفصل تناول المفاهيم العامة للتكلفة في المؤسسة ومختلف أصنافها، إذ تعتبر التكلفة عنصرا مهما بالنسبة للمؤسسة المعاصرة التي تهدف إلى التفوق تنافسيا، فهي العامل الرئيسي لتحديد الأرباح كما تعتبر أداة مهمة في يد المديرين من أجل خلق مزايا تنافسية في الأسواق، وانطلاقا من هذه الأهمية قامت المؤسسات المعاصرة بخلق مصالح داخل هيكلها التنظيمي خاصة بعملية إدارة التكلفة بغرض التخطيط الجيد والرقابة المحكمة على تكاليف أنشطتها إذ تستعمل في ذلك عدة أدوات متمثلة في إدارة التكلفة على أساس النشاط، التكلفة المستهدفة، المقارنة المرجعية، هندسة القيمة، سلسلة القيمة، ذكاء الأعمال، نظرية القيود، بطاقة الأداء المتوازن، إدارة الجودة الشاملة.

الفصل الثاني:

الأداء المالي وعلاقته بأدوات

إدارة التكاليف

تمهيد

في ظل الرهانات المطروحة أمام المؤسسة الاقتصادية من انفتاح للأسواق وزيادة التزام التنافسي. وباعتبارها الركيزة الأساسية في تفعيل الاقتصاد الوطني والدولي على حد سواء، ظهرت الحاجة الملحة إلى عملية تقييمها، من أجل التأكد من كفاءة كل العوامل التي تهدف إلى دعم قدرتها في تحقيق الأرباح التي تمكنها من البقاء والنمو في السوق، لذا تعد عملية متابعة الوظيفة المالية في المؤسسات الاقتصادية أحد أهم المواضيع باعتبارها تعكس الصورة الحقيقية للأداء المالي، هذا الأخير الذي تبحث المؤسسة الاقتصادية في أنجع الطرق لتحسينه.

لذلك فإن التطرق إلى الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية والمفاهيم الأساسية المرتبطة به يعد أساساً للإحاطة بجميع جوانبه، وعلى هذا الأساس سيتم عرض هذا الفصل في ثلاثة مباحث، بحيث يتناول:

✓ **المبحث الأول: الأداء في المؤسسة الاقتصادية؛**

✓ **المبحث الثاني: ماهية الأداء المالي؛**

✓ **المبحث الثالث: دور أدوات إدارة التكاليف في رفع الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية.**

المبحث الأول: الأداء في المؤسسة الاقتصادية

لقد شكل الأداء لزمان طويل محور اهتمام العديد من الباحثين في ميدان العلوم الإدارية بصفة عامة وهذا نظرا لارتباطه بالأهداف التي تسعى المنظمة إلى تحقيقها، حيث يمثل عنصر الأداء مركز الاهتمام المشترك بين العديد من حقول المعرفة الإدارية.

المطلب الأول: مفهوم الأداء وأنواعه

الفرع الأول: مفهوم الأداء: يعد الأداء مؤشرا هاما تبنى عليه العديد من القرارات الهامة، فهو يحدد اتجاهات سير نشاط المنظمة سلبا وإيجابا، ويحدد مدى الاقتراب أو الابتعاد عن تحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط الموضوعية، وبذلك يعكس مدى نجاح المنظمة أو إخفاقها. فالمؤسسات الاقتصادية تواجه اليوم تحديات جديدة تفرض عليها تقييم الأداء وما تحققه من إنجازات ومقارنته بما يصل إليه غيرها من المؤسسات الاقتصادية الأفضل تنظيميا والأنجع في السوق. وقد اختلف الباحثون في تحديد مفهوم الأداء وتعود أسباب هذا الاختلاف إلى تعدد واختلاف مؤشرات قياسه وكذلك اختلاف طبيعة عمل المؤسسات الاقتصادية وأهدافها والجهات التي تقيسه.

فمن الباحثين من يرى أن "مفهوم وقياس الأداء انتقل من مجرد قياسه بمؤشرات كمية كالإنتاجية والمردودية الاقتصادية وزيادة الإنتاج والتحكم في التكاليف إلى الاستعانة بمعايير أخرى كالجودة واحترام المواصفات بجميع أنواعها واحترام الآجال بحيث أن هذه المعايير تنطبق على الأبعاد الشاملة للمؤسسة".

ومنهم من يعرف الأداء على أنه "البحث عن تعظيم العلاقة بين النتائج والموارد بغرض تحقيق الأهداف المسطرة". وعليه يمكن اعتبار الأداء بمثابة انعكاس لقدرة المؤسسة على تحقيق الفعالية (أي القدرة على بلوغ الأهداف)، والكفاءة (أي انعكاس لكيفية استخدام الموارد الموضوعية في سبيل بلوغ هذه الأهداف)¹.

إن أصل كلمة أداء ينحدر إلى اللغة اللاتينية من خلال كلمة "PERFORMARE" والتي تعني "إعطاء" وذلك بأسلوب كلي، وبعدها اشتقت اللغة الإنجليزية منها لفظة "PERFORMANCE"

¹ بن عمارة نعيم؛ دور إدارة سلسلة الإمداد في تحسين مستوى الأداء الاقتصادي بالمؤسسة -دراسة حالة مؤسسة عنتر تراء CONDOR ببرج بوعريش، (الجزائر: جامعة فرحات عباس سطيف، 2014-2015)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، الإدارة الاستراتيجية، ص.42

وأعطتها معناها من الفعل "TO PERFORM" بمعنى تأدية عمل أو إنجاز نشاط أو تنفيذ مهمة، أو القيام بفعل يساعد على الوصول للأهداف المسطرة.¹

ومن هذا نجد "لوري نو P Lorino" يعرف الأداء بأنه "القدرة على الإنتاج بفاعلية للسلع والخدمات التي تستجيب لطلب السوق (نوعية- أجل - سعر) بما يسمح بتحقيق فائض لتحريك النظام الاقتصادي.

وعرفه "ميلر وبرومي لي MILLER & Bromily" بأنه "محصلة لقدرة المؤسسة على استغلال مواردها وتوجيهها نحو تحقيق الأهداف المنشودة، فالأداء هو انعكاس لكيفية استخدام المؤسسة لمواردها المادية والبشرية بالصورة التي تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها".²

ويرى "بروسكت R. Brosquet" أن "الأداء هو العلاقة بين النتيجة والمجهود، وهو أيضا معلومة كمية في أغلب الأحيان تبين حالة درجة بلوغ الغايات والأهداف والمعايير والخطط المتبعة من طرف المؤسسة". من جهة أخرى نجد أن هناك من ركز على منظور الكفاءة والفعالية لتحديد مفهوم الأداء بالنظر للمفاهيم المقدمة على أنها تتمحور حول بعدين أساسيين (الكفاءة والفعالية)، ويمكن توضيح ذلك وفقا للشكل الموالي:

¹ محمد قريشي، التغيير التكنولوجي وأثره على أداء المؤسسات الاقتصادية من منظور بطاقة الأداء المتوازن - دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل فرع جنرال كابل بسكرة-، (الجزائر: جامعة بسكرة، 2014) أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، ص.43.

² موسى سهام، مساهمة في بناء نموذج قياس أثر المحاذاة الإستراتيجية لتكنولوجيا الانترنت على أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة - دراسة عينة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالمنطقة الصناعية العلة "ولاية سطيف" -، (الجزائر: جامعة بسكرة، 2014) أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، ص.95.

الشكل رقم (06): الأداء من منظور الكفاءة والفعالية



المصدر: معوج بلال، دور التحليل بالموشرات المالية في تقييم الأداء المالي بالمؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة مؤسسة "NCA ROUIBA"، (الجزائر: جامعة محمد الصديق بن يحي، 2015-2016)، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، إدارة مالية، ص.54.

من الشكل نلاحظ أن المؤسسات التي تحقق عنصر الكفاءة والفاعلية قادرة على النمو والازدهار بإنجاز الأهداف المسطرة بصورة صحيحة، بينما باقي المؤسسات تواجه مشاكل في هدر الموارد أو عدم تحقيق الأهداف الصحيحة، وقد تحقق الفشل إذا افتقدت للكفاءة والفاعلية.

الفرع الثاني: أنواع الأداء: إن تحديد أنواع الأداء لابد له حتمية اختيار معيار التقسيم، التي تصنف اعتياديا ضمن أربعة أشكال هي: معيار المصدر، معيار الشمولية، المعيار الوظيفي ومعيار الطبيعة.¹

أولاً: حسب معيار المصدر: هنا نميز بين نوعين من الأداء:

✓ **الأداء الداخلي:** يطلق عليه أيضا اسم أداء الوحدة أي أنه ينتج بفضل ما تملكه المؤسسة من الموارد، فهو ينتج أساسا من التوليفة أداء بشري- أداء تقني- أداء مالي. فالأداء الداخلي هو أداء متأتي من الموارد الضرورية للمؤسسة لسير نشاطها؛

¹ معوج بلال، دور التحليل بالموشرات المالية في تقييم الأداء المالي بالمؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة مؤسسة "NCA ROUIBA"، (الجزائر: جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل، 2015-2016) مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، ص. ص. 54، 55.

✓ الأداء الخارجي: وهو الأداء الناتج عن التغيرات التي تحدث في المحيط الخارجي للمؤسسة، فالمؤسسة لا تتسبب في إحداثه ولكن المحيط الخارجي هو الذي يولده، من أمثلة ذلك خروج أحد المنافسين، ارتفاع أسعار البيع، انخفاض أسعار المواد الأولية ... الخ؛

ثانيا: حسب معيار الشمولية: حسب هذا المعيار يقسم الأداء داخل المؤسسة إلى:

✓ الأداء الكلي: ويتمثل في النتائج التي ساهمت جميع عناصر المؤسسة أو الأنظمة التحتية في تكوينها دون انفراد جزء أو عنصر لوحده في تحقيقها، فالتعرض للأداء الكلي للمؤسسة يعني الحديث عن قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها الرئيسية بأدنى التكاليف الممكنة؛

✓ الأداء الجزئي: هو قدرة النظام التحتي على تحقيق أهدافه بأدنى التكاليف الممكنة، حيث يسعى لتحقيق أهدافه الخاصة به لا أهداف الأنظمة الأخرى، ويتحقق مجموع أداءات الأنظمة التحتية يتحقق الأداء الكلي للمؤسسة؛

ثالثا: حسب المعيار الوظيفي: ينقسم الأداء هنا حسب الوظائف المسندة للمؤسسة ويمكن أن نميز:

- أداء الوظيفة المالية: ويتمثل في قدرة المؤسسة على بلوغ أهدافها المالية بأقل التكاليف الممكنة؛
- أداء وظيفة الإنتاج: ويتحقق عندما تتمكن المؤسسة من تحقيق معدلات إنتاجية مرتفعة مقارنة بمثيلاتها أو بنسبة القطاع الذي تنتمي إليه؛
- أداء وظيفة الأفراد: ولا يتحقق إلا إذا كان الشخص المناسب في المكان المناسب وفي الوقت المناسب لإنجاز عمله؛
- أداء وظيفة التموين: ويتمثل في القدرة على تحقيق درجة عالية من الاستقلالية عن الموردين والحصول على المواد بجودة عالية وفي الآجال المحددة وبشروط دفع مرضية؛
- أداء وظيفة البحث والتطوير؛
- أداء وظيفة التسويق: ويمكن معرفته من خلال مجموعة من المؤشرات كحصة السوق، إرضاء العملاء، السمعة؛
- أداء وظيفة العلاقات العامة: يأخذ بعين الاعتبار المساهمين، العملاء، الموردين والدولة.¹

¹ معوج بلال، مرجع سبق ذكره، ص.ص. 56، 57

رابعاً: حسب معيار الطبيعة: تبعا لهذا المعيار نجد:

✓ الأداء الاقتصادي: يعتبر المهمة الأساسية التي تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى بلوغها، ويتمثل في الفوائض التي تجنيها المؤسسة من وراء تعظيم نواتجها (الإنتاج، الربح، القيمة المضافة، رقم الأعمال، حصة السوق، المردودية...) وتدنية استخدام مواردها (رأس المال، العمل، المواد الأولية، التكنولوجيا...);

✓ الأداء الاجتماعي: الأهداف الاجتماعية التي ترسمها المؤسسة أثناء عملية التخطيط كانت قبل ذلك قيوداً أو شروطاً فرضها عليها أفراد المؤسسة أولاً، وأفراد المجتمع الخارجي ثانياً، ويتزامن تحقيق هذه الأهداف مع تحقيق الأهداف الأخرى وخاصة منها الاقتصادية، وفي بعض الحالات لا يتحقق الأداء الاقتصادي إلا بتحقيق الأداء الاجتماعي؛

✓ الأداء التكنولوجي: حيث يكون للمؤسسة أداء تكنولوجي عندما تكون قد حددت أثناء عملية التخطيط أهدافاً تكنولوجية كالسيطرة على مجال تكنولوجي معين. وفي أغلب الأحيان تكون الأهداف التكنولوجية أهدافاً إستراتيجية نظراً لأهمية التكنولوجيا حالياً؛

✓ الأداء السياسي: ويتجسد في بلاغ المؤسسة أهدافها السياسية، حيث يمكن أن تتحصل المؤسسة على مزايا من خلال تحقيق أهدافها السياسية التي تعتبر وسيلة لتحقيق الأهداف الأخرى.¹

المطلب الثاني: مجالات الأداء مستوياته وأبعاده

الفرع الأول: مجالات الأداء: تتنوع وتختلف مجالات الأداء في منظمات الأعمال تبعا لاختلاف أعمالها وطبيعة نشاطها، ووفقاً لدرجات إدارتها في التركيز على تلك المجالات التي تعتقد أن تحقيق الأهداف من خلالها يمثل أولوية، وحتى تلك المجالات التي تقل أهمية عن مجالات الأهداف الرئيسية، تسعى المنظمات الناجحة إلى بلورة منطلقات لقياس أدائها للوصول إلى إطار عمل متكامل يعكس مستوى الأداء في المنظمة بشكل كامل، وهذه الميادين هي:²

✓ ميدان الأداء المالي: وهو الميدان المتعلق بالجانب المالي، وهو وصف لوضع الوحدة الاقتصادية الآن وتحديد للاتجاهات التي استخدمتها للوصول إلى هذا الوضع من خلال دراسة المبيعات والإيرادات والموجودات والمطلوبات، ويعتقد **Harrison & John** أن مؤشرات الأداء المالي يمكن

¹ معوج بلال، مرجع سبق ذكره، ص. 57

² بن خليفة حمزة، دور قائمة التدفقات النقدية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة، (الجزائر: جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011-2012) مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التدبير، محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، ص. 50.

استخدامها كمؤشرات أساسية تستخدم في عملية التحليل الداخلي للمنظمة، فالأداء المالي يعتبر إستراتيجية مهمة، يمكن للمدراء استخدامها في تحديد مستوى الأداء الكلي في المنظمة، فضلا عن ما يؤشره من نقاط قوة داخلية ويؤكد الكاتبان على أهمية الأداء المالي فيما يتعلق بالعوامل البيئية الخارجية، إذ أن المنظمة ذات الأداء المالي العالي، تكون أكثر قدرة على الاستجابة في تعاملها مع فرص وتهديدات البيئة الجديدة، كما أنها تتعرض لضغط أقل من أصحاب المصالح والحقوق، مقارنة بغيرها من المنظمات والتي تعاني من الأداء المالي المتردي. ويدعم هذا المنطق **Waddock & Graves** إذ يعتبران أن الأداء المالي يتيح للمنظمة الموارد المالية اللازمة لاقتناص فرص الاستثمار المختلفة، ويساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح والحقوق وتحقيق أهدافهم، وتستخدم لقياسه النسب والمؤشرات المالية كالسيولة والربحية وغيرها من النسب التي تتيح للوحدة الاقتصادية معرفة نقاط قوتها وضعفها فضلا عن معرفة موقعها السوقي مقارنة بالوحدات الاقتصادية المنافسة.

✓ **ميدان الأداء المالي والعملياتي:** يمثل ميدان الأداء المالي والعملياتي الحلقة الوسطى لأداء الأعمال في المنظمات، فبالإضافة إلى المؤشرات المالية يجري الاعتماد على مقاييس ومؤشرات تشغيلية في الأداء كالحصصة السوقية، تقديم منتجات جديدة، نوعية المنتج، الخدمة المقدمة، فاعلية العملية التسويقية، الإنتاجية، وغيرها من المقاييس، ويرى **Macmenamin** أن الاعتماد على النسب المالية فقط في تقييم الأداء يعطي رؤية غير متكاملة الأبعاد حول المنظمة، لذا يجب تعزيز هذا الأسلوب في القياس بمقاييس أداء غير مالية لبناء نظام قياس فعال في المنظمة. وضمن هذا التوجه، يعتقد **Ellsworth** بأنه إذا ما اهتم المدير بالأداء الكلي والشامل للمنظمة، فإنه سيكون أكثر ميل لخلق التوازن بين الاهتمامات العملياتية والمالية، ويرى **Venkatrman & Ramanujam** أن الاعتماد على المؤشرات المالية إلى جانب المؤشرات العملياتية، يعد ميدان للأداء الذي يستخدم في أغلب البحوث الإدارية الإستراتيجية الحديثة.

✓ **ميدان الفاعلية التنظيمية:** يمثل ميدان الفاعلية التنظيمية المفهوم الأوسع والأشمل لأداء الأعمال والذي يدخل في طياته أسس كل من الأداء المالي والعملياتي ويرى **Cameron & Whetten** أنه من المناسب الاعتماد على هذا الميدان بمفاهيمه ومقاييسه عند دراسة الأداء في مختلف المجالات الإدارية، وخاصة في مجال بحوث الإدارة الإستراتيجية ونظرية المنظمة نظرا لما تتطلبه الطبيعة المتشابكة للأهداف التنظيمية وحاجات الأطراف المرتبطة بها من اهتمام، إذ يغطي ميدان الفاعلية التنظيمية أهداف أصحاب المصالح في المنظمة.¹ ويجد القياسات المناسبة لأهداف مختلف

¹ بن خليفة حمزة، مرجع سبق ذكره، ص. 51

الأطراف ويؤيد Chakravarthy استخدام مدخل الفاعلية في قياس الأداء وخاصة الجانب الاستراتيجي منه، ويعتقد بأن الأداء الاستراتيجي ما هو إلا دراسة وبحث وقياس لفاعلية المنظمة.

الفرع الثاني: مستويات الأداء: توجد مجموعة من المستويات للأداء يمكن للمؤسسة الاقتصادية من خلالها التعرف على مستوى أدائها، ولعل هذا الاختلاف يعود كما أشرنا لاختلاف المعايير والمقاييس التي يتبناها باحثي هذا المجال، وتتمثل هذه المستويات في:¹

✓ **الأداء الاستثنائي:** يبين التفوق في الأداء ضمن الصناعة على المدى البعيد والعقود المربحة، وكذا الالتزام الواضح من قبل الأفراد ووفرة السيولة وازدهار الوضع المالي للمؤسسة؛

✓ **الأداء البارز:** يكون فيه الحصول على عدة عقود عمل كبيرة، امتلاك إدارات ذات كفاءة، امتلاك مراكز ووضع مالي متميز؛

✓ **الأداء الجيد جدا:** يبين مدى صلابة الأداء، واتضاح الرؤية المستقبلية إلى جانب التمتع بالوضع المالي الجيد؛

✓ **الأداء الجيد:** يكون فيه تميز للأداء وفق المعدلات السائدة مع توازن نقاط القوة والضعف في المنتجات و/أو الخدمات وقاعدة العملاء، مع صعوبة في الحصول على الأموال اللازمة للبقاء والنمو؛

✓ **الأداء الضعيف:** والذي يمثل الأداء دون المعدل بكثير، مع وضوح لنقاط الضعف في جميع المحاور تقريبا، فضلا عن وجود صعوبات خطيرة في استقطاب الإدارات المؤهلة، مع مواجهة مشاكل خطيرة في الجوانب المالية.

الفرع الثالث: أبعاد الأداء: هناك أربعة أبعاد للأداء تمثل الأداء الشامل هي: البعد الاقتصادي التنظيمي، الاجتماعي والبيئي:²

✓ **البعد الاقتصادي:** والذي بواسطته تشبع المؤسسة رغبات المساهمين والزبائن والموردين وتكتسب ثقتهم. ويقاس هذا الأداء بالاستعانة بالقوائم المالية.

¹ عمر تيمجددين، دور استراتيجية التنوع في تحسين أداء المؤسسة الصناعية -دراسة حالة مؤسسة كوندور برج بوعريج-، (الجزائر: جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012-2013) مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، ص.50

² مومن شرف الدين، دور الإدارة بالعمليات في تحسين الأداء للمؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة مؤسسة نقاوس للمصبرات باتنة-، (الجزائر: جامعة فرحات عباس باتنة، 2011-2012) مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، ص.ص. 51، 52

✓ **البعد التنظيمي للأداء:** يقصد بالأداء التنظيمي الطرق والكيفيات التي تعتمدها المؤسسة في المجال التنظيمي بغية تحقيق أهدافها، ومن ثم يكون لدى مسيري المؤسسة معايير يتم على أساسها قياس فعالية الإجراءات التنظيمية المعتمدة وأثرها على الأداء، مع الإشارة إلى أن هذا القياس يتعلق مباشرة بالهيكل التنظيمية وليس بالنتائج المتوقعة ذات الطبيعة الاجتماعية والاقتصادية، وهذا يعني أنه بإمكان المؤسسة أن تصل إلى مستوى فعالية آخر ناتج عن المعايير الاجتماعية والاقتصادية يختلف عن ذلك المتعلق بالفعالية التنظيمية. إذ نستنتج مما سبق، أن هذه المعايير المعتمدة في قياس الفعالية التنظيمية تلعب دورا هاما في تقويم الأداء، حيث تتيح للمؤسسة إدراك الصعوبات التنظيمية في الوقت الملائم من خلال مظاهرها الأولى، قبل أن يتم إدراكها من خلال تأثيراتها الاقتصادية.

✓ **البعد الاجتماعي للأداء:** يشير البعد الاجتماعي للأداء إلى مدى تحقيق الرضا عند أفراد المؤسسة على اختلاف مستوياتهم، لأن مستوى رضا العاملين يعتبر مؤشرا على ولاء الأفراد لمؤسستهم. وتتجلى أهمية هذا الجانب، في كون أن الأداء الكلي للمؤسسة قد يتأثر سلبا على المدى البعيد إذا اقتصرَت المؤسسة على تحقيق الجانب الاقتصادي، وأهملت الجانب الاجتماعي لمواردها البشرية، فكما هو معروف في أدبيات التسيير أن جودة التسيير في المؤسسة ترتبط بمدى تلازم الفعالية الاقتصادية مع الفعالية الاجتماعية، لذا ينصح بإعطاء أهمية معتبرة للمناخ الاجتماعي السائد داخل المؤسسة، أي لكل ما له صلة بطبيعة العلاقات الاجتماعية داخل المؤسسة (صراعات، أزمات، ..).

✓ **البعد البيئي:** والذي يركز على المساهمة الفاعلة للمؤسسة في تنمية وتطوير بيئتها.

المطلب الثالث: قياس الأداء والعوامل المؤثرة فيه

الفرع الأول: قياس الأداء¹: منذ أكثر من قرن، كتب "لورد كيلفين" قائلا: "عندما يكون بإمكانك قياس ما تحدث عنه وتعبير عنه في صورة أعداد وأرقام، فإن ذلك يعني أنك تعرف شيئا عنه، ولكنك عندما تعجز عن قياسه أو التعبير عنه في صورة عددية، يكون معنى ذلك أن معرفتك به ضئيلة أو غير مرضية". كما يضيف "جينز" بأن: "ما يتم إخضاعه للقياس بالطريقة السليمة، يزداد احتمال أدائه بطريقة سليمة"، إن قياس الأداء هو الوسيلة الصحيحة التي بواسطتها تحدد من خلال جميع العوامل المؤثرة في التقدم نحو الهدف بحيث يكون قياسا شاملا لجميع أبعاد الأداء، والجدول التالي يوضح المقاييس الأكثر استعمالا لقياس الأداء:

¹ مومن شرف الدين، مرجع سبق ذكره، ص.ص. 52، 53

الجدول (07) رقم: تصنيف مقاييس الأداء

المقياس	يقيس	التعبير عنه بالوحدات
الكفاءة	قدرة المؤسسة على أداء المهام	المدخلات الفعلية إزاء المدخلات المخططة
الفاعلية	قدرة المؤسسة على التخطيط لمخرجات عملياتها	المخرجات الفعلية إزاء المخرجات المخططة
الجودة	مسألة إنجاز وحدة العمل بشكل صحيح، وإن تدابير الصحة هنا تحدد حسب احتياجات العملاء	عدد الوحدات المنتجة بشكل صحيح إزاء إجمالي عدد الوحدات المنتجة
التوقيت	مسألة إنجاز وحدة العمل في التوقيت المحدد، وإن معايير التوقيت تحدد حسب احتياجات العملاء	عدد الوحدات المنتجة في الوقت المحدد إزاء إجمالي عدد الوحدات المنتجة
الإنتاجية	حجم الموارد التي تستخدم لإنتاج وحدة العمل	المخرجات إزاء المدخلات

المصدر: مومن شرف الدين، مرجع سبق ذكره، ص.54

فيتينين أنه لا شك أن عملية قياس الأداء الناجحة، هي العملية التي تعطي نتائج موثوقة لإنتاجية العمل، كذلك فعلى جميع الإداريين دراسة الكيفية الصحيحة للقيام بالقياسات المختلفة.

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في الأداء: لقد اتفق المفكرون أن الأداء في حد ذاته تابع لمجموعة من المتغيرات والعوامل من داخل المؤسسة وخارجها، وتلك العلاقة قد تكون موجبة أو سالبة، وفي ما يلي سوف نركز على أهم العوامل المؤثرة في الأداء وهي:¹

• **العوامل الداخلية:** وتتمثل في مجموع المتغيرات والعوامل التي تتواجد في البيئة الداخلية للمؤسسة ولها علاقة بموارد المؤسسة، ثقافتها، وظائفها، وأقسامها وفروعها. وتتمثل في:

✓ **العوامل التقنية:** نوع التكنولوجيا المستعملة، مساهمة الآلة بالمقارنة مع مساهمة العمال...الخ.

¹ معوج بلال، مرجع سبق ذكره، ص.55

- ✓ **العوامل البشرية:** مستوى التأهيل، تركيبة العاملين من حيث الجنس والعمر، نظام الحوافز وسياسة الأجور، علاقة العمال مع بعضهم البعض، فرق العمل.
- ✓ **العوامل المالية والمادية:** وتتمثل في قدرة المؤسسة على مواجهة احتياجاتها المالية والمادية في حالة تعرضها للمنافسة أو تراجع مستوى مبيعاتها أو غير ذلك من الظروف الطارئة.
- **العوامل الخارجية:** وتتمثل في مجموع العوامل التي تقع خارج محيط المؤسسة والتي تؤثر سلباً أو إيجاباً على مستوى أدائها، وعلى العموم نجدها تتمثل في التغيرات التالية:
- ✓ **العوامل الاقتصادية:** سواء كانت متغيرات اقتصادية كلية (السياسة الاقتصادية للدولة، مستوى النمو معدل التضخم، وضعية التجارة الخارجية...) أو حتى المتغيرات الاقتصادية الجزئية (رغبات المستهلكين، وفرة أو ندرة المواد، مستوى المنافسة...).
- ✓ **العوامل التكنولوجية:** تكنولوجيا الإعلام والاتصال، مجالات البحث والتطوير، الإبداعات التكنولوجية والرقمنة...الخ.
- ✓ **العوامل الاجتماعية والثقافية:** تنوع حاجات الأفراد ودوافعهم، الثقافة التنظيمية، العادات والتقاليد، القيم والمبادئ...الخ.
- ✓ **العوامل السياسية والقانونية:** وتتمثل على وجه الخصوص في توجه الدولة وسياساتها المالية والنقدية وكذا آفاق الاستثمار ومناخه، وجملة التشريعات والقوانين والأحكام السائدة في الدولة الاستقرار السياسي والأمن، الديمقراطية والمصادقية وغيرها من العوامل.¹

¹ معوج بلال، مرجع سبق ذكره، ص. 56

المبحث الثاني: الأداء المالي

يمثل الأداء المالي محورا أساسيا وفعالا لمعرفة نجاح أو فشل المؤسسة الاقتصادية في قراراتها وخططها، لأن الأداء المالي المستقبلي يتوقف على حسن تسيير الأداء المالي الحالي، ومن خلال هذا المبحث سنقوم بتسليط الضوء على مصطلح الأداء المالي انطلاقا من تحديد الإطار المفاهيمي له ومرورا بعرض العوامل المؤثرة به ودور أدوات إدارة التكاليف في رفع الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية.

المطلب الأول: نظرة تاريخية حول الأداء المالي ومفهومه

الفرع الأول: نظرة تاريخية حول الأداء المالي:¹ يمثل الجانب المالي تاريخيا محور اهتمام المؤسسات حيث الاهتمام بالأرباح وتراكمها باعتبارها تعطي انطباعا إيجابيا على نمو المؤسسات وتوسعها من جانب ونجاح الإدارة وخاصة الإدارة العليا من جانب آخر، ولقد مثلت المحاسبة على مر الزمان نظام القياس والترجمة بلغة الأعمال وعرضت مؤشرات وتقارير للإفصاح المستخدمة لهذه الجوانب بشكل واضح.

لقد جاءت الثورة الصناعية لتعطي توجهها مغايرا، حيث الاهتمام بنظم محاسبية أكثر حداثة من السابقة لعبت فيها النسب المالية كمؤشرات وطرق تحليل لتبيان أداء المؤسسات ومقارنة بعضها مع البعض الآخر للحكم على فعاليتها وكفاءة إدارتها، وفي بداية القرن العشرين تم تنضيج مؤشرات تعكس الجانب المالي بصورة شمولية، ويتم من خلالها تقييم الأداء للمؤسسات وخاصة الكبيرة منها، فمؤشر مثل العائد على الاستثمار، أو العائد على حق الملكية ونسب التحليل المرتبطة بالموازنات التشغيلية والنقدية جاءت لتلبي متطلبات الإدارة لاتخاذ القرارات المناسبة لتوسيع الأعمال أو بقائها أو الانسحاب منها.

كما انتقلت اهتمامات المستخدمين لمؤشرات الأداء المالي في إطار المحاسبة المالية التقليدية إلى نتائج الأداء ومخرجات النظام المحاسبي الإداري والكفوي، حيث يعد هذا الأمر انطلاقة حديثة لتطوير معلومات كمية يمكن الحكم من خلالها على الأداء بصورة أدق. ومع ظهور معايير التقارير المالية الدولية شرعت العديد من المؤسسات في تطبيقها نظرا لمزايا هذه المعايير من جهة، ونظرا لدورها كذلك في إنتاج قوائم مالية تعكس الوضع المالي والحقيقي للمؤسسة، وتسمح باستخراج نسب يعتمد عليها في تقييم الأداء المالي للمؤسسات، حيث تعد القوائم المالية قاعدة أي تقييم مالي، ونظرا لذلك خصصت لها لجنة معايير المحاسبة الدولية معيارا خاصا بها وهو المعيار المحاسبي الدولي بعنوان عرض القوائم

¹ جودي محمد رمزي، أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على تقييم الأداء المالي في مؤسسات جزائرية - المعيار المحاسبي الدولي 1 عرض القوائم المالية- دراسة حالة لمجموعة من المؤسسات-، (الجزائر: جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014-2015) رسالة مقدمة كمتطلب

لنيل شهادة دكتوراه قسم علوم التسيير، ص.89

المالية، يهدف هذا المعيار إلى وصف أساس عرض القوائم المالية لضمان إمكانية مقارنة الوضع المالي للمؤسسة للسنوات الماضية، أو مقارنتها مع المؤسسات الأخرى.

في ظل التغيرات التي تحدث في البيئة المحاسبية انتقلت اهتمامات مستخدمي القوائم المالية إلى جودة المعلومات المحاسبية، وذلك نظرا لدور ولأهمية المعلومة المحاسبية في صنع القرارات وفي تقييم الأداء المالي، ونظرا كذلك لأن هناك مجال للمفاضلة بين الطرق وأساليب القياس والإفصاح المحاسبي، حيث يعمل المحاسب على اختيار وتطبيق الطرق والأساليب المحاسبية التي من شأنها المساهمة في إنتاج معلومة محاسبية ذات جودة.¹

الفرع الثاني: مفهوم الأداء المالي: يعد الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية بمثابة المجال المحدد لنجاحها، فهو يستخدم كمنهج أساسي ليس في تحقيق الأهداف المالية للمؤسسة فقط بل يتعداها إلى الأهداف العامة والإستراتيجية، لذا تداولت تعريفه جل الدراسات والأبحاث في الأخيرة لما له من الأهمية كبيرة، لذا من الضروري أن نقوم بسرود جملة من التعاريف لضبط مدلوله، ومن ثم نتبنى تعريف محدد يعتبر حجر الأساس في ما يلي من الدراسة:²

هناك من يربط الأداء المالي بالأهداف فيعرفه بأنه "انعكاس لقدره وقابلية المؤسسة على تحقيق الأهداف أو يعرفه بدلالة النتيجة بغض النظر عن الوسائل المستخدمة بأنه: النتيجة المطلوبة ولكن في المقابل يكون هناك هدر كبير في الموارد وهذا ليس بعقلاني.

ويرى بعض المفكرين بأن الأداء المالي يتمثل " في تشخيص السلامة المالية للمؤسسة للوقوف على مدى قدرتها على خلق القيمة ومواجهة التحديات المستقبلية من خلال الاعتماد على الكشوفات المالية" (القوائم المالية)، مع الأخذ بعين الاعتبار للظروف الاقتصادية للقطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة وعلى هذا الأساس فإن تشخيص الأداء المالي يتم بمعاينة المردودية الاقتصادية للمؤسسة ومعدل نمو الأرباح.

ويرى البعض الآخر بأن الأداء المالي يعبر عن "مدى قدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستغلال الأمثل لمواردها المالية في الاستخدام القصير وطويل الأمد من أجل تشكيل ثروة".

يتيح الأداء المالي المتفوق للمؤسسة الموارد المالية اللازمة والملائمة لاستغلال الفرص الملائمة للاستثمار، كما يساعد على تلبية رغبات المستثمرين والمساهمين وتحقيق أهدافهم.

¹ جودي محمد رمزي، مرجع سبق ذكره، ص. ص. 89، 90

² نوبلي نجلاء، مرجع سبق ذكره، ص. ص. 78، 79.

على الرغم من تعدد تعاريف مصطلح الأداء المالي نتيجة الاستخدام والتطبيق المستمر له إلا أنه يوجد قاسم مشترك يجمع بينهم ألا وهو مدى قدرة المؤسسة الاقتصادية في الاستخدام الأمثل للوسائل المالية المتاحة في المؤسسة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة.

عليه فإن الأداء المالي يتسم ب:

- الأداء المالي أداة تعطي صورة واضحة على الوضع المالي القائم في المؤسسة الاقتصادية؛
- الأداء المالي يحفز الإدارة لبذل المزيد من الجهد لتحقيق أداء مستقبلي أفضل من سابقته؛
- الأداء المالي أداة تدارك الانحرافات والمشاكل التي قد تواجه المؤسسة وتحديد مواطن القوة والضعف؛
- الأداء المالي وسيلة جذب المستثمرين للتوجه للاستثمار في المؤسسة؛
- الأداء المالي آلية أساسية وفعالة لتحقيق أهداف المؤسسة.¹

يحظى الأداء المالي في المؤسسات بكافة أنواعها باهتمام متزايد من قبل الباحثين والدارسين والإداريين والمستثمرين، لأن الأداء المالي الأمثل هو السبيل الوحيد للحفاظ على البقاء والاستمرار، حيث يعد من أكثر ميادين الأداء استخداماً وقدماً في قياس أداء المؤسسات لأنه يمتاز بالاستقرار والثبات ويساهم في توجيه المؤسسات نحو المسار الأفضل والصحيح.

يعرف الأداء المالي على أنه المعبر عن أداء الأعمال باستخدام مؤشرات مالية كالربحية مثلاً، يمثل الركيزة الأساسية لما تقوم به المؤسسات من أعمال مختلفة.

في معنى آخر يمثل الأداء المالي المفهوم الضيق لأداء المؤسسات حيث يركز على استخدام نسب مالية لقياس مدى إنجاز الأهداف، ويعبر عن أداء المؤسسات حيث أنه الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها المؤسسة، ويساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد المؤسسة بفرض استثمارية في ميادين الأداء المختلفة والتي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم.

من خلال ما سبق يمكن القول أن الأداء المالي:²

- واحد من أهم محاور الأداء، والذي يستخدم في الحكم على مدى نجاح المؤسسة، ومدى تحقيق الأهداف، والوقوف على مستوى الأرباح المحققة؛

¹ نوبلي نجلاء، مرجع سبق ذكره، ص. 79.

² جودي محمد رمزي، مرجع سبق ذكره، ص. 91، 92.

- هو الاستغلال الأمثل للموارد المالية للمؤسسة؛
- هو مجموعة من النسب المالية، تستخدم في مقارنة ودراسة الوضعية المالية للمؤسسة، ومقارنتها بالسنوات السابقة، أو مقارنتها بالوضعية المالية للمؤسسات المتواجدة في نفس القطاع؛
- الأداء المالي هو العائد على رأس المال المستثمر، العائد على حقوق المالكين، العائد على إجمالي الأصول، نمو التدفقات النقدية المتوادة من أنشطة التشغيل.¹

المطلب الثاني: أهمية الأداء المالي وأهدافه

الفرع الأول: أهمية الأداء المالي: للأداء المالي أهمية تتبع بشكل عام في أنه يهدف إلى تقييم أداء المؤسسات من عدة زوايا وبطريقة تخضع مستخدمى البيانات ممن لهم مصالح مالية في المؤسسة لتحديد جوانب القوة والضعف في المؤسسة، والاستفادة من البيانات التي يوفرها الأداء المالي لترشيد القرارات المالية للمستخدمين، كما تتبع أهمية الأداء المالي أيضا وبشكل خاص في عملية متابعة أعمال المؤسسات وتفحص سلوكها ومراقبة أوضاعها وتقييم مستويات أدائها وفعاليتها، وتوجيه الأداء نحو الاتجاه الصحيح والمطلوب من خلال تحديد المعوقات وبيان أسبابها واقتراح إجراءاتها التصحيحية، وترشيد الاستخدامات العامة للمؤسسات واستثمارها وفقا للأهداف العامة للمؤسسات المساهمة في اتخاذ القرارات السليمة للحفاظ على الاستمرارية والبقاء والمنافسة.²

إضافة إلى أن الأداء المالي المتفوق يتيح للمؤسسة الموارد المالية اللازمة لاقتناص فرص الاستثمار المختلفة، ويساعدها على تلبية احتياجات مختلف أصحاب المصالح والحقوق وتحقيق أهدافه، كما أن المؤسسات التي تتفوق على غيرها من المؤسسات الأخرى في ميدان الأداء المالي يضمن لها مركزا تنافسيا، ويفتح أمامها المجال نحو تعزيز وتطوير مركزها التنافسي، بالإضافة إلى ما سبق كذلك فإن للأداء المالي أهمية تتمثل في:³

- تعتمد الرؤية المستقبلية للمؤسسة على العوائد المتوقع تحقيقها من أدائها المستقبلي وهذا يعني أهمية الاهتمام بالأداء المالي وطرائق قياسه؛

¹ جودي محمد رمزي، مرجع سبق ذكره، ص. 92

² محمد محمود الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص.ص. 46، 47

³ ناظم حسين عبد السيد، محاسبة الجودة مدخل تحليلي، دار الثقافة، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص140

- يقدم مفهوما وأدوات قياس رئيسة ومهمة في تنفيذ الإجراءات وصياغة الخطط التي تدعم عمليات ترشيد استخدام الموارد وتحقيق الفاعلية في إنجاز الأهداف؛
- يساهم قياس الأداء المالي في تحديد مواقع القوة والضعف التي تعاني منها المؤسسة، وهذا يساعد كثيرا على اتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الانحرافات؛
- يساعد في معرفة درجة النمو التي تحققها المؤسسة باتجاه إنجاز أهدافها بنوعيتها القصيرة والبعيدة الأمد.

نظرا لأهمية الأداء المالي تعمل المؤسسات على قياسه وتقييمه لاتخاذ الإجراءات التي من شأنها تعزيز وضعها الحالي، ولتقييم أدائها المالي تعتمد المؤسسة على القوائم المالية التي تعد وسيلة رئيسية ومهمة في عملية التقييم، وكذلك على مجموعة من النسب المالية التي يوفرها التحليل المالي.¹

الفرع الثاني: أهداف الأداء المالي : الأداء المالي يمكن أن يحقق للمستثمرين الأهداف التالية:²

- ✓ يمكن المستثمر من متابعة ومعرفة نشاط الشركة وطبيعته وكما يساعد على متابعة الظروف الاقتصادية والمالية المحيطة، وتقدير مدى تأثير أدوات الأداء المالي من ربحية وسيولة ونشاط ومديونية وتوزيعات على سعر السهم؛
- ✓ يساعد المستثمر في إجراء عملية التحليل والمقارنة وتفسير البيانات المالية وفهم التفاعل بين البيانات المالية لاتخاذ القرار الملائم الأوضاع الشركات. ومنه فإن الموضوع الأساسي للأداء المالي هو الحصول على معلومات تستخدم لأغراض التحليل المناسبة لصنع القرارات واختيار السهم الأفضل من وقت لآخر من خلال مؤشرات الأداء المالي للشركات.

وبشكل عام يمكن حصر أهمية الأداء المالي في أنه يلقي الضوء على الجوانب الآتية:

- تقييم ربحية الشركة؛
- تقييم سيولة الشركة؛
- تقييم تطور نشاط الشركة؛
- تقييم مديونية الشركة؛

¹ ناظم حسين عبد السيد، مرجع سبق ذكره، ص 140

² محمد محمود الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص.ص. 47، 48

- تقييم تطور توزيعات الشركة؛

- تقييم تطور حجم الشركة.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في الأداء المالي

تصنف العوامل المؤثرة في الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية إلى عوامل داخلية وأخرى خارجية تتعلق بالمحيط الاقتصادي الخارجي.

الفرع الأول: العوامل الداخلية: تتلخص أهم العوامل الداخلية المؤثرة في الأداء المالي في:¹

- **الهيكل التنظيمي:** يؤثر الهيكل التنظيمي على الأداء المالي من خلال تقسيم المهام والمسؤوليات المتعلقة بالوظيفة المالية ومن ثم تحديد الأنشطة وتخصيص الموارد اللازمة لها، فضلا عن تأثير طبيعة الهيكل التنظيمي على اتخاذ القرارات المالية ومدى ملاءمتها للأهداف المالية المسطرة، ومدى تصحيحها لطبيعة الانحرافات الموجودة.

- **المناخ التنظيمي:** ويقصد به مدى وضوح التنظيم في المؤسسة، وإدراك العاملين علاقة أهداف المؤسسة وعملياتها وأنشطتها بالأداء المالي، حيث إذا كان المناخ التنظيمي مستقرا فإنه منطقيا نضمن سلامة الأداء المالي بصورة ملحوظة وإيجابية كذلك جودة المعلومات المالية وسهولة سريانها بين مختلف الفروع والمصالح، وهذا ما يضفي الصورة الجيدة للنشاط المالي وبالتالي الأداء المالي.

- **التكنولوجيا:** يقصد بها تلك الأساليب والمهارات الحديثة التي تخدم الأهداف المرجوة، كتكنولوجيا الإنتاج حسب الطلب، وتكنولوجيا التحسين المستمر...الخ، لذا وجب على المؤسسة الاقتصادية أن تولي اهتمامها الكبير بتكنولوجيا المستخدمة والتي يجب أن تتسجم مع الأهداف الرئيسية لها، وذلك عن طريق التكيف والاستيعاب لمستجداتها بهدف المواءمة بين التقنية والأداء المالي، مما يضعها أمام حتمية تطوير هذا الأخير بما يلاءم التكنولوجيا المستخدمة.

- **حجم المؤسسة:** قد يؤثر حجم المؤسسة وتصنيفها على الأداء المالي بشكل سلبي، فكل حجم المؤسسة يشكل عائقا للأداء المالي، لأن في هذه الحالة تصبح الإدارة أكثر تعقيدا وتشابكا، وقد يؤثر إيجابا من ناحية أن كبر حجم المؤسسة يتطلب عددا كبيرا من المحللين الماليين، مما يساهم في رفع جودة الأداء المالي لها وهذه الحالة هي الأكثر واقعية.

¹ نوبلي نجلاء، مرجع سبق ذكره، ص.80

الفرع الثاني: العوامل الخارجية: يؤثر في الأداء المالي مجموعة من العوامل الخارجية أي التي تخرج عن نطاق تحكمه، كالأوضاع الاقتصادية العامة والسياسات الاقتصادية ... الخ، وعموما تتمثل أهم العوامل الخارجية المؤثرة في الأداء المالي في:¹

- **السوق:** يوجد العديد من الأشكال التي يمكن أن تأخذها أسواق السلع الاقتصادية، حيث يعتمد ذلك على هيكل السوق والسلوك الذي تقوم المؤسسة بإتباعه من أجل تحقيق هدفها الأساسي وهو تعظيم الأرباح، ويؤثر السوق في الأداء المالي من ناحية قانوني العرض والطلب، فإن تميز السوق بالانتعاش وكثرة الطلب فإن ذلك سيؤثر بإيجابية على الأداء المالي، أما في الحالة العكسية فسنلاحظ تراجع في الأداء المالي.

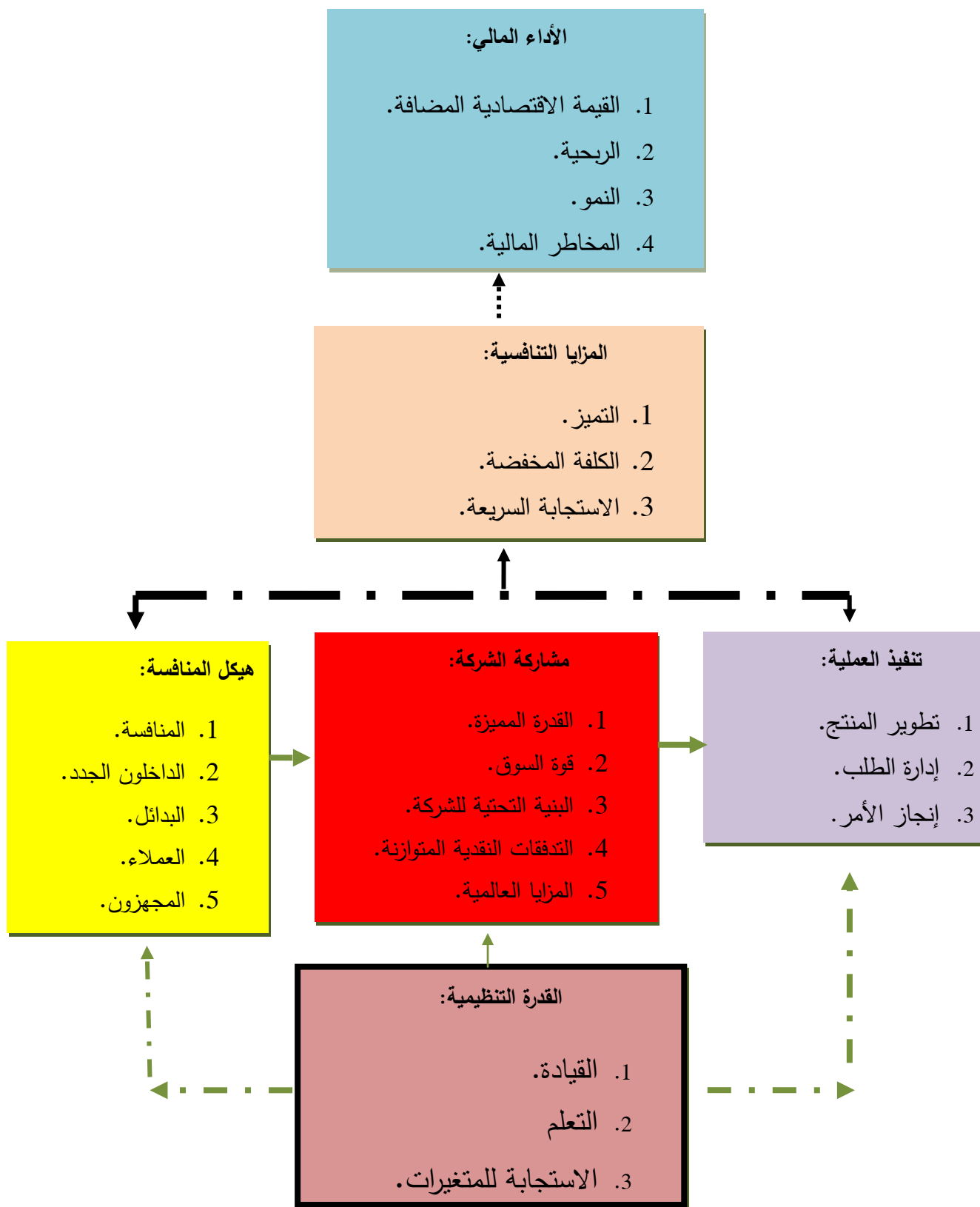
- **المنافسة:** تعتبر المنافسة سلاح ذو حدين بالنسبة للأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، فنراها قد تعتبر المحفز لتعزيزه عندما تواجه المؤسسة تداعيات المنافسة فتحاول جاهدة لتحسين صورتها ووضعها المالي عن طريق أدائها المالي لتواكب هذه التداعيات، أما من جهة أخرى فإن لم تكن المؤسسة أهلا لهذه التداعيات ولا تستطيع مواجهة المنافسة فإن وضعها المالي يتدهور وبالتالي الأداء المالي يسوء.

- **الأوضاع الاقتصادية:** إن الأوضاع الاقتصادية العامة قد تؤثر على الأداء المالي سواء بطريقة سلبية أو على العكس، فنجدها مثلا في الأزمات الاقتصادية، أو حالات التضخم تؤثر بالسلب على الأداء المالي، أما في حالة ارتفاع الطلب الكلي أو دعم الدولة لإنتاج ما قد يؤثر بإيجابية على الأداء المالي:

ويمكن توضيح العوامل المؤثرة في الأداء المالي سواء الداخلية منها أو الخارجية في الشكل الموالي:

نوبلي نجلاء، مرجع سبق ذكره، ص. 81

الشكل رقم (07): العوامل المؤثرة في الأداء المالي



المصدر: نوبلي نجلاء، مرجع سبق ذكره، ص.82

المبحث الثالث: دور أدوات إدارة التكاليف في رفع الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية

المطلب الأول: دور إدارة التكلفة على أساس النشاط في رفع الأداء المالي

تسعى المؤسسة باعتبارها وحدة اقتصادية متجانسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف المتكاملة التي تسمح لها بتحقيق أداء مالي يعكس مدى استغلالها لمواردها المتاحة بشكل مثالي. لذلك يعتبر البعد المالي المحصلة النهائية لأنشطة المؤسسة التي تسعى من خلاله إلى تعظيم أرباحها لمقابلة توقعات المساهمين فهو الصورة التي تظهر مدى نجاح الاستراتيجيات التي تتبعها المؤسسة لتحقيق ربحية المساهمين من خلال زيادة القيمة لاستثماراتهم، فالمؤشرات التي يتضمنها هذا البعد تمثل قيمة أساسية لتحديد أثر الأحداث الاقتصادية التي تمت داخل المؤسسة ومست الأبعاد الأخرى من خلال إستراتيجية نمو الإيرادات والإستراتيجية الإنتاجية. أظهرت العديد من الدراسات مثل كوبر وكابلن 1992 ودوبوش 1993 أن الهدف الأساسي لل (ABC) لم يعد التقرير الجيد عن التكاليف ولكن أصبح هدفه تحسين الأداء المالي حيث يساعد هذا النظام المؤسسات على اتخاذ قرارات أفضل تؤدي في النهاية إلى تحسين أدائها المالي. فمثلا أشار كاغوين وبومان 2002 أن المؤسسات تعتمد على الابتكار كمكون للأداء من وجهة نظر بطاقة الأداء المتوازن تحقق الفوائد التي تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على مؤشرات الأداء المالي. كما أشار كل من القداش وناصر إلى أن هناك علاقة إيجابية قوية بين استخدام ABC وتحسين الأداء المالي.

تدعم النظريات والتقارير الوصفية الفرضية القائلة بأن تحسين المعلومات وتقدير التكاليف والتحليل مكثف للأنشطة الذي يقدمها ال ABC تؤدي إلى تحسين عملية صنع القرار، وبالتالي يجب أن تترافق مع تحسين الأداء، ومع ذلك إتنر 2002 وشيلدرز 2000 يشيران أن ال ABC له تأثير غير مباشر على الأداء المالي بتعزيز التحسينات التي تساهم بمبادرات تحسين العمليات. نرى أن كلها ممارسات ال ABM لأنها استغلال لمعلومة على أساس الأنشطة في اتخاذ القرار. كما أشار كرومويد 1998 حسب دراسته أن خمسة عشر مؤسسة والتي وصفها " بأفضل الممارسات " قد ربطت ال ABC مع مبادرة تحسين أخرى. علاوة على ذلك، في البيئة التجريبية وجد دريك 1999 أن الجمع بين ABC مع النشاط

الإبتكاري يمكن أن ينتج مستوى أعلى أو أدنى من الربح الثابت¹، كما يرى سيروفيا وخاتاي 2011 أن السبب النهائي لاعتماد المؤسسات ال(ABC & ABM) هي تحسين أدائها المالي عن طريق إدارة تكلفتها والسيطرة عليها وبالتالي يمكن التقليل منها. كما يعتقد أنصار ال(ABC & ABM) أنه على الرغم من أن تنفيذها مكلف ومعقد فإنه شرط أساسي لضمان النجاح المالي وهنا يجب على المؤسسة المفاضلة بين منافع وتكاليف تطبيق هذه الأساليب. وعلاوة على ذلك، يمكن أن ينظر إلى ال(ABC & ABM) باعتبارها خطوة لا غنى عنها لتنفيذ مناهج أخرى للتحسين مثل ال: (JIT)، (BPR)، (TQM).

إنقذ بيسكوس وشرف الدراسات التي تعرضت لعلاقة استخدام نظام الABC لتحسين الأداء المالي بأنها أتت بنتائج مخيبة للآمال لتأثيره على الأداء المالي. هذا راجع حسبهما إلى أن هذه الدراسات مسحية التي استخدمت الاستبيان وليس التطبيق الميداني بالإضافة إلى أن العلاقة بينهما علاقة معقدة من الصعب الحكم عليها باستبيان بالإضافة إلى استخدام متغيرات غير محددة بدقة. وأشار إلى أن تطبيق الABC يسمح خاصة بالمدى القصير لتحسين الأداء الغير مالي من المؤسسات لاسيما فيما يتعلق بتحسين إعادة هندسة العمليات، تحسين عملية صنع القرار، تحسين الاتصال بين مختلف الإدارات وتحسين جودة المنتجات وهي ممارسات الABM ينبغي لجميع هذه الأساليب أن تؤدي لتحسين الأداء المالي على المدى الطويل.²

المطلب الثاني: دور إدارة الجودة الشاملة والمقارنة المرجعية في رفع الأداء المالي

الفرع الأول: دور إدارة الجودة الشاملة في رفع الأداء المالي: إن اعتماد إدارة الجودة الشاملة وتنفيذها داخل المصرف يتطلب توفير مستلزمات تسهل عملية التفاعل بين مبادئ إدارة الجودة الشاملة ومكوناتها مما يؤدي إلى نتائج ملموسة، إن تبني الإدارة المصرفية لفلسفة إدارة الجودة الشاملة وتطبيقها يساعد على الارتقاء بمستوى الأداء المالي من خلال التنفيذ الناجح لإدارة الجودة الشاملة وتتمثل برفع جودة الخدمة المقدمة في المصرف على إرضاء عملائها وتحقيق الربحية لهم، واستخدام إدارة الجودة الشاملة يساهم في تخفيض التكاليف وتقديم الخدمة بصورة ملحوظة نتيجة قلة الأخطاء، وانخفاض احتمال إعادة نفس الخدمة ثانية إلى العميل، ومن خلال الأداء المالي يتم التأكيد على الجودة وإدارتها التي تؤدي بدورها إلى زيادة الحصة السوقية وتحقيق أداء أفضل خدمة من خلال المحافظة على وضعها وزيادة كسب العملاء

¹ بكوش لطيفة، مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة: مجمع صيدال، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير في إطار مدرسة الدكتوراه في الاقتصاد التطبيقي وإدارة المنظمات، قسم علوم التسيير، تخصص محاسبة ونظم المعلومات جامعة محمد خيضر "بكرة الجزائر" 2016-2017، ص216

² بكوش لطيفة، مرجع سبق ذكره، ص.ص. 216، 217

وإن التركيز على أفضل الخدمات وتخفيض التكاليف يوجه ذلك مسار باتجاه تحسين الأداء المالي وتستخدم المصرف مقاييس تستجيب لأهداف المصرف للمدى البعيد، فالربحية مثلا تتولد عند الأهداف بعيدة المدى عند التخطيط الاستراتيجي للجودة ومن ثم تكون أموالا إضافية، وتزود مقاييس الأداء المالي للمصرف بنظرة تراكمية شاملة عن أدائها، وأهم المقاييس التي يستخدمها المصرف هي الربحية والسيولة ورضا الزبائن له تأثير أيضا على تحسين الأداء المالي حيث أن طلب الزبائن على جودة الخدمات غير الطرق التي تقوم بها المصرف بأعمالها، فقد أدركت المصارف أن تحسين الجودة يلبي احتياجات ورغبات العملاء وتكون العلاقة وثيقة بين الجودة، الخدمة، تحسين الجودة على رضا العميل، وتحسين الجودة يؤدي إلى زيادة رضا العميل ورفع الحصة السوقية الذي بدوره يؤدي إلى زيادة العائد، وكذلك التعاون بين الموظفين على تطبيق إدارة الجودة الشاملة يؤدي إلى حسن سير الأعمال وقلة الأخطاء وبالتالي قلة نسبة النفقات للأمور الثانوية، والتخطيط الاستراتيجي يعني وضع أهداف تسعى إلى تحقيقها من قبل المصرف منها رفع حصتها السوقية يتم من خلال استخدام المقاييس المالية بشكل سليم والمتابعة المستمرة من خلال مؤشرات التحليل المالي.

وعلى هذا الأساس فإن جودة الخدمة يفترض أن يشكل أهمية مركزية في خطط وسياسات إدارة المصارف كقاعدة عامة، باعتبار الجودة العامل الأكثر أهمية في تحقيق قدرة مالية ناجحة للمصرف وخاصة إذا ما رافق ذلك مقاييس مالية متعددة تؤثر على القدرة المالية الناجحة وفترات الارتقاء والانخفاض فيها، حيث تمكن المصرف من القدرة على التنبؤ البعيد المدى في المجال المالي، مما سبق أوضح بأن هناك علاقة فعلية بين إدارة الجودة وتحسين الأداء المالي.¹

الفرع الثاني: دور المقارنة المرجعية في رفع الأداء المالي: إن المقارنة مع المنافسين تمكن المؤسسة من معرفة المعدل الذي يسير به المنافسون نحو التحسن والتطور واكتساب المعارف والإبداع، وإذا كان هذا المعدل أقل من معدلات المنافسين فإن هذا يعد نذير خطر، ويذهب البعض أيضا إلى أن المقارنة المرجعية تعتبر أهم وأقوى الأساليب التي يمكن أن تعتمد عليها المؤسسات الحالية في قياس وتحسين مستوى أدائها، وتشير الدراسات أن 82% من المعلومات يمكن أن تتحصل عليها المؤسسة من خلال قيامها بالمقارنة المرجعية، فضلا عن النواحي الأخرى لهذه المقارنة كمعرفة مستويات المنافسة والنجاعة في تحقيق الأهداف، حيث أثبتت دراسة أمريكية شملت 150 مؤسسة متوسطة وكبيرة، أن هذه المؤسسات قامت بإجراء مقارنة مرجعية مع مؤسسات رائدة في المجال، ومن أهم النتائج المتوصل إليها أن هذه المؤسسات قد حسنت من مستوى الأداء في مختلف المجالات وهذا بنسبة 90%، حيث لم يقتصر

¹ خانم نوري، رؤوف محمود، إدارة الجودة الشاملة وأثرها في تحسين الأداء المالي دراسة تطبيقية في عينة من المصارف التجارية في محافظ السلبيانية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة السلبيانية، العدد 34، 2016، ص.ص. 139، 140

التحسين على الأداء المالي (الاقتصادي) فقط بل تعدى إلى أشمل الأداء الاجتماعي والبيئي، وهذا ما يؤكد الدور الهام للمقارنة المرجعية في تحسين أداء المؤسسة بشكل عام والأداء المالي بشكل خاص.¹

المطلب الثالث: دور التكلفة المستهدفة في الرفع من الأداء المالي

في أنجح الشركات يعتبر نشاط إدارة التكلفة ذات أهمية قصوى تعني إدارة المؤسسة لاستخدام أساليب التكلفة كمحور رئيسي في الإدارة حيث يجب أن يكون نشاط إدارة التكلفة متكاملًا ومستمر في المنظمة حيث يتم تعميمه على مختلف المنتجات والخدمات والمؤسسات والعمليات والإجراءات داخل الشركة، ولكي يكون مفهوم إدارة التكلفة فعال يجب أن تكون مقبولة كسياسية من قبل الإدارة العليا للشركة هذه الأخيرة يجب عليها خلق الأجواء المناسبة والموارد اللازمة لتفعيل هذه السياسة وحسب كتاب إدارة التكلفة لـ **tamaka** وآخرون فإن هناك شروط أولية تتقبلها جميع الشركات اليابانية المتبنية كمفاهيم التكلفة المستهدفة:²

- خطط المنتجات المناسبة والفعالة هي المصدر الرئيسي للربحية؛
- مصدر الأرباح ليس هو الجهد المادي المبذول خلال عمليات الإنتاج والبيع بل الجهد الفكري الخاص بعمليات تخطيط وتصميم تلك العمليات. أما المدراء والعمال فيقتصر دورهم في تجسيد تلك الخطط الموضوعية من قبل المصممين؛
- التركيز أكثر على فعالية مواصفات المنتج بدل الكفاءة؛
- يجب ربط التكاليف المنفقة بمفهوم توليد الأرباح؛
- توليد معلومات حول التكاليف من أجل ضبط مصادر الأرباح لهذا يجب على المحاسبة التحليلية التركيز على الأنشطة الإبداعية الخاصة بتخطيط وتصميم مواصفات المنتج من أجل القضاء على أغلب التكاليف الإضافية؛
- الخبرات والمعلومات المناسبة حول التكاليف يجب أن تتوفر في جميع مراحل عمليات المنتج ويجي وضع التكلفة المستهدفة كهدف في مرحلة التصميم.

¹ نبيلة قدور، المقارنة المرجعية كآلية حديثة لتقييم وتحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية- دراسة مقارنة بين مجمع صيدال ومؤسسة حكمة-، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، الجزائر، المجلد 5، العدد 2، 2018، ص.191

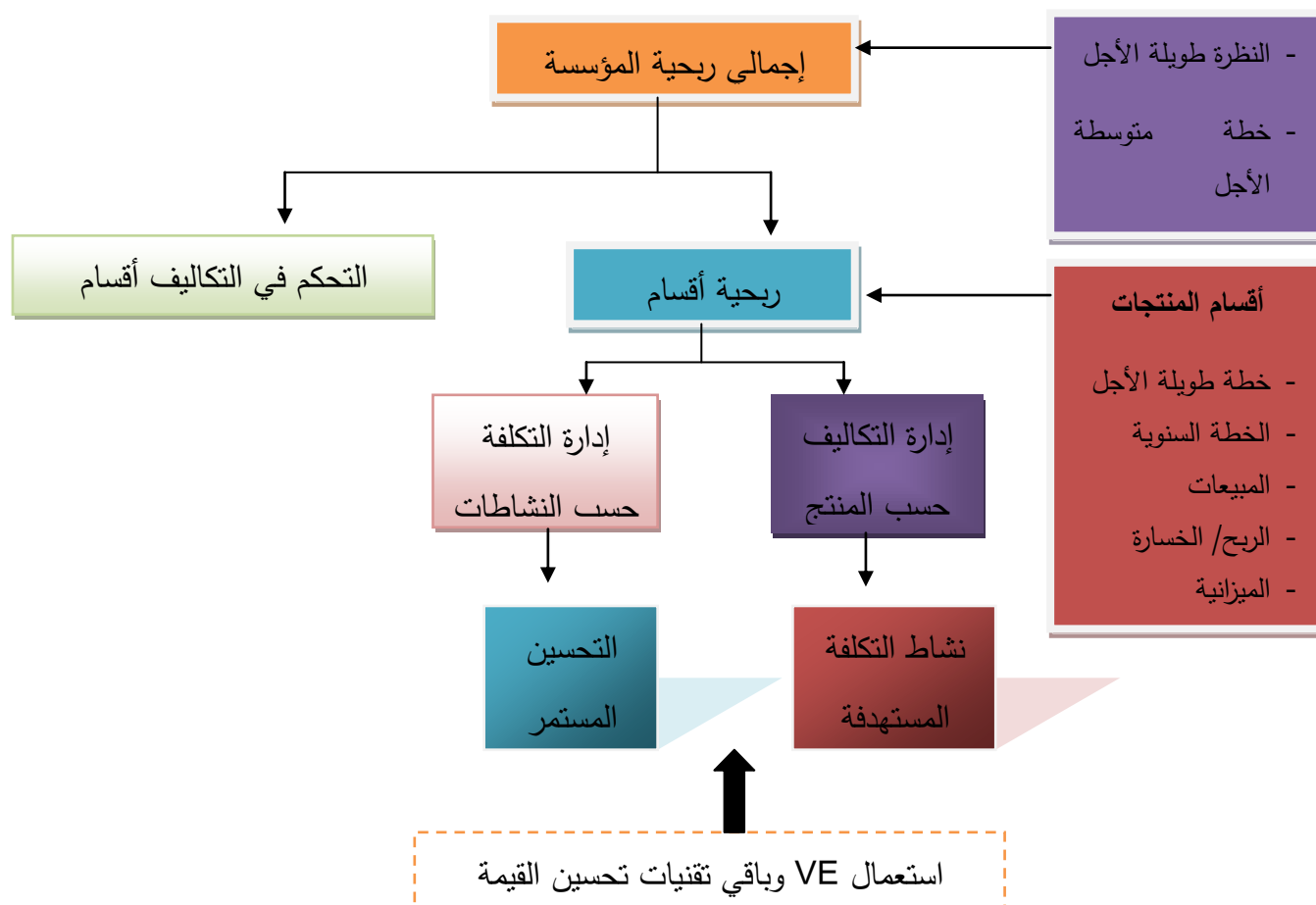
² Jim Raimis, **Target Cost Managment: The ladder To Globel and Success**, CRC press, 2011, p 120

إن الفكرة التي يجب التركيز عليها في إدارة التكاليف هي أن كل تكلفة هي ربح ومن الضروري تأكيد القيادة على تبني تفكير تجنب التكاليف لابد أن يكون مصحوب بعملية توليد الأرباح. وهناك فكرة أخرى يجب التركيز عليها وهي هندسة الموارد أي إخضاع الموارد البشرية إلى التدريب حيث يتم تقديم مهارات فنية وإجرائية توجههم إلى أداء الأعمال بصورة صحيحة وبتكاليف أقل مع ضمان الاستمرار فيم لوقت طويل، في أغلب النظم المحاسبية هناك نوعين من التكاليف تكاليف ثابتة وهي التي تتحملها المؤسسة حتى وإن كان الإنتاج معدوم، أي أن هذه التكاليف ليس لها علاقة بالإنتاج، أما النوع الثاني من التكاليف هي التكاليف المتغيرة وهي ذات علاقة طردية مع مستويات الإنتاج وتتمثل في تكاليف المواد الأولية وباقي عناصر الإنتاج الأخرى.

إن المفتاح الأساسي لإدارة الأرباح هو التحكم بأكبر قدر ممكن في التكاليف المتغيرة، وعندئذ تصبح التكلفة المتغيرة أساسا لإدارة الأرباح. وعليه فإن نموذج إدارة التكاليف المستهدفة يكون قادرا على تطوير الربح والمساهمة في منح الشركة ميزة هائلة في إدارة التكاليف، ويمكن بذلك التحديد والتحكم في مساهمات التكاليف في الأرباح مع ضبط المبيعات والأسعار المستهدفة، الأمر الذي ينعكس على تحسين الأرباح الكلية للمؤسسة.¹

¹ Jim Raims, Op Site, p121

الشكل رقم(08): إدارة الأرباح والتكلفة المستهدفة



Source: Jim Raimis, Target Cost Managment: The ladder To Global and Success, CRC press ,2011 , p 122

يحدد التخطيط الإستراتيجي للتكلفة على مستوى المؤسسة مخطط الأرباح الإستراتيجية حيث يوجد في معظم المؤسسات ثلاث خطط للأرباح: طويلة، متوسطة، قصيرة، وعلى المسؤولين على عملية إدارة التكلفة في المؤسسة تحديد خطة الربح الخاصة بكل منتج مع ربطها بالخطة الكلية لأرباح المؤسسة والشكل السابق يحدد خطة الأرباح التي تحددها إدارة من مصالح التسويق يتم الحصول على معلومات حول تفاصيل المستهلك والقيمة التي يحددها هؤلاء المستهلكين لتحديد سعر البيع والقيمة المطلوبة. وسوف تقوم مصلحة البيع بتزويد المؤسسة بالبيانات المتوقعة وربط تلك المعلومات بمصالح التسويق لأن وجود فرق بين الأسعار المتوقعة وأسعار البيع يؤدي إلى فجوة لهذا يجب ربطها مع التسويق لتقادي هذه الأخطاء وهذا ما يمكن تقاذه بواسطة تخطيط التكلفة ولهذا سوف تعمل مصالح تخطيط التكلفة مع باقي المصالح الأخرى لتحديد التكلفة المستهدفة، أعضاء تخطيط التكلفة سوف تقوم بجميع إجراءات تقدير¹ التكلفة ومقارنة هذه التقديرات بالتكاليف المستهدفة مع معالجة الفجوات إن وجدت ويحدث هذا طوال عمر المنتج.

¹ Jim Raimis, Op Site, p122

خلاصة الفصل

في هذا الفصل تم التطرق إلى الأداء المالي الذي أضحي يمثل محورا أساسيا وفعالا للنمو والاستمرارية، فهو آلية تمكن من نجاح المؤسسة في الاستخدام الأمثل للوسائل المادية المتاحة (الكفاءة) من أجل تحقيق الأهداف المرسومة (الفعالية)، فالأداء المالي أداة رقابية فعالة تعتمد عليها المؤسسات في دراسة ومعرفة مركزها المالي وربحية أموالها، وكذا الكشف عن مواطن القوة لتدعيمها، ومحاولة معالجة نقاط الضعف باتخاذ القرارات التصحيحية المناسبة وبالتالي تحسين الأداء المالي، ومن بين الأساليب الحديثة المستعملة من قبل المؤسسات نجد أدوات إدارة التكلفة التي تساهم بصورة فعالة في الرفع من الأداء المالي كما هو مبين في المبحث الثالث من هذا الفصل.

الفصل الثالث: دراسة حالة

مؤسسة PAC MC

لصناعة مواد التجميل

والتنظيف البدني

تمهيد:

بعد الدراسة النظرية لأدوات إدارة التكاليف والأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية سيكون هذا الفصل تطبيقاً لما تم التطرق إليه في الفصول النظرية، من خلال محاولة تطبيق البعض من الأدوات التي تم التعرض إليها، وتحديد مدى إمكانية توفر البيانات الأولية لإسقاطها، والمساهمة في تفعيل دور هذه الأدوات لتحسين الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة التطبيقية، ومن ثم استخلاص نتائج والاقتراحات وتعميمها للقياس. وستكون هذه الدراسة الميدانية في مؤسسة صناعة مواد التجميل والتنظيف البدني PAC MC.

وينقسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث أساسية :

✓ **المبحث الأول:** مؤسسة PAC MC لصناعة مواد التجميل والتنظيف البدني

✓ **المبحث الثاني:** واقع استخدام أدوات إدارة التكاليف في تحسين الأداء المالي لمؤسسة PAC MC لصناعة مواد التجميل والتنظيف البدني

المبحث الأول: مؤسسة PAC MC لصناعة مواد التجميل والتنظيف البدني

سيتم في هذا المبحث تقديم المؤسسة محل الدراسة بشكل عام من خلال التطرق إلى نشأتها وتعريفها وهيكلها التنظيمي بالإضافة إلى أهم مراحلها.

المطلب الأول: تقديم مؤسسة صناعة مواد التجميل والتنظيف البدني

أنشئت مؤسسة صناعة مواد التجميل والتنظيف البدني في إطار شراكة جزائرية فلسطينية، بموجب القانون الأساسي رقم 2016/136 المؤرخ في 20/06/2016 عدل بموجب القانون الأساسي رقم 2017 023 المؤرخ في 22/01/2017 موضوعها صناعة مواد التجميل والتنظيف والعطور، حاملة للسجل التجاري رقم 16ب0324155_43/00 الصادر بتاريخ 2017/02/05. مسيرها الشرعي "بن لوصيف حمزة" برأس مال يقدر ب 25100000 دج، وعدد إجمالي للعمال يقدر ب 40 عامل.

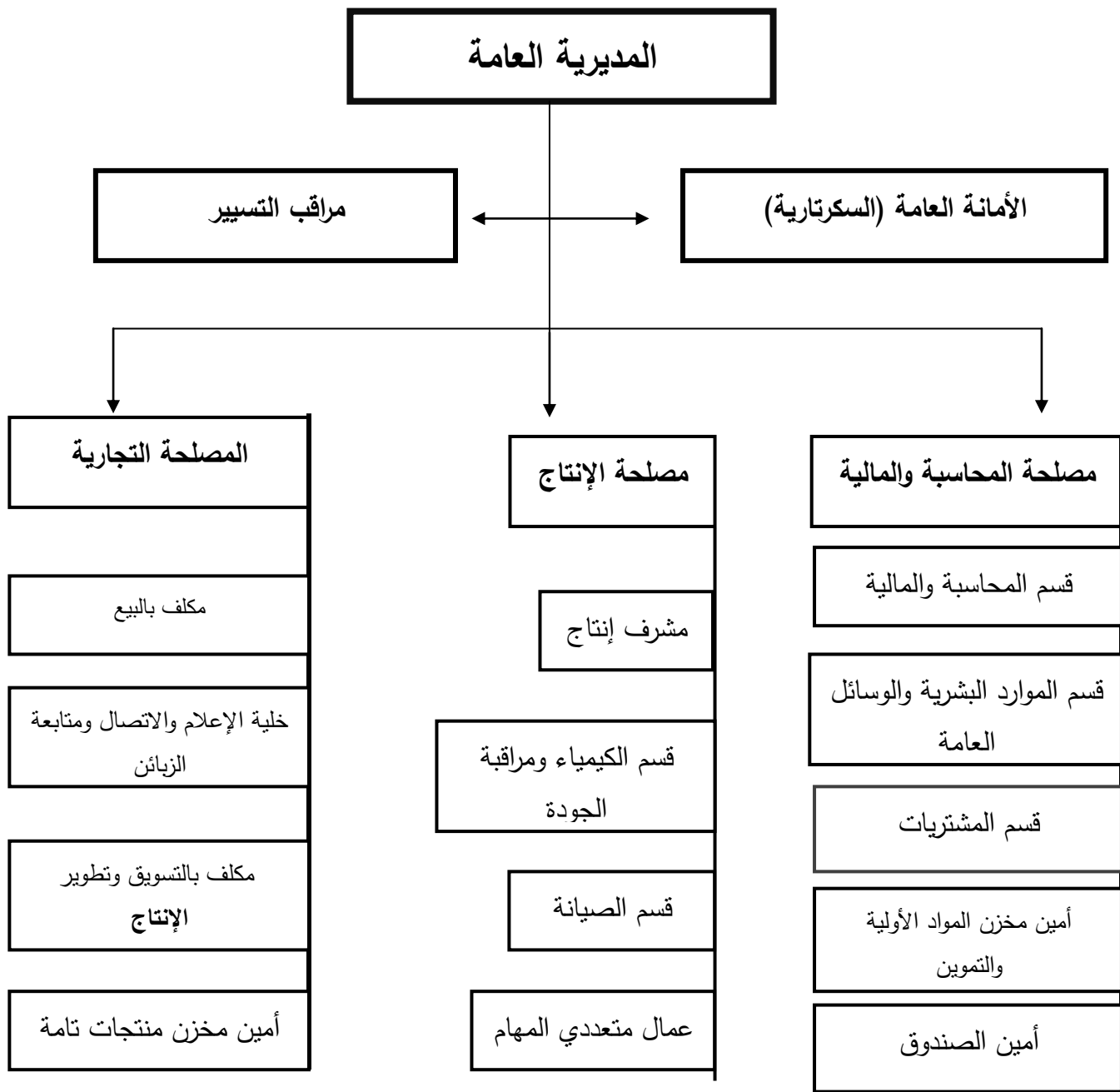
وهي شركة ذات مسؤولية محدودة SARL، تقع بالمنطقة الصناعية "شراك بن زكري" الطريق الإجتماعي للوزن الثقيل.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة صناعة مواد التجميل والتنظيف البدني

يعتبر الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة المرآة العاكسة لها، ويوضح الهيكل التنظيمي مختلف الوظائف والمستويات الإدارية والعلاقات المختلفة بين مكونات المؤسسة حسب السلم الهرمي والسلطة كما يلي:¹

¹ معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

الشكل رقم(09): الهيكل التنظيمي لمؤسسة SARL PAC MC



المصدر: من وثائق المؤسسة.

وتتمثل مهام هذا التنظيم فيما يلي:¹

- **المديرية العامة:** وهي المكلفة بتحديد سياسة تسيير الموارد البشرية والعتاد، وذلك للوصول للأهداف المسطرة، يكون من خلال تحقيق تصميمات الإنتاج وتسويق المنتج والحفاظ على عتاد المؤسسة وممتلكاتها.

¹ معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

- **الأمانة العامة (السكرتارية):** وظيفتها استقبال المراسلات الصادرة والواردة من وإلى المؤسسة، وحفظ هذه المراسلات.
- **مراقب التسيير:** يشرف على مراقبة عمل المصالح والتنسيق فيما بينهم، توجيه موارد المؤسسة نحو الاستخدام الأمثل لتحقيق أهداف التنظيم.
- **مصلحة المحاسبة والمالية:** يتم فيها معالجة وتنفيذ وتسجيل جميع العمليات التي تقوم بها المؤسسة يوميا وسنوياً من شراء وبيع وتخزين، كما يتم فيها تحليل الوضعيات المالية للزبائن والموردين وتحضير مختلف الميزانيات المتعلقة بالنشاط الاقتصادي للمؤسسة وتحديد نتيجة السنة المالية، وتنقسم هذه المصلحة إلى الأقسام التالية:
 - ✓ قسم المحاسبة والمالية؛
 - ✓ قسم الموارد البشرية والوسائل العامة؛
 - ✓ قسم المشتريات؛
 - ✓ أمين مخزن المواد الأولية والتموين؛
 - ✓ أمين الصندوق.
- **مصلحة الإنتاج:** وظيفتها الأساسية الإنتاج، صناعة مواد التنظيف البدني ومواد التجميل، كما تسهر على جودة ونوعية المنتج وكميته، وتنقسم إلى الأقسام التالية:¹
 - ✓ مشرف الإنتاج؛
 - ✓ قسم الكيمياء ومراقبة الجودة؛
 - ✓ قسم الصيانة؛
 - ✓ عمال متعددي المهام.
- **المصلحة التجارية:** وتنقسم إلى الأقسام التالية:
 - ✓ المكلف بالبيع؛

¹ معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

✓ خلية الإعلام والاتصال ومتابعة الزبائن؛

✓ مكلف بالتسويق وتطوير الإنتاج؛

✓ أمين مخزن منتجات تامة.

المطلب الثالث: المراحل الأساسية والمنتجات المقدمة

الفرع الأول: المراحل الأساسية للمنتج

1. **مرحلة التمويل:** تعتبر وظيفة التمويل من بين الوظائف الأساسية التي لها علاقة مباشرة بالعملية الإنتاجية، نظرا لما تقوم به من التنفيذ اللازم للبرنامج الإنتاجي، هذا ما يجعلها تمثل مكانة بارزة وهامة بالنسبة لنشاط المؤسسة عموما. وإدارة الإنتاج والتسويق خصوصا، إذن فهي عصب الحياة الاقتصادية التي تعتمد على مجموعة من الإجراءات والتقنيات والأساليب المتطورة والتخطيط المحكم، ووضع السياسات العلمية للبرامج اللازمة لتنفيذ وتنظيم ثم متابعة ومراقبة هذه الوظيفة ضمانا لاستمرارية تدفق الموارد والسلع الواردة للمؤسسة أي تأمين وتدبير احتياجات ومستلزمات الإنتاج وذلك بغرض تحقيق الهدف النهائي للمشروع الإنتاجي. حيث تتمثل أهميته فيما يلي:

- استمرارية عملية الإنتاج بحيث تزيد المواد الممونة في نجاح العملية الإنتاجية خاصة في المشروعات التي تتطلب مواد مرتفعة القيمة؛
- إدخال التقدم التقني في المؤسسة؛
- رفع إنتاجية العمل وتخفيض تكاليف الإنتاج؛
- تحسين الوضعية المالية والاقتصادية للمؤسسة.

حيث لا يقوم أي نشاط اقتصادي في المؤسسة دون أن تكون هناك عمليات تمويل مسبقة لمختلف المواد ومستلزمات الإنتاج الضرورية، برنامجها وإتمامه بالشكل السليم وكل ذلك يستلزم وضع سياسة تموينية محكمة، من أجل ضمان تمويل الوحدات الإنتاجية بشكل منتظم ومستمر، فإن أي انقطاع أو تأخر في التمويل يؤثر سلبا على العملية الإنتاجية وبالتالي على حالة المالية المؤسسة، فكلما كانت أغلب مصادر التمويل خارجة تتطلب سيولة مالية كبيرة كلما ازدادت مكانة التمويل.¹

¹ معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

2. **مرحلة الإنتاج والتصنيع:** الإنتاج والتصنيع مصطلحان يستعملان عادة دون التفريق بينهما، غير أن الإنتاج اصطلاح أوسع وأشمل. فالإنتاج نعني به تحويل المدخلات من الموارد الإنسانية والمادية إلى مخرجات يرغبها المستهلكون، ويطلبونها في شكل سلع وخدمات، أما التصنيع فيختص بتغيير المواد الأولية بعمليات كيميائية أو ميكانيكية أو كهربائية أو يدوية وتحويلها إلى سلع نهائية، وهكذا نجد أن اصطلاح الإنتاج يشمل التصنيع كونه عبارة عن شكل خاص من أشكال الإنتاج.

فيم خلال هذه المرحلة بإعداد الخلطة المناسبة للمنتج من طرف الكيميائي تحت مراقبة مصلحة الجودة لمعرفة ما إذا كان مطابقا للمعايير والبطاقة التقنية لكل منتج.

3. **مرحلة التسويق:** ليس التسويق شيئا يختص به دارس علوم التجارة وحده، وإنما تمس حياة كل إنسان فكل منا عضو في المجتمع بحركة التسويق، فالشراء والبيع ومشاهدة الإعلانات التجارية في التلفزيون وفي الصحف وملصقات الشوارع هي مثال ذلك، وكل منا يزور متاجر عديدة ويتعامل معها ويقارن أسعارها بأسعار غيرها، ويتعامل مع بائعين مختلفين، وممارسة هذه الأعمال يلعب الإنسان دورا مهما في النظام التسويقي ومن ثم يعرف شيئا عن هذا النظام. إن جوهر الحياة الاقتصادية هو إشباع حاجات ورغبات المستهلكين من جهة، وتحقيق أهداف المؤسسة المنتجة والمسوقة من جهة أخرى، حيث أصبحت كل المنظمات تهتم بالتسويق لما له من أهمية بالغة في خلق المنافع على مستوى كل من المؤسسة، المجتمع والمستهلك.

- **على مستوى المؤسسة:** تقوم المؤسسة بتصريف منتجاتها في ظل النشاط الصناعي، من خلال التسويق وذلك بعد توفير المعلومات التسويقية الموافقة لحاجيات ورغبات المستهلك.

- **على مستوى المجتمع:** خلق فرص التوظيف، حيث أن وجود نشاط تسويقي بالمنظمة يتطلب تعيين عمالة في عدة مجالات مختلفة وضمان استمرار تحقيق النمو الاقتصادي، الاستغلال الأمثل للموارد والإمكانات عن طريق القيام بالبحوث التسويقية، معرفة البدائل للسلع والخدمات من خلال إجراء العرض والطلب في الأماكن المناسبة.

- **على مستوى المستهلك:**

✓ **المنفعة الشكلية:** خلق المنفعة الشكلية للمنتج عن طريق إبلاغ إدارة التصميم برغبات المستهلكين بشأن السلع المطلوبة سواء من حيث النوعية، الجودة، الاستخدامات وحتى طرق التغليف؛

✓ **المنفعة المكانية:** عن طريق التوزيع بتوفير السلع في مكانها الملائم؛¹

¹ معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

✓ المنفعة الزمنية: وذلك بتوفير منتجات المؤسسة في أيدي المستهلك في الوقت المناسب؛

✓ المنفعة الحيازية: تتمثل في نقل ملكية السلع من المنتج إلى المستهلك وقت الشراء حتى يتسنى له البدء في استخدامها والانتفاع بها.

إن التسويق يمثل قوة تنظيمية في اقتصاد المجتمع لأنه يؤثر في توزيع السلع والخدمات، وبالتالي في حياة الناس، ولاشك أن المستهلك عندما يفهم أكثر العملية التسويقية فسوف يصبح مستهلكا راشدا.

الفرع الثاني: المنتجات المقدمة وطريقة صنعها

1. المنتجات المقدمة:

- غسول الأواني بثلاث نكهات (فراولة، ليمون، تفاح)؛
- ملمع الزجاج؛
- ملمع الخشب؛
- معطر الجو؛
- غسول اليدين؛
- منظف وملمع الأرضيات؛
- ماء الجافيل.

وفيما يلي عرض لبعض الصور الخاصة بالمنتجات والصورة الخارجية للمؤسسة:¹

¹ معلومات مقدمة من طرف المؤسسة



2. طريقة الصنع:

✓ غسول سائل الأواني: تمر عملية صنع غسول سائل الأواني بعدة مراحل وهي كالتالي:

- المرحلة الأولى:

- يقوم الكيميائي بتصفية الماء وتنقيته ويتم ذلك عبر أجهزة متطورة؛¹

¹ معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

- ملء الخلط بالماء حتى يصل إلى المستوى المناسب والذي يقدره الكيميائي؛
- وضع المواد الأولية حسب ترتيبها المناسب، حيث هناك مواد تذوب بسرعة ومواد تستغرق مدة أطول.
- عند الانتهاء من وضع جميع المواد الأولية اللازمة، يتم وضع العطر الخاص بالمنتج (ليمون، تفاح، فراولة)؛
- يشغل الخلط لفترة زمنية لدمج جميع المواد، تحت إشراف ومراقبة الكيميائي حتى الوصول إلى الخلطة النهائية والمطابقة للبطاقة التقنية.

- المرحلة الثانية: النقل والتعبئة

- ينقل المنتج النهائي إلى الخزان عبر أنابيب التوصيل، وتتم عملية تعبئة القارورات آليا بمراقبة مشرف الإنتاج وعمال مختصين؛
 - بعد استكمال عملية التفريغ وغلق القارورات، توضع في علب وتنقل إلى مراكز التخزين.
- بالنسبة لباقي المنتجات " ملمع الزجاج، منظف الخشب، معطر الجو... " طريقة إنتاجها لا تكون معقدة كسائل غسول الأواني ويتم خلط مكوناتها بسرعة ، وبالنسبة لعملية التعبئة والتخزين فهي مشابهة تماما للعملية الأولى.¹

¹ معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

المبحث الثاني: واقع استخدام أدوات إدارة التكاليف في تحسين الأداء المالي لمؤسسة PAC MC لصناعة مواد التجميل والتنظيف البدني

المطلب الأول: واقع استخدام إدارة التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسة

أولاً: تحديد الأنشطة: سوف نقوم بتقسيم أنشطة المؤسسة إلى ثلاث أصناف وهي كالآتي:¹

1. أنشطة التموين: ولقد تم تقسيم هذه الأنشطة إلى:

أ. نشاط إعداد الطلبات؛

ب. نشاط إستلام المواد؛

ج. نشاط تخزين المواد.

2. أنشطة الإنتاج: ولقد تم تقسيم هذه الأنشطة إلى

أ. نشاط تصميم المنتجات؛

ب. نشاط هندسة الإنتاج؛

ج. نشاط الفحص؛

د. نشاط التعبئة؛

هـ. نشاط الشحن؛

و. نشاط التخزين؛

ز. نشاط الأمن الصناعي؛

ح. نشاط صيانة الآلات.

3. أنشطة التوزيع: ولقد تم تقسيم هذه الأنشطة إلى:

أ. نشاط توزيع المنتجات؛

¹ معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

ب. نشاط إعداد الفواتير؛

ج. نشاط استقبال طلبات الزبائن.

ثانيا: توزيع التكاليف حسب الأنشطة : ولتوضيح مختلف التكاليف التي تتحملها المؤسسة طيلة فترة الإنتاج، سنقدم مثال تطبيقي.

مثال تطبيقي: في مؤسسة صناعية PAC MC لصناعة مواد التجميل والتنظيف البدني، تتطلب عملية إنتاج 200 علبة (2400 قارورة) يوميا من مواد التنظيف صنف غسول الأواني سعة 710ل، المرور عبر مجموعة من مراحل التصنيع، تتحمل المؤسسة على إثرها تكاليف مختلفة إلى غاية الوصول إلى سعر البيع النهائي المستهدف:¹

• مواد أولية:

الجدول رقم (08): تكاليف المواد الأولية

المواد المستعملة	السعة	السعر الوحدوي PU	السعر الإجمالي PT
ماء معالج	1500 ل	01 دج	1500 دج
مواد أيونية	100 كلغ	350 دج	35000 دج
مواد فعالة غير أيونية	90 كلغ	400 دج	36000 دج
عطر	06 كلغ	1500 دج	9000 دج
ملون	01 كلغ	2700 دج	2700 دج
مواد حافظة	03 كلغ	500 دج	1500 دج
المجموع	1700	—	8570000 دج

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معلومات المؤسسة.

كمية القارورات المنتجة: $1700 / 0.710 = 2400$ قارورة.

تكلفة المواد الأولية اللازمة لإنتاج قارورة واحدة: $2400 / 8570000 = 35$ دج

¹ معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

- **مواد التغليف:** فيما يخص القارورات فهي تصنع داخل الورشة، ويتم حساب تكلفة صنع 2400 قارورة وفق الجدولين الموالينين:

الجدول رقم (09): تكاليف مواد التغليف

المواد اللازمة	السعر الوحدوي	عدد الوحدات	السعر الإجمالي
قارورة	15 دج	2400	36000 دج
ملصقات	02 دج	2400	4800 دج
غطاء	1,5 دج	2400	3600 دج
علبة	24 دج	200	4800 دج
المجموع	—	—	49200 دج

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معلومات من المؤسسة.

الجدول رقم (10): تكاليف الإنتاج

التكاليف	السعر الوحدوي PU	السعر الإجمالي PT
تكلفة شراء قارورة أولية PREFORME	12 دج	2880000 دج
طاقة كهربائية	0.65 دج	1560 دج
يد عاملة	0.80 دج	1920 دج
النقل	0.35 دج	840 دج
إهلاكات	1.20 دج	2880 دج
المجموع	15 دج	3600000 دج

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معلومات من المؤسسة.

- **مرحلة التعبئة:** لإنتاج 2400 قارورة من سائل غسول الأواني، تتطلب عملية تعبئتها 05 عمال وتحسب تكاليف هذه المرحلة كما يلي:

حيث: تكلفة الساعة الواحدة = الأجرة الشهرية / عدد ساعات العمل الشهرية

$$= 176 / 25000 \text{ سا} = 142 \text{ دج.}$$

الجدول رقم (11): تكاليف التعبئة

ساعات العمل للعامل الواحد	تكلفة الساعة الواحدة	عدد العمال	التكلفة الإجمالية للعامل
04 ساعات	142 دج	05	2840 دج

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معلومات المؤسسة.

- **مرحلة التغليف:**

- **الورشة A:** ورشة التغليف والغلق.

الجدول رقم (12): تكاليف مرحلة التغليف

	عدد العمال	ساعات العمل	تكلفة الساعة الواحدة	التكلفة الإجمالية
تغليف القارورة	02	02	142 دج	568 دج
غلق القارورة	01	04	142 دج	568 دج
طبّع الصلاحية	01	04	142 دج	568 دج

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معلومات مقدمة من مسؤول مصلحة التسيير.

- الورشة B: ورشة التعليب.

الجدول رقم (13): تكاليف مرحلة التعليب

عدد العمال	ساعات العمل	السعر الوحدوي	التكلفة الإجمالية
02	04	142 دج	1136 دج

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معلومات مقدمة من مسؤول مصلحة التسيير.

• مرحلة التخزين: والذي يوجد به ثلاث عمال.

حيث: تكلفة الساعة الواحدة = الأجر الشهري / عدد ساعات العمل = 30000 / 176 سا = 170 دج.

الجدول رقم (14): تكاليف مرحلة التخزين

عدد العمال	ساعات العمل	تكلفة الساعة الواحدة	التكلفة الإجمالية
03 عمال	04 عمال	170 دج	2040 دج

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معلومات مقدمة من مسؤول مصلحة التسيير.

• مرحلة التوزيع: لإيصال المنتج النهائي إلى المستهلكين، تتكفل المؤسسة بعملية التوزيع والذي تقدر كلفته ب 5000 دج تقسم إلى:

الجدول رقم (15): تكاليف مرحلة التوزيع

يد عاملة	04 عمال × 06 سا × 176 = 4224 دج
بنزين السيارة	776 دج
المجموع	5000 دج

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معلومات مقدمة من مسؤول مصلحة التسيير.

• تكلفة الإنتاج النهائية: لدينا: تكلفة اليد العاملة = تكاليف اليد العاملة لمرحلة التعبئة + تكاليف اليد العاملة للورشتين (A+B) + تكاليف اليد العاملة لمرحلتَي التخزين والتوزيع = 11944 دج.

و: تكلفة النقل = ت. نقل المواد الأولية+ مصاريف نقل مواد التغليف + مصاريف التوزيع = 5000
 + 840 + 776 = 6600 دج.

الجدول رقم (16): تكاليف الإنتاج النهائية

تكلفة قارورة واحدة	تكلفة 2400 قارورة	
	85700 دج	مواد أولية
	4920 دج	مواد التغليف
	11944 دج	يد عاملة مباشرة
	7200 دج	إهلاك الآلات
	5824 دج	تكاليف النقل
	776 دج	تكلفة التوزيع
66 دج	160644 دج	التكلفة الإجمالية

المصدر: من إعداد الطلبة.

إذن: سعر البيع = هامش الربح + تكلفة الإنتاج النهائية = 13.2 + 66 دج = 79.2 دج.

حيث: هامش الربح = تكلفة الإنتاج $\times 20\%$ = 13.2 دج.

المطلب الثاني: أدوات إدارة التكلفة وإدارة الجودة في المؤسسة

الفرع الأول: بعض أدوات إدارة التكلفة المطبقة في المؤسسة: فيما يلي مجموعة من العبارات الخاصة بأدوات إدارة التكلفة والأجوبة المرتبطة بها:¹

• إدارة التكلفة على أساس النشاط

- تدعم مؤسستكم فكرة وجود نظام لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ← لا، فالمؤسسة ناشئة ولم يتم تطوير جهازها الإداري بعد.

¹ معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

- يوفر نظام محاسبة التكاليف المعتمد بمؤسستكم معلومات تحليلية تخص تكلفة جميع الأنشطة الممارسة ← نعم، وذلك للتحكم في مختلف التكاليف.
- يتم الاعتماد على المعلومات التي يوفرها نظام محاسبة التكاليف بمؤسستكم في إجراء تقييم دوري للأنشطة الإنتاجية الممارسة ← نعم، وذلك للتحكم في العملية الإنتاجية للمؤسسة وضبط مختلف التكاليف.

• التكلفة المستهدفة

- تقوم مؤسستكم بدراسة تكلفة منتجات المؤسسات المنافسة وفقا لمستوى جودتها ← لا، وذلك لاستحالة معرفة تكاليف المنتجات المنافسة باعتبارها من أسرار المهنة.
- تقوم إدارة مؤسستكم بتقدير التكلفة القصوى لمنتجاتها بناءا على مستوى سعر بيع المنافسين ← نعم، وذلك لتجنب تحمل سعر تكلفة مرتفع يفوق سعر بيع المنتجات المنافسة.
- تحاول إدارة مؤسستكم تخفيض تكاليف منتجاتها أخذا بعين الاعتبار تكلفة المنتجات ← المنافسة نعم، قد يكون انخفاض سعر التكلفة آليا بانخفاض أسعار المواد الأولية.

• المقارنة المرجعية

- تعمل المؤسسة على تحليل أداء العملية الإنتاجية لها بشكل مستمر ← نعم، وذلك لتجنب وقوع أي خلل في الآلات من جهة ونقص المواد الأولية من جهة أخرى.
- تقوم المؤسسة بأداء العملية الإنتاجية مقارنة بالمؤسسات المنافسة ← لا، حيث لكل مؤسسة سياية وطاقاة إنتاجية قصوى خاصة بها.
- يتم تبني أسس ومعايير واضحة من قبل المديرين لإجراء عمليات المقارنة ← نعم، وذلك للاستحواد على أكبر حصة سوقية.

• هندسة القيمة

- تقوم إدارة مؤسستكم بتحديد دقيق للأنشطة التي تضيف قيمة لمنتجاتها ← نعم، وذلك لرفع نسبة المبيعات والأرباح.¹

¹ معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

- تحاول إدارة مؤسستكم معرفة رغبات المستهلكين اتجاه منتجاتها قبل القيام بالعملية الإنتاجية — نعم، لأن الزبون هو العصب الحساس في السوق، وذلك بطرح عينات مجانية في السوق للمنتج الجديد لتجريبه ومعرفة نسبة الإقبال عليه من قبل المستهلكين.

- تقوم إدارة مؤسستكم بالتخلي عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة لمنتجاتها — نعم لتجنب تحمل تكاليف أخرى غير مرغوب فيها.

الفرع الثاني: إدارة الجودة الشاملة في المؤسسة: سوف نتطرق في هذه النقطة إلى تطبيق الجودة الشاملة في المؤسسة.

أولاً: مهام إدارة الجودة الشاملة: تتضمن المهام الأساسية لإدارة الجودة الشاملة بالمؤسسة الاقتصادية ما يلي:

- الأخذ بعين الاعتبار متطلبات وحاجات العملاء؛

- تطوير مناهج وأدوات الجودة والبحث عن مقياس كمي لتجنب وقوع الأخطاء؛

- كشف الأخطاء ومتابعتها داخل العمليات وتصحيحها؛

- استدعاء كل المعنيين وتقديم التقارير حول تطبيق العمليات من طرف كل مسؤول.

ثانياً: المراقبة في المؤسسة: للمراقبة دور فعال في إنجاح نظام الجودة وبلوغ المؤسسة أهدافها. وتتم الرقابة في مؤسسة PAC MC من طرف المدير العام وتتفرع إلى مختلف المصالح الأخرى وكل رئيس مصلحة يمارس رقابة على الأشخاص والممتلكات.

- المراقبة على الجودة: هذا الجزء من المراقبة يبدأ من المادة الأولية من المدخلات التي تمر على عملية التحويل وتنتهي إلى المخرجات والمتمثلة في المنتج النهائي الذي يخضع للمراقبة النهائية بعد مرحلة الإنتاج وفق المصالح المكلفة بذلك.

ثالثاً: سياسة الجودة المتبعة في المؤسسة: تهتم ببعض الجوانب وتهمل بعض الجوانب الأخرى فيما يخص الجودة يمكن أن نذكر منها ما يلي:

- تقوم المؤسسة بتحديد مستوى الجودة المحصل عليها والجودة المطلوبة لمنتجاتها.¹

¹ معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

- تحديد خصائص الجودة بالتكلفة المناسبة.

- متابعة تطور الجودة والتعامل بصرامة وجدية في هذا المجال.

رابعاً: مراحل مراقبة الجودة في المؤسسة

- مراقبة الجودة قبل عملية الإنتاج: قبل البدء في العملية الإنتاجية، يتم مراقبة المواد الأولية المستعملة في العملية الإنتاجية تحت إشراف لجنة مختصة في مراقبة جودة المنتج، حيث تكون هناك مراقبة دورية مستمرة إلى غاية خروج المنتج إلى السوق. وفي حالة وجود أي خلل يتم إعداد تقرير مفصل لمشرف الإنتاج والإدارة ويتم عقد اجتماع لجنة لإيجاد الحلول المناسبة؛

- مراقبة الجودة أثناء عملية الإنتاج وتعتبر هذه المرحلة من أهم المراحل، حيث تكون مراقبة الجودة أثناء العملية الإنتاجية في المؤسسة على مستوى وسائل الإنتاج ومراقبة شروط السلامة والأمن في العملية الإنتاجية؛

- مراقبة المنتج النهائي: تولى المؤسسة أهمية كبيرة لمراقبة المنتج النهائي حيث تقوم بإعادة تحليله للتأكد من مطابقة كل منتج لبطاقته التقنية قبل طرحه إلى السوق

خامساً: الأداء المالي وأدوات إدارة التكلفة: تعتبر مؤسسة PAC MC مؤسسة جديدة في السوق؛ فإن دراسة تطور الأداء المالي لها خلال سنوات محددة أمر غير ممكن في أرض الواقع من جهة، وصعوبة الحصول على المعلومات المالية باعتبارها أسرار خاصة بالمؤسسة من جهة أخرى، لذلك دراسة تطور الأداء المالي ومحاولة إبراز علاقته بأساليب إدارة التكلفة يتم ومن خلال مقابلة مع المسؤولين في مصلحة المالية؛ فالمؤسسة تحاول من خلال الوظيفة المالية الموازنة بين مؤشرات الأداء المالي ومختلف النتائج والأهداف التي ترغب المؤسسة في تحقيقها على المدى القصير أو الطويل. ونظراً لاعتبار المؤسسة ناشئة في السوق وخاصة مع ارتفاع تكاليف الاستثمار وتكاليف الدخول إلى السوق فإن النتائج المالية لحد الآن تبقى بعيدة عن مستوى الأهداف المسطرة من قبل الإدارة العليا؛ إلا أن هذا لم يمنع المؤسسة من تحقيق نسب سيولة مرضية خلال فترة النشاط القصيرة. فهي تملك القدرة على تسديد استحقاقاتها انطلاقاً من العوائد المالية من جهة وانخفاض قيمة هذه الاستحقاقات نظراً للأسباب السالفة الذكر من جهة أخرى.¹

¹ معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

أما بالنسبة لنسب الربحية فإن التوجه العادي لهذه المؤسسة يبقى دون المستوى المطلوب وهذا لكون المؤسسة ناشئة والمبيعات منخفضة، وأغلب منتجاتها في مراحل دورة حياة المنتج الأولى والذي يتطلب تكاليف استثمارية كبيرة مقابل انخفاض المبيعات؛ الشيء الذي يؤثر على نسب الربحية في المؤسسة.

كما أن المؤسسة ومن خلال ما سبق تحاول جاهدا الاستعانة بأدوات إدارة التكاليف كأحد الأدوات الحديثة من أجل بلوغ الأهداف المالية من خلال تخطيط التكلفة وتحديد هامش الربح والمساهمة في زيادة مستويات التدفق النقدي داخل المؤسسة، فتقوم بتقسيم التكلفة حسب النشاط وتحديد الأنشطة المكلفة ومعالجة الفجوة التي يمكن أن تظهر في التكاليف. كما أن أسلوب التكلفة المستهدفة المستعمل من قبل المؤسسة والذي يقوم على أساس التكلفة المستهدفة والذي يساعد على تحديد هامش الربح ومعدلات الأرباح المستهدفة والتكاليف التي يمكن تحملها من طرف المؤسسة ومدى توافقها مع الأهداف الإستراتيجية للشركة، ونفس الشيء يمكن قوله بالنسبة لإدارة الجودة الشاملة في المؤسسة والتي تسعى هذه الأخيرة إلى تطبيقها وخاصة ما يتعلق بعملية التحسين المستمر.

وفيما يلي مجموعة من الإجابات المتعلقة بأسئلة الأداء المالي في المؤسسة محل الدراسة:

- تسعى مؤسستكم للموازنة بين الأداء المالي وحدوث نتائج غير مرغوبة — نعم.
- النتائج المالية المحققة في السنة الأخيرة مرضية. — لا، وذلك باعتبار المؤسسة ناشئة في السوق.
- تملك المؤسسة قدرة كبيرة على تسديد التزاماتها عند الاستحقاق. — نعم، فالمؤسسة جديدة في السوق واستحقاقاتها ليست كبيرة، فقد استطاعت طيلة عام أن تسدد كافة استحقاقاتها.
- معدلات أرباح المؤسسة لها قدرة على تغطية أعباء التمويل والمخاطر المالية. — لا، فالمؤسسة ناشئة ومبيعاتها منخفضة قليلا.
- تحتفظ المؤسسة برأس مال مناسب لمواجهة المخاطر. — نعم، فهي السياسة المتبعة من طرف أغلب المؤسسات الاقتصادية الإنتاجية.
- تتميز التدفقات النقدية للمؤسسة بالاستمرارية. — نعم، فالمؤسسة تقوم بعمليات البيع والشراء، تسديد الضرائب، تسديد أجور العمال.¹

¹ معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

- رأس المال العامل من المؤشرات الرئيسية التي تستعين بها المؤسسة في إبراز توازنها المالي في الأجل الطويل. — نعم، وهو الهدف الذي تسعى جل المؤسسات الإنتاجية إلى تحقيقه.¹

¹ معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

الخلاصة

إن أدوات إدارة التكاليف الحديثة تعتبر وسيلة ضرورية لترتيب وتخطيط التكاليف التي تؤثر على الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، كما تعتبر وسيلة التطورات المتسارعة في بيئة الأعمال المعاصرة. إن تبني هذه الوسائل الحديثة لا يعد أمر سهل بل يتطلب دراسة عميقة لعوامل البيئة الداخلية والخارجية على حد سواء كما يتطلب تظاهر جهود جميع الأطراف داخل المؤسسة من أجل خلق مناخ ملائم لنجاح عملية إدارة التكلفة.

ومن أمام هذه الظروف ومع التغير المستمر في أذواق المستهلكين والتوسع في الأسواق، وتزايد حدة المنافسة وتغير قواعدها، وحتمية بناء مزايا تنافسية مستدامة تقوم أساسا على الاستجابة الفورية لهذه التغيرات أو التحكم الجيد والفعال في التكاليف عن طريق الأدوات الحديثة للمحاسبة التي تساعد على خفض التكاليف إلى أقل قدر ممكن.

على هذا أكدت جميع الدراسات المعاصرة على ضرورة تكييف الأنظمة المحاسبية مع التطورات المعاصرة في أنظمة التكلفة نظرا بعجز الأنظمة التقليدية عن مواجهة متطلبات المستخدمين وحاجاتهم إلى المعلومات المالية وغير المالية في عملية اتخاذ القرار وتحسين الأداء المالي للمؤسسة.

أولاً: نتائج الدراسة النظرية

- تفاقم دور إدارة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة لأنها تعتبر مفتاح من مفاتيح الدخول إلى الأسواق وسلاح فعال لمن أراد التنافس؛
- تساعد إدارة التكاليف المؤسسة على التحكم الجيد في التكاليف وذلك عن طريق تخطيط التكلفة والرقابة على الأنشطة داخل المؤسسة والسعي إلى التحسين المستمر؛
- إن التحكم في التكاليف يتطلب تبني مختلف الأدوات الخاصة بإدارة التكلفة عبر مختلف مراحل دورة حياة المنتج؛
- تتميز الأدوات المعاصرة لإدارة التكلفة بأخذها بعين الاعتبار المتغيرات الخارجية المحيطة بالمؤسسة، على عكس الأنظمة التقليدية التي تأخذ في الحسبان العوامل الداخلية فقط، فإدارة التكلفة الحديثة تحدد مختلف أنواع التكاليف الناتجة عن تفاعلات المؤسسة مع محيطها الخارجي ومحاولة تخفيضها وتحديد الأرباح والعوائد الناجمة عن تلك التفاعلات؛
- تساعد إدارة التكلفة على أساس النشاط بتتبع التكاليف بدءاً من مسبباتها داخل الأنشطة، ومحاولة تخصيصها وزيادة مستويات الأرباح؛
- تستلزم إدارة التكلفة على أساس النشاط تعيين الأنشطة داخل المؤسسة أولاً قبل تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط والتحكم فيه؛

- يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة على تحديد التكلفة قبل الإنتاج مع التأكيد على الجودة ومتطلبات الزبون متى يسمح تحديد ربحية المنتج مسبقا؛
- يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة في جذب عملاء جدد وهذا من خلال تخفيض التكلفة وتحديد الربح المخطط أو المستهدف؛
- يساعد تحليل القيمة المؤسسة في دراسة الأنشطة المضيضة للقيمة وزيادة التكامل بين الأنشطة بصورة تساعد على تقاسم التكاليف بينهم وتخفيضها وتجنب الأنشطة المسببة للتكاليف إن أمكن؛
- تعد المقارنة المرجعية إحدى أهم الآليات الحديثة لتقييم الأداء المالي والتي تقوم أساسا على استخدام المقارنة مع الأفضل، فضلا على اعتمادها على العوامل الداخلية للمؤسسة بهدف زيادة ربحيتها وقدرتها على المنافسة في بيئة مضطربة، كما تساعد على إدخال التحسينات المستمرة على أنشطة المؤسسة؛
- إدارة الجودة الشاملة هي أسلوب يقوم أساسا على مراعاة متطلبات الزبون من جهة وضمان جودة المنتج من جهة أخرى مع الحرص على عمليات التحسين المستمر، التي تساعد على تقديم منتجات تستجيب لحاجات الزبون ومنه المساهمة في تعزيز الأداء المالي.

ثانيا: نتائج الدراسة التطبيقية

لقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- تعتبر مؤسسة **PAC MC** مؤسسة حديثة في مجال صناعة مواد التجميل والتنظيف البدني تسعى إلى حجز مكانة في السوق الوطنية؛
- تواجه مؤسسة **PAC MC** صعوبات مالية وهذا راجع إلى كونها مؤسسة حديثة في السوق، خاصة مع ارتفاع تكاليف الاستثمار وزيادة تكاليف التسويق الخاصة ببناء حصة سوقية؛
- تدرك مؤسسة **PAC MC** والمؤسسات الجزائرية عموما مدى أهمية تطبيق أدوات إدارة التكلفة في مصالحها المحاسبية إذ تعتبر من بين الأسلحة لمواجهة المنافسة والتحكم في التكاليف؛
- تسعى مؤسسة **PAC MC** في تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط وتحديد مسببات التكلفة في كل قسم مع محاولة تخفيض قيمة هذه التكاليف من أجل كسب حصة سوقية في السوق الوطنية ودعم الجوانب المالية؛
- تقوم المؤسسة بتحديد تكلفة مستهدفة وهامش ربح محدد على منتجاتها الأمر الذي يساعدها على حساب تلك الأرباح والتكاليف بدقة والحصول على معلومات دقيقة تساعد على عملية اتخاذ القرار؛

- تتبنى المؤسسة أسلوب إدارة الجودة الشاملة داخل مصالحها كآلية للتحسين المستمر لأنشطتها والاستجابة لحاجات العميل؛
- تسعى المؤسسة إلى تجسيد مختلف الأساليب الأخرى لإدارة التكلفة، ليس بهدف التحكم في التكاليف فقط ولكن لتحسين الإيراد، حيث أن هذه الأدوات تسعى كذلك إلى زيادة الإيرادات، تحسين مستوى رضا العملاء وغيرها من الأهداف؛

ثالثا: التوصيات

- بناء على الدراسة السابقة ونتائجها يمكن الوصول إلى التوصيات التالية:
- ضرورة الاهتمام أكثر بأدوات إدارة التكاليف داخل المؤسسة نظرا للدور الكبير في تطوير الأداء المالي وتوجيه التكلفة الخاصة بالمؤسسة؛
- تنمية الوعي لدى العاملين بأهمية الأدوات والأساليب الحديثة لإدارة التكاليف ووضع البرامج الخاصة بذلك؛
- دعم الأساليب المحاسبية الحديثة التي تقوم على الانفتاح أكثر على البيئة، وضمان صياغة الأهداف الإستراتيجية التي تدعم استمرارية المؤسسة وتنافسيتها؛
- العمل على إزالة المعوقات التي تحول دون تطبيق أدوات إدارة التكلفة داخل المؤسسات الجزائرية؛
- إدراج مصلحة ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة تهتم بتطوير وتسهيل آليات تطبيق أنظمة أدوات إدارة التكلفة المعاصرة.

رابعا: آفاق الدراسة

- أدوات إدارة التكلفة المعاصرة وأثرها على القيمة المضافة في المؤسسة؛
- واقع تطبيق أدوات إدارة التكلفة في المؤسسة الجزائرية وأثرها على الأبعاد الإستراتيجية؛
- التكامل بين أدوات إدارة التكلفة والتوجهات البيئية المعاصرة.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

I. الكتب:

- 1- أحمد حامد حجاج، محاسبة التكاليف، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2009)، الطبعة الإنجليزية.
- 2- أحمد يوسف دودين، إدارة الجودة الشاملة، (الأردن: الأكاديميون للنشر والتوزيع، 2014)، الطبعة الأولى
- 3- ثناء على القباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2010)، الطبعة الأولى.
- 4- حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة استراتيجياً، (الأردن: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2010) الطبعة العربية.
- 5- عامر عبد الله شقر، محاسبة التكاليف الصناعية، (الأردن: دار البداية ناشرون وموزعون، 2010) الطبعة الأولى.
- 6- عامر عبد الله، المحاسبة الإدارية، (الإسكندرية: دار بداية ناشرون وموزعون، 2010) الطبعة الأولى.
- 7- عبد العال النعيمي وآخرون، إدارة الجودة المعاصرة، (الأردن: دار اليازوري، 2013)، الطبعة العربية.
- 8- عبد الناصر نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، (الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2011)، الطبعة الثالثة.
- 9- غسان فلاح المطارنة، محاسبة التكاليف، (الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع، 2006) الطبعة الثانية.
- 10- محمد عبد الفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف، (الأردن: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2013) الطبعة الأولى.
- 11- مزهر شعبان العاني وآخرون، نكاء الأعمال وتكنولوجيا المعلومات، (الأردن: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2012).

12- مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، (الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة 2007) الطبعة الأولى.

13- ناظم حسين عبد السيد، محاسبة الجودة مدخل تحليلي، دار الثقافة، عمان، الطبعة الأولى.

14- نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف، (الأردن: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2013) الطبعة العربية.

II. المداخلات في المؤتمرات والملتقيات

15. ثناء محمد طعيمة، إدارة التكلفة في التقنيات الحديثة، كلية التجارة (الفصل الدراسي السابع كود المقرر 172)، مركز التعليم المفتوح، بدون تاريخ.

16. سلوى أمين السامرائي، عبد الستار عبد الجبار العكدي، ذكاء الأعمال في ظل ثورة الحوسبة السحابية، (الأردن: جامعة الزيتونة الأردنية، 2012)، المؤتمر العلمي السنوي الحادي عشر.

III. المجلات:

17. خانم نوري، رؤوف محمود، إدارة الجودة الشاملة وأثرها في تحسين الأداء المالي دراسة تطبيقية في عينة من المصارف التجارية في محافظ السليمانية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة السليمانية، العدد 34، 2016.

18. نبيلة قدور، المقارنة المرجعية كآلية حديثة لتقييم وتحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية- دراسة مقارنة بين مجمع صيدال ومؤسسة حكمة-، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، الجزائر، المجلد 5، العدد 2، 2018.

IV. المذكرات:

19. أمل إبراهيم أحمد وادي، فاعلية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة في ترشيد القرارات الإدارية لمنظمات الأعمال- دراسة ميدانية تطبيقية على منشآت الصناعة التحويلية-، (السودان: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2016)، رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، كلية الدراسات التجارية.

20. بكوش لطيفة، مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة: مجمع صيدال، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير في إطار مدرسة الدكتوراه في

الاقتصاد التطبيقي وإدارة المنظمات، قسم علوم التسيير، تخصص محاسبة ونظم المعلومات جامعة محمد خيضر "بسكرة الجزائر" 2016-2017.

21. بن خليفة حمزة، دور قائمة التدفقات النقدية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة، (الجزائر: جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011-2012) مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة.

22. بن عمارة نعيم، دور إدارة سلسلة الإمداد في تحسين مستوى الأداء الاقتصادي بالمؤسسة -دراسة حالة مؤسسة عنتر تراد CONDOR ببرج بوعرييج، (الجزائر: جامعة فرحات عباس سطيف، 2014-2015)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، الإدارة الإستراتيجية.

23. جودي محمد رمزي، أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على تقييم الأداء المالي في مؤسسات جزائرية - المعيار المحاسبي الدولي 1 عرض القوائم المالية- دراسة حالة لمجموعة من المؤسسات-، (الجزائر: جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014-2015) رسالة مقدمة كمتطلب لنيل شهادة دكتوراه قسم علوم التسيير.

24. عبد الله عباس، أثر تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط (ABC) على قرارات التسعير-دراسة حالة المؤسسة الوطنية للغازات الصناعية -، (الجزائر: جامعة قاصدي مرباح، 2011)، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة.

25. عمر تيمجدين، دور استراتيجية التنوع في تحسين أداء المؤسسة الصناعية -دراسة حالة مؤسسة كوندور برج بوعرييج-، (الجزائر: جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012-2013) مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية.

26. محمد قريشي، التغيير التكنولوجي وأثره على أداء المؤسسات الاقتصادية من منظور بطاقة الأداء المتوازن - دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل فرع جنرال كابل بسكرة-، (الجزائر: جامعة بسكرة، 2014) أطروحة دكتوراه في علوم التسيير.

27. معوج بلال، دور التحليل بالمؤشرات المالية في تقييم الأداء المالي بالمؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة مؤسسة "NCA ROUBA"، (الجزائر: جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل، 2015-2016) مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير.

28. موسى سهام، مساهمة في بناء نموذج قياس أثر المحاذاة الإستراتيجية لتكنولوجيا الانترنت على أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة- دراسة عينة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالمنطقة الصناعية العلّمة "ولاية سطيف"-، (الجزائر: جامعة بسكرة، 2014) أطروحة دكتوراه في علوم التسيير.

29. مومن شرف الدين، دور الإدارة بالعمليات في تحسين الأداء للمؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة مؤسسة نقاوس للمصبرات باتنة-، (الجزائر: جامعة فرحات عباس باتنة، 2011-2012) مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير.

30. نجوم قماري، مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية-دراسة استقصائية على المؤسسات الإنتاجية-، (سطيف: جامعة فرحات عباس سطيف-1، 2018)، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة.

31. نوبلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة-، (بسكرة: جامعة محمد خيضر، 2014-2015)، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:

32. Jim Raimi, **Target Cost Management: The ladder To Global Success**, CRC press ,2011.

