

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة العربي التبسي - تبسة -



كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير

الرقم التسلسلي:/ 2018 قسم: العلوم المالية والمحاسبة

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

دفعلة: 2018

الميدان: علوم اقتصادية، علوم تجارية وعلوم التسيير

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: مالية المؤسسة

واقع تطبيق الانظمة المحاسبية الحديثة

في المؤسسات الصناعية الجزائرية

دراسة حالة: شركة مناجم الفوسفات - تبسة -

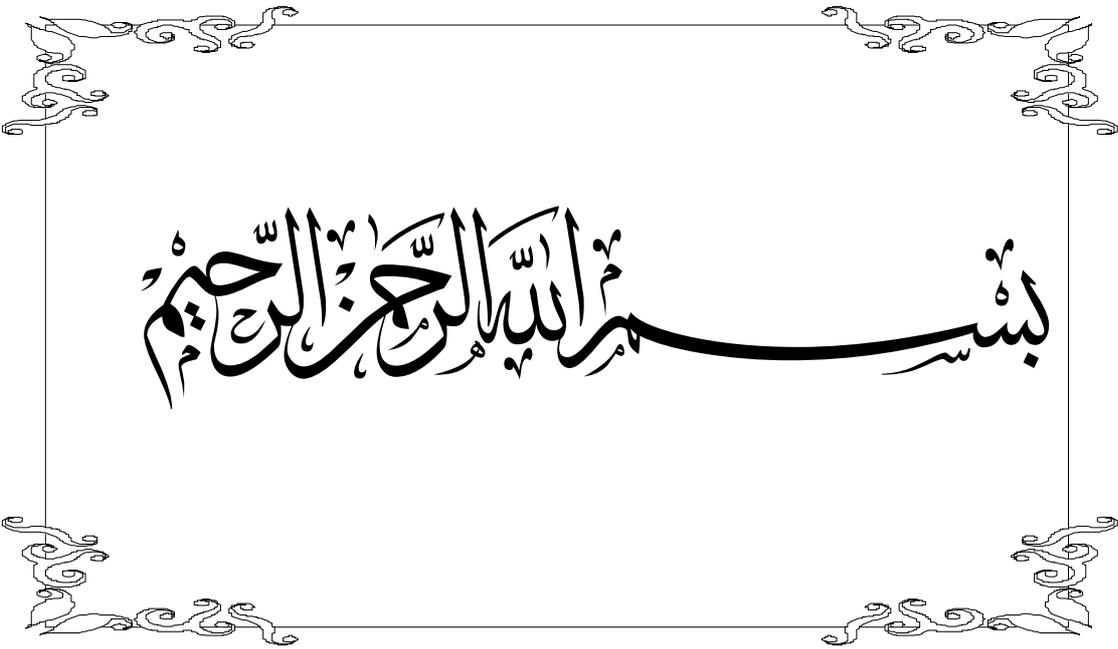
من إعداد الطالبة: جامعة العربي التبسي - تبسة تحت إشراف الدكتورة

سارة عزايزية - هالة سعدي ✓

نوقشت أمام اللجنة المكونة من الأساتذة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
عامرؤ ياسمينة	أستاذ محاضرؤ -أ-	رئيسا
سارة عزايزية	أستاذؤ محاضرؤ -ب-	مشرفا ومقررا
سليم جابو	أستاذ مساعد -أ-	عضوا مناقشا

السنة الجامعية 2017/2018



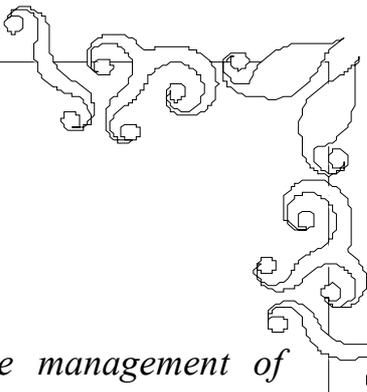
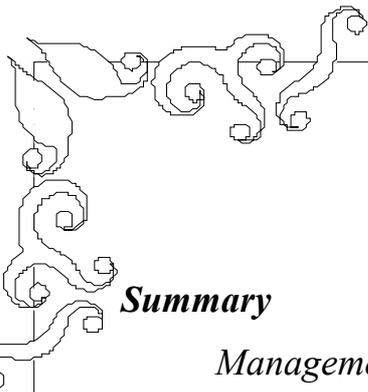
الملخص

إن المحاسبة الإدارية تلعب دوراً رئيسياً في إدارة المؤسسات الصناعية، في ظل التطور المتسارع نتيجة التغيرات الجوهرية التي تشهدها بيئة الأعمال الحديثة، لما لها من انعكاسات إيجابية على أداء الأنشطة بكفاءة وفعالية.

فتبدأ سلسلة الأنظمة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة مروراً بنظام الإدارة على أساس الأنشطة، حيث توفر معلومات مفيدة لكنها تضيف قيمة جد نسبية للمديرين، حيث توفر معلومات الكلفة بغض النظر عن دقتها لا تعد كافية لتعظيم القيمة، فالمدراء بحاجة لفهم كيف تتفاعل التكاليف مع مؤشرات أداء أخرى قبل التمكن من تحسين أداء أعمالهم، فبطاقة الأداء المتوازن تتبع المعلومات حول الأداء المالي مع التركيز على المؤشرات القيادية للنجاح المستقبلي من خلال تقديم مجموعة قياسات مواكبة للأعمال بحيث يمكن مراقبة وتقييم الأداء، فإن كل وحدة اقتصادية على حد سوى تركز على قياسات مختلفة معتمدة على إستراتيجيتها وترجمها إلى أهداف يمكن قياسها وتحقيقها، فبطاقة الأداء المتوازن ونظام إدارة التكاليف المبني على أساس الأنشطة، يساعد في تكوين نظام إداري قوي يترتب عليه زيادة القدرة على التخطيط وقياس التكاليف بصورة أكثر دقة، مما يساهم في تحسين الأداء من خلال إدارة التكلفة التي تساعد الإدارة على تحسين الجودة ومن ثم رضا الزبائن.

الكلمات المفتاحية: نظام التكاليف على أساس الأنشطة، نظام الإدارة على أساس

الأنشطة، نظام بطاقة الأداء المتوازن.

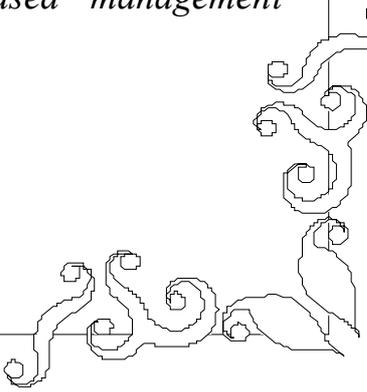
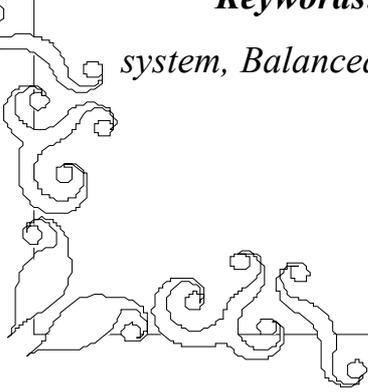


Summary

Management accounting plays a major role in the management of industrial enterprises, in light of the rapid development due to the fundamental changes witnessed in the modern business environment, because of their positive impact on the performance of activities efficiently and effectively.

The series of systems starts with the activity-based costing system through the activity-based management system, providing useful information but adding a very high value to managers. The cost information, regardless of its accuracy, is not sufficient to maximize value. Managers need to understand how costs interact with other performance indicators. Before being able to improve their business performance, Balanced Scorecard tracks financial performance information with a focus on leadership indicators for future success by providing a set of business metrics that can monitor and evaluate performance. Each economic unit focuses solely on metrics based on its strategy and translate it into measurable goals. Balanced Scorecard and Activity-Based Cost Management System helps to create a strong management system that increases the ability to plan and measure costs more accurately, thereby improving performance through cost management. Management helps to improve quality and thus customer satisfaction.

Keywords: *Activity-based costs system, Activity-based management system, Balanced Scorecard system*



شكر وعرفان

بسم الله والحمد لله وما توفيقى إلا بالله الواحد الأحد فسبحانه جل علاه، والصلاة والسلام على أشرف خلق الله

نبينا وحبينا المصطفى محمد عليه أفضل الصلاة والسلام أما بعد:

ما أجمل أن يضع الإنسان هدفاً في حياته . . .

والأجمل أن يثمر هذا الهدف عملاً.

ما أجمل العيش بين أناس احتضنوا العلم . . .

والأجمل أنهم تغلبوا على مصاعب الحياة

إلى هنا نظوي سهر الليالي وتعب الأيام وخلاصة مشوارنا الدراسي بين دفتي هذا العمل

وكما علمتني الحياة أن أشكر كل من أحسن إلي فشكري موصول إلى المشرفة الأستاذة "د. سارة

عزرايزبة" على توجيهاتها التي كانت عوناً لي في إنجاز هذا البحث.

كما لا يفوتني أن أقدم باقة شكري إلى كل أساتذتي في قسم المالية والحاسبة على ما بذلوه من جهد معنا

طوال مشوارنا الدراسي.

ونشكر جميع عمال مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة- على تعاونهم معنا.

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى طاقم مكتبة النور "كمال مباركة، وأحمد الحمزة" على الإشراف

على إخراج هذه المذكرة

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى الوالدين الكريمين، حفظهما الله

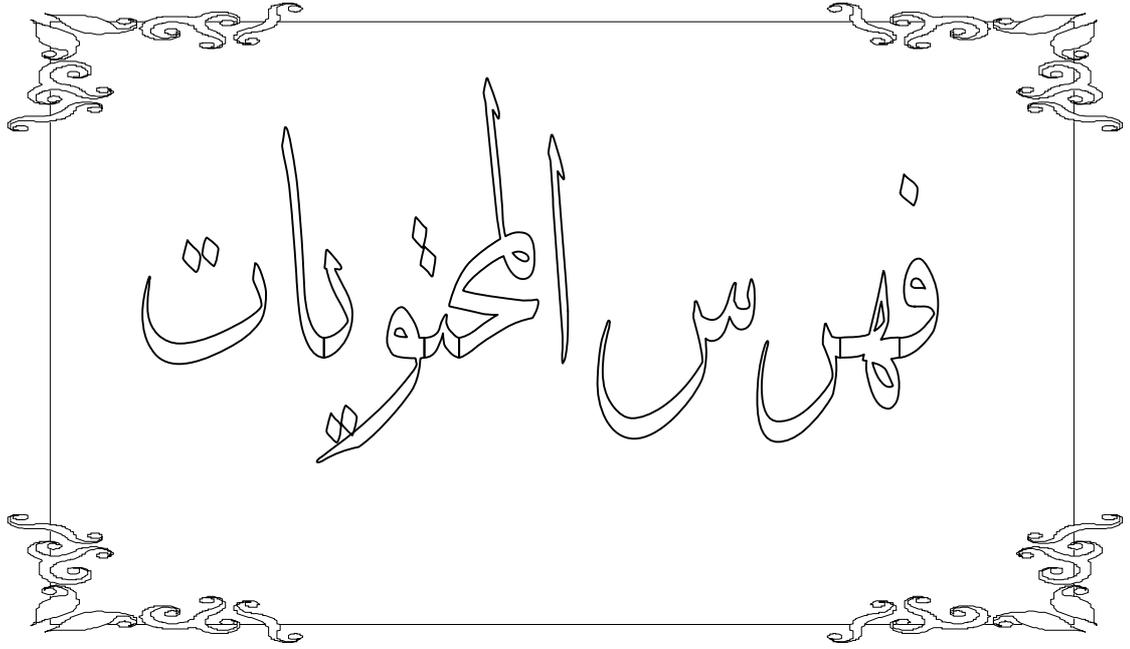
إلى إخوتي وأخواتي

إلى كل أساتذة قسم العلوم المالية والمحاسبة

وخاصة الأستاذة المشرفة "سارة عزايزة"

إلى دفعة مالية المؤسسة 2018/2017

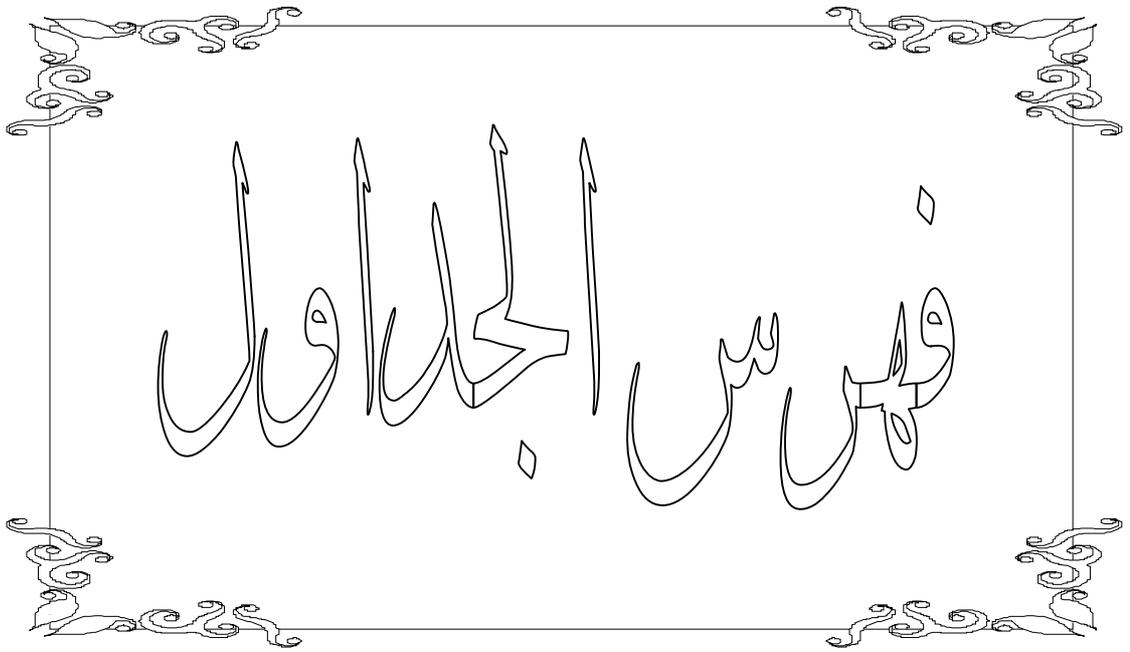
هالت



الصفحة	المحتوى
-	شكر و عرفان
-	إهداء
I	الفهرس العام
IV	فهرس الجداول
VII	فهرس الأشكال
IX	فهرس الملاحق
أ-د	مقدمة عامة
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والدراسات السابقة	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: تقديم الأنظمة المحاسبية الحديثة
03	أولاً: نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
09	ثانياً: نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)
16	ثالثاً: نظام بطاقة الأداء المتوازن (BSC)
26	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
26	أولاً: الدراسات باللغة العربية
30	ثانياً: الدراسات باللغة الأجنبية
31	ثالثاً: مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة
33	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
35	تمهيد
36	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة
36	أولاً: طريقة الدراسة الميدانية
39	ثانياً: أدوات الدراسة الميدانية

فهرس المحتويات

46	المبحث الثاني: تحليل النتائج ومناقشة الدراسة الميدانية
46	أولاً: نتائج الدراسة الميدانية
59	ثانياً: مناقشة فرضيات الدراسة
63	خلاصة الفصل
65	خاتمة عامة
71	قائمة المراجع
76	الملاحق

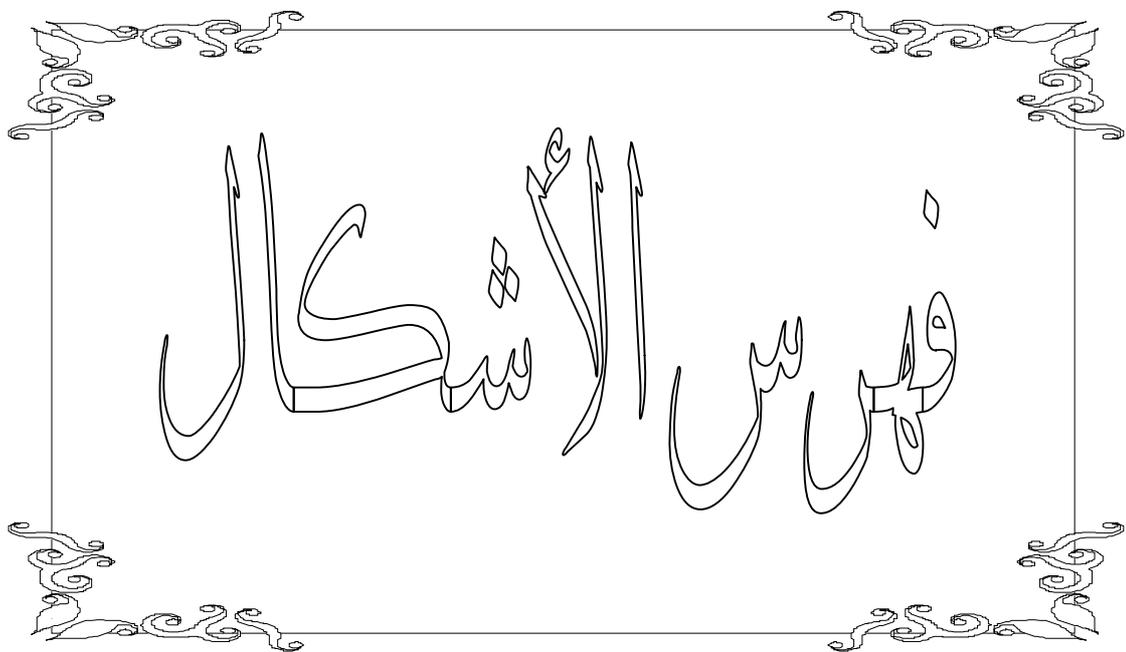


فهرس الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
36	العينة المستهدفة لدراسة واقع تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة في المؤسسات الصناعية الجزائرية- دراسة حالة شركة مناجم الفوسفات- تبسة-	01
38	يوضح الاستبيانات الموزعة والاستبيانات المحصلة.	02
38	مقاييس الاستبيان	03
38	طول خلايا مقياس ليكارت الخماسي	04
40	اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان	05
41	يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية للمجال.	06
42	يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية للمجال.	07
44	يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية للمجال.	08
45	يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع والدرجة الكلية للمجال.	09
47	توزيع أفراد العينة المستهدفة للدراسة وفقا لمتغير الجنس	10
48	توزيع أفراد العينة المستهدفة للدراسة وفقا للفئة العمرية	11
49	توزيع العينة المستهدفة للدراسة وفق متغير المستوى التعليمي	12
50	توزيع أفراد العينة المستهدفة للدراسة وفقا للمستوى العلمي	13
51	توزيع أفراد العينة المستهدفة للدراسة وفق سنوات الخبرة	14
53	استجابة أفراد العينة المستهدفة للدراسة نحو متغير واقع تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC	15
55	استجابة أفراد العينة المستهدفة للدراسة نحو متغير يتعلق بواقع تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM	16
57	استجابة أفراد العينة المستهدفة للدراسة نحو متغير يتعلق بواقع تطبيق	17

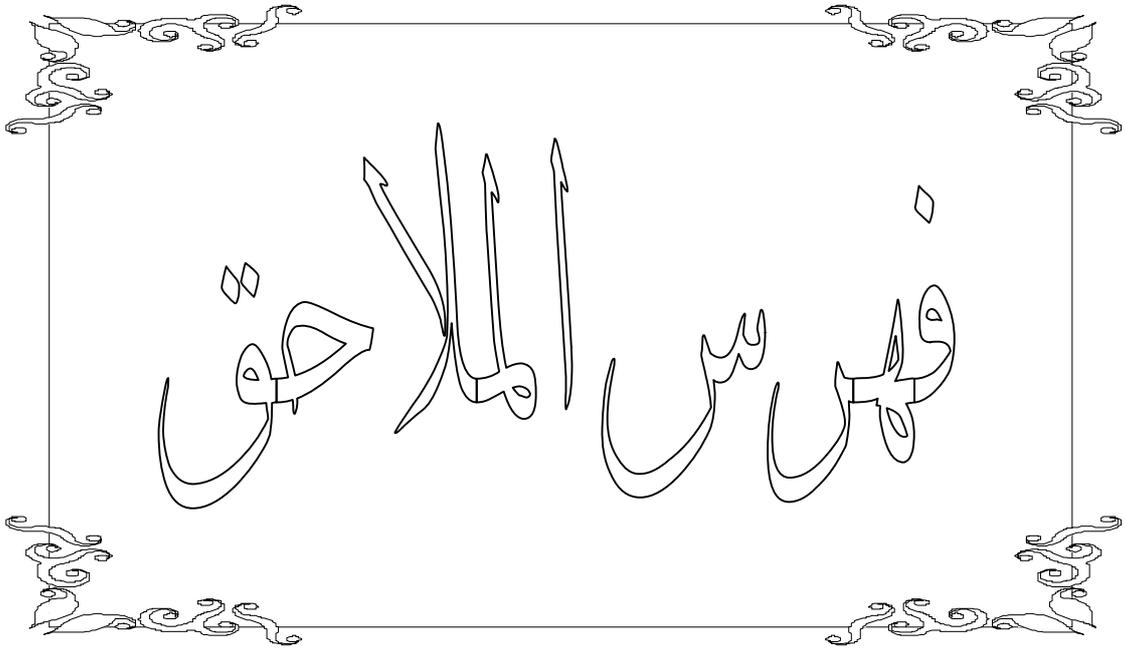
فهرس الجداول

	بطاقة الأداء المتوازن BSC	
59	استجابة أفراد العينة المستهدفة للدراسة نحو متغير يتعلق بأهم الصعوبات التي تواجه الشركة في تحولها نحو تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة	18



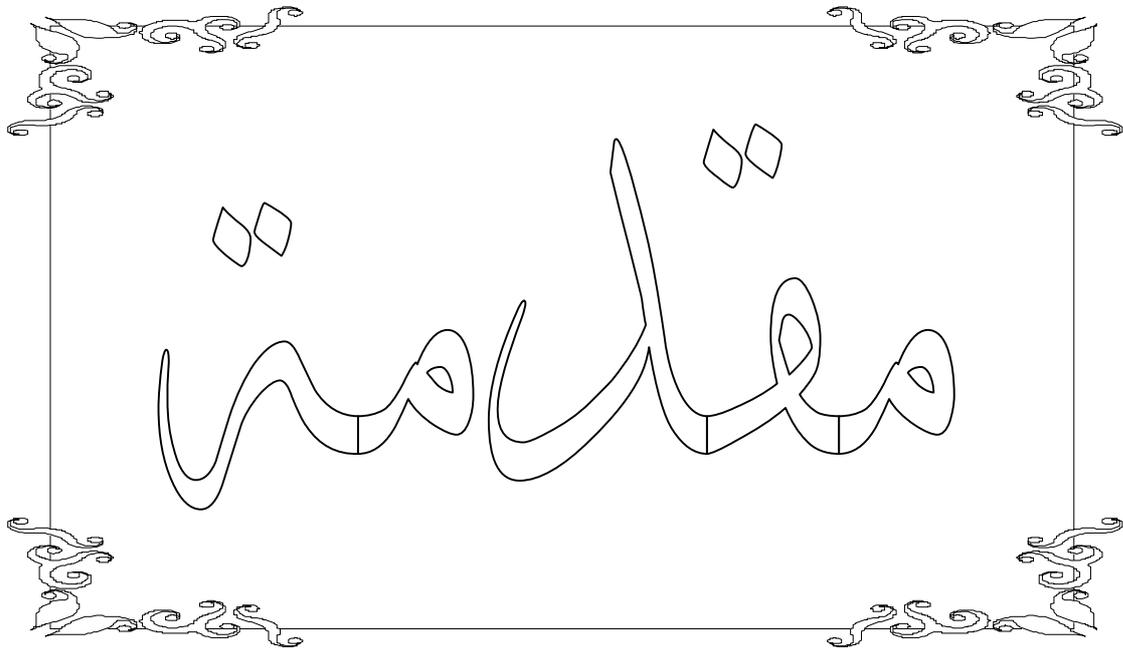
فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
07	نموذج نظام التكاليف المبني على الأنشطة	01
15	العلاقة بين نظام التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة	02
24	تكامل نظام بطاقة الأداء المتوازن وإدارة التكاليف على أساس الأنشطة	03
47	الجنس لمتغير وفقا للدراسة المستهدفة العينة أفراد توزيع	04
48	العمر لمتغير وفقا للدراسة المستهدفة العينة أفراد توزيع	05
49	التعليمي المستوى متغير وفق للدراسة المستهدفة العينة توزيع	06
50	الخبرة لمتغير وفقا للدراسة المستهدفة العينة أفراد توزيع	07



فهرس الملاحق

الصفحة	العنوان	رقم الملحق
76	قائمة المحكمين	01
77	الإستبيان	02
86	نتائج spss	03



تعتبر المحاسبة الإدارية من العلوم المتجددة لما فيها من أساليب ورؤى وتحليل كثيرة فهي من العلوم الحديثة والقابلة للتحديث باستمرار ولها دور فعال ومؤثر في مساندة المديرين ودعمهم في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء واتخاذ القرارات المناسبة.

وبدأت المحاسبة الإدارية تتحول من المدخل التقليدي إلي المدخل المعاصر حيث تطورت مفاهيمها وأبعادها وأساليبها لتتلاءم مع متطلبات العصر الحديث واحتياجات الإدارة. وفي ظل هذه البيئة والتطورات المتلاحقة للنظام الاقتصادي في المؤسسات الصناعية الناجمة عن العولمة فلم تعد أنظمة معلومات التكاليف والمحاسبة الإدارية قاصرة على قياس وتحليل التكلفة فحسب، بل امتد هذا المفهوم إلى مفهوم أعمق وهو إدارة التكلفة، وذلك عن طريق استخدام مجموعة من الأنظمة المحاسبية الحديثة التي تساعد الإدارة في تخطيط للتكاليف والتحكم في حدوثها عبر دورة حياة المنتج أو الخدمة مما يساعد في تحقيق الأهداف المطلوبة لمواجهة المنافسة التي تتعرض لها المؤسسات الصناعية في الوقت الحاضر، وذلك لما لها من اثر في التصدي للتحديات الجارية والمستقبلية.

كما أن أنظمة ومقاييس أداء المحاسبة الإدارية التقليدية لم تعد قادرة على إعطاء صورة متكاملة عن الأداء التنظيمي للمؤسسات الحديثة لعدم قدرتها على توفير مؤشرات و مقاييس أداء تمكن تلك المؤسسات من قياس وتقويم أدائها الداخلي والخارجي، مما استدعى التوجه نحو أنظمة المحاسبة الحديثة.

طرح الإشكالية

تكمن أهمية الأنظمة المحاسبية الحديثة في توفير البيانات التي تساعد الإدارة في التخطيط والرقابة والتقييم، كما أنها تساعد في اتخاذ القرارات الصحيحة المبنية على المعلومات الدقيقة ذات الشفافية العالية، لذلك فإن الإشكالية التي سيتم معالجتها من خلال هذه الدراسة هي:

ما هو واقع تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة في شركة مناجم الفوسفات -تبسة-؟

وتتدرج هذه الإشكالية على مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو واقع تطبيق المؤسسات الصناعية الجزائرية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)؟
- ما هو واقع تطبيق المؤسسات الصناعية الجزائرية لنظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)؟
- ما هو واقع تطبيق المؤسسات الصناعية الجزائرية لنظام بطاقة الأداء المتوازن (BSC)؟

- ما هي أهم الصعوبات التي تواجه المؤسسات الصناعية الجزائرية التي تحول دون تحولها إلى الأنظمة المحاسبية الحديثة؟

فرضيات الدراسة:

<للإجابة عن الأسئلة تم صياغة الفرضيات التالية:

- يتم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في شركة مناجم الفوسفات-تبسة-.
- يتم تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) في شركة مناجم الفوسفات-تبسة-.
- يتم تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن (BSC) في شركة مناجم الفوسفات-تبسة-.
- هناك صعوبات تحول دون تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة في شركة مناجم الفوسفات-تبسة-.

مبررات اختيار موضع الدراسة

تتجلى مبررات اختيار موضوع الدراسة إلى الأسباب الذاتية التي تتمثل في طبيعة التخصص العلمي المدروس من قبل الباحث، بالإضافة إلى توفر الرغبة في الاطلاع على ما تعرفه المحاسبة الإدارية من التطورات المتسارعة في جانبها النظري والعملي، أما الأسباب الموضوعية فتتعلق بأهمية الأنظمة المحاسبية الحديثة وتطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، وصعوبة تأقلم المؤسسات مع هذه الأنظمة، بالإضافة إلى كون موضوع الدراسة من المواضيع المطروحة في الساحة الاقتصادية والمهنية الحالية.

أهداف الدراسة: هدفت الدراسة إلى تحقيق ما يلي:

- التعرف على الأنظمة المحاسبية الحديثة وواقع تطبيقها بالمؤسسات الصناعية الجزائرية.
- التعرف على إجراءات وخطوات تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة.
- التعرف على واقع تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة في المؤسسات الصناعية الجزائرية.
- التعرف على أهم المعوقات التي تحول دون تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة في المؤسسات الصناعية الجزائرية.
- رفع الوعي بالأنظمة المحاسبية الحديثة بالشركات الصناعية الجزائرية.

أهمية الدراسة

وتأتي أهمية هذه الدراسة في كونها تبحث في احدث الأنظمة المحاسبية من اجل تطوير أداء القطاع الصناعي متمثلا في المؤسسات الصناعية الجزائرية، حيث أن توفير المعلومات الملائمة تساعد

هذه المؤسسات على اتخاذ القرارات، وتطوير وتحسين نوعية المنتجات التي تقوم بإنتاجها وتخفيض تكاليف هذه المنتجات حتى تتمكن من المنافسة في السوق والبقاء في ظل البيئة الجديدة.

حدود الدراسة

هناك حدود زمنية وحدود مكانية للدراسة نذكرها في ما يلي:

- **الحدود المكانية:** اقتصرت الدراسة موظفي الإدارة العامة بشركة مناجم الفوسفات -تبسة-، وموظفي مديرية المركب المنجمي جبل العنق-بيئر العاتر-، وبذلك تتحدد حدود الدراسة المكانية في واقع تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة في المؤسسات الصناعية الجزائرية -دراسة حالة شركة مناجم الفوسفات تبسة-.

- **الحدود الزمنية:** طبقت هذه الدراسة الميدانية خلال الفترة 14-02-2018 إلى غاية 30-04-2018 بمؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-.

- **الحدود العلمية:** تتمثل الأنظمة المحاسبية لأغراض هذه الدراسة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة، ونظام الإدارة على أساس الأنشطة ونظام بطاقة الأداء المتوازن، إذ جاءت هذه الأنظمة مشتركة بين العديد من الأدبيات التي تناولت هذا الموضوع وعليه اقتصرت الدراسة على الأنظمة المذكورة ولم تتناول كل الأنظمة المحاسبية الحديثة.

منهج وأدوات الدراسة

للإجابة عن التساؤلات المطروحة والإحاطة بمختلف الجوانب الموضوعية، تم الاعتماد على المنهج الوصفي فيما يتعلق بالجانب النظري، أما في الجانب التطبيقي فاعتمدنا على منهج الدراسة الإستبائية.

أما الأدوات المستخدمة فهي المتعلقة بجميع المعلومات الإستبائية التي يتم الاستعانة بها في جانب الدراسة الميدانية وتلك المستخدمة في التحليل لتساعد على الوصول لتحقيق الفرضيات أو نفيها.

مرجعية الدراسة:

هناك عدة دراسات سابقة باللغتين، العربية والأجنبية، التي تناولت واقع تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة في المؤسسات الصناعية، وسنتطرق إليها في المبحث الثاني من الفصل الأول.

صعوبات الدراسة

من خلال انجاز هذه الدراسة واجه الباحث بعض العراقيل والصعوبات التي تمثلت في ثقافة التحفظ عن المعلومات السائدة في المؤسسات الجزائرية بشكل عام وبالخصوص المعلومات المتعلقة مباشرة بالمحاسبة، وجهل الموظفين بالأنظمة المحاسبية الحديثة وندرة الإجابة عن بعض التساؤلات المطروحة، مما حال دون الوصول لكل المعلومات التي يحتاجها الباحث في هذه الدراسة، حيث أثرت على صياغة الفرضيات وصحتها، كما أثرت ثقافة التكتم عن المعلومات عن صياغة ونوعية وعدد الأسئلة المطروحة رغم قلتها ووضوحها.

هيكل الدراسة

لانجاز هذه الدراسة قام الباحث 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 كالآتي:

- **الفصل الأول:** فقد ضم الإطار النظري للأنظمة المحاسبية الحديثة وتم التطرق إليه في مبحث واحد، أما المبحث الثاني فقد تم التطرق فيه إلى بعض الدراسات العربية والأجنبية الشبيهة بموضوع الدراسة.
- **الفصل الثاني:** فقد ضم الطريقة والأدوات في المبحث الأول، أما المبحث الثاني فقد ضم نتائج والمناقشة للدراسة التطبيقية.

الفصل الأول:

الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

تمهيد

لا شك أن المحاسبة الإدارية تلعب دورا رئيسيا في إدارة المؤسسات الصناعية، في ظل التطور المتسارع نتيجة التغيرات الجوهرية التي تشهدها بيئة الأعمال الحديثة، لما لها من انعكاسات إيجابية على أداء الأنشطة بكفاءة وفعالية.

وفي ظل هذه البيئة والتطورات المتلاحقة للنظام الاقتصادي الناجمة عن العولمة فلم تعد أنظمة معلومات التكاليف والمحاسبة الإدارية قادرة على قياس وتحليل التكلفة فحسب بل امتد الى مفهوم اعمق وهو إدارة التكلفة، وذلك عن طريق استخدام مجموعة من الأنظمة (الأنظمة المحاسبية الحديثة) التي تساعد الإدارة في تخطيط التكاليف والتحكم في حدوثها عبر دورة حياة المنتج مما يساعد في تحقيق الأهداف المطلوبة ولمواجهة المنافسة التي تتعرض لها المؤسسات في الوقت الحاضر، وذلك لما لها من اثر في التصدي للتحديات الجارية والمستقبلية.

كما أن أنظمة وقياس أداء الأنظمة المحاسبية التقليدية لم تعد قادرة على إعطاء صورة متكاملة عن الأداء التنظيمي للمؤسسات الحديثة لعدم قدرتها على توفير مؤشرات ومقاييس أداء، وتقيس تكلفة المنتجات بشكل إجمالي، وتشكيل موازنات تقديرية للمؤسسة، فتقف المؤسسة عاجزة عن تطوير الأداء والاستجابة لمتطلبات المرحلة الجديدة ، كما أن تخصيص النفقات وتحميلها لا يتم بصورة دقيقة وموضوعية، مما لا يساعد المؤسسة في قياس وتقويم أدائها الداخلي والخارجي، مما استدع التوجه إلى الأنظمة المحاسبية الحديثة.

النشاط هو الأساس الذي تقوم عليه المؤسسات الصناعية، وهو عبارة عن عملية أو إجراء يترتب عليه عمل، كما هو طلب تأخذه المؤسسة لصنع صناعة أو تأدية خدمة، كما يعبر عن هدف أو مهمة أو جزء من مهمة ذات عرض محدد وعلى أساس هذا المنطق سوف نتناول في هذا الفصل تقديم للأنظمة المحاسبية الحديثة مع أهم الدراسات التي تناولت هذا الموضوع.

وسيتم التطرق في هذا الفصل إلى المبحثين الآتيين:

- تقديم الأنظمة المحاسبية الحديثة؛

-الدراسات السابقة.

المبحث الأول: تقديم الأنظمة المحاسبية الحديثة

أصبحت المؤسسات بحاجة إلى استعمال الأنظمة المحاسبية الحديثة بدلا من الأنظمة التقليدية، وهذا من خلال ما توفره من نظام محاسبي كفاء قادر على توفير المعلومة المناسبة للمسيرين وفي وقت قياسي، كما تساعد في تنفيذ قرارات تمس بصورة مباشرة موقع المؤسسة لتسعير منتجاتها أو خدماتها وقياس وتقييم أدائها بشكل سليم ودقيق، وسيتم ذكر بعض من هذه الأنظمة المحاسبية الحديثة في هذا المبحث.

أولاً: نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

نال نظام التكاليف على أساس الأنشطة اهتمام الكثير من الباحثين والكتاب في مجال المحاسبة، ويعود هذا الاهتمام المتزايد بهذه الطريقة إلى الفلسفة التي تقوم عليها وما قدمته من أساس سليم لتحديد تكاليف المنتجات بدقة، ومن خلاله عرض طريقة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة.

1- تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

هناك عدة تعاريف لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)* سيتم ذكر أهمها فيما يلي:

عرف على انه عبارة عن نظام محاسبي وإداري متطور يهدف إلى تخصيص التكاليف غير مباشرة، 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 ثم ربطها بالمنتجات أو الخدمات لتحديد تكلفتها بشكل دقيق وموضعي.¹

كما عرف على انه يركز على فكرة أساسية تعتمد على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة وبين المنتج النهائي بهدف توليد معلومات أكثر دقة وذات دلالة لاتخاذ القرار.²

من خلال التعاريف السابقة إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو إحدى طرق المحاسبة الحديثة التي جاءت نتيجة التغير في عملية التصنيع كنظام أساسية لحساب أسعار التكلفة حيث تقوم هذه الطريقة على أن المنتجات أو الخدمات تستهلك الأنشطة، والأنشطة هي التي تستهلك موارد المؤسسة،

*-ABC : Activity Based Costing

¹ - نواف فخر، خليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية، جزء الأول، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2002، ص: 385.

² - كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين مصطفى الدهراوى، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2007، ص 81.

فتقوم بتتبع تكاليف الأنشطة اعتمادا على العديد من مولدات التكلفة تمهيدا لتوزيعها على المنتجات أو الخدمات.

2- مبادئ نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

من المهم وقبل كل شيء أثناء استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (abc) الأخذ بعين الاعتبار المبادئ الأساسية لهذا النظام وعليه سيتم ذكرها.

2-1- النشاط: يعرف بأنه مجموعة من المهام الأساسية التي تستعمل عدد من الموارد والوقت اللازم للنشاط، وحسب نظام التكاليف على أساس الأنشطة يتم تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة المتجانسة بدلا من تقسيمها إلى مراكز تحليل، وهذا يعني أن هذا النشاط يقدم للمؤسسة على أنها سلسلة مترابطة من الأعمال في إطار عمليات معرفة بوضوح.¹

2-2- مسببات التكلفة: يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على دعامة أساسية تتمثل في تحديد مسببات التكلفة، حيث يعرف بأنه الحدث الذي يتسبب في جلب التكلفة إلى الأنشطة أو يمثل العامل المتعلق بالنشاط والذي يؤثر بشكل مباشر بحجم النشاط وكذلك في التكاليف المتعلقة بالنشاط.²

بعد تحديد مسببات التكلفة بالمنتج أو الخدمة، وطالما أمكن تحديد مسبب التكلفة فان استخدام الأنشطة كأساس عادل لتوزيع التكاليف غير مباشرة يصبح من الأمور الأكثر موضوعية لزيادة الدقة في تحديد تكاليف المنتجات أو الخدمة.

2-2- مجمع الأنشطة: تعرف على أنها مجموعة من الأنشطة التي تنتهي بهدف شامل، إذا فنظام التكاليف على أساس الأنشطة ينظر للمؤسسة على أنها مجموعة من الأنشطة معدة من أجل إنتاج السلع والخدمات، فهي إذا تعطي نظرة مقطعية بغض النظر عن الوظائف المدرجة في هذه المجموعة.³

¹ - بوشندوفة خديجة، محاولة تطبيق ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة البويرة، الجزائر، 2012، ص 52.

² - محمود منصور، شبل موسى، نظام تكاليف الأنشطة أساسيات وملاح ABC، جامعة الأزهر، كلية التجارة الإسكندرية، مصر، 2008، ص9.

³ - أمين بن سعيد، نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري، مذكرة ماجستير في التجارية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2010، ص 96.

3- إجراءات وخطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

لبناء وتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (abc) يتبع الإجراءات والخطوات التالية ليكون النظام سليم ويعتمد عليه من قبل المسيرين.

3-1-1 إجراءات نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

يتم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على مرحلتين أساسيتين وسيتم ذكرها فيما يلي:¹

3-1-1-1 المرحلة الأولى (تحديد تكاليف الأنشطة): في هذه المرحلة يتم تحديد الأنشطة، والتكاليف المرتبطة بكل منها ثم يتم تبويب كلاهما في مجموعات متجانسة؛ يتم تحديد التكاليف الخاصة بكل مجموعة متجانسة عن طريق جمع إجمالي لتكاليف الأنشطة الفردية الداخلة في نطاق المجموعة، ويطلق على مجموعة التكاليف الإضافية الخاصة بكل مجموعة متجانسة من الأنشطة ب"وعاء تكلفة متجانسة" لأن الأنشطة الداخلة في كل وعاء تملك نفس معدل الاستهلاك، لذا يمكن حساب تكلفة الوحدة لكل وعاء باستخدام مسبب تكلفة واحد ويطلق عليه في هذه الحالة "معدل تكلفة الوعاء" والذي بحسابه تكتمل التكلفة الأولى.

3-1-2-1 المرحلة الثانية (تحديد تكاليف المنتجات): في هذه المرحلة يتم تخصيص التكاليف الإضافية الخاصة بالأنشطة الداخلة كل وعاء على المنتجات النهائية وذلك باستخدام معدل تكلفة للوعاء الذي تم حسابه خلال المرحلة الأولى والذي بواسطته يمكن حساب مقدار الموارد أو التكاليف المستهله بواسطة كل منتج.

3-2-2 خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

يتضمن نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) عدة خطوات هامة في بنائه سيتم ذكرها بالترتيب المناسب.

3-2-1-1 تحديد الأنشطة الرئيسية: يتم في هذه الخطوة حصر جميع الأنشطة الرئيسية والفرعية للمؤسسة، ومناقشة كل الجوانب المتعلقة بها و أثرها على المنتجات أو الخدمات واستهلاك الموارد، وتحديد الأنشطة التي تساهم في إنشاء القيمة أو التي لها أثر سلبي على القيمة.²

¹ - أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص ص: 81-82.

² - إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص: 96.

3-2-2- تحديد تكلفة الأنشطة: بعد تجميع أعمال المؤسسة على هيئة أنشطة تكون الخطوة التالية هي تحديد مستوى التجميع الذي يستخدمه النظام عند التقرير عن تكلفة كل نشاط، أي تجميع عدد معين من الأعمال في نشاط واحد مع التقرير عن تكاليف هذه الأعمال بصورة مستقلة.¹

3-2-3- تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط: مسبب التكلفة هو وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات، وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس منتجات النشاط، كما يقصد به المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة، بالإضافة إلى المسببات التي تستخدم في تخصيص وتتبع تكاليف الأنشطة على المنتجات.²

3-2-4- تحديد مراكز الأنشطة: ويقصد بمركز النشاط ذلك القطاع من العملية الإنتاجية الذي يقوم بتأدية عمل معين يخدم في تحقيق وظيفة من وظائف المؤسسة، وتهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز.³

3-2-5- تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات: إن هذه الخطوة تعني تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات طبقاً لحاجة كل من هذه المنتجات للموارد المستنفذة وذلك عن طريق تحديد معدل للتكاليف الغير مباشرة لكل نشاط باستخدام معدل التكلفة المناسب، أي أنه يتم تحديد تكلفة وحدة المنتج النهائي بتتبع جميع الأنشطة.⁴

والشكل التالي يوضح نموذج لنظام التكاليف على أساس الأنشطة:

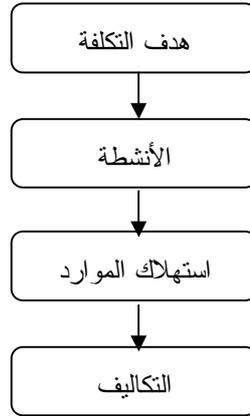
¹ - محمد الخطيب نمر، إشكالية تطبيق المحاسبة التحليلية في الإدارة العمومية، دراسة حالة قطاع الخدمات الجامعية بورقلة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014، ص: 13.

² - أمين بن سعيد، مرجع سابق، ص: 96.

³ - محمد الخطيب نمر، مرجع سابق، ص: 14.

⁴ - عبد العزيز الرومي، أثر استخدام نظام التكلفة المبني على الأنشطة ABC في تحسين أساليب وقياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت، مذكرة ماجستير في المحاسبة، الكويت 2012، ص ص: 26-35.

الشكل رقم 01: نموذج نظام التكاليف المبني على الأنشطة



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2007، ص: 181.

وقد ركز الشكل السابق على فلسفة الإنتاج الحديث والتي تتفق مع مفهوم التكلفة، أي الانطلاق من السوق حيث بدأ بهدف التكلفة ومن ثم تحديد الأنشطة الرئيسية للمؤسسة والتي تعتبر حلقة الوصل بين هدف التكلفة وموارد المؤسسة وإنتهى بالتكلفة.

4- تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) أداة محاسبية قيمة لأنها تجمع وتدرس النشاطات في المؤسسة فله مزايا عديدة كما عليه عيوب.

4-1- مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

إن استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يحقق المزايا التالية:¹

- نظام التكاليف على أساس الأنشطة يجعل كلفة المنتج منخفضة والعملية المعقدة سهلة؛
- يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة على الفهم والعمل وفق موجهات الكلفة عن طريق التركيز على الموجهات ضمن سير العمليات الإنتاجية؛
- يستفاد من نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات التي تكون التكاليف الصناعية الغير مباشرة عالية وتتميز بتنوع منتجاتها؛

¹ - إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2007، ص: 181، 183.

- يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة معلومات عن الأنشطة والموارد المطلوبة لإنجاز هذه الأنشطة مما تؤدي هذه المعلومات إلى تحديد أي الأنشطة تتطلب عمل أكثر؛
- إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يقيس الكلفة بدقة مما يساعد المديرين في تثبيت أسعار البيع وتقييم خط ربحية كل منتج؛
- يساهم نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة إستراتيجية في قيادة تكلفة المنتج في قطاع الصناعة؛
- يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة المعلومات اللازمة لإدارة التكاليف على أساس الأنشطة.

4-2- عيوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

هناك بعض النقص في نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) نذكرها فيما يلي:¹

- العيب الرئيسي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة هو ارتفاع تكلفة تطبيقه؛
- نظام التكاليف على أساس الأنشطة يشجع تخصيص كلف غير المرتبطة بالإنتاج مثل عملية البحث والتطوير لذلك يستخدم لأغراض التحليل الداخلي ويستخدم النظام التقليدي لإعداد التقارير الخارجية؛
- إن البيانات التي يقدمها نظام التكاليف على أساس الأنشطة تعد ملائمة فقط إذا كانت الكلف يمكن تجميعها بأنشطة متجانسة وان هذا الافتراض قد لا يصبح دائما لاسيما عندما يتم توجيه كلف نشاطين أو أكثر غير مترابطين.

يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) أهم التطورات الحديثة، ففي أساليب محاسبة التكاليف وحتى المحاسبة الإدارية، وقد ظهر كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال، وهو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة ومساعدة الإداريين في تحليل البيانات والمساهمة في وضع تسعير للتكلفة، مما أدى إلى ظهور نظام الإدارة على أساس الأنشطة (abm)* ليكمل النظام لاتخاذ القرارات وارتفاع الربحية.

¹ - إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص ص: 187-188.

ثانيا: نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)

إن الفكرة الرئيسية لنظام الإدارة على أساس الأنشطة (abm) تقوم على حقيقة مفادها انه يمكن الوصول إلى النجاعة في العمل الذي يقوم به عن طريق الطريقة التي أنجزها، فنظام الإدارة على أساس الأنشطة يقترح تقريب أكثر شيء لمتابعة التكاليف، ومسار الإنتاج من اجل تسهيل البحث عن العوامل المؤثرة في مستويات الأعباء، وسنحاول من خلال هذا عرض نظام الإدارة على أساس الأنشطة.

1- تعريف نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)

هناك عدة تعاريف لنظام الإدارة على أساس الأنشطة (abm) سيتم ذكر أهمها فيما يلي:

عرف على انه تقييم أنشطة العمليات من ناحية التكلفة والقيمة لتحديد الفرصة الملائمة لأغراض تحسين الكفاءة، وبالتالي فانه يجمع بين تحليلات التكلفة على أساس الأنشطة وتحليلات القيمة المضافة لعمل التحسينات المستمرة التي ترفع القيمة لدى المستهلك وتخفيض الموارد الصناعية بالاعتماد على نظام التكاليف على أساس الأنشطة.¹

عرف أيضا على انه أسلوب لإدارة التكلفة يستخدم بيانات تكاليف الأنشطة التي تتكون منها المؤسسة في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية التي تستخدم في تخفيض التكلفة وتحسين الأداء، وتحسين القيمة لدى المستهلك وتحسين الربحية.²

من خلال التعاريف السابقة إن نظام الإدارة على أساس الأنشطة هو قرارات الإدارة التي تستخدم معلومات نظام التكاليف في اتخاذ القرارات الإدارية وتحسين الأداء لإرضاء المستهلك وتحسين الربحية.

*- ABM : Activity Based Management

¹ - إسماعيل يحي التكريتي واخرون، المحاسبة الإدارية (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2007، ص: 31.

² - محمد زرواي، الاتجاه الحديث في المحاسبة الإدارية وإمكانية تطبيقه في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2009، ص: 71.

2-القرارات الإستراتيجية لنظام الإدارة على أساس الأنشطة(ABM)

يساعد نظام الإدارة على أساس الأنشطة(abm) في اتخاذ القرارات الإستراتيجية الخاصة بالعمليات، سيتم ذكرها فيما يلي:¹

2-1- قرار التسعير: يعتبر قرار التسعير من أهم القرارات الإدارية، والذي يعتمد على اعتبارات التكلفة والتي يمكن تحديدها بدقة أكثر في ظل نظام التكاليف على أساس الأنشطة، إلى جانب بعض الاعتبارات المحيطة بتسويق المنتج من حيث طبيعة المنتجات المنافسة، والتدخل الحكومي، ويراها من الظروف الناتجة عن المنافسة والتي تجعل من قرار التسعير قرار ذو أهمية.

2-2- مزيج المنتج: من بين القرارات التي تتطلب وجود معلومات دقيقة عن ربحية المنتجات، وتطبيق السياسات التسعيرية الملائمة، والتي يوفرها تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، مما يسهل اختيار مجموعة المنتجات التي تساهم في تعظيم الأرباح.

2-3- قرار تصميم المنتجات: إن القياس الحقيقي لنجاح المؤسسة، يعتمد على مدى ملائمة منتجاتها لرغبات الزبائن، إضافة إلى تحقيقها لأهدافها من وراء إنتاج تلك المنتجات، لهذا تسعى المؤسسة دائما إلى تصميم المنتجات وتنفيذها بالشكل الذي يلبي احتياجات المستهلكين من حيث الجودة والثقة، والضمانات والسعر المناسب، فان قرار تصميم المنتج وتسعيره مرتبطان معا لأنهما يشكلان البدائل المطروحة من قبل المستهلك في اختيار المنتج، لذا وجب العمل على تلبية لبات الزبائن بسرعة تنافسية، وذلك بالاعتماد على الدقة والسرعة في تحليل لبات الزبائن وتنفيذها بأقل تكلفة ممكنة.

2-4- قرار توفير موارد الإنتاج: يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة معلومات عن تكاليف الإنتاج تسمح باتخاذ قرارات إستراتيجية تتعلق بتصنيع المنتجات نصف المصنعة أو الحصول عليها من خارج المؤسسة.

3- إجراءات وخطوات تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)

لبناء و تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة(abm) بإتباع الإجراءات والخطوات التالية ليكون النظام سليم ويعتمد عليه من قبل المسيرين.

¹ - قدوري هودة سلطاني، "التكامل بين أنظمة: التكاليف، الدارة، والموازنة على أساس الأنشطة(abc abb abm)"، الملتقى الوطني حول: مراقبة التسيير كآلية للحكمة للمؤسسات وتفعيل الإبداع، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2017، ص: 10-11.

3-1- إجراءات تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)

يتطلب وضع نظام الإدارة على أساس الأنشطة (abm) ثلاث مراحل وهي المراحل الأولى اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (abc) وتتمثل فيما يلي:¹

- التعرف على الأنشطة الرئيسية التي تتم في المؤسسة؛
- تحديد التكاليف على مراكز التكلفة التي تنتمي إليها الأنشطة؛
- تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط والذي يتم على أساس حساب تكلفة النشاط.

وبذلك يمكن للمؤسسة أن تهمل المرحلة الأخيرة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة المتمثلة في توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات وتبني نظام الإدارة على أساس الأنشطة لإدارة الأنشطة وتحديد تكلفتها من مخرجات نظام التكاليف، كما تركز على إدارة الأعمال التي تقوم على منطق أن الأنشطة هي التي تستهل التكاليف، وبالتالي فإن نظام الإدارة على أساس الأنشطة يؤدي إلى إدارة التكاليف على المدى الطويل، وهدف هذا النظام هو التمكن من إشباع حاجيات الزبائن مقابل استهلاك اقل لموارد المؤسسة، إضافة إلى توفير معلومات عن الأنشطة المنجزة وتكلفتها.

3-2- خطوات تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)

يتم تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) بإتباع عدة خطوات سيتم ذكرها.

3-2-1- تحديد وتحليل الأنشطة: يسمح هذا النظام بالتعرف على الأنشطة الرئيسية والفرعية في المؤسسة، وذلك بغية تحليلها لمعرفة مدى تلاؤمها مع استراتيجياتها وقدرتها على تحقيق الأهداف الموضوعية وتقييم أدائها، وتحديد أيها تضيف قيمة وأيها لا تضيف، فالأنشطة التي تضيف قيمة من وجهة نظر المستهلك تحاول المؤسسة تخفيض تكلفتها من خلال تحسين أداءها وتنفيذها بكفاءة، أما الأنشطة التي لا تضيف قيمة فهي الأنشطة التي يمكن تخفيض تكلفتها دون تخفيض قيمة المنتج المقدم للمستهلك.²

3-2-2- تقييم أداء الأنشطة: يتم تقييم أداء الأنشطة باستعمال بعض المقاييس للحكم على مدى كفاءتها، وتتمثل هذه المقاييس فيما يلي:

¹ - سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، دراسة حالة مؤسسة نفضال فرع GPL البلدية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الجزائر³، الجزائر، ص: 128.

² - علي حازم يونس البامور، استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة abm في تحديد فرص تخفيض التكلفة -دراسة حالة في معمل ألبان الموصل، مجلة تنمية الرافدين-، العدد98، مجلد32، 2010، ص: 234.

3-2-2-1-مقياس الوقت: يعد الوقت عاملاً هاماً في العملية الإنتاجية، واخذ المؤشرات في الحكم على فعالية أداء الأنشطة على مستوى المؤسسة، ولا يقصد به أن تؤدي العملية الإنتاجية في الوقت المحدد لها فحسب، بل يجب أن يتم استغلال هذا الوقت بكفاءة عالية.¹

3-2-2-2-مقياس الجودة: لقد أصبحت الجودة إحدى لهم مبادئ الإدارة في الوقت الحاضر، فإن تحسين الجودة من خلال تبني مبدأ إدارة الجودة الشاملة في جميع أنشطة المؤسسة يكون وفق أمرين عملية التطبيق و عملية القياس، فيتطلب برنامج تحسين الجودة التركيز للحصول على منتجات سليمة دون عيوب، ويكتمل برنامج تحسين الجودة بعملية القياس باستخدام مقاييس تؤدي دوراً مركزياً في برنامج الجودة، تحت رقابة الأدوات الإحصائية وغيرها.²

3-2-2-3-مقياس التكلفة: يتم قياس تكاليف الأنشطة من خلال نظام التكاليف على أساس الأنشطة، الذي يقوم بتوزيع التكاليف على الأنشطة المسببة لوجود هذه التكاليف، وذلك لتحديد تكلفة كل نشاط، ثم توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات بحسب درجة استفادة كل منتج من هذا النشاط، فإذا لم يستخدم منتج ما نشاط معيناً فلا يتحمل أي تكاليف مرتبطة بهذا النشاط.³

3-2-2-4-مرونة النشاط: وهي درجة الاستجابة لأي تغيرات قد تحدث في البيئة الداخلية أو الخارجية للمؤسسة، فمثلاً في حالة تغير المواصفات التي يلبيها الزبون في السلعة، فهل يتمتع النشاط في القدرة على التجاوب مع ذلك، أي ما مدى التنوع في خدمات أو منتجات النشاط، فهل حالة حدوث تغير في الأساليب التكنولوجية المستخدمة في المنتج، فهل يستطيع النشاط أن يتواءم مع هذه التغيرات؟⁴

المؤسسة التي تستخدم نظام الإدارة على أساس تنطلق من تحديد أنشطتها الرئيسية والفرعية وتحليلها إلى أنشطة مضيئة للقيمة وتقوم بدراساتها وتقييم أدائها باستخدام مؤشرات معينة، بهدف اتخاذ القرار المناسب من أجل تحسين أدائها.

¹ - علي حازم يونس البامور، مرجع سابق، ص: 237.

² - بو عنان نور الدين، جودة الخدمات وأثرها على رضا العملاء- دراسة ميدانية في المؤسسة المينائية بسكيكدة-، مذكرة ماجستير، تخصص علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف مسيلة، الجزائر، 2007، ص: 7.

³ - إسماعيل الحجازي، سعاد معاليم، دور التسيير على أساس الأنشطة abm في تحسين أداء المؤسسة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 27-28، نوفمبر 2012، ص: 106.

⁴ - مومن شرف الدين، دور الإدارة بالعمليات في تحسين الأداء للمؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة المؤسسة نقاوس للمصبرات باتنة، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، 2012، ص: 77.

3-2-3- تحسين أداء المؤسسة: يعد قيام المؤسسة بتحديد وتحليل أنشطتها وقياس أداء ل نشاط باستخدام معايير معينة يأتي دور تحسين الأداء من خلال الوقوف على الأساليب التي تعيق فعاليتها وكفاءتها واتخاذ القرارات المناسبة بشأنها، ويقصد به استخدام جميع الموارد المتاحة لتحسين المخرجات وإنتاجية العمليات، وتحقيق التكامل التكنولوجي، ونشير إلى أن تحسين الأداء قد يكون تحسين تدريجي والمتعلق بإعادة تصميم الأنشطة وهدفه الأساسي تحقيق الجودة عن طريق الإلتقان الكامل، رم انه يصعب تحقيقه لكن يجب العمل على الإلمام به، فالتحسين سواء كان مستمرا أو جذريا يرافقه دائما قياس الأداء الفعلي للأنشطة ومقارنته بما هو مخطط بهدف تصحيح الاختلافات والتخلص من مسببات تدنية الأداء لتقديم ما يرضي الزبائن بكفاءة وفعالية، وتحقيق نتيجة إيجابية للمؤسسة تضمن لها الاستمرارية والبقاء والتميز في مجال عملها.¹

4- تقييم نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)

يعتبر نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) أداة محاسبية قيمة لأنها تدير وتدرس النشاطات في المؤسسة فلها مزايا عديدة كما عليها عيوب.

4-1- مزايا نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)

هناك عدة مزايا لنظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) سيتم ذكرها فيما يلي:²

- يركز نظام الإدارة على أساس الأنشطة على إدارة الأنشطة لتحقيق الأهداف التشغيلية والإستراتيجية للمؤسسة؛

- يقوم نظام الإدارة على أساس الأنشطة بخلق مقاييس للأداء عن التكلفة والوقت والأداء؛

- يقوم بإعادة هندسة العمليات والأنشطة لإعادة تصميم وتنفيذ أداء الخدمات أثناء دورة حياتها؛

- يقوم بدعم مفاهيم تقييم الأداء الشامل على أساس بطاقة الأداء المتوازن وإيجاد المقاييس اللازمة لتطبيقه؛

- يقوم بدعم مفهوم المشاركة بالأرباح وبالأهداف وروح الفريق في العمل.

¹ مومن شرف الدين، مرجع سابق، ص: 54.

² سليمان البشتاوي، الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها -دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في الأردن-، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، العدد28، جامعة الإسرء، الأردن، 2014، ص: 07.

4-2- عيوب نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)

هناك بعض العيوب تنجم عن تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) سيتم ذكرها فيما يلي:¹

- يحتاج تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة إلى زمن طويل الذي من الممكن أن يؤدي إلى فشله؛
- يحتاج تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة إلى تكاليف عالية لتطبيقه؛
- عدم وجود مديرين مؤهلين لتطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة، بسبب نقص المعرفة والتمسك بالأنظمة التقليدية؛
- بعض الأنشطة المستخدمة في أداء وتنفيذ الخدمات لها قيم ضمنية لا تنعكس بالضرورة في القيمة المالية التي تضاف إلى الخدمات النهائية.

5- تكامل نظام التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (ABC/M)

يرتبط نظام الإدارة على أساس الأنشطة بنظام التكلفة على أساس الأنشطة ارتباطا وثيقا مع أن لكل منهما هدفه الخاص به، ففي حين يركز نظام التكاليف على الأنشطة بهدف قياس كلفة الإنتاج المنتج أو تقديم الخدمة، فإن نظام الإدارة على أساس الأنشطة يركز على الأنشطة بهدف إدارتها و تحسين كفاءتها، كما يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة المعلومات المتعلقة بتكاليف الأنشطة التي تتكون منها المؤسسة للقيام بوظائفها، بينما نظام الإدارة على أساس الأنشطة يستخدم هذه المعلومات بطرائق مختلفة في سبيل تحسين قيمها في الأسواق المالية وتحسين ربحيتها.

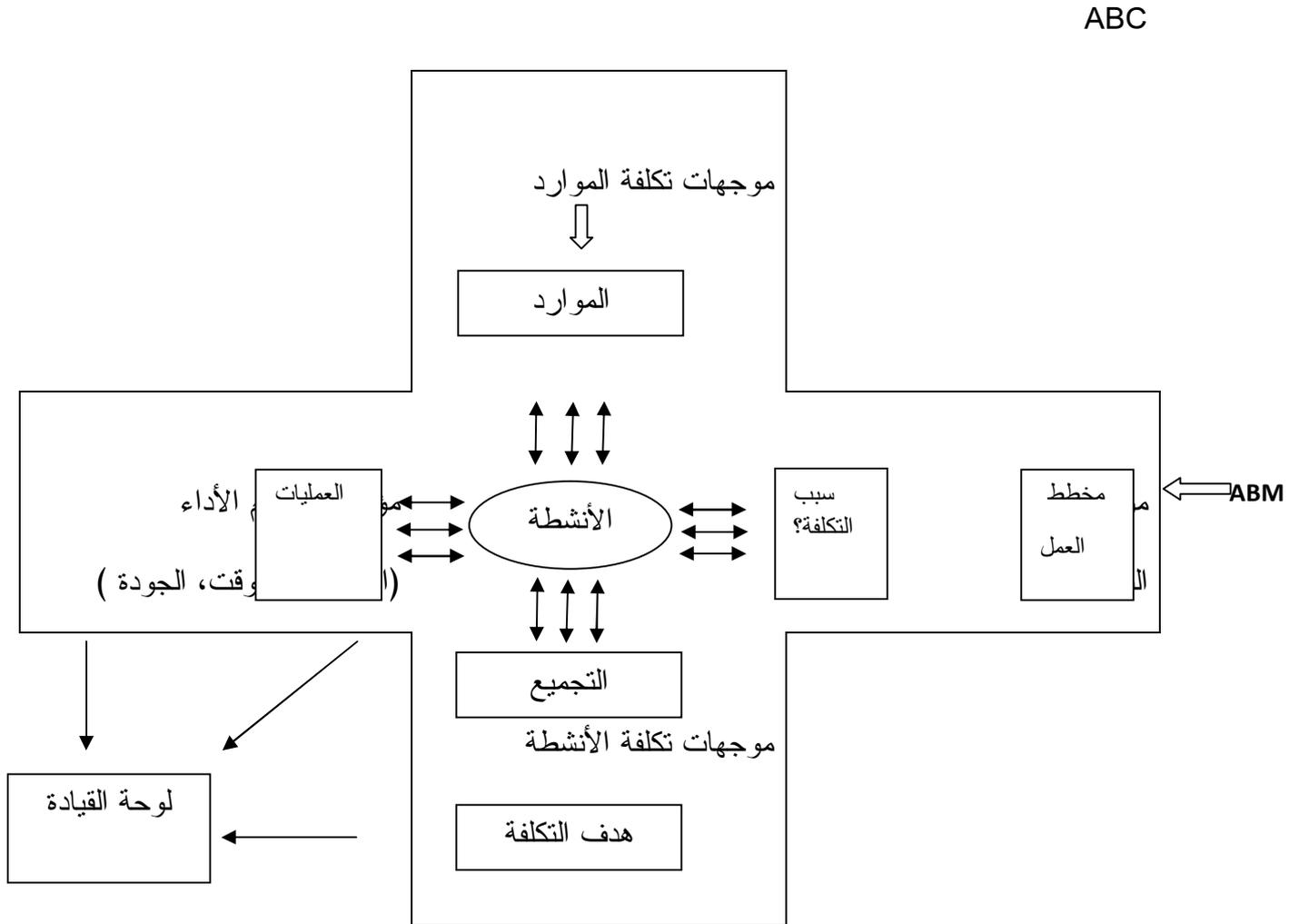
أي أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يقوم على تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة، يتم فيها تخصيص تكاليف الموارد المستخدمة من آلات العمل والموارد الخام والتقنيات على الأنشطة التي تسببت في استنفاد هذه الموارد ثم توزيع تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات التي استفادت منها، أما في ظل نظام الإدارة على أساس الأنشطة فيتم تحديد القيمة المستلمة من طرف المستهلك لكل نشاط وتحديد أي الأنشطة تضيف قيمة وأيها لا يضيف، ثم تحديد غرض تحسين الأنشطة التي تضيف قيمة.²

¹ - سليمان البشتاوي، مرجع سابق، ص 08.

* - ABC/M: Activity Based Costing Management

² - محمد زروافي، الاتجاه الحديث في المحاسبة الإدارية وإمكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2009، ص ص: 71-72.

والشكل الموالي يبرز العلاقة بين نظام ABM ونظام ABC:
 الشكل (02): العلاقة بين نظام التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة



المصدر: محمد زروافي، الاتجاه الحديث في المحاسبة الإدارية وإمكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2009، ص: 73.

تمثل الأنشطة المحور الأساسي الذي يقوم عليه كل من النظامين التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة، حيث أن مخرجات المرحلة الأولى من نظام التكاليف على أساس الأنشطة المتمثلة في تكلفة الأنشطة تمثل مدخلات نظام الإدارة على أساس الأنشطة، إن تحليل الأنشطة في نظام التكاليف على أساس الأنشطة يهدف إلى تقديم بيانات عن المنتج أو المراحل الإنتاجية، بهدف تحديد تكلفة المنتج، أما في نظام الإدارة على أساس الأنشطة فإن التحليل يهدف إلى تحسين أداء هذه الأنشطة من خلال البحث عن المسببات الأصلية لحدوثها، ودراستها من أجل تقييمها بواسطة مؤشرات تقييم الأداء المالية وغير

المالية، يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على تحليل الوضع القائم، إذ يقدم بيانات تمكن من تعديل هذا الوضع من خلال نظام الإدارة على أساس الأنشطة.

يرتكز كل من النظامين: التكاليف والإدارة على تحديد وقياس ومراقبة العوامل المنشئة للتكاليف مما يساهم في تنفيذ إستراتيجية رفع القيمة.

لذلك ظهر نظام يسمى نظام الإدارة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (abc/m) الذي يعتمد بشكل مباشر على معلومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات في إدارة الأنشطة و نظام الإدارة على أساس الأنشطة الذي يسمح للمسيرين بالتقويم بصفة إستراتيجية أثار بعض القرارات، مما يسهل لها على تامين سير عملية النشاط الصناعي بشكل دقيق و سليم.

فنظام إدارة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يساعد الإدارة على تحليل الأنشطة لاتخاذ القرارات، فهو أساسا قائم على تحليل الأنشطة بهدف إدارة الأنشطة وتقليل التكاليف وتحسين الربحية مما أهمل جانب دعم القرارات في المستويات التنظيمية العليا وفي تحليل ربحية الزبائن والمنتجات فجاءت بطاقة الأداء المتوازن للإلمام بهذه الجوانب المهملة من قبل نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة.

ثالثا: نظام بطاقة الأداء المتوازن (BSC)

تعد بطاقة الأداء المتوازن إحدى الوسائل الإدارية المعاصرة، و تستند إلى فلسفة واضحة في تحديد الاتجاه الاستراتيجي للمؤسسة وقياس مستوى التقدم في الأداء باتجاه تحقيق الأهداف ، وسنحاول من خلال هذا عرض طريقة بطاقة الأداء المتوازن.

1- تعريف بطاقة الأداء المتوازن (BSC)

هنا عدة تعاريف لنظام بطاقة الأداء المتوازن (BSC) * سيتم ذكر أهمها فيما يلي:
عرفت على أنها إطار عملي يستخدم مدخل أساسي يهدف إلى تحسين الأداء الحالي و المستقبلي وذلك من خلال دراسة عدد من المقاييس ضمن أربعة محاور: محور العملاء، المحور المالي، ومحور العمليات الداخلية و محور التعلم والنمو.¹

*- BSC : balanced Scorecard and Connaissance.

¹ - محمد قدرى حسن، إدارة الأداء المتميز، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2015، ص: 235.

كما عرفت بطاقة الأداء المتوازن بأنها نظام شامل لقياس الأداء من منظور استراتيجي، يتم بموجبه ترجمة إستراتيجية نظام الأعمال إلى أهداف الإستراتيجية، ومقاييس وقيم مستهدفة، وخطوات إجرائية تمهيدية واضحة.¹

من خلال التعاريف السابقة إن بطاقة الأداء المتوازن هي نظام يعمل على ترجمة رسالة وإستراتيجية المؤسسة إلى مجموعة من المؤشرات الشاملة التي توفر إطار للقياس الاستراتيجي والإدارة الإستراتيجية.

2- مقومات ومحاور بطاقة الأداء المتوازن (BSC)

تعتبر بطاقة الأداء المتوازن بمثابة منهجية للرقابة الإستراتيجية التي تستخدم إطار متعدد الأبعاد لوصف وتنفيذ وإدارة الإستراتيجية، يوجد لديها متطلبات أساسية لتطبيقها كما تتكون من أربعة محاور أساسية لا يمكن الاستغناء عنها.

2-1- مقومات بطاقة الأداء المتوازن (BSC)

يوجد مجموعة متطلبات أساسية لتطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن (BSC) بنجاح، يكمن استعراضها فيما يلي:²

- 2-1-1- تحديد واضح للأهداف الإستراتيجية: وهو المحور الأساسي في استخدام مقياس الأداء المتوازن، أي اختيار الأهداف الإستراتيجية، والتي يجب أن يتوفر فيها مجموعة من المعايير أهمها:
 - ارتباط الهدف الاستراتيجي بالميزة التنافسية؛
 - إمكانية التطوير، والتي تعني أن تكون الأهداف المرجوة في حدود الممكن؛
 - درجة التأثير والتي تعني أن يتوافر في المنشأة الخبرة والقدرة على تحقيق الأهداف؛
 - حدود التنفيذ ويقصد به أن تكون الموارد المطلوبة لتحقيق الأهداف سواء كانت موارد مالية أو متطلبات إدارية متاحة أو ممكنة.

¹ - عبد الحميد عبد الفتاح المرعي، بطاقة الأداء المتوازن المدخل المعاصر لقياس الأداء الاستراتيجي، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مصر، 2009، ص: 57.

² - محار عبد الله الخليل، تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة -دراسة حالة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مذكرة ماجستير في علوم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2012، ص: 36.

2-1-2- لأخذ بمنهج النظام: يستخدم هذا المقياس كنظام إدارة استراتيجي وليس كنظام قياس، وهذا يعني إدماج كامل الجوانب للنموذج في شكل منظومة متكاملة، وجعلها عملية مستمرة تقود الإدارة إلى التغيير من خلال قيادة تنفيذية فعالة.

2-1-3- وجود الدافعة لاختيار مقياس الأداء المتوازن: استجابة للتغيرات البيئية والضغوط التي تتعرض لها المؤسسات، فمن الضروري أن تبحث المؤسسة عن أساليب وأدوات أكثر فعالية في مواجهة المتغيرات والضغوط، لذلك يجب تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات.

2-2- محاور بطاقة الأداء المتوازن (BSC)

تتكون بطاقة الأداء المتوازن من أربعة محاور سيتم ذكرها فيما يلي:

2-2-1- المحور المالي: يهدف هذا المحور إلى الإجابة عن التساؤلات التالية:¹

- هل حققت المؤسسة المنافع والنتائج التي ترضي المساهمين؟

- كيف تبدو صورة المؤسسة في أعين المساهمين؟

ويأتي قياس هذا المحور من خلال مجموعة من الأهداف قصيرة المدى والتي يمكن أن تتغير بحسب قطاع الأنشطة أو الإستراتيجية (كمعدل نمو رأس المال، رقم الأعمال المحقق من المنتجات الجديدة) وبحسب المرحلة التي وصلت إليها دورة حياة المنتجات، فإذا كانت في مرحلة النضج فعادة ما يستعمل النتيجة الصافية، الهامش الإجمالي، معدل العائد على الاستثمار، أما إذا وصلت إلى المرحلة النهائية فغالبا ما يتم التركيز على المؤشرات المالية قصيرة المدى كرسيد الخزينة مثلا.

2-2-2- محور العملاء: تبدي فلسفة التسيير الحديث المزيد من العناية لإرضاء العملاء، والأداء المنخفض في هذا المنظور مؤشر رئيسي للتراجع المقبل، حتى وان بدت الصورة المالية الحالية جيدة، ويستطيع المسير بفضل هذا المحور تحديد الأجزاء المستهدفة من السوق وكذلك مؤشرات الأداء لهذه الأجزاء، ويسعى هذا المحور إلى تقييم مجموعة من الجوانب أهمها:²

- كيف ينظر الزبائن إلى المؤسسة ومدى رضاهم عن خدماتهم؟

- هل نجحت المؤسسة في مواجهة المنافسين؟

¹ - مقدم وهيبه، استخدام بطاقة الأداء المتوازن في صياغة وتنفيذ وتقييم إستراتيجية المؤسسة، مداخله، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والإستراتيجية التنافسية في المؤسسات خارج قاع المحروقات بالدول العربية، غير منشور، جامعة حسيبة بن بوعلوي بشلف، الجزائر، 2010، ص: 13.

² - نوبلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين أداء المالي للمؤسسات-دراسة مؤسسة المطاحن الكبرى لجنوب بسكرة-، أطروحة دكتوراه، منشورة، جامعة محمد لخضر بسكرة، الجزائر، 2015، ص ص: 128-129.

ويتم قياس هذا المنظور من خلال الحصة السوقية، المردودية حسب الأجزاء، معدل المردودات، رضا الزبائن معدل الوفاء لدى الزبائن.

2-2-3- محور العمليات الداخلية: يبحث هذا البعد عن كيفية زيادة كفاءة وفعالية العمليات الأساسية التي تحقق الأهداف الإستراتيجية وتسمح بتقديم خدمات تجذب الزبائن وتضمن المردود للمساهمين وذلك من خلال تقييم ما يلي: ¹

- ما هي مصادر القوة والضعف في العمليات الأساسية للمؤسسة؟

- كيف يتم ترشيد التكاليف؟

- ما هي العمليات المحورية ومدى قدرتها على الوفاء بمتطلبات الزبائن؟

وتنقسم المؤشرات التي تقيس هذا المحور إلا ثلاثة فروع هي:

- **فرع الإبداع:** يهتم بخلق منتجات تتناسب واحتياجات الزبائن، ويركز على تحسين تقنية الإنتاج، تخفيض التكاليف ويشجع النمو، ومن بين المؤشرات المستعملة في هذا الفرع عدد المنتجات الجديدة، آجال تطوير منتجات جديدة، عدد الرخص المودعة.

- **فرع العمليات:** يركز على تصنيع وتسليم المنتجات للزبائن، تحسين الجودة، تخفيض آجال التسليم من خلال قياس معدل المردودات، معدل المعيب، آجال تسليم المنتجات للزبائن، الأجل المتوسط لإنتاج لطلبه.

- **فرع ما بعد البيع:** يكرس لتوفير الخدمات للزبائن بعد البيع أو عند الاستلام، ويقاس أداء هذا الفرع من خلال المدة اللازمة لتعويض أو تصليح المنتجات المعيبة، الساعات الضرورية لتعليم الزبائن كيفية استعمال المنتج.

غالبا ما تعتمد بطاقة الأداء المتوازن في هذا المحور إلى عملية إعادة هندسة العمليات عوضا عن المرور بكافة التسلسلات الوظيفية، وفوائدها كثيرة خاصة التي عمدت إلى تعديل الوظائف والمسؤوليات وحذف الأنشطة غير الضرورية.

2-2-4- محور التعلم والنمو: يحدد هذا البعد المجالات التي يجب أن تبذل فيها المؤسسة من أجل

تحسين أدائها وتحقيق نموها في المدى الطويل، ويسعى هذا المحور إلى تقييم: ²

- هل للمؤسسة القدرة على التعلم والابتكار والتميز؟

¹ - نوبلي نجلاء، مرجع سابق، ص: 132.

² - مقدم وهبية، مرجع سابق، ص: 15.

- كيف تقوي المؤسسة قدرتها على التغيير والتحسين المستمر؟

ويأتي التقييم على أساس المؤشرات التالية: مقارنة سلوك العاملين على أساس مستوى التكوين والتأهيل، استقصاءات ومؤشرات الرضا لدى العاملين، معدل دوران العمال، إنتاجية العمال، رقم أعمال العاملين، التحفيز والاستقلالية والذي يقاس بعدد الاقتراحات المقدمة من طرف العاملين والتي حظيت بمتابعة جدية من رف الإدارة.

تتصل المحاور لأربعة لبطاقة الأداء المتوازن فيما بينها من خلال علاقة السبب والآخر، حيث يدعم كل محور الآخر وتساوم مجتمعة في قياس مدى تحقيق الإستراتيجية.

3- إجراءات وخطوات تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن (BSC)

إن بناء وتطبيق نموذج بطاقة الأداء المتوازن (BSC) يختلف من مؤسسة لأخرى، حسب طبيعة عملها وفلسفتها وتفكيرها الاستراتيجي.

3-1- إجراءات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن (BSC)

تتم إجراءات بناء تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن (BSC) حسب الخطوات التالية:¹

3-1-1- التحضير: يتم التحضير في المؤسسة التي تتكون من أكثر وحدة أعمال إستراتيجية، يتم بناء نظام بطاقة الأداء المتوازن من قبل المختصين والخبراء التنفيذيين لكل وحدة بحاجة لاستخدام هذا النظام، بحيث يكون للوحدة المشار إليها زبائنهم الذين يمكن تحديدهم بوضوح.

3-1-2- المرحلة الأولى المقابلات: يتم إمداد المدراء التنفيذيين في وحدة الأعمال بخلفية عن مفاهيم النظام، وكذلك وثائق داخلية توضح رؤية المؤسسة ورسالتها وإستراتيجيتها، حيث يتطلب وجود منسق من داخل أو خارج المؤسسة، ودوره تنظيم الجهود وإدارة المقابلات، والإلمام بالنموذج المراد بناءه.

3-1-3- ورشة العمل التنفيذية الأولى: ويكون النشاط الأساسي في هذه المرحلة هي بداية الربط بين القياس والإستراتيجية، كما يتم مناقشة محتوى إستراتيجية المؤسسة المؤدية إلى نجاحها، مما تؤدي إلى تشخيص عوامل النجاح الأساسية الذي يساعد في صياغة النموذج الابتدائي لبطاقة الأداء المتوازن.

¹ - نجوم قمازي، مراد كواشي، تطبيق بطاقة الأداء المتوازن لتعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية بين تحديات الواقع ورهانات المستقبل، دراسة تطبيقية على المؤسسات الصناعية بولاية سيف، مجلة دولية علمية محكمة، العدد الاقتصادي، العدد 27، جامعة الأغواط، 2016، ص: 23-28.

3-1-4- المرحلة الثانية ورشة العمل التنفيذية الثانية: ويشارك في هذه الورشة أفراد فريق العمل من الإدارة العليا ومرؤوسيه المباشرين لمناقشة رسالة المؤسسة ورؤيتها ومحتوى استراتيجياتها والنظام التجريبي أو المقترح لباقة الأداء المتوازن.

3-1-5- ورشة العمل التنفيذية الثالثة: تقوم بوضع اللمسات الأخيرة على النظام قبل البدء بالتنفيذ المباشر مع تحديد دقيق للمعادلات المستهدفة لكل مقياس تم اختياره، وتشخيص برنامج العمل لبطاقة الأداء المتوازن.

3-1-6- التنفيذ: إن مرحلة التنفيذ تتطلب فريق عمل جيد وكفاء يتولى مهمة التنفيذ بما فيها ربط المقاييس بقواعد البيانات الموجودة في المؤسسة، كما يتم تعميم النظام على مختلف المستويات في المؤسسة، وبذلك يكون هناك نظام متكامل للمعلومات يسند المدراء التنفيذيين في اتخاذ قراراتهم.

3-1-7- المراجعة الدورية: وتتم بمراجعة ومتابعة النظام بشكل دوري عن طريق سجلات خاصة ويتم تحضيرها للإدارة العليا بهدف مراجعتها مع مدراء الوحدات الفرعية في المؤسسة، أما المعدلات المستهدفة يتم مراجعتها سنويا جزء من أجزاء الخطة الإستراتيجية.

3-2- خطوات تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن (BSC)

لقد تعددت آراء الكتاب والباحثين حول الخطوات اللازمة لتصميم وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، ويشار الترتيب الذي يلزم اتخاذه، والوقت المخصص لكل خطوة يتم تكيفهما طبقا لمميزات وظروف كل مؤسسة على حده ومن خلال ذلك تمر عملية تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن حسب الخطوات التالية:

3-2-1- تحديد الرؤية الإستراتيجية للمؤسسة و صيانة رسالتها: تظهر في شكل وثيقة مكتوبة، تدل على الفرض الذي يحدث للمؤسسة من اجله أو المهمة الجوهرية لها، وتفصل أكثر أنشطة ومنتجات و مصالح المؤسسة وقيمها الأساسية، حيث تساعد كل من الرؤية والرسالة في صياغة الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.¹

3-2-2- وضع الاستراتيجيات وتحديد الأهداف الإستراتيجية بدقة: يقوم بصياغة إستراتيجية المؤسسة من خلال وضع مخطط مفصل، يصف النشاطات اللازم القيام بها بدلالة الوسائل والقيود من

¹ وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالي، سلسلة إدارة الأداء الإستراتيجي، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2009، ص: 141.

اجل الوصول إلى هدف ثابت في زمن محدد، هذا المخطط يكون إطار المصب القرارات المتخذة لبلوغ أفضل إستراتيجية ملائمة.¹

3-2-3- صياغة الإستراتيجيات الملائمة: ويتم صياغة الإستراتيجيات الملائمة من خلال:

- تحليل كيان المؤسسة أي مواردها، هيكلها، المستخدمين، التجهيزات...؛

- تحليل المحيط أي سوق المؤسسة، زبائنها، مواردها، منافسوها، شركاؤها...؛

- وفي الأخير التعبير عن الأهداف المرجوة.²

3-2-4- وضع الأهداف الإستراتيجية: تقوم المؤسسة بتحديد عدد من الأهداف الكلية على المستوى

الإستراتيجي، بحيث تحدد عددا محدد من الأهداف مقابل محور من محاور بطاقة الأداء المتوازن.³

3-2-5- تحديد عوامل النجاح الحرجة وإعداد الخريطة الإستراتيجية: يعتمد على عدة عوامل في

رسم الخريطة الإستراتيجية، والتي تعتبر أداة اتصال منقية تربط الإستراتيجيات المختلفة للمؤسسة بعملياتها والنظام الذي يساعد في انجاز تلك الإستراتيجيات وأهميتها تكمن في تقديم خطط واضحة للعاملين في مختلف المستويات التنظيمية في المؤسسة.⁴

3-2-6- اختيار القياسات: بعد تحديد عوامل النجاح التي تم استخراجها من الأهداف الإستراتيجية

للمؤسسة، يجب قياسها من خلال اختيار المؤشر المناسب الذي يقيس بدقة عامل النجاح المراد تقييمه.⁵

3-2-7- إعداد خطط العمل: يجب على إدارة المؤسسة إعداد خطط العمل أي بيان الأنشطة

والأعمال الواجب القيام بها، سعياً لإنجاز الأهداف والرؤية الإستراتيجية، ويضمن ذلك تحديد الأهداف السنوية وتخصيص الموارد وتحديد المسؤوليات والأدوات، واختيار الأفراد المسؤولين عن إتمام خطة العمل، مع تحديد المدة اللازمة للتطبيق.⁶

¹ - قياس وتقييم الأداء كمدخل لتحسين جودة الأداء المؤسسي، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2009، ص: 237.

² - نعيمة يحيوي، خديجة لدرع، "بطاقة الأداء المتوازن أداة فعالة للتقييم الشامل لأداء المنظمات (دراسة ميدانية)"، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، 2010، ص: 81.

³ - وائل محمد يحيى إدريس، طاهر محسن منصور الغالبي، مرجع سابق، ص: 144.

⁴ - فاطمة رشدي سويلم عوض، تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن bsc ونظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة abc في تطوير أداء المصارف الفلسطينية -دراسة تطبيقية بنك فلسطين-، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة الإسلامية، غزة، 2009، ص: 74.

⁵ - ريغة احمد الصغير، تقييم أداء المؤسسات الصناعية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن -دراسة حالة المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات PMO-، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة قسنطينة2، 2014، ص: 120.

⁶ - فاطمة رشدي سويلم عوض، مرجع سابق، ص: 70.

3-2-8- متابعة وتقييم بطاقة الأداء المتوازن: للتأكد من سلامة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن لابد من متابعته بشكل مستمر للتأكد من أنها تنجز الوظيفة المقصودة باعتبارها أداة ديناميكية للإدارة الإستراتيجية، ومن الضروري استخدامها في العمليات اليومية للمؤسسة وعلى المستويات الإدارية.¹

4- تقييم نظام بطاقة الأداء المتوازن (BSC)

إن ارتفاع معدل النجاح أو الفشل في تطبيق بطاقة الأداء المتوازن يعتبر موضوع مهم ويثير القلق، حيث تواجه المؤسسة تحديات تحول دون تطبيق النظام، ويمكن عرض المزايا والعيوب فيما يلي:

4-1- مزايا نظام بطاقة الأداء المتوازن (BSC)

إن تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن (BSC) يحقق العديد من المزايا منها:²

- تعمل بطاقة الأداء المتوازن على التنسيق بين مختلف فروع المؤسسة وتساهم في تحقيق الأهداف؛
- تعمل على إشباع عدة احتياجات إدارية لأنها تجمع في تقرير واحد أجزاء عديدة من استراتيجيات المؤسسة؛
- تعمل بطاقة الأداء المتوازن على توفير مبادئ توجيهية للتنمية من خلال التركيز على الفوائد المتوقعة؛
- تسهل الاتصال وفهم أهداف العمل والاستراتيجيات في مختلف مستويات المؤسسة، حيث تسهل عملية التدخل أثناء حصول الانحرافات.

4-2- عيوب نظام بطاقة الأداء المتوازن (BSC)

إن تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن (BSC) يخلف بعض العيوب منها:³

- عدم وجود إشارات مؤهلة لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن بسبب نقص المعرفة المتعلقة بذا الأسلوب؛
- ارتفاع تكاليف بطاقة الأداء المتوازن مقارنة بالفائدة المنتظر منها؛
- كثرة المقاييس والمعلومات قد تحدث لبسا في فهم العاملين وطريقة عملهم؛
- صعوبة تحديد مقاييس تترجم السياسات والأهداف العامة للمؤسسة الاقتصادية.

¹ - ريفعة احمد الصغير، مرجع سابق، ص: 121.

² - زياد عبد الحليم الذبيبة، مدى تطبيق النظام المتوازن الأداء في المصاريف التجارية اليمينية (دراسة تطبيقية على المصارف التجارية اليمينية)، مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية، 2011، العدد التاسع، ص: 150.

³ - نويلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة -دراسة مؤسسة المطاحن الكبرى لجنوب بسكرة-، أطروحة دكتوراه في العلوم المحاسبية، جامعة محمد لخضر بسكرة، الجزائر، 2015، ص ص: 128-129.

5- تكامل نظام بطاقة الأداء المتوازن وإدارة التكاليف على أساس الأنشطة

تبدأ سلسلة الأنظمة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة مروراً بنظام الإدارة على أساس الأنشطة، حيث توفر معلومات مفيدة لكنها تضيف قيمة جد نسبية، حيث توفر معلومات الكلفة بغض النظر عن دقتها لا تعد كافية لتعظيم القيمة، فالمدراء بحاجة لفهم كيف تتفاعل التكاليف مع مؤشرات أداء أخرى قبل التمكن من تحسين أداء أعمالهم، وهنا تتكامل نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (abc/m) مع بطاقة الأداء المتوازن التي تتبع المعلومات حول الأداء المالي مع التركيز على المؤشرات القيادية للنجاح المستقبلي من خلال تقديم مجموعة قياسات مواكبة للأعمال بحيث يمكن مراقبة وتقييم الأداء.

والشكل التالي يوضح تكامل نظام بطاقة الأداء المتوازن وإدارة التكاليف على أساس الأنشطة

شكل رقم 03: تكامل نظام بطاقة الأداء المتوازن وإدارة التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2007، ص: 32.

إن كل وحدة اقتصادية على حد سوى تركز على قياسات مختلفة معتمدة على إستراتيجيتها وتترجمها إلى أهداف يمكن قياسها وتحقيقها، وإن التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن ونظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة، يساعد في تكوين نظام إداري قوي يترتب عليه زيادة القدرة على التخطيط وقياس التكاليف بصورة أكثر دقة، مما يساهم في تحسين الأداء من خلال إدارة التكلفة التي تساعد الإدارة تحسين الجودة ومن ثم رضا الزبائن.¹

يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة بقياس تكلفة وأداء الأنشطة والموارد وعناصر التكلفة المختلفة ويأخذ في الاعتبار العلاقة السببية بين كل من عناصر التكلفة ومسببات التكاليف مما يؤدي إلى تعظيم الأرباح في الوقت الحالي والمستقبل للمؤسسة، كما أن مخرجات نظام إدارة التكاليف المبنية على أساس أغنت مقياس الأداء المتوازن من خلال تجهيزه بمعلومات تشغيلية تعد مساندة للمعلومات المالية بهدف تكوين صور واضحة للأداء أي ساعدت المدراء بكافة مستوياتهم على تصحيح نقاط الخلل والقصور وكذلك تنمية نقاط التميز لأجل تحقيق الأهداف الإستراتيجية و التشغيلية للمؤسسة.

¹- ناريمان إبراهيم صباح، واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية -دراسة حالة الشركات الصناعية في قطاع غزة-، مذكرة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008، 51.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

استعرض العديد من الباحثون العرب والأجانب الدراسات ذات الصلة بموضوع الدراسة وسوف يتم إبراز أهم هذه الدراسات على النحو التالي:

أولاً: الدراسات باللغة العربية

من خلال التطلع إلى بعض الدراسات العربية التي شملت موضوع دراسة الباحث سيتم عرض البعض منها فيما يلي:

- نجوم قمازي، مراد كواشي، تطبيق باقة الأداء المتوازن لتعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية بين تحديات الواقع ورهانات -دراسة حالة المؤسسات الصناعية بسطيف المستقبل-مجلة دولية علمية محكمة، العدد الاقتصادي 27، جامعة الاغواط، 2016.

تضمنت الدراسة تطبيق بطاقة الأداء المتوازن لتعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية في المؤسسات الصناعية بولاية -سطيف-، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في ما مدى تطبيق بطاقة الأداء المتوازن من اجل تعظيم قيمة المؤسسة، وهدفها هو الكشف عن مدى تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الصناعية ولاية سطيف و التعرف على الأبعاد الأربعة التي تقوم عليها بطاقة الأداء المتوازن و الاطلاع على ما إذا كانت المؤسسات محل الدراسة تطبيق هذا النظام أم لا و اكتشاف العوائق التي تعرقل تطبيقه في المؤسسات الصناعية وإظهار اثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن على تعظيم قيمة المؤسسة، وتوصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أن أسلوب بطاقة الأداء المتوازن أصبح من أفضل النماذج المتعددة الأبعاد والأوسع انتشاراً على المستوى العالمي ويعتبر نظام قياس أداء متوازن ومتكامل وأداة لترجمة الاستراتيجيات إلى أهداف تشغيلية ومؤشرات عملية تحقق رؤية وإستراتيجية المؤسسة وتتكون باقة الأداء المتوازن من أربعة أبعاد متكاملة تتفاعل فيما بينها من خلال مقاييس وأهداف تصب في تحقيق وتنفيذ الإستراتيجية وبالتالي تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية واعتماد هذه المؤسسات على المقاييس المالية التقليدية فقط في قياس الأداء وتقويمه، يجعلها لا تواكب التطورات المسارعة في بيئة الأعمال الحديثة وهناك عقبات تقف وراء عدم تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الصناعية محل الدراسة، مما يجعلها ير قادرة على الاستمرارية والنمو بيئة الأعمال المتغيرة والمعقدة كما لا تتمتع المؤسسات الصناعية في ولاية سطيف بالمقومات اللازمة ونقص الخبرة والعلم بباقية الأداء المتوازن.

- مليكة محمدي، دور تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مراقبة تسيير المؤسسات الاقتصادية -دراسة حالة مؤسسة مطاحن الواحات -تقرت-مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية،جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،2015.

تضمنت الدراسة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مراقبة تسيير المؤسسات الاقتصادية، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في دور تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مراقبة تسيير مؤسسة مطاحن الواحات -تقرت-، وهدفت إلى إبراز دور تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية و تطبيقه على المؤسسة الاقتصادية لتحديد التكاليف التحليلية، وتوصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها إن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة المستخدم في المؤسسة محل الدراسة من الطرق التقليدية المظلمة للتكاليف الغير مباشرة للمنتجات و هو من أفضل الطرق حيث اثبت فعاليته من خلال تخصيص التكاليف الغير مباشرة على الأنشطة بدقة، وهذا ما يمكننا من الوصول إلى معلومات صحيحة تساعد على مراقبة تسيير العمل بشكل أفضل ويساعد متخذي القرار في المؤسسة و تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة بدل من الطريقة التقليدية المطبقة يمنح للإدارة بيانات دقيقة وتحليلية أفضل للتكاليف غير المباشرة للمنتجات، وبالتالي قرارات رشيدة لتسيير المؤسسة.

-آسيا حجاج، دراسة مقارنة بين طريقة التكاليف التقليدية وطريقة التكاليف المبني على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية -دراسة حالة مؤسسة وحدة تحويل البلاستيك UTPS-مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية،جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،2014.

تضمنت دراسة مقارنة بين طريقة التكاليف التقليدية وطريقة التكاليف المبني على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في اختلاف التكاليف التقليدية عن التكاليف على أساس الأنشطة في تحليل وتحديد تكلفة المنتجات في المؤسسات الصناعية الجزائرية، وهدفت إلى فهم آلية تطبيق نظام التكاليف في المؤسسات الصناعية و الوقوف على التقنيات المستخدمة بها وإبراز إمكانية تطبيقه في المؤسسة محل الدراسة وإظهار دور النظام في تأثيره في السياسات الإنتاجية وتحسين ربحية المؤسسة عن طريق توفير المعلومات الدقيقة عن تكلفة المنتجات، وتوصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أبرزها أن الأنظمة التقليدية تعتبر قاصرة في

تخصيص التكاليف غير المباشرة، إضافة إلى الاعتماد على التقدير الشخصي لتحميل الكثير من التكاليف على وحدة المنتج، والذي لا يمكن اعتماده أسلوب مناسب لاتخاذ القرارات الإدارية السليمة، وبالتالي فان نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يعتبر أساسا ملائما للتسعير على ما يوفره من معلومات دقيقة و يوفر معلومات عن طبيعة العمل ومراحله داخل المؤسسة.

-كرار محمد حسن محمد، محمد عبد الحميد محمود، التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن والتكاليف على أساس الأنشطة وأثره في تقويم أداء المصارف التجارية دراسة حالة-المصرف السوداني-مجلة العلوم الاقتصادية، العدد الاقتصادي، 17، جامعة السودان للعلوم وتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية، 2016.

تضمنت الدراسة التعرف على اثر التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن والتكاليف على أساس الأنشطة في تقويم أداء المصارف التجارية، حي تمثلت مشكلة الدراسة في أن المصارف التجارية السودانية تستخدم الأساليب التقليدية في قياس وتقويم أدائها مما يؤثر سلبا على نتيجة أداءها، فهذفت الدراسة إلى التعرف على كيفية تقويم الأداء بالمصارف التجارية السودانية و التعرف على اثر التكامل بين باقة الأداء المتوازن والتكاليف على أساس النشاط في تقويم أداء المصارف التجارية السودانية، وتوصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أبرزها تعد بطاقة الأداء المتوازن أداة مناسبة لقياس الأداء المالي، عن طريق المقاييس المالية للأداء، والأداء المستقبلي الذي ينعكس من خلال نتائج الأداء للمحاور الأخرى وان تدفق المعلومات المالية التشغيلية من نظام التكاليف على أساس النشاط، تعد قاعدة بيانات مهمة لأهداف التطوير والتحسين المستمرين على المنتجات، والتي تصب في نظام بطاقة الأداء المتوازن والذي تنعكس نتائجه على نتائج تحسين الأداء من خلال الاستثمار الأمثل لموارد المؤسسة و إن التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن ونظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، يساعد في تكوين نظام إداري قوي يترتب عليه زيادة القدرة على التخطيط وقياس التكاليف بصورة أكثر دقة، مما يساهم في تحسين الأداء من خلال إدارة التكلفة التي تساعد الإدارة تحسين الجودة ومن ثم رضا الزبائن.

سليمان البشتاوي، الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظام التكاليف والإدارة المبني على أساس الأنشطة نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها -دراسة حالة المؤسسات الصناعية الأردنية-مجلة جامعة النجاح للأبحاث(العلوم الإنسانية)، العدد الاقتصادي 28،جامعة الإسرء،2014.

تضمنت الدراسة البحث في الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي الإدارة والتكاليف على أساس الأنشطة، فتمثلت مشكلة الدراسة في دراسة الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل النظامين في سلبا اتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة بأداء خدمات البنك وتصميمها، فهذفت الدراسة إلى دراسة الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة، بما يخدم ما تتطلبه بيئة عصر المعلوماتية وخفض تكلفة الأداء وتقديم الخدمات للزبائن ودور كل منهما في التطوير والتحسين المستمرين لإجراءات تقديم الخدمات المختلفة للزبائن والتي تؤدي إلى خفض تكلفة الخدمات المصرفية والمحافظة على بقاء واستمرارية البنوك العاملة في الأردن وتحقيق أهدافها والرقابة عليها، وتوصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن ولادة أنظمة التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة جاء على وفق بيئة جديدة تتسم بالمنافسة الحادة وعلى درجة عالية من التميز في الأداء وتقديم الخدمات ومعالجة البيانات، فان تطبيق أنظمة التكاليف المبني على أساس الأنشطة تساعد على اعتماد تقنية الكلفة المستهدفة حي تساعد بشكل دقيق أثناء التحليل وتحدد أنشطة العمليات وموجهات الكلفة وهي بذلك تدعم هدف الربحية للمنظمة بضمانة المواصفات والنوعية المطلوبة من قبل الزبون وتعد إجراءات المعتمدة على تحليل الربحية في الخدمات والزبائن وفق ما يعرف بنظام الإدارة على أساس الأنشطة احد محاور التكامل للنظم المحاسبية المعاصرة التي تصب في تقديم معلومات مالية وغير مالية تساعد إدارة البنوك في وضع أهدافها التشغيلية والإستراتيجية لتسعير خدماتها والعمل على تطوير وتحسينها وتقييمها ويعد محور التكامل النهائي إطارا متكاملًا لمفهوم نظام إدارة التكاليف الذي يمثل احد أركان نجاح التخطيط الاستراتيجي السليم وتنفيذه بشكل دقيق، فضلا عن تحديد هيكل تكاليف البنوك مع محاولة استخدام تقنيات إدارة التكلفة لتحقيق معدلات ربح مقبولة.

- علي حازم يونس اليامور، استخدام نظام الإدارة المبني على أساس الأنشطة الabm في تحديد فرص تخفيض التكلفة -دراسة حالة في معمل ألبان الموصل-مجلة بلاد الرافدين، العدد الاقتصادي 98، جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، 2009.

تضمنت الدراسة استخدام نظام الإدارة المبني على أساس الأنشطة في تحديد فرص تخفيض التكلفة في المؤسسات الصناعية، وتمثلت مشكلة الدراسة في الكميات الكبيرة للأنشطة الضائعة التي يمكن أن تحدث في المؤسسات خلال العملية الإنتاجية، فهدفت الدراسة إلى توضيح أهمية استخدام نظام الإدارة المبني على أساس الأنشطة في تحديد فرص تخفيض التكلفة وبالشكل الذي يؤدي إلى تحقيق ميزة التكلفة المنخفضة مقارنة بالمنافسين، فضلا عن أهمية المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة عن الأنشطة وتكاليفها في التحليلات المختلفة لنظام الإدارة المبني على أساس الأنشطة والعلاقة بين النظامين، وتوصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن نظام الإدارة والتكاليف المبني على أساس الأنشطة يتكاملان باستخدام المعلومات التي يوفرها في تحليل العمليات لتحديد فعالية الأنشطة وتصنيفها إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة، وبالشكل الذي ينعكس أثره على إدارة التكلفة بقصد تخفيضها من خلال إدارة الأنشطة المسببة لها واستخدام نظام الإدارة في تحديد فرص تخفيض التكلفة يتم من خلال التحليلات المختلفة والتي تشكل الإطار العام لنظام الإدارة، وهي تحليل الأنشطة وتحليل الأداء وتحليل مسببات التكلفة.

ثانيا: الدراسات باللغة الأجنبية

من خلال التطلع إلى بعض الدراسات الأجنبية التي شملت موضوع دراسة الباحث سيتم عرض البعض منها فيما يلي:

-غودل وآخرون، واقع تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات الصناعية الباكستانية-دراسة حالة في شركة النسيج بباكستان-، جامعة باكستان، كلية الدراسات التجارية، 2013.

تضمنت الدراسة دراسة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات الصناعية الباكستانية، وتمثلت مشكلة الدراسة في توزيع التكاليف الغير مباشرة في ظل نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، فهدفت الدراسة إلى التعرف على نظام التكاليف على أساس الأنشطة وإجراءات وخطوات تطبيقه والفرق بينه وبين حساب التكلفة بالطرق التقليدية ووحل مشكلات إعادة

توزيع التكاليف غير المباشرة باستخدام دراسة حالة، وتوصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن نتائج تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة أفضل من تطبيق الأنظمة التقليدية في خمسة سلع تم اختيارها في الدراسة، إلا أن النظام واجه عدة مشكلات في التطبيق وقد توصلت إلى ضرورة تطبيق النظام على كافة الشركات محل الدراسة مع العمل على تذليل العقبات من خلال إقناع الإدارة بالميزات التي تعود عليها من تطبيق النظام.

-مارك فريكو وآخرون، بطاقة الأداء المتوازن لتسهيل الاتصال داخل البنوك الأمريكية ترجمة الإستراتيجية إلى أفعال-دراسة حالة في المصارف المحلية في الولايات المتحدة الأمريكية- الولايات المتحدة الأمريكية، 2008.

تضمنت الدراسة دراسة بطاقة الأداء المتوازن لتسهيل عملية الاتصال داخل البنوك المحلية الأمريكية وتمت مشكلة الدراسة في تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات التجارية لتسهيل عملية الاتصال، فهدفت الدراسة إلى التعرف على بطاقة الأداء المتوازن وعملية الاتصال في البنوك وذلك من خلال تحديد شامل لإستراتيجية البنك وتحديد شامل لبطاقة الأداء المتوازن في البنك ودراسة إجراءات وخطوات ومعيقات تطبيقه وكيفية بناء نظام سليم، وتوصلت الدراسة إلى أهمية إجراء التحليل الاستراتيجي للبنوك وذلك من أجل التأكد على الاستراتيجيات الحالية وتطوير استراتيجيات إضافية وقد ساعد التحليل الاستراتيجي الإدارة في تحديد الغايات والأهداف الإستراتيجية للمحاور الأربعة التي يقوم عليها النموذج وإمكانية استخدام النظام أيضا لغرض تحديد إستراتيجية البنك وسياسته والتي تترجم في صورة مقاييس مالية وغير مالية، كما انه ساعد البنك في عملية الاتصال الداخلي أي نقل المعلومات بسهولة على مختلف مستويات الإدارة، والاتصال الخارجي مع الزبائن في فهم سياسة واستراتيجيات وهدف البنوك.

ثالثا: مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

لقد تم التطرق في الدراسات السابقة إلى دراسة كل نظام على حدى أو نظامين على الأكثر، أو تم المقارنة بينها وبين الأنظمة التقليدية وتم ذكر أهمية ودور تطبيق هذه الأنظمة في المؤسسات الصناعية، فجاءت هذه الدراسة لدراسة واقع تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة في المؤسسات الصناعية الجزائرية، حيث تم تقديم كل من نظام التكاليف والإدارة المبنيان على أساس الأنشطة وبطاقة الأداء المتوازن وإجراءات وخطوات تطبيق كل من هذه الأنظمة، ومدى الاهتمام بها في المؤسسات

الصناعية والتعرف على مميزاتها والمعوقات التي تحد من تطبيقها، ثم تم توضيح تكامل نظام التكاليف ونظام الإدارة المبني على أساس الأنشطة وتكامل نظام إدارة التكاليف المبني على أساس الأنشطة مع نظام بطاقة الأداء المتوازن الذي لم يتم التطرق له من قبل الباحثين والذي تم توضيحه في هذه الدراسة التي جمعت ثلاثة من أهم الأساليب المحاسبة الحديثة التي تساهم في سيرورة عملية الإنتاج واتخاذ القرارات الإدارية وذلك في ظل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل يمكن القول إن التغيير الذي حصل في بيئة المؤسسة أدى إلى تغيير وبرز مفاهيم جديدة منها نظام التكاليف والإدارة المبني على أساس الأنشطة وبطاقة الأداء المتوازن، حيث أصبحت النظم المحاسبية التقليدية غير قادرة على مسايرة التطور الحاصل في بيئة المؤسسة، فظهرت هذه الأنظمة لمواكبة التطورات ومساعدة المسيرين في العملية الإنتاجية واتخاذ القرارات بأقل وقت وجهد وتكلفة .

فتبدأ سلسلة الأنظمة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة مروراً بنظام الإدارة على أساس الأنشطة، حيث توفر معلومات مفيدة لكنها تضيف قيمة جد نسبية للمديرين، حيث توفر معلومات الكلفة بغض النظر عن دقتها لا تعد كافية لتعظيم القيمة، فالمدراء بحاجة لفهم كيف تتفاعل التكاليف مع مؤشرات أداء أخرى قبل التمكن من تحسين أداء أعمالهم، فبطاقة الأداء المتوازن تتبع المعلومات حول الأداء المالي مع التركيز على المؤشرات القيادية للنجاح المستقبلي من خلال تقديم مجموعة قياسات مواكبة للأعمال بحيث يمكن مراقبة وتقييم الأداء، فان كل وحدة اقتصادية على حد سوى تركز على قياسات مختلفة معتمدة على إستراتيجيتها وتترجمها إلى أهداف يمكن قياسها وتحقيقها، فبطاقة الأداء المتوازن ونظام إدارة التكاليف المبني على أساس الأنشطة، يساعد في تكوين نظام إداري قوي يترتب عليه زيادة القدرة على التخطيط وقياس التكاليف بصورة أكثر دقة، مما يساهم في تحسين الأداء من خلال إدارة التكلفة التي تساعد الإدارة على تحسين الجودة ومن ثم رضا الزبائن.

الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية

تمهيد

أولت الجزائر اهتماما كبيرا باستغلال الثروات الطبيعية المتعلقة بالمعادن التي تمتلكها، وذلك للدور الكبير الذي تلعبه في تنمية وإضفاء القيمة على الاقتصاد الوطني وتحقيق التنمية المنشودة . لذلك قامت الدولة بعد تأميم المناجم بإنشاء المؤسسة الوطنية للأبحاث والاستغلال المنجمية SONAREM التي سرعان ما تحولت بعد إعادة هيكلة إلى ستة شركات من بين أهمها المؤسسة الوطنية للحديد والفسفات FERPHOS ، والتي أصبحت مع مرور الزمن تتميز بمكانة هامة على المستويين الدولي والمحلي، وهذه الأخيرة بدورها تفرعت سنة 2005 إلى عدة مؤسسات من بين أهمها شركة مناجم الفوسفات) SOMIPHOS المؤسسة محل الدراسة(، باستقلالية مالية وقانونية، وبهيكل تنظيمي خاص ووحدات إستراتيجية تعمل على البحث والتطوير واستخراج ومعالجة وتحويل ونقل وتخزين مادة الفوسفات، من اجل تسويقها في السوق الداخلي والخارجي في ظل منافسة شديدة ومعطيات جديدة مبرزة في محيطها، والتي تحاول التكيف معها ومن بينها: الأنظمة المحاسبية الحديثة وواقع تطبيقها... وغيرها .

ولقد أولى الاهتمام منذ بداية العقد الأخير من القرن المنصرم والى الآن الاهتمام بالأنظمة المحاسبية 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 الأنظمة المحاسبية . وبعد التطرق في الفصل الأول إلى تقديم الأنظمة المحاسبية الحديثة ومزايا تطبيقها، سيتم إسقاط الجانب النظري على واقع تطبيق هذه الأنظمة على شركة SOMIPHOS ومعرفة مدى تطبيقها لها.

وسيتم التطرق في هذا الفصل إلى المبحثين الآتيين:

-الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة؛

-تحليل النتائج ومناقشة الدراسة الميدانية .

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

لكل بحث علمي إطاره المنهجي الذي من خلاله يقوم الباحث بحصر جوانب البحث في مجموعة من المراحل لتسهيل تتبع هذه الدراسة، والتعرف على المنهج المستخدم والأدوات المستخدمة لجمع البيانات، ونظرا لتعدد مصالح جمع البيانات فقد تم الاستعانة بمجموعة من الوسائل للحصول على البيانات العلمية والموضوعية، ومن هذا المنطلق سيتم تقسيم هذا المبحث إلى ما يلي:

- طريقة الدراسة الميدانية.
- أدوات الدراسة الميدانية.

أولاً: طريقة الدراسة الميدانية

لابد من تحديد المجتمع والعينة المأخوذة منه لتطبيق عليها الدراسة بغية الوصول إلى نتائج يمكن تعميمها.

1- مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في الأفراد العاملين بشركة مناجم الفوسفات (الإدارة العامة-تبسة - وموظفي مديرية المركب المنجمي جبل العنق-بيئر العاتر-، بما فيهم الرؤساء والمرؤوسين بمختلف المصالح، فقد ارتأينا إجراء الدراسة على عينة مستهدفة من المجتمع، حيث بلغ عدد أفراد العينة 50 فردا، ويمكن توضيح أفراد الدراسة في الجدول الموالي :

الجدول رقم : (01) العينة المستهدفة لدراسة واقع تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة في

المؤسسات الصناعية الجزائرية- دراسة حالة شركة مناجم الفوسفات- تبسة-

العينة المستهدفة	مجتمع الدراسة
27	-موظفي الإدارة العامة بالشركة .
15	-موظفي المركب المنجمي جبل العنق .
42	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة.

2- توزيع عبارات الاستبيان وربطها بمتغيرات الدراسة

تم إعداد استبيان حول واقع تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة في المؤسسات الصناعية الجزائرية، و حصره في شركة مناجم الفوسفات، ولقد تم تصميم الاستبيان كأداة أساسية تساعد في الحصول على البيانات والمعلومات الضرورية لتحقيق أغراض البحث، كما احتوت الاستمارة على

محاور تتضمن متغيرات الدراسة وفي شكلها النهائي احتوت الاستمارة على 41 سؤالاً مقسمة على جزأين أساسيين هما:¹

2-1- الاستبيان

قصد توضيح واقع تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة في شركة مناجم الفوسفات- تبسة -، تم إعداد استبيان وتطويره بشكل يساعد على جمع المعلومات.

2-2- محتوى الاستبيان

يحتوي الاستبيان على مقدمة تعرف موضوع الدراسة، وعلى قسمين مبنيان على النحو التالي:
-القسم الأول: خاص بالأسئلة المتعلقة بالبيانات الشخصية والوظيفية وتتمثل في الجنس العمر، المستوى العلمي، سنوات الخبرة المهنية .

-القسم الثاني: تضمن هذا القسم 41 سؤالاً، وقسم إلى أربعة محاور هي:

المحور الأول: تضمن هذا المحور الأسئلة بواقع تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة(ABC)، واحتوى على 10 عبارات مرقمة من (1 إلى 10) .

المحور الثاني: تضمن هذا المحور الأسئلة الخاصة بواقع تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة(ABM)، واحتوى على 10 عبارات مرقمة من (11 إلى 20).

المحور الثالث: تضمن هذا المحور الأسئلة الخاصة بواقع تطبيق بطاقة الأداء المتوازن(BSC)، واحتوى على 11 عبارة مرقمة من (21 إلى 31).

المحور الرابع: تضمن هذا المحور الأسئلة عن أهم الصعوبات التي تواجه الشركة في تحولها نحو تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة، واحتوى على 10 عبارات مرقمة من(32-41).

3- الاستبيانات الموزعة والاستبيانات المحصلة

لقد تم توزيع 50 استبياناً على العينة المستهدفة بهدف الوصول إلى اختبار فرضيات الدراسة، وتقرر الاعتماد على 42 استبياناً من مجموع الاستبيانات الموزعة وذلك لعدم استلام 5 وإلغاء 3 للنقص في الإجابات .

والجدول التالي يوضح عينة الدراسة:

¹- أنظر الملحق رقم (02).

الجدول رقم (02): يوضح الاستبيانات الموزعة والاستبيانات المحصلة.

النسبة	التكرار	البيان
100%	50	عدد الاستبيانات الموزعة
90%	45	عدد الاستبيانات المستلمة
10%	05	عدد الاستبيانات المفقودة
06%	03	عدد الاستبيانات الملغاة
84%	42	عدد الاستبيانات الصالحة للدراسة

المصدر: من إعداد الطالبة بعد فرز الاستبيانات .

4- مقياس التحليل (ليكارت)

لتحويل إجابات الدراسة إلى بيانات كمية تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي لكونه أكثر تعبيراً وتنوعاً وباعتباره يعطي مجالات أوسع للإجابة ويمكن توضيح الدرجات الخمس للموافقة في الجدول الموالي:

الجدول رقم(03): مقاييس الاستبيان

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

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على سلم ليكارت الخماسي .

كما يمكن قياس طول خلايا مقياس ليكارت الخماسي كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (04): طول خلايا مقياس ليكارت الخماسي

المتوسط المرجح	[1-,791]	[2,59-1,80]	[3,39-2,60]	[4,19-3,40]	[5-4,20]
اتجاه الإجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المستوى	منخفض جدا	منخفض	متوسط	مرتفع	مرتفع جدا

المصدر : بوقفلول الهادي، تحليل البيانات باستخدام spss ، ندوة علمية، جامعة باجي مختار، عنابة، 2013 ، ص:

ثانياً: أدوات الدراسة الميدانية

تعتمد نتائج الدراسة على المنهج المستخدم والأدوات المستخدمة لجمع البيانات، ونظراً لتعدد مصالِح جمع البيانات فقد تم الاستعانة بمجموعة من الوسائل للحصول على البيانات العلمية والموضوعية وتتمثل في الآتي:

1- الأساليب الإحصائية المستخدمة

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات سيتم الاعتماد على طرق إحصائية يتم من خلالها وصف المتغيرات وتحديد نوعية العلاقة الموجودة بينها. بداية بجمع البيانات الموزعة وترميزها ثم إدخال البيانات بالحاسوب الآلي باستعمال برنامج الحزمة الإحصائية الاجتماعية "spss" ، حيث تضمنت المعالجة الأساليب الإحصائية الموالية :

1-1- التكرارات والنسب المئوية

يستخدم بشكل أساسي لأغراض معرفة تكرار فئات متغير ما ويفيد الباحث في وصف عينة الدراسة، حيث استخدمت في وصف خصائص مجتمع الدراسة، ولتحديد الاستجابة اتجاه محاور أداة الدراسة وتحسب بالقانون الموالي:

1-2- معامل ألفا كرونباخ

تم استخدامه لتحديد معامل ثبات أداة الدراسة، ويعبر عنه بالمعادلة الموالية :

حيث:

A : يمثل ألفا كرونباخ.

N : يمثل عدد الأسئلة.

Vt: يمثل التباين في مجموع المحاور للاستمارة.

Vi: يمثل التباين لأسئلة المحاور .

1-3- المتوسط الحسابي والانحراف المعياري

تم حسابها لتحديد استجابات أفراد الدراسة نحو محاور وأسئلة أداة الدراسة، حيث أن الانحراف

المعياري عبارة عن مؤشر إحصائي يقيس مدى التشتت في التغيرات ويعبر عنه بالعلاقة الموالية :

2- الاختبارات الخاصة بأداة الدراسة

يقصد بالاختبارات الخاصة بأداة الدراسة الاختبارات التي مر بها الاستبيان لقياس مدى دقة وسلامة عباراته، وعلى أن تقيس أسئلته ما وضعت لقياسه، وقام الباحث بالتأكد من صدق الاستبيان بطريقتين سيتم ذكرهما فيما يلي:

1-4- صدق أداة الدراسة

يقصد بصدق الأداة قدرة الاستبيان على قياس المتغيرات التي وضعت لقياسها وقد تم التحقق من ذلك عن طريق عرض الباحث الاستبيان على مجموعة من المحكمين تألفت من (07) أساتذة متخصصين في مجال المحاسبة بكلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، وأسماء المحكمين،¹ وقد استجاب الباحث لأراء المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية.² كما تم التحقق من ثبات الاستبيان من خلال طريقة معامل ألفا كرونباخ ويمكن توضيحها من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (05): اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان

الترتيب	معامل الثبات	المحور
	0.931	الاستبيان الكلي
1	0.876	المحور الأول
2	0.872	المحور الثاني
3	0.866	المحور الثالث
4	0.851	المحور الرابع

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج spss.³

يلاحظ من خلال نتائج الجدول أعلاه أن معامل الصدق والثبات للاستبيان مرتفع جدا، هذا بالنسبة للمعامل الكلي، وأيضا مختلف معاملات المحاور، حيث تشير مختلف المعاملات إلى نسبة جيدة وهي أكبر من مستوى الدلالة (60%).

2-2- ثبات أداة الدراسة

يقصد بثبات الاستبيان أن يعطي نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبيان أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى ثبات الاستبيان يعني الاستقرار في نتائج الاستبيان وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة .

¹- أنظر الملحق رقم (01)

²- أنظر الملحق رقم (02)

³- أنظر الملحق رقم (03).

2-2-1-1- نتائج الاتساق الداخلي

يقصد بها معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحاور والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبنية عند مستوى دالة معنوية (0.05) وبذلك يعتبر المحور صادق لما وضع لقياسه.

2-2-1-1- الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: واقع تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

يتم أخذ معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات هذا المحور والمعدل الكلي للمحور والذي يبين أن معاملات الارتباط المبنية دالة عند مستوى الدلالة (0.05).

الجدول رقم (06): يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية للمجال.

الرقم	العبرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	يعد مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة من المفاهيم المعروفة بشكل جيد للمستويات الإدارية المسؤولة في الشركة.	0.600	0.000
02	إن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركة قادر على توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات الإدارية.	0.784	0.000
03	توجد دورة مستندية تساهم في زيادة فعالية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة بالشركة.	0.628	0.000
04	تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركة يساعد على تحسين قياس الأداء.	0.620	0.000
05	إن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركة قادر على توفير معلومات دقيقة.	0.772	0.000
06	عند تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يتم إعادة النظر بشكل دوري في نظام المحاسبة في الشركة.	0.673	0.000

0.000	0.727	إن توفر نظام معلومات محاسبي فعال في الشركة يساعد على تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.	07
0.000	0.673	يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة قاعدة بيانات تساعد المستويات الإدارية العليا في الشركة على اتخاذ القرارات الرشيدة.	08
0.000	0.730	تزايد التكاليف غير المباشرة يتطلب تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.	09
0.000	0.824	عند تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يوفر قاعدة بيانات تساعد المستويات الإدارية العليا في الشركة على اتخاذ القرارات الرشيدة.	10

المصدر: من أعداد الطالبة بالاعتماد على تحليل نتائج spss.¹

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن لكل فقرات المحور ارتباط إيجابي وقوي مع المعامل الكلي للمحور ولها دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05).
2-2-1-2- الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: واقع تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)

يتم أخذ معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات هذا المحور والمعدل الكلي للمحور والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى الدلالة (0.05).
الجدول رقم (07): يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية للمجال.

الرقم	العبرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	لدى الشركة المعرفة بنظام الإدارة على أساس الأنشطة.	0.880	0.000
02	لدى الشركة قدرة على تتبع حركة الموارد والمخزونات.	0.476	0.001
03	تقوم الشركة بتحليل الأنشطة المتعلقة بالمنتج و تقييمها.	0.394	0.010

¹- أنظر الملحق رقم (03).

0.000	0.733	تقوم الشركة على التركيز على أنشطة دون أخرى.	04
0.000	0.809	تقوم الشركة بالاستعانة بتقييم الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية.	05
0.023	0.350	تعمل الشركة على تخفيض والحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة.	06
0.146	0.236	تقسم الشركة الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة للمنتج وأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج.	07
0.000	0.874	تخضع منتجات الشركة إلى إعادة تقييم بين الفينة و الأخرى وذلك بهدف التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للزبون.	08
0.000	0.873	يتم رصد مبالغ مالية كافية لتحديث نظام التكاليف المطبق بالشركة.	09
0.000	0.854	تعمل الشركة على النحول لتطبيق التكاليف على أساس الأنشطة نظرا لعدم رضاها عن النظام الكفوي التقليدي.	10

المصدر: من أعداد الطالبة بالاعتماد على تحليل نتائج spss.¹

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن لكل فقرات المحور ارتباط إيجابي وقوي مع المعامل الكلي للمحور ولها دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05).
3-1-2-2- الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: واقع تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن BSC

يتم أخذ معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات هذا المحور والمعدل الكلي للمحور والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى الدلالة (0.05).

¹ - أنظر الملحق رقم (03).

الجدول رقم (08): يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية للمجال.

الرقم	العبرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	يتضمن نظام تقييم الأداء بالشركة مقاييس غير مالية.	0.567	0.000
02	إن بطاقة الأداء المتوازنة قادرة على توفير معلومات ملائمة لتحليلات لا تستطيع المؤشرات المالية توفيرها في الشركة.	0.729	0.000
03	يعد مفهوم بطاقة الأداء المتوازن من المفاهيم المعروفة في الشركة.	0.848	0.000
04	إن وجود هيكل إداري سليم يساعد كثيراً في عملية إنجاز تطبيق بطاقة الاداء المتوازن لتقويم الأداء في الشركة.	0.716	0.000
05	إن استخدام بطاقة الأداء المتوازن يوفر قاعدة بيانات تساعد الإدارة على تقويم الأداء بشكل أفضل.	0.602	0.000
06	توفر بطاقة الأداء المتوازن مقاييس للأداء المالي وغير المالي.	0.513	0.001
07	يساعد تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن الشركة في وضع الخطط التكتيكية المناسبة.	0.479	0.001
08	يساهم تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن في تعزيز نظام الرقابة في الشركة.	0.431	0.004
09	هناك دعم من الإدارة العليا لتحديث نظام تقييم الأداء في الشركة.	0.680	0.000
10	هناك اهتمام بالمؤشرات غير المالية منها: الزبائن . العمليات الداخلية، النمو والتعلم.	0.810	0.000
11	تتوفر الشركة بكوادر قادرة على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن.	0.746	0.000

المصدر: من أعداد الطالبة بالاعتماد على تحليل نتائج spss .¹

¹ - أنظر الملحق رقم (03).

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن لكل فقرات المحور ارتباط إيجابي وقوي مع المعامل الكلي للمحور ولها دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05).

2-2-1-4- الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع أهم الصعوبات التي تواجه المؤسسة في تحولها نحو تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة

يتم أخذ معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات هذا المحور والمعدل الكلي للمحور والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى الدلالة (0.05).

الجدول رقم (09): يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع والدرجة الكلية

للمجال.

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	عدم رغبة الإدارة بتغيير الأنظمة القائمة لديها لكفاءتها بما تقدمها لها من معلومات.	0.534	0.000
02	عدم توفر خبرات كافية عند الإدارة يحول دون استخدام أي من الأنظمة الحديثة.	0.650	0.000
03	إن عدم توفر الكفاءات العلمية في الشركة يحول دون استخدام أي من الأنظمة الحديثة.	0.657	0.000
04	إن ارتفاع تكاليف إحلال أنظمة محاسبية حديثة محل أنظمة تقليدية يحول دون استخدام الأنظمة المحاسبية الحديثة.	0.743	0.000
05	إن عدم توفر العدد الكافي من الكوادر المؤهلة لتطبيق أنظمة محاسبية حديثة يحول دون استخدامها.	0.756	0.000
06	إن عدم إنخراط الشركة بشببياتها يحول دون استخدام الأنظمة المحاسبية الحديثة.	0.481	0.001
07	يحد نقص المقدرة المالية من إمكانية تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة.	0.722	0.000
08	إن ارتفاع تكاليف تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة يحول دون استخدامها.	0.805	0.000
09	إن انخفاض منافع تطبيق أنظمة محاسبية حديثة مقارنة مع تكلفتها يحول دون استخدامها.	0.700	0.000

0.004	0.432	لا ترى الإدارة أن تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة يزيد من إنتاجيتها وربحيتها.	10
-------	-------	---	----

المصدر: من أعداد الطالبة بالاعتماد على تحليل نتائج spss¹.

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن لكل فقرات المحور ارتباط إيجابي وقوي مع المعامل الكلي للمحور ولها دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05).

المبحث الثاني: تحليل النتائج ومناقشة الدراسة الميدانية

لعرض النتائج والتحليلات اللازمة والإجابة عن مختلف التساؤلات في البحث والتحقق من الفرضيات المقدمة كما تعتمد نتائج الدراسة وضع الاستبيان النهائي وقد تم التأكد من صدقه، وبعد توزيعه واسترجاع الإجابات الصالحة، سيتم تحليل هذه النتائج بالاعتماد على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss في نسخته 20.

وسيتم تقسيم هذا المبحث إلى مايلي:

-نتائج الدراسة الميدانية؛

-مناقشة النتائج؛

أولاً: نتائج الدراسة الميدانية

سيتم في هذا الجزء عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالقسم الأول من الاستبيان، لتوضيح الخصائص الديموغرافية والمتمثلة في: الجنس، العمر، المستوى العلمي، وسنوات الخبرة المهنية في شركة مناجم الفوسفات- تبسة-

1- وصف خصائص عينة الدراسة

سيتم عرض التكرارات والنسب المئوية للعينة المستهدفة للدراسة في ما يلي:

1-1- متغير الجنس

تم تقسيم العينة المستهدفة للدراسة إلى جنسين كما هو موضح في الجدول التالي:

¹- أنظر الملحق رقم (03).

الجدول رقم (10) : توزيع أفراد العينة المستهدفة للدراسة وفقا لمتغير الجنس

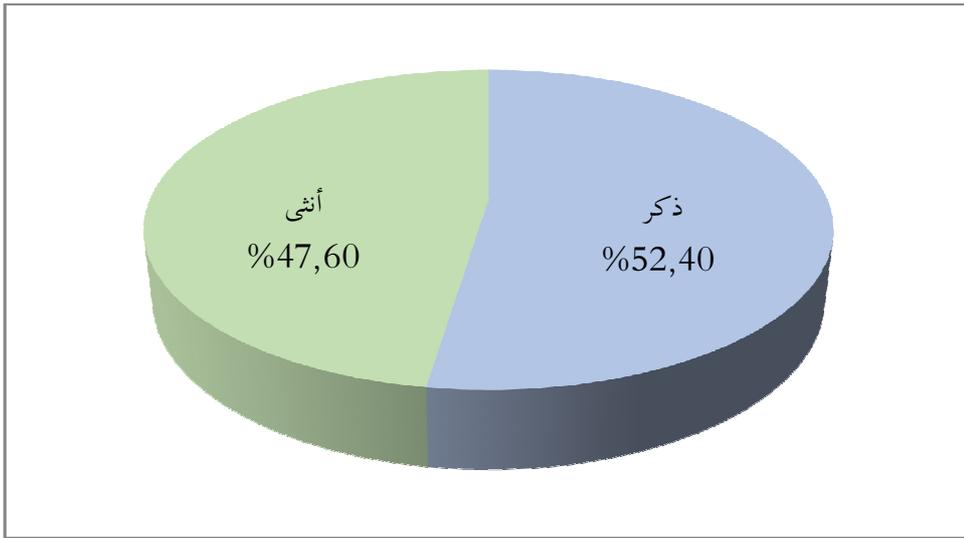
النسبة المئوية	التكرار	البيان
52.4 %	22	ذكر
47.6%	20	أنثى
100%	42	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج تحليل spss

يوضح الجدول أعلاه أن النسبة بين الذكور والإناث كانت متقاربة، حيث بلغ عدد الذكور 22 فردا بنسبة مئوية قدرت بـ: 52.4% وهي أعلى من نسبة الإناث اللواتي قدر عددهن بـ 20 فردا، بنسبة مئوية قدرت بـ: 47.6.

والشكل الموالي يوضح توزيع أفراد العينة وفقا لمتغير الجنس.

الشكل رقم (04) توزيع أفراد العينة المستهدفة للدراسة وفقا لمتغير الجنس



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss .

1-2- متغير الفئة العمرية

تم تقسيم العينة المستهدفة للدراسة إلى أربعة فئات عمرية كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (11): توزيع أفراد العينة المستهدفة للدراسة وفقاً للفئة العمرية

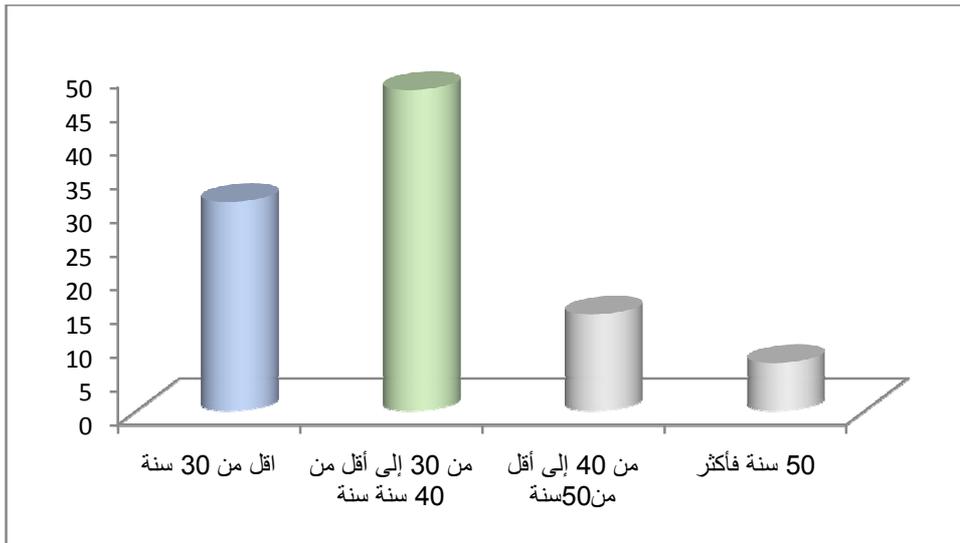
البيان	التكرار	النسبة %
أقل من 30 سنة	13	31%
من 30 إلى أقل من 40 سنة	20	47.6
من 40 إلى أقل من 50 سنة	06	14.3
50 سنة فأكثر	03	7.1
المجموع	42	% 100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج تحليل spss.¹

يوضح الجدول أعلاه أن معظم أفراد مجتمع الدراسة كان أغلبهم من الفئة (من 30 إلى أقل من 40 سنة)، بعدد قدر بـ: 20 فرداً بنسبة 47.6%، وجاءت الفئة (أقل من 30 سنة (في المرتبة الثانية بنسبة مؤوية قدرت بـ: 31% ما يعادل 13 فرداً من عينة الدراسة و، وباقي الفئات جاءت مرتبة كما هو موضح في الجدول أعلاه.

والشكل التالي يوضح توزيع أفراد العينة المستهدفة للدراسة وفقاً لمتغير العمر .

الشكل رقم (05): توزيع أفراد العينة المستهدفة للدراسة وفقاً لمتغير العمر



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج تحليل spss

¹- أنظر الملحق رقم (03).

1-3- متغير المستوى العلمي

تم تقسيم العينة المستهدفة للدراسة إلى ثلاثة مستويات علمية كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (12): توزيع أفراد العينة المستهدفة للدراسة وفقا للمستوى العلمي

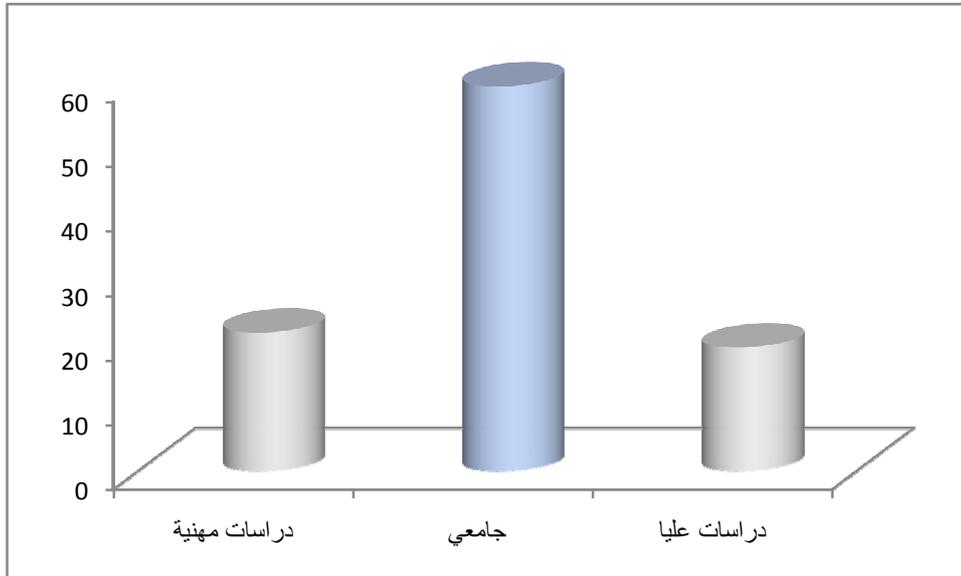
النسبة %	التكرار	البيان
21.4	09	دراسات مهنية
59.5	25	جامعي
19.1	08	دراسات عليا
% 100	42	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج تحليل spss¹.

يتضح من الجدول أعلاه أن أغلبية أفراد مجتمع الدراسة وفقا لمتغير المستوى التعليمي كانت من المستوى الجامعي حيث بلغ عددهم 25 فردا بنسبة 59.5% ، وكانت باقي المستويات كما هو موضح في الجدول أعلاه.

والشكل الموالي يبين توزيع أفراد مجتمع الدراسة وفقا لمتغير المستوى العلمي.

الشكل رقم (06): توزيع العينة المستهدفة للدراسة وفق متغير المستوى التعليمي



المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج تحليل spss

¹- أنظر الملحق رقم (03).

1-4- متغير سنوات الخبرة

تم تقسيم العينة المستهدفة للدراسة إلى ثلاثة فئات تدرس سنوات الخبرة كما هو موضح في الجدول التالي:

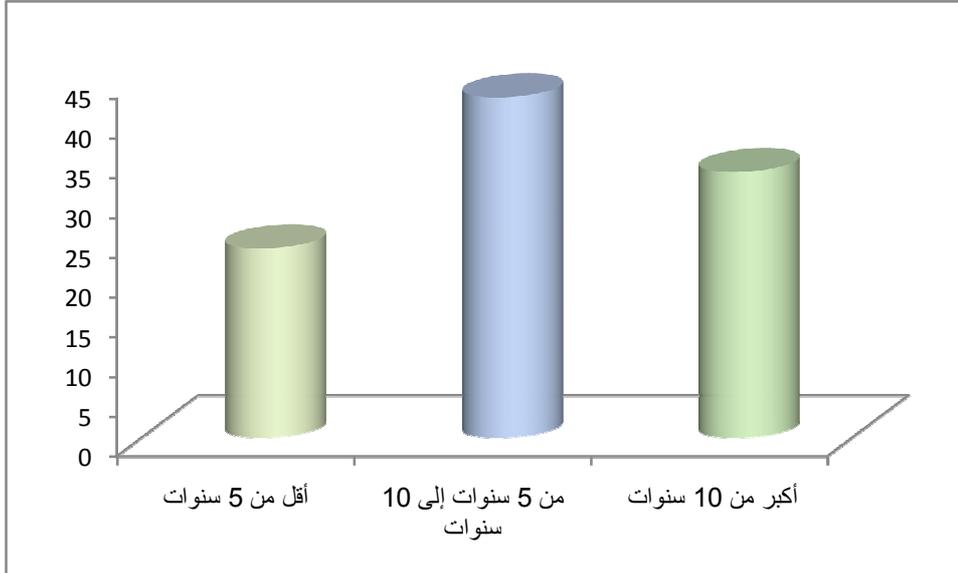
الجدول رقم (13): توزيع أفراد العينة المستهدفة للدراسة وفق سنوات الخبرة

البيان	التكرار	النسبة %
أقل من 5 سنوات	10	23.8
من 5 سنوات إلى 10 سنوات	18	42.8
أكبر من 10 سنوات	14	33.4
المجموع	42	% 100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج تحليل spss

فيما يخص سنوات الخبرة في المؤسسة، يتضح من الجدول أعلاه أن النسبة الأعلى كانت من فئة (من 5 سنوات إلى 10 سنوات)، بعدد قدر بـ: 18 فردا بنسبة مؤوية بلغت % 42.8 ، وجاء ترتيب الفئتين المتبقيتين كما هو موضح في الجدول أعلاه.

الشكل رقم (07): توزيع أفراد العينة المستهدفة للدراسة وفقا لمتغير الخبرة



المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج تحليل spss

2- نتائج تحليل متغيرات الدراسة

في هذا المطلب سيتم عرض البيانات الأساسية والتي تمثل إجابات العينة المستهدفة للدراسة نحو متغيرات الدراسة المتمثلة في الاستمارة، وقد تم الاستعانة بذلك ببرنامج الحزم الإحصائية¹.spss

2-1- استجابات أفراد العينة المستهدفة للدراسة فيما يتعلق بمحور واقع تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

يتم اختبار بيانات هذا المحور من خلال الفقرات من (10 - 1) من حيث المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

الجدول رقم (14): استجابة أفراد العينة المستهدفة للدراسة نحو متغير واقع تطبيق نظام التكاليف

على أساس الأنشطة ABC

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة	الاتجاه	المستوى
1	يعد مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة من المفاهيم المعروفة بشكل جيد للمستويات الإدارية المسؤولة في الشركة.	2,50	0,7410	6	غير موافق	منخفض
2	إن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركة قادر على توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات الإدارية.	2,95	1,125	2	محايد	متوسط
3	توجد دورة مستندية تساهم في زيادة فعالية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة بالشركة.	2,67	1,028	5	محايد	متوسط
4	تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركة يساعد على تحسين قياس الأداء.	2,98	0,9500	1	محايد	متوسط
5	إن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركة قادر على توفير معلومات دقيقة .	2,71	0,9950	4	محايد	متوسط

¹- أنظر الملحق رقم (03).

منخفض	غير موافق	7	0,8900	2,48	6 عند تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يتم إعادة النظر بشكل دوري في نظام محاسبة بالشركة.
منخفض	غير موافق	8	0,8640	2,29	7 إن توفر نظام معلومات محاسبي فعال في الشركة يساعد على تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.
منخفض	غير موافق	10	1,160	2,14	8 يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة قاعدة بيانات تساعد المستويات الإدارية العليا في الشركة على اتخاذ القرارات الرشيدة.
متوسط	محايد	3	1,215	2,81	9 تزايد التكاليف غير المباشرة يتطلب تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.
منخفض	غير موافق	9	1,154	2,29	10 عند تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يوفر قاعدة بيانات تساعد المستويات الإدارية العليا في الشركة على اتخاذ القرارات الرشيدة.
منخفض	غير موافق	1	0,6290	2,58	إجمالي درجة محور واقع تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

المصدر: من أعداد الطالبة بالاعتماد على تحليل نتائج spss.¹

ينضح من خلال الجدول السابق أن استجابات أفراد العينة المستهدفة للدراسة تتجه نحو عدم الموافقة وينسب منخفضة على أغلب عبارات هذا المحور، حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال (2.58 الدرجة الكلية)، كما أكدت النتائج المسجلة في الانحراف المعياري لكافة فقرات المجال 0.629 مما يعني أن عينة الدراسة لا يوافقون على مختلف الأسئلة التي تخص هذا المحور، وقد كان اتجاه الأفراد العينة المستهدفة للدراسة نحو العبارات (2، 3، 4، 5، 9) اتجاه (محايد) وبمستوى متوسط، هذا ما يدل على أن عينة الدراسة لا تتجه لا بالسلب ولا بالإيجاب نحو أن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركة قادر على توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات الإدارية وأنه توجد دورة مستندية تساهم في زيادة فعالية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

¹ - أنظر الملحق رقم (03).

بالشركة وهو نفس الاتجاه فيما يخص أن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركة يساعد على تحسين قياس الأداء وأن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركة قادر على توفير معلومات دقيقة. وكذلك أن تزايد التكاليف غير المباشرة يتطلب تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

2-2- استجابات أفراد العينة المستهدفة للدراسة فيما يتعلق بواقع تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM

يتم اختبار بيانات هذا المحور من خلال الفقرات من (20 - 11) من حيث المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

الجدول رقم (15): استجابة أفراد العينة المستهدفة للدراسة نحو متغير يتعلق بواقع تطبيق نظام

الإدارة على أساس الأنشطة ABM

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة	الاتجاه	المستوى
11	لدى الشركة المعرفة بنظام الإدارة على أساس الأنشطة.	3,05	1,125	1	محايد	متوسط
12	لدى الشركة قدرة على تتبع حركة الموارد والمخزونات .	2,64	1,032	3	محايد	متوسط
13	تقوم الشركة بتحليل الأنشطة المتعلقة بالمنتج و تقييمها.	2,43	0,7700	5	غير موافق	منخفض
14	تقوم الشركة على التركيز على أنشطة دون أخرى.	2,43	0,8870	6	غير موافق	منخفض
15	تقوم الشركة بالاستعانة بتقييم الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية.	2,38	0,8250	8	غير موافق	منخفض
16	تعمل الشركة على تخفيض والحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة.	2,38	0,7310	7	غير موافق	منخفض

17	تقسم الشركة الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة للمنتج وأنشطة لا تضيف قيمة.	2,29	0,8640	10	غير موافق	منخفض
18	تخضع منتجات الشركة إلى إعادة تقييم بين الفينة و الأخرى وذلك بهدف التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للزبون.	2,36	0,7910	9	غير موافق	منخفض
19	يتم رصد مبالغ مالية كافية لتحديث نظام التكاليف المطبق بالشركة	2,81	0,9430	2	محايد	متوسط
20	تعمل الشركة علي التحول لتطبيق التكاليف على أساس الأنشطة نظرا لعدم رضاها عن النظام الكفوي التقليدي.	2,60	0,7340	4	محايد	متوسط
	إجمالي درجة واقع تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM	2.53	0.366	3	غير موافق	منخفض

المصدر: من أعداد الطالبة بالاعتماد على تحليل نتائج spss¹.

يتضح من خلال الجدول السابق أن استجابات أفراد العينة المستهدفة للدراسة تتجه نحو عدم الموافقة وبنسب منخفضة على أغلب عبارات هذا المحور، حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال) 2.53 الدرجة الكلية(، كما أكدت النتائج المسجلة في الانحراف المعياري لكافة فقرات المجال 0.366 مما يعني أن عينة الدراسة لا يوافقون على مختلف الأسئلة التي تخص هذا المحور، وقد كان اتجاه الأفراد العينة المستهدفة للدراسة نحو العبارات (11،12، 19، 20) اتجاه (محايد) وبمستوى متوسط، هذا ما يدل على أن عينة الدراسة لا تتجه لا بالسلب ولا بالإيجاب نحو أن لدى الشركة المعرفة بنظام الإدارة على أساس الأنشطة وأنه لدى الشركة قدرة على تتبع حركة الموارد والمخزونات، كما لم توافق عينة الدراسة على أنه يتم رصد مبالغ مالية كافية لتحديث نظام التكاليف المطبق بالشركة وأن تعمل الشركة علي التحول لتطبيق التكاليف على أساس الأنشطة نظرا لعدم رضاها عن النظام الكفوي التقليدي.

¹- أنظر الملحق رقم (03).

2-3- استجابات أفراد العينة المستهدفة للدراسة فيما يتعلق بواقع تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن BSC

يتم اختبار بيانات هذا المحور من خلال الفقرات من (31- 21) من حيث المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

الجدول رقم (16): استجابة أفراد العينة المستهدفة للدراسة نحو متغير يتعلق بواقع تطبيق بطاقة

الأداء المتوازن BSC

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة	الاتجاه	المستوى
21	يتضمن نظام تقويم الأداء بالشركة مقاييس غير مالية .	2,45	0,8030	9	غير موافق	منخفض
22	إن بطاقة الأداء المتوازنة قادرة على توفير معلومات ملائمة لتحليلات لا تستطيع المؤشرات المالية توفيرها في الشركة.	2,48	0,9430	8	غير موافق	منخفض
23	يعد مفهوم بطاقة الأداء المتوازن من المفاهيم المعروفة في الشركة.	2,29	0,6730	11	غير موافق	منخفض
24	إن وجود هيكل إداري سليم يساعد كثيراً في عملية إنجاح تطبيق بطاقة الأداء المتوازن لتقويم الأداء في الشركة.	2,62	1,011	4	محايد	متوسط
25	إن استخدام بطاقة الأداء المتوازن يوفر قاعدة بيانات تساعد الإدارة على تقويم الأداء بشكل أفضل.	2,50	0,7730	7	غير موافق	منخفض
26	توفر بطاقة الأداء المتوازن مقاييس للأداء المالي وغير المالي.	2,57	0,8590	6	غير موافق	منخفض
27	يساعد تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن الشركة في وضع الخطط التكتيكية المناسبة.	2,31	0,5630		غير موافق	منخفض

28	يساهم تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن في تعزيز نظام الرقابة في الشركة.	2,57	0,5470	5	غير موافق	منخفض
29	هناك دعم من الإدارة العليا لتحديث نظام تقييم الأداء في الشركة.	2,79	0,4700	1	محايد	متوسط
30	هناك اهتمام بالمؤشرات غير المالية منها: الزبائن .العمليات الداخلية، النمو والتعلم.	2,76	0,6170	2	محايد	متوسط
31	تتوفر الشركة بكوادر قادرة على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن.	2,67	0,6120	3	محايد	متوسط
	إجمالي درجة واقع تطبيق بطاقة الأداء المتوازن BSC	2.54	0.309	2	غير موافق	منخفض

المصدر: من أعداد الطالبتين بالاعتماد على تحليل نتائج spss.¹

يتضح من خلال الجدول السابق أن استجابات أفراد العينة المستهدفة للدراسة تتجه نحو عدم الموافقة وبنسب منخفضة على أغلب عبارات هذا المحور، حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال 2.54 (الدرجة الكلية)، كما أكدت النتائج المسجلة في الانحراف المعياري لكافة فقرات المجال 0.309 مما يعني أن عينة الدراسة لا يوافقون على مختلف الأسئلة التي تخص هذا المحور، وقد كان اتجاه الأفراد العينة المستهدفة للدراسة نحو العبارات (24، 29، 30، 31) اتجاه (محايد) وبمستوى متوسط، هذا ما يدل على أن عينة الدراسة لا تتجه لا بالسلب ولا بالإيجاب نحو أن هناك هيكل إداري سليم يساعد كثيراً في عملية نجاح تطبيق بطاقة الأداء المتوازن لتقويم الأداء في الشركة، وأن هناك دعم من الإدارة العليا لتحديث نظام تقييم الأداء في الشركة ولا يوافق أفراد عينة الدراسة على أن هناك اهتمام بالمؤشرات غير المالية منها: الزبائن .العمليات الداخلية، النمو والتعلم وأن الشركة تتوفر بكوادر قادرة على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

2-4- استجابات أفراد العينة المستهدفة للدراسة فيما يتعلق بأهم الصعوبات التي تواجه الشركة في تحولها نحو تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة

يتم اختبار بيانات هذا المحور من خلال الفقرات من (41- 32) من حيث المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

الجدول رقم (17): استجابة أفراد العينة المستهدفة للدراسة نحو متغير يتعلق بأهم الصعوبات التي تواجه الشركة في تحولها نحو تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة	الاتجاه	المستوى
32	عدم رغبة الإدارة بتغيير الأنظمة القائمة لديها لكفاءتها بما تقدمها لها من معلومات .	3.52	.08330	5	موافق	مرتفع
33	عدم توفر خبرات كافية عند الإدارة يحول دون استخدام أي من الأنظمة الحديثة.	3.71	.08050	2	موافق	مرتفع
34	إن عدم توفر الكفاءات العلمية في الشركة يحول دون استخدام أي من الأنظمة الحديثة.	3.69	.06800	3	موافق	مرتفع
35	إن ارتفاع تكاليف إحلال أنظمة محاسبية حديثة محل أساليب تقليدية يحول دون استخدام الأساليب الإدارية الحديثة	3.29	1.066	7	محايد	متوسط
36	إن عدم توفر العدد الكافي من الكوادر المؤهلة لتطبيق أنظمة محاسبية حديثة يحول دون استخدامها.	3.17	1.080	8	محايد	متوسط
37	إن عدم انخراط الشركة بشببياتها يحول دون استخدام الأنظمة المحاسبية الحديثة.	3.71	.07420	1	موافق	مرتفع
38	يحد نقص المقدرة المالية من إمكانية تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة.	3.33	1.004	6	محايد	متوسط
39	إن ارتفاع تكاليف تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة يحول دون	3.05	1.081	10	محايد	متوسط

					استخدامها.
متوسط	محايد	9	.09420	3.12	40 إن انخفاض منافع تطبيق أنظمة محاسبية حديثة مقارنة مع تكلفتها يحول دون استخدامها.
مرتفع	موافق	4	.08250	3.62	41 لا ترى الإدارة أن تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة يزيد من إنتاجيتها وربحيتها.
مرتفع	موافق	4	0.599	3.42	إجمالي درجة أهم الصعوبات التي تواجه الشركة في تحولها نحو تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة

المصدر: من أعداد الطالبة بالاعتماد على تحليل نتائج spss.¹

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن استجابات أفراد العينة المستهدفة للدراسة تتجه نحو الموافقة وبنسب جيدة على كل عبارات المحور، حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال 3.42 (الدرجة الكلية)، كما أكدت النتائج المسجلة في الانحراف المعياري لكافة فقرات المجال 0.599 مما يعني أن العينة المستهدفة لديهم إجماع على مختلف الأسئلة التي تخص هذا المحور، وقد كان اتجاه الأفراد عينة الدراسة نحو كل من العبارات (35، 36، 38، 39، 40) اتجاه (محايد) وبمستوى متوسط، هذا ما يدل على أن أفراد عينة الدراسة لا يتفقون حول إن ارتفاع تكاليف إحلال أنظمة محاسبية حديثة محل أساليب تقليدية يحول دون استخدام الأساليب الإدارية الحديثة، وأن عدم توفر العدد الكافي من الكوادر المؤهلة لتطبيق أنظمة محاسبية حديثة يحول دون استخدامها، كما لا يرون أن تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن في وضع الخطط التكتيكية المناسبة في الشركة وكذلك الحال في أن ارتفاع تكاليف تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة يحول دون استخدامها واتجهوا اتجاهها محايداً كذلك في ما يخص أن انخفاض منافع تطبيق أنظمة محاسبية حديثة مقارنة مع تكلفتها يحول دون استخدامها.

¹ - أنظر الملحق رقم (03).

2-5- اختبار معنوية محاور الاستبيان: ذلك من خلال اختبار t-test

الشكل رقم (18): اختبار معنوية محاور الاستبيان: ذلك من خلال اختبار t-test

المتغير	درجة المعنوية	مستوى الحرية	الدلالة الإحصائية	المتوسط الحسابي
واقع تطبيق ABC_	26,557	42	,000	2,58
نظام الإدارة ABM_	44,801	42	,000	2,53
بطاقة الأداء BCS_	53,369	42	,000	2,54
صعوبات تطبيق المحاسبة الحديثة	26,557	42	,000	2,58

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن جميع محاور الدراسة لها دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (Sig>0.05)، ما يدل على أن هناك تجانس في اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة نحو جميع المحاور .

ثانياً: مناقشة النتائج

بعد أن تم عرض نتائج spss وتم تحليلها، سيتم مناقشة النتائج المتحصل عليها فيما يلي:

- عرض نتائج المحاور المدروسة

سيتم عرض نتائج المحاور بعد ان تم تحليل نتائجها، وسيتم ذكر هذه النتائج فيما يلي:

- عرض نتائج للمحور الأول: والتي نصت على "واقع تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة" (ABC)، والتي حاول إثباتها من خلال أسئلة المحور الأول من الاستبيان، وفي الأخير تم التوصل للنتائج التالية:

- يرى أفراد العينة المستهدفة للدراسة أن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركة قادر على توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات الإدارية .

-تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركة يساعد على تحسين الأداء كما يراه أفراد العينة المستهدفة للدراسة .

- لا توجد دورة مستندية تساهم في زيادة فعالية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة بالشركة كما يراه أفراد العينة المستهدفة للدراسة.

وبالتالي لا يوجد تطبيق لنظام التكاليف على أساس الأنشطة في شركة مناجم الفوسفات -تبسة-.

- عرض نتائج المحور الثاني: والتي نصت على " واقع تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة" (ABM)، والتي حاول إثباتها من خلال أسئلة المحور الثاني من الاستبيان، وفي الأخير تم التوصل للنتائج التالية:

- يرى أفراد العينة المستهدفة للدراسة أن ليس لدى الشركة المعرفة بنظام الإدارة على أساس الأنشطة.

- كما يرى أفراد العينة المستهدفة أن الشركة غير قادرة على تتبع حركة الموارد والمخزونات .

- يتم رصد مبالغ مالية كافية لتحديث نظام التكاليف المطبق بالشركة كما يراه أفراد العينة المستهدفة للدراسة .

وبالتالي لا يوجد تطبيق لنظام الإدارة على أساس الأنشطة في شركة مناجم الفوسفات -تبسة-.

- عرض نتائج المحور الثالث: والتي نصت على " واقع تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن (BSC)، والتي حاول إثباتها من خلال أسئلة المحور الثالث من الاستبيان، وفي الأخير تم التوصل للنتائج التالية:

- يرى أفراد العينة المستهدفة للدراسة أن هناك دعم من الإدارة العليا لتحديث نظام تقييم الأداء في الشركة.

- كما يرى أفراد العينة المستهدفة أن هناك اهتمام بالمشورات الغير مالية منها: الزبائن، العمليات الداخلية، النمو والتعلم .

- تتوفر الشركة بكوادر قادرة على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كما يراه أفراد العينة المستهدفة للدراسة .

وبالتالي لا يوجد تطبيق لنظام بطاقة الأداء المتوازن في شركة مناجم الفوسفات -تبسة-.

- عرض نتائج المحور الرابع: والتي نصت على " أهم الصعوبات التي تواجه الشركة في تحولها نحو تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة" ، والتي حاول إثباتها من خلال أسئلة المحور الرابع من الاستبيان، وفي الأخير تم التوصل للنتائج التالية:

- يرى أفراد العينة المستهدفة للدراسة أن عدم رغبة الإدارة بتغيير الأنظمة القائمة لديها لكفاءتها بما تقدمها لها من معلومات .

- كما يرى أفراد العينة المستهدفة أن عدم توفر العدد الكافي من الكوادر المؤهلة لتطبيق أنظمة محاسبية حديثة يحول دون استخدامها .

- أن عدم انخراط الشركة بشببها يحول دون استخدام الأنظمة المحاسبية الحديثة كما يراه أفراد العينة المستهدفة للدراسة.

وبالتالي هناك صعوبات تواجه الشركة تحول دون تحولها نحو تطبيق الأنظمة المحاسبية

الحديثة.

ثانيا: مناقشة فرضيات الدراسة

مما سبق عرضه بالدراسة النظرية والتطبيقية، سيتم إجراء مناقشة لفرضيات الدراسة كما يلي:

- **الفرضية الأولى:** والتي نصت على أن: " يتم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في شركة مناجم الفوسفات-تبسة"- عند مستوى دلالة معنوية 5% ، يظهر إن الفرضية خاطئة، ومنه فإنه لا يوجد تطبيق لنظام التكاليف على أساس الأنشطة، حيث لا يعد مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة من المفاهيم المعروفة على مستوى الإدارة المسؤولة بالشركة، كما ان تطبيقه يتطلب مبالغ مالية مرتفعة، وترى الإدارة العليا أن المنافع الناجمة عن تطبيقه تزيد عن تكاليفه، كما يحد نقص المقدرة المالية من تطبيقه .

- **الفرضية الثانية:** والتي نصت على أن: " يتم تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) في شركة مناجم الفوسفات-تبسة "- عند مستوى دلالة معنوية 5% ، يظهر أن الفرضية خاطئة، ومنه فإنه لا يوجد تطبيق لنظام الإدارة على أساس الأنشطة، حيث لا يعد مفهوم نظام الإدارة على أساس الأنشطة من المفاهيم المعروفة على مستوى الإدارة المسؤولة بالشركة، وكما أنها غير قادرة على تتبع حركة الموارد والمخزونات لديها، كما أنها لا تعمل عن تخفيض أو الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، ما لا يتوفر بالشركة كوادر قادرة على تبني هذا النظام، ولا يتم تخصيص مبالغ مالية لتبني هذا النظام .

- **الفرضية الثالثة:** والتي نصت على أن: " يتم تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن (BSC) في شركة مناجم الفوسفات-تبسة "- عند مستوى دلالة معنوية 5% ، يظهر أن الفرضية خاطئة، ومنه فإنه لا يوجد تطبيق لنظام بطاقة الأداء المتوازن، حيث لا يعد مفهوم نظام بطاقة الأداء المتوازن من المفاهيم المعروفة على مستوى الإدارة المسؤولة بالشركة، كما لا يوجد دعم من الإدارة العليا لتحديث نظم تقييم الأداء بها، لا يوجد اهتمام من قبل المسؤولين بالمؤشرات غير المالية، وعدم وجود قاعدة بيانات تساعد الإدارة على تقويم أدائها بشكل أفضل، وعدم توفر المؤهلات العلمية والعملية لتطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن .

- **الفرضية الرابعة:** والتي نصت على أن: " هناك صعوبات تحول دون تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة في شركة مناجم الفوسفات-تبسة "- عند مستوى دلالة معنوية 5% ، يظهر أن الفرضية صحيحة، ومنه هناك صعوبات تحول دون تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة، حيث إن الشركة لديها صعوبات تحول دون تطبيقها للأنظمة المحاسبية الحديثة نذكر منها:

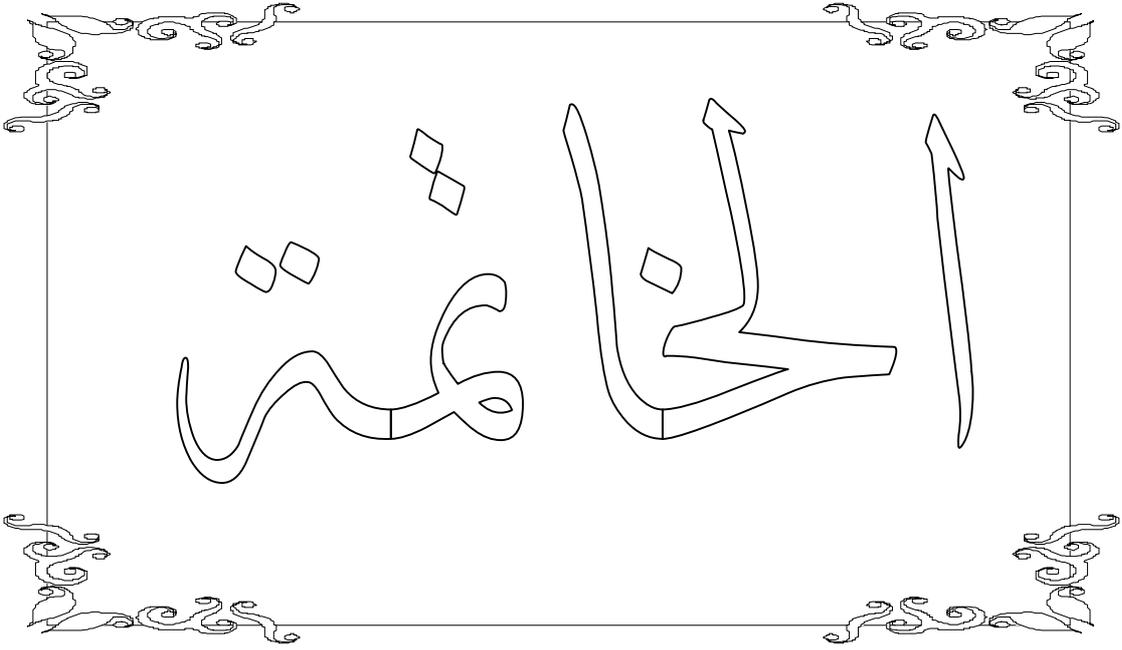
-عدم توفر خبرات كافية عند الإدارة تحول دون استخدام أي من الأنظمة المحاسبية الحديثة؛

- عدم توفر الكفاءات العلمية والكوادر المؤهلة يحول دون تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة؛
- ارتفاع تكاليف تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة مقارنة بالأنظمة التقليدية؛
- لا ترى الإدارة أن تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة يزيد من إنتاجيتها وربحيتها.

خلاصة الفصل

من خلال الدراسة التطبيقية التي أقيمت على شركة مناجم الفوسفات- تبسة-، حيث تم دراسة واقع تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة، فقام الباحث بدراسة إستبائية وتم الإشارة إلي طريق وأدوات الدراسة التي من خلالها تم التوصل إلى نتائج، كما تم تحليلها ومناقشتها في المبحثين الأول والثاني . عند دراسة الأنظمة المحاسبية الحديثة في شركة مناجم الفوسفات-تبسة- تم التأكد أنها لا تطبق هذه الأنظمة حيث أنها متمسكة بالأنظمة المحاسبية التقليدية لنقص الكوادر والكفاءات العلمية و ارتفاع توظيف هذه الأنظمة داخل الشركة .

كما تم دراسة واقع تطبيق نظام التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة، ونظام بطاقة الأداء المتوازن، فتبين انه لا يوجد تطبيق لأي من الأنظمة المحاسبية الحديثة، فتم التوصل إلى مجموعة من الصعوبات التي تحول دون تطبيقها، ومن بينها عدم توفر خبرات كافية عند الإدارة وعدم توفر الكفاءات العلمية والكوادر المؤهلة داخل الشركة، كما أن ارتفاع تكاليف تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة مرتفعة مقارنة بالأنظمة التقليدية، ولا ترى الإدارة أن تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة يزيد من إنتاجيتها وربحيتها.



الخاتمة

أظهرت بيئة المحاسبة الحديثة على المؤسسات الاقتصادية متغيرات جديدة للسيطرة على شدة المنافسة والأسواق، وتمثلت هذه المتغيرات في: اتخاذ القرارات بسرعة و دقة، والتكيف مع المحيط الداخلي والخارجي لها، مع مواكبة حاجات الزبائن و المساهمين للمعلومات المالية للمؤسسة عند الحاجة، والنجاح في منافسة التطورات البيئية الحديثة للأنظمة المحاسبية التي تساعد المؤسسة في إدارة تكاليفها وتقييم أدائها الداخلي والخارجي الذي يساعدها على تقديم منتجات وخدمات جديدة للزبائن مع تطوير مهارات العاملين، والتحسين المستمر للمنتج.

كما أظهرت المعلوماتية تزايد الحاجة إلى توفير قاعدة معلومات شاملة (مالية وغير مالية) ترتب بالأنشطة، المنتجات، الزبائن انعكست على تطوير الأنظمة المحاسبية الحديثة لتعبر عن التغيير الجوهري والاختلاف بينها وبين الأنظمة التقليدية، فتركز الأنظمة المحاسبية الحديثة على حل مشاكل الإدارة الإستراتيجية من خلال تشغيل المعلومات الكفوية، ففي ظل التغيرات أنتج نظام التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة اللذان يقدمان معلومات بمستوى عال من الدقة ليعزما الإدارة بمفهومها الاستراتيجي في إدارة تكاليفها مما يعزز قدرتها على اتخاذ القرارات الإستراتيجية، كما وفر نظاما لإدارة التكاليف على أساس الأنشطة الإدارة بمعلومات تخص عملية تقييم الأداء التشغيلي والاستراتيجي، حيث اعتبرت تلك المعلومات نقطة الانطلاق لنظام بطاقة الأداء المتوازن وفقا للنظرة المعاصرة للأنظمة المحاسبية الحديثة في تطبيقها على المؤسسات الصناعية.

النتائج

على ضوء مما سبق عرضه يمكن استخلاص النتائج التالية:

النتائج النظرية

- يوفر تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة مزايا عديدة للمؤسسات الاقتصادية كتحديد تكلفة المنتجات، عملية التسعير ، الرقابة على التكاليف مما يساعد الإدارة على اتخاذ قرارات رشيدة.
- تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يساعد في تفعيل الدور الرقابي لاعتماده على آلية فعالة لتعقب استهلاك الموارد من قبل الأنشطة حيث يساعد المؤسسات على فهم إيرادات وتكاليف كل منتج وزبون لإدارة هذه التكاليف و لتقييم استثمارات جديدة.

الخاتمة

- يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة رؤية أفضل للتكاليف حيث يمكن المؤسسات من تحديد أين يمكن إزالة الضائع، التكاليف منخفضة القيمة، الطاقة غير المستخدمة وكذلك فهم مسببات التكاليف فباستخدام يمكن للمؤسسة فهم أين تتحقق الأرباح او الخسائر مع فهم مسببات ذلك.
- البيانات الناتجة عن نظام التكاليف على أساس الأنشطة تمنح فهما أفضل لمقاييس الأداء كصافي الربح، كما تسمح بزيادة الشفافية والكفاءة بأنشطة المؤسسة، وذلك باستبعاد الأنشطة غير الضرورية نتيجة إعادة هندسة العمليات.
- أن استخدام المعلومات الكفوية التي يوفرها نظام التكاليف على أساس الأنشطة يسمح بإدارة أنشطة المؤسسة لغايات تطوير منتجاتها وتعزيز تنافسيتها وربحيتها وفقا لنظام الإدارة على أساس الأنشطة.
- أن نظام الإدارة على أساس الأنشطة يوفر معلومات تعد الأساس في ترشيد القرارات الإدارية المرتبطة بالتسعير ، تطوير المنتجات، فهم أحسن لربحية المنتجات و الزبائن، وتطوير وتحسين الإنتاج.
- إن نظام الإدارة على أساس الأنشطة يقوم بخلق مقاييس للأداء عن التكلفة والوقت والأداء.
- يقوم نظام الإدارة على أساس الأنشطة بإعادة هندسة العمليات والأنشطة لإعادة تصميم وتنفيذ أداء الخدمات أثناء دورة حياتها.
- يقوم نظام الإدارة على أساس الأنشطة بدعم مفاهيم تقييم الأداء الشامل على أساس بطاقة الأداء المتوازن وإيجاد المقاييس اللازمة لتطبيقه.
- يقوم نظام الإدارة على أساس الأنشطة بدعم مفهوم المشاركة بالأرباح وبالأهداف وروح الفريق في العمل.
- أن بطاقة الأداء المتوازن تترجم أهداف المؤسسة إلى أهداف ومقاييس منظمة بأربع محاور متوازنة: المالي، الزبائن، العمليات الداخلية، نمو وتعلم.
- يعمل نظام بطاقة الأداء المتوازن على إشباع عدة احتياجات إدارية لأنه يجمع في تقرير واحد أجزاء عديدة من استراتيجيات المؤسسة.
- يعمل نظام بطاقة الأداء المتوازن على توفير مبادئ توجيهية للتنمية من خلال التركيز على الفوائد المتوقعة.

الخاتمة

-يساعد نظام باقة الأداء المتوازن على تسهيل الاتصال وفهم أهداف العمل والاستراتيجيات في مختلف مستويات المؤسسة، حيث تسهل عملية التدخل أثناء حصول الانحرافات.

- تعد بطاقة الأداء المتوازن أداة لقياس الأداء المالي الحالي، متمثلة بالمقاييس المالية للأداء، والأداء المستقبلي الذي ينعكس من خلال نتائج الأداء للمحاور الثلاث الأخرى التي تركزت مقاييسها بشكل أساسي على عوامل التشغيل والاستخدام الأمثل للموارد.

-لا يعد مفهوم الأنظمة المحاسبية الحديثة من الأساليب المحاسبية المفهومة داخل المؤسسات الصناعية، عكس الأنظمة التقليدية الشائعة والطاغية داخل هذه الشركات.

- أن تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة يتطلب مبالغ مالية ضخمة، كما ترى أغلبية المؤسسات أن المنافع الناجمة عن تطبيقه تزيد عن تكاليفه، كما يحد نقص المقدرة المالية من تطبيقه.

النتائج التطبيقية:

- لا يوجد تطبيق لنظام التكاليف على أساس الأنشطة داخل المؤسسات الصناعية الجزائرية باعتباره أحد الأنظمة الحديثة في الجزائر.

- لا يوجد تطبيق لنظام الإدارة على أساس الأنشطة داخل المؤسسات الصناعية الجزائرية باعتباره أحد الأنظمة الحديثة في الجزائر.

- لا يوجد تطبيق لنظام بطاقة الأداء المتوازن داخل المؤسسات الصناعية الجزائرية باعتباره أحد الأنظمة الحديثة في الجزائر.

- إن عدم توفر المؤهلات العلمية والكوادر المختصة بتطبيق الأنظمة المحاسبية يحد من إدراجها داخل المؤسسات.

-هناك العديد من الصعوبات التي تحول دون تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة منها: عدم توفر خبرات كافية عند الإدارة يحول دون استخدام أي من الأنظمة المحاسبية الحديثة؛ وعدم توفر الكفاءات العلمية والكوادر المؤهلة يحول دون تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة.

-ارتفاع تكاليف تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة مقارنة بالأنظمة التقليدية يحول دون تطبيقها، كما أن الإدارة لا ترى أن تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة يزيد من إنتاجيتها وربحياتها.

- لا يوجد اهتمام من قبل المسؤولين بالمؤشرات الغير مالية داخل المؤسسات، وعدم وجود قاعدة بيانات تساعد الإدارة على تقويم أدائها بشكل أفضل مما يحد من تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة.

التوصيات

انطلاقاً من النتائج المتوصل لها، يمكن عرض توصيات الدراسة فيما يلي:

- قيام الجامعات الجزائرية بدور فعال في التوعية بأهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) والإدارة على أساس الأنشطة (ABM) كذا نموذج بطاقة العلامات المتوازنة، عن طريق إجراء المزيد من البحوث في هذا المجال كونها من الأنظمة الحديثة في الجزائر.

- تشجيع الباحثين والدارسين في الجامعات على إجراء بحوثهم حول نموذج بطاقة العلامات المتوازنة وكذا نظامي التكاليف و الإدارة على أساس الأنشطة وذلك بهدف الوصول الى كوار ذات كفاءة عالية تكون قادرة على تطبيق هته الأنظمة وتشغيلها الأمر الذي سيعود بالفائدة على المؤسسات الاقتصادية بشكل خاص وللاقتصاد بشكل عام.

- سعي مديري المؤسسات الاقتصادية لاتخاذ خطوات فورية نحو تبني تطبيق نظام بطاقة العلامات المتوازنة للاستفادة من مزاياه كأداة لقياس وتقييم الأداء الشامل، وكذا نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة لما لها من فوائد ومزايا متعددة تخدم بها الإدارة الحديثة لمواجهة التحديات والتغيرات البيئية المحيطة بها، يكون ذلك عبر إعادة تشكيل الثقافة التنظيمية، وتهيئة الظروف اللازمة لتفعيل عملية التطبيق.

- استخدام المؤسسات الاقتصادية المعاصرة نموذج بطاقة الأداء المتوازن (BSC) كوسيلة لترشيد قرارات المديرين وتوجيه سلوكهم وتقييم أدائهم.

- سعي المؤسسات الاقتصادية للحصول على موظفين مدربين من خلال عقد دورات وإعداد برامج يقوم خلالها أفراد مختصين بتدريبهم على كيفية تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة، وكذا توعيتهم بمزايا هذه الأنظمة.

آفاق الدراسة

- اثر حجم ونشاط المؤسسة على تبني نموذج بطاقة الأداء المتوازن ونظام الإدارة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

- اثر استخدام نظام التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة لرفع ربحية الزبائن ضمن نموذج بطاقة الأداء المتوازن.

الخاتمة

- التكامل بين نظام التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة مع نظام الموازنة على أساس الأنشطة
(ABC ABM, ABB)

- مستلزمات تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة في المؤسسات الصناعية الجزائرية.

قائمة المراجع

1- الكتب

1. أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
2. إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.
3. إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2007.
4. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2007.
5. عبد الحميد عبد الفتاح المربي، بطاقة الأداء المتوازن المدخل المعاصر لقياس الأداء الاستراتيجي، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مصر، 2009.
6. قياس وتقييم الأداء كمدخل لتحسين جودة الأداء المؤسسي، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2009.
7. كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين مصطفى الدهراوي، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2007.
8. محمد قدرى حسن، إدارة الأداء المتميز، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2015.
9. محمود منصور، شبل موسى، نظام تكاليف الأنشطة أساسيات وملاح ABC، جامعة الأزهر، كلية التجارة الإسكندرية، مصر، 2008.
10. نواف فخر، خليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية، جزء الأول، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2002.
11. وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالبي، سلسلة إدارة الأداء الاستراتيجي، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2009.

2- المذكرات والرسائل

1. أمين بن سعيد، نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري، مذكرة ماجستير في التجارية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2010.
2. بو عنان نورالدين، جودة الخدمات وأثرها على رضا العملاء- دراسة ميدانية في المؤسسة المينائية بسكيكدة-، مذكرة ماجستير، تخصص علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف مسيلة، الجزائر، 2007.
3. بوشندوفة خديجة، محاولة تطبيق ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة البويرة، الجزائر، 2012.
4. ريغة احمد الصغير، تقييم أداء المؤسسات الصناعية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن -دراسة حالة المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات PMO-، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة قسنطينة2، 2014.
5. سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، دراسة حالة مؤسسة نفضال فرع GPL البلدية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الجزائر3، الجزائر.
6. عبد العزيز الرومي، أثر استخدام نظام التكلفة المبني على الأنشطة ABC في تحسين أساليب وقياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت، مذكرة ماجستير في المحاسبة، الكويت2012.
7. فاطمة رشدي سويلم عوض، تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن bsc ونظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة abc في تطوير أداء المصارف الفلسطينية -دراسة تطبيقية بنك فلسطين-، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة الإسلامية، غزة، 2009.
8. محار عبد الله الخليل، تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة -دراسة حالة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مذكرة ماجستير في علوم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2012.
9. محمد الخطيب نمر، إشكالية تطبيق المحاسبة التحليلية في الإدارة العمومية، دراسة حالة قطاع الخدمات الجامعية بورقلة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014.

قائمة المراجع

10. محمد زروافي، الاتجاه الحديث في المحاسبة الإدارية وإمكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2009.
11. محمد زرواي، الاتجاه الحديث في المحاسبة الإدارية وإمكانية تطبيقه في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2009.
12. مومن شرف الدين، دور الإدارة بالعمليات في تحسين الأداء للمؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة المؤسسة نقاوس للمصبرات باتنة، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، 2012.
13. ناريمان إبراهيم صباح، واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية -دراسة حالة الشركات الصناعية في قطاع غزة-، مذكرة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008.
14. نوبلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين أداء المالي للمؤسسات-دراسة مؤسسة المطاحن الكبرى لجنوب بسكرة-، أطروحة دكتوراه، منشورة، جامعة محمد لخضر بسكرة، الجزائر، 2015.

3- المجلات

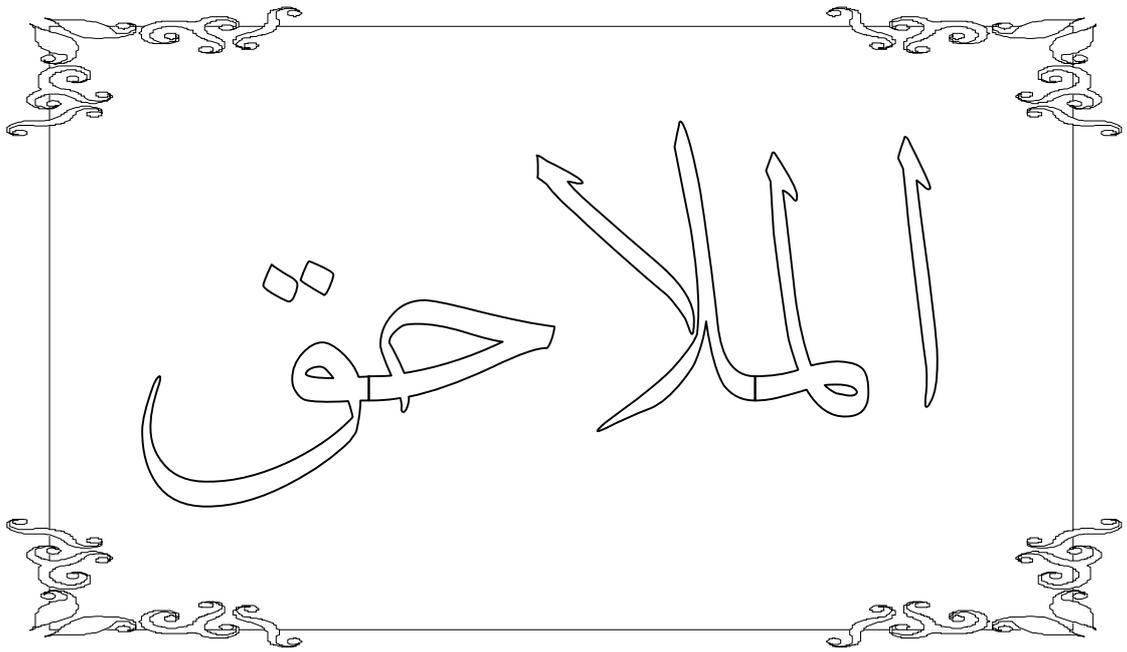
1. إسماعيل الحجازي، سعاد معاليم، دور التسيير على أساس الأنشطة abm في تحسين أداء المؤسسة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 28-27، نوفمبر 2012.
2. زياد عبد الحليم الذبية، مدى تطبيق النظام المتوازن الأداء في المصاريف التجارية اليمينية (دراسة تطبيقية على المصارف التجارية اليمينية)، مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية، 2011، العدد التاسع.
3. سليمان البشتاوي، الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها -دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في الأردن-، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، العدد 28، جامعة الإسرائ، الأردن، 2014.
4. علي حازم يونس اليامور، استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة abm في تحديد فرص تخفيض التكلفة -دراسة حالة في معمل ألبان الموصل، مجلة تنمية الرافدين-، العدد 98، مجلد 32، 2010.

قائمة المراجع

5. نجوم قمازي، مراد كواشي، تطبيق بطاقة الأداء المتوازن لتعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية بين تحديات الواقع ورهانات المستقبل، دراسة تطبيقية على المؤسسات الصناعية بولاية سيف، مجلة دولية علمية محكمة، العدد الاقتصادي، العدد 27، جامعة الأغواط، 2016.

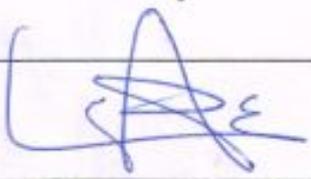
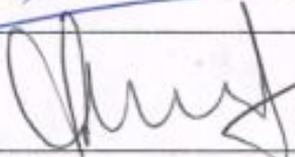
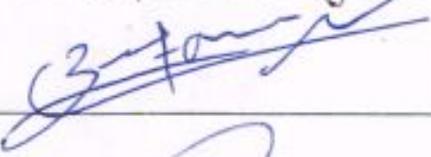
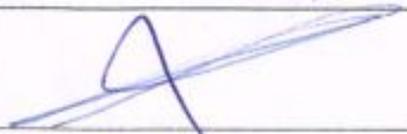
4- الملتقيات والمؤتمرات

1. قدوري هودة سلطاني، "التكامل بين أنظمة: التكاليف، الدارة، والموازنة على أساس الأنشطة () abm abb abc"، الملتقى الوطني حول: مراقبة التسيير كآلية للحكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2017.
2. مقدم وهيبة، استخدام بطاقة الأداء المتوازن في صياغة وتنفيذ وتقييم إستراتيجية المؤسسة، مداخلة، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والإستراتيجية التنافسية في المؤسسات خارج قاع المحروقات بالدول العربية، غير منشور، جامعة حسيبة بن بوعلي بشلف، الجزائر، 2010.
3. نعيمة يحياوي، خديجة لدرع، "بطاقة الأداء المتوازن أداة فعالة للتقييم الشامل لأداء المنظمات (دراسة ميدانية)"، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، 2010.



الملحق رقم (01): قائمة المحكمين

قائمة الأساتذة المقيمين للاستبيان:

<u>الإمضاء</u>	<u>الأساتذة</u>
	د. عمارة ياسمين
	د. يوسف رفيق
	د. زركي عمار
	د. زرفاوي عبد الكريم
	د. عنان إسماعيل
	د. سامي العمري
	د. دريد حنان

الملحق رقم (02): الإمتبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة - تبسة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

استمارة إمتبيان:

واقع تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة في المؤسسات الصناعية الجزائرية

دراسة حالة شركة مناجم الفوسفات - تبسة-

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

إشراف الدكتورة

عزائزية سارة

- من إعداد الطالبة

- سعدي هالة

أخي الكريم أختي الكريمة

في إطار تحضير لإعداد مذكرة تخرج ماستر على مستوى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير تخصص: مالية الشركة بجامعة العربي التبسي - تبسة-، نضع بين أيديكم هذا الإمتبيان الذي نهدف من خلاله إلى معرفة أرائكم حول موضوع " واقع تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة في المؤسسات الصناعية الجزائرية- دراسة حالة شركة مناجم الفوسفات -تبسة-.

- تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)؛

- تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)P؛

- بطاقة الأداء المتوازن (bsc).

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.

الملاحق

أولاً: المعلومات الشخصية

يرجى وضع علامة (X) أمام الإجابة المناسبة

1- الجنس

أنثى

ذكر

2- العمر

من 30-40 سنة

أقل من 30 سنة

50 سنة فأكثر

من 40 إلى 50 سنة

3- المستوى العلمي

مستوى جامعي

دراسات مهنية

دراسات عليا

4- الخبرة المهنية

من 5 إلى 10 سنوات

أقل من 5 سنوات

أكثر من 10 سنوات

5- التخصص العلمي:

.....

الملاحق

المحور الأول: تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

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

الرقم	أسئلة الاستبيان	الدرجة				
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يعد مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة من المفاهيم المعروفة بشكل جيد للمستويات الإدارية المسؤولة في الشركة.					
02	إن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركة قادر على توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات الإدارية.					
03	توجد دورة مستندية تساهم في زيادة فعالية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة بالشركة.					
04	تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركة يساعد على تحسين قياس الأداء.					
05	إن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركة قادر على توفير معلومات دقيقة .					
06	عند تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يتم إعادة النظر بشكل دوري في نظام المحاسبة في الشركة.					
07	إن توفر نظام معلومات محاسبي فعال في الشركة يساعد على تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.					

الملاحق

					يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة قاعدة بيانات تساعد المستويات الإدارية العليا في الشركة على اتخاذ القرارات الرشيدة.	08
					تزايد التكاليف غير المباشرة يتطلب تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.	09
					عند تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يوفر قاعدة بيانات تساعد المستويات الإدارية العليا في الشركة على اتخاذ القرارات الرشيدة.	10

الملاحق

المحور الثاني: نظام الإدارة على أساس الأنشطة

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

الرقم	أسئلة الاستبيان	الدرجة				
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	لدى الشركة المعرفة بنظام الإدارة على أساس الأنشطة.					
02	لدى الشركة قدرة على تتبع حركة الموارد والمخزونات.					
03	تقوم الشركة بتحليل الأنشطة المتعلقة بالمنتج و تقييمها.					
04	تقوم الشركة على التركيز على أنشطة دون أخرى.					
05	تقوم الشركة بالاستعانة بتقييم الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية.					
06	تعمل الشركة على تخفيض والحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة.					
07	تقسم الشركة الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة للمنتج وأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج.					
08	تخضع منتجات الشركة إلى إعادة تقييم بين الفينة و الأخرى وذلك بهدف التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للزبون.					
09	يتم رصد مبالغ مالية كافية لتحديث نظام التكاليف المطبق بالشركة.					

الملاحق

					تعمل الشركة على النحول لتطبيق التكاليف على أساس الأنشطة نظرا لعدم رضاها عن النظام الكفوي التقليدي.	10
--	--	--	--	--	--	----

المحور الثالث: بطاقة الأداء المتوازن

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

الرقم	أسئلة الاستبيان	الدرجة				
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يتضمن نظام تقويم الأداء بالشركة مقاييس غير مالية.					
02	إن بطاقة الأداء المتوازنة قادرة على توفير معلومات ملائمة لتحليلات لا تستطيع المؤشرات المالية توفيرها في الشركة.					
03	يعد مفهوم بطاقة الأداء المتوازن من المفاهيم المعروفة في الشركة.					
04	إن وجود هيكل إداري سليم يساعد كثيراً في عملية إنجاح تطبيق بطاقة الاداء المتوازن لتقويم الأداء في الشركة.					
05	إن استخدام بطاقة الأداء المتوازن يوفر قاعدة بيانات تساعد الإدارة على تقويم الأداء بشكل أفضل.					
06	توفر بطاقة الأداء المتوازن مقاييس للأداء المالي وغير المالي.					
07	يساعد تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن الشركة في وضع الخطط التكتيكية المناسبة.					
08	يساهم تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن في تعزيز نظام الرقابة في الشركة.					
09	هناك دعم من الإدارة العليا لتحديث نظام تقييم الأداء في الشركة.					

الملاحق

					10	هناك اهتمام بالمؤشرات غير المالية منها: الزبائن. العمليات الداخلية، النمو والتعلم.
--	--	--	--	--	----	---

الملاحق

المحور الرابع: أهم الصعوبات التي تواجه الشركة في تحولها نحو تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة

الرقم	أسئلة الاستبيان	الدرجة				
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	عدم رغبة الإدارة بتغيير الأنظمة القائمة لديها لكفاءتها بما تقدمها لها من معلومات.					
02	عدم توفر خبرات كافية عند الإدارة يحول دون استخدام أي من الأنظمة الحديثة.					
03	إن عدم توفر الكفاءات العلمية في الشركة يحول دون استخدام أي من الأنظمة الحديثة.					
04	إن ارتفاع تكاليف إحلال أنظمة محاسبية حديثة محل أنظمة تقليدية يحول دون استخدام الأنظمة المحاسبية الحديثة.					
05	إن عدم توفر العدد الكافي من الكوادر المؤهلة لتطبيق أنظمة محاسبية حديثة يحول دون استخدامها.					
06	إن عدم إخراج الشركة بشببياتها يحول دون استخدام الأنظمة المحاسبية الحديثة.					
07	يحد نقص المقدره المالية من إمكانية تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة.					
08	إن ارتفاع تكاليف تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة يحول دون استخدامها.					
09	إن انخفاض منافع تطبيق أنظمة محاسبية حديثة مقارنة مع تكلفتها يحول دون استخدامها.					
10	لا ترى الإدارة أن تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة يزيد من إنتاجيتها وربحياتها.					

الملحق رقم (03): نتائج spss

نتائج الاتساق الداخلى للمحاور الأربعة

		واقع_تطبيق_ABC
واقع_تطبيق_ABC	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	42
يعد مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة من المفاهيم المعروفة بشكل جيد للمستويات الإدارية المسؤولة في الشركة.	Corrélation de Pearson	,600**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	42
إن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركة قادر على توفير معلومات ملائمة لاتخاذ	Corrélation de Pearson	,784**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	42

الملاحق

القرارات الإدارية.		
توجد دورة مستندية تساهم في زيادة فعالية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة بالشركة.	Corrélation de Pearson	,628**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	42
تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركة يساعد على تحسين قياس الأداء.	Corrélation de Pearson	,620**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	42
إن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركة قادر على توفير معلومات دقيقة.	Corrélation de Pearson	,772**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	42
عند تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يتم إعادة النظر بشكل دوري في نظام محاسبة في الشركة.	Corrélation de Pearson	,673**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	42
إن توفر نظام معلومات محاسبي فعال في الشركة	Corrélation de Pearson	,727**

الملاحق

يساعد على تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.	Sig. ,000 (bilatérale)
	N 42
يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة قاعدة بيانات تساعد المستويات الإدارية العليا في الشركة على اتخاذ القرارات الرشيدة.	Corrélation ,673** de Pearson
	Sig. ,000 (bilatérale)
تزايد التكاليف غير المباشرة يتطلب تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.	N 42
	Corrélation ,730** de Pearson
تزايد التكاليف غير المباشرة يتطلب تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.	Sig. ,000 (bilatérale)
	N 42
عند تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يوفر قاعدة بيانات تساعد المستويات الإدارية العليا في الشركة على اتخاذ القرارات الرشيدة.	Corrélation ,824** de Pearson
	Sig. ,000 (bilatérale)
عند تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يوفر قاعدة بيانات تساعد المستويات الإدارية العليا في الشركة على اتخاذ القرارات الرشيدة.	N 42

الملاحق

		نظام_الإدارة_ABM
نظام_الإدارة_ABM	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	42
لدى الشركة المعرفة بنظام الإدارة على أساس الأنشطة.	Corrélation de Pearson	,880**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	42
لدى الشركة قدرة على تتبع حركة الموارد والمخزونات.	Corrélation de Pearson	,476**
	Sig. (bilatérale)	,001
	N	42
تقوم الشركة بتحليل الأنشطة المتعلقة بالمنتج و تقييمها.	Corrélation de Pearson	,394**
	Sig. (bilatérale)	,010
	N	42
تقوم الشركة على التركيز على أنشطة	Corrélation de	,733**

الملاحق

دون أخرى.	Pearson	
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	42
تقوم الشركة بالاستعانة بتقييم الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية.	Corrélation de Pearson	,809**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	42
تعمل الشركة على تخفيض والحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة.	Corrélation de Pearson	,350*
	Sig. (bilatérale)	,023
	N	42
تقسم الشركة الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة للمنتج الأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج .	Corrélation de Pearson	,236
	Sig. (bilatérale)	,142
	N	40
تخضع منتجات الشركة إلى إعادة تقييم بين الفينة و الأخرى وذلك بهدف التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة	Corrélation de Pearson	,874**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	42

الملاحق

للزبون.		
يتم رصد مبالغ مالية كافية لتحديث نظام التكاليف المطبق بالشركة.	Corrélation de Pearson	,873**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	42
تعمل الشركة علي التحول لتطبيق التكاليف على أساس الأنشطة نظرا لعدم رضاها عن النظام الكفوي التقليدي.	Corrélation de Pearson	,854**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	42

		بطاقة_الأداء_BCS
بطاقة_الأداء_BCS	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	42
يتضمن نظام تقييم الأداء بالشركة مقاييس غير مالية.	Corrélation de Pearson	,567**
	Sig.	,000

الملاحق

	(bilatérale)	
	N	42
ان تطبيق بطاقة الأداء المتوازنة قادرة على توفير معلومات ملائمة لتحليلات لا تستطيع المؤشرات المالية توفيرها في الشركة.	Corrélacion de Pearson	,729**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	42
يعد مفهوم بطاقة الأداء المتوازن من المفاهيم المعروفة في الشركة.	Corrélacion de Pearson	,848**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	42
إن وجود هيكل إداري سليم يساعد كثيراً في عملية إنجاح تطبيق بطاقة الأداء المتوازنة لتقويم الأداء في الشركة.	Corrélacion de Pearson	,716**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	42
إن استخدام بطاقة الأداء المتوازن يوفر قاعدة بيانات تساعد الإدارة على تقويم الأداء بشكل أفضل.	Corrélacion de Pearson	,602**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	42

الملاحق

توفر بطاقة الأداء المتوازن مقاييس للأداء المالي وغير المالي.	Corrélacion de Pearson	,513**
	Sig. (bilatérale)	,001
	N	42
يساعد تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن الشركة في وضع الخطط التكتيكية المناسبة.	Corrélacion de Pearson	,479**
	Sig. (bilatérale)	,001
	N	42
يساهم تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن في تعزيز نظام الرقابة في الشركة.	Corrélacion de Pearson	,431**
	Sig. (bilatérale)	,004
	N	42
هناك دعم من الإدارة العليا لتحديث نظام تقييم الأداء في الشركة.	Corrélacion de Pearson	,680**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	42
هناك اهتمام بالمؤشرات غير المالية منها: الزبائن. العمليات الداخلية، النمو	Corrélacion de Pearson	,810**
	Sig. (bilatérale)	,000

الملاحق

والتعلم.	N	42
تتوفر الشركة بكوادر قادرة على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن.	Corrélation de Pearson	,746**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	42

		صعوبات_تطبيق_المحاسبة_الحديثة
صعوبات_تطبيق_المحاسبة_الحديثة	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	42
عدم رغبة الإدارة بتغيير الأنظمة القائمة لديها لكفاءتها بما تقدمها لها من معلومات.	Corrélation de Pearson	,534**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	42
عدم توفر خبرات كافية عند الإدارة يحول دون استخدام أي من الأنظمة الحديثة.	Corrélation de Pearson	,650**
	Sig. (bilatérale)	,000

الملاحق

	N	42
إن عدم توفر الكفاءات العلمية في الشركة يحول دون استخدام أي من الأنظمة الحديثة.	Corrélation de Pearson	,657**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	42
إن ارتفاع تكاليف إحلال أنظمة محاسبية حديثة محل أساليب تقليدية يحول دون استخدام الأساليب الأنظمة الحديثة.	Corrélation de Pearson	,743**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	42
إن عدم توفر العدد الكافي من الكوادر المؤهلة لتطبيق أنظمة محاسبية حديثة يحول دون استخدامها.	Corrélation de Pearson	,756**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	42
إن عدم إنخراط الشركة بشببياتها يحول دون استخدام الأنظمة المحاسبية الحديثة.	Corrélation de Pearson	,481**
	Sig. (bilatérale)	,001
	N	42
يحد نقص المقدرة المالية من إمكانية تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة.	Corrélation de Pearson	,722**
	Sig.	,000

الملاحق

	(bilatérale)	
	N	42
إن ارتفاع تكاليف تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة يحول دون استخدامها.	Corrélation de Pearson	,805**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	42
إن انخفاض منافع تطبيق أنظمة محاسبية حديثة مقارنة مع تكلفتها يحول دون استخدامها.	Corrélation de Pearson	,700**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	42
لا ترى الإدارة أن تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة يزيد من إنتاجيتها وربحيتها.	Corrélation de Pearson	,432**
	Sig. (bilatérale)	,004
	N	42

البيانات الشخصية

الجنس

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valid	ذكر 22	52,4	52,4	52,4
e	انثى 20	47,6	47,6	100,0
Total	42	100,0	100,0	

الملاحق

العمر

	Effectif	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
أقل من 30 سنة	13	31,0	31,0	31,0
من 30 إلى 40 سنة	20	47,6	47,6	78,6
من 40 إلى 50 سنة	6	14,3	14,3	92,9
50 سنة فأكثر	3	7,1	7,1	100,0
Total	42	100,0	100,0	

المستوى_التعليمي

	Effectif	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
دراسات مهنية	9	21,4	21,4	21,4
جامعي	25	59,5	59,5	81,0
دراسات عليا	8	19,0	19,0	100,0
Total	42	100,0	100,0	

الملاحق

سنوات_الخبرة

	Effectif	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
أقل من 5 سنوات	10	23,8	23,8	23,8
Valid من 5 إلى 10 سنوات	18	42,9	42,9	66,7
e أكثر من 10 سنوات	14	33,3	33,3	100,0
Total	42	100,0	100,0	

الفاكرونباخ الاجمالي العبارات

Récapitulatif de traitement des observations

	N	%
Valide	40	95,2
Observations Exclues	2	4,8
Total	42	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,931	42

الفا كرونباخ لمحور تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

Récapitulatif de traitement des observations

	N	%
Valide	42	100,0
Observations Exclues ^a	0	,0
Total	42	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,876	10

الفا كرونباخ لمحور: نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM

Récapitulatif de traitement des observations

	N	%
Valide	40	95,2
Observations Exclues ^a	2	4,8
Total	42	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,872	10

الفا كرونباخ لمحور بطاقة الأداء المتوازن BSC

Récapitulatif de traitement des observations

	N	%
Valide	42	100,0
Observations Exclues ^a	0	,0
Total	42	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,866	11

أهم الصعوبات أو العراقيل التي تواجه المؤسسة في تحولها نحو تطبيق الأنظمة

المحاسبية الحديثة

Récapitulatif de traitement des observations

	N	%
Valide	42	100,0
Observations Exclues ^a	0	,0
Total	42	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,851	10

المتوسطات والانحرافات المعيارية للعبارة المحور الأول

تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

المحور الأول

Statistiques descriptives				
	N	Moyenne	Ecart type	
يعد مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة من المفاهيم المعروفة بشكل جيد للمستويات الإدارية المسؤولة في الشركة.	42	2,50	,741	6
إن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركة قادر على توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات الإدارية.	42	2,95	1,125	2
توجد دورة مستندية تساهم في زيادة فعالية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة بالشركة.	42	2,67	1,028	5
تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركة يساعد على تحسين قياس الأداء.	42	2,98	,950	1

الملاحق

إن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركة قادر على توفير معلومات دقيقة.	42	2,71	,995	4
عند تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يتم إعادة النظر بشكل دوري في نظام محاسبة بالشركة.	42	2,48	,890	7
إن توفر نظام معلومات محاسبي فعال في الشركة يساعد على تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.	42	2,29	,864	8
يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة قاعدة بيانات تساعد المستويات الإدارية العليا في الشركة على اتخاذ القرارات الرشيدة.	42	2,14	1,160	10
تزايد التكاليف غير المباشرة يتطلب تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.	42	2,81	1,215	3

الملاحق

<p>عند تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يوفر قاعدة بيانات تساعد المستويات الإدارية العليا في الشركة على اتخاذ القرارات الرشيدة.</p>	42	2,29	1,154	9
N valide (listwise)	42			

إجمالي المحور

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
m1	42	2,5810	,62984
N valide (listwise)	42		

Statistiques descriptives				
	N	Moyenne	Ecart type	
أدى الشركة المعرفة بنظام الإدارة على أساس الأنشطة.	42	3,05	1,125	1
أدى الشركة قدرة على تتبع حركة الموارد والمخزونات.	42	2,64	1,032	3
تقوم الشركة بتحليل الأنشطة المتعلقة بالمنتج و تقييمها.	42	2,43	,770	5
تقوم الشركة على التركيز على أنشطة دون أخرى.	42	2,43	,887	6
تقوم الشركة بالاستعانة بتقييم الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية.	42	2,38	,825	8
تعمل الشركة على تخفيض والحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة.	42	2,38	,731	7
تقسم الشركة الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة للمنتج الأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج.	42	2,29	,864	10

الملاحق

تخضع منتجات الشركة إلى إعادة تقييم بين الفينة و الأخرى وذلك بهدف التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للزبون.	42	2,36	,791	9
يتم رصد مبالغ مالية كافية لتحديث نظام التكاليف المطبق بالشركة.	42	2,81	,943	2
تعمل الشركة علي التحول لتطبيق التكاليف على أساس الأنشطة نظرا لعدم رضاها عن النظام الكلفوي التقليدي.	42	2,60	,734	4
N valide (listwise)	42			

إجمالي

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
m2	42	2,5357	,36681
N valide (listwise)	42		

Statistiques descriptives				
	N	Moyenne	Ecart type	
يتضمن نظام تقويم الأداء بالشركة مقاييس غير مالية.	42	2,45	,803	9
أن تطبيق بطاقة الأداء المتوازن قادرة على توفير معلومات ملائمة لتحليلات لا تستطيع المؤشرات المالية توفيرها في الشركة.	42	2,48	,943	8
يعد مفهوم بطاقة الأداء المتوازن من المفاهيم المعروفة في الشركة.	42	2,29	,673	11
إن وجود هيكل إداري سليم يساعد كثيراً في عملية إنجاح تطبيق بطاقة الأداء المتوازنة لتقويم الأداء في الشركة.	42	2,62	1,011	4
إن استخدام بطاقة الأداء المتوازن يوفر قاعدة بيانات يساعد الإدارة على تقويم الأداء بشكل أفضل.	42	2,50	,773	7

الملاحق

توفر بطاقة الأداء المتوازن مقاييس للأداء المالي وغير المالي.	42	2,57	,859	6
يساعد تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن الشركة في وضع الخطط التكتيكية المناسبة.	42	2,31	,563	
يساهم تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن في تعزيز نظام الرقابة في الشركة.	42	2,57	,547	5
هناك دعم من الإدارة العليا لتحديث نظام تقييم الأداء في الشركة.	42	2,79	,470	1
هناك اهتمام بالمؤشرات غير المالية منها : الزبائن .العمليات الداخلية، النمو والتعلم.	42	2,76	,617	2
تتوفر الشركة بكوادر قادرة على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن.	42	2,67	,612	3
e) N valide (listwis	42			

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
m3	42	2,5455	,30910
N valide (listwise)	42		

أهم الصعوبات أو العراقيل التي تواجه المؤسسة في تحولها نحو تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة

Statistiques descriptives				
	N	Moyenne	Ecart type	
عدم رغبة الإدارة بتغيير الأنظمة القائمة لديها لكفاءتها بما تقدمها لها من معلومات.	42	3,52	,833	5
عدم توفر خبرات كافية عند الإدارة يحول دون استخدام أي من الأنظمة الحديثة.	42	3,71	,805	2
إن عدم توفر الكفاءات العلمية في الشركة يحول دون استخدام أي من الأنظمة الحديثة.	42	3,69	,680	3

الملاحق

إن ارتفاع تكاليف إحلال أنظمة محاسبية حديثة محل أنظمة تقليدية يحول دون استخدام الأساليب الإدارية الحديثة.	42	3,29	1,066	7
إن عدم توفر العدد الكافي من الكوادر المؤهلة لتطبيق أنظمة محاسبية حديثة يحول دون استخدامها.	42	3,17	1,080	8
إن عدم إنخراط الشركة بشببياتها يحول دون استخدام الأنظمة المحاسبية الحديثة.	42	3,71	,742	1
يحد نقص المقدرة المالية من إمكانية تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة.	42	3,33	1,004	6
إن ارتفاع تكاليف تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة يحول دون استخدامها.	42	3,05	1,081	10
إن انخفاض منافع تطبيق أنظمة محاسبية حديثة مقارنة مع تكلفتها يحول دون استخدامها.	42	3,12	,942	9

الملاحق

لا ترى الإدارة أن تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة يزيد من إنتاجيتها وربحيتها.	42	3,62	,825	4
N valide (listwise)	42			

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
N valide (listwise)	42	3,42	,599
	42		

ملحق الفرضيات

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
m1	26,557	42	,000	2,58095	2,3847	2,7772
m2	44,801	42	,000	2,53571	2,4214	2,6500
m3	53,369	42	,000	2,54545	2,4491	2,6418
			0.00	2,58545	3,42	,599

اجمالي المتوسطات والانحرافات المعيارية للعبارات الاسبيان

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
إجمالي	42	3,56	,434
N valide (listwise)	42		