



كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

الرقم التسلسلي:/ 2020

قسم: المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي (ل م د)

دفعة: 2020

الميدان: علوم اقتصادية وعلوم تجارية وعلوم التسيير

الشعبة: محاسبة ومالية

التخصص: مالية المؤسسة

عنوان المذكرة:

دور تطبيق نظام إدارة التكلفة على أساس النشاط (ABC/M) في اتخاذ القرارات
الإدارية في المؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة: شركة إسمنت - تبسة -

تحت إشراف الدكتورة:

عزائزية سارة

من إعداد الطالبتين:

- سهيلية أسماء

- عوايطية صفاء

نوقشت أمام اللجنة المكونة من الأساتذة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
رفيق يوسف	أستاذ محاضر - أ -	رئيسا
عزائزية سارة	أستاذة محاضر - أ -	مشرفا ومقررا
زرفاوي عبد الكريم	أستاذ محاضر - أ -	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2020/2019



شكر وعرفان

قال الله تعالى:

" يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ "

صدق الله العظيم

الحمد لله الذي جعلنا من خير أمة أخرجت للناس، وألبسنا لباس التقوى خير لباس، الحمد لله الذي أكرمنا فممنحنا فرصة التعلم فتولانا برعايته وكان عوننا لنا، فلك الحمد والشكر قبل كل من يشكر، رب السماوات والأرض، رفع شأن العلم والعلماء،

وقرنهم به وبملائكته بالوحي من السماء،

وصلى الله وسلم على الرسول الكريم، والنبى العظيم، حث على العلم ورغب فيه، وفرق بين سائر الخلق وبين سالكيه، وعلى آله وأزواجه وأصحابه الطيبين الطاهرين،

ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين.

أما بعد أيها القلوب الطيبة: في مثل هذه المواقف يعجز عن الكلام اللسان، ويضعف بين

الظلم الجنان، وربما وأنتم لا تشعرون تسبل دموعها العينان

إلى من قيل فيه كاد المعلم أن يكون رسولا إلى كل من لم يبخل علينا بعلم أستاذي وقاموس

لأفكارنا الأستاذة المشرفة "الدكتورة عزايزة سارة"

لتفضلها الإشراف على هذا البحث و التي عمرتنا بفانص عملها و توجيهاتها القيمة التي كانت

لها الأثر الطيب فلها جزيل الشكر والتقدير

ولا يفوتنا أن نتقدم بجزيل الشكر إلى كل الأساتذة وطلبة كلية العلوم الاقتصادية ولا

ننسى الأبناء والأصدقاء

لكل من ساعدنا وشجعنا في إتمام هذا البحث ولا نريد أن ننسى أمهاتنا نبع الجنان

وأبويننا تاج راسي وكل أخواتي وأهلي الكرام فشكرا لهم

والحمد لله أولا وأخيرا الذي تتم بنعمته الصالحات.



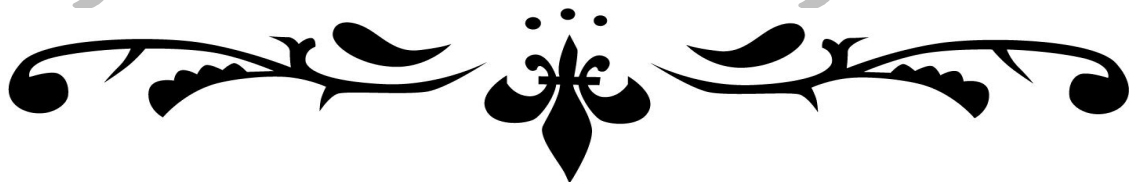
الفهرس العام

A decorative flourish consisting of a central floral motif with symmetrical, flowing lines extending outwards.

الصفحة	المحتوى
.I	شكر وعرافان
.II	الفهرس العام
.III	فهرس الجداول
.IV	فهرس الأشكال
.V	فهرس الملاحق
أ - د	مقدمة عامة
الفصل الأول : الإطار النظري والدراسات السابقة	
07	تمهيد
07	المبحث الأول:مدخل مفاهيمي لنظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC/M)
08	المطلب الأول: نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
17	المطلب الثاني: نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)
22	المطلب الثالث: التكامل بين نظام التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (ABC/M)
27	خلاصة المبحث الأول
28	المبحث الثاني: دور نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC/M) في دعم القرارات الإدارية
28	المطلب الأول: مدخل لاتخاذ القرارات الإدارية
33	المطلب الثاني: أنواع القرارات الإدارية
37	المطلب الثالث: نظام إدارة التكاليف على أساس النشاط (ABC/M) ودوره في دعم القرارات الإدارية
42	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
42	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة
50	المطلب الثاني: تقييم الدراسات السابقة

51	المطلب الثالث: ما يميز هاته الدراسة عن الدراسات السابقة
53	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
55	تمهيد
56	المبحث الأول: تقديم شركة إسمنت -تبسة-
56	المطلب الأول: تقديم عام لشركة إسمنت -تبسة-
59	المطلب الثاني: إمكانيات شركة إسمنت -تبسة-
60	المطلب الثالث: نشاط شركة إسمنت -تبسة-
62	المبحث الثاني: طريقة الدراسة وأدواتها
63	المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة
64	المطلب الثاني: أساليب الدراسة
66	المطلب الثالث: أداة الدراسة
70	المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الدراسة
70	المطلب الأول: خصائص عينة الدراسة
74	المطلب الثاني: تحليل إجابات أفراد العينة
82	المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة
88	المطلب الرابع: تحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة
90	خلاصة الفصل الثاني
95-92	الخاتمة
101-97	قائمة المصادر والمراجع
118-103	الملاحق
	الملخص

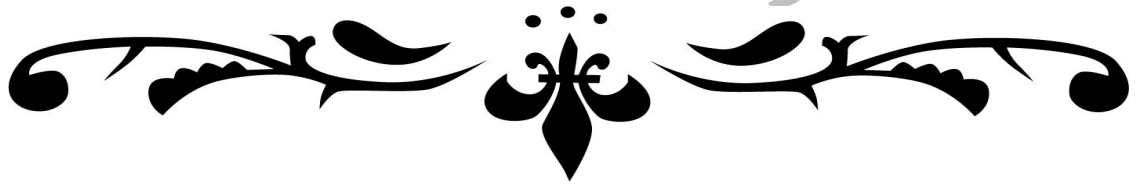
فهرس الجاول



فهرس الجداول		
الصفحة	العنوان	الرقم
24	أوجه التكامل بين نظام ABC ونظام ABM	01
57	نسبة مساهمات شركة إسمنت -تبسة-	02
59	عدد عمال لشركة إسمنت سنة 2020	03
63	العينة المستهدفة لدراسة دور نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الإدارية في شركة الإسمنت - دراسة حالة شركة الإسمنت - تبسة -	04
65	درجات مقياس ليكارت الخماسي	05
65	توزيع الدرجات حسب مقياس ليكارت الخماسي	06
67	صدق الاتساق البنائي لأداة الدراسة	07
68	قيمة معامل ألفا كرونباخ للإستبيان	08
69	اختبار التوزيع الطبيعي	09
70	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير المؤهل العلمي	10
71	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير التخصص العلمي	11
72	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير المركز الوظيفي	12
73	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الخبرة المهنية	13
74	استجابات أفراد العينة حول:مدى كفاية أنظمة التكاليف التقليدية المطبقة في الشركة لغايات اتخاذ القرارات الإدارية	14
76	استجابات أفراد العينة حول مدى الوعي بأهمية تطبيق نظام إدارة التكلفة على أساس النشاط (ABC/M) في اتخاذ القرارات الإدارية	15
78	استجابات أفراد العينة حول دور تطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة(ABC/M) في دعم اتخاذ القرارات الإدارية	16
80	استجابات أفراد العينة حول صعوبات تطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة(ABC/M) في الشركة	17
82	معاملات إختبار T-test للفرضية 01	18
83	معاملات إختبار T-test للفرضية 02	19
85	معاملات إختبار T-test للفرضية 03	20

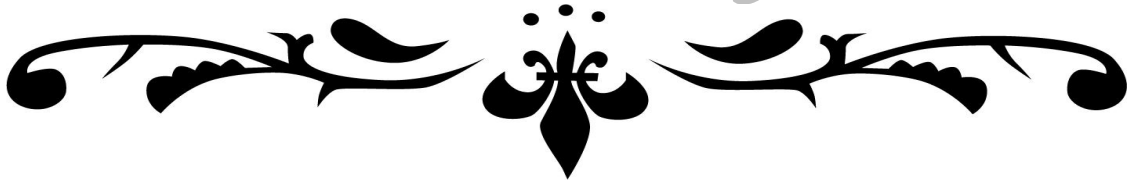
86	معاملات إختبار T-test للفرضية 04	21
87	معاملات اختبار T-test للفرضية 05	22
88	معاملات الانحدار الخطي البسيط بين إدارة التكاليف على أساس الأنشطة والقرارات الإدارية	23

فهرس الأشكال



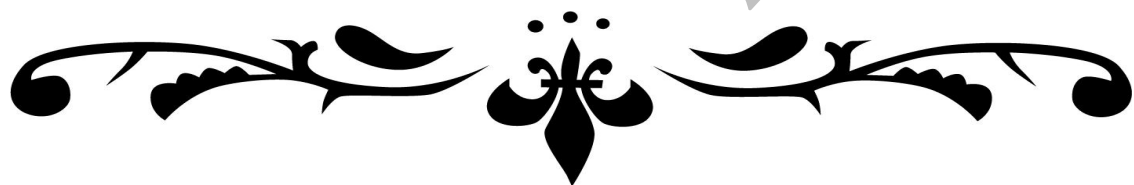
فهرس الأشكال		
الصفحة	العنوان	الرقم
12	المبادئ الأساسية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة	01
15	يمثل ميكانيكية عمل نظام التكاليف على أساس الأنشطة	02
23	يمثل تداخل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة	03
25	آلية عمل نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة	04
32	مراحل عملية اتخاذ القرارات	05
40	علاقة ABC/M في اتخاذ القرارات الإدارية	06
62	المخطط النحوي لصناعة الإسمنت	07
71	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير المؤهل العلمي	08
72	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير التخصص العلمي	09
73	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير المركز الوظيفي	10
74	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الخبرة المهنية	11

فَهْرَسُ الْمَلَأِجِ



فهرس الملاحق		
الصفحة	العنوان	الرقم
103	قائمة الأساتذة المحكمين	01
111-104	قائمة الإستبيان	02
118-112	مخرجات برامج الحزمة الإحصائية	03

حَقِّقْ حَقِّقْ



مقدمة:

لقد شهد العالم اليوم تطورات سريعة ومتلاحقة بشتى المجالات الصناعية والتجارية والخدمية، ففي قرن الثامن عشر قامت الثورة الصناعية التي أدت بدورها إلى انتقال طريقة التصنيع للخدمات والمواد من طريقة يدوية إلى طريقة نصف يدوية وفي ظل ثورة المعلومات والتكنولوجيا الصناعية المتقدمة تواجه الشركات المحلية عددا من التحديات، والضغوطات نتيجة استخدامها أساليب التكاليف التقليدية التي لم تواكب هذا التطور حيث لم تعد وحدها كافية في تلبية احتياجات الشركات بسبب تقديمها أساليب تقليدية، ويجب أن ألا ينصرف الذهن إلى أن المحاسبة التكاليف التقليدية لا تعتمد على أسس علمية وعملية سليمة أو غير ذات فاعلية، ولكن التغير البيئي المستمر، والسريع يتطلب ضرورة تغيير أساليب التكاليف وتطويرها لتوفير المعلومات الملائمة، لذا وجدت الإدارات نفسها مضطرة إلى اعتماد أنظمة تكاليف متطورة تلائم بيئة الأعمال الحديثة، وتوفر لها الكثير من البيانات الدقيقة بغرض اتخاذ القرارات الرشيدة خاصة في ما يتعلق بالسياسات الإنتاجية، وتسعير المنتجات، وتحديد الهيكل الأمثل للمزيج السلعي، من أجل تحسين الربحية وزيادة القدرة التنافسية.

ونظرا لطبيعة عملية اتخاذ القرارات وما تتطوي عليه من صعوبة نتيجة لظروف عدم التأكد وباعتبار أن نظام المعلومات بما يوفره من معلومات ملائمة يسهم في تقديم النصائح والإرشادات وإرساء القواعد والمبادئ والأسس التي يمكن لإدارة تلك الوحدات الاقتصادية الاستناد إليها في شأن تخطيط ورقابة الأنشطة، فإن الأمر يتطلب إعادة البحث بالأنظمة التكاليفية وتجنب أوجه القصور التي تشوب الأنظمة التقليدية منها، حيث تكمن الغاية الأساسية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) هو إنتاج معلومات دقيقة حول اقتصادية تكاليف الإنتاج والخدمات للمنتج، والثانية إنتاج معلومات تمكن مهندس الإنتاج والإدارة من فهمها واستخدامها في قرارات التصميم، وذلك في سبيل تلبية رغبات المستهلكين والمحافظة عليهم، لزيادة ربحية المنظمة واستمراريتها وهذا واضح من خلال ارتباط نظامي الإدارة والتكاليف على أساس الأنشطة بنظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABCM) باتجاه تطوير المنتجات بما يلبي تلك الأهداف.

➤ **إشكالية الدراسة:** تواجه الإدارات في الشركات الجزائرية مشكلة في كيفية توفير بيانات ومعلومات محاسبية دقيقة تساعدها في تقدير مستويات النشاط المحتملة والتكاليف المقترنة بكل مستوى

ومدى تأثير ذلك على تخصيص التكاليف غير المباشرة وتوزيعها مما يؤدي إلى عدم اتخاذ قرارات إدارية صحيحة، لذا اقترح نموذج لنظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ووضع كحل لمشاكل الأنظمة التقليدية.

ما هو دور نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الإدارية في شركة الإسمنت - تبسة -

وتندرج هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

- هل المعلومات المقدمة لغايات اتخاذ القرارات الإدارية المستمدة من نظم التكاليف التقليدي كافية في شركة اسمنت تبسة؟
- ما مدى الوعي بأهمية تطبيق نظام إدارة التكلفة على أساس النشاط (ABC/M) في اتخاذ القرارات الإدارية في شركة اسمنت تبسة؟
- ما هو واقع تطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة داخل الشركة محل الدراسة؟
- ما هو واقع عملية اتخاذ القرارات الإدارية في شركة اسمنت تبسة؟
- هل هناك صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق نظام إدارة التكلفة على الأنشطة في الشركة محل الدراسة؟

➤ فرضيات الدراسة: للإجابة عن الأسئلة تم صياغة الفرضيات التالية:

- توجد كفاية في المعلومات المقدمة لاتخاذ القرارات الإدارية المستمدة من نظام التكاليف التقليدية في شركة إسمنت - تبسة - .
- يوجد وعي بأهمية تطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الإدارية لشركة إسمنت - تبسة - .
- هناك تطبيق لنظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABCM) في شركة إسمنت - تبسة . تهتم شركة اسمنت تبسة بعملية اتخاذ القرارات الإدارية لما لها من أهمية في دعم تنافسيتها وربحيتها المستقبلية.
- هناك صعوبات ترتبط بتطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABCM) في شركة إسمنت - تبسة - .

➤ مبررات اختيار موضوع الدراسة: تم اختيار الموضوع لأسباب موضوعية وذاتية وهي:

- الموضوع ضمن مجال التخصص؛
- محاولة تجسيد المعارف النظرية المكتسبة خلال التخصص، وتطبيقها في دراسة ميدانية؛
- محاولة التعمق والفهم الجيد لنظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة، والوصول إلى نتائج تطبيقية تؤيد الافتراضات التي يقوم عليها هذا النظام.

➤ أهداف الدراسة: يهدف البحث بشكل عام إلى التعرف على مدى مساهمة البيانات التكاليفية في

تعزيز قاعدة المعلومات لاتخاذ قرارات الملائمة، مما يؤدي في النهاية إلى زيادة كفاءة الأداء وتخفيض التكاليف وزيادة الأرباح وتدعيم القدرة التنافسية، وتهدف الدراسة تفصيلاً إلى التالي:

- التعرف على مدى أهمية نظام (ABCM) في اتخاذ القرارات الملائمة في ظل بيئة التصنيع التنافسية الحديثة؛
- التعرف على الصعوبات والمعوقات التي قد تحول دون تطبيق نظام (ABCM) في شركة الإسمنت - تبسة-.

- رفع الوعي بالأنظمة إدارة التكاليف على أساس الأنشطة بالشركات الصناعية بالجزائر.

➤ أهمية الدراسة: تتبع أهمية البحث من خلال المنافع التي يمكن أن تجنيها إدارة الشركات في حال

اعتمادها على نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ قراراتها المتعلقة بتدعيم مركزها التنافسي، حيث إن استخدام الإدارات لمثل هذا النظام يمكنها من إجراء التحسين والتطوير المستمرين ومن تخفيض التكاليف عن طريق التحسين التدريجي لعملية الإنتاج.

➤ حدود الدراسة: هناك حدود زمنية وحدود مكانية للدراسة نذكرها في ما يلي:

- الحدود المكانية: تقتصر هذه الدراسة على آراء المديرين الماليين، ورؤساء أقسام المحاسبة، والمحاسبين الإداريين ومحاسبو التكاليف لشركة إسمنت -تبسة-، وبذلك تتحدد حدود الدراسة المكانية في دور نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الإدارية -دراسة ميدانية لشركة إسمنت - تبسة -.

- الحدود الزمنية: طبقت هذه الدراسة الميدانية خلال فترة 2020/02/16 إلى غاية

2020/03/19 بشركة إسمنت - تبسة -.

- **الحدود العلمية:** تتمثل أنظمة المحاسبية لأغراض هذه الدراسة بنظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة، إذ جاءت هذا النظام مشترك بين العديد من الأدبيات التي تناولت هذا الموضوع وعليه اقتصرت الدراسة على النظام المذكور.

➤ **منهج وأدوات الدراسة:** للإجابة عن التساؤلات المطروحة والإحاطة بمختلف الجوانب الموضوعية، تم الاعتماد على المنهج الوصفي فيما يتعلق بالجانب النظري، أما في الجانب التطبيقي فاعتمد على منهج التحليلي بالاستعانة بمجموعة من الأدوات التي يتم الاعتماد عليها للحصول على البيانات وذلك من خلال مراجعة الكتب والمنشورات التي تتعلق بموضوع البحث، والدراسة الميدانية من خلال جمع المعلومات اللازمة عن طريق توزيع الاستبيان.

➤ **مرجعية الدراسة:** هناك عدة دراسات سابقة باللغتين، العربية والأجنبية، التي تناولت دور نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الإدارية، وسيتم التطرق إليها في المبحث الثالث من الفصل الأول.

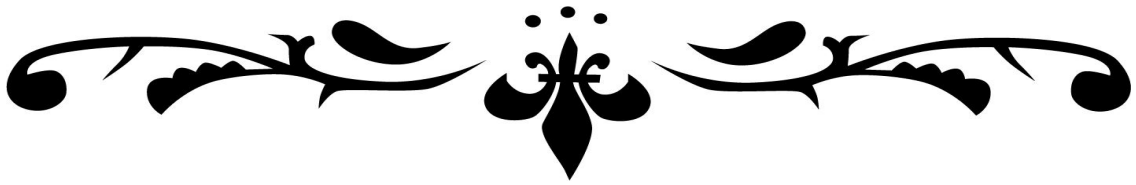
➤ **صعوبات الدراسة:** من خلال انجاز هذه الدراسة تم مواجهة بعض الصعوبات والعراقيل والتي هي فيروس كورونا (كوفيد 19) الذي أوجد صعوبة في التنقل والتواصل والحصول على المعلومات التي تحتاجها الباحثين في هذه الدراسة، حيث أثر على الدراسة من جانب التطبيقي وصياغة فرضيات وصحتها.

➤ **هيكل الدراسة:** لانجاز هذه الدراسة قامت الباحثين بتقسيمها إلى فصلين، كل فصل بمقدمة وينتهي بخلاصة، تضمن تلخيص عام واختبار للفرضيات التي جاءت في مقدمة الدراسة، ثم عرض النتائج التي تم التوصل إليها، وهذه الفصول كالاتي:

- **الفصل الأول:** ضم الإطار النظري قسم إلى ثلاثة مباحث المبحث الأول مدخل مفاهيمي لنظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABCM) والمبحث الثاني تم فيه التطرق إلى دور نظام إدارة التكاليف في دعم القرارات الإدارية أما المبحث الثالث فقد تم التطرق فيه إلى بعض الدراسات العربية والأجنبية الشبيهة بموضوع الدراسة.

- **الفصل الثاني:** ضم الدراسة الميدانية واحتوى على ثلاث مباحث والمبحث الأول فقد كان تقديم عام لشركة إسمنت -تبسة- والمبحث الثاني فقد تم التطرق فيه إلى طريقة الدراسة وأدواته، أما المبحث الثالث فقد تم فيه إلى عرض وتحليل لنتائج الدراسة.

الفصل الأول



تمهيد:

اتضح قصور أنظمة التكاليف التقليدية خلال الثمانينات من القرن الماضي عن الوفاء ببعض احتياجات التسيير بسبب ما تميزت به من نقائص وسلبيات، ظهرت لوجود أساليب جديدة تدعو إلى إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC/M)، حيث لقي هذا النظام رواجاً كبيراً لدى المهتمين بمراقبة التكاليف، وذلك لتوافقه مع بيئة الأعمال الحديثة المتميزة بحدة المنافسة.

وتعتمد الإدارة في إنجازها للقرارات وأدائها للوظائف الإدارية على معلومات محاسبية وخاصة المعلومات المتعلقة بحاسبة التكاليف في المؤسسة، إذ تمثل هذه المعلومات الأساس الذي تبنى عليه مفاهيم نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات، لذلك يعتبر نظام إدارة التكاليف الأداة الأكثر أهمية في اتخاذ القرارات، كونه يشكل مصدراً هاماً من مصادر المعلومات التي تعتمد عليها إدارة المؤسسة في هذا الأمر، كتحديد أسعار المنتجات، وتخصيص الموارد المتاحة، وتحديد المزيج السليبي الأمثل، إلخ، حيث توفر نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة المعلومات عن تكلفة المنتج، بغرض إعداد القوائم، والرقابة، واتخاذ القرارات.

وعلى هذا الأساس سوف يتم تناول في هذا الفصل تقديم لأنظمة إدارة التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الإدارية مع أهم الدراسات التي تناولت هذا الموضوع.

وسوف يتم التطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

- مدخل مفاهيمي لنظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC/M)؛
- دور نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC/M) في دعم القرارات الإدارية؛
- الدراسات السابقة وما يميز الدراسة الحالية

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي لنظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC/M)

أصبحت المؤسسات الاقتصادية بحاجة إلى استخدام أنظمة تكاليف حديثة من بينها نظام تكاليف على أساس الأنشطة ABC ونظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABM، وهذا من أجل توفير نظام محاسبي كفي قادر على توفير المعلومات المناسبة للمسيرين من أجل مساعدتهم في تنفيذ واتخاذ القرارات اللازمة.

ويتناول هذا المبحث ثلاث مطالب موزعة كما يلي:

- نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)؛
- نظام إدارة على أساس الأنشطة (ABM)؛
- التكامل بين نظام التكاليف ونظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABC/M).

المطلب الأول: نظام التكاليف على أساس الأنشطة Activity Based Costing (ABC) *

يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة من أفضل أدوات القياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة، وأدى ظهوره كمدخل معتمد لمعالجة القصور الذي تشهده أنظمة التكاليف التقليدية بتوفير أساليب أكثر دقة وواقعية لتخصيص التكاليف.

الفرع الأول: قصور أنظمة التكاليف التقليدية في بيئة الأعمال المعاصرة

هناك جملة من العوامل أسهمت في إبراز قصور نظام التكاليف التقليدي عن مقابلة احتياجات الإدارة الحديثة منها ما يلي:¹

- ✓ زيادة تعقد العمليات الإنتاجية، وزيادة التنوع في المنتجات، وانخفاض دورة حيات المنتج، وارتفاع مستوى الجودة بشكل كبير؛
- ✓ تقدم تكنولوجيا المعلومات: حيث أن أنظمة التكاليف تتطلب جمع وتحليل بيانات التكاليف بشكل دقيق، وصولاً إلى أدق التفاصيل بغية الحصول على بيانات تكاليفية أكثر فعالية؛
- ✓ ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة: نظراً لتقدم عمليات الإنتاج والاستخدام الواسع لتكنولوجيا المعلومات كل هذا أدى إلى زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة للإنتاج مقارنة مع الوضع السابق؛
- ✓ زيادة المنافسة في السوق بالشكل الذي أصبحت معه المؤسسات تبحث عن استغلال أفضل لمواردها المتاحة، بالإضافة إلى:

- تحقيق جودة المنتج من حيث التصميم؛
- تفعيل خدمة ما بعد البيع وإرضاء المستهلك؛

*- ABC: Activity Based Costing

¹ كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين مصطفى الدهراوي، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف، ط1، الإسكندرية، 2007، ص:70.

- التوقيت المناسب في الإنتاج والبيع.

ويمكن القول أن النظام غير المناسب وبعيد الفائدة للمؤسسات سوف يكون عقبة في طريق تقدمها ويؤدي حتما إلى فشلها، فالسبب الرئيسي لرقى المؤسسات وتقدمها هو قيامها بتقديم المنتجات والخدمات بأسعار تنافسية وجودة مرتفعة وفقا لما يتطلبه السوق.

الفرع الثاني: ماهية نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

يرتكز نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فكرة أساسية تعتمد على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد، ثم الربط بين التكاليف والأنشطة وبين المنتج النهائي.

1- تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC): لقد حظي نظام التكاليف على أساس الأنشطة بعدة تعريفات يتم ذكر أهمها في ما يلي:

➤ يرى (Hilton) بأن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو أسلوب يتكون من مرحلتين لتوزيع التكلفة غير المباشرة حيث يتم تجميعها في مجتمعات للتكلفة ثم يتم تخصيصها على المنتجات النهائية بناء على موجهاً الكلفة.¹

➤ كما عرف على أنه: عبارة عن نظام محاسبي وإداري متطور يهدف إلى تخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل دقيق وموضعي، بغرض زيادة فعالية نظام التكاليف من خلال تحليل الأنشطة اللازمة لأداء المنتجات أو الخدمات، وحساب تكلفة كل نشاط أو مجمع كل تكلفة على حدى، ومن ربطها بالمنتجات أو الخدمات لتحديد تكلفتها بشكل دقيق.²

➤ في حين يرى (Davidsou) هو نظام لتخصيص الكلفة على مرحلتين حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على أحواض الكلف (Cost Pool) والتي تمثل الأنشطة ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنهائها.³

¹إسماعيل حجازي، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص:98.

² نواف فخر وخليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية الجزء الأول، دار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، دار العلمية للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2002، ص:385.

³ إسماعيل حجازي، مرجع سابق، ص:99.

ومن خلال التعريفات السابقة يمكن القول أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) هو نظام محاسبي لتحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف، يقوم على أساس تجميع التكاليف غير المباشرة للمؤسسة في مجتمعات للتكلفة ليتم تخصيصها على المنتجات النهائية بواسطة مسببات التكلفة، وذلك للوصول إلى الكلفة الفعلية للمنتج النهائي مما يساعد الإدارة في عملية اتخاذ القرارات الإدارية السليمة.

2- أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC): تتمثل أهمية نظام التكاليف على أساس النشاط في العناصر التالية:¹

- أساس سليم لتخصيص التكاليف غير المباشرة وبالتالي تحميلها على المنتجات وذلك بتركيزه على العلاقات السببية بين المنتجات والتكاليف، فهو يهتم بمسببات التكلفة ويربط الأنشطة بمراد الوحدة؛
- المساعدة على تحسين التكلفة من خلال رقابة أفضل على التكاليف، وذلك لمعرفة العلاقة السببية بين الأنشطة وعناصر التكاليف؛
- التحديد السليم للأنشطة ولمراحل الإنتاج يساعد الإدارة على تحقيق سياسة التحسين المستمر بهدف تطوير مخرجات ككل؛
- التركيز على الأنشطة والأحداث التي تسبب استهلاك الموارد يؤدي إلى الترشيد في إدارة تكاليف المؤسسة.

3- أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC): يسعى نظام تكاليف على أساس الأنشطة إلى تحقيق الأهداف التالية:²

- ✓ تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- ✓ تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات، وتحديد أسباب إرتفاع التكاليف في قيم ما؛
- ✓ تقديم صورة واضحة ودقيقة لإدارة الشركة عن الأنشطة المسببة للتكاليف، ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدى؛
- ✓ مساعدة إدارة الشركة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة، من تلك التي لا تضيف قيمة للمنتج؛

¹ خالد عادل، أثر استخدام طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وطريقة الأقسام المتجانسة في ترشيد تكلفة الإنتاج، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، القطب المكون العربي بن مهدي أم البواقي، 2011، ص: 59.

² إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، دار حامد للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2007، ص: 164؛

✓ تحديد قيمة المنتج بالدقة المطلوبة؛

الفرع الثالث: مبادئ ومراحل نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

من المهم قبل وأثناء استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة الأخذ بعين الاعتبار المبادئ والمراحل الأساسية التي يقوم عليها هذا النظام.

1. مبادئ نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC): يقوم نظام (ABC) على ثلاث مبادئ

أساسية: النشاط، مسبب التكلفة، العمليات ويمكن إيضاحها فيما يلي:

✓ **النشاط:** يعد مفهوم النشاط جوهر طريقة التكاليف على أساس الأنشطة، فحسب هذه الطريقة يتم

تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة المتجانسة بدل تقسيمها إلى مراكز تحليل، وهذا يعني أن

نظام ABC يقدم الشركة كلها كسلسلة من الأنشطة المترابطة في إطار عمليات معرفة بوضوح،¹

وإن هذه الأهمية لمفهوم النشاط تنبع من كونه يعد موضوع التسيير في المؤسسة والمحور الوسيط

لتخصيص النفقات لأغراض التكلفة كالمنتجات والخدمات، حيث يتم التعامل مع الأنشطة التي يتم

تحديدها في المؤسسة عن طريق تقسيمها إلى أربعة مجموعات رئيسية وهي على النحو التالي:²

- أنشطة ترتبط بوحدة المنتج؛

- أنشطة ترتبط بالدفعة الإنتاجية؛

- أنشطة ترتبط بالخط الإنتاجي؛

- أنشطة ترتبط بعمليات المؤسسة ككل .

✓ **مسبب التكلفة:** تعتبر مسببات التكلفة الدعامية الرئيسية لهذا النظام وجوهره، لذا يعرف بأنه العامل

الذي يترتب على وجوده حدوث التكلفة، وأنه العملية أو النشاط التي تعتبر السبب الرئيسي في تكوين

عنصر التكلفة، والذي يمكنه قياس أداء وحجم النشاط ، ويمكن القول أن مسبب التكلفة هو مقياس

يعكس السبب الأساسي في تكوين عنصر التكلفة داخل كل نشاط أو مجمع تكلفة Cost Pool

¹ معاليم سعاد وحجازي إسماعيل، مساهمة في بناء نموذج لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، (منظور تنظيمي)، للمؤسسة الوطنية

لصناعة الكوايل، فرع بسكرة، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، العدد(02)، ديسمبر، 2017، ص:138.

² سعيد محمد فخري أبو وردة، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على مصنع عصير غزة، رسالة مقدمة للحصول على

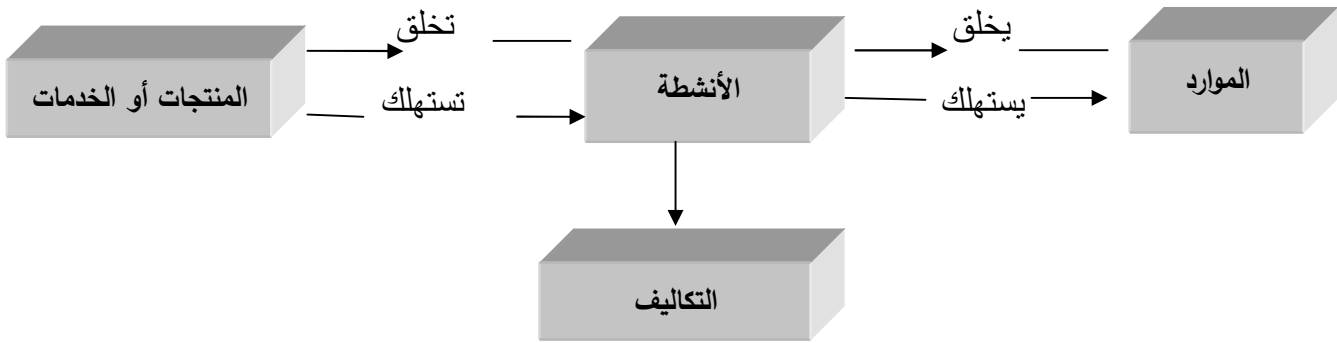
درجة الماجستير، المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2015، ص:42.

وينبغي اختياره بحيث ينطوي على علاقة سببية واضحة بين استخدام الموارد المتاحة ومخرجات كل نشاط.¹

✓ **العمليات:** إن نظام ABC يركز على الرؤية الشاملة للأداء بإظهار مختلف العمليات التي تقوم بها الشركة، وبذلك فإن هذا الامتداد للتحليل نحو العمليات يقود المؤسسة إلى نظرة مختلفة تماما عن المدخل التقليدي للتنظيم، وتعرف العملية هي توليفة الأنشطة المتسلسلة والمرتبطة مع بعضها البعض بتدفقات من المعلومات الهادفة إلى تقديم منتج (سلعة أو خدمة) يحمل قيمة مضافة لزبون.²

وتترجم هذه المبادئ التي يقوم عليها هذا النظام في الشكل التالي:

الشكل رقم (01): المبادئ الأساسية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف على الأنشطة كأداة مساعدة على تحسين الأداء، مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة ماجستير في محاسبة والتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2010، ص: 96.

من خلال الشكل السابق يمكن القول بأن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم الموارد تسبب التكاليف وبالتالي تنسب التكاليف المختلفة للأنشطة، ومن ثم تحميل الأنشطة على المنتجات من خلال تحميل كل منتج بقدر استهلاكه للأنشطة.

2. مراحل تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC): يمكن تلخيص هذه المراحل على النحو التالي:

¹ محمد مسعود الثعلب ونصر صالح محمد، التكلفة على أساس النشاط الفلسفة والتطبيق، دار المسيرة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2015، ص: 29.
² معالم سعاد، مرجع سابق، ص: 139.

➤ **المرحلة 1: تحديد الأنشطة وتحليلها:**¹ يبدأ حساب التكاليف وفقاً لنظام ABC بإحصاء كافة

الأنشطة والعمليات اللازمة لإنتاج منتج أو خدمة معينة، وكذا الموارد التي استهلكتها هذه الأنشطة انطلاقاً من نشاط استلام المواد إلى غاية تسليم المنتج للعميل النهائي، ولغرض تحديد الأنشطة وتعريف كل نشاط يتم إعداد ما يسمى ببطاقة الأنشطة Carte des Activités أو خرائط التدفق، التي تبين بالتفصيل كل خطوة من خطوات عملية التصنيع، وتتكون خريطة تدفق الأنشطة من مربعات ومثلثات ودوائر تعطي صورة واضحة لكل منتج أثناء تحركه في المصنع،

وتصنف الأنشطة إلى:²

- **أنشطة مضيفة للقيمة:** وهي تلك الأنشطة التي يعتبر وجودها أساساً لإتمام عمليات الإنتاج والتسويق وبيع المنتج في الأسواق إلى العملاء، ومن أمثلتها شراء مواد أولية لصنع المنتج هو نشاط ذو قيمة لأن المؤسسة بدونها لن تستطيع من تصنيع المنتج؛
- **أنشطة غير مضيفة للقيمة:** وهي الأنشطة التي لا يؤدي تنفيذها إلى إضافة قيمة إلى المنتج، بمعنى أن التخلص من هذه الأنشطة والغائها لا يؤدي إلى التأثير في قيمة المنتجات المقدمة إلى العملاء، ومن أمثلتها تخزين المواد الأولية أو المنتجات تامة الصنع، وتجدر الإشارة إلى أن هناك أنشطة عديمة القيمة من وجهة نظر العملاء، ولكن لا يمكن للشركة أن تستغني عنها كاملاً، بل يمكن أن تخفض حجمها وتجزئ النشاط بكفاءة.

➤ **المرحلة 2: تحديد المسببات لكل نشاط:**³ بعد إعداد خرائط التدفق وتحديد الأنشطة الرئيسية التي

تسبق أو ترافق عملية الإنتاج يلجأ مصمم نظام ABC إلى الخطوة الثانية، وتتمثل في تحديد وفهم مسببات كل نشاط رئيسي مذكور، حيث أن مسببات حدوث التكلفة التي تمثل بدورها عوامل متغيرة، تؤثر على التكاليف وترتبط معها بعلاقة سببية واضحة وقوية وتمثل معظمها بمقاييس كمية يسهل ربطها بمنتج معين أو خط إنتاجي معين مثل تكلفة المواد الأولية، ساعات عمل الآلات.... الخ، وإن هذا الفهم لمسببات التكاليف المتعلقة بكل نشاط يحقق وفورات اقتصادية هامة

¹إسماعيل حجازي، مرجع سابق، ص: 108.

²سالم بسمينة، بلمهدي ردة، هراجي حمزة، مساهمة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض التكاليف، دراسة حالة مؤسسة بسكويت البرهان مسعودي (مبخور)، Global Journal of Economics and Business- Vol. 5, No. 3, 2018، ص: 450.

³عدنان بن عبد الله اللحام، نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) دراسة تحليلية وتطبيقية على المنشآت السعودية، مجلة البحوث المحاسبية، مجلد (06)، عدد (02)، سبتمبر، 2002، ص: 97.

في الجانب التطبيقي لنظام ABC ويتجلى هذا بوضوح من خلال إنشاء مراكز وتسمى بمراكز الأنشطة أو أحواض الكلف؛

➤ **المرحلة 03: تحديد مراكز الأنشطة:**¹ يقصد بمراكز الأنشطة ذلك الجزء من العملية الإنتاجية الذي ترغب الإدارة في التقرير عن تكلفة أنشطته بطريقة مستقلة، مثل تجميع الأعمال المتعلقة بتحديد سرعة الآلة، إدخال وحدات الإنتاج إليها، إحضار الأدوات اللازمة للتشغيل وتركيبها، وتقوم عملية تجميع الأنشطة على فريضتين أساسين هما:

- تجانس الأنشطة داخل كل مركز نشاط أو حوض تكلفة؛
- التناسب الطردي للتكاليف في كل مركز نشاط؛

➤ **المرحلة 04: تحديد معدل التكلفة لكل نشاط:**² وهي معدلات النشاط التي سيتم استخدامها لتخصيص التكاليف غير المباشرة على أهداف التكلفة (سواء كانت منتج أو خدمة)، ففي هذه الخطوة يتم تحديد إجمالي التكاليف الخاصة بكل مجموعة متجانسة وذلك عن طريق تجميع تكاليف الأنشطة في مجتمعات التكلفة ويتم حساب تكلفة الوحدة لكل وعاء باستخدام مسبب واحد ويطلق عليه معدل تحميل النشاط ويحسب كالتالي:

$$\text{معدل تحميل تكاليف النشاط} = \frac{\text{إجمالي تكاليف مجمع النشاط}}{\text{إجمالي حجم النشاط}} \div \text{المقدر وفق التكلفة}$$

➤ **المرحلة 05: تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات:**³ في هذه المرحلة يتم تخصيص التكاليف الخاصة بالأنشطة داخل كل وعاء على المنتجات النهائية، وذلك باستخدام معدل تكلفة كل وعاء والذي يمكن بواسطته حساب مقدار المواد أو التكلفة المستهلكة بواسطة كل منتج، وتخصص التكاليف على المنتجات بضرب معدل عامل التكلفة في المقدار الذي يستخدمه المنتج من هذا العامل مثل: ضرب تكلفة أمر الشراء في عدد أوامر الشراء.

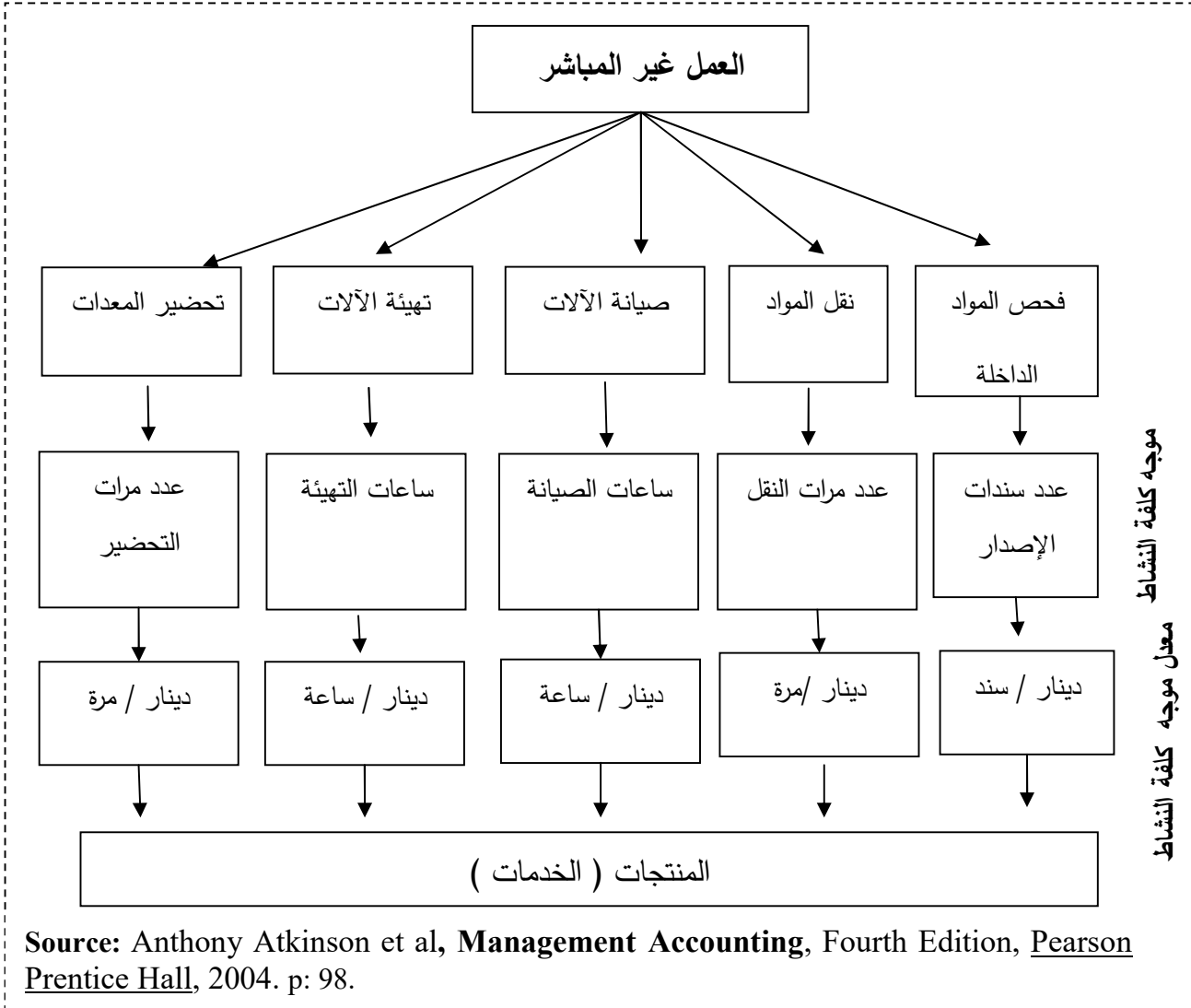
والشكل التالي يوضح طريقة عمل نظم التكاليف على أساس الأنشطة:

¹ محمد مسعود الثعلب ونصر صالح محمد، مرجع سابق، ص: 49.

² سعيد محمد فخري أبو وردة، مرجع سابق، ص: 52.

³ محمد الخطيب النمر وهواري سويبي، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة ABC في قطاع الخدمات الجامعية، دراسة حالة الإقامة الجامعية 2000 سربور بورقلة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد (04)، 2013، ص: 75.

شكل رقم (02): يمثل ميكانيكية عمل نظام التكاليف على أساس الأنشطة



الفرع الرابع: تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

تقدم هذه الطريقة عدة مزايا في استعمالها لتحسين التسيير المستمر واتخاذ القرارات الرشيدة، لكنها لا تخلو من بعض الانتقادات والمشاكل.

1- مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC): منذ أن بدأ الاهتمام علميا وعمليا بقياس التكلفة

على أساس النشاط ظهرت العديد من المزايا لهذا المدخل ويمكن إيجازها في ما يلي¹:

- يساعد على تحديد الأحداث والأنشطة المسبقة للتكلفة تحديدا دقيقا؛

¹ثناء علي القباني، محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في المشروعات السياحية والفندقية، دار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص:313.

- يعمل على نجاح جهود الإدارة في مجال تخفيض التكلفة من خلال تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط، وإلغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية وغير الضرورية، واختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة؛
بالإضافة إلى كونه¹:

- يعمل نظام ABC على زيادة النظرة الإيجابية لأهمية دور المحاسبين في إدارة الإنتاج وفي مجالات اتخاذ القرارات الأخرى داخل الشركة، كما يعمل على تنمية روح العمل كفريق، حيث أنه لم يقتصر تشغيله وفهمه على المحاسبين فقط، وإنما يمتد إلى الوظائف الأخرى كالإنتاج والتسويق؛

- يساعد في اتخاذ قرارات إدارية أفضل من خلال التحديد الدقيق لتكاليف المنتجات، وبالتالي اتخاذ قرارات تتعلق بالتوقف عن إنتاج منتج معين، أو التوسع في إنتاجه؛

- يعد من أكثر أنظمة التكاليف الملائمة لترشيد القرارات الإدارية الداخلية والخارجية، بما يوفره من معلومات مالية وغير مالية، فهذا النظام يقدم معلومات دقيقة عن التكاليف مما يؤدي إلى الحصول على معلومات أوفى عن تكلفة المنتجات وربحيتها، وربحية المنشأة ككل؛
- يفيد في توزيع التكاليف غير المباشرة.

2- الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC): على الرغم من المزايا التي

يمتاز بها نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلا أن هناك بعض الانتقادات منها ما يلي:²

- اختلاف مفهوم التكلفة والنفقة حيث النفقة مصاحبة للتسجيل في الدفاتر المحاسبية العامة أما التكلفة معبرة عن الاستهلاك وفي العادة لا يتم تحميلها في نفس الفترة؛

- إن تطبيق نظام ABC قد يتعارض مع بعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمبدأ الحيطة والحذر، ومبدأ القابلية للتحقق، وبالتالي يجب على أي شركة تطبيق نظام ABC أن تصمم نظامين الأول للاستخدام الداخلي، والثاني للاستخدام الخارجي (التقارير المالية) وهذا مكلف جداً؛

¹خالدي عادل، مرجع سابق، ص: 79.

²ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، مجلد(15)، العدد(02)، 2007، ص: 695.

- تكلفة تطبيقه مرتفعة جدا، فهذه الطريقة تكون مكلفة للتطوير والصيانة أكثر من محاسبة التكاليف التقليدي، الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل لتكلفة والمنفعة قبل تطبيقه لغرض التحقق من جدوى الطريقة؛
- إن نظام ABC يفترض أن العلاقة بين الموارد الاقتصادية والأنشطة، وبين الأنشطة والمنتجات هي علاقة خطية طردية؛
- صعوبة تحديد بعض النفقات كنفقات العاملين والاستهلاك.

مما سبق عرضه فيمكن القول أن نظام ABC يعتبر نظاما سليما لإعداد التكلفة بما يحققه من مزايا وإمكانية تخفيض التكاليف وتوفير معلومات تفصيلية عن حجم التكاليف للمنتجات ومتابعة الأنشطة والوقوف على الأنشطة التي تضيف قيمة وتلك التي لا تضيف قيمة، مما يضمن التحسين المستمر للمؤسسة.

المطلب الثاني: نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)*

تقوم فكرة نظام الإدارة على أساس الأنشطة على أنها الطريقة التي يمكن من خلالها تحسين قيمة المنتج وتحسين الأرباح التي يمكن تحقيقها من إنتاج هذه القيمة.

وفي ما يلي سوف يتم توضيح في هذا المطلب:

- عموميات حول نظام إدارة على أساس الأنشطة (ABM)
- أنواع ومراحل نظام إدارة على أساس الأنشطة (ABM)
- مزايا وانتقادات نظام إدارة على أساس الأنشطة (ABM)

الفرع الأول: عموميات حول نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)*¹

وفقا لمقاربة التسيير على أساس الأنشطة يتم استخدام مخرجات نظام التكلفة على أساس الأنشطة لتحديد فرص تغيير الأنشطة والعمليات لتحسين الإنتاجية.

1- تعريف نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM): يمكن تعريف نظام الإدارة على أساس الأنشطة على النحو التالي:

➤ عرف على أنه نموذج لمعالجة الأعمال التي من شأنها التحكم بالإنتاج أو أداء الأنشطة لتحسين قيمة المضافة للزبائن وزيادة الربحية وتساعد على الإنتاج بكفاءة أكبر، وتحديد أدق للتكاليف والتحكم فيها وتقييم العملية الإنتاجية للسلع والخدمات بصورة أكثر فعالية.¹

➤ وعرفه (Horngren): أن نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) هو استخدام معلومات التكاليف حسب الأنشطة في تحسين العمليات وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة ووصف القرارات الإدارية التي تستخدم معلومات التكاليف حسب الأنشطة أيضا لتحقيق رضا المستهلكين، وتحسين الربحية ومن هذه القرارات قرار التسعير، وخليط المنتجات، وتخفيض التكلفة وتحسين العمليات، وإعادة تصميم المنتجات أو العمليات.²

➤ كما عرف نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) أنه الطريقة التي يمكن من خلالها تحسب القيمة التي يستلمها المستهلك وتحسين الأرباح التي يمكن تحقيقها من إنتاج هذه القيمة.³

ومنه نستنتج أن نظام إدارة على أساس الأنشطة (ABM) هي أسلوب لإدارة التكلفة يستخدم البيانات للأنشطة التي تتكون منها المؤسسة في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية التي تستخدم في تخفيض التكلفة وتحسين الأداء وتحسين القيمة لدى المستهلك وتحسين الربحية.

ويمكن استنتاج أيضا أن نظام إدارة على أساس الأنشطة يركز على خطوتين أساسيتين هما:

- تحديد الأنشطة داخل المؤسسة؛

- تحديد التكاليف المستندة إلى الأنشطة المحددة وقياس الأداء سواء من حيث الوقت والجودة.

2- أهمية نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM): تتمثل أهمية نظام فيما يلي:⁴

¹ Kinney .et,el, Cost **Accounting Foundations And Evolutions**,8thEdition,Cengage Learning,2011p: 114

² Horngren,et al, **cost accounting,3th Edition,prentice** hall.USA2003.

³ صلاح الدين عبد المنعم مبارك، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض إدارية، دار مطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص:333.

⁴ معمر بو طالب، التكامل بين أنظمة تكاليف الإدارة والموازنة على أساس الأنشطة (ABB, ABM, ABC)، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية مجلة

دولية دورية محكمة، جامعة زيان عاشور الجلفة، العدد(32)، مجلد(01)، أكتوبر، 2017، ص: 9.

- يعتبر نظام ABM أسلوب لإدارة الأنشطة الرئيسية لتشغيل المؤسسة عن طريق تحديد هذه الأنشطة وكذلك تحديد كيفية قيام كل نشاط باستهلاك الموارد، ويسمح بتصنيف الأنشطة إلى نوعين:

➤ أنشطة مضيفة للقيمة؛

➤ أنشطة غير مضيفة للقيمة وذلك بهدف التخفيض من التكاليف.

- استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو تخفيضها إلى أدنى مستوى ممكن؛
- يسمح نظام ABM بتحديد العوامل الأساسية المفسرة للتغير في التكاليف؛
- يساعد نظام ABM التحكم في التكاليف، عن طريق فهمها بشكل جيد نتيجة لتحليل الأنشطة ومسبباتها والعمل على أدائها بأقل تكاليف إلى جانب إلغاء الأنشطة التي لا تضيف القيمة أي استغناء عن التكاليف هذه الأنشطة.

3. أهداف نظام إدارة على أساس النشاط (ABM): تنحصر أهداف ABM في الجوانب التالية:¹

- التقليل من تكلفة الأداء وتقديم الخدمات وتوجيه الأنشطة التي لا تضيف قيمة للخدمة وصولاً إلى خلق قيمة اقتصادية؛
- التركيز على عمليات والأنشطة التي تلبي احتياجات الزبائن مرتفعي الربحية والقادرين على الدفع؛
- دعم مفاهيم تقييم الأداء الشامل على أساس بطاقة العلاقات المتوازنة وإيجاد المقاييس اللازمة لتطبيقه؛
- تحديد كفاءة جميع الأنشطة المنجزة وفعاليتها بالمؤسسة؛
- تحديد الأنشطة الجديدة وتقييمها وبيان ما يمكن أن يؤدي إلى تحسين الأداء المستقبلي للمؤسسة.

الفرع الثاني: أنواع ومراحل نظام الإدارة على أساس النشاط (ABM)

سيتم التعرف على أنواع نظام الإدارة على أساس النشاط ومراحله .

¹ سليمان البشتاوي، الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة ABC و ABM نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها، مجلة جامعة النجاح للأبحاث العلوم الإنسانية، مجلد (28)، عدد (08)، 2014، ص: 1873.

1. أنواع نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM): يوجد نوعان من نظام الإدارة على أساس الأنشطة:¹

➤ نظام الإدارة على أساس الأنشطة التشغيلي: وهو مجموعة الأنشطة والإجراءات التي تمكن من فصل الأمور بالطريقة الصحيحة، وتعمل على تعزيز كفاءة استعمال الأصول والموارد وخفض التكاليف وزيادة الإيرادات من خلال استخدام الموارد على نحو أفضل وتشمل على:

- إدارة وأداء الأنشطة بأكثر كفاءة؛
- إعادة هندسة العمليات؛
- الجودة الشاملة؛
- قياس الأداء.

➤ نظام الإدارة على أساس الأنشطة الإستراتيجي: هي الأنشطة والإجراءات التي تؤدي إلى القيام بالأشياء الصحيحة، وتوضح عدة طرق مختلفة يمكن للمؤسسة من خلالها أن تجد ميزة تنافسية في السوق، وتحافظ عليها وذلك من خلال تغيير الطلب على الأنشطة من خفض التكاليف وزيادة الربحية وتشمل القرارات الخاصة بـ:

- تصميم المنتج؛
- خط المنتج ومزيج العملاء؛
- تحسين العلاقات مع الموردين (التسعير، التسليم، والتعبئة والتغليف)؛
- تجزئة السوق؛
- قنوات التوزيع.

2. مراحل عمل نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM): حسب (Gervais) فإن نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) بدوره يستند إلى فلسفة تقوم مراحل عملها كالاتي:²

- تقسيم وفصل العمليات أو السيرورة (Le découpage en processus)؛
- تتبع الأنشطة الحرجة (Le repérage des activités critiques)؛

¹ خديجة عرقوب، الإدارة بالأنشطة ABM وآلية تطبيقها بالمؤسسات، مجلة باب الإدارة، العدد(38)، تموز/يوليو، 2015، www.giem.info، ص:57.

² شحاتي عبد العالي وغضاب رانية، تحقيق ميزة التكلفة الأقل باستخدام نظام التكلفة والتسيير على أساس الأنشطة، مجلة الإجتهد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد(07)، العدد(01)، 2018، ص ص: 393-394.

- دراسة أداء الأنشطة الحرجة (L'étude de La performance des activité critiques)؛
- صياغة وإنجاز مخطط العمل (La formulation et le pilotage des plans d'action)؛
- تجنب العقبات الرئيسية المرتبطة بالتحليل في الأجل القصير (: L'écueil principal à éviter)
(le raisonnement à trop court terme).

حيث توجب الضرورة على استخدام نظام إدارة على أساس الأنشطة بهدف تحديد البناء الخاص بقاعدة بيانات النشاط ويكون ذلك من خلال إعداد نموذج بسيط بين النشاط والعملية بالمؤسسة باستخدام خرائط سلسلة القيمة وهي متجهة من الإدارة العليا إلى الإدارة التنفيذية وذلك بتحديد ارتباط الأنشطة التي تنتمي إلى العملية من خلال إعداد خرائط النشاط.

الفرع الثالث: مزايا وانتقادات نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)

كل نظام لديه العديد من المزايا لكنه لا يخلو من الانتقادات وكذلك نظام الإدارة على أساس النشاط

1- مزايا نظام إدارة على أساس الأنشطة (ABM): تظهر أهمية نظام ABM في المزايا التي يقدمها

تطبيقه للمؤسسة وتتجلى هاته المزايا في ما يلي:¹

- لا توفر عمليات احتساب العائد على الاستثمارات للأنظمة التقليدية مستوى التفعيل الذي يقدمه هذا التحليل فالتحليل التقليدي يركز على مستوى عالي جدا من التغيرات على الحسابات المتعلقة بالموارد الاقتصادية المجتمعة ورأس المال العامل؛
- يساعد في تحليل على ترتيب الفرص حسب أسبقيتها إذا ترتب الأنشطة حسب الكلفة الأكثر المتوقع أن تحصل على مردودات أكبر؛
- يدعم نظام ABM عملية السعي المستمر للتحسين من خلال منح الإدارة رؤية جديدة وواضحة عن آلية إنجاز الأنشطة والتركيز على الموارد المستهلكة من قبل الأنشطة؛
- يدعم نظام ABM تفوق الأعمال من خلال توفير المعلومات التي تسهل عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية طويلة الأجل حول عدة أمور مثل مزيج المنتجات والموارد، وتصميم منتجات التسعير؛

¹ إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، دار حامد، الطبعة الأولى، 2007، ص:33.

- يؤدي نظام الإدارة على أساس النشاط ABM دورا فعالا في تخفيض التكاليف من خلال تشجيع الإدارة العليا على توجيه المزيد من الاهتمام إلى إدارة الأنشطة والعمليات وعدم الاهتمام بالتكلفة وحدها.

2- انتقادات نظام إدارة على أساس الأنشطة (ABM): من بين انتقادات نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM ما يلي:¹

- يحتاج تطبيق نظام ABM إلى زمن طويل الذي من الممكن أن يؤدي إلى فشله؛
 - يحتاج تطبيق نظام ABM إلى تكاليف عالية لتطبيقه؛
 - عدم وجود مديرين مؤهلين لتطبيق نظام ABM بسبب نقص المعرفة والتمسك بالأنظمة التقليدية؛
 - بعض الأنشطة المستخدمة في أداء وتنفيذ الخدمات لها قيم ضمنية لا تعكس بالضرورة في القيمة المالية التي تضاف إلى الخدمات النهائية.
- مما سبق عرضه فإن فكرة نظام الإدارة على أساس الأنشطة تقوم على اعتبار المؤسسة مجموعة أنشطة يتم تحديدها وتحليلها إلى أنشطة مضيعة للقيمة وأنشطة غير مضيعة للقيمة بهدف تحسين الأداء وتحقيق ربحية مرتفعة، وأن قرارات الإدارة بالأنشطة قد تكون تشغيلية قصيرة المدى، وقد تكون إستراتيجية طويلة المدى، وفي كلتا الحالتين يبقى الهدف نفسه.

المطلب الثالث: التكامل بين نظام التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (ABC/M)

للتعرف على علاقة النظامين ببعضهما البعض لابد إلى تسليط الضوء حول طرق ومفهوم تطبيق تكامل نظامي ABC و ABM ولهذا الغرض سيعرض منهج سليم لفهم هذه العلاقة.

الفرع الأول: العلاقة بين نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (ABC/M):

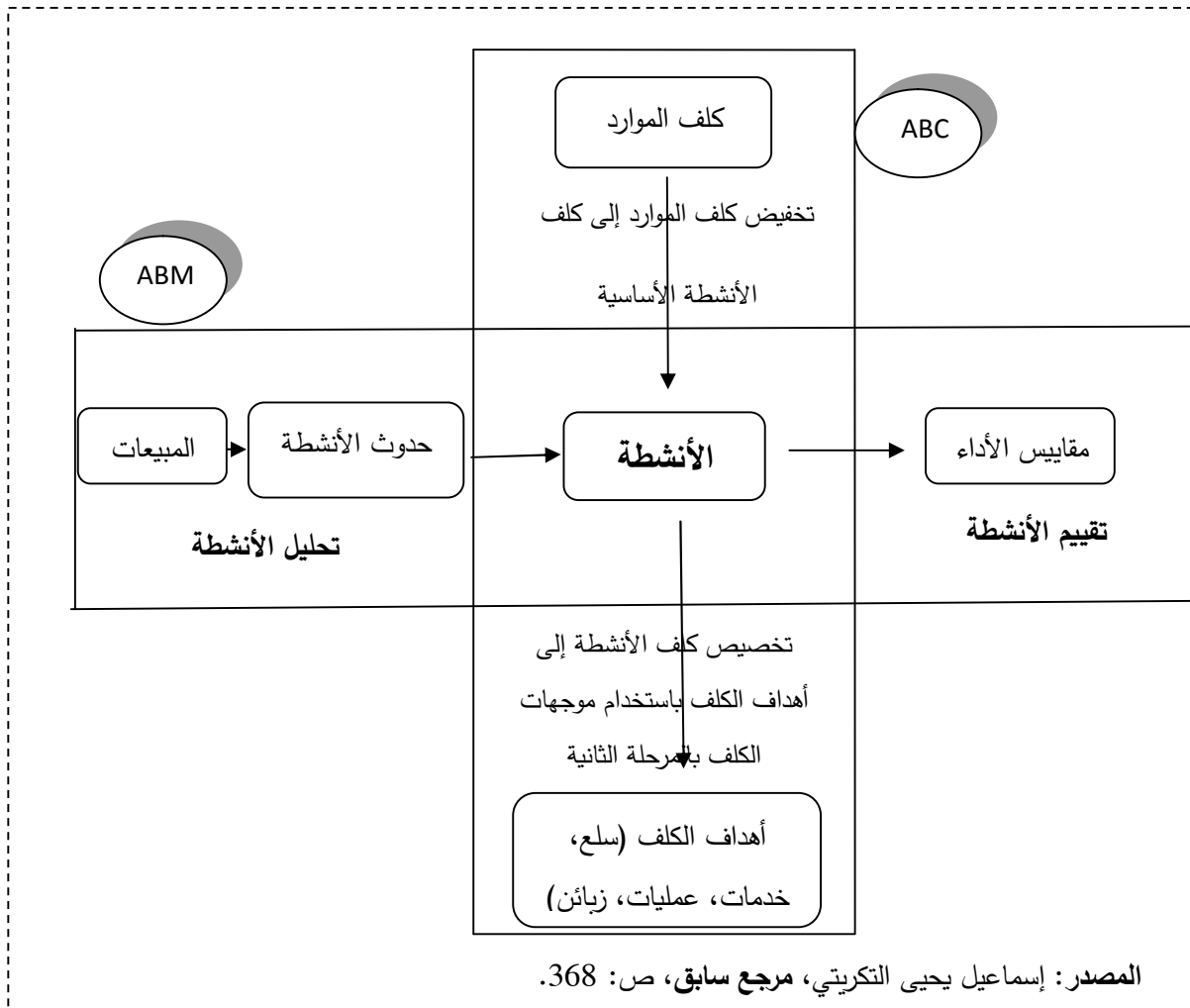
لقد أثبتت جل الدراسات السابقة العلاقة بين نظام ABC و ABM وخرجت بنتيجة مفادها أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC يمثل دورا فعالا لفهم نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM وتطبيقه، لأن الأخير يرتكز على البيانات المعالجة أصلا بنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC،

¹ محمد هيثم الدبس، نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) كأساس لاتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة دراسة تطبيقية، رسالة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2014، ص: 40.

كما أن تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM يساعد على تحسين جودة اتخاذ القرارات، وإن منهج نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM يعمل على توزيع أمثل للمصادر على الأنشطة مما يساعد على تحسين المنتج، وتقليل تكلفته، وذلك بناء على تحليل التكلفة المأخوذة من نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

والشكل موالي يوضح علاقة التكامل بين نظامي التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) والإدارة على أساس الأنشطة (ABM):

الشكل رقم (03): يمثل تداخل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة



من الشكل أعلاه فإنه يمكن القول أن نظام (ABC) ليس نظاما يحدد مستوى التكلفة فقط وإنما محدد الأحداث المثلى الموزعة على الأنشطة لتحديد تكلفتها، إذا أنه لا تستطيع إدارة التكلفة ولكن تستطيع إدارة

الأنشطة التي تحدد التكلفة وهذا يمثل الطابع الإداري الذي يحتاجه نظام (ABC)، وعن الأخذ بعين الاعتبار مكونات الأنشطة على الأنشطة نفسها فهذا يدعم نظام (ABM) لخدمة الأهداف بعيدة الأمد وهذا يمثل محور فكرة الإدارة المبنية على الأنشطة.¹ كما أن العلاقة بين نظام ABC ونظام ABM هو تعريف كيفية تطبيق نظام ABM وفهمه، وهو يركز على محورين أساسيين أولهما أنه يعتمد على نظام ABC في تحديد الأنشطة، ومن ثم تطوير إجراءات قياس التكلفة وتحديدها التي تتكامل بدورها لتحديد تكلفة الخدمات والمنتجات بصورتها النهائية.²

وعليه يمكن القول بأن نظام (ABM) يتكامل مع نظام (ABC) باستخدام المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحليل العمليات لتحديد فعالية الأنشطة وتصنيفها إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة وبالشكل الذي ينعكس إثره على إدارة التكلفة بقصد تخفيضها من خلال إدارة الأنشطة المسببة لها.

ويمكن تلخيص أوجه التكامل بين النظامين في الجدول التالي:

جدول رقم (01): أوجه التكامل بين نظام ABC ونظام ABM

نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)		نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)	
01	التركيز على توزيع التكاليف وتحميلها على وحدة الخدمة بدقة	01	التركيز على تخفيض التكاليف وتحميلها على وحدة الخدمة
02	قياس التكلفة التي يتوجب على الإدارة دفعها من خلال تحديد الأنشطة اللازمة لأداء الخدمة.	02	دراسة إجراءات إدارة تلك التكلفة وتقليلها إلى أقل درجة ممكنة دون التأثير على جودة الأداء.
03	التركيز على التكاليف الفعلية التي حددت ضمن الميزانية	03	التركيز على التكاليف التي ستدفع على الأنشطة المستخدمة لتحقيق أفضل أداء ممكن.
04	قياس التكلفة عمودياً عن طريق مركز التكلفة.	04	قياس التكلفة أفقياً من خلال عمليات المؤسسة والتبادل فيما بينها.

¹ إسماعيل يحيى الكريتي، مرجع سابق، ص: 386.

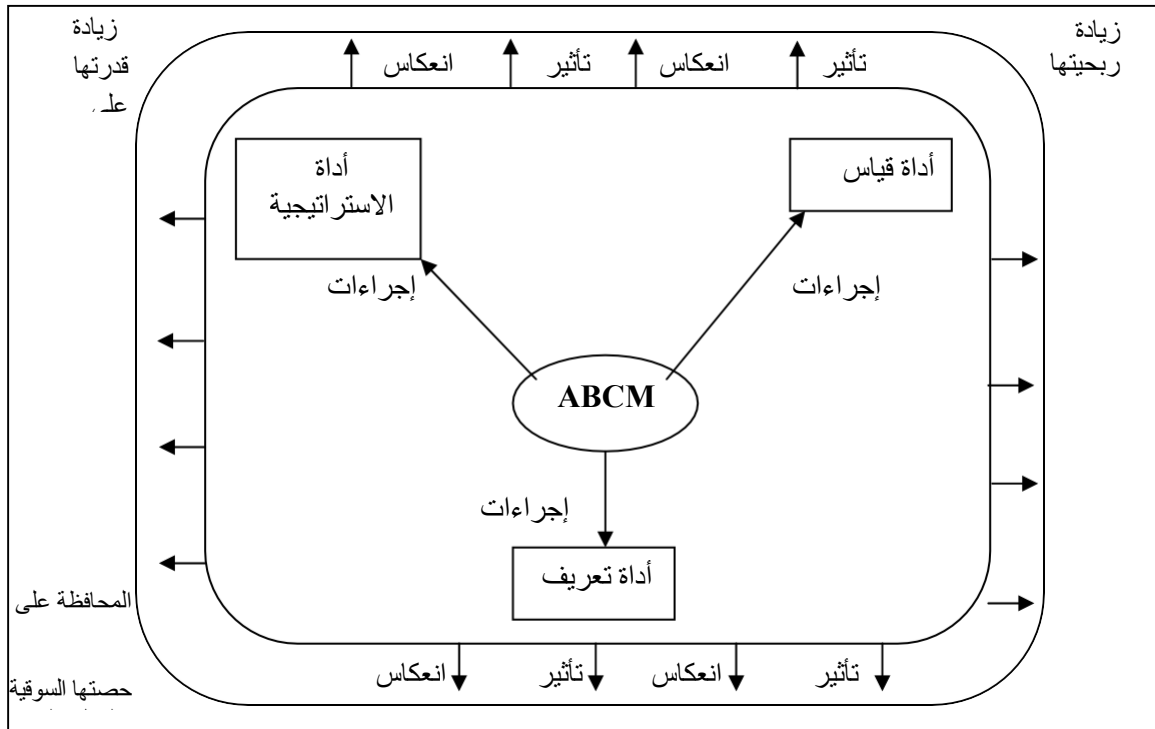
² علي حازم يونس البامور، استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة دراسة حالة معمل ألبان موصل، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة موصل، العدد (98)، مجلد (32)، 2010، ص: 323.

05	تحديد تكلفة المنتج بما تم استهلاكه ومن قبل الأنشطة المستخدمة في الأداء وتطوير القرارات التشغيلية وتحسينها.	05 تحديد تكلفة المنتج بهدف تحسين قرارات التسعير والتطوير والتحسين المستمرين للتخطيط الإستراتيجي وبما يحقق الربحي ومن زبائن وتحليلها.
----	--	---

المصدر: سليمان البشتاوي، مرجع سابق، ص: 1876

الفرع الثاني: آلية عمل نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC/M):¹ تتمكن الإدارة من خلال اعتمادها على نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة الذي يعد نظاما يخدمها بتزويدها بالمعلومات المرتبطة بالإنتاج واتخاذ القرارات الإدارية الحرجة، من تحديد تكلفة المنتج بدقة، مما يساعدها على توسيع قاعدتها الاستهلاكية لتشمل المجتمع وليس الإنتاج الفردي، والشكل التالي يوضح أهمية وآلية عمل نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة

شكل رقم(04): آلية عمل نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: سليمان حسين البشتاوي، تطبيق المعرفة الجديدة: نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABCM) دراسة تطبيقية في القطاع الصناعي الأردني، دراسات العلوم الإدارية، المجلد (34)، العدد(01)، 2007، ص: 93.

¹سليمان حسين البشتاوي، تطبيق المعرفة الجديدة: نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABCM) دراسة تطبيقية في القطاع الصناعي الأردني، دراسات العلوم الإدارية، المجلد (34)، العدد(01)، 2007، ص: 93.

ومن خلال الشكل أعلاه نلاحظ أن نظام (ABC/M) يعمل بثلاث طرق كالتالي:

➤ الطريقة الأولى-بصفته أداة قياس-: فهو يعمل على تزويد الإدارة بالمعلومات الدقيقة والموضوعية التي تساعد في تطوير وتحسين العمليات الإنتاجية في المستويين قصير الأمد وطويل الأمد؛

➤ الطريقة الثانية -بصفته أداة إستراتيجية-: أي مرشدا للإدارة لتحسين المنتج نفسه؛

➤ الطريقة الثالثة -بصفته أداة تعريف-: يعمل على تمييز وقياس الأنشطة التي تطبق فيه والتي تضيف قيمة للمنتج.

وعلى هذا الأساس ومن خلال ما سبق نلاحظ أن هناك دوافع نحو تبني نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات من أهمها:

- تنظيم الأنشطة وعلاقتها مع الكلف الخاصة بالمنتج، وتحديد الأنشطة الخاصة بالإنتاج والتي تلبي رغبات الزبائن؛
- حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو التخفيض منها؛
- التركيز على الكلف الحقيقية وتحسين العمليات الإنتاجية؛
- تحسين الأداء وتحقيق ربحية مرتفعة.

خلاصة المبحث الأول:

يتبين من خلال هاذ المبحث بدأ التحول من المدخل التقليدي إلى مدخل المعاصر في اعتمادها لنظام تكاليفها، حيث تم في هذا المبحث إيضاح التكامل بين جميع المداخل والأنظمة الحديثة مع بعضها البعض وتكاملها وهو نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABCM) والذي يعتبر منهج متطور لتخصيص التكاليف على المنتجات، أو الخدمات حيث يساعد هذا النظام في تحديد الأهمية النسبية لهذه الأنشطة لإتمام عمليات الإنتاج والبيع، ويساعد في تحديد الموارد وتخصيصها من أجل تحقيق أهداف الشركات وذلك لمساعدة الإدارة في اتخاذ قراراتها وفق أسس سلمية وموضوعية، وهذاما سيتم تبينه من خلال المبحث الثاني.

المبحث الثاني: دور نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC/M) في دعم القرارات الإدارية

تمثل عملية صنع واتخاذ القرارات الإدارية جوهر وقلب العملية الإدارية وهي عبارة عن عملية اختيار بديل من عدة بدائل، وعملية اختيار البديل المناسب لاتخاذ قرار معين يعتمد على ما يتوفر عن هذه عن هذه البدائل من معلومات، وتتبع أهمية نظم إدارة التكاليف على أساس الأنشطة كونها المصدر الرئيسي للمعلومات والتي يستخدمها المديرين لاتخاذ معظم القرارات الخاصة بالمؤسسة، حيث أن القرارات تتطلب معلومات دقيقة والتي يتم الحصول عليها من نظام تكاليف المتبع، ويرى المدراء أن جودة القرارات تأتي فقط بقدر المعلومات التي لديهم.

وسوف يتم التطرق في هذا المبحث إلى ثلاث مطالب:

- مدخل لاتخاذ القرارات الإدارية؛
- أنواع القرارات الإدارية؛
- نظام (ABC/M) ودوره في دعم القرارات الإدارية.

المطلب الأول: مدخل لاتخاذ القرارات الإدارية

يتخذ الفرد في حياته اليومية عددا من القرارات وكذلك في المؤسسات باختلاف أنواعها، تصبح عملية اتخاذ القرار أكثر أهمية وأشد خطورة وأبعد تأثيرا، ذلك لأن القرار لا يتعلق بشخص واحد وإنما يتضمن عدة أفراد أو جماعات، ويشمل عدة جوانب.

الفرع الأول: ماهية اتخاذ القرارات

في كل القرارات نجد أن المدير يواجه عدة بدائل مختلفة ويكون اهتمامه محصورا في اختيار البديل الأنسب والفعال، وهنا سيتم التعرف على تعريف وأهمية اتخاذ القرارات الإدارية وما هي خصائصه.

1- تعريف اتخاذ القرارات الإدارية: هناك عدة تعاريف من أهمها:

➤ عرفه بأنه: اختيار أحسن البدائل المتاحة بعد تقييم النتائج المترتبة عن كل بديل وأثرها في تحقيق الأهداف المطلوبة.¹

➤ ويعرف على أنه مجموعة من الخطوات الشاملة والمتسلسلة تهدف إلى إيجاد حل لمشكلة معينة، أو حالة طارئة، أو موقف معين محتمل الوقوع، أو تنجز بغية تحقيق أهداف معينة.²

➤ ويعرف على أنه الاختيار القائم على أسس موضوعية لبديل واحد من بين بديلين أو أكثر، ويكون القرار هو البث أو التحديد لما يجب أن يتم وذلك لإنهاء وضع معين بصورة نهائية للحصول على نتيجة ملموسة.³

ويمكن القول بأنه المسار الفعال يختاره متخذ القرار لكونه أفضل وأنسب وسيلة متاحة لإنجاز الهدف أو مجموعة الأهداف المطلوبة لحل المشكلة الموجودة.

2- خصائص عملية اتخاذ القرارات الإدارية: تتسم عملية اتخاذ القرارات الإدارية بالخصائص التالية:⁴

- أنها عملية ذهنية، فهي نشاط فكري يعتمد على إتباع المنطق والتفكير المنهجي الصحيح؛
- هي عملية إجرائية رغم أن الاختيار هو أساس اتخاذ القرار، لكن هناك إجراءات أخرى كتحديد المشكلة، إيجاد البديل...إلخ؛
- إن عملية اتخاذ القرار تتم في الوقت الحاضر، لكن نتائجها وانعكاساتها في المستقبل وهنا تظهر الصعوبة لأنها تعتمد على الرؤية المستقبلية؛
- هي عملية مشتركة: إن القرارات يجب ألا تنسب إلى متخذيها من الأفراد وإنما يجب أن تنسب إلى التنظيم الذي صدرت عنه وهذا يعني أن جهود الأفراد في جميع المستويات هي ساهمت في الخروج بالقرار.

3- أهمية اتخاذ القرار: تتجلى أهمية اتخاذ القرارات في النقاط التالية:⁵

- اتخاذ القرارات أداة المدير في عمله: تعتبر عملية اتخاذ القرار أداة المدير التي من خلالها يمكنه ممارسة العمل الإداري داخل المؤسسة، حيث يقرر ما يجب أن يعمل به؟ ومتى يقوم به؟

¹ نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، الإصدار السادس، 2003، ص:129

² علي خلف حجا حجة، اتخاذ القرارات الإدارية، دار قنديل للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 21.

³ خليل محمد العزاوي، إدارة اتخاذ القرار الإداري، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2006، ص:21.

⁴ أحمد ماهر، الإدارة، المبادئ والمهارات، دار الجامعية للنشر والتوزيع، 2002/2001، ص:324.

⁵ موفق أحمد مزرة، أساسيات الأساليب الكمية في القرارات الإدارية، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص: 36.

ومن يقوم به؟ وأين يقوم به؟ حيث أنه كلما كانت قدرة المدير على اتخاذ القرار كلما زادت فعالية الأداء؛

- هي عملية مستمرة: في المجال الإداري يلاحظ أن عملية التسيير ما هي إلا مجموعة مستمرة ومتنوعة من القرارات في مختلف الأقسام الموجودة، كالتخطيط والتنظيم والإنتاج؛
- القرارات الإستراتيجية تحدد مستقبل المنظمة: ترتبط القرارات بالمدى الطويل في المستقبل ومثل هذه القرارات يكون لها تأثير كبير على نجاح المؤسسة؛
- اتخاذ القرار أساس الإدارة أو وظائف المؤسسة: إن لكل وظيفة داخل المؤسسة، تتضمن مجموعة متعددة من القرارات، مثلا في الإنتاج نجد جملة من القرارات من المسؤول عن الإنتاج في فترة زمنية معينة؟ ماهو الحجم الأنسب للإنتاج؟ ماهي الخطة الزمنية للإنتاج؟
- تعتبر جوهر العملية الإدارية: تمثل عملية اتخاذ القرار الأساس في جميع الوظائف الإدارية كالتخطيط، التنظيم، التوجيه، الرقابة

الفرع الثاني: مراحل اتخاذ القرارات

تمر عملية اتخاذ القرارات بمجموعة من المراحل تتمثل فيما يلي:

- **تحديد المشكلة:**¹ تعرف المشكلة بأنها " انحراف الأداء الفعلي عن الأداء المخطط" وتعتبر من أدق المراحل باعتبار أن القرار الذي سيتخذ يعتمد إلى حد كبير على تحديد المشكلة موضوع القرار تحديدا واضحا ودقيقا، وهذا يرجع إلى إدراك وتشخيص المشكلة، وهي عبارة عن موقف أو نتيجة غير مرغوب فيها ويتصف هذا الموقف بشيء من الغموض أو التعارض، ويراد تصحيحا لها أو معالجتها ويمكن تحديد المشكلة من خلال:
 - التعرف على وجود فجوة بين ما يجب أن يكون وما تم فعلا ثم تحديد الانحراف؛
 - تحديد السبب الأكثر احتمالا للانحراف؛
 - مراعاة مجموعة المحددات والقيود التي تحد من معالجة الفجوة.

- **جمع البيانات والمعلومات:** خلال هذه المرحلة تجمع الحقائق والمعلومات عن المشكلة، والبدائل المختلفة لحلها، فلكل مشكلة معلومات وإحصائيات تكون أساس ظهور البدائل لحلها من خلال

¹كروب أبوبكر، إشكالية اتخاذ القرارات التسويقية ونظام المعلومات التسويقي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في إدارة الأعمال، جامعة وهران 02، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المدرسة الدكتورالية للاقتصاد والمناجمت، 2016/2015، ص: 94.

فحصها وتبويبها وتحليلها تحليلاً منهجياً، ثم القيام بعملية المقارنة واستخراج النتائج بطرق وأساليب علمية ووسائل تكنولوجية والاستفادة منها بصورة فعالة ورشيقة في تحديد البدائل والحلول اللازمة.

➤ **إيجاد الحلول والبدائل المناسبة:**¹ وهنا في هذه المرحلة تتطلب وضع أكبر قدر ممكن من البدائل بالإعتماد على مجموعة من الوسائل للوصول إلى الهدف المراد تحقيقه، وذلك أن بعض البدائل تبدو لنا من المرة الأولى غير مناسبة، لكن ربما يتضح بعد ذلك أنها الأنسب لحل المشكل المطروح بعد إجراء التحليل لها، وحتى إن لم تكن مناسبة فيمكن أن تبرمج كحل لمشكل معين تحت ظروف معينة.

➤ **تقييم البدائل لممكنة:** تتم عملية تقييم البدائل الممكنة لاختيار الحل الأمثل، بغرض معرفة البديل الذي يحقق أفضل العوائد وبأقل التكاليف وفي أسرع وقت ممكن وذلك استناداً لمعايير تقييمه موضوعاً من طرف متخذ القرار.

➤ **اختيار الحل المناسب:**² تمثل هذه المرحلة أشق وأصعب المراحل التي يمر بها متخذ القرار، فبعد أن يتم تقييم البدائل يبقى القيام بعملية التفضيل والاختيار بينها من أجل اختيار البديل الأفضل والأحسن، وفقاً لمعايير واعتبارات موضوعية منها:

- أن يحقق الحل الهدف المنشود لتخطي المشكلة؛
- مراعاة قبول الأفراد هذا الحل،
- درجة السرعة المطلوبة في الحل للوصول لتحقيق الهدف المنشود؛
- كفاءة هذا الحل، ومدى نجاحه في تحقيق الهدف.

➤ **مرحلة التنفيذ:**³ بعد إجراء كل الخطوات السابقة تأتي هذه المرحلة إلى تطبيق وتنفيذ القرار وتنقسم هذه الخطوة إلى قسمين هما:

¹ خلاصي مراد، إتخاذ القرار في تسيير الموارد البشرية واستقرار الإطار في العمل:دراسة ميدانية الشركة الوطنية للتبغ والكبريت، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، في علم النفس وعلوم التربية والأرطوفونيا، جامعة منتوري قسنطينة، كلية العلوم الإنسانية والعلوم الاجتماعية، 2007/2006 ص:36.

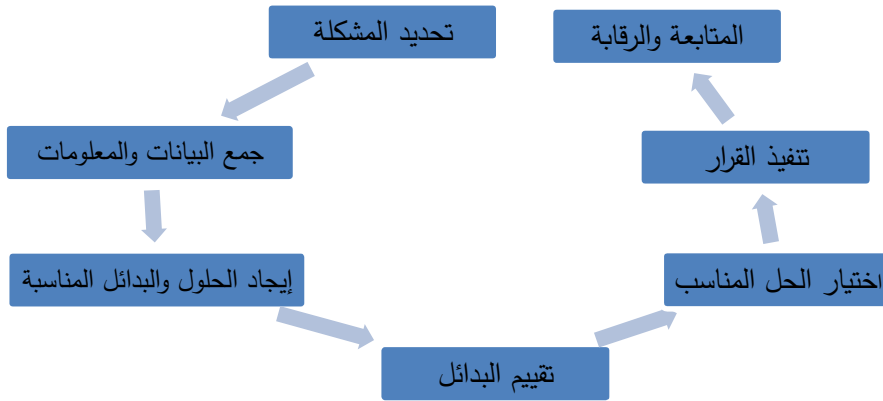
² كروب أبوبكر، مرجع سابق، ص:96.

³ بونخلة فريد، تأثير القادة على عملية إتخاذ القرارات في التنظيم الصناعي الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علم الاجتماع تنمية الموارد البشرية، جامعة منتوري قسنطينة، كلية العلوم الإنسانية والعلوم الاجتماعية، 2007/2006، ص:130.

- **تنفيذ الحل:** بعد اتخاذ القرار لا بد من تحديد خطة أو برنامج تنفيذ وبيان أسلوب التنفيذ وخطواته، وفي هذه المرحلة على متخذ القرار إبلاغ المعنيين بالتنفيذ وتحفيزهم على ذلك ودفعهم للعمل وجعلهم يؤمنون بأن القرار المتخذ هو قرارهم وذلك من خلال مشاركتهم في عملية اتخاذه.
- **المتابعة والرقابة:** نظرا لتعدد العوامل والمتغيرات التي تحيط بعملية اتخاذ القرار والتي تجعله في تغير مستمر يجب متابعته ومراقبة تنفيذه للتأكد من سلامته وقدرته على تحقيق الأهداف، وللتعرف على أي قصور أو العقبات التي تنشأ خلال التنفيذ وبالتالي يمكن تعديل القرار واتخاذ إجراءات إضافية لتنفيذه.

والشكل التالي يوضح مراحل عملية اتخاذ القرارات:

شكل رقم (05): مراحل عملية اتخاذ القرارات



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعطيات السابقة.

مما سبق عرضه فإن عملية اتخاذ القرار تعتبر جوهر العملية الإدارية وأهم عناصرها لما لها من أهمية كبيرة لأنها تتم لمعالجة مشاكل قائمة أو لمواجهة موقف معين، ولتحقيق أهداف مرسومة وهي الأداة أو الوسيلة المعبرة عن نجاح أو فشل المؤسسة، وأن الحل الذي يقع الاختيار عليه هو القرار اللازم لحل المشكلة، والصعوبات تكمن في تقييم البدائل والحلول لإيجاد البديل المناسب، ولا بد من التأكيد أن اتخاذ

القرار هو عملية ذهنية ولا يجوز أن يقع تحت ظروف المجاملات وإلا سيكون فاشلا ويجب أن يكون في البداية من أجل مراعاة كل الأسباب للوصول للقرار السليم.

المطلب الثاني: أنواع القرارات الإدارية

إن القرارات الإدارية يتم تصنيفها من قبل علماء الإدارة والأخصائيين إلى أنواع متعددة استنادا إلى معايير عديدة وتتمثل في التصنيفات التالية:

الفرع الأول: تصنيف القرارات وفقا للوظائف الأساسية:¹ يمكن تصنيفها وفق هذا المعيار إلى الأنواع التالية:

➤ **قرارات تتعلق بالعنصر البشري:** وتتضمن القرارات التي تتناول مصادر الحصول على الموظفين وطرق الاختيار والتعيين، وكيفية تدريب العاملين، وطرق الترقية ودفع الأجور، كيفية معالجة الشكاوي، وعلاقة المؤسسة بالنقابات العمالية وغير ذلك...

➤ **قرارات تتعلق بالوظائف الإدارية:** وتخص هذه القرارات مجموعة الأهداف المراد تحقيقها والسياسات العامة والفرعية، وتصميم الهيكل التنظيمي للمؤسسة، وتوجيه العاملين، وكذلك تحديد معايير الرقابة في المؤسسة؛

➤ **قرارات تتعلق بالإنتاج:** وتتضمن القرارات الخاصة باختيار موقع المصنع، ونوعية الآلات المستخدمة في العملية الإنتاجية، وطريقة الإنتاج، ومصدر الحصول على المواد الخام؛

➤ **قرارات تتعلق بالتسويق:** وتشمل القرارات التي تتعلق بنوعية السلعة التي سيتم بيعها وأوصافها، والأسواق التي سيتم التعامل معها، ووسائل الدعاية اللازمة؛

➤ **قرارات تتعلق بالتمويل:** ومن أمثلتها القرارات الخاصة بحجم رأس المال اللازم والسيولة، وطرق التمويل، ومعدلات الأرباح المطلوب تحقيقها وكيفية توزيعها.

الفرع الثاني: تصنيف القرارات وفقا لشكل القرار:² تصنف القرارات وفقا لشكل إصدارها والإجراءات التي تسبق اتخاذها إلى:

¹ نواف كنعان، مرجع سابق، ص: 249؛

² سيد صابر ثعلب، نظم ودعم اتخاذ القرارات الإدارية، دار الفكر لنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2011، ص: 51؛

➤ **القرارات المكتوبة والشفوية:** فالقرارات المكتوبة Written هي التي تكون في صيغة لائحة تعليمات، أو أوامر مكتوبة، أما الشفوية Verbel فتصدر بصيغة الكلمة المنطوقة وليس الكلمة المكتوبة؛

➤ **القرارات الصريحة والقرارات الضمنية:** فالقرار الصريح هو الذي يعبر عنه بصراحة إما بالموافقة أو عدمها، أما القرارات الضمنية فلا يعبر عنها، إنما تشتق من سلوك المدير، مثل طلب الموظف إذن من مديره للانصراف فلا يرد عليه أو يغير مجرى الحديث إلى موضوع آخر؛

الفرع الثالث: تصنيف القرارات وفقا لبرمجتها: حيث تنقسم إلى نوعين:¹

➤ **القرارات المبرمجة:** programmed Décisions أي المجدولة وهي القرارات المخططة سلفا وتتناول مشكلة متكررة، حيث يتم تحديد أساليب وطرق وإجراءات حل أي مشكلة سلفا، ومن أبرز أمثلتها، إعادة طلب شراء نوع معين من المواد الخام، وقرارات التوظيف والإجازات وغيرها؛

➤ **القرارات غير المبرمجة:** Non- programmed Décisions أي غير المجدولة، وهي القرارات التي تتغير مع تغير وتبدل موضوع عملية اتخاذ القرار، أي أن هذه القرارات تتعامل مع المواقف غير المحددة وغير مألوفة، مثل ابتكار نوع جديد من السلع والدخول إلى أسواق تصريف جديدة، وقرارات التوسع والاندماج ومعظم هذه القرارات تتخذ في المستويات الإدارية العليا؛

الفرع الرابع: تصنيف القرارات وفقا لأهميتها:² لقد صنفت القرارات وفق هذا المعيار إلى ثلاثة أنواع رئيسية:

➤ **القرارات الإستراتيجية:** وهي القرارات التي تتعلق بسلوك المؤسسة تجاه محيطها، وتمارسها الإدارة العليا، وتعني بتحديد برامج العمل المستقبلية للمؤسسة، إعداد الخطط والسياسات كتحديد مجال النشاط الذي ستمارسه المؤسسة، ومن خصائص هذه القرارات أنها تتخذ من أجل تحقيقها في مدة زمنية طويلة الأجل؛

➤ **القرارات الإدارية:** وعادة تختص به الإدارة الوسطى، وينصب في مجمله تسيير موارد المؤسسة أي تنظيمها وتطويرها من أجل ضمان تدفق الموارد الإنتاجية لتنفيذ العمليات الإنتاجية المختلفة،

¹Darbelet et all, Economie D'entreprise, Edit Foucher, 1er Edit, Paris, 2001, P : 30

²زرفاوي عبد الكريم، استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في اتخاذ القرارات الاستثمارية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة تبسة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، الدكتوراه: تحليل استراتيجي، صناعي، مالي ومحاسبي، 2011/2010، ص:40.

ومن أمثلتها قرار تحديد المزيج السلعي، وقرار إلغاء قسم معين، وقرار تحديد السعر، وتحتاج هذه القرارات إلى معلومات تأتي من مصادر داخلية وخارجية؛

➤ **القرارات التشغيلية:** ويلحق هذا النوع من القرارات بالإدارات الدنيا وذلك لأنه يتعامل مع مشاكل تنفيذ خطط المؤسسة كتحديد وسائل الاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج، وتحديد أفضل الأساليب الإنتاجية التي تعمل على الاقتصاد في طاقات المؤسسة وزيادة أرباحها في نفس الوقت.

الفرع الخامس: تصنيف القرارات وفقا لأساليب اتخاذها:¹ وتصنف إلى:

➤ **القرارات الكيفية:** وهذا النوع من القرارات يتم اتخاذها بالاعتماد على الأساليب التقليدية القائمة على التقدير الشخصي للمدير متخذ القرار وخبراته وتجاريه ودراسته للآراء والحقائق المرتبطة بالمشكلة؛

➤ **القرارات الكمية (المعيارية):** وهذه القرارات يتم اتخاذها بالاعتماد على الرشد والعقلانية لمتخذها، والاعتماد على القواعد والأسس العلمية التي تساعده على اختيار القرار الذي يؤدي إلى زيادة ومضاعفة عائدات وأرباح المؤسسة من بين مجموعة من البدائل المتاحة.

الفرع السادس: تصنيف القرارات وفقا لظروف اتخاذها:² بالنظر إلى الظروف المحيطة والتي يتم في ظلها اتخاذ القرار، فإنه يمكن تصنيفها إلى ما يلي:

➤ **القرارات في حالة التأكد** Décisions Under certainty: في ظل هذه الطريقة يتم اتخاذ القرار في ظروف طبيعية مستقرة ولا يوجد هناك متغيرات تؤثر على صانع القرار، ويكون لدى المدير متخذ القرار معلومات تامة عن النتائج الخاصة بالقرار، ويكون متأكد من نتائج كل بديل من البدائل المتاحة؛

➤ **القرارات في حالة المخاطرة** Décisions Under Risk: في هذه الحالة يكون المدير متخذ القرار يعلم احتمالات حدوث النتائج ولكنه لا يعلم أي من هذه النتائج سوف تحدث، وفي حالة المخاطرة يكون هناك عددا متشعبا من النتائج لكل بديل ولا توجد معرفة كاملة باحتمالات حدوثها، ويفترض في المدير أنه ليس لديه القدرة في التحكم أو في مراقبة الظروف، ولكن لديه السلطة والقوة في زيادة أو إنقاص عدد البدائل؛

¹ - J.Slocum, Management, Contengency, Approche, Addison Welsey, N.J, 1978, P: 184

² محمد ياغي عبد الفتاح، اتخاذ القرارات التنظيمية، ط1، الإصدار الثاني، 2005، ص: 21.

➤ **القرارات في حالة عدم التأكد** Décisions Under-Un Certainy: في هذه الحالة يكون المدير نتخذ القرار يعلم بكل النتائج المحتملة ولكنه لا يعلم باحتمالات حدوث كل من هذه النتائج، ولا تتوفر للمدير متخذ القرار إلا معلومات جزئية عن الظروف أو احتمالات حدوثها.

الفرع السابع: القرارات الإدارية المبنية على أنظمة التكاليف:¹توجه أنظمة عددا لا حصر له من القرارات الإدارية في بيئة الأعمال الصناعية، ومن أهمها مايلي:

➤ **قرارات تخصيص الموارد:** في حالة وجود بدائل تحقق استغلالا أفضل لتلك الموارد، يتطلب قرار التخصيص أو إعادة التخصيص معلومات عن الموارد المتاحة ومجالات استخدامها في الحاضر، ومعلومات عن جدوى استخدامها في المستقبل، ويوفر نظام التكاليف المعلومات المطلوبة للتعرف على الموارد المتاحة والاستخدامات الممكنة لها من أجل اتخاذ قرار تخصيص بالشكل الأمثل.

➤ **قرار التصنيع أو الشراء:** تواجه الكثير من المؤسسات مشكلة الاختيار بين صناعة جزء معين أو شرائه من الأطراف الخارجية لإتمام الإنتاج لديها، وعند اتخاذ هكذا قرار يتم الأخذ بعين الاعتبار وجود طاقة إنتاجية فائضة متاحة والتكاليف الحدية للإنتاج، فإذا استطاعت المؤسسة شراء الأجزاء من الخارج بتكلفة أقل من تصنيعها فإنها سترفع من نسبة الربح لديها بالاعتماد على هذا القرار؛

➤ **قرار التسعير:** يجري توجيه قرارات التسعير على المدى القصير أو الطويل، ويعتبر من القرارات الرئيسية التي يتوجب على الإدارة مواجهتها، فقرار التسعير لمنتج جديد أو التسعير بهدف الاستجابة لأسعار لمنافسين يعتبر أمر حاسم كونه يحدد بقاء المؤسسة في قطاع الأعمال أو استبعادها.

➤ **قرار استبعاد أو إضافة منتج:** تقوم المؤسسة عادة بإجراء فحص دوري لربحية منتجاتها لتحديد غير المربح منها بغية اتخاذ القرار للتخلص منها، فهدف أي مؤسسة هو تعظيم أرباحها لأقصى حد ممكن، وفي بعض الأحيان تلجأ إلى استبعاد بعض المنتجات نظرا لتقدمها بمرور الوقت، وتطوير منتجات أخرى بغرض إحلالها محلها.

ويمكن القول أن هناك عدة أنواع من القرارات الإدارية داخل المؤسسات وتنتج في حالة وقوع مشكل، فبعضها محدد الأبعاد ومتكرر، والبعض الآخر لا يتصف بمثل هذا التحديد ولا يتكرر إلا على فترات

¹محمد هيثم الدبس، مرجع سابق، ص:105.

متباعدة، وربما يحدث إلا مرة واحدة فقط، وهناك من تتطلب إجراءات كثيرة قبل اتخاذها، وتختلف مستويات اتخاذ هذه القرارات فمنها من تتخذها الإدارة العليا وهناك من تقوم بها الإدارة الوسطى والبعض الآخر تتخذه الإدارة الدنيا.

المطلب الثالث: نظام إدارة التكاليف على أساس النشاط (ABC/M) ودوره في دعم القرارات الإدارية

تعد عملية اتخاذ القرارات إحدى الوظائف الرئيسية لإدارة المؤسسة وتواجه الإدارة العديد من المشاكل تحاول إيجاد الحلول المناسبة لها بعد دراستها وتحليلها وتقييمها جيدا، وعليه يمكن اعتبار عملية اتخاذ القرارات إحدى المهام الإدارية الصعبة والمعقدة والتي يجب على الإدارة ممارستها، وتزداد صعوبة تلك العملية بزيادة البدائل المتاحة للمشكلة التي تواجه المؤسسة، وتستخدم المعلومات المحاسبية كالتكاليف وغيرها لاتخاذ القرارات الإدارية المختلفة ويجب على إدارة المؤسسة إن تكون قادرة على تمييز وتحديد التكاليف وكافة المعلومات المحاسبية الملائمة لاتخاذ القرارات، فعند نشوء مشكلة معينة نحتاج لاتخاذ قرار بشأنها فإنه يتم في البداية تجميع المعلومات الملائمة والمتعلقة بالمؤسسة ويتم تحليلها وتحديد البدائل المختلفة لحل المشكلة وتقييمها ومن ثم اختيار البديل الأفضل من بينها واتخاذ القرار المناسب بشأنها.

الفرع الأول: خطوات اتخاذ القرارات الإدارية وفقا لنظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة:¹تمر

عملية اتخاذ القرارات الإدارية وفقا لنظام إدارة التكاليف عبر الخطوات التالية:

➤ إعداد التقارير الإدارية: إن مرحلة إعداد التقارير هي المحصلة النهائية لتصميم وتنفيذ نظام

التكاليف المبني على الأنشطة حيث تساعد هذه التقارير إدارة المؤسسة في عملية اتخاذ القرارات الإدارية السليمة، وتعد التقارير الخاصة بربحية المنتجات أو الخدمات من التقارير الأكثر شيوعا وفقا لهذا النظام، حيث تساعد إدارة المؤسسات على توجيه مواردها للمنتجات والخدمات التي تحقق أكثر ربحية، كما تساعد على المفاضلة بين البدائل المختلفة.

➤ الإفصاح عن مخرجات نظام التكاليف المبني على الأنشطة:² تستهدف نظم المعلومات

التكليفية توفير أنماط متعددة من المعلومات الملائمة وتوصيلها لمتخذي القرار ليتم الاعتماد

¹ جمعة وآخرون. " محاسبة التكاليف المتقدمة"، دار صفاء للنشر والتوزيع عمان، الأردن، 1999، ص: 365.

² سعيد محمد فخري أبو وردة، مرجع سابق، ص: 53.

عليها في اتخاذ قرارات رشيدة، وقد حقق تطبيق النظام نجاحا ملموسا في مجالات تحديد تكلفة المنتجات، والكشف عن الأنشطة المختفية في ظل النظم التقليدية وتضمينها عند حساب تكلفة المنتجات بشكل يحقق خاصية اكتمال المعلومات، وهناك مجموعة من التقارير يمكن الاعتماد عليها من قبل متخذي القرار بالمستويات الإدارية المختلفة بالمؤسسة في تحقيق هدف الرقابة وتشمل هذه التقارير:

- تقرير تحليل التكاليف الأولية؛
- تقرير تحليل التكاليف الصناعية الأولية؛
- تقرير تحليل التكاليف الصناعية الإجمالية؛
- تقرير تكاليف رقابة الجودة؛
- تقرير تكاليف الضياع؛
- تقارير الأداء التشغيلي المقارن للمنتج.

وهكذا يمكن القول أن من شأن تخصيص التكاليف لكل نشاط على حدة ومعرفة مقدار التكاليف المحققة من ذلك النشاط المساعدة في تقييم ذلك النشاط بشكل عادل وموضوعي وبالتالي المساعدة في ترشيد عملية اتخاذ القرارات.

الفرع الثاني: أهمية أنظمة إدارة التكلفة على أساس النشاط (ABC/M) في اتخاذ القرارات الإدارية:
وتكمن في جوانب التالية:¹

➤ **تخفيض الكلفة وتحسين العمليات:** توفر أنظمة (ABC/M) المعلومات اللازمة لفهم سلوك الكلفة بشكل أفضل، مما يمكن من العمل على التحسين المستمر لتخفيضها، وذلك من خلال الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة وتنمية تلك التي تضيف قيمة مما يؤدي إلى ترشيد استغلال الموارد وخفض كلفة إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة نتيجة رفع مستوى كفاءة أداء تلك الأنشطة التي تضيف قيمة، كما أن التحليل العميق لكلف الأنشطة والعوامل التي تسبب هذه الكلف تكشف عن فرص تحسين الكفاءة.

¹ميثم مالك راضي، مجبل داوي اسماعيل، تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في اتخاذ القرارات الإدارية دراسة تطبيقية في معمل مثلجات في محافظة النجف الأشرف، جامعة الكوفة، مجلة التقني، المجلد(24)، العدد(09)، 2011، بدون وجود رقم صفحة.

- **في مجال الرقابة على الكلفة:** إن نظام (ABC/M) طور رؤية والرقابة على الكلف، فتركيز أنظمة (ABC/M) على العلاقة بين موجهاً الكلف والأنشطة خلال عمليات المشروع يمكن المدراء من الفهم والتأثير على مسببات الكلف وليس أغراضها، فمن خلال ما توفره أنظمة (ABC/M) من معلومات مفصلة عن الأنشطة والموارد المطلوبة لتنفيذها تساعد المدراء في تحديد أي الأنشطة تتطلب المزيد من العمل ومن ثم تحديد أي منتجات أو الخدمات تكون مكلفة أكثر، كما تشجع معلومات أنظمة (ABC/M) إدارات المشاريع على تقييم الأنشطة والعمل على تحسينها. فضلاً عن أن تحليل الأنشطة وربطها بمسبباتها من أنه أن يؤدي إلى فهم إداري أفضل لكافة العمليات والعلاقات المتبادلة داخل المنظمة الأمر الذي يسمح برقابة أفضل على الكلفة.
- **في اتخاذ قرارات مزيج المنتجات والتسعير:**¹ يزود نظام (ABC/M) إدارة المنظمات بالمعلومات اللازمة لفهم بنية كلف منتجاتها أو خدماتها، وبالتالي تستطيع الإدارة اتخاذ قرارات التسعير ومزيج المنتجات، مما توفره أنظمة ABC/M من معلومات كلفة دقيقة يمكن الإدارة من تحديد السعر المنافس والمحافظة على ربح معقول، كما أن المعلومات الدقيقة تقدم رؤية واضحة لإدارة المنظمة عن المنتجات الأكثر كلفة والمنتجات أو الخدمات الأقل كلفة، وهذا من شأنه أن يدعم قرارات أو توجهات الإدارة في تحديد المزيج الأمثل للمنتجات.
- **في مجال تخطيط وإدارة الأنشطة:** تستخدم العديد من المؤسسات أنظمة ABC لتخطيط وإدارة أنشطتها، إذ تحدد الكلف المخططة للأنشطة ثم تستخدم معدلات الكلفة المخططة لتحديد كلف المنتجات أو الخدمات ليتم بعد ذلك مقارنة الكلف المخططة للأنشطة مع كلفها الفعلية عند تحققها لتعطي تغذية عكسية حول كيفية التي ستدار بها الأنشطة ولقد تحول هدف تطبيق الأنظمة من مجرد الحصول على معلومات كلفة أكثر دقة إلى إدارة الأنشطة والعمليات وهذا التحول في التطبيق افرز ما يسمى بأسلوب الإدارة على أساس النشاط (ABM) والتي تربط الكلفة على أساس النشاط بالعديد من التقنيات الأخرى، مثل إعادة هندسة العمليات، وإدارة العمليات، وتقييم الأداء، فعمليات المشروع ترتبط عادة بمجموعة من الأنشطة غالباً ما تنجز بأسلوب متتابع، وجدير بالإشارة أن تطبيق أنظمة ABC لتحسين عمليات المشروع تستلزم كلا من البيانات الكلفة والأداء المرتبطة بأي نشاط، حيث تجمع بيانات الأنشطة لاستخدامها في قياس

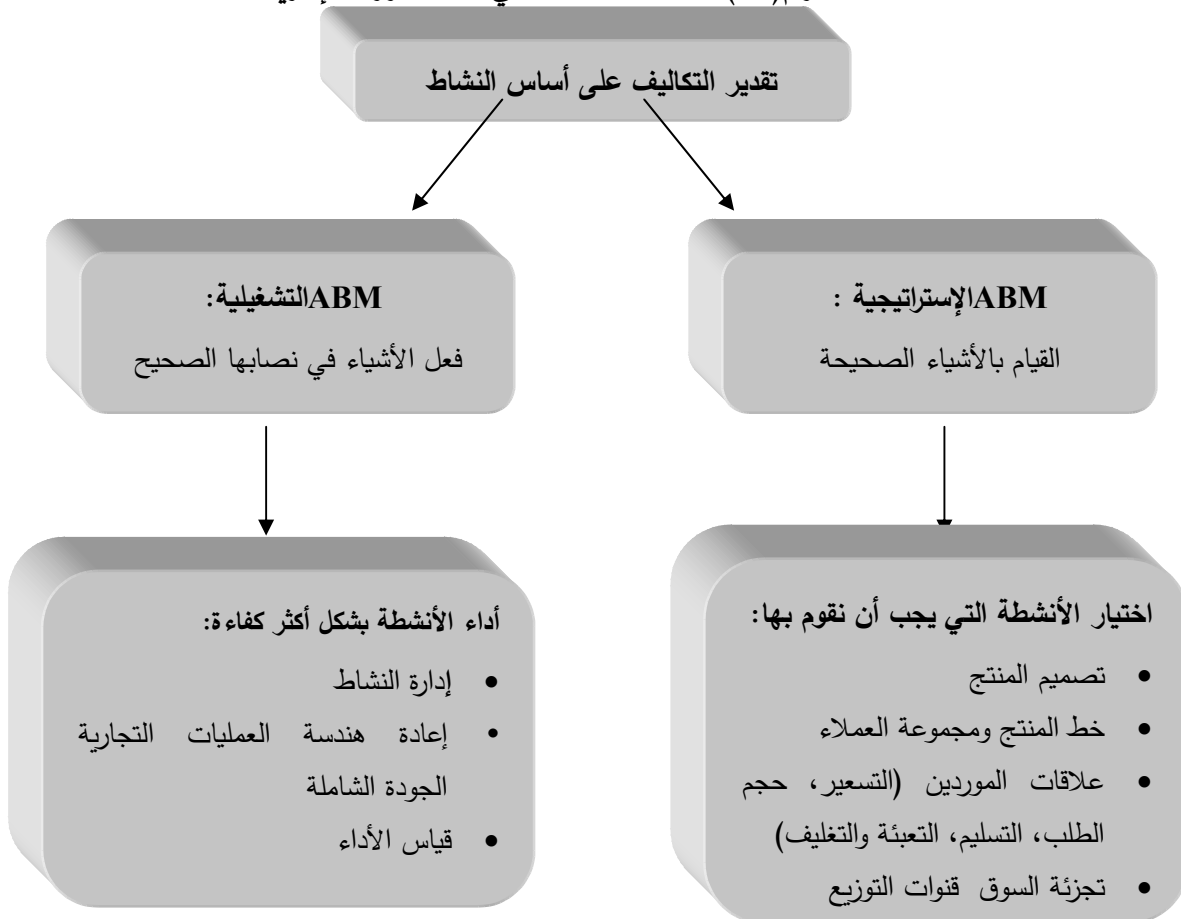
¹ نفس المرجع السابق

الكلفة، الكفاءة، الجودة، وتقييم الأداء، حول تطبيقات أنظمة ABC إلى أن استخداماتها لأغراض إدارة الكلفة تكاد تغطي على استخداماتها للحصول على كلف منتج دقيقة والتي تعتبر الأساس الأول لتطوير أنظمة ABC كما أن الإلمام بسلوك الكلفة عن طريق تحليلات موجّهات الكلفة تقدم المساعدة في وضع وإعداد الموازنات وفي إعداد نماذج تقدير اتجاه الكلفة.

➤ في مجال قرارات تصميم المنتج والعملية: من خلال ما توفره أنظمة ABC من معلومات تستطيع أنظمة إدارة ABM تقدير الكيفية التي تؤثر فيها تصاميم المنتج والعملية على الأنشطة والكلف ومن ثم تستطيع تحديد وتحسين الأداء، كما تستطيع الإدارة العمل مع زبائن المنظمة على تقدير الكلف والأسعار لخيارات التصميم البديلة.

والشكل الموالي يوضح علاقة ABC واستخدام ABM للتحسينات التشغيلية والقرارات الإستراتيجية:

شكل رقم (06): علاقة ABC/M في اتخاذ القرارات الإدارية



Source : Ildikó Réka CARDOŞ, Ştefan PETE , Activity-based Costing (ABC) and Activitybased Management (ABM) Implementation – Is This the Solution for Organizations to Gain Profitability, p158.

ويوضح الشكل التالي بأن:¹

➤ **ABM التشغيلية:** يعمل على تعزيز الكفاءة وخفض التكاليف واستخدام الأصول، ويمكن أن يزيد من قدرة الموارد عن طريق تقليل وقت تعطل الماكينة، أو تحسين أو إزالة الأنشطة والعمليات المعيبة بالكامل وزيادة كفاءة موارد المنظمة، ويمكن قياس الفوائد الناتجة عن العمليات المضادة للقذائف التسعيرية عن طريق خفض التكاليف وزيادة الإيرادات من خلال استخدام أفضل للموارد وتجنب التكاليف؛

➤ **ABM الإستراتيجية:** يستكشف الطرق المختلفة التي يمكن للشركة من خلالها إنشاء ميزة تنافسية والحفاظ عليها في السوق، ويحاول ABM تغيير الطلب على الأنشطة لزيادة الربحية، وتشمل القرارات المتعلقة بتصميم المنتج وتطويره حيث توجد أكبر فرصة لخفض التكلفة، وتحسين العلاقات مع الموردين والعملاء.

تتضمن بعض الاستخدامات المحددة لـ ABM في الشركات اليوم إلى:

- تحليل السمات؛
- وصنع القرار الاستراتيجي؛
- وضع المعايير، وتحليل العمليات؛
- تحليل الربحية / التسعير، وتحسين العمليات.

يمكن أن تستخدم أنظمة ABC / ABM، العديد من السمات أو "علامات البيانات" المختلفة بتكلفة محددة، تسمح سمات البيانات للشركة بإجراء تحليل على العديد من الأبعاد المختلفة لمشكلة الإدارة باستخدام نفس مخزن البيانات الأساسي. تجد المؤسسات التي تقوم بتصميم وتنفيذ ABM أن هناك خمسة مخرجات معلومات أساسية:

- المعلومات ذات الصلة حول تكلفة الأنشطة والعمليات التجارية؛

¹ Ildikó Réka CARDOȘ, Ștefan PETE , **Activity-based Costing (ABC) and Activity based Management (ABM) Implementation – Is This the Solution for Organizations to Gain Profitability**, Asist.univ.dr.Ildikó Réka Cardoso, Babeș-Bolyai University, Faculty of Economics and Business Administration, Cluj-Napoca, e-mail: v_reka@yahoo.com; Conf.univ.dr.Ștefan Pete, Babeș-Bolyai University, Faculty of Economics and Business Administration, ClujNapoca, e-mail: peteistvan_nv@yahoo.com., p158,159.

- تكلفة الأنشطة ذات القيمة غير مضافة من أجل تحديد الأنشطة التي لا تساهم في قيمة العميل أو حاجة المنظمة وبذل جهود التحسين؛
- مقاييس الأداء القائمة على النشاط لتوفير بطاقات الأداء، للإبلاغ عن مدى جودة جهود التحسين و معلومات دقيقة عن تكلفة المنتج؛
- الخدمة (عناصر التكلفة) وهذا أمر ضروري لاختيار الأسواق المقسمة حيث تتنافس المنظمة؛
- برامج تشغيل التكلفة من أجل تحديد العوامل التي يمكن أن تسبب تغييرات في تكلفة النشاط .

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

سوف يتم التطرق في هذا المبحث إلى أهم الدراسات السابقة التي تناولت موضوع نظام إدارة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في اتخاذ القرارات الإدارية، ومختلف المواضيع التي لها علاقة بالموضوع، وتقييمها.

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

سوف يتم عرض أهم الدراسات باللغتين العربية والأجنبية التي تناولت موضوع الدراسة بالبحث.

الفرع الأول: الدراسات العربية

سوف فيما يلي التعرف إلى أهم الدراسات باللغة العربية التي لها صلة بموضوع الدراسة:

1-دراسة (ميثم مالك راضي ومجبل داوي إسماعيل، 2011)¹:هدفت الدراسة إلى تجاوز السلبيات التي تعاني منها الأنظمة التقليدية في تحديد التكاليف وبيان أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كنظام حديث ومتطور في مجال تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة وتوزيعها، وبيان مدى مساهمة هذا النظام في الارتقاء بجودة المعلومات التي توفرها ودقتها في تقدير أرباح المستقبل ومن خلال بيان تأثير ذلك في كلف الأنشطة التي تشكل مجموعها الكلف الكلية للمنتجات مما يساعدها في اتخاذ القرارات الإدارية الناجحة، وأجري البحث في معمل مثلجات

¹ميثم مالك راضي ومجبل داوي إسماعيل، تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في اتخاذ القرارات الإدارية، دراسة تطبيقية في معمل مثلجات الخفاجي في محافظة النجف الاشرف، جامعة الكوفة، مجلة التقني، المجلد(24)، العدد(09)، 2011.

الخفاجي في محافظة النجف الأشرف واعتمدت الدراسة على الأسلوب الوصفي في الجانب النظري والتحليل في الجانب العملي.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن نظام التكاليف التقليدي يعاني من أوجه قصور في تحديد تكلفة المنتج بشكل عادل وصحيح ويرجع السبب في ذلك إلى الأسلوب التقليدي المستخدم في توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات بالاعتماد على أساس توزيع واحد والذي يعد خلل كبير في توزيع التكاليف لاختلاف طبيعة كل منها، ويعد نظام ABC أكثر عدالة في توزيع التكاليف بين المنتجات وذلك بالاستناد على المسبب الرئيسي لنشوء الكلف ألا وهي الأنشطة وبالاستناد على عدة موجبات كلفة حسب طبيعة كل مصروف، قلة عدد الكادر العامل في قسم الحسابات وضعف كفاءته وخبرته حيث انعكس تأثيره في تأخر انجاز العمل كالحسابات الختامية وتمثلت أهم التوصيات في ضرورة التزام إدارة المعمل على اعتماد أنظمة لمحاسبة التكاليف مبنية على أسس علمية وعملية سليمة كنظام التكاليف على أساس الأنشطة مع توفير المستلزمات والمقومات التي تقوم عليها هذه الأنظمة، وضرورة استحداث شعبة خاصة لحسابات التكاليف، وتوفير الكادر المحاسبي القادر على القيام بالمهمة على أكمل وجه.

2-دراسة (سليمان البشتاوي، 2014)¹: هدفت الدراسة إلى بيان الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة ABC وABM بما يخدم ما تتطلبه عصر المعلوماتية وخفض تكلفة أداء وتقديم الخدمات للزبائن، وبيان دور كل من النظامين في التطوير والتحسين المستمر على الأنشطة والعمليات المستخدمة في أداء الخدمات المصرفية والمحافظة على بقاء واستمرارية البنوك العاملة في الأردن وتحقيق أهدافها والرقابة عليها، حيث استهدفت الدراسة البنوك الأردنية وعددها 19 بنك والمعنية بتطبيق هذه الأنظمة التكاليفية والإدارية الحديثة، وزعت 133 استمارة استبيان استهدفت الإدارة العليا والدائرة المالية ودائرة التخطيط والتطوير، وتم استرجاع 120 استمارة، وجد منها 100 استمارة صالحة لتحليل، حيث استخدم برنامج SPSS لتحليل النتائج واختبار الفرضيات.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن الهدف الأساسي من أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة هو إيجاد أسس موضوعية لقياس وتسعير الأنشطة المستخدمة للموارد التنظيمية، وأن

¹ سليمان البشتاوي، الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (ABC) و(ABM)، نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها، مجلة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية) المجلد 28، كلية العلوم الإدارية والمالية، الأردن، 2014.

تطبيق أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة تساعد على اعتماد تقنية الكلفة المستهدفة Target costing حيث تساعد بشكل دقيق أثناء التحليل وتحديد أنشطة العمليات وتحديد موجبات الكلفة لها (الأولية والنهائية) من أجل تسهيل عملية إجراء احتساب الكلفة المستهدفة، وتعد الإجراءات المعتمدة على تحليل الربحية من خدمات الزبائن وفق ما يعرف بنظام الإدارة على أساس الأنشطة احد محاور التكامل للنظم المحاسبية المعاصرة التي تصب تقديم معلومات مالية وغير مالية تساعد إدارة البنوك من وضع أهدافها التشغيلية والإستراتيجية لتسعير خدماتها، وفي ضوء النتائج فهناك مجموعة من التوصيات أهمها ضرورة الاهتمام بمخرجات نظام ABC لمساعدة المديرين في إيجاد آلية موضوعية لتوزيع الموارد المتاحة بين مراكز الخدمات،

3-دراسة (منال دودية، 2015)¹: هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى مساهمة تحليل التكاليف على أساس الأنشطة في توفير قاعدة بيانات واسعة تدعم عملية اتخاذ القرارات، وبيان اثر وأهمية تحليل نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC على تخفيض التكاليف وتدعيم الموقف التنافسي، وبيان اثر وأهمية تحليل نظام التكاليف على أساس الأنشطة على تخفيض التكاليف وتدعيم الموقف التنافسي من خلال زيادة الأرباح، وقد تمثلت طريقة الدراسة في اختيار عينة عشوائية من موظفي إحدى وعشرون شركة من الشركات الصناعية السورية، وتم توزيع الاستبيان على كل من المدير التنفيذي، مدير الجودة، مدير الإنتاج، المدير المالي، ومحاسب التكاليف لكل شركة من الشركات المدروسة، كان إجمالي عدد الاستبيان الموزع 90 استبيان وتم استرداد 87 استبيان صالحا لإجراء الدراسة عمليا وخضعت للتحليل الإحصائي، واعتمدت الدراسة على الأسلوب التحليل الوصفي وبرنامج التحليل الإحصائي SPSS للقيام بعملية التحليل واستخلاص النتائج.

ولقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن تحليل التكاليف على أساس نظم التكاليف التقليدية في البيئة السورية التصنيعية التنافسية الحديثة لا يساعد في اتخاذ القرارات وتدعيم القدرة التنافسية، وأن تحليل التكاليف على أساس الأنشطة أساس ملائم لاتخاذ قرارات ملائمة وذلك لما يوفره من معلومات تكلفة دقيقة، وان نظام ABC يزود صانعي القرار بالمعلومات والبيانات المالية وغير المالية والتي تساهم بدورها في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات الإستراتيجية ويساهم في زيادة الأرباح، وتمثلت أهم

¹ منال دودية، أهمية تحليل التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ قرارات دعم الموقف التنافسي، مذكرة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2015.

التوصيات باعتماد منهج تحليل التكاليف على أساس الأنشطة في عملية التسعير بدلا من المنهج التقليدي، لما يحققه ذلك من مزايا تنافسية، وضرورة أن تبادر الشركات بالتحول التدريجي نحو تحليل تكاليفها على أساس الأنشطة وعلى مراحل، حيث يبدأ بقسم وينتهي تطبيقه على مستوى الشركة ككل.

4-دراسة (درويش عمار، 2016)¹: تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية نظام محاسبة التكاليف الأنشطة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكاليف والتحكم فيها، ومعرفة مدى توفر المقومات الأساسية لنجاح تطبيقه بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وإبراز مميزات هذا الأخير كنظام معلومات مساعد على اتخاذ القرارات الإستراتيجية ومساهم في بناء الميزة التنافسية للمؤسسة، وتمثل مجتمع الدراسة في مجموعة المؤسسات الاقتصادية الكبيرة والصغيرة والمتوسطة بمختلف أنشطتها المتواجدة غرب الجزائر، وان عدد استمارة الاستبيان الموزعة 100 استمارة وتم استرجاع 65 استمارة منها 60 قابلة للتحليل الإحصائي.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها لنظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط أهمية بالغة في توفير البيانات المعتمدة في اتخاذ القرارات العملية والإستراتيجية، ولضمان نجاح محاسبة التكاليف الأنشطة ينبغي أن تسود ثقافة التحكم في التكاليف لدى المستخدمين، وان هذا النظام ليس بأداة عقابية بل وضع من أجل الوصول للأهداف العامة المسطرة بالمؤسسة، وان هذا النظام يمتاز عن غيره من نظم التكاليف التقليدية بالبعد الإستراتيجي، حيث من خلال مبادئه الأساسية التي تهدف إلى تسيير مسببات التكاليف والتحكم فيها يساهم بصفة جيدة في تحقيق التميز بواسطة التكاليف، ويعتبر نظام ABC من أفضل أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكاليف، لأنه يوفر بيئة لتسيير المؤسسة قائمة على أساس الأنشطة وذلك من خلال التكامل بين نظام محاسبة تكاليف الأنشطة ABC ونظام إدارة على أساس الأنشطة ABM ومن أهم التوصيات المقترحة أن تطبيق نظام ABC بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية بهدف الوصول إلى الدقة في قياس التكاليف خدمة للأغراض الإستراتيجية، وتحليل المرودية وقياس الأداء، وضرورة تزويد هذه المؤسسات بنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مهما كان حجمها أو طبيعة نشاطها لما لهذا النظام من أهمية في

¹ درويش عمار، محاسبة الأنشطة كبديل استراتيجي للتحكم في تكاليف المؤسسات الاقتصادية، مذكرة دكتوراه غير منشورة تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجبالي ليايس، سيدي بلعباس ، 2016/2015.

التحكم في تكاليف المنتجات، وتحديد الأسعار المناسبة، واتخاذ القرارات الإستراتيجية بغية مواجهة تحديات المنافسة.

5-دراسة (شلابي عمار، 2019)¹: تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على المفاهيم الأساسية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة، وما يميزه عن النظم التقليدية، وخطوات تنفيذه والصعوبات التي تواجهه، ودور هذا النظام في دعم تنافسية المؤسسة، من خلال تكامله مع نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة، من خلال الإسهام في تحسين الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد أو تقليل الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وتمثلت الدراسة في دراسة حالة مؤسسة الإسمنت حجار السود من خلال إبراز دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة، وخطوات تطبيقه واستخدام مخرجاته.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات من أهمها أن نجاح وفعالية نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد إلى حد كبير على مدى سلامة مسببات التكلفة، وأنه عالج الخلل الموجود في النظام التقليدي، وأن نظام التكاليف يساعد في الحصول على بيانات دقيقة وملائمة، في الوقت المناسب أصبح ضرورة ملحة يساعد الإدارة في بيئة المنافسة الشديدة على التخطيط السليم واتخاذ القرارات الرشيدة في تحديد كميات الإنتاج أو البيع، وأن نظام الإدارة بالأنشطة (ABM) يتكامل مع نظام التكاليف بالأنشطة (ABC) من خلال استخدام المعلومات التي يوفرها في تحليل العمليات، لتحديد فعالية الأنشطة وتصنيفها، وتمثلت أهم الاقتراحات يجب أن تحرص المؤسسة بشكل مستمر على تدريب وتأهيل محاسبيها بما يعود عليها بالفائدة لاحقاً، القيام بإجراء دراسة تحليلية للمشاكل التي ترافق تطبيق نظام (ABC) والعمل على إيجاد حلول لها، على أن يتم الأخذ بعين الاعتبار المزايا الكثيرة التي يتمتع بها النظام.

الفرع الثاني: الدراسات الأجنبية

وهنا يتم التعرف على الدراسات باللغة الأجنبية التي تناولت موضوع الدراسة.

1-دراسة (Hani Omar Skaik, 2006)²: استهدفت هذه الدراسة دراسة العلاقة بين تبني النشاط على أساس التكاليف (ABC) واتخاذ القرار، من قبل المصانع الموجودة في قطاع غزة، ويعتبر نظام

¹ شلابي عمار، دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة ودعم تنافسية المؤسسات الاقتصادية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد (04)، العدد(01)، 2019.

²Hani Omar Skaik, (Activity-Based Costing System and its role in Decision Making in Gaza Strip Factories 'A thesis submitted in partial fulfillment of the requirements for the degree of Master of business

التكاليف هو عنصر حيوي لصناعة القرار والمساعدة على صنع القرار العقلاني. حيث اعتبر مسح الاستبيان وسيلة مناسبة لهذه الدراسة وتم اختيار العينة من وزارة الصناعة وتم توزيع 43 استبيان، وتم توليد معدل استجابة 86 %.

حيث أظهرت النتائج أن أهم القرارات في مصانع قطاع غزة اتخذت لجودة المنتج، تكلفة المنتج، تكلفة إضافة / حذف خطوط المنتج و تكلفة المنتج، وتبين بأن تنفيذ ABC التي تؤثر سلبا في عملية صنع القرار حيث أشارت النتائج إلى أن تعزيز عملية صنع القرار آلية تتطلب نظام معلومات التكلفة قوي و هذه المعلومات التكلفة في النظام غير مستخدم في مصانع قطاع غزة، وصنفت نتائج الدراسة أهمية عناصر صنع القرار في مصانع قطاع غزة على أنها قرارات متعلقة بجودة المنتج، وقرارات متعلقة بإجمالي تكلفة المنتج، والقرارات المتعلقة باتخاذ القرارات المركزية، والقرار المتعلق بتسعير المنتج، وبطبيعة الحال فإن عناصر اتخاذ القرار أعلاه ليست هي القرارات الوحيدة التي اتخذت في مصانع قطاع غزة ولكن هذه العناصر هي الأساس لنوع القرارات المتعلقة بتنفيذ نظم التكاليف ومن ناحية أخرى أظهرت الدراسة أن نظام التكاليف والمحاسبة المستخدمة في مصانع قطاع غزة تتمثل في تحديد ربحية المنتجات، وتحديد تكاليف المنتجات، وتخصيص التكاليف للمنتجات النهائية، ودعم صنع القرار.

2-دراسة (Josep Lluís Bone، Mike Tayles، Llorenç Bagur)¹: تهدف هذه الدراسة إلى إثبات أن أنظمة التكلفة قد تطورت بشكل كبير في السنوات الأخيرة و تبين أن التكاليف المستندة إلى النشاط (ABC) هي مساهمة في إدارة التكاليف، لا سيما في الخدمات التجارية. القطاع العام يتكون إلى حد كبير وظائف الخدمة، ولكن أقل بكثير حيث تم الإبلاغ عن استخدام ABC لدعم إدارة التكاليف في هذا القطاع في إسبانيا.

حيث استنتجت هذه الدراسة أن أنظمة التكلفة ضرورية لمجالس المدن لأنها ملزمة بحساب تكلفة الخدمات الخاضعة للضريبة مثل جمع النفايات، إلخ، ويجب أن مجالس المدينة لديها نظام تكلفة قائم لحساب تكلفة الخدمات، وأن تطوير أنظمة لدعم إدارة التكاليف ABM في القطاع العام

administration , University islamic of gaza Deanship of Graduate Studies College, Department Commerce of Business Administration, June 2006.

¹ Llorenç Bagur، Mike Tayles، Josep Lluís Boned :Cost System Design and Cost Management in the Spanish Public Sector, Ministry of Economics, University of Pompeu Fabra , Barcelona,spain, llorenç.bagur@upf.edu

الاسباني حيث بين أن مجلس المدينة أنه يحتوي على دراسة حالة لإدارة التكاليف، وتحتوي الدراسة على مقتطفات من المقابلات وتحديد عدد من العوامل التي تساهم في التطوير الناجح لنظام إدارة التكاليف، وبعد دراسة الحالة تم تحديد عدد من مجالس المدن الأخرى حيث التقنيات القائمة على النشاط إما فشلت أو توقفت بناء على العوامل المحددة في دراسة حالة، وتتضمن الدراسة ملخصاً باستخدام التحليل الإحصائي الذي يلفت الانتباه إلى تغيير الإدارة والتمويل والسياسة الحوافز كعوامل كان لها تأثير على نجاح أو فشل النظام.

3-دراسة (Ildikó Réka CARDOS, Ștefan PETE)¹ تهدف هذه الدراسة إلى أتباع أنظمة / ABC

ABM لأن أنظمة المحاسبة الإدارية التقليدية تسببت في تكاليف مضللة في بيئة أعمال معاصرة مضطربة وغالبًا ما تتغير، وتنفيذ ABC / ABM سيعالج ذلك وهذا هو السبب في أن التكاليف المستندة إلى النشاط (ABC) والإدارة القائمة على النشاط (ABM) تمثل رمزًا لتحسين القدرة التنافسية والكفاءة في كل مؤسسة، والغرض من هذه المقالة بعد تحليل الأدبيات الموجودة في هذا المجال، هو التأكيد على أن أنظمة التكلفة الجديدة مثل ABC و ABM يمكن أن يكون نظاميين قويين يضمنان التنافسية والكفاءة لكل شركة، والهدف الآخر هو تقديم الشركات التي تكون في تطبيق نظام ABC / ABM لأنه يسمح بتتبع التكاليف على الأشياء بشكل أفضل، والتوزيع الفائق للنفقات العامة على عناصر التكلفة، والتحليل المالي وغير المالي، والتدابير المفيدة للمديرين ومحاسبي الإدارة في عملية صنع القرار.

ويعتبر الاستنتاج الرئيسي لهذه الدراسة أن التنفيذ الناجح لـ ABC / ABM ليس هو نفسه في كل مؤسسة أو يتبع نفس المسار، ويتم تصميم ABC/M وفقًا لإستراتيجية المؤسسة وهيكلها وقدراتها واحتياجاتها الفريدة، وهو عبارة عن مفهوم ونظام مفيد عالميًا يمكن أن يأخذ أشكالًا متعددة واستخدامات متعددة، ويجب أن تلبى بياناته احتياجات صناع القرار في المؤسسة وتدعم جهودهم لخلق قيمة لجميع أصحاب المصلحة، وأن يشارك رأي هيويز والذي ينص على أن التنفيذ الناجح لـ ABC و ABM يتطلب التزام الإدارة العليا و الحاجة إلى أن يكون كبار المديرين على دراية كاملة بمبادئ ABC / ABM، لإظهار الالتزام بالعملية وتقديم المشورة بشأن المشاكل التشغيلية الإستراتيجية واليومية، وتنفيذ التدريب من قبل الجامعات والباحثين والأكاديميين من خلال حلقات

¹Ildikó Réka CARDOS, Ștefan PETE :Activity-based Costing (ABC) and Activitybased Management (ABM) Implementation – Is This the Solution for Organizations to Gain Profitability.

العمل والندوات، التعليم والتدريب والتعلم تسليط الضوء على مبادئ وقدرات وأهداف وغايات / ABC / ABM لجميع الموظفين، وتحليل الأنشطة الحيوية ومراقبة العملية وضمان نتائج التنفيذ يتم طرحها في عملية صنع قرار إداري فعالة.

4-دراسة (Akram Hossain، 2015):¹ يعد الهدف من هذه الدراسة إلى أن التكلفة المستندة إلى النشاط (ABC) أداة قوية للمؤسسة للحصول على تكلفة دقيقة وفعالة لمنتجاتها لتجنب تشويه التكاليف الذي قد يؤدي إلى التنمية والنمو المستدامين وهو أمر إلزامي لتكون قادرة على المنافسة في عصر العولمة وبيئة الأعمال المعقدة، حيث تحتوي المقالة على وصف موجز للمجالات الدولية على ABC، وتم إبراز هذه الدراسة طرح الجوهر الرئيسي لهذه المجالات:

- تغطي المجالات المذكورة مجموعة واسعة من الموضوعات من الجوانب النظرية من ABC إلى تطبيقه؛
- تسلط بعض المجالات الضوء على تأثير ABC على الشركات الأوروبية حيث حاول البعض الآخر مناقشة السياق الأمريكي لـ ABC؛
- يحتوي التحليل على بعض البيانات عن شركة نستله بنغلاديش المحدودة التي تحتفظ بـ ABC ولقد تم محاولة تحليل مدى نجاح المؤسسة في تنفيذ ABC في تحليل المجالات، وركزت الدراسة على عصر مختلف من الأعمال مثل قطاع الخدمات، وأعمال التكنولوجيا، وقطاع التصنيع وغيرها الكثير ويختلف تطبيق ABC في هذه القطاعات المختلفة قليلاً حيث يجب تنفيذ ABC مع مراعاة خصائص هذا القطاع وفي الأخير استنتج بأن إثبات نجاح ABC في جميع القطاعات تقريباً و كانت هناك بعض التعديلات في ABC أيضاً وكما تمت مناقشة بعض المفاهيم الأخرى هنا مثل نظرية القيود، ABC مدفوعة بالوقت وغيرها الكثير.

وتوصلت الدراسة إلى أهم الاستنتاجات أن الإدارة العليا تتخذ قراراتها بمقارنة الأداء الفعلي بالتقديرات المدرجة في الميزانية، لتبسيط نظام إدارة التكاليف الأعلى يستخدم برنامج ABC المستورد من الهند وسويسرا، وتحليل ربحية العميل في حالة تنفيذ ABC، ويعتقدون أنه مؤشر جيد لتقييم أداء الموظفين لتنفيذ نشاط معالجة طلبات العملاء، تستخدم نستله بنغلاديش إدارة الجودة الشاملة (TQM) وإعادة

¹ Akram Hossain , Activity-Based Costing (ABC) – An Effective Tool for Better Management, Research Journal of Finance and Accounting, ISSN 2222-1697 (Paper) ISSN 2222-2847 (Online) Vol.6, No.4, 2015, www.iiste.org.

هندسة العمليات للقضاء على النفايات وتقليل التأخير والعيوب، ويتم استخدام الإدارة القائمة على النشاط (ABM)، وإدارة الجودة الشاملة والقياس (نهج منهجي لتحديد أنشطة التحسين).

المطلب الثاني: تقييم الدراسات السابقة

وفي هذا المطلب سيتم التعرف على متغيرات الدراسات السابقة ومجال دراسات وأهم الطرق التي اعتمدت عليها، وما يميز الدراسة الحالية عن غيرها.

الفرع الأول:- من حيث متغيرات الدراسة: من خلال استعراض الدراسات السابقة العربية منها والأجنبية تبين أن دراسة (ميثم مالك راضي ومجبل داوي إسماعيل، 2011)، وكذلك دراسة (Hani Omar Skaik)، هما الدراستان اللتان شملا على الربط بين متغير نظام تكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ومتغير اتخاذ القرارات الإدارية، أما باقي الدراسات فقد اختلفت وتنوعت متغيرات الدراسة فيها، فمنهم من ركزت على نظام تكاليف على أساس الأنشطة (ABC) فقط، ومنهم من شملت على نظام إدارة تكاليف على أساس الأنشطة (ABC/M)،

ويمكن القول أن دراسة (سليمان البشتاوي، 2014) تناولت الربط بين المتغيرين نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ومتغير نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM)، وكذلك دراسة (Ildikó Réka CARDOŞ, Ştefan PETE)، أما بالنسبة لدراسة (منال دودية، 2015)، فركزت على متغير نظام التكاليف على أساس الأنشطة، ومتغير دعم الموقف التنافسي، وباقي الدراسات السابقة كدراسة (درويش عمار، 2016)، ودراسة (شلابي عمار، 2019)، ودراسة (Akram Hossain)، ودراسة (Llorenç Bagur)، ودراسة (Josep Lluís Boned·Mike Tayles)، ركزت على متغير واحد وهو متغير نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ودوره في إدارة التكلفة والتحكم في التكاليف.

الفرع الثاني:- من حيث مجال الدراسة: تبين من خلال عرض الدراسات السابقة أن مجال الدراسات شمل مختلف المؤسسات منها الإقتصادية والصناعية وكذا المالية، كدراسة ميثم مالك راضي ومجبل داوي إسماعيل أجري البحث على مستوى الشركة الصناعية مثلجات الخفاجي في محافظة النجف الأشرف، أما بالنسبة لدراسة سليمان البشتاوي فتمت على مستوى البنوك الأردنية، وتمثلت دراسة منال دودية على مستوى 21 شركة صناعية سورية، وبالنسبة لدراسة درويش عمار أجريت على مجموعة من المؤسسات

الإقتصادية الجزائرية الكبيرة والمتوسطة، وكانت دراسة شلابي عمار على مستوى الشركة الصناعية الإسمنت حجار السود.

وبالنسبة للدراسات الأجنبية، فتمثلت دراسة (Hani Omar Skaik)، على مستوى الشركة الصناعية غزة، أما دراسة (Josep Lluís Boned، Mike Tayles، Llorenç Bagur)، فأجريت على مستوى قطاع الخدمات التجارية في إسبانيا، وتمثلت دراسة (Akram Hossain) على مجموعة من الشركات الأوروبية، وكانت دراسة (Ildikó Réka CARDOŞ, Ştefan PETE) .

الفرع الثالث:- من حيث الطرق والأساليب: في ظل الطرق والأساليب المعتمدة في الدراسات السابقة هناك من اعتمدت في تطبيقها على الاستبيان، وهناك من قامت بالتطبيق الفعلي، فمن بين الدراسات التي اعتمدت على التطبيق الفعلي دراسة ميثم مالك راضي ومجبل داوي إسماعيل 2011، ودراسة شلابي عمار 2019، ودراسة (Akram Hossain)، على تحليل نظام تكاليف على أساس الأنشطة ABC، أما باقي الدراسات فقد اعتمدت على الاستبيان وتتمثل في دراسة سليمان البشتاوي 2014، حيث تم توزيع 133 استمارة ووجد منها 100 استمارة صالحة لتحليل، ودراسة منال دودية 2015، كان عدد الاستبيان الصالح لتحليل 87 استبيان، أما بالنسبة لدراسة درويش عمار 2016، وان عدد استمارة الاستبيان الموزعة 100 استمارة وتم استرجاع 65 استمارة منها 60 قابلة للتحليل الإحصائي، وكذلك دراسة (Ildikó PETE Réka CARDOŞ, Ştefan) وفي الأخير دراسة (Josep Lluís Boned، Mike Tayles، Llorenç Bagur) .

المطلب الثالث: ما يميز هاته الدراسة عن الدراسات السابقة

وفي هذا المطلب سيتم التعرف على الاستفادة من الدراسات السابقة وما يميز الدراسة الحالية عن باقي الدراسات

الفرع الأول: أوجه الاستفادة من الدراسات السابقة

يمكن حصر أوجه الاستفادة من الدراسات السابقة في النقاط التالية:

- المراجع والكتب التي اعتمدت عليها الدراسات السابقة؛
- جمع المادة العلمية للإطار النظري؛

- اختيار وتكوين أدوات الدراسة المناسبة؛
- اختيار منهج الدراسة والأساليب الإحصائية المناسبة، وكيفية تحليل البيانات؛
- مقارنة نتائج الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية.

الفرع الثاني: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

➤ **من حيث متغيرات الدراسة:** بالنسبة لدراسات السابقة العربية والأجنبية جميعها لم تشتمل على متغير نظام إدارة التكاليف على أساس النشاط(ABC/M)، ومتغير اتخاذ القرارات الإدارية، حيث ركزت معظمها على الربط بين نظام تكاليف على أساس النشاط(ABC) ونظام إدارة التكاليف على أنشطة(ABM)، أو نظام ABC ودوره في اتخاذ القرارات الإدارية، ونظام ABC ودوره في تدعيم الموقف التنافسي، والتحكم في التكاليف، وفي هاته الدراسة تم التركيز على نظام إدارة التكاليف على أساس النشاط(ABC/M) ودوره في اتخاذ القرارات الإدارية في أحد المؤسسات الصناعية الجزائرية، مؤسسة الإسمنت - تبسة-.

➤ **من حيث مجال الدراسة:** أول دراسة في البيئة الجزائرية -حسب علم الباحثين- وخصوصا في المؤسسات الصناعية، ومن أهمها مؤسسة الإسمنت -تبسة- وتعتبر هذه المؤسسة من بين المؤسسات المهمة للاقتصاد الوطني الجزائري لذلك أجريت هذه الدراسة على مستوى هذه الشركة لمعرفة أهمية نظام إدارة التكاليف على أساس النشاط ودوره في تدعيم القرارات الإدارية.

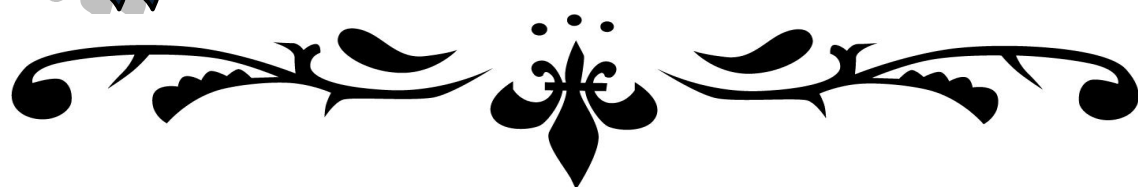
➤ **من حيث الإطار الزمني:** يعتبر نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة من بين المواضيع الحديثة لمواكبة التطورات الحديثة، ونجد أن مختلف الدراسات السابقة تمت في الفترة الممتدة ما بين 2006 إلى 2019، بينما كانت هاته الدراسة في السنة الجامعية 2020

خلاصة الفصل الأول:

سلط هذا الفصل الضوء على نظامين حديثين لمحاسبة التكاليف والركائز التي تميزه عن غيره من الأنظمة، ويتبين أن كل الأنظمة تسعى إلى تقليص التكاليف خاصة غير المباشرة منها، كما أوضح نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة الدور الذي يلعبه في اتخاذ القرار ومراقبة التسيير فضلا عن المزايا المنسوبة إليه في سد ثغرات التي غفلت عنها الأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف.

وفي النهاية يتم استنتاج أن نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABCM) يعتبر نظاما متكاملًا، فهو ليس مجرد أسلوب أو طريقة لتوزيع التكاليف غير المباشرة كما يشير بعض الأكاديميون، وإنما هو نظام يشمل مكونات النظام من مدخلات وعمليات تشغيل ومخرجات وتغذية عكسية والتي تعد العناصر الأساسية لأي نظام وتزويده بالمعلومات اللازمة لاتخاذ أفضل القرارات.

الفصل الثاني



تمهيد

لقد أولى الاهتمام منذ بداية العقد الأخير من القرن المنصرم وإلى الآن الاهتمام بالأنظمة التكاليف الإدارية الحديثة وإجراءاتها المعاصرة ومحاولة تطبيقها، وذلك للاستفادة من مخرجاتها في إدارة وتقييم المؤسسات الاقتصادية، منها السيطرة على عناصر التكاليف وإيجاد أسس موضوعية لها وتقليل مدة إنتاج المنتج وأداء الخدمة واستنتاج طرق لإدارة أنشطتها وتقييم أدائها بشكل مستمر، والتي أثبتت الدراسات الأكاديمية أهمية وشمولية ودقة المعلومات المستخرجة من أنظمة التكاليف الحديثة.

وبعد التطرق إلى المفاهيم النظرية للموضوع في الفصلين السابقين سيسعى هذا الفصل إلى إسقاط الجانب النظري للموضوع بدراسة ميدانية لشركة الأسمنت لولاية - تبسة - فرع ماء لبيض، وذلك باستخدام بعض الأدوات التحليلية والأساليب الإحصائية وتمثلة في استمارة استبيان حيث وزع على العينة قيد الدراسة وتم استعمال برنامج (SPSS) لإجراء التحاليل الإحصائية حيث سيقوم في هذا الفصل بالتطرق إلى مجتمع الدراسة وعينتها وطرق جمع البيانات وأسلوب تحليلها، وتماشيا مع متطلبات الدراسة تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي لدراسة الظاهرة كما هي على أرض الواقع ووصفها بشكل دقيق وتعبير عنها تعبيرا كلفيا وكميا، فالتعبير الكيفي يصف لنا الظاهرة ويوضح سماتها وخصائصها، أما التعبير الكمي فيعطينا وصفا رقميا ويوضح مقدار الظاهرة وحجمها.

وسيتم إسقاط في هذا الفصل الجانب النظري على دور أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة في شركة الإسمنت ومعرفة مدى دورها في اتخاذ القرارات الإدارية لها.

ويتم التطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- **المبحث الأول:** تقديم شركة إسمنت -تبسة-
- **المبحث الثاني:** منهجية الدراسة الميدانية.
- **المبحث الثالث:** عرض وتحليل نتائج الدراسة.

المبحث الأول: تقديم شركة إسمنت -تبسة-

شهد الاقتصاد الوطني تحولا وتغيرات مست العديد من الشركات منها من تجاوزت واستمرت لتحقيق أهدافها وفرضت وجودها على المستوى الوطني ومن أمثلة هاته الشركات شركة إسمنت -تبسة- باعتبارها تساهم في قيام هياكل المشاريع التنموية، انطلاقا من طبيعة نشاطها المتمثل في منتجها المتميز على مستوى السوق المحلي.

وفي هذا المبحث سيتم التطرق إلى المطالب التالية:

المطلب الأول: تقديم عام لشركة إسمنت -تبسة-

المطلب الثاني: إمكانيات شركة إسمنت -تبسة-

المطلب الثالث: نشاط شركة إسمنت -تبسة-

المطلب الأول: تقديم عام لشركة إسمنت -تبسة-

تعتبر شركة الإسمنت من أهم الشركات الصناعية على المستوى الوطني وذلك نظرا لأهميتها البالغة التي تكتسبها هذه الصناعة في البناء الإقتصادي إضافة إلى تغطيتها لإحتياجات السوق فهي تساهم في تأمين قطاع البناء.

الفرع الأول: تعريف شركة إسمنت -تبسة-

تأسست هذه الشركة ضمن مشروع برامج المخطط الرابع (80/67) للتنمية و الذي دخل حيز التنفيذ سنة 1985 و ذلك تحت إشراف المؤسسة الوطنية لتوزيع مواد البناء (E DIMCO) وفي سنة 1988 تم تحويل الملف إلى شركة الإسمنت ومشتقاته للشرق بولاية قسنطينة ERCE، بسبب قربها جغرافيا من ولاية تبسة.

تمثل شركة إسمنت للشرق الباعث الرئيسي المنجز بأحدث التكنولوجيا في نظام التحكم ذات أسهم، وتعتبر شركة إسمنت -تبسة- شركة اقتصادية مساهمة متفرعة عن شركة الإسمنت ومشتقاته للشرق والغرب والشلف، تأسست بتاريخ 29 نوفمبر 1993 تحت اسم مؤسسة الإسمنت ومشتقاته للشرق-مصنع الماء الأبيض- ثم انفصلت عن هذه الأخيرة لتصبح شركة قائمة بذاتها برأس مال اجتماعي مقدر 800.000.000 دج ينقسم إلى 8000 سهم قيمة كل منه 100.000 دج و كانت المساهمات من رأس المال الابتدائي 200.000.00 دج على النحو التالي :

جدول رقم(02): نسبة مساهمات شركة إسمنت -تيسة-

النسبة	عدد الأسهم	الشركة المساهمة
% 60	1200	ERCE مؤسسة الإسمنت ومشتقاته للشرق
%20	400	ERCO مؤسسة الإسمنت ومشتقاته للغرب
%20	400	ECDE مؤسسة الإسمنت ومشتقاته للشلف

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على معلومات من مصلحة المستخدمين.

بينما الباقي كان على شكل قرض من - BAD - البنك الجزائري للتنمية

وفي سنة 1996 أصبحت مؤسسة الإسمنت للشرق المساهم الوحيد بشرائها لباقي الأسهم من المؤسسات الأخرى، وفي سنة 2000 أصبح رأس مالها يقدر بـ 1.200.000.000 دج، وارتفع رأس مالها إلى 2700.000.000 دج.

وساهم في انجاز هذه الشركة العديد من الشركات الأجنبية والمحلية تتمثل في:

- FREDERIC LOURSON SMIDTH: هي شركة متعددة الجنسيات - دانماركية، إسبانية - قامت بدراسة تقنية لإنجاز المصنع و كذا تمويله بالسلع و المعدات اللازمة، إضافة إلى عملية الإشراف على تركيب و تسيير الأجهزة الميكانيكية و الكهربائية.
- BATIMETAL: التي تكفلت بتركيب الهياكل المعدنية من مستودعات وورشات الميكانيك.
- ENCC: اهتمت بتركيب المعدات الميكانيكية بأكملها.
- COSIDER: هي مؤسسة جزائرية تكفلت بأداء كل الأشغال الهندسية المعمارية.
- SONELGAZ: التي تكفلت بتزويد المصنع بالغاز الطبيعي و الكهرباء حيث أن الغاز الطبيعي يمول عن طريق الخط الجزائري- الإيطالي
- ETURAT: تكفلت بعملية التزويد بالماء بقوة ضخ 16ل/ثانية.

الفرع الثاني: أهداف شركة إسمنت

لكل شركة أهداف تصبو إليها من خلال ما تملكه من إمكانيات مادية وبشرية، وأنشئت هذه الشركة لتموين الإقتصاد الوطني بمادة الإسمنت، والهدف الأكبر هو تحقيق التنمية الاقتصادية، وتتمثل أهدافها في ما يلي:

أولاً: أهداف مالية واقتصادية: تتمثل هذه الأهداف في:

- الزيادة في رأس المال وتسديد الديون وشراء استثمارات جديدة لتوفير مناصب شغل؛
- إنتاج منتج يتصف بالمواصفات الدولية مما يسمح بالمنافسة؛
- تنمية الإقتصاد الوطني مع إمكانية المساهمة في إنشاء مصانع جديدة؛
- تغطية العجز الجهوي خاصة في مجال الإسمنت ومواد البناء والتقليل من استيرادها من الخارج.

ثانياً: أهداف اجتماعية وبيئية: يمكن إنجازها في:

- تدعيم المجهود الوطني في مجال التشغيل؛
- توفير مادة الإسمنت بأسعار مقبولة ومعقولة؛
- تحسين المستوى المعيشي من خلال توزيع جزء من الأرباح على العمال؛
- توفير مناصب عمل، والاستفادة من توظيف الإطارات عالية المستوى والكفاءة.

الفرع الثالث: موقع شركة الإسمنت

يقع المقر الاجتماعي لشركة إسمنت -تبسة- بطريق بلقاسمي يوسف مدينة -تبسة- ، في حين يقع مصنع الإسمنت في دائرة الماء الأبيض جنوب ولاية تبسة، ويبعد عن المدينة حوالي 26 كلم، بمحاذاة الطريق الوطني رقم 16 ويتربع على مساحة تقدر بـ 32 هكتار التي تعود ملكيتها للدولة والخواص، ويبعد عن مقر بلدية الماء الأبيض حوالي 2 كلم، يحده من الغرب مركب الزجاج SOVEST ، ومن الشمال والشرق أراضي زراعية.

المطلب الثاني: إمكانيات شركة إسمنت -تبسة-

تمتلك شركة إسمنت -تبسة- على إمكانيات بشرية ومادية معتبرة، وهي تعمل على إستغلالها بفعالية من أجل ضمان السير الحسن للعمليات الإنتاجية والوصول إلى الأهداف المسطرة.

الفرع الأول: الإمكانيات البشرية:

تتضح إمكانياتها البشرية في الجدول الموالي:

لجدول رقم (03): عدد عمال لشركة إسمنت سنة 202

11	مديرية الإسمنت
19	دائرة المالية والمحاسبة
11	دائرة المستخدمين
09	دائرة الأمن والوقاية
06	مصلحة المشاريع
27	دائرة التموين
16	دائرة التسويق
93	دائرة الإنتاج
46	دائرة المواد الأولية
84	دائرة الصيانة
322	المجموع

المصدر: معلومات من مصلحة المالية والمحاسبة (أنظر الملحق رقم 03)

الفرع الثاني: الإمكانيات المادية

تتمثل إمكانياتها المادية في حيازتها على ثلاث مقالع تعتبر المصادر الأولية والأساسية لصناعة مادة الإسمنت ويمكن توضيحها في:

➤ مقلع الحجر الكلسي: مساحته 230 هكتار يحتوي على ما قيمته 90 مليون طن من مادة الحجر الكلسي؛

➤ مقلع الرمل الكوارتزي: مساحته 21 هكتار يحتوي على 9 مليون طن كاحتياطي من مادة الرمل؛

➤ المقلع الطيني: مساحته 79 هكتار يحتوي على 33200 طن كاحتياطي من مادة الطين.

وبالإضافة إلى مادة الجبس تستخرج من وحدة بئر العاتر، والحديد الخام من وحدة منجم بوخضرة وتحتوي على التجهيزات التالية:

➤ الكسارات: عددها ثلاثة الأولى خاصة بمادة الكلس، والثانية خاصة بمادة الطين، والثالثة خاصة بمادتي الحديد والجبس؛

➤ مساحة مهيأة للتخزين: يوجد إثنان يخزن فيها الكلس والحديد والرمل والطين والجبس كل على حدا؛

➤ الفرن: بطاقة متاحة ب1600 طن في الساعة لطهي المواد الأولية؛

➤ خلاط المسحوق: بطاقة متاحة 50 طن في الساعة لدمج وخط المواد؛

➤ خلاط الكلنكر: بطاقة متاحة تقدر ب160 طن في الساعة؛

➤ مركز التوزيع: يحتوي على ثلاث حاويات لتعبئة الإسمنت.

المطلب الثالث: نشاط شركة إسمنت-تبسة-

تقوم الشركة بإنتاج مادة الإسمنت التي تعتبر المادة الأساسية اللازمة لإنجاز كافة مشاريع البناء ولصناعة الإسمنت هناك عدة مراحل وسيتم إيضاحها فيما يلي.

الفرع الأول: مراحل صناعة الإسمنت

من خلال الزيارات الميدانية للشركة تم التعرف على مراحل إنتاج مادة الإسمنت ويمكن توضيحها كما يلي:

الإسمنت الذي يتم إنتاجه يسمى الإسمنت البورتلاندي من نوع (CPG45) وهو إسمنت عادي يستعمل في البناءات العادية لظروف عادية،

ويتكون الإسمنت = الكلنكر (الإسمنت الخام) + الجبس + كلس.

الكلنكر (الإسمنت الخام) = الكلس (80%) + الصلصال (17%) + الرمل (2%) + الحديد (1%)

وتمر عملية الإنتاج في الورشات التالية:

✓ ورشة تكسير وتخزين المواد الأولية: في هذه الورشة تتم عملية تكسير الصخور الكلسية كبيرة الحجم

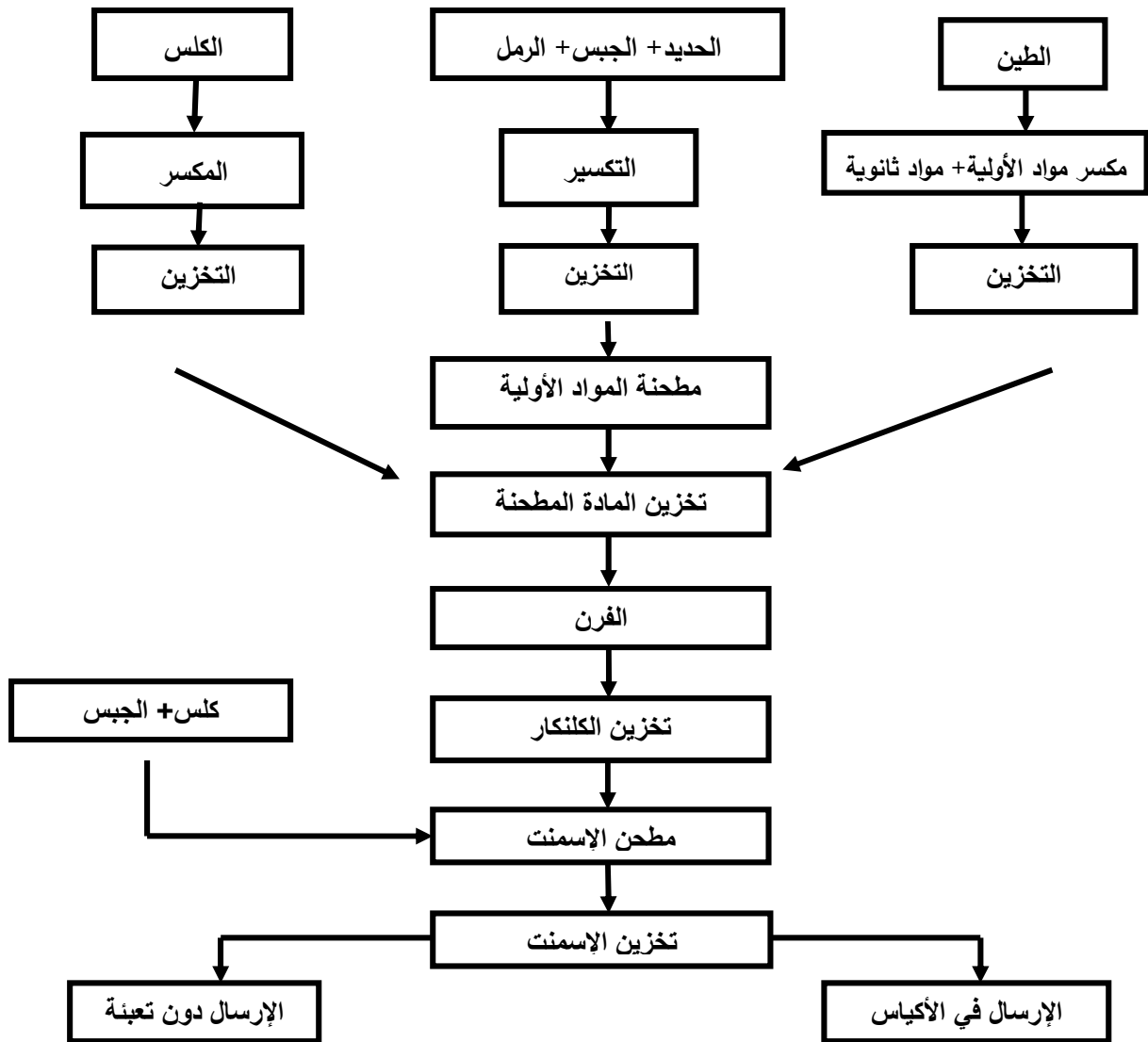
بواسطة الآلة المكسرة المتواجدة في المحجر، لتخرج بعد ذلك هذه الحجارة الكلسية عن طريق أشربة

مطاطية مخصصة لذلك ليتم نقلها لمستودع التخزين.

- ✓ **ورشة الطحن:** في هذه الورشة تمر المواد الأولية عبر مكسرة من نوع HAZEMAG، لتصبح بعد ذلك طحين مكون من جزيئات صغيرة الحجم، ويتعرض هذا الطحين إلى عملية التجانس في حاويات التخزين لتهيئة الطحين وتدفنته تدريجيا عن طريق الغازات الساخنة في قلعة التسخين الأولى؛
- ✓ **ورشة الطهي:** هذه الورشة تتمثل أساسا في الفرن حيث يتم فيه طهي الطحين في درجة حرارة تعادل 1450° ليتحول بعد عدة تفاعلات كيميائية إلى مادة الكلنكار أو الإسمنت الخام، ليحول بعد خروجه من الفرن إلى المبرد المشبكي لتتخفض درجة حرارة الإسمنت الخام إلى 90° ويوضع في حاويات التخزين، ثم ينقل بعدها إلى ورشة الإسمنت بواسطة السلاسل الحديدية؛
- ✓ **ورشة الإسمنت:** في هذه الورشة يضاف إلى الإسمنت الخام كل من مادتي الكلس والجبس بنسب مئوية تحدد بواسطة المكيال ليصبح إسمنت؛
- ✓ **ورشة الإرسال والشحن:** في هذه الورشة يتم إرسال وشحن الإسمنت بطريقتين:
- إما عن طريق تعبئة الإسمنت داخل الأكياس بواسطة آلة التغليف؛
 - إما التعبئة مباشرة في الشاحنات ذات الصهاريج.

الفرع الثاني: المخطط النحوي لصناعة الإسمنت

شكل رقم(07): المخطط لصناعة الإسمنت



المصدر: معلومات من مصلحة المستخدمين

المبحث الثاني: طريقة الدراسة وأدواتها

لكل بحث علمي إطاره المنهجي الذي من خلاله يقوم الباحث بحصر جوانب البحث في مجموع من المراحل لتسهيل تتبع هذه الدراسة ولعرض النتائج والتحليلات اللازمة والإجابة على مختلف التساؤلات في هذا البحث والتحقق من الفرضيات المقدمة.

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة

المطلب الثاني: أساليب الدراسة.

المطلب الثالث: أداة الدراسة.

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة

يتناول هذا المطلب وصفا للأفراد مجتمع الدراسة وعينتها، وكذا أداة الدراسة المستخدمة، وصدقها وثباتها، والمعالجات الإحصائية التي تم الاعتماد عليها في تحليل الدراسة.

حيث يتمثل مجتمع الدراسة في الأفراد العاملين بشركة الإسمنت -تبسة- الإدارة العامة - تبسة - وموظفي مديرية الشركة - الماء لبيض- بما فيهم الرؤساء والمرؤوسين بمختلف المصالح، فقد تم إجراء الدراسة على عينة مستهدفة من المجتمع، حيث بلغ أفراد العينة 53 فردا، وقد تم توزيع الإستبيان على العينة المستهدفة بهدف الوصول إلى اختبار فرضيات الدراسة وقد بلغ عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل 51 استبيانا.

ويمكن توضيح أفراد الدراسة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (04): عينة الدراسة المستهدفة

عدد الاستمارات	العدد	النسبة (%)
الموزعة	53	100
المسترجعة	53	100
غير المسترجعة	0	0
الصالحة للتحليل	51	96

المصدر: من إعداد الطالبتين.

المطلب الثاني: أساليب الدراسة

خلال القيام بالدراسة تمت الاستعانة بعدة أساليب إحصائية منها نموذج الإحصاء الوصفي، وتم التأكد من صدق وثبات مفردات العينة باستخدام معامل ألفا كرونباخ، وأيضا معامل الارتباط لتوضيح درجة الارتباط بين محاور الاستبيان متغيري الدراسة المتغير المستقل نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة والمتغير التابع اتخاذ القرارات الإدارية، وكذا اختبار فرضيات الدراسة بمعامل الاختبار المعلمي (T).

ولدراسة العلاقة بين متغيرين أو أكثر، يتم الاعتماد على الطرق الإحصائية حتى يتم وصف المتغيرات وتحديد نوعية العلاقة الموجودة بينهما، ومن أجل دراسة الاستمارة وتحليل البيانات التي تم جمعها، كان من الضروري القيام بترميز البيانات وإدخالها للحاسوب باستخدام برنامج الإحصائية الاجتماعية SPSSV21 للتحليل، وقد تم اعتماد العديد من الأساليب الإحصائية لمعالجة البيانات وتحليلها.

➤ التكرارات: وهو تعداد كل الإجابات المذكورة لأسئلة الاستبيان وتلخيصها في جداول، وذلك عند عرض نتائج الاستبيان.

➤ النسبة المئوية: لمعرفة نسبة أفراد العينة الذين اختاروا كل بديل من بدائل الأسئلة وهي الوسيلة الإحصائية التي تم الاعتماد عليها في تفسير خصائص أفراد العينة ومن ثم تمثيلها في أشكال إحصائية، وذلك من أجل الاستعانة بها في تحليل نتائج محور الاستبيان.

➤ الانحراف المعياري: يستخدم لبيان تركيز وتشتت إجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بمحاور الدراسة. ويرمز له بالعلاقة التالية:

➤ المتوسط الحسابي: يستخدم للتعرف على مستوى شدة الإجابة لأفراد عينة الدراسة.

➤ معامل الثبات ألفا كرونباخ: لقياس درجة الاتساق بين فقرات الاستبيان. ويعبر عنه بالمعادلة:

حيث:

α : يمثل ألفا كرونباخ.

N: يمثل عدد الأسئلة.

Vt: يمثل التباين في مجموع المحاور للاستمارة.

Vi: يمثل التباين لأسئلة المحاور.

➤ مقياس ليكارت Likert: لقياس رأي أفراد عينة الدراسة بخصوص العبارات التي تضمنها الاستبيان استخدم (مقياس ليكارت Likert)، بحيث سيتم تحديد مجالات الإجابة على العبارات وأوزانها على النحو الآتي:

➤ معامل الارتباط بيرسون: بين المتغير المستقل والتابع لمعرفة العلاقة بينهما.

➤ اختبار T: لاختبار فرضية الدراسة عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$

➤ اختبار Smirnov test:- اختبار إحصائي يُقارن توزيع المجتمع الإحصائي من خلال عينتين مستقلتين مأخوذتين من هذا المجتمع. ويمكن استخدامه لمقارنة أي توزيع نظري theoretical distribution مع التوزيع المشاهد. observed distribution بغرض تحديد التوزيع الطبيعي.

➤ معامل الانحدار الخطي البسيط: لتحديد تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع، ويستخدم لاختبار فرضيات الدراسة، وقد تم اعتماد مستوى معنوية (0.05) لقبول الفرضيات أو رفضها

➤ تحليل انحدار Anova: لاختبار مدى وجود فروق بين وجهات نظر أفراد العينة حول متغيرات الدراسة.

الجدول رقم (05): درجات مقياس ليكارت الخماسي

المقياس	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الطالبتين

ويتم الحصول على المستويات من خلال طول الفترة وهي عبارة عن حاصل قسمة 4 على 5، حيث تمثل 4 عدد المسافات (من 1 إلى 2 مسافة، من 2 إلى 3 مسافة، من 3 إلى 4 مسافة، من 4 إلى 5 مسافة)، و5 تمثل عدد الاختبارات، وعند قسمة 4 على 5 ينتج طول الفترة ويساوي 0.80.

الجدول رقم (06): توزيع الدرجات حسب مقياس ليكارت الخماسي

المتوسط المرجح	المستوى
من 1 إلى 1.79	منخفض جدا

منخفض	من 1.8 إلى 2.59
متوسط	من 2.6 إلى 3.39
مرتفع	من 3.40 إلى 4.19
مرتفع جدا	من 4.20 إلى 5

المصدر: من إعداد الطالبتين.

المطلب الثالث: أداة الدراسة

سيتم التعرف خلال هذا المطلب على الأداة التي تم استخدامها في الجانب التطبيقي من الدراسة وكذا التعرف على الوسائل الإحصائية التي تم استعمالها في أداة جمع البيانات الميدانية، بعد مراجعة الأدبيات والدراسات ذات العلاقة وجد أن أنسب طريقة لجمع المعلومات هي الاستبيان، وقد تم تصميم استبيان أولي بما يتوافق مع أهداف الدراسة كالتالي:

- إعداد استبيان يتضمن 45 سؤال من أجل استخدامها في جمع المعلومات.
- عرض الاستبيان على الأستاذ المشرف من أجل اختبار مدى ملائمة لجمع البيانات.
- عرض الاستبيان على عدد من الأساتذة لغايات تحكيم الاستبيان.
- توزيع الاستبيان على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة.

الفرع الأول: محتوى الاستبيان

يحتوي الاستبيان على مقدمة تعرف موضوع الدراسة، ومبني على قسمين على النحو التالي:

- القسم الأول: خاص بالأسئلة المتعلقة بالبيانات الشخصية والوظيفية ومستوى التعليمي والتخصص العلمي و متغير الخبرة المهنية
- القسم الثاني: تضمن هذا القسم 45 سؤالاً وقسم إلى أربعة محاور وهي:
 - المحور الأول: تضمن هذا المحور على الأسئلة تتمحور حول مدى كفاية أنظمة التكاليف التقليدية المطبقة في الشركة لغايات اتخاذ القرارات الإدارية واحتوى على 07 عبارات مرقمة من (01 إلى 07).
 - المحور الثاني: تضمن هذا المحور على الأسئلة تتمحور حول مدى الوعي بأهمية تطبيق نظام إدارة التكلفة على أساس النشاط (ABC/M) في اتخاذ القرارات الإدارية، واحتوى على 10 عبارات مرقمة من (01 إلى 10) .

- **المحور الثالث:** تضمن هذا المحور على الأسئلة تتمحور حول دور تطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC/M) في دعم اتخاذ القرارات الإدارية وتضمن جزئيين:
 - الجزء الأول: واقع تطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC/M) في الشركة وفيه 10 عبارات؛
 - الجزء الثاني: واقع اتخاذ القرارات الإدارية في الشركة وفيه 09 عبارة.
- **المحور الرابع:** تضمن هذا المحور على الأسئلة تتمحور حول صعوبات تطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC/M) في الشركة، واحتوى على 09 عبارات مرقمة (من 01 إلى 09).

الفرع الثاني: ثبات والتوزيع الطبيعي لأداة الدراسة:

أولاً: صدق وثبات الاستبيان:

1. **صدق الاتساق البنائي** وفقا لمعامل ارتباط بيرسون: يعتبر صدق الاتساق البنائي أحد مقاييس صدق أداة الدراسة، حيث يقيس مدى تحقق الأهداف التي تسعى الأداة الوصول إليها، ويبين صدق الاتساق البنائي مدى ارتباط كل محور من محاور أداة الدراسة بالدرجة الكلية لعبارات الاستبيان.

الجدول رقم (07): صدق الاتساق البنائي لأداة الدراسة

الارتباط مع الدرجة الكلية للاستبيان يساوي =			أبعاد ومحاور الاستبيان
N	Sig	Pearson Correlation	
13	0.005	0.723	المحور الأول: مدى كفاية أنظمة التكاليف التقليدية المطبقة في الشركة لغايات اتخاذ القرارات الإدارية
13	0.002	0.772	المحور الثاني: مدى الوعي بأهمية تطبيق نظام إدارة التكلفة على أساس النشاط (ABC/M) في اتخاذ القرارات الإدارية
13	0.008	0.616	المحور الثالث: دور تطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC/M) في دعم اتخاذ القرارات الإدارية
13	0.009	0.688	المحور الرابع: صعوبات تطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC/M) في الشركة

قاعدة: إذا كانت قيمة الاحتمال الخطأ (Sig. or P-value) أقل من أو تساوي مستوى الدلالة 0.05 فإنه يوجد ارتباط معنوي بين محور وأبعاد الاستبيان والدرجة أو المعدل الكلي لإجمالي عبارات الاستبيان.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل (SPSS)

من خلال الجدول أعلاه نجد أن معاملات الارتباط بين كل محاور الاستبيان والدرجة الكلية لإجمالي عبارات الاستبيان دالة إحصائياً حيث أن قيمة مستوى المعنوية اقل من 0.05، ومنه تعتبر محاور الاستبيان صادقة ومتسقة لما وضعت لقياسه.

2. نتائج معامل ألفا كرونباخ

توجد عدة معادلات وطرق إحصائية لحساب ثبات الاستبيان، وفي هذه الدراسة تم التحقق من ثبات عبارات محاور الاستبيان من خلال استخدام طريقة معامل ألفا كرونباخ.

الجدول رقم(08): قيمة معامل ألفا كرونباخ للإستبيان

محاور وأبعاد الاستبيان	معامل ألفا كرونباخ	نتيجة الاختبار
المحور الأول: مدى كفاية أنظمة التكاليف التقليدية المطبقة في الشركة لغايات اتخاذ القرارات الإدارية	0.607	ثابت
المحور الثاني: مدى الوعي بأهمية تطبيق نظام إدارة التكلفة على أساس النشاط (ABC/M) في اتخاذ القرارات الإدارية	0.623	ثابت
المحور الثالث: دور تطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC/M) في دعم اتخاذ القرارات الإدارية	0.635	ثابت
المحور الرابع: صعوبات تطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC/M) في الشركة	0.686	ثابت

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل (SPSS)

اتضح أن قيمة معامل ألفا كرونباخ متوسطة ومقبولة في جميع محاور الاستبيان وهي أكبر من الحد الأدنى 0.6 مما يدل على ثبات أداة الدراسة

تجدر الإشارة هنا أن معامل ألفا كرونباخ كلما اقتربت قيمته من 1 دل ذلك على أن قيمة الثبات مرتفعة.

ثانيا: اختبار كشف التوزيع الطبيعي لبيانات إجابات عينة الدراسة:

يجب تحديد ما إذا كانت إجابات أفراد العينة متبعة للتوزيع الطبيعي أم التوزيعات الاحتمالية؟ هناك عدة طرق إحصائية للكشف عن نوع التوزيع.

هناك نوعان من الأساليب الإحصائية التي تستخدم في اختبار الفرضيات:

- أساليب إحصائية معلمية: وتستخدم في حالة البيانات الرقمية التي توزيعها يتبع التوزيع الطبيعي.
- أساليب إحصائية غير معلمية: وتستخدم في حالة البيانات الرقمية التي توزيعها لا يتبع التوزيع الطبيعي.
- اختبار Kolmogorov-Smirnov: يستخدم إذا كان عدد العينة أكبر أو يساوي 50

الجدول رقم (09): اختبار التوزيع الطبيعي

نتيجة نوع التوزيع	Sig	Statistic	بيانات إجابات العينة على عبارات المحاور
توزيع طبيعي	0.07	0.138	المحور الأول:مدى كفاية أنظمة التكاليف التقليدية المطبقة في الشركة لغايات اتخاذ القرارات الإدارية
توزيع طبيعي	0.06	0.138	المحور الثاني: مدى الوعي بأهمية تطبيق نظام إدارة التكلفة على أساس النشاط (ABC/M) في اتخاذ القرارات الإدارية
توزيع طبيعي	0.07	0.131	المحور الثالث: دور تطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة(ABC/M)في دعم اتخاذ القرارات الإدارية
توزيع طبيعي	0.20	0.085	المحور الرابع: صعوبات تطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة(ABC/M) في الشركة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل (SPSS)

من خلال نتائج الجدول نجد أن مستوى المعنوية sig أكبر من 0.05 لجميع المحاور مما يدل على إتباع أفراد العينة للتوزيع الطبيعي.

ومنه يتم استخدام الأدوات الإحصائية المعملية الوصفية والاستدلالية في تحليل إجابات العينة واختبار الفرضيات.

المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الدراسة

يستعرض هذا المبحث التحليل الإحصائي لنتائج استجابة أفراد عينة الدراسة على فقرات الاستبيان، وعرض وتحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات وتم تقسيمه إلى:

المطلب الأول: خصائص عينة الدراسة؛

المطلب الثاني: تحليل إجابات أفراد العينة؛

المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة؛

المطلب الرابع: تحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة.

المطلب الأول: خصائص عينة الدراسة

تتمثل خصائص عينة الدراسة في المؤهل العلمي، ومتغير التخصص العلمي والخبرة المهنية والمركز الوظيفي، التي يتمتع بها أفراد عينة الدراسة.

الفرع الأول-تحليل البيانات الشخصية للعينة: في هذا العنصر سيتم عرض وتحليل البيانات الأساسية والتي تمثل استجابات أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة الواردة في أداة الدراسة المتمثلة في الاستمارة، وقد تم الاستعانة في ذلك ببرنامج (SPSSV21).

1-متغير المؤهل العلمي: تم تقسيم متغير المستوى التعليمي إلى 4 فئات سيتم توضيحها في الجدول الموالي:

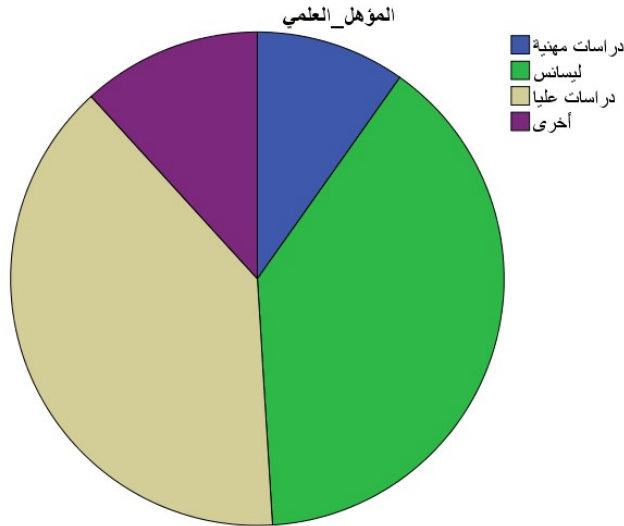
الجدول رقم (10): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير المؤهل العلمي

النسبة (%)	التكرار	البيان
9.8	5	دراسات مهنية
39.2	20	ليسانس
39.2	20	دراسات عليا
11.8	6	أخرى

100	51	المجموع
-----	----	---------

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل (SPSS)

الشكل رقم (08): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل (SPSS)

يلاحظ من خلال الجدول رقم (10) والشكل رقم (08) أن الفئتين أصحاب شهادة ليسانس و دراسات عليا في المرتبة الأولى بنفس التكرارات 20 و النسبة 39%، تليهم فئة المؤهلات العلمية الأخرى في المركز الثالث بنسبة 11%، ثم فئة دراسات مهنية في المرتبة الرابعة والأخيرة بنسبة 9%، ويمكن القول أن أغلب العمال حسب عينة الدراسة يتمتعون بمستوى تعليمي جامعي.

2-متغير التخصص العلمي: تم تقسيم متغير التخصص العلمي إلى 4 فئات سيتم توضيحها في

الجدول الموالي:

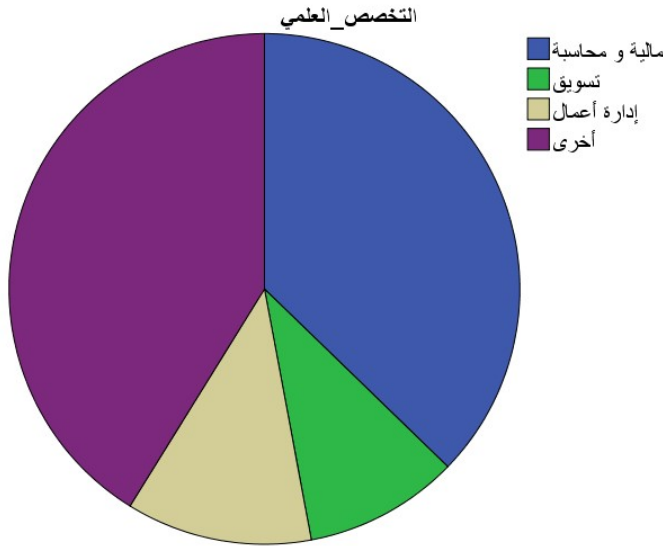
الجدول رقم(11): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير التخصص العلمي

النسبة (%)	التكرار	البيان
37.3	19	مالية ومحاسبة
9.8	5	تسويق
11.8	6	إدارة أعمال
41.2	21	أخرى

100	51	المجموع
-----	----	---------

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل (SPSS)

الشكل رقم (09): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل (SPSS)

يلاحظ من خلال الجدول رقم (11) والشكل رقم (09) أن فئة التخصصات الأخرى في المركز الأول بتكرار 21 ونسبة 41%، في المركز الثاني تخصص مالية ومحاسبة بنسبة 37%، في المركز الثالث تخصص إدارة أعمال بنسبة 11%، ثم في المركز الرابع بأقل تكرار تخصص تسويق بنسبة 9%، حيث يلاحظ أن أكثر من نصف العينة في تخصصات المالية والمحاسبية، ما يعطينا إجابات أكثر مصداقية حول موضوع البحث.

3- متغير المركز الوظيفي: من أجل معرفة توزيع الموظفين حسب المركز الوظيفي لشركة إسمنت -

تبسة- تم تقسيم هذا المتغير إلى أربعة فئات كما يبينها الجدول التالي:

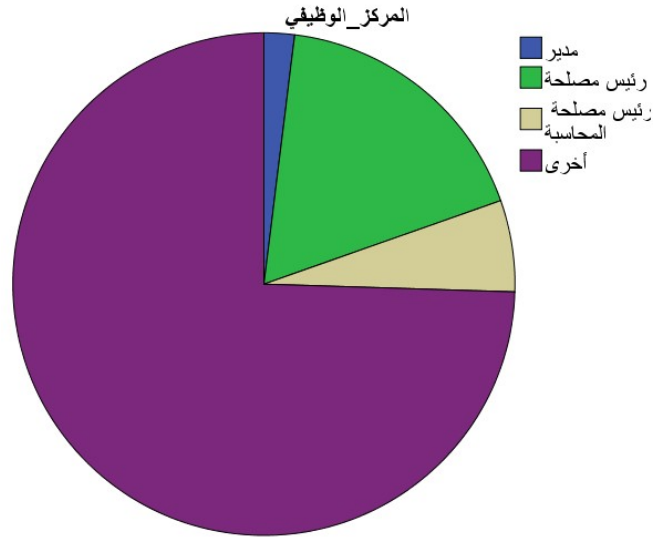
الجدول رقم (12): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير المركز الوظيفي

النسبة (%)	التكرار	البيان
2.0	1	مدير
17.6	9	رئيس مصلحة

5.9	3	رئيس مصلحة المحاسبة
74.5	38	أخرى
100.0	51	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل (SPSS)

الشكل رقم (10): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير المركز الوظيفي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل (SPSS)

يلاحظ من خلال الجدول رقم (12) والشكل رقم (10) أن فئة المراكز الوظيفية الأخرى في المركز الأول بتكرار 38 ونسبة 74%، في المركز الثاني فئة رئيس مصلحة بنسبة 17%، في المركز الثالث فئة رئيس مصلحة المحاسبة بتكرار 3 ونسبة 5%، ثم في المركز الرابع فئة مدير بتكرار 1 وبنسبة 2%، يمكن القول أن نسب توزيع المراكز الوظيفية حسب عينة الدراسة منطقية.

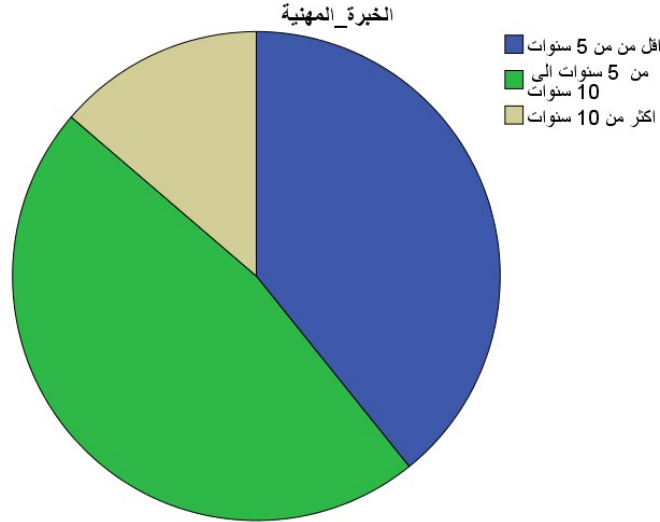
4-متغير الخبرة المهنية: من أجل معرفة توزيع الموظفين حسب الخبرة المهنية تم تقسيم هذا المتغير إلى ثلاث فئات كما يبينها الجدول التالي:

الجدول رقم (13): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الخبرة المهنية

النسبة (%)	التكرار	البيان
39.2	20	اقل من 5 سنوات
47.1	24	من 5 إلى 10 سنوات
13.7	7	أكثر من 10 سنوات
100.0	51	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل (SPSS)

الشكل رقم(11): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل (SPSS)

يلاحظ من خلال الجدول رقم (13) والشكل رقم (11) أن فئة العمال أصحاب الخبرة من 5 سنوات إلى 10 سنوات هي الأكثر تكراراً بـ 24 تكرار والأعلى نسبة بـ 47% في المركز الأول، تليها فئة من أقل من 5 سنوات بنسبة 39% في المركز الثاني، وفي المركز الثالث فئة أكثر من 10 سنوات بنسبة 13%، ويمكن القول أن أغلب عينة الدراسة يتمتعون بخبرة مهنية لا بأس بها.

المطلب الثاني: تحليل إجابات أفراد العينة

الفرع الأول: تحليل إجابات أفراد العينة حول عبارات المحور "مدى كفاية أنظمة التكاليف التقليدية المطبقة في الشركة لغايات اتخاذ القرارات الإدارية":

الجدول رقم (14): استجابات أفراد العينة حول:مدى كفاية أنظمة التكاليف التقليدية المطبقة في الشركة لغايات اتخاذ

القرارات الإدارية

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
1	ترى الشركة أن أساليب التكاليف التقليدية تستجيب لأغراض الإدارة الحديثة لغايات اتخاذ القرارات	3.53	1.01	مرتفع

مرتفع	0.93	3.67	إن تحليل التكاليف على أساس نظم التكاليف التقليدية تقدم معلومات مالية وتشغيلية لغايات اتخاذ القرارات الإدارية	2
متوسط	1.07	3.25	يعتبر التحليل التقليدي للتكاليف ملائماً فيما يخص قرار التسعير أو تخفيض تكاليف المنتج	3
متوسط	0.96	3.39	تعتبر البيانات الناتجة عن نظام التكاليف التقليدي عائقاً أمام الشركة في تفسير ربحية أو خسارة بعض منتجاتها	4
متوسط	0.96	3.39	تقدم مخرجات نظام التكاليف التقليدي معلومات ملائمة لكافة المستويات الإدارية في الشركة	5
مرتفع	0.76	3.90	تعتبر إدارة الشركة أن المعلومات الناتجة عن نظام التكاليف الحالي تخدم القرارات التشغيلية بها	6
متوسط	1.07	3.31	ترى إدارة الشركة أن نظام التكاليف المطبق حالياً سليم ولا حاجة لاستبداله	7
مرتفع	0.68	3.49	المحور ككل	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل (SPSS)

يتضح من خلال الجدول السابق أن استجابات أفراد العينة المستهدفة للدراسة تتجه نحو الموافقة وبنسب متوسطة على أغلب عبارات هذا المحور، حيث بلغ المتوسط الحسابي للمحور يأخذ القيمة (3.49) بمستوى مرتفع، وانحرافاً معيارياً قدره (0.68) ما يعني ذلك وجود درجة تجانس مرتفعة في إجابات أفراد العينة، وقد كان اتجاه الأفراد العينة المستهدفة للدراسة نحو العبارات (1-2-6) بمستوى مرتفع وكما بينت نتائج العينة ان العبارات (3-4-5-7) بمستوى متوسط، ومنه أن أغلبية الأفراد يؤكدون أن أنظمة التكاليف التقليدية المطبقة في الشركة كافية لغايات اتخاذ القرارات الإدارية.

الفرع الثاني: تحليل إجابات أفراد العينة حول عبارات المحور "مدى الوعي بأهمية تطبيق نظام إدارة التكلفة على أساس النشاط (ABC/M) في اتخاذ القرارات الإدارية"

الجدول رقم (15): استجابات أفراد العينة حول مدى الوعي بأهمية تطبيق نظام إدارة التكلفة على أساس النشاط (ABC/M) في اتخاذ القرارات الإدارية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
1	الشركة على استعداد للاستغناء عن نظم التكاليف التقليدي واستبدالها بنظام (ABC/M) نظرا لمزاياه	3.53	0.81	مرتفع
2	تزايد استخدام الشركة للتكنولوجيا الحديثة في إنتاج المنتجات وهو ما يتطلب تطبيق نظام (ABC/M)	3.71	0.88	مرتفع
3	لدى الشركة دراية بأهمية نظام (ABC/M) كونه نظام كلفوي حديث ومطور وأكثر ملائمة لبيئة التصنيع الحديثة	3.59	0.92	مرتفع
4	ترى الشركة أن تطبيق نظام (ABC/M) في الشركة قادر على توفير معلومات دقيقة وأكثر ملائمة لغايات دعم القرارات التشغيلية	3.71	0.88	مرتفع
5	لدى القائمين على الشركة علم بكون تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس الأنشطة يسمح بتحديد أدق لتكلفة المنتجات	3.51	0.90	مرتفع
6	ترى الشركة أن نظام (ABC/M) يمكنه أن يساعد الإدارة في اتخاذ الكثير من القرارات كونه يعتمد في التحليل على تقسيم الشركة إلى أنشطة	3.71	0.94	مرتفع
7	ترى الشركة أن نظام (ABC/M) يعتمد على التحسين المستمر وهو ما سيسهم في دعم اتخاذ القرارات الإدارية	3.65	0.91	مرتفع
8	لدى مسيري ومديري الشركة وعي بكون تحليل التكاليف على أساس نظام (ABC/M) يساهم في تخفيض تكاليفها وزيادة ربحيتها	3.55	0.83	مرتفع
9	يؤدي تطبيق نظام إدارة التكلفة على أساس النشاط إلى	3.84	0.76	مرتفع

			تطوير خبرات الموظفين وأساليب العمل	
مرتفع	0.79	3.94	مسببات التكلفة مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات رشيدة حول تخصيص الموارد وتخطيطها واستخدامها بكفاءة	10
مرتفع	0.57	3.6725	المحور ككل	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل (SPSS)

بينت إجابات أفراد العينة أن أغلب نتائج التحليل في جدول جاءت لتؤكد أهمية نظام (ABC/M) في تطوير أداء الشركة وذلك من خلال تحديد مسببات التكلفة مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات رشيدة حول تخصيص الموارد وتخطيطها واستخدامها بكفاءة والتي نالت أعلى متوسط حسابي بقيمة (3.94) وانحرافا معياريا قيمته (0.79)، والعبارة التي نالت أقل متوسط حسابي بقيمة (3.53) وهي الشركة على استعداد للاستغناء عن نظم التكاليف التقليدي واستبدالها بنظام (ABC/M) نظرا لمزاياه، ومنه بلغ المتوسط الحسابي للمحور ككل يأخذ القيمة (3.67) بمستوى مرتفع، وانحرافا معياريا قدره (0.57) ما يعني ذلك عدم وجود تباينات كبيرة في إجابات أفراد العينة، جميع عبارات المحور الثاني بمستوى مرتفع ما يسمح القول إنه رغم أن أنظمة التكاليف التقليدية المطبقة في الشركة كافية لغايات اتخاذ القرارات الإدارية (حسب تحليل المحور الأول) إلا أنه هناك وعي بأهمية تطبيق نظام إدارة التكلفة على أساس النشاط (ABC/M) في دعم عملية اتخاذ القرارات الإدارية في الشركة.

الفرع الثالث: تحليل إجابات أفراد العينة حول عبارات المحور "دور تطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC/M) في دعم اتخاذ القرارات الإدارية"

يحتوي هذا المحور على جزئين: واقع تطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC/M) في الشركة تم الإشارة إليه في الجدول ب "ج1" وواقع اتخاذ القرارات الإدارية في الشركة تم الإشارة إليه ب "ج2"، والجدول التالي يوضح كيف كانت إجابات عينة الدراسة على المحور.

الجدول رقم (16): استجابات أفراد العينة حول دور تطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC/M) في دعم اتخاذ القرارات الإدارية

رقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
واقع تطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC/M) في الشركة				
1	تقوم الشركة بتقسيم عملها من خلال مجموعة من الأنشطة	4.25	0.63	مرتفع جدا
2	يقوم المحاسبون بالشركة بتحميل كل نشاط بالشركة بنصيبه من التكاليف	4.12	0.68	مرتفع
3	تقوم الشركة بتحليل دقيق لأنشطتها لغايات تحميل التكاليف	4.04	0.75	مرتفع
4	تقوم الشركة بتحديد مسببات التكلفة الخاصة بكل نشاط من أنشطتها	3.94	0.70	مرتفع
5	يقوم المحاسبون بالشركة بحساب تكلفة مسببات التكلفة لأنشطتها	4.00	0.63	مرتفع
6	يتم تحميل منتجات الشركة وفقا لما استهلكته من مسببات تكلفة	4.02	0.76	مرتفع
7	تعمل الشركة على تحديد أنشطتها المضيئة وغير المضيئة للقيمة وذلك لغايات التحسين المستمر في عملياتها	3.75	0.84	مرتفع
8	يتم إعداد تقارير دورية تتضمن ما أنتجه تحليل التكاليف وفقا للأنشطة	3.86	0.80	مرتفع
9	يتم تحديد الأنشطة المضيئة للقيمة وغير المضيئة للقيمة بناء على نتائج تحميل التكاليف على أساس الأنشطة	3.98	0.58	مرتفع
10	تهتم الشركة بالتحسين المستمر في أنشطتها وذلك بتحديد الأنشطة غير المضيئة للقيمة والعمل على إلغائها	3.94	0.73	مرتفع
	"ج01"	3.99	0.46	مرتفع
واقع اتخاذ القرارات الإدارية في الشركة				

مرتفع	0.86	3.98	توفر بيانات تكاليف ملائمة ودقيقة يساعد الشركة في عملية اتخاذ القرارات	11
مرتفع	0.80	4.08	توفير المعلومات المناسبة يساعد في اتخاذ القرارات التشغيلية والإستراتيجية	12
مرتفع	0.74	4.18	يسهم توفر معلومات مالية وغير مالية دعم عملية اتخاذ القرارات ومنه نجاح الشركة	13
مرتفع	0.91	3.82	تهتم المؤسسة باتخاذ قرارات رشيدة حول تخصيص الموارد وتخطيطها واستخدامها بكفاءة	14
مرتفع	0.90	3.84	توفر بيانات تكاليف حول الأنشطة غير المضيفة للقيمة يدعم عملية اتخاذ القرار بإزالتها وإلغائها	15
مرتفع	0.89	4.04	تفيد بيانات التكاليف الدقيقة في عملية ترشيد اتخاذ القرارات بخصوص طرح منتجات جديدة وتقييم ربحية منتجاتها	16
مرتفع	0.80	4.04	بيانات التكاليف المبنية على تحليل الأنشطة تسمح باتخاذ قرارات أكثر دقة لسعر بيع منتجات الشركة وربحيتها	17
مرتفع	0.76	3.94	يقوم تطبيق نظام (ABC/M) إلى توجيه اهتمامات من الإدارة العليا على تحديد مراكز الأنشطة الموزعة	18
مرتفع	0.78	3.90	تهتم الشركة بالحصول على بيانات كلفوية أكثر ملائمة لغايات اتخاذ القرارات الإدارية مما يسمح بدعم استمراريته وربحيتها	19
مرتفع	0.65	3.98	"ج02"	
مرتفع	0.51	3.99	المحور ككل	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل (SPSS)

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه:

الجزء الأول "ج1": يمثل واقع تطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC/M) في الشركة حيث تضمنت العبارة رقم 01' تقوم الشركة بتقسيم عملها من خلال مجموعة من الأنشطة' على أعلى

متوسط حسابي 4.25 عند مستوى مرتفع جدا، أما عبارة تعمل الشركة على تحديد أنشطتها المضيفة وغير المضيفة للقيمة وذلك لغايات التحسين المستمر في عملياتها على أقل متوسط حسابي بقيمة (3.75) ويأخذ الجزء ككل على متوسط حسابي يساوي (3.99) وهو ذو مستوى مرتفع ما يسمح القول أن تطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC/M) في شركة إسمنت -تبسة- عالي حسب عينة الدراسة.

الجزء الثاني "ج2": يتضح من خلال واقع اتخاذ القرارات الإدارية في الشركة أن عبارة يساهم توفر معلومات مالية وغير مالية دعم عملية اتخاذ القرارات ومنه نجاح الشركة تأخذ أعلى متوسط حسابي بقيمة (4.18) وبينت النتائج أن أقل تهتم المؤسسة باتخاذ قرارات رشيدة حول تخصيص الموارد وتخطيطها واستخدامها بكفاءة بمتوسط حسابي (3.82)، ويأخذ الجزء ككل متوسط حسابي يساوي (3.98) بمستوى مرتفع ما يعني أن اتخاذ القرارات الإدارية بنفس المستوى بشركة إسمنت -تبسة-.

والمتوسط الحسابي للمحور ككل يأخذ القيمة (3.99) بمستوى مرتفع، وانحرافا معياريا قدره (0.51) بتجانس عالي في إجابات أفراد العينة، وجميع العبارات بمستوى مرتفع، أوليا هذا يدل أن تطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC/M) واتخاذ القرارات الإدارية بمستوى عالي في شركة إسمنت -تبسة-.

الفرع الرابع: تحليل إجابات أفراد العينة حول عبارات المحور "صعوبات تطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC/M) في الشركة"

الجدول رقم (17): استجابات أفراد العينة حول صعوبات تطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC/M) في الشركة

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
1	تواجه الشركة صعوبة في تصميم نظام (ABC/M) بما في ذلك تحديد الأنشطة الرئيسية ومسببات التكلفة	3.69	0.88	مرتفع
2	الكوادر البشرية في الشركة غير مؤهلة على تطبيق ومتابعة تنفيذ نظام (ABC/M)	3.43	1.02	مرتفع
3	لا تتوفر الشركة على الموارد المالية الكافية والتي تسمح	3.20	1.08	متوسط

بالتحول لنظام (ABC/M)				
متوسط	0.93	3.33	تعتبر إدارة المؤسسة أن تكاليف تطبيق نظام (ABC/M) تفوق المنافع المرجوة منه	4
متوسط	0.97	3.31	تعتبر الشركة أن تطبيق نظام (ABC/M) يتطلب فترة زمنية طويلة لتطبيقه	5
متوسط	0.97	3.31	ترى الشركة أن نظام (ABC/M) لا يتماشى مع أهداف المؤسسة في تدعيم القرارات التشغيلية	6
مرتفع	1.08	3.51	لا يوجد دعم من الإدارة العليا في الشركة لغايات التحول نحو تطبيق نظام ABC/M	7
مرتفع	1.01	3.43	لا توجد توعية من قبل مكاتب الاستشارات والخدمات المحاسبية بأهمية تطبيق نظام (ABC/M)	8
متوسط	1.21	3.16	لا تتوفر الشركة على برامج الحاسوب الملائمة التي تدعم تطبيق نظام (ABC/M)	9
متوسط	0.77	3.37		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل (SPSS)

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن أكثر صعوبة تواجه الشركة في تصميم نظام (ABC/M) هي تحديد الأنشطة الرئيسية ومسببات التكلفة " بأكثر متوسط حسابي (3.69) وبمستوى مرتفع، وأن أقل صعوبة تواجه شركة إسمنت تبسة هي عدم توفرها على برامج الحاسوب الملائمة التي تدعم تطبيق نظام (ABC/M) والتي تأخذ متوسط حسابي (3.16) وبمستوى متوسط، وبلغ المتوسط الحسابي للمحور ككل القيمة (3.37) بمستوى متوسط، وانحرافاً معيارياً قدره (0.77) ما يعني تجانس إجابات أفراد العينة، مما يمكن القول أن الصعوبات في تطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC/M) في الشركة عموماً هي بدرجة متوسطة.

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

مما سبق عرضه من الدراسة النظرية والتطبيقية سيتم التعرض هنا لاختبار فرضيات الدراسة كما يلي:

الفرع الأول: اختبار الفرضية الأولى

الفرضية الأولى: والتي نصت على أن: "توجد كفاية جيدة في المعلومات المقدمة لاتخاذ القرارات الإدارية المستمدة من نظام التكاليف التقليدية في شركة الأسمنت - تبسة -".

نص الفرضية الإحصائية:

- الفرضية الصفرية: لا توجد كفاية جيدة في المعلومات المقدمة لاتخاذ القرارات الإدارية المستمدة من نظام التكاليف التقليدية في شركة الأسمنت - تبسة - عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$).
- الفرضية البديلة: توجد كفاية جيدة في المعلومات المقدمة لاتخاذ القرارات الإدارية المستمدة من نظام التكاليف التقليدية في شركة الأسمنت - تبسة - عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$).

الجدول رقم (18): معاملات اختبار T-test للفرضية 01

المحور	درجة الحرية	قيمة t	مستوى المعنوية (SIG)	القرار الإحصائي
مدى كفاية أنظمة التكاليف التقليدية المطبقة في الشركة لغايات اتخاذ القرارات الإدارية	50	0.979	0.333	غير معنوي

قاعدة القرار: نقارن بين قيمة المستوى المعنوية (sig) المحسوب باستخدام برنامج spss مع المستوى الدلالة المعتمد من طرفنا 0.05 فإذا كانت (Sig) أقل من أو تساوي مستوى الدلالة 0.05 فإن علاقة بين المتغيرات دالة إحصائياً، أي نرفض الفرضية الصفرية (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_1).

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل (SPSS)

يتبين من تحليل جدول الاختبار:

اختبار T-test : التأكد من معنوية اختبار من خلال نتيجة اختبار T-test، حيث ومن الجدول أعلاه نجد قيمة $t=0.979$ عند درجة حرية=50 وهي غير دالة احصائيا حيث أن قيمة $SIG=0.333$ وهي اكبر من مستوى الدلالة (0.05) المعتمد في هذه الدراسة، وهذا يشير إلى عدم معنوية اختبار T-test. من الاختبار السابق نستنتج قرار اختبار الفرضية 01: تقبل الفرضية الصفرية وترفض الفرضية البديلة أي أنه لا توجد كفاية جيدة في المعلومات المقدمة لاتخاذ القرارات الإدارية المستمدة من نظام التكاليف التقليدية في شركة الأسمنت - تبسة - عند مستوى دلالة $(\alpha=0.05)$.

ومنه نقوم برفض الفرضية الأولى.

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الثانية

الفرضية الثانية: نصت الفرضية على انه: "يوجد وعي بأهمية تطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الإدارية لشركة الإسمنت - تبسة -".

نص الفرضية الإحصائية:

- الفرضية الصفرية: لا يوجد وعي بأهمية تطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الإدارية لشركة الإسمنت - تبسة - عند مستوى دلالة $(\alpha 0.05)$.
- الفرضية البديلة: يوجد وعي بأهمية تطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الإدارية لشركة الإسمنت - تبسة - عند مستوى دلالة $(\alpha=0.05)$.

الجدول رقم (19): معاملات اختبار T-test للفرضية 02

المحور	درجة الحرية	قيمة t	مستوى المعنوية (SIG)	القرار الإحصائي
مدى الوعي بأهمية تطبيق نظام إدارة التكلفة على أساس النشاط (ABC/M) في اتخاذ القرارات الإدارية	50	8.432	0.000	معنوي

قاعدة القرار: نقارن بين قيمة المستوى المعنوية (sig) المحسوب باستخدام برنامج spss مع المستوى الدلالة المعتمد من طرفنا 0.05 فإذا كانت (Sig) أقل من أو تساوي مستوى الدلالة 0.05 فإن علاقة بين المتغيرات دالة إحصائياً، أي نرفض الفرضية الصفرية (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_1).

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل (SPSS)

يتبين من جدول تحليل الاختبار T-test :

اختبار T-test : التأكد من معنوية اختبار من خلال نتيجة اختبار t، حيث ومن الجدول أعلاه نجد قيمة $t=8.432$ عند درجة حرية=50 وهي دالة إحصائياً حيث أن قيمة $SIG=0.000$ وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05) المعتمد في هذه الدراسة، وهذا يشير إلى معنوية اختبار T-test.

من الاختبار السابق نستنتج قرار اختبار الفرضية 02: نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة يوجد وعي بأهمية تطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الإدارية لشركة الإسمنت - تبسة - عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$).

ومنه يتم قبول الفرضية الثانية.

الفرع الثالث: اختبار الفرضية الثالثة

الفرضية الثالثة: هناك تطبيق لنظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABCM) في شركة الإسمنت - تبسة -.

نص الفرضية الإحصائية:

- الفرضية الصفرية: لا يوجد هناك تطبيق لنظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABCM) في شركة الإسمنت - تبسة - عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$).
- الفرضية البديلة: هناك تطبيق لنظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABCM) في شركة الإسمنت - تبسة - عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$).

الجدول رقم (20): معاملات اختبار t للفرضية 03

المحور	درجة الحرية	قيمة t	مستوى المعنوية (SIG)	القرار الإحصائي
مدى الوعي بأهمية تطبيق نظام إدارة التكلفة على أساس النشاط (ABC/M) في اتخاذ القرارات الإدارية	50	13.855	0.000	معنوي

قاعدة القرار: نقارن بين قيمة المستوى المعنوية (sig) المحسوب باستخدام برنامج spss مع المستوى الدلالة المعتمد من طرفنا 0.05 فإذا كانت (Sig) أقل من أو تساوي مستوى الدلالة 0.05 فإن علاقة بين المتغيرات دالة إحصائياً، أي نرفض الفرضية الصفرية (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_1).

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل (SPSS)

يتبين من جدول تحليل اختبار T-test ما يلي:

اختبار T-test: التأكد من معنوية اختبار من خلال نتيجة اختبار T-test، حيث ومن الجدول أعلاه نجد قيمة $t=13.855$ عند درجة حرية=50 وهي دالة إحصائياً حيث أن قيمة $SIG=0.000$ وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05) المعتمد في هذه الدراسة، وهذا يشير إلى معنوية اختبار T-test.

من الاختبار السابق نستنتج قرار اختبار الفرضية 03: نرفض الفرضية الصفرية و نقبل الفرضية البديلة هناك تطبيق لنظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC/M) في شركة الإسمنت - تبسة - عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$).

ومنه يتم القيام بقبول الفرضية الثالثة.

الفرع الرابع: اختبار الفرضية الرابعة

الفرضية الرابعة: نصت على: " تهتم شركة اسمنت - تبسة - بعملية اتخاذ القرارات الإدارية لما لها من أهمية في دعم تنافسيتها وربحيتها المستقبلية " .

نص الفرضية الإحصائية:

الفرضية الصفرية: لا تهتم شركة اسمنت - تبسة- بعملية اتخاذ القرارات الإدارية لما لها من أهمية في دعم تنافسيتها وربحيتها المستقبلية عند مستوى دلالة $(\alpha=0.05)$.

الفرضية البديلة: تهتم شركة اسمنت - تبسة- بعملية اتخاذ القرارات الإدارية لما لها من أهمية في دعم تنافسيتها وربحيتها المستقبلية عند مستوى دلالة $(\alpha=0.05)$.

الجدول رقم (21): معاملات إختبار t للفرضية 04

المحور	درجة الحرية	قيمة t	مستوى المعنوية (SIG)	القرار الإحصائي
واقع اتخاذ القرارات الإدارية في الشركة	50	10.840	0.000	معنوي

قاعدة القرار: نقارن بين قيمة المستوى المعنوية (sig) المحسوب باستخدام برنامج spss مع المستوى الدلالة المعتمد من طرفنا 0.05 فإذا كانت (Sig) أقل من أو تساوي مستوى الدلالة 0.05 فإن علاقة بين المتغيرات دالة إحصائياً، أي نرفض الفرضية الصفرية (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_1) .

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل (SPSS)

يتبين من جدول تحليل إختبار T-test :

إختبار T-test : التأكد من معنوية إختبار من خلال نتيجة إختبار t، حيث ومن الجدول أعلاه نجد قيمة $t=10.840$ عند درجة حرية=50 وهي دالة إحصائياً حيث أن قيمة $SIG=0.000$ وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05) المعتمد في هذه الدراسة، وهذا يشير إلى معنوية إختبار T-test .

من الإختبار السابق يستنتج أن قرار إختبار الفرضية 04: ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة تهتم شركة اسمنت - تبسة- بعملية اتخاذ القرارات الإدارية لما لها من أهمية في دعم تنافسيتها وربحيتها المستقبلية عند مستوى دلالة $(\alpha=0.05)$.

ومنه يتم قبول الفرضية الرابعة.

الفرع الخامس: إختبار الفرضية الخامسة

الفرضية الخامسة: هناك صعوبات ترتبط بتطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABCM) في شركة الإسمنت - تبسة-.

نص الفرضية الإحصائية:

الفرضية الصفرية: لا يوجد هناك صعوبات ترتبط بتطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABCM) في شركة الإسمنت - تبسة- عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$).

الفرضية البديلة: هناك صعوبات ترتبط بتطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABCM) في شركة الإسمنت - تبسة- عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$).

الجدول رقم (22): معاملات اختبار t للفرضية 05

المحور	درجة الحرية	قيمة t	مستوى المعنوية (SIG)	القرار الإحصائي
صعوبات تطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC/M) في الشركة	50	3.468	0.001	معنوي

قاعدة القرار: نقارن بين قيمة المستوى المعنوية (sig) المحسوب باستخدام برنامج spss مع المستوى الدلالة المعتمد من طرفنا 0.05 فإذا كانت (Sig) أقل من أو تساوي مستوى الدلالة 0.05 فإن علاقة بين المتغيرات دالة إحصائية، أي نرفض الفرضية الصفرية (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_1).

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل (SPSS)

يتبين من جدول تحليل اختبار T-test :

اختبار T-test : التأكد من معنوية اختبار من خلال نتيجة اختبار t، حيث ومن الجدول أعلاه نجد قيمة $t=3.468$ عند درجة حرية=50 وهي دالة إحصائية حيث أن قيمة $SIG=0.001$ وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05) المعتمد في هذه الدراسة، وهذا يشير إلى معنوية اختبار T-test.

من الاختبار السابق نستنتج قرار اختبار الفرضية 05: نرفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة هناك صعوبات ترتبط بتطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABCM) في شركة الإسمنت - تبسة- عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$).

ومنه يتم القيام بقبول الفرضية الخامسة.

المطلب الرابع: تحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة

وهنا سيتم تحديد تأثير تطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC/M) في دعم اتخاذ القرارات الإدارية عن طريق الانحدار الخطي البسيط الذي سوف يعطي معلومات أكثر عن طبيعة العلاقة بين تطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة واتخاذ القرارات الإدارية في المؤسسة محل الدراسة.

لاختبار تأثير تطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC/M) في اتخاذ القرارات الإدارية تم اختبار تأثير تطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC/M) كمتغير مستقل واتخاذ القرارات الإدارية كمتغير تابع.

الجدول رقم (23): معاملات الانحدار الخطي البسيط بين إدارة التكاليف على أساس الأنشطة والقرارات الإدارية

المعنوية الجزئية / معاملات الانحدار				القدرة التفسيرية		المعنوية الكلية لنموذج الانحدار ANOVA	
مستوى المعنوية (SIG)	قيمة t	القيمة	معاملات نموذج الانحدار	معامل التحديد R2	معامل الارتباط R	مستوى المعنوية (SIG)	قيمة F
0.678	0.418	0.248	ثابت الانحدار α	0.449	0.670	0.000	39.928
0.000	6.319	0.935	معامل الانحدار β				

قاعدة القرار: نقارن بين قيمة المستوى المعنوية (sig) المحسوب باستخدام برنامج spss مع المستوى الدلالة المعتمد من طرفنا 0.05 فإذا كانت (Sig) أقل من أو تساوي مستوى الدلالة 0.05 فإن علاقة بين المتغيرات دالة إحصائياً، أي نرفض الفرضية الصفرية (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_1).

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل (SPSS)

يتبين من جدول تحليل الانحدار البسيط ما يلي:

إختبار F: التأكد من معنوية نموذج الانحدار البسيط من خلال نتيجة إختبار F، حيث ومن الجدول أعلاه نجد قيمة $F_{cal} = 39.928$ وهي دالة إحصائياً حيث أن قيمة $Sig = 0.000$ وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05) المعتمد في هذه الدراسة، وهذا يشير إلى معنوية نموذج الانحدار البسيط الممثل للعلاقة المدروسة بين المتغيرين.

من الاختبار السابق يمكن القول أن هناك تأثير بين المتغيرين.

معامل الارتباط (R): بينت النتائج أن هناك علاقة ارتباط موجبة بين نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC/M) و اتخاذ القرارات الإدارية في المؤسسة محل الدراسة حيث بلغت قيمة معامل الارتباط $R=0.670$ وهو ضمن مجال علاقة ارتباطيه بدرجة متوسطة (بين 0.4 و 0.7)، وعلاقة الارتباط الموجبة تدل وتبين أن اتجاه العلاقة بين المتغيرين إيجابية أي بزيادة مستويات تطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة يؤدي إلى زيادة الإيجابية في اتخاذ القرارات الإدارية حسب عينة الدراسة.

معامل التحديد (R^2): من خلال قيمة معامل التحديد $R^2=0.449$ التي تقع ضمن مجال مستوى تفسير متوسط يتضح أن نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة يفسر نسبة 44% من اتخاذ القرارات الإدارية.

وتدل قيمة معامل الانحدار $\beta = 0.935$ للمتغير المستقل إدارة التكاليف على أساس الأنشطة انه بزيادة وحدة واحدة في ذلك المتغير يؤدي إلى تحسين اتخاذ القرارات الإدارية بقيمة 0.935 وحدة (علاقة طردية).

بالنسبة لثابت الانحدار $\alpha = 0.248$ للنموذج هو غير معنوي و لا يوضع في نموذج الانحدار الخطي (مستوى المعنوية الخاص به $\text{sig} = 0.678$ أكبر من مستوى الدلالة 0.05).

خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة التطبيقية التي أقيمت من قبل الباحثين على شركة الإسمنت - تبسة -، حيث تم دراسة دور نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الإدارية، حيث تم القيام بدراسة إستبائية وتم الإشارة إلى طريقة وأدوات الدراسة التي من خلالها تم التوصل إلى نتائج الدراسة، كما تم تحليلها ومناقشتها في المبحث الأول، ولمحاولة إسقاط الجانب النظري عليها بتطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ووضع بعض القواعد والإجراءات المساعدة على خلق أرضية مناسبة لتطبيق هذا النظام .

إذ تعتبر شركة الإسمنت - تبسة - التي اهتمت بنظام التكاليف وتبين تطبيقه، ولكن تبقى الطريقة التي اعتمدها تعاني من بعض النقائص التي من الممكن أن تؤدي إلى نقص المردود من تطبيقها ومن قيمة المهمة الاستشارية الموكلة للقسم ككل، وذلك للدور الكبير الذي يقدمه هذا القسم في توفير معلومات كفوية تحليلية لمتخذي القرارات الإدارية على مستوى الإداري الأعلى، تتوفر الشركة على الإمكانيات البشرية والمادية لتطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ولكن يبقى إيمان الإدارة العليا صاحبة القرار بمخرجاته، ويتوقف هذا الوعي على مدى احتياج هذه الإدارة للمعلومات وما هي الموارد المادية والمالية المستعدة لتوفيرها من أجل الحصول عليها، كما أنه عند تطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة كان من الطبيعي أن تواجه الشركة بعض المشاكل وذلك لاختلاف الطبيعة والفلسفة المطبقة في هذا النظام مع الهيكل التنظيمي ونظام معالجة التكاليف المطبق في الشركة، لذا تم وضع بعض القواعد والإجراءات التي تمكنها من حل جزء كبير من هذه المشاكل بالإضافة إلى تهيئة أرضية مناسبة لتطبيق هذا النظام.

خاتمة رسالة



خاتمة عامة:

إن التغييرات والتطورات الحاصلة في بيئة المؤسسات الاقتصادية أدى إلى تغير وبرز مفاهيم جديدة في محاسبة التكاليف، منها نظام إدارة التكاليف المبني على أساس الأنشطة حيث أصبحت النظم محاسبة التكاليف التقليدية غير قادرة على مسايرة التطور الحاصل في بيئة المؤسسات الاقتصادية فظهرت هذه الأنظمة لمواكبة التطورات ومساعدة المسيرين في العملية الإنتاجية، والعمل على نجاح وجهود الإدارة في مجال خفض التكلفة من خلال تقليص الوقت والجهد، ويوفر نظام معلومات مفيد يساعد في الابتعاد عن العشوائية في الإنفاق دون المساس بجودة المنتجات المقدمة.

ويعتبر نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة قاعدة معلومات ملائمة لترشيد القرارات الداخلية والخارجية وذلك بما يوفره من معلومات مالية وغير مالية، وهو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة وبالتالي هدفه هو الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي وذلك من خلال الربط بين الموارد والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، وهذا ما يساعد الإدارة الإهتمام بالمنتجات والأنشطة الأكثر فعالية والتي تأثر على زيادة الأرباح، وتفيد بيانات التكاليف الدقيقة في عملية ترشيد القرارات بخصوص طرح منتجات جديدة واتخاذ قرارات أكثر دقة لسعر بيع المنتجات وتقييم ربحيتها، وجاءت هذه الدراسة لتسلط الضوء على دور نظام إدارة التكاليف على أساس النشاط في اتخاذ القرارات الإدارية في شركة إسمنت -تبسة- لكونها تعتبر من أهم المؤسسات الصناعية في الجزائر لما تحتله من مكانة هامة

1. النتائج الدراسة: على ضوء مما سبق عرضه تم استخلاص النتائج التالية:

➤ النتائج النظرية:

- إن التغييرات الحاصلة على المستوى الاقتصادي العالمي وتسارع التطور التكنولوجي غير من اهتمامات واحتياجات الإدارة للمعلومات، كل هذا جعل الأنظمة التقليدية المستخدمة في توفير المعلومات تعجز عن مسايرة هذه الاحتياجات.
- يتضح عجز الأنظمة في معالجة التكاليف في الطرق التي تستخدمها والتي تتميز بالعشوائية، وعدم الدقة والصحة وهذا ما ينعكس على القرارات المتخذة على أساس المعلومات المستخرجة من هذه الأنظمة.

- يعتبر نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة نظاما أكثر ملاءمة لمؤسسات بيئة الأعمال الحديثة؛
 - يقوم مبدأ عمل نظام التكاليف على أساس الأنشطة بتقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة المتجانسة والمترابطة؛
 - إن استخدام مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة يسمح لإدارة أنشطة المؤسسات معلومات تمكنها من تطوير منتجاتها وتعزيز تنافسيتها وربحيتها من خلال نظام الإدارة على أساس الأنشطة؛
 - يوفر نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة مزايا عديدة للمؤسسات كتحديد تكلفة المنتجات، عمليات التسعير، الرقابة على التكاليف؛
 - يساعد الإدارة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة من تلك التي لا تضيف قيمة؛
 - يوفر نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة رؤية أفضل للتكاليف حيث يمكن المؤسسات من تحديد إزالة الطاقة غير المستخدمة، وفهم مسببات التكاليف يتيح لها فهم أين تحقق الأرباح أو الخسائر؛
 - إن نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة يوفر معلومات تعد الأساس في ترشيد القرارات الإدارية
 - يعمل نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة على تنمية روح العمل كفريق، حيث أنه لم يقتصر تشغيله وفهمه على المحاسبين فقط وإنما يمتد إلى الوظائف الأخرى كالإنتاج والتسويق...إلخ.
- **النتائج التطبيقية:**

من خلال الدراسة الميدانية يمكن عرض أهم النتائج كما يلي:

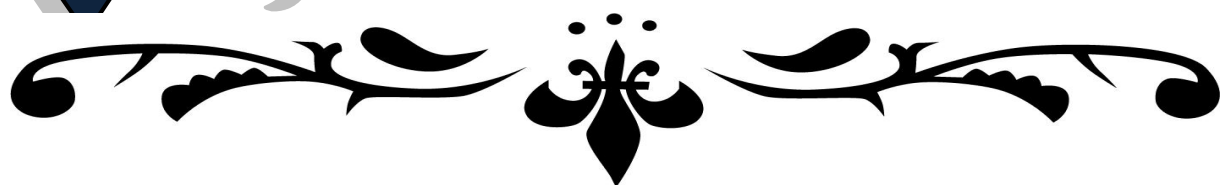
- لا توجد كفاية جيدة في المعلومات المستخرجة من نظم التكاليف التقليدية لاتخاذ القرارات الإدارية، في شركة إسمنت -تبسة- ، وتعتبر عائقا أمام الشركة في تفسير ربحية وخسارة منتجاتها.

- هناك وعي من قبل الأفراد العاملين بشركة إسمنت -تبسة- بأهمية تطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الإدارية.
- يوجد تطبيق لنظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة في شركة إسمنت -تبسة- كونه من الأنظمة الحديثة وملائم لبيئة التصنيع.
- هناك أهمية بعملية اتخاذ القرارات الإدارية من قبل شركة إسمنت -تبسة- لكونها الداعم الرئيسي لدعم تنافسيتها وربحيتها المستقبلية.
- هناك العديد من الصعوبات التي ترتبط بتطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة منها: تحديد الأنشطة الرئيسية ومسببات التكلفة.
- 2. توصيات الدراسة: انطلاق من من نتائج الدراسة المتوصل إليها، يمكن استخلاص التوصيات التالية
- قيام الجامعات الجزائرية بدور فعال في التوعية بأهمية نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في اتخاذ القرارات، عن طريق تشجيع الباحثين من إجراء المزيد من البحوث في هذا المجال كونها من الأنظمة الحديثة في الجزائر؛
- سعي مديري جميع المؤسسات الاقتصادية من أجل تبني الأنظمة الحديثة مثل نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة لما له من فوائد ومزايا عديدة تخدم الإدارة الحديثة في مواجهة التطورات والتغيرات التي تواجه المؤسسات؛
- محاولة وضع معايير من أجل تحديد مسببات التكلفة، وحجمها في المؤسسة لأنها تعتبر من أكثر الصعوبات التي تواجه المؤسسات؛
- العمل على إنجاز دورات تكوينية وإعداد برامج حاسوب ملائمة يقوم بها أفراد مختصين من أجل تدريب الموظفين على كيفية تطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة، وتوعيتهم بأهمية هذا النظام وبمزاياه، وذلك بغية الحصول على كوادر بشرية ذات كفاءة عالية تكون قادرة على تطبيق وفهم هذا التطبيق وتشغيله.

3. آفاق الدراسة:

- التكامل بين نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC/M) واتخاذ القرارات الإدارية.
- اثر استخدام نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABC/M ضمن عملية اتخاذ القرارات الإدارية من أجل ربحية الزبون .

قائمة المراجع



أولاً: قائمة الراجع باللغة العربية

➤ الكتب:

1. أحمد ماهر، الإدارة المبادئ والمهارات، دار الجامعية للنشر والتوزيع، دون ذكر بلد النشر، 2002/2001.
2. إسماعيل حجازي، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.
3. إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، دار حامد، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2007.
4. إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، دار حامد للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2007.
5. ثناء علي القباني، محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في المشروعات السياحية والفندقية، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.
6. جمعة وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999.
7. خليل محمد العزاوي، إدارة اتخاذ القرار الإداري، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2006.
8. سيد صابر ثعلب، نظم ودعم اتخاذ القرارات الإدارية، دار الفكر لنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2011.
9. صلاح الدين عبد المنعم مبارك، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض إدارية، دار مطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008.
10. علي خلف حجاج، اتخاذ القرارات الإدارية، دار قنديل للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
11. كمال خليفة أبو زيد وكمال الدين مصطفى الدهراوي، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف، ط1، الإسكندرية، 2007.
12. محمد مسعود الثعلب ونصر صالح محمد، التكلفة على أساس النشاط الفلسفة والتطبيق، دار المسيرة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2015.
13. محمد ياغي عبد الفتاح، اتخاذ القرارات التنظيمية، ط1، الإصدار الثاني، عمان، الأردن، 2005.
14. موفق أحمد مزرة، أساسيات الأساليب الكمية في القرارات الإدارية، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
15. نواف فخر و خليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية الجزء الأول، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، دار العلمية للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2002.

16. نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، الإصدار السادس، 2003.
- الرسائل الجامعية:
1. بونخلة فريد، تأثير القادة على عملية اتخاذ القرارات في التنظيم الصناعي الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علم الاجتماع تنمية الموارد البشرية، جامعة منتوري قسنطينة، كلية العلوم الإنسانية والعلوم الاجتماعية، 2006/2007.
 2. خالدي عادل، أثر استخدام طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وطريقة الأقسام المتجانسة في ترشيد تكلفة الإنتاج، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، القطب المكون العربي بن مهدي أم البواقي، 2011.
 3. خلاصي مراد، اتخاذ القرار في تسيير الموارد البشرية واستقرار الإطار في العمل، دراسة ميدانية الشركة الوطنية للتبغ والكبريت، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، في علم النفس وعلوم التربية والأرطوفونيا، جامعة منتوري قسنطينة، كلية العلوم الإنسانية والعلوم الاجتماعية، 2007/2006 .
 4. درويش عمار، محاسبة الأنشطة كبديل استراتيجي للتحكم في تكاليف المؤسسات الاقتصادية، مذكرة دكتوراه غير منشورة تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجيلالي ليايس، سيدي بلعباس ، 2016/2015.
 5. زرفاوي عبد الكريم، استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في اتخاذ القرارات الاستثمارية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، الدكتوراه: تحليل استراتيجي، صناعي، مالي ومحاسبي، 2011/2010.
 6. سعيد محمد فخري أبو وردة، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على مصنع عصير غزة، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير، المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2015.
 7. كروب أبوبكر، إشكالية اتخاذ القرارات التسويقية ونظام المعلومات التسويقي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في إدارة الأعمال، جامعة وهران 02، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المدرسة الدكتورالية للاقتصاد والمناجمت، 2016/2015.

8. محمد هيثم الدبس، نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) كأساس لاتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة دراسة تطبيقية، رسالة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2014.
 9. منال دودية، أهمية تحليل التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ قرارات دعم الموقف التنافسي، مذكرة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2015.
- المجالات:
1. خديجة عرقوب، الإدارة بالأنشطة ABM وآلية تطبيقها بالمؤسسات، مجلة باب الإدارة، العدد (38)، تموز/يوليو، 2015، www.giem.info.
 2. سالم يسمينة، بلمهدي رنده، هراجي حمزة، مساهمة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض التكاليف، دراسة حالة مؤسسة بسكويت البرهان مسعودي (ميخور)، 2018 Global Journal of Economics and Business– Vol. 5, No.
 3. سليمان البشتاوي، الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة ABC و ABM نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها، مجلة جامعة النجاح للأبحاث العلوم الإنسانية، مجلد (28)، عدد (08)، 2014.
 4. سليمان البشتاوي، الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (ABC) و (ABM)، نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها، مجلة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية) المجلد 28، كلية العلوم الإدارية والمالية، الأردن، 2014.
 5. سليمان حسين البشتاوي، تطبيق المعرفة الجديدة: نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABCM) دراسة تطبيقية في القطاع الصناعي الأردني، دراسات العلوم الإدارية، المجلد (34)، العدد (01)، 2007.
 6. شحاتي عبد العالي وغضاب رانية، تحقيق ميزة التكلفة الأقل باستخدام نظام التكلفة والتسيير على أساس الأنشطة، مجلة الإجتهد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد (07)، العدد (01)، 2018.
 7. شلابي عمار، دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة ودعم تنافسية المؤسسات الاقتصادية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد (04)، العدد (01)، 2019.

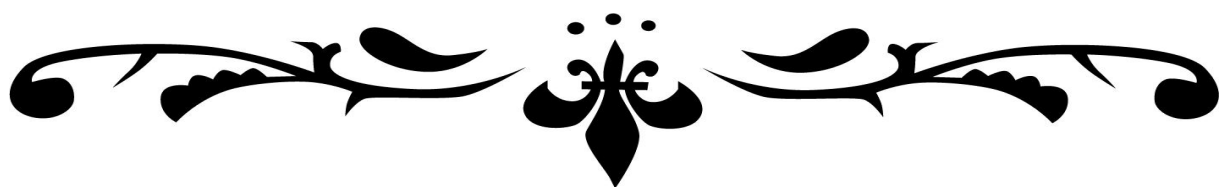
8. عدنان بن عبد الله الملحم، نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) دراسة تحليلية وتطبيقية على المنشآت السعودية، مجلة البحوث المحاسبية، مجلد(06)، عدد(02)، سبتمبر، 2002.
9. علي حازم يونس اليامور، استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة دراسة حالة معمل ألبان موصل، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة موصل، العدد(98)، مجلد(32)، 2010.
10. ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، مجلد(15)، العدد(02)، 2007.
11. محمد الخطيب النمر وهوارى سويسي، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في قطاع الخدمات الجامعية، دراسة حالة الإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد(04)، 2013.
12. معاليم سعاد وحجازي إسماعيل، مساهمة في بناء نموذج لنظام التكاليف على أساس الأنشطة(ABC)، (منظور تنظيمي)، للمؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل، فرع بسكرة، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، العدد(02)، 2017.
13. معمر بو طالبي، التكامل بين أنظمة تكاليف الإدارة والموازنة على أساس الأنشطة (ABC ,ABM ,ABB)، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية مجلة دولية دورية محكمة، جامعة زيان عاشور الجلفة، العدد(32)، مجلد(01)، 2017.
14. ميثم مالك راضي ومجبل داوي إسماعيل، تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في اتخاذ القرارات الإدارية، دراسة تطبيقية في معمل مثلجات الخفاجي في محافظة النجف الاشرف، جامعة الكوفة، مجلة التقني، المجلد(24)، العدد(09)، 2011.

ثانيا. قائمة المراجع باللغة الأجنبية

1. Akram Hossain , **Activity-Based Costing (ABC) – An Effective Tool for Better Management**, Research Journal of Finance and Accounting, Vol.6, No.4, 2015, available at : www.iiste.org.
2. Anthony Atkinson et al, **Management Accounting**, Fourth Edition, Pearson Prentice Hall, 2004.

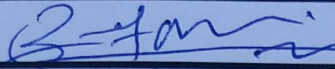

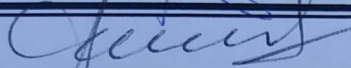
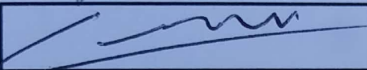
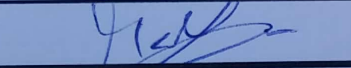
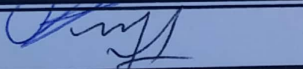
3. Charles Horngren et al, **cost accounting,3th Edition**, prentice hall, USA, 2003.
4. Darbelet et all, Economie D'entreprise, Edition Foucher, 1er Edit, Paris, 2001.
5. Hani Omar Skaik, (**Activity-Based Costing System and its role in Decision Making in Gaza Strip Factories** † A thesis submitted in partial fulfillment of the requirements for the degree of Master of business administration , University islamic of gaza Deanship of Graduate Stiudies College, Department Commerce of Business Administration, 2006.
6. Ildikó Réka CARDOŞ, Ştefan PETE , **Activity-based Costing (ABC) and Activity based Management (ABM) Implementation – Is This the Solution for Organizations to Gain Profitability**, Asist.univ.dr.Ildikó Réka Cardoso, Babeş-Bolyai University, Faculty of Economics and Business Administration, Babeş-Bolyai University, Faculty of Economics and Business
7. J.Slocum, Management, Contengency, Approche, Addison Welsey, N.J, 1978,
8. Kinney ,et,el, **Cost Accounting Foundations And Evolutions**,8thEdition,Cengage Learning
9. Llorenç Bagur† Mike Tayles† Josep Lluís Boned :**Cost System Design and Cost Management in the Spanish Public Sector**, Ministry of Economics, University of Pompeu Fabra , Barcelona,spain, llorenc.bagur@upf.edu

العلماء حقا



الملحق رقم: 01

قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان

الإمضاء	الرتبة	اسم ولقب الأستاذ
	أستاذ محاضر	زرفاوي عبد الكريم
	أستاذ محاضر "أ"	عمامرة ياسمين
	أستاذ مساعد	زرقي عمار
	أستاذ محاضر	يوسف رفيق
		حليمي سارة
	أستاذ محاضر	مدفوني مليكة
	أستاذ مساعد	رحال مراد

الملحق رقم (02): إستمارة استبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة - تبسة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة لنيل شهادة ماستر في علوم المالية والمحاسبة تخصص: مالية المؤسسة

استمارة استبيان:

دور نظام إدارة التكلفة على أساس النشاط في اتخاذ القرارات الإدارية في مؤسسة
اقتصادية

إشراف الدكتورة:

عزائزية سارة

من إعداد الطالبتين:

➤ سهيلية أسماء

➤ عوايطية صفاء

أخي الكريم أختي الكريمة؛

في إطار تحضير لإعداد مذكرة تخرج ماستر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير تخصص: مالية المؤسسة بجامعة العربي التبسي - تبسة -، نضع بين أيديكم هذا الاستبيان الذي نهدف من خلاله إلى معرفة آرائكم حول موضوع " دور نظام إدارة التكلفة على أساس النشاط في اتخاذ القرارات الإدارية للمؤسسات الاقتصادية - دراسة ميدانية شركة الاسمنت - تبسة-.

لذا نرجو من سيادتكم تقديم المساعدة في إتمام هذه الدراسة من خلال الإجابة على الأسئلة بوضع علامة (X) أمام العبارة التي ترونها مناسبة.

وللأمانة العلمية فإن إجاباتكم ستعامل بشكل سري ولغايات البحث العلمي فقط.

تقبلوا منا فائق الشكر، الاحترام والتقدير على تعاونكم.

التعريفات الإجرائية بمتغيرات الدراسة :

➤ نظام تكاليف على أساس الأنشطة: (ABC) Activity Based Costing

هو نظام لتخصيص التكلفة على مرحلتين حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة على أحواض الكلف (Cost pool) والتي تمثل للأنشطة ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنهائها.

➤ نظام الإدارة على أساس الأنشطة: (ABM) Activity Based Management

هو أسلوب للإدارة التكلفة يستخدم بيانات تكاليف الأنشطة التي تتكون منها المؤسسة في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية التي تستخدم في تخفيض التكلفة وتحسين الأداء وتحسين الربحية.

➤ تعريف نظام إدارة التكاليف على أساس النشاط: Activity Based Costing/Management

هو نظام متكامل يعتمد بشكل مباشر على معلومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات في إدارة الأنشطة ونظام الإدارة على أساس الأنشطة الذي يسمح للمديرين بالتقويم بصفة إستراتيجية آثار بعض القرارات، مما يسهل لها على تأمين سير عملية النشاط الصناعي شكل دقيق وسليم.

➤ **القرارات الإستراتيجية:** هي قرارات تتعلق بسلوك المؤسسة تجاه محيطها، وتمارسها الإدارة العليا ويعني بتحديد برامج العمل المستقبلي للمؤسسة، إعداد الخطط والسياسات، ومن خصائص هذه القدرات أنها تتخذ من أجل تحقيقها في مدة زمنية طويلة.

➤ **القرارات الإدارية:** عادة تختص بها الإدارة الوسطى، وتتصب في مجملها على تسير موارد المؤسسة أي تنظيمها وتطويرها من أجل ضمان تدفق الموارد الإنتاجية لتنفيذ العمليات الإنتاجية المختلفة.

➤ **القرارات التشغيلية:** يلحق هذا النوع من القرارات بالإدارات الدنيا وذلك لأنه يتعامل مع مشاكل تنفيذ خطط المؤسسة كتحديد وسائل الاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج وتحديد أفضل الأساليب الإنتاجية التي تعمل على الاقتصاد في طاقات المؤسسة وزيادة أرباحها في نفس الوقت.

أولاً: المعلومات الشخصية

يرجى وضع علامة (X) أمام الإجابة المناسبة:

1- المؤهل العلمي:

 ليسانس دراسات مهنية أخرى دراسات عليا

2- التخصص العلمي:

 تسويق مالية ومحاسبة أخرى إدارة أعمال

3- المركز الوظيفي:

 رئيس مصلحة مدير أخرى رئيس مصلحة محاسبة

4- الخبرة المهنية:

 من 5 إلى 10 سنوات أقل من 5 سنوات أكثر من 10 سنوات

محاور الدراسة

المحور الأول: مدى كفاية أنظمة التكاليف التقليدية المطبقة في الشركة لغايات اتخاذ القرارات الإدارية

الرجاء الإجابة على الأسئلة الآتية بوضع علامة (x) في الخانة المناسبة:

الرقم	أسئلة الاستبيان	الدرجة				
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	ترى الشركة أن أساليب التكاليف التقليدية تستجيب لأغراض الإدارة الحديثة لغايات اتخاذ القرارات					
02	إن تحليل التكاليف على أساس نظم التكاليف التقليدية تقدم معلومات مالية وتشغيلية لغايات اتخاذ القرارات الإدارية					
03	يعتبر التحليل التقليدي للتكاليف ملائماً فيما يخص قرار التسعير أو تخفيض تكاليف المنتج					
04	تعتبر البيانات الناتجة عن نظام التكاليف التقليدي عائقاً أمام الشركة في تفسير ربحية أو خسارة بعض منتجاتها					
05	تقدم مخرجات نظام التكاليف التقليدي معلومات ملائمة لكافة المستويات الإدارية في الشركة					
06	تعتبر إدارة الشركة أن المعلومات الناتجة عن نظام التكاليف الحالي تخدم القرارات التشغيلية بها					
07	ترى إدارة الشركة أن نظام التكاليف المطبق حالياً سليم ولا حاجة لاستبداله					

المحور الثاني: مدى الوعي بأهمية تطبيق نظام إدارة التكلفة على أساس النشاط (ABC/M) في اتخاذ القرارات الإدارية

الرقم	أسئلة الاستبيان	الدرجة				
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	الشركة على استعداد للاستغناء عن نظم التكاليف التقليدي واستبدالها بنظام (ABC/M) نظرا لمزاياه					
02	تزايد استخدام الشركة للتكنولوجيا الحديثة في إنتاج المنتجات وهو ما يتطلب تطبيق نظام (ABC/M)					
03	لدى الشركة دراية بأهمية نظام (ABC/M) كونه نظام كلفوي حديث ومطور وأكثر ملائمة لبيئة التصنيع الحديثة					
04	ترى الشركة أن تطبيق نظام (ABC/M) في الشركة قادر على توفير معلومات دقيقة وأكثر ملائمة لغايات دعم القرارات التشغيلية					
05	لدى القائمين على الشركة علم بكون تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس الأنشطة يسمح بتحديد أدق لتكلفة المنتجات					
06	ترى الشركة أن نظام (ABC/M) يمكنه أن يساعد الإدارة في اتخاذ الكثير من القرارات كونه يعتمد في التحليل على تقسيم الشركة إلى أنشطة					
07	ترى الشركة أن نظام (ABC/M) يعتمد على التحسين المستمر وهو ما سيسهم في دعم اتخاذ القرارات الإدارية					
08	لدى مسيري ومديري الشركة وعي بكون تحليل التكاليف على أساس نظام (ABC/M) يساهم في تخفيض تكاليفها وزيادة ربحيتها					
09	يؤدي تطبيق نظام إدارة التكلفة على أساس النشاط إلى تطوير خبرات الموظفين وأساليب العمل					
10	مسببات التكلفة مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات رشيدة حول تخصيص الموارد وتخطيطها واستخدامها بكفاءة					

المحور الثالث: دور تطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC/M) في دعم اتخاذ القرارات

الرجاء الإجابة على الأسئلة الآتية بوضع علامة (X) في الخانة المناسبة:

الرقم	أسئلة الاستبيان				
	الدرجة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق
					غير موافق بشدة
1- واقع تطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC/M) في الشركة					
01					تقوم الشركة بتقسيم عملها من خلال مجموعة من الأنشطة
02					يقوم المحاسبون بالشركة بتحميل كل نشاط بالشركة بنصيبه من التكاليف
03					تقوم الشركة بتحليل دقيق لأنشطتها لغايات تحميل التكاليف
04					تقوم الشركة بتحديد مسببات التكلفة الخاصة بكل نشاط من أنشطتها
05					يقوم المحاسبون بالشركة بحساب تكلفة مسببات التكلفة لأنشطتها
06					يتم تحميل منتجات الشركة وفقا لما استهلكته من مسببات تكلفة
07					تعمل الشركة على تحديد أنشطتها المضيئة وغير المضيئة للقيمة وذلك لغايات التحسين المستمر في عملياتها
08					يتم إعداد تقارير دورية تتضمن ما نتج عن تحليل التكاليف وفقا للأنشطة
09					يتم تحديد الأنشطة المضيئة للقيمة وغير المضيئة للقيمة بناء على نتائج تحميل التكاليف على أساس الأنشطة
10					تهتم الشركة بالتحسين المستمر في أنشطتها وذلك بتحديد الأنشطة غير المضيئة للقيمة والعمل على

					إلغائها	
2- واقع اتخاذ القرارات الإدارية في الشركة						
					توفر بيانات تكاليف ملائمة ودقيقة يساعد الشركة في عملية اتخاذ القرارات	07
					توفير المعلومات المناسبة يساعد في اتخاذ القرارات التشغيلية والإستراتيجية	08
					يساهم توفر معلومات مالية وغير مالية دعم عملية اتخاذ القرارات ومنه نجاح الشركة	05
					تهتم المؤسسة باتخاذ قرارات رشيدة حول تخصيص الموارد وتخطيطها واستخدامها بكفاءة	06
					توفر بيانات تكاليف حول الأنشطة غير المضيفة للقيمة يدعم عملية اتخاذ القرار بإزالتها وإلغائها	07
					تقيد بيانات التكاليف الدقيقة في عملية ترشيد اتخاذ القرارات بخصوص طرح منتجات جديدة وتقييم ربحية منتجاتها	08
					بيانات التكاليف المبنية على تحليل الأنشطة تسمح باتخاذ قرارات أكثر دقة لسعر بيع منتجات الشركة وربحيتها	09
					يقوم تطبيق نظام (ABC/M) إلى توجيه اهتمامات من الإدارة العليا على تحديد مراكز الأنشطة الموزعة	10
					تهتم الشركة بالحصول على بيانات كلفوية أكثر ملائمة لغايات اتخاذ القرارات الإدارية مما يسمح بدعم استمراريته وربحيتها	11

المحور الرابع: صعوبات تطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC/M) في الشركة

الرجاء الإجابة على الأسئلة الآتية بوضع علامة (X) في الخانة المناسبة:

الرقم	أسئلة الاستبيان	الدرجة			
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
01	تواجه الشركة صعوبة في تصميم نظام (ABC/M) بما في ذلك تحديد الأنشطة الرئيسة ومسببات التكلفة				
02	الكوادر البشرية في الشركة غير مؤهلة لتطبيق ومتابعة تنفيذ نظام (ABC/M)				
03	لا تتوفر الشركة على الموارد المالية الكافية والتي تسمح بالتحول لنظام (ABC/M)				
04	تعتبر إدارة المؤسسة أن تكاليف تطبيق نظام (ABC/M) تفوق المنافع المرجوة منه				
05	تعتبر الشركة أن تطبيق نظام (ABC/M) يتطلب فترة زمنية طويلة لتطبيقه				
06	ترى الشركة أن نظام (ABC/M) لا يتماشى مع أهداف المؤسسة في تدعيم القرارات التشغيلية				
07	لا يوجد دعم من الإدارة العليا في الشركة لغايات التحول نحو تطبيق نظام ABC/M				
08	لا توجد توعية من قبل مكاتب الاستشارات والخدمات المحاسبية بأهمية تطبيق نظام (ABC/M)				
09	لا تتوفر الشركة على برامج الحاسوب الملائمة التي تدعم تطبيق نظام (ABC/M)				

الملحق رقم (03):

الملحق رقم (04): مخرجات برنامج الحزمة الإحصائية SPSS V.21

إرتباط بيرسون

CORRELATIONS
 /VARIABLES=A B C D T
 /PRINT=TWOTAIL NOSIG
 /MISSING=PAIRWISE.

Correlations

		A	B	C	D	T
A	Pearson Correlation	1	.405	.152	.317	.723**
	Sig. (2-tailed)		.169	.620	.291	.005
	N	13	13	13	13	13
B	Pearson Correlation	.405	1	.658*	.291	.773**
	Sig. (2-tailed)	.169		.015	.335	.002
	N	13	13	13	13	13
C	Pearson Correlation	.152	.658*	1	-.049	.616
	Sig. (2-tailed)	.620	.015		.874	.008
	N	13	13	13	13	13
D	Pearson Correlation	.317	.291	-.049	1	.688**
	Sig. (2-tailed)	.291	.335	.874		.009
	N	13	13	13	13	13
T	Pearson Correlation	.723**	.773**	.516	.688**	1
	Sig. (2-tailed)	.005	.002	.071	.009	
	N	13	13	13	13	13

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

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

معامل الفا كرونباخ

RELIABILITY

/VARIABLES=T D

/SCALE('ALL VARIABLES') ALL

/MODEL=ALPHA.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.607	2

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.623	2

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.635	2

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.686	2

التوزيع الطبيعي

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
A	.138	51	.067	.951	51	.034
B	.138	51	.057	.966	51	.147
C	.131	51	.070	.965	51	.131
D	.085	51	.200*	.976	51	.371
T	.073	51	.200*	.986	51	.823

*. This is a lower bound of the true significance.

a. Lilliefors Significance Correction

Frequency Table

المؤهل_العلمي

Valid	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
دراسات مهنية	5	9.8	9.8	9.8
ليسانس	20	39.2	39.2	49.0
دراسات عليا	20	39.2	39.2	88.2
أخرى	6	11.8	11.8	100.0
Total	51	100.0	100.0	

التخصص_العلمي

Valid	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
مالية و محاسبة	19	37.3	37.3	37.3
تسويق	5	9.8	9.8	47.1
إدارة أعمال	6	11.8	11.8	58.8
أخرى	21	41.2	41.2	100.0
Total	51	100.0	100.0	

المركز_الوظيفي

Valid	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
مدير	1	2.0	2.0	2.0
رئيس مصلحة	9	17.6	17.6	19.6
رئيس مصلحة المحاسبة	3	5.9	5.9	25.5
أخرى	38	74.5	74.5	100.0
Total	51	100.0	100.0	

الخبرة_ المهنية

Valid	Frequenc y	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
اقل من 5 سنوات	20	39.2	39.2	39.2
من 5 سنوات الى 10 سنوات	24	47.1	47.1	86.3
اكثر من 10 سنوات	7	13.7	13.7	100.0
Total	51	100.0	100.0	

Statistics

		a1	a2	a3	a4	a5	a6	a7	A
N	Valid	51	51	51	51	51	51	51	51
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		3.53	3.67	3.25	3.39	3.39	3.90	3.31	3.4930
Std. Deviation		1.007	.931	1.074	.961	.961	.755	1.068	.67872
Variance		1.014	.867	1.154	.923	.923	.570	1.140	.461

Statistics

		b1	b2	b3	b4	b5	b6	b7	b8	b9	b10	B
N	Valid	51	51	51	51	51	51	51	51	51	51	51
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		3.53	3.71	3.59	3.71	3.51	3.71	3.65	3.55	3.84	3.94	3.6725
Std. Deviation		.809	.879	.920	.879	.903	.944	.913	.832	.758	.785	.56959

		c1	c2	c3	c4	c5	c6	c7
N	Valid	51	51	51	51	51	51	51
	Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean		4.25	4.12	4.04	3.94	4.00	4.02	3.75
Std. Deviation		.627	.683	.747	.705	.632	.761	.845

c8	c9	c10	C 1	c11	c12	c13	c14	c15
51	51	51	51	51	51	51	51	51
0	0	0	0	0	0	0	0	0
3.86	3.98	3.94	3.9902	3.98	4.08	4.18	3.82	3.84
.800	.583	.732	.46271	.860	.796	.740	.910	.903

c16	c17	c18	c19	C 2	C
51	51	51	51	51	51
0	0	0	0	0	0
4.04	4.04	3.94	3.90	3.9804	3.9853
.894	.799	.759	.781	.64586	.50787

	d1	d2	d3	d4	d5	d6	d7	d8	d9	D
N Valid	51	51	51	51	51	51	51	51	51	51
Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean	3.69	3.43	3.20	3.33	3.31	3.31	3.51	3.43	3.16	3.3747
Std. Deviation	.883	1.025	1.077	.931	.969	.969	1.084	1.005	1.206	.77171

اختبار t-test

One-Sample Test

	Test Value = 3.4					
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
A	.979	50	.333	.09300	-.0979	.2839

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
B	8.432	50	.000	.67255	.5123	.8327

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
C	13.855	50	.000	.98529	.8425	1.1281

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
C 2	10.840	50	.000	.98039	.7987	1.1620

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
D	3.468	50	.001	.37473	.1577	.5918

الإحدار الخطي البسيط

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.670 ^a	.449	.438	.48429

a. Predictors: (Constant), C_1

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	9.365	1	9.365	39.928	.000 ^b
	Residual	11.492	49	.235		
	Total	20.857	50			

a. Dependent Variable: C_2

b. Predictors: (Constant), C_1

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.248	.594		.418	.678
	C_1	.935	.148	.670	6.319	.000

a. Dependent Variable: C_2

الملخص:

في ظل محيط يتسم بعدم الاستقرار والمنافسة، تزايدت الحاجة إلى المعلومات ملائمة تتماشى ومواصفات هذا المحيط ولأسيما المعلومات المتعلقة بالتكاليف لما لها من دور كبير في توجيه المسيرين لترشيدهم في اتخاذ قراراتهم للإستراتيجية والتشغيلية حيث استهدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الإدارية (ABCM) في شركة الإسمنت بولاية -تبسة-، بمفهومها الإستراتيجي الحديث على نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لتطبيق نظام (ABCM) الذي يعمل على إجراءات التحسين والتطوير المستمرين لأنشطة الشركة من خلال اعتماده على المعلومات المالية وغير المالية، مما يعزز قدرة الشركة على مواكبة متطلبات العصر الحالي والتغلب على المنافسة الحادة التي تسود البيئة المحيطة بها لضمان بقائها في السوق ومحافظةها على أرباحها بل ومحاولة زيادتها، والتعرف على أكثر المبادئ والأساليب تطبيقا في هذه الشركة وتحديد مزايا استخدامها، وأيضا التعرف على المعوقات التي تواجهها الشركة عند تطبيق هذا النظام.

وقد تم إتباع المنهج الوصفي التحليل في هذه الدراسة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبيانته وزعت بمقدار 51 استبيانته على عينة الدراسة من شركة الإسمنت بولاية - تبسة- وقد وصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن تطبيق إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABCM) الذي يلعب دورا مهما في نجاح الشركة واستمراريتها فضلا عن زيادة قدرتها على التخطيط المستقبلي لأنه يعزز من قدراتها على التكيف مع بيئة التي تعمل بها الشركات والذي يضمن بقاءها وربحيتها؛ من خلال التزام الإدارة العليا - الحاجة إلى أن يكون كبار المديرين على دراية تامة بمبادئ ABC/ABM، لإظهار الالتزام بالعملية ، وتقديم المشورة بشأن المشاكل التشغيلية والإستراتيجية اليومية، كما خلصت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها ضرورة أن يكون التحول تدريجيا نحو تطبيق نظام (ABCM) وعلى مراحل بحيث يبدأ بقسم وينتهي بتطبيقه على مستوى الشركة ككل، كما أن تبني نظام (ABCM) يقدم بيانات تكلفة أكثر دقة وتساعد في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات السليمة.

Abstract :

In a context characterized by instability and competition, the need for adequate information in line with the specifications of this environment, especially costs information, increased due to its great role in guiding to guide The managers them in making strategic and operational decisions. Where this study aimed to identify the role of the cost management system based on activities in administrative decision-making (ABCM) in the cement company in the wilaya of Tebessa - in its modern strategic concept on the cost-based system of activities (ABC) to implement the ABCM system that works on procedures Continuous improvement and development of the company's activities through its dependence on financial and non-financial information, which enhances the company's ability to keep pace with the requirements of the current era and overcome the intense competition that prevails in the surrounding environment to ensure its survival in the market and maintain its profits, and even try to increase it, and learn about the most applied principles and methods in This company and determine the advantages of its use, and also to identify the obstacles faced by the company when applying this system.

An Descriptive analysis approach was followed in this study, and to achieve the objectives of the study, a questionnaire was designed and distributed by 51 questionnaires on the study sample from the cement company in the wilaya of Tebessa - and the study reached a set of results, the most important of which are: The Implementation of cost management based on activities (ABCM) which plays an important role in the company's success and continuity as well as increasing its ability to plan ahead because it enhances its capabilities to adapt to the environment in which companies operate and which guarantees its survival and profitability, - top management commitment – the need for the senior managers to be fully conversant with the principles of ABC/ABM, to show commitment to the process, to advise on strategic and day-to-day operational problems, the study concluded several recommendations, the most important are: a gradual shift towards the implementation of the ABCM system in stages that begins with a division and ends with implementation at the company level as a whole, the Adoption of the ABCM implementation because it provides more accurate cost data, and assists in planning, oversight and sound decision-making.