

الفصل الاول

اطار مفاهيمي للمحاسبة الادارية

يتناول الباحث في هذا الفصل موضوع اساليب المحاسبة الادارية وسوف يدرس الباحث الاطار المفاهيمي للمحاسبة الادارية حيث يبدأ ذلك منذ نشأت المحاسبة الإدارية و الحاجة إلى نظام معلومات للمحاسبة الإدارية بالإضافة الى المحددات والانتقادات التي تواجه المحاسبة الإدارية. هذا بالإضافة الى موضوع أساليب التكلفة والموازنات والذي سيشمل طرق التكاليف التقليدية والتكاليف المعيارية و نظام التكاليف المبني على الأنشطة وتحليل التعادل ثم الموازنات التقديرية. كذلك سوف يتناول الباحث أساليب المحاسبة الإدارية النوعية وهي سوف تتضمن بطاقة الأداء المتوازن و اسلوب سلسلة القيمة و إدارة الجودة الشاملة واسلوب الكايزن و اسلوب سيجماستة ونظرية القيود والمقارنة المرجعية و محاسبة المسؤولية. بالتالي سوف يتم تقسيم هذا الفصل على النحو التالي:

المبحث الاول : مدخل للمحاسبة الادارية

المبحث الثاني : أساليب التكلفة والموازنات

المبحث الثالث : أساليب المحاسبة الإدارية النوعية

المبحث الاول

مدخل للمحاسبة الادارية

تمهيد:

هنالك العديد من التعريفات للمحاسبة الإدارية وذلك لاختلاف وجهات النظر في هذا الموضوع من حيث الفكر المحاسبي ومن حيث الجانب التطبيقي لمفهوم المحاسبة الإدارية. وفي هذا المقصد ينتظر الباحث لهذا الجزء من الموضوع.

تعريف المحاسبة الإدارية حسب ما جاء في القاموس المالي Financial-Dictionary بانها عملية تحديد وقياس وتحليل وتفسير وتوصيل المعلومات لتحقيق اهداف المنشأة.⁽¹⁾

كذلك عرفها قاموس كامبردج Cambridge Business English Dictionary بانها : عملية تحضير أو اعداد واستخدام المعلومات المالية للمنشأة بغرض المساعدة في القرارات الإدارية.⁽²⁾

من التعريفات الاكاديمية كذلك أن المحاسبة الإدارية هي أداة لتوفير البيانات والمعلومات الي المستويات المختلفة في الإدارة الداخلية للوحدة الاقتصادية لإستخدامها في أغراض تخطيط ورقابة العمليات المختلفة. على أن يتم توفير البيانات والمعلومات بشكل مستمر للمساعدة في اتخاذ القرارات الروتينية وغير الروتينية لحل المشاكل التي تواجه الإدارة في اعمالها اليومية.⁽³⁾

هذا بالاضافة الى أن المحاسبة الإدارية هي عبارة عن نظام متكامل من المبادئ العلمية والطرق العملية التحليلية المتصفة بالترابط، والهادفة لخدمة القرارات الإدارية، والقابلة لإعادة التشكيل والصياغة بناءاً على طبيعة القرار اللازم اتخاذه ومدى تأثيره على استمرارية المنشأة.⁽⁴⁾ غير ان هذا التعريف قد خلصت له تلك اللجنة منذ العام 1981 وبعد ذلك رأت اللجنة الفرعية للبحوث التطبيقية في العام 2008 أن التعريف الحديث للمحاسبة الادارية حسب ما اورده معهد المحاسبين الاداريين الامريكيين : **Institute of Management Accounting (IMA)** " المحاسبة الادارية هي المهنة التي تستدعي المشاركة في اتخاذ القرارات الادارية وتوجية التخطيط

⁽¹⁾Farlex,FinancialDictionary2012Retrievedfrom:<http://financialdictionary.thefreedictionary.com/Managerial+Accounting> زيارة الموقع في ديسمبر 2015

⁽²⁾Cambridge University Press, Cambridge Business English Dictionary 2015 Retrieved from:<http://dictionary.cambridge.org/dictionary/business-english/management-accounting>

⁽³⁾وليد ناجي الحياي , المدخل في المحاسبة الإدارية , الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك ,كوبنهاجن, 1991, ص5

⁽⁴⁾ زيد عبد الكريم جرادات و سيف عبيد الشيبيل، مدى مساهمة المحاسبة الإدارية في اندماج المصارف التجارية المنارة، المجلد 19، العدد 4، 2013، ص263

وانظمة الاداء الاداري وتقديم الخبرة في التقارير المالية ومراقبة الادارة في صياغة وتنفيذ استراتيجية المنظمة " (1)

يستنتج الباحث مما سبق الاتي:

- 1- أن المحاسبة الادارية تشمل عملية تجميع ، تحديد ، قياس ، تحليل وتوصيل المعلومات،
 - 2- تحضير أو اعداد ،استخدام معلومات، المساعدة في اتخاذ القرار ،نظام متكامل ،
 - 3- أداه لتوفير البيانات والمعلومات ، حل المشاكل التي تواجه الإدارة، التقييم، المشاركة
 - 4- التوجيه، الخبرة في تقديم التقارير المالية،صياغة وتنفيذ استراتيجية المنظمة والرقابة
- بالتالي يستطيع الباحث تحديد مفهوم للمحاسبة الإدارية بأنها: عبارة عن نظام معلومات شامل ومتكامل لجمع البيانات المالية والادارية وتحليلها وتبويبها بصورة تسهم في الوصول الي معلومات تساعد الإدارة في صياغة وتنفيذ اهداف المنظمة في المدى القصير والبعيد. اذن من كل ماسبق يمكن الوصول الى ان هذه التعريفات ارادت جمع فكرة المحاسبة الإدارية وصياغة اهدافها وتمثل اهداف المحاسبة الادارية في: (2)

1 -توفير المعلومات المالية اللازمة لمعاونة متخذى القرارات فى اتخاذ القرارات الاستثمارية المختلفة.

2 -إعداد مجموعة من القوائم المالية ، وتتكون هذه القوائم من : قائمة المركز المالى

Income Statement وقائمة الدخل قائمة نتيجة النشاط ،Financial Position

وقائمة حقوق الملكية ، Cash Flow Statement وقائمة التدفقات النقدية

Owner's Equity Changes Statements

3 -توفير المعلومات الخاصة بنتيجة أعمال المنشأة، ومركزها المالى عن فترة محاسبية معينة.

في هذا الصدد بالنسبة للمعلومات فإن المسؤولية الإدارية وعلى مختلف المستويات تحتاج معلومات كمية تفصيلية من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف. لكي يقوم المحاسب الإداري على تصنيف وتبويب هذه المعلومات لإستخلاص المفيد والنافع منها لتقديمها الى الجهات الإدارية المختلفة بهدف تحقيق الآتي:

- تخطيط العمليات الإقتصادية.
- الرقابة على العمليات الإقتصادية.
- حل المشاكل التي تواجه الإدارة في اعمالها اليومية.

(1) Institute of Management Accountants, Definition of Management Accounting ,2008, Retrieved

from:http://www.imanet.org/docs/defaultsource/thought_leadership/transforming_the_finance_function/definition_of_management_accounting.pdf?sfvrsn=2 vist at Dec, 2016

(2) أحمد فرغلى حسن، المحاسبة للإدارة وصنع القرار، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث القاهرة ، 2007 ،

إذن تتضح مهام المحاسبة الادارية في المساعدة على اتخاذ القرارات الإدارية في مختلف المستويات الإدارية ، بعد ازالة حالة عدم التأكد بواسطة التخطيط والذي يصبح غير ذي فائدة اذا لم تصحبه رقابة. و التي تعني التحقق من وضع الخطط المحددة مسبقاً موضع التنفيذ. ومتابعة تنفيذها ومقارنتها مع الخطط أو الخطة الموضوعة لإكتشاف الإنحرافات واتخاذ الإجراءات العاجلة والدقيقة لتصويبها. (1)

1.1.1 نشأت المحاسبة الإدارية:

منذ بدء الخليقة والانسان يبحث عن تطوير حياته ومعيشته وسبل عمارة هذه الارض والتغلب علي الصعاب التي تواجهه في الاستمرار في هذا الهدف وذلك من خلال دراسة تاريخ الذين سبقوه من الامم التي كتب لها التقدم والازدهار. وبالتالي في الصدد فإن نشأت وتطور علم المحاسبة الادارية بمختلف مفاهيمه واساليبه والي غير ذلك لانه جزء من هذا الهدف وهذه الرحلة البشرية العظيمة.ولتغطية هذا الجزء من الدراسة لابد من لمحة سريعة وخاطفة لتطور هذا العلم من دون التعمق الشديد والتفصيل المطول لان ذلك ليس هو موضوع هذه الدراسة.

لقد عرف الانسان الاول الحساب والمحاسبة والادارة والهندسة والطب والصناعة والزراعة وغيرها من الحرف والمهن و شتى العلوم الاخرى منذ القدم . وكما هو معلوم مما اثبتته البحوث و دراسات الاثار القديمة لمختلف الشعوب والحضارات القديمة كالحضارة الفرعونية والرومانية واليونانية والصينية و الفارسية وغيرها كانت حضارات قد حوت انجازات عمرانية تضاهي بل وتنافس ما تم تشيده في عصرنا الحالي وكثير منها يقف شاهدا حتى اليوم على تلك الحضارات.

باستقراء العصور القديمة قبل الاسلام وقبل المسيحية ايضا يلاحظ في قصة نبي الله شعيب عليه السلام في القصة التي صاغها الله سبحانه وتعالى في القرآن الكريم بقوله تعالى:

وَإِلَىٰ مَدْيَنَ أَخَاهُمْ شُعَيْبًا قَالَ يَا قَوْمِ اعْبُدُوا اللَّهَ مَا لَكُم مِّنْ إِلَٰهٍ غَيْرُهُ وَلَا تَنْقُصُوا الْمِكْيَالَ وَالْمِيزَانَ إِنِّي أَرَاكُمْ بِخَيْرٍ وَإِنِّي أَخَافُ عَلَيْكُمْ عَذَابَ يَوْمٍ مُّحِيطٍ ﴿٨٤﴾ وَيَا قَوْمِ أَوْفُوا بِالْمِكْيَالَ وَالْمِيزَانَ بِالْقِسْطِ وَلَا تَبْخَسُوا النَّاسَ أَشْيَاءَهُمْ وَلَا تَعْتُوا فِي الْأَرْضِ مُفْسِدِينَ ﴿٨٥﴾ بَقِيَّةُ اللَّهِ خَيْرٌ لَّكُمْ إِن كُنتُمْ مُّؤْمِنِينَ وَمَا أَنَا عَلَيْكُمْ بِحَفِيظٍ ﴿٨٦﴾ قَالُوا يَا شُعَيْبُ أَصَلَاتُكَ تَأْمُرُكَ أَنْ نَتْرَكَ مَا يَعْبُدُ آبَاؤُنَا أَوْ أَنْ نَفْعَلَ فِي أَمْوَالِنَا مَا نَشَاءُ إِنَّكَ لَأَنْتَ الْحَلِيمُ الرَّشِيدُ

﴿٨٧﴾ سورة هود الآيات 84-87

(1) وليد ناجي الحياي ، مرجع سابق ص 6

هذه القصة تتحدث عن مبادئ التعامل مع المال وذلك بتحديد بنود الانفاق اي المصروفات وكيفية البيع و كيفية تقويم المبيعات وضبطها اخذا وعطاء وغير ذلك مما يدخل في ضبط التعامل بالمال وبالتالي يلاحظ انكار قومه واعتراضهم عليه ورفضهم لهذه المفاهيم بقولهم: قَالُوا يَا شُعَيْبُ أَصْلَابُكَ تَأْمُرُكَ أَنْ تَتْرُكَ مَا يَعْبُدُ آبَاؤُنَا أَوْ أَنْ تَفْعَلَ فِي أَمْوَالِنَا مَا نَشَاءُ إِنَّكَ لَأَنْتَ الْحَلِيمُ الرَّشِيدُ ﴿87﴾ سورة هود الآية 87

كذلك في قصة يوسف عليه السلام الكثير من الاشارات لعدد من العلوم المحاسبية والادارية. قال يوسف عليه السلام : للملك وملئه لهم ما يجب عليهم أن يعلموه لتلافي ما تدل عليه الرؤيا من الخطر على البلاد وأهلها قبل وقوع تأويلها من زراعة القمح سبع سنين متوالية بلا انقطاع ثم بادخار ما يحصد منه في كل زراعة في سنابله لحفظه من السوس وتسرب الرطوبة إليه حتى يكون القمح لغذاء الناس والتبن للدواب حين الحاجة إليه إلا قليلا من ذلك تأكلونه في كل سنة مع الاقتصاد والاكنتفاء بما يسد الحاجة ويكفي دفع المخرصة وهذه السنون السبع هي تأويل البقرات السبع السمان أما السنبلات الخضراء فعلى حقيقتها في كون كل سنة تأويلا لزراع سنة، ثم يأتي بعد ذلك سبع سنين كلهن جذب وقحط يأكل أهلها كل ما ادخرتم في تلك السنين لأجلهم إلا قليلا مما تخرنون وتدخرون للبذر⁽¹⁾.

لاحظ الباحث ان احد اهم اساليب المحاسبة الادارية وهو اسلوب الموازنات التخطيطية قد طبق بصورة واضحة وجلية. بل هو بالضبط مايطبق بالنسبة للتخطيط الاستراتيجي الآن. فيلاحظ ان اجمالي الفترة التي تم تعبيرها في الرؤيا كانت خمسة عشر عاما وهي ما تعادل بلغة اليوم خطة خمسية لثلاث فترات. كذلك تم توضيح خطوات العمل في الموازنة بصورة دقيقة ليبين لكل فئة مايليه من اعباء بطريق توخي فيها الدقة العالية في توزيع القوت والغذاء و بطريقة تضمن كفايته لكل تلك الفترة الطويلة التي يتوقع ان تكون فيها سنوات مجاعة في غاية من الصعوبة وذلك ما عبر عنه القرآن الكريم بصورة بلاغية راقية حيث قال تعالى: قَالَ تَزْرَعُونَ سَبْعَ سِنِينَ دَأَبًا فَمَا حَصَدْتُمْ فَذَرَوْهُ فِي سُنْبُلِهِ إِلَّا قَلِيلًا مِّمَّا تَأْكُلُونَ ﴿47﴾ ثُمَّ يَأْتِي مِنْ بَعْدِ ذَلِكَ سَبْعٌ شِدَادٌ يَأْكُلْنَ مَا قَدَّمْتُمْ لَهُنَّ إِلَّا قَلِيلًا مِّمَّا تُحْصِنُونَ ﴿48﴾ ثُمَّ يَأْتِي مِنْ بَعْدِ ذَلِكَ عَامٌ فِيهِ يُغَاثُ النَّاسُ وَفِيهِ يَعْرِضُونَ ﴿49﴾ سورة يوسف الآيات 47-49

(1) فيان صالح علي، أبعاد اقتصادية في قصة النبي يوسف عليه السلام في ضوء القرآن الكريم، مجلة كلية العلوم

اما بالنسبة للمحاسبة والمفاهيم المحاسبية في عهد الاسلام فقد كانت هناك نقلة علمية كبرى في هذا المجال ولكي تلخص هذه المرحلة من تاريخ المحاسبة فإن المحاسبة الاسلامية قد مرت بعدة مراحل وهي:⁽¹⁾

- 1- مرحلة الاحصاء والعد في عهد رسول الله صلى الله عليه وسلم.
 - 2- مرحلة التدوين: في عهد عمر بن الخطاب رضي الله عنه.
 - 3- مرحلة تعريب الدواوين في عهد الخليفة عبد الملك بن مروان.
 - 4- مرحلة الاعداد العشرية الخوارزمي ووضع اول كتاب في الحساب الجبري.
 - 5- مرحلة التأصيل لصناعة كتاب الحساب على يد النويري ، وهدفت الى وضع دليل عمل ومرجع علمي ويعد النويري اول من اطلق على مهنة المحاسب تعبير صناعة الحساب كمرادف لكتابة الاموال. اما القلقشندي فقد عدد انواع المحاسبين ودرجاتهم.
- هذا يؤكد بأنه كانت للمسلمين محاسبة خاصة بهم طبقت في جميع المجالات الادارية لدولتهم ، سميت بالمحاسبة الاسلامية وضمت مجموعة من الفروع منها محاسبة الزكاة⁽²⁾ ، ومحاسبة الفروض(المواريث) ومحاسبة الفئ والغنائم ومحاسبة الحبس (الوقف) والديون والرهان المقبوضة و مفاهيم ومبادئ واخلاقيات في مختلف نواحي المعاملات المالية في الحياة عامة كالبيوع والمزارعة والايجارة والمساقاة والسلم والمضاربة والمقاولة والاستصناع والنفقة علي الزوجة والابناء. ليس هذا فحسب بل ادخلت المحاسبة الاسلامية عددا من المفاهيم الجديدة في رقابة السوق وصك العملة وتحديد الاسعار والمواصفات والمقاييس .كذلك تقسيم العمل وظيفيا في عهد الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله فقد خصص ديوان للقضاء وديوان للحرب وديوان بيت المال وديوان لمسح الاراضي وغيرها ومن الدواوين لإدارة شئون الدولة الاسلامية.

⁽¹⁾علا اسامة الشعراني، أهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المراجعة في المصارف الاسلامية،

رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق، دمشق ، 2010، ص 85

⁽²⁾ محمد الاخضري قريشي، الاطار المحاسبي لزكاة الشركات التجارية، رسالة ماجستير في علوم

التسيير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2009، ص 119

اذن من كل ماسبق يلاحظ ان كل مفاهيم المحاسبة قد طبقت عملياً في الحياة بالرغم من ان هذا العلم لم يدرس او يؤلف فيه كفرع منفصل من العلوم الاسلامية بل كان يعتبر جزءاً من فقه المعاملات الاسلامي. ويعتبر النويري (677 - 733 هـ / 1278 - 1333م) أول من أطلق على مهنة المحاسبة تعبير صناعة أي صناعة الحساب كمرادف لكتابة الأموال⁽¹⁾. لقد سبق النويري لوقا بشيليو Loca Patcilio ب 216 سنة في بيانه التفصيلي للقيود المزدوج عندما وصف الدفاتر المحاسبية بدقة متناهية فقال عن دفتر الأستاذ (ledger book) نقلاً عن كتاب نهاية الأرب في فنون الأدب للنويري وصورة وضعه لذلك أن يرصع المحضر أو المجرى عن يمين القائمة، ويخصم عن يسرتها قبالة المجرى، فيقول في يمينها: من جهة فلان كذا، وفي مقابلته: ينصرف في كذا؛ ثم يشطب المحضر والمجرى من تلك الجهة في يسرة قائمة الجريدة التي بسطها قبالة كل اسم استخرج منه أو أجرى عليه، يفعل ذلك في مدة السنة، فالنويري كما يذكر الدكتور سامر قنطججي أول من ألف مرجع محاسبي متكامل في التاريخ الإنساني.⁽²⁾

نشأت المحاسبة وتطورت بتأثير الحاجة إلى المعلومات لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية، ذوي المصالح المادية مع المشروع. وقد أثرت في الحاجة إلى المعلومات مجموعة من العوامل، يأتي في مقدمتها التطور الاقتصادي والاجتماعي للمجتمع البشري،⁽³⁾ وكان لا بد من طرق واساليب لتسجيل وحساب تلك المعاملات في ذلك الوقت ومع التطور الاقتصادي والاجتماعي خاصة بعد ظهور الثورة الصناعية وما واكبها من تطور شكل الوحدات الانتاجية وظهور الشركات المساهمة وما تميزت به من استثمار رؤوس الاموال الضخمة وانفصال ملكية المشروع عن ادارته مما ادى الى ضرورة ايجاد وسيلة لتقديم البيانات اللازمة لادارة المشروع ،

(1) أحمد عبد القادر إبراهيم، قضايا في المحاسبة الإسلامية، المؤتمر العالمي (التاسع) للاقتصاد والتمويل

الإسلامي، المعهد الاسلامي للبحوث، استنبول، 9-11 سبتمبر، 2013، ص 15

(2) رضا عابد، المحاسبة العلم الإسلامي السابق لكل الحضارات، صحيفة الوسط، المنامة، العدد 2836 السبت 12

يونيو 2010 الموافق 29 جمادى الآخرة 1431 هـ ، ص 12

(3) تيسير المصري، توحيد المعرفة المحاسبية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 23، العدد

الأول، 2007، ص 12

كذلك توفير ادوات رقابية على الادارة حتى يطمئن المساهمين في المشروع واصحابه الى حسن استثمار اموالهم. وهكذا تطور اسلوب مسك الدفاتر والتدوين بها بما يتلاءم مع كبر حجم المشروع الاقتصادي وتعدد عملياته المالية وتحقيقا للهدف من عملية التسجيل. ومع تطور وتعقد اساليب الانتاج كان من الضروري ان يتطور اسلوب تسجيل وتدوين معاملات المشروع وعلاقاته بل وظهرت الحاجة الى اهمية تبويب وتصنيف هذه المعاملات حتى يمكن عرضها باسلوب مبسط وواضح بما يخدم اهداف ادارة المشروع من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة. وفي هذا المقام يجدر الاشارة الى الدور الذي قام به الايطالي لوقا باشيليو بإعتباره اول من أرسى الاساس العلمي لنظام القيد في الدفاتر في كتابه الذي نشره بمدينة البندقية سنة 1494 ووضع فيه نظام المحاسبة العلمية طبقا لنظرية القيد المزدوج والذي مازال يستخدم حتى وقتنا هذا (1).

بدءاً من القرن الماضي، ولا يزال حتى الآن، تطور هائل ترك آثاره الكبيرة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، ومن ثم في الحاجة إلى المعلومات؛ ثم جاء عصر المعلوماتية ليكشف ضرورة أن تتطور المعارف المحاسبية، أسوة بباقي فروع المعرفة، سواء ما ارتبط منها بالممارسة العملية أم بالإطار الفكري لهذه الممارسة، للتمكن من إشباع الحاجات المتبدلة والمتنوعة والمتجددة إلى المعلومات المحاسبية التي يمكنها أن تساعد بشكل فاعل في اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة. (2)

اما بالنسبة للدلاء بالمعلومات المحاسبية هذا ما يعرف بالافصاح المحاسبي الذي يوضح هذه المعلومات والى اي درجة من الموثوقية والاعتمادية والشفافية التي تؤكد صحة هذه المعلومات لدى مستخدميها للتعامل بها في القرارات الادارية والاستثمارية والتمويلية على حد سواء. و تقديم المعلومات المحاسبية الي المهتمين بطريقة تختلف باختلاف الاهداف المنشورة، وتتاثر طبيعة العرض والنشر للبيانات المالية باختلاف الاطراف المستفيدة من جهة طالبي القوائم المالية ، ومعرفة هذه الاهداف بحقيقة الظروف الاقتصادية من جهة اخرى، لذلك فان الافصاح المحاسبي

(1) اسماعيل احمد عصر، اصول المحاسبة المالية، د.ن، القاهرة، 2009، 19،

(2) تيسير المصري، مرجع سابق، ص 13

بشكل عام هو تقديم البيانات والمعلومات الى المستخدمين بشكل عادل وصحيح وملائم لاتخاذ القرار. (1)

ان احد الاسباب المهمة التي دفعت معظم الدول الى التوجه نحو تطبيق المعايير الدولية هي التطورات المهمة التي شهدتها اسواق المال في العقدين الاخيرين. ان كلا من الشركات والمستثمرين قد خرج الى خارج الحدود الاقليمية فالشركات التي تبحث عن مصدر لرأس المال ذهبت للقيود في اسواق المال خارج حدود اوطانها الى حيث كثافة المدخرات والاستثمارات، كما ان المستثمرين من الافراد والمؤسسات خرجوا الى خارج حدود اوطانهم بحثا عن فرص استثمارية أفضل . وبالتالي اصبحت معايير المحاسبة الدولية مرجعا لاغنى عنه يسترشد به المهنيون في انحاء العالم لانها تمثل نتاج كبير ومكثف للجنة مهنية متخصصة . (2)

بالتالي اصبحت المحاسبة الآن في غاية من التطور والتقدم اذ اصبحت لها معايير واعراف ومبادئ ومفاهيم واسس واضحة عالميا ومحليا.

هذا بالنسبة للمحاسبة عموما اما بالنسبة للمحاسبة الادارية على وجه الخصوص فهي نتاج لتطور علم المحاسبة وعلم الادارة ولذلك كان لزاما اخذ نشأة وتطور الفكر الاداري في الحسبان .

مراحل تطور الفكر الاداري والتنظيمي:

لقد تطور الفكر الإداري عبر العصور المختلفة حتى وصل الى ما هو عليه وفيما يلي اهم هذه المراحل:

مرحلة الفكر الإداري الكلاسيكي (من أواخر القرن الثامن عشر إلى بداية عام 1950)

قام الفكر الإداري الكلاسيكي على عدد من النظريات التي ظهرت في العالم الغربي خلال الفترة من أواخر القرن الثامن عشر إلى بداية عام 1950 في جو يتسم بمجموعة من العوامل والظروف وأهم تلك العوامل : الاقتصاد الرأسمالي القائم على المشروع الحر والمنافسة والاتجاه إلى الترشيح، والتفكير العقلاني أو المنطقي، وتفسير السلوك الإنساني والسلوك التنظيمي استناداً إلى مفاهيم العلوم الطبيعية النامية . كذلك فإن التطور الصناعي والثورة التكنولوجية التي كانت

(1) حسين محمد الطاهر خليفة، القياس والافصاح المحاسبي في بند المشروع تحت التنفيذ، مجلة جامعة شندي،

العدد 11، 2011، ص ص 107-125

(2) منى كامل و صفاء احمد العاني ، دور تبني معايير الابلاغ المالي الدولية الموجهة نحو القيمة العادلة في

الازمة المالية العالمية، المؤتمر السنوي العام الأول، بغداد ، 16-17 ابريل، 2014، ص 18

مرحلة الفكر الإداري المعاصر (من سنة 1970 وحتى الآن)

صاحبت هذه المرحلة تحولات غير مسبوقه في تاريخ التطور الإنساني حيث تصاعدت قوى التغيير التي سادت النظم والهيكل السياسية والمجتمعية وظهور العديد من الإبداعات التكنولوجية التي تستند إلى تراكمات علمية متعاضمة انصهرت لتخرج للعالم ثورته الجديدة " ثورة المعلومات " وأصبحت المعرفة هي المصدر الأساسي للقوة، ومن ثم فإن الصراع على تملك المعلومات والمعرفة أصبحت هي قلب الصراع العالمي الجديد . وهناك خصائص للنظام العالمي الجديد تتمثل أهم معالمه في مجموعة الأبعاد التالية: (1)

1. التحول من التكنولوجيا المحدودة والبسيطة إلى التكنولوجيا العالية والمعقدة.

2. سيطرة المعلومات على مختلف مجالات الحياة وبروز صناعة المعلومات باعتبارها الركيزة الأساسية أو المورد الرئيسي للثروة.

المعرفة في عصرنا الحالي أصبحت سلاح الدولة الأكثر تميزاً في معركة التقدم والرقى ، والدولة التي يشار إليها بأنها تمتلك ناصية التقدم هي تلك الدولة التي تتفوق على غيرها بما تمتلكه من معرفة . فأقتصاد اليوم هو " اقتصاد معرفة " . (2)

أما بالنسبة للممارسات العملية للمحاسبة الإدارية و مراحل تطورها فيمكن تقسيمها كالآتي: نتيجة للتطور الملحوظ في ممارسات المحاسبة الإدارية أعد الاتحاد الدولي للمحاسبين تقريراً قاموا فيه بتقسيم مراحل تطور ممارسات المحاسبة الإدارية وذلك في أربعة مراحل يتم عرضها كالتالي:

1. تحديد التكلفة والرقابة المالية ما قبل 1950م:

كان التركيز الأساسي منصباً على تحديد التكلفة، حيث كانت تكنولوجيا الإنتاج بسيطة وتعتمد على مرور المنتج على عدة مراحل إنتاجية متعاقبة، واعتمدت العمليات على العنصر البشري كما أن تكلفة المواد والأجور كان يمكن تحديدها بسهولة، واعتمدت سرعة الإنتاج على سرعة العنصر البشري وبالتالي كان من الطبيعي أن يتم تخصيص الأعباء الإضافية على المنتجات على أساس

(1) درويش مصطفى الجذلب، دور اساليب المحاسبة الادارية الحديثة في تطوير الاداء المالي، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة الجامعة الاسلامية - غزة، 2007، ص 15-16

(2) حسن عبد الكريم سلوم و إسماعيل ابتهاج يعقوب ، المعرفة من رؤية محاسبية لتعزيز التحدي التنافسي

للمؤسسات الاقتصادية، الملتقى الدولي حول اقتصاد المعرفة 19، جامعة بسكرة نوفمبر 2005، ص 162

ساعات العمل المباشر، ولم يكن هناك أولوية للمنافسة سواء علي أساس الجودة أو السعر، ومن ثم فقد تم التركيز علي الأمور الداخلية خاصة الطاقة الإنتاجية، ولم يتوافر لدي المنشآت أية دوافع لتخفيض التكاليف حيث كان العرف السائد هو تحميل العميل بالتكلفة.

2. الإمداد بالمعلومات للتخطيط والرقابة الإدارية (1950- 1965):

تغير التركيز من تحديد التكلفة والرقابة المالية إلي توفير المعلومات لأغراض التخطيط والرقابة الإدارية علي أساس مبدأ رد الفعل حيث يتم تحديد المشكلة ومن ثم اتخاذ القرارات التصحيحية بعد وقوع الانحرافات عن الخطط أو الموازنات وذلك من خلال استخدام أساليب محاسبة المسؤولية وتحليل القرارات حيث زاد الاهتمام بالمعلومات التي تفيد الإدارة، حيث التركيز علي العوامل الداخلية للمنشأة أكثر من العوامل الخارجية المحيطة بالمنشأة لذلك كان الاهتمام أكثر بتحديد المشاكل ومعالجة الانحرافات في الخطط الموضوعة.

3. خفض الضائع من الموارد المستخدمة في المنظمة (1965 – 1985):

تحول التركيز إلي خفض الضائع من الموارد المستخدمة في عمليات الإنتاج من خلال استخدام أساليب تحليل العمليات وأساليب إدارة التكلفة وذلك للعديد من العوامل منها: (1) ظهور التقنيات الحديثة في الإنتاج مما أدي للتحسن في الجودة ومن ثم خفض التكلفة .
التغير في طبيعة وكمية المعلومات التي تحتاجها الإدارة. وترتب علي ذلك سهولة تغيير حجم ومواصفات الإنتاج، وزيادة مقدار المعلومات التي يمكن استخدامها بواسطة المديرين، ومن ثم أصبحت مهمة المحاسب الإداري توفير المعلومات لتحليل العمليات وأساليب إدارة التكلفة لدعم الإدارة العليا والموظفين علي جميع المستويات.

4. خلق القيمة من خلال الاستخدام الأمثل للموارد (1985 حتى الآن):

نتيجة للتغير والتطور السريع في تكنولوجيا الإنتاج والمعلومات وما أتبعه من ظهور شبكة المعلومات وما ترتب عليه ، مما ساهم في ظهور التجارة الالكترونية الدولية للمنتج ومن ثم شدة المنافسة فتحول التركيز إلي إنشاء وخلق قيمة للمستهلك وذلك بالاستخدام الفعال للموارد التي تقوم علي فحص مسببات القيمة للعميل ولحملة الأسهم وذلك للمنافسة الضارية ليس داخل الدولة فقط ولكن عبر القارات أيضا، لذلك كان الاهتمام بالدرجة الأولى بإرضاء العميل.

(1) ولاء عادل محمد طه، المحددات الشرطية لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وعلاقتها بالأداء المالي، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة جامعة الزقازيق، الزقازيق ، 2010 ص ص 35-38

1.1.2 الحاجة إلى نظام معلومات للمحاسبة الإدارية:

إن ظهور المحاسبة الإدارية كان استجابة لحاجة الإدارة العلمية الحديثة إلى نوعية معينة من المعلومات المحاسبية اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ، وكذلك المساهمة بدور أكبر في حل المشكلات الإدارية التي يمكن أن تواجهها إدارة المؤسسة الاقتصادية ، وعلى هذا الأساس أخذت توصف المحاسبة الإدارية بأنها امتزاج عملي بين المحاسبة والإدارة ، والعامل المشترك بينهما يتمثل في اتخاذ القرارات.

من هنا يمكن النظر إلى المحاسبة الإدارية بوصفها نظاماً للمعلومات يهتم بدراسة البيانات والمعلومات المحاسبية اللازمة للإدارة ، وكذلك البيانات والمعلومات الإدارية اللازمة للمحاسبة ، والعمل على دمج الإثنين معاً في إطار عام ترتكز أركانه على احتياجات متخذ القرار من خلال اعتماد على علاقات التنسيق والترابط والتكامل بين البيانات والمعلومات المحاسبية والإدارية التي يمكن أن تؤدي إلى تحقيق هدف متخذ القرار في ضوء الهدف العام للمؤسسة الاقتصادية ، وذلك من خلال اعتماد المحاسبة الإدارية في ذلك على مفهوم متطور وهو أن المحاسبة ليست وسيلة لخدمة إدارة المؤسسة الاقتصادية ، بل تتعاون معها وتنسق بين أساليب كلاً منهما بهدف تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية ، حيث أن كلاً من المحاسبة و الإدارة تعتبران وسيلتان تنفيذيتان لتحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية ككل ، ومن ثم يلزم التنسيق والتوفيق بين الأساليب العلمية لكل منهما لتحقيق ذلك.

هكذا فإن وجود نظام معلومات للمحاسبة الإدارية سوف يسهم بدرجة أساسية وكبيرة في تحقيق أهداف النظام المتكامل للمعلومات المحاسبية والإدارية وذلك من خلال اعتماده على مقومات المحاسبة الإدارية التي تشمل كلاً من النظام المحاسبي المالي ، النظام المحاسبي للتكاليف ، نظام الرقابة الداخلية، وتستخدم أساليب تحليل خاصة اقتصادية وإدارية وإحصائية وسلوكية ، وتهتم بالأحداث المالية وغير المالية ، التاريخية والآنية والمستقبلية ، ومتابعتها وتقييمها ، و بما يؤدي إلى تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية من خلال ترشيد الإدارة نحو اتخاذ القرارات اللازمة¹. إذن فالحاجة إلى المحاسبة الإدارية تأتي من خلال الخدمة والمهام التي تقوم المحاسبة الإدارية بتقديمها للمؤسسة من خلال تطوير وقياس ورقابة أداء المؤسسة ككل. بالتالي فإن ملاك المؤسسة أيضاً في حاجة لمعرفة حجم استثماراتهم ومستوى نمائها وقصورها وهذا مايقود لمعرفة ماهي المعلومات التي يجب ان يوفرها نظام المحاسبة الادارية وماهي خصائصها ومميزاتها.

⁽¹⁾بوفروعة سوفيان ، نظام المعلومات المحاسبي و دوره في تسيير المؤسسة الاقتصادية ، رسالة ماجستير في

علوم التسيير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة منتوري، قسنطينة، 2012 ، ص 57

تعرف المعلومات المحاسبية بأنها : كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الاحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخليا.

بذلك فهي تمثل ناتج العمليات التشغيلية التي تجري على البيانات المحاسبية والتي تستخدم من قبل الجهات الداخلية والخارجية التي لها علاقة بالوحدة الاقتصادية وبما يحقق الفائدة من استخدامها. وتنشأ الحاجة الى المعلومات المحاسبية من نقص المعرفة وحالة عدم التأكد اللازمة وللنشاط الاقتصادي ، وبذلك فإن الهدف من توفير وتقديم المعلومات الي الجهات وبذلك فإنه ليس من الضروري أن تتحول البيانات الى معلومات بعد إجراء العمليات التشغيلية عليها وأصبح ذلك يرتبط بتحقيق شرطين مهمين (أو احدهما على الأقل) عند استخدامها من قبل متخذ القرار وهما : (1)

الاول هو إن المعلومات الناتجة يجب أن تقلل من درجة عدم التاكيد لدى متخذ القرار ، وذلك من خلال تقليل عدد البدائل المتاحة امام متخذ القرار .

والثاني هو إن المعلومات الناتجة يجب أن تزيد من معرفة متخذ القرار ، وذلك في حالة عدم تحقيق الشرط الاول ، حيث يمكن الاستفادة من المعرفة المضافة في اتخاذ قرارات اخرى في المستقبل .

1.1.3 الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

يقصد بالخصائص النوعية للمعلومات الصفات التي تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين في اتخاذ القرارات. تعتبر المعلومات المحاسبية من الركائز الأساسية التي تلعب دوراً مهماً وجوهرياً في نجاح النشاط الاقتصادي حيث أنها توفر للإدارة المعلومات المناسبة لمساعدتهم في عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة واللازمة لنجاح المشروع.

يمكن تعريف الخصائص للمعلومات المحاسبية بانها : صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين ، كما توصف القوائم المالية غالبا بأنها تظهر بصورة صادقة أو تمثل بعدالة المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة، ومع ان هذا الاطار

(1) كاظم محمد ابراهيم و زياد حاج يحي ، نظام المعلومات المحاسبية ، وحدة الحداثة للطباعة والنشر ، الموصل

، 2003، ص 27-28

لا يتعامل مباشرة مع هذه المفاهيم الا أن تطبيق الخصائص النوعية ومعايير المحاسبة المناسبة يترتب عليه عادة قوائم تظهر بصورة صادقة وعادلة. ومن هذه الخصائص:

الملائمة ومكوناتها: ولكي تكون المعلومات المحاسبية ملائمة ، يلزم أن تكون مؤثرة في القرار، فإذا كانت معلومات معينة غير مؤثرة في القرار، فإنها ليست ملائمة بالنسبة لهذا القرار ولكي تكون المعلومات ملائمة يلزم أيضا توافر خصائص فرعية ثلاثة تمثل مكونات الملائمة هي:

1- التوقيت الملائم: يقصد بخاصية التوقيت الملائم أو التزامن توفير المعلومات في حينها قبل أن تفقد منفعتها أو قدرتها علي التأثير في عملية اتخاذ القرار، فمن البديهي أنه اذا لم تتوفر المعلومات عند الحاجة إليها ، فلن يكون لها تأثير علي القرار، اذ أن عملية اتخاذ القرارات محددة دائما بفترة زمنية معينة.

2- القدرة علي التنبؤ بالمستقبل.

3- القدرة علي التقييم الارتدادي للتنبؤات السابقة.

كذلك من هذه الخصائص الموثوقية ومكوناتها و تعد الموثوقية الخاصة الأساسية الثانية بعد خاصية الملائمة ومنها يلزم أيضا توافر خصائص فرعية ثلاثة: (1)

1-الصدق في التعبير.

2-القابلية للتحقق.

3-الحياد.

كذلك من الامور المهمة موضوع جودة المعلومات كما تعد جودة المعلومات من الأمور الحاسمة لنجاح المنظمات في بيئة الأعمال الحديثة التي تتطلب تتميز بشدة المنافسة. و تقليدياً كان ينظر إلى جودة البيانات من منظور الدقة إلا أنه في الوقت الحاضر ومن خلال البحث والممارسة يشير هذا المفهوم إلى ضرورة تحديد جودة البيانات التي تتجاوز تحديد دقتها لتشمل أبعاد متعددة، ومع ذلك لا يوجد تعريف معياري لجودة البيانات تم قبوله في هذا المجال.

كما يجب توضيح مفهوم جودة البيانات، فالبيانات والمعلومات في حد ذاتها غالباً ما تكون مختلفة، وعلى الرغم من كونها كذلك، إلا أنه عادةً ما تعامل جودة البيانات كمرادف لجودة المعلومات في بعض الأدبيات والممارسات في الواقع العملي.

(1) بدر الدين فاروق احمد سالم ، نصر الدين حامد احمد، دور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في رفع كفاءة التخطيط والرقابة في المؤسسات المالية السودانية ، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، المجلد 1، العدد 14، 2013، ص 92-93

كما يمكن عرض التعريف العام لمفهوم جودة البيانات "البيانات التي تصلح للاستخدام من قبل مستخدم البيانات"، وقد تم تحديد العديد من أبعاد جودة البيانات أهمها ما يلي: (1)
الدقة: وهي تتحقق عندما تكون القيمة المسجلة وفقاً للقيمة الفعلية .
الوقت المناسب: وتتحقق عندما تكون القيمة المسجلة ليست خارج التاريخ .
الاكتمال: ويتحقق عندما تكون جميع القيم لمتغير ما مؤكدة ومسجلة .
الاتساق: والذي يحدث عندما يكون تمثيل قيم البيانات هو نفسه في جميع الحالات .
وقد تم تحديد أربعة أبعاد أخرى لجودة البيانات قبلت في الآونة الأخيرة على نطاق واسع وهي:

تحديد الأبعاد الجوهرية لجودة البيانات في حد ذاتها.
تحديد الأبعاد السياقية لجودة البيانات في سياق المهمة.
تؤكد أبعاد سهولة التأكيد على دور نظم المعلومات في توفير البيانات.
تحديد الأبعاد التمثيلية لجودة البيانات من حيث عرض وتقديم البيانات .
كذلك خضعت المحاسبة الإدارية إلى هيمنة المحاسبة المالية عليها اثر ظهور القوائم المالية المدققة في بدايات القرن الماضي الناتجة من ظهور المنظمات المنظمة للمهنة وما رافق من إلزام الشركات بإعداد التقارير المالية من الحسابات المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والتي أثرت في قيمة المعلومات المقدمة من قبل المحاسبة الإدارية مما أدى إلى إن تصبح تلك المعلومات غير ملائمة للاستخدام وسادت ذهنية المحاسبة المالية . الإداري وهو ما اصطلح عليه حديثاً بفقدان الملائمة في المنشآت حيث يكون الشغل الشاغل للمحاسبين في المنشآت هو إعداد القوائم المالية المدققة من دون أن يكون هدف المعلومات المحاسبية المساعدة في اتخاذ القرارات الإدارية. ومن جهة أخرى فإن القفزة الهائلة في التطور التكنولوجي والاقتصادي التي شهدها العالم منذ العقدين الأخيرين من القرن الماضي وبدايات القرن الواحد والعشرين وما رافقها من تطور هائل في العلوم المصرفية والعلوم التطبيقية ومنها على سبيل المثال علم المحاسبة إذ شهدت تلك الفترة بروز سمات جديدة لها واندثار مهام ووظائف كانت لوقت قريب تعد من المسلمات والبديهيات. ففي مجال معالجة البيانات فإن التطور الكبير والخطى المتسارعة فيها اثر ظهور تقنية المعلومات أدى إلى تغيير واسع في طبيعة عمل المحاسبة عموماً والطبيعة الإجرائية لها

(1) أحمد فتحي الفرطاس، جودة البيانات: عوامل النجاح الحاسمة لضمانها في نظم المعلومات المحاسبية، مجلة المختار للعلوم الاقتصادية، كلية الاقتصاد جامعة عمر المختار، المجلد 2، العدد 3، 2013، ص 107

خصوصاً، حيث أصبح بإمكان برمجيات جاهزة في المحاسبة أن تقوم بتسجيل وتبويب وتلخيص المعلومات من دون حاجة إلى التدخل البشري، أما وظيفة الرقابة والتي هي من أبرز وظائف المحاسبة أصبح بالإمكان من خلال نظم التصنيع المتقدمة أن تمارس الماكنة الرقابة الذاتية من خلال مفهوم الذكاء الاصطناعي مما أفقد المحاسبة المالية ومحاسبة الكلفة وظائفها التقليدية. هذه التغيرات بالإضافة إلى التغيرات الأخرى في بيئة الأعمال ألقت بظلها على المحاسبة الإدارية بالذات مما أدى إلى ظهور تقنيات جديدة تساعد في تقديم معلومات أفضل للمديرين لكي يتمكنوا من إدارة منشآتهم. ورغم أنها نشأت كاستجابة وتكيف مع ظروف محددة، إلا إنها استطاعت إن تركز تطور نوعي في طبيعة المعلومات المقدمة للإدارة.

لكن المحاسبة الإدارية ليست عملية ثابتة، إذ أنها تتكيف مع التغييرات في المنشأة، وذلك لأن المنشآت تعتمد على المحاسبة الإدارية في تزويد المعلومات في بيئة الأعمال المتغيرة، فإذا كان تطور نظام المحاسبة الإدارية متخلفاً فإن تطور المنشأة كان متخلفاً أيضاً، سيكون حاجزاً أمام نجاح المنشأة في التعامل مع التغيرات في بيئة الأعمال، ولأن المنشآت عليها أن تتكيف مع التغيرات في بيئة الأعمال، فإن على المحاسبة الإدارية أن تتكيف مع التغييرات في المنشآت، لذلك فإن دراسة المحاسبة الإدارية هي دراسة عمليات وليست دراسة إجراءات، وذلك لأن عمليات المحاسبة الإدارية تتصل بمواصفات المنشأة والتي هي متغيرة باستمرار، ولفهم المحاسبة الإدارية فإنه يجب فهم المنشأة والقوى التي تؤثر فيها.

المنافسة العالمية والابتكارات التكنولوجية قد أدى إلى انطلاق ابتكارات في استعمال المعلومات المالية وغير المالية في المنشأة لقد تطلبت البيئة الجديدة معلومات أداء وكلفة أكثر ملاءمة حول أنشطة المنشأة وعملياتها ومنتجاتها وخدماتها وزبائنها مما أدى إلى إن تقوم المنشآت بتعزيز أنظمة الكلفة لديهم بهدف:⁽¹⁾

1- تصميم المنتجات والخدمات والتي تلبى توقعات الزبون والتي يمكن إن تجلب الربح.
2- تعطي إشارة أما في الاستمرار أو التوقف إعادة الهندسة لتطوير الجودة والكفاءة والسرعة المطلوبة.

3- تساعد العاملين في التطوير وإعادة تحسين الأنشطة.

4- توجه قرارات تنويع المنتجات والاستثمارات.

(1) بهاء حسين الحمداني و رياض حمزة البكري، الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية الشاملة ، مجلة العلوم

الاقتصادية والإدارية ، جامعة بغداد ،المجلد16،العدد 59، 2010،ص 258

5-الاختيار بين المجهزين المحتملين.

6-هيكلية التوزيع الكفاء والفاعل وعمليات الخدمة للأسواق والزبون المستهدف.

الأولى كان النظام لا يفي بمتطلبات التقارير الروتينية ولم يكن يؤمل منه تزويد معلومات حول كلف العمليات أو المنتج أو الخدمة، وهذه الأنظمة قد تقدم دعماً قليلاً لعملية الرقابة الإستراتيجية ولكن في الخطوة الثانية كانت هذه الأنظمة تقاد بوساطة متطلبات التقارير الخارجية، وهي تلبى معايير المحاسبة المالية، وبذلك ظلت محدودة الفائدة من حيث نوعية البيانات لمستعملي القرارات الداخلية، وكانت الكلف والأرباح غير حقيقية ومشوهة ولم تكن بالوقت الملائم لمتخذ القرار.

في الخطوة الثالثة تخصصت الأنظمة إلى محاسبة كلفة ومحاسبة مالية بالرغم من إنها تستعمل قاعدة وأنظمة البيانات نفسها من حيث التمييز في التطبيق، وفي هذا المستوى فإن الكلف على أساس الأنشطة قياس الأداء غالباً ما توحدت، أما في الخطوة الرابعة فإن الأنظمة تتكامل وتقدم تقارير بصيغ موحدة لمساندة الإستراتيجية التشغيلية، والبيانات المالية والتشغيلية وتتصل المعلومات في الموازنة والفعلية بعضها مع البعض الآخر.

تسعى المنشآت اليوم باتجاه الخطوة الرابعة، ولا زالت المنشآت الجيدة منها تتحرك باتجاه الخطوة الثالثة، وعلى المدراء في منشآت اليوم معرفة في أية خطوة نظام محاسبي هم، وعليهم السعي للتوجه إلى الخطوة التالية، وعلى المنشآت أن لا تقفز من خلال الخطوات فقد وجدت الاستبانة معدلاً عالياً من الفشل في هذه الحالة.

مما تقدم فإن تطور التقنيات المحاسبية الناتج من تغير بيئة الأعمال أدى إلى إن تكون هذه التقنيات مصدراً مهماً للمنشأة، مما اظهر نقاشاً ما زال قائماً حول التقنيات الجديدة في أنها تكمل أو تحل محل تقنيات المحاسبة الإدارية التقليدية مثل الموازنات ومفاهيم الكلفة الممتصة وتحليل الكلفة والحجم والربح، وما هو موقعها في المنشأة التي كان يهيمن على نظام المعلومات المحاسبي فيها التوجه نحو إعداد التقارير المالية للأطراف الخارجية وما تمخض عنها من وجود ذهنية المحاسبة المالية.

(1)

1.1.4 المحددات والانتقادات التي تواجه المحاسبة الإدارية:

أفرزت حالة المنافسة التامة والتكتلات الإقتصادية وفق مفاهيم العولمة الإقتصادية والثورة المعلوماتية في العصر الحالي إلى خلق تحديات كبيرة للنظم المحاسبية وبشكل خاص أنظمة المحاسبة الإدارية العاملة ضمن إطار التنظيمات الإقتصادية وقد تركزت تلك التحديات بإضافة البعد الاستراتيجي لمجمل التحليلات المحاسبية والمتمركز حول محاولة إبقاء المنظمات العاملة

(1) المرجع السابق، ص 270

في ظل تلك الظروف بشكل ناجح يعكس درجة عالية من الرضا والولاء للزبائن والمالكين والمستثمرين والمجتمع على حد سواء إضافة إلى البعد التشغيلي التقليدي لتلك التحليلات. (1)
وبالتالي فإن عمل المحاسبة الادارية يواجه عددا من المحددات وهي: (2)

- 1- محددات تتعلق بانتاج المعلومات المحاسبية وتمثل بالصفات الواجب توفرها فيها كوجوب كونها كالحقائق وانها كمية ومالية ونوعية.
- 2- محددات تتعلق بتوصيل المعلومات المحاسبية وتشمل الصفات الشخصية لمتخذ القرار كالفهم والادراك والخلفية الفنية واسلوب قيادته وقدرته على اتخاذ القرار.
- 3- محددات تتعلق بالبيئة التنظيمية كطبيعة المنظمة وحجمها والمستوى الاداري و الهيكل التنظيمي ووضوح السلطات و المسؤوليات وهذا بدوره ينسحب على كم ونوع المعلومات التي قد تختلف من منظمة الى اخرى.
- 4- تعمل المحاسبة في بيئة متجددة وسريعة التغيير وتتطلب من المحاسبة الادارية الاستجابة السريعة لتوفير ما يتلائم مع هذه المتغيرات.

خلاصة هذه الجزئية فإن نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية تعرضت للعديد من الانتقادات والتي تتمركز حول عدم ملائمة هذه النظم للسمات الأساسية للبيئة الصناعية الحديثة ، مما ترتب عليه ضرورة إحداث تغييرات جوهرية في تلك النظم لكي تتلاءم هذه النظم مع تلك السمات .ومن ثم بدأ البحث عن أدوات أو وسائل لتطويرها لكي تتوافق مع سمات البيئة الصناعية الحديثة. (3)

1.1.5 أساليب المحاسبة الادارية:

تعددت اساليب المحاسبة الادارية وتنوعت في مختلف الازمنة والامكنة وتباينت وجهات نظر الباحثين في تصنيفها وتبويبها من حيث الوقت الذي ظهرت فيه هذه الاساليب والطرق . وكذلك من حيث ارتباطها بالمهام الادارية والوظيفية المختلفة. في هذا الصدد يمكن تلخيص هذه الاساليب من حيث الوقت ومن حيث المهام معاً في هذا المبحث. وبالتالي فإن اساليب المحاسبة الادارية من حيث الوقت ومن حيث المهام يمكن تقسيمها كما يلي:

1.1.5.1 الاساليب التقليدية للمحاسبة الادارية :

ايضاً يمكن تقسيم الاساليب التقليدية من حيث المهام الى:

(1) مجيد جاسم الشرع ، الاتجاهات الاستراتيجية لنظام المحاسبة الادارية في ظل نظرية المحددات، مجلة الإدارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ، العدد 78، 2009، ص2

(2) بثينة راشد حميدي الكعبي ، ملامح الاطار المفاهيمي للمحاسبة الادارية، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة الرابعة والثلاثون ، العدد 89، 2011، ص37

(3) محمد سالم الباز، زيادة فعالية نظام المحاسبة الإدارية من خلال تحقيق التكامل بين الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ونظم الإنتاج المرن ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة جامعة القاهرة ، القاهرة ، 2012،

1. أساليب التكلفة وفيها نجد طرق تخصيص التكلفة علي مستوي المصنع ككل وكذلك لكل قسم علي حدة وأساليب منحنى التعلم.
2. الموازنات وهي كذلك تشمل الموازنات للتخطيط والموازنات للرقابة علي التكاليف و الموازنات وفقا لتحليل الحساسية و الموازنات المرنة و الموازنات طويلة الأجل .
3. تقييم الأداء وهي ايضا تشمل محاسبة المسؤولية و المقاييس المالية لتقييم الأداء والربح المحاسبي ومعدل العائد علي الاستثمار و معدل العائد علي المبيعات والعائد علي الأصول و العائد علي حقوق الملكية وسعر السهم إلي ربحيته و تحليل التباين " الانحرافات" و التكاليف المعيارية و الدخل المتبقي
4. أساليب دعم وترشيد القرار وتضم هذه الاساليب تحليل التعادل(التكلفة - الحجم - الربح)و تحليل ربحية المنتجات و طرق تقييم العائد الاقتصادي و للمشروعات الاستثمارية و فترة الاسترداد و معدل العائد علي الاستثمار و صافي القيمة الحالية و معدل العائد الداخلي وتحليل الحساسية .و أساليب التحليل التفاضلي و التحليل الاستراتيجي و التنبؤ طويل الأجل.

1.1.5.2 الاساليب الحديثة للمحاسبة الادارية :

كذلك يمكن تقسيم الاساليب الحديثة من حيث المهام الي :⁽¹⁾

1. أساليب التكلفة : وهذه تضم التكلفة علي أساس النشاط والتكلفة المستهدفة وتكاليف الجودة و نظم التدفق العكسي و تحديد التكلفة علي أساس المواصفات و الكايزن.
 2. الموازنات: وتشمل الموازنات علي أساس الأنشطة و الموازنات الصفرية.
 3. تقييم الأداء : وهي ايضا تشمل المقاييس غير المالية لتقييم الأداء و رضاء المستهلك و التسليم في الوقت المحدد و الابتكار و أداء الفريق و المقاييس المرجعية داخل المنظمة بين الأقسام و خارج المنظمة بين الشركات المتنافسة و نظام الأداء المتكامل و القيمة الاقتصادية المضافة.
 4. أساليب دعم وترشيد القرار: وهذه تشمل الإدارة علي أساس الأنشطة و تحليل دورة حياة المنتج و تحليل سلسلة القيمة و نظرية القيود و النظرية الشرطية في ترشيد القرارات.
 5. التحليل الاستراتيجي: ويشمل تحليل القيمة لحملة الأسهم و تحليل الصناعة و تحليل الوضع التنافسي للشركة و التحليل الاستراتيجي للتكلفة و المحاسبة الإدارية الاستراتيجية و أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد أسلوب الومضة المرتردة و نظم الإنتاج المرنة.
- من خلال البحث وجد الباحث ان هناك اختلاف بين وجهات النظر بالنسبة للباحثين حول موضوع اساليب المحاسبة الادارية من حيث تصنيف الاساليب الي اساليب المحاسبة الادارية الكمية و اساليب المحاسبة الادارية النوعية و غير ذلك من التصنيفات الا أن الباحث يرى أن المهم في الامر هو الي اي مدى فاعلية كل اسلوب عن الاخر بالنسبة للشركات المختلفة و الي اي مدى سوف يؤثر هذا الاسلوب على اتخاذ القرارات الادارية.

⁽¹⁾ولاء عادل محمد طه مرجع سابق، ص 39

المبحث الثاني أساليب التكلفة والموازنات

في هذا المبحث يتطرق الباحث لدراسة موضوع التكلفة والموازنات بإعتبارهما من أهم أساليب المحاسبة الإدارية بل وأكثرهما استخداما كما تم توضيح ذلك في مقدمة البحث. وفيما يلي البدء بأساليب التكلفة:

1.2.1 طرق التكاليف التقليدية:

لقد ظلت طرق التكاليف التقليدية هي الطرق الأفضل لعدة سنوات، وهو الأسلوب الأكثر شيوعا، ولقد ظهرت الطرق التقليدية للتكاليف في ظل محيط اقتصادي يتسم بعدم التعقيد وبساطة التشغيل والبعد التام عن مظاهر المنافسة الحادة التي يعرفها العالم اليوم، كما أن إطلاق مصطلح " التقليدية " على هذه الطرق لقياس التكلفة لم تعد تطبق حاليا في المؤسسات لأغراض اتخاذ القرارات المختلفة وإعداد القوائم المالية و تقييم المخزون السلعي، بل على العكس، فهذه الطرق ما زالت تطبق في العديد من المؤسسات رغم أنها لاتحقق الرضا الكافي عن النتائج والمعلومات التي تقدمها بسبب تغير الإطار الاقتصادي والاجتماعي للمحيط والذي لم تعد متلائمة معه.

طرق التكاليف التقليدية والمتمثلة في نوعين من الطرق:

1.2.1.1 طرق التكاليف الفعلية (الطريقة الكلية):

تمتاز هذه الطريقة بمجموعة من الإيجابيات والتي نذكرها كما يلي :

- 1-تقييم المخزونات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية والبيعية؛
- 2-دراسة تطور تكاليف أي منتج، عبر مختلف مراحل مسار الإنتاج والبيع؛
- 3-القيام بتحليل التكاليف لكل مركز مسئولية، مما يسمح بمعرفة مساهمة كل منها في النتيجة؛
- 4-إجراء مقارنة لهيكل سعر التكلفة الخاص بكل المؤسسات (في مختلف مراحل الإنتاج، حسب وسائل الإستغلال المستخدمة وحسب الزبائن) التي لها أنشطة متعددة وتحديد نقاط القوة والضعف في ظل المنافسة، وهذا بهدف تسطير خيارات إستراتيجية (تخفيض التكاليف في بعض المراحل ، إعادة تنظيم المسار).⁽¹⁾

1.2.2 التكاليف المعيارية:

تعرف التكاليف المعيارية بأنها : التكاليف المحددة مسبقا لإنتاج سلعة أو أداء خدمة في ظل ظروف معينة والتي تتخذ أساسا لقياس وضبط التكاليف الفعلية فهي هدف لإدارة المنشأة

⁽¹⁾ حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، رسالة ماجستير في علوم التسيير غير منشورة، كلية العلوم

الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، الجزائر، 2011، ص 51

تسعى لتحقيقه وهي معيار للقياس وأداة للرقابة. ⁽¹⁾ من الواضح من التعريف كل من البعدين الرقابي والتخطيطي للتكاليف المعيارية. فمن الناحية الرقابية تتمكن المنشأة من خلال تحميل انحرافات التكاليف الفعلية عن التكاليف المعيارية من القيام بتقييم أداء كل مركز من مراكز التكلفة على حدة .

1.2.2.1 مكونات نظام التكاليف المعيارية:

يتكون هذا النظام من العناصر الرئيسية التالية:

1. المعيار:

هو عبارة عن مقياس أو معدل أو رقم يتم تحديده مقدما وفقا لمواصفات هندسية لتقدير كل من :
المواد الأولية اللازمة لمنتج معين من حيث التحديد الأفضل للكمية، السعر، الجودة.
اليد العاملة اللازمة لمنتج معين من حيث العدد الأفضل والخبرة، ومعدل الأجور.
الأعباء اللازمة لمنتج معين بحيث يصبح نموذجا لما يجب أن لا تتعداه التكلفة الفعلية في ظل توافر الظروف المناسبة التي تمكن من الوصول بمستوى الأداء إلى درجة الجودة.

2. معايير الاداء:

تعبر عن ما يجب أن تكون عليه العلاقة المفضلة بين خصائص المدخلات وخصائص المخرجات.

3. التكلفة المعيارية:

هي التكلفة التي يتم قياسها على أساس المعايير لحجم معين من الإنتاج أو الإنجاز. تساوي التكلفة المعيارية لوحدة المنتج التكلفة المعيارية لكل من المواد والأجور والمدخلات الأخرى الضرورية لإتمام العملية الإنتاجية على أساس معايير التكلفة المحددة مسبقا. ¹

1.2.2.2 أهداف التكاليف المعيارية:

يحقق استخدام التكاليف المعيارية اهدافا متعددة للادارة ففي البداية ، ونتيجة لحددة المنافسة بين المنشآت تمثل الهدف الرئيسي للتكاليف المعيارية في رقابة وخفض تكلفة الوحدة المنتجة. ولكن مع ازدياد أهمية الادارة العلمية في تحقيق اهداف المنشأة، ازداد الاهتمام بتطوير نظام التكاليف المعيارية وتوسعت اهدافها وباتت تحتل اهمية خاصة في المجالات التالية :

1- المساعدة في التخطيط حيث تقوم فكرة التكاليف المعيارية علي التحديد المسبق وبصورة

علمية وموضوعية لعناصر تكاليف الانتاج المتغيرة منها والثابتة لفترة مستقبلية معينة .

⁽¹⁾ عبدالله جميل عبدالله أبو معلق، التكاليف المعيارية كأداة تخطيط ورقابة في الشركات الصناعية، رسالة

ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة الجامعة الإسلامية - غزة، 2005، ص27

2- المساعدة في الرقابة على التكاليف: تعتبر الرقابة على التكاليف وقياس كفاءة الاداء الانتاجي من الاهداف الرئيسية للتكاليف المعيارية. فمن خلال المقارنة بين التكاليف الفعلية و التكاليف المعيارية تحدد الانحرافات ، من خلال تحليل هذه الانحرافات تتضح اسبابها والمسؤولون عنها ، الامر الذي يمكن الادارة من اتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة. وبذلك يخلق استخدام التكاليف المعيارية وعيا تكاليفيا لدى العاملين في المنشأة يدفعهم الى المحافظة على التكلفة عند مستواها المعقول.

3- المساعدة في تقييم الاداء: التكاليف المعيارية على قياس كفاءة الاداء للمستويات الادارية المختلفة، اذ تتطلب الرقابة الواعية للتكاليف تجزئة العمليات الانتاجية الي مراكز للمسؤولية، مما يسمح بالكشف عن ظواهر عدم الكفاءة في الاداء عند مصادرها. فمقارنة التكاليف المعيارية لإحد مراكز المسؤولية بتكاليفه الفعلية تعبر عن كفاءة اداء المسؤول عن هذا المركز. بالإضافة الى ذلك فإن فاعلية الرقابة وقياس كفاءة الاداء تتحدان بنوعية المعايير، الامر الذي يتطلب الحرص والدقة عند اعداد هذه المعايير.

4- المساعدة في اتخاذ القرارات: في ظل نظام التكاليف المعيارية القائم على التمييز بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، تعد التكاليف المعيارية العامل الاساسي في تحديد الحد الأدنى للسعر الذي يمكن ان تقبله الادارة ، وتساعد في تحديد مستويات الانتاج واثار استقلال الطاقة وغير ذلك.

هناك جملة من الأصول أو المبادئ ينبغي الالتزام بها عند إعداد المعايير ، وبالتالي عند حساب التكاليف المعيارية ويمكن إجمالها على النحو التالي : (1)

1. مبدأ التمييز بين وحدات القياس الكمية والمالية وذلك لتحديد أسباب الانحراف.
2. مبدأ القياس الاقتصادي والذي يعني الأخذ بعين الاعتبار أثر التغيير في قيمة النقد على أسعار المواد والأجور.
3. مبدأ المنفعة والذي يعني عدم تضمين التكاليف المعيارية أو المعيار بأية تكلفة ناتجة عن سوء استخدام الموارد أو الإسراف أو الطاقة العاطلة أو غيرها من المصروفات التي لا أثر لها في تحقيق الدخل.

(1) ساحل فاتح ، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير في علوم

التسيير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر ، 2003 ص 116

4. مبدأ الاقتصاد في النفقة والمقصود هنا أن تكون تكاليف إعداد المعايير ملائمة وأن يتم مراعاة الوفرة في نفقات التخطيط التي تكون أقل عندما يتم التخطيط لفترات قصيرة نسبياً أو كان حجم المشروع صغيراً.

5. الوضوح: ويعني أن تكون الأرقام المعيارية لا تقبل التأويل وتتسم بالوضوح.

6. تحديد دقيق للمسؤوليات عن طريق تقسيم العمل إلى مراكز مسؤولية بحيث يسهل الربط بين الانحراف في حالة وجوده ومركز المسؤولية المتسبب به.

7. الإنسانية: أي مراعاة العنصر البشري عند إعداد ووضع المعايير.

8. المشاركة: وهي إشراك جميع المستويات الإدارية في إعداد ومناقشة المعايير حتى يتم الاقتناع بها قبل التنفيذ.

9. الإيمان بالهدف: بمعنى أن يكون الهدف واضح ومفهوم ويوجد اقتناع به من قبل المنفذين حتى يمكن تطبيقه.

10. متابعة تنفيذ المعايير ومعالجة أي خلل يتم اكتشافه فيها أثناء التنفيذ.

11. الإدارة بالاستثناء: أي التركيز والانتباه إلى الأحداث الشاذة وإعطائها مزيداً من الاهتمام والتركيز عليها.

12. المرونة: بحيث تكون المعايير قابلة للتغيير لمواجهة أية مستجدات وتكون قادرة على توجيه النفقة إلى مراكز بديلة في حالة حدوث أمر غير متوقع.

13. التوقيت: أي دراسة العلاقة بين فترات التكاليف والسنة المالية والتوزيع الزمني لبرامج الإنتاج والتدفقات.

14. الواقعية: وتتمثل في عدم جعل المعيار مثالياً بحيث لا يمكن تطبيقه وأن يكون واقعياً وقابلًا للتطبيق مع عدم إدراج التكاليف الناتجة عن الإسراف وعدم الكفاءة ضمن التكاليف المعيارية.

15. الموضوعية: بحيث يقوم المعيار بناءً على أسس علمية ورياضية وعلى درجة عالية من الدقة.⁽¹⁾

يري الباحث ضرورة الالتزام بهذه المبادئ مجتمعة حتى تتمكن المؤسسة من الاستفادة من نظام التكاليف المعيارية بصورة أفضل.

(1) جاب الله الشريف، دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير في علوم التسيير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009، ص 46-47

1.2.2.3 الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف التقليدي :

- واجه النظام التقليدي في تخصيص التكاليف غير المباشرة مجموعة من الانتقادات بسبب النتائج المشوهة التي يقدمها ، ولعل أهم هذه الانتقادات كانت :⁽¹⁾
- 1- يفترض النظام التقليدي أن المنتجات تستهلك الموارد على أساس حجم مستلزمات وحدة المنتج من الموارد المتاحة (كساعات العمل ، الوحدات المنتجة أو ما شابه ذلك) .
 - يفترض النظام التقليدي أن تكلفة العمل المباشر تشكل جزءاً كبيراً من تكلفة المنتج الإجمالية وهذا الفرض لم يعد قائماً الآن ، حيث أن هذه التكلفة تضاعلت وعليه فإن تكلفة العمل المباشر لم تعد أساساً مناسباً لتحميل التكاليف غير المباشرة على وحدة المنتج .
 - 2- إن النظام التقليدي لا يخدم عملية الرقابة على التكلفة وقياسها بشكل دقيق بسبب التأخير الذي يحصل في الفترة الزمنية ما بين طلب التقارير المالية والانتهاج من إعدادها و تحليل النتائج ، مما يؤثر سلباً على عملية التغذية المرتجعة والفوائد المرجوة منها في اتخاذ القرارات .
 - 3- تجاهل النظام التقليدي لتعقيدات الأنشطة الإنتاجية واعتماده على علاقات مبسطة في توزيع التكاليف الأمر الذي يشوه تكلفة المنتج النهائية خاصة في الشركات ذات الإنتاج المتعدد .
 - 4- اعتماد النظام التقليدي في تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس العلاقة بين السبب والنتيجة ، وفي الوقت نفسه افتراض وجود عدد محدود من مجتمعات التكلفة للشركة على اختلاف أنشطتها وهذا يتناقض مع الأسس التي قام عليها النظام التقليدي ، حيث ترغب الإدارة في تحديد العلاقة بين الأسباب (الأنشطة) وبين النتائج (التكلفة) بشكل منفصل ودقيق لغرض تحقيق إدارة أفضل للأنشطة واتخاذ قرارات إدارية أفضل .
 - 5- تقدم النظم التقليدية معلومات تكاليف كاملة عن وظيفة كاملة ، وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر فيها الإنتاج ويصعب تحليلها .
 - 6- يركز النظام التقليدي على المنتجات ويعتبرها هدف التكلفة .
 - 7- يستخدم النظام التقليدي معدلاً واحداً لتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة للمصنع كله أو معدلاً متخصصاً لكل قسم إنتاجي ، ويتم تحديده بقسمة مجموع التكلفة غير المباشرة المخططة على أساس التحميل المختار .

⁽¹⁾ عبدالله جميل عبدالله أبو معلق، مرجع سابق، ص 34-37

8- في الأنظمة التقليدية يستخدم مجمع واحد للتكلفة الصناعية غير المباشرة في كل قسم أو عدة مجتمعات للمنشأة. (1)

إجمالاً فقد لاحظ الباحث مما سبق أن الطرق التقليدية ركزت على مجرد توفير بيانات مالية لغرض تقييم المخزون لأغراض إعداد التقارير المالية، وعجزت عن توفير بيانات إضافية لخدمة الإدارة ومساعدتها في صنع القرارات التشغيلية والإستراتيجية. عدم إمكانية حساب تكلفة المنتج إلا بعد انتهاء الفترة التكاليفية والاهتمام بالنتائج المالية الإجمالية دون الاهتمام بالأنشطة الفعلية التي كانت المسبب في هذه النتائج مما يترتب عليه عدم تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف غير المباشرة. فاعلية محاسبة التكاليف كأداة رئيسية لقياس تكلفة المنتج تركز الأنظمة التقليدية للتكاليف على مقاييس الأداء على مستوى الأقسام للوصول إلى الحد الأقصى للأداء بالقسم المعين، مما قد يؤدي إلى ظهور أهداف متعارضة بين الأقسام، وبالتالي إلى الوصول إلى أداء أقل من المثالي على مستوى المنشأة ككل. لا يمكن تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة من خلال نظم التكاليف التقليدية لذا يصعب وضع وتطبيق برامج التحسين المستمر.

لقد أدت مواطن النقد والقصور في نظم التكلفة التقليدية إلى ظهور الحاجة الماسة إلى تطوير الأساليب المحاسبية المختلفة، خاصة ما يتعلق منها بقياس تكاليف المنتجات والخدمات وتقويم الأداء، وتدعيم التوجه نحو عمليات التحسين. (2)

1.2.3 نظام التكاليف المبني على الأنشطة:

جاءت هذه التقنية تلبية لعدد من المتغيرات والتطورات التي حصلت في بيئة الأعمال وظهور منشآت صناعية كبيرة التي أدت إلى زيادة التكاليف غير المباشرة. يعد هذا النظام واحداً من

(1) عماد يوسف أحمد الشيخ، تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على إحدى شركات البلاستيك الأردنية (دراسة ميدانية)، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية - العلوم الإنسانية، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، المجلد العاشر، العدد الأول، 2007، ص 8

(2) صلاح مجدي عدس، إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات الفلسطينية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة، كلية التجارة الجامعة الإسلامية- غزة، 2007، ص 16

الأنظمة الحديثة في مجال محاسبة التكاليف، التي من خلالها يمكن إخراج بيانات تكاليفية أكثر دقة من تلك التي يوفرها الأسلوب التقليدي نتيجة توفيره أساساً أكثر عدالة لتخصيص التكاليف غير المباشرة إلى المنتجات، مما يساعد الإدارة على إتخاذ قرارات رشيدة.⁽¹⁾ إن هذا النظام ليس بديلاً لنظام تكاليف الأوامر أو نظام تكاليف المراحل ، بل هو مدخل جديد لتطوير أرقام التكاليف المستخدمة في النظامين ، والمقومات التي يتميز بها هذا النظام هو تركيزه على الأنشطة بوصفها غرض تكلفة أساسي .وبما يعني انه نظام هجين يميل الى الاوامر اكثر من المراحل . نلاحظ أن الاسلوب الجديد يقوم بالتركيز على الأنشطة كغرض لتخصيص التكلفة غير المباشرة من خلاله ، ويستلزم ذلك تقسيم المنشأة إلى مجموعة من الأنشطة وتحديد مسببات التكاليف غير المباشرة وتقسيمها إلى فئات وربط كل نشاط بمسبب التكلفة الملائم لتحديد معدلات التحميل الخاص بكل نشاط من أجل تحديد قياس كمي لربط التكاليف غير المباشرة بالإنتاج.⁽²⁾

1.2.3.1 يتمتع نظام التكاليف المبني على الأنشطة بعدة مزايا أهمها:

1- يعتبر نظاماً شاملاً كاملاً، لأنه يعمل على توضيح ماهية عمل الشركة وتقسيمها إلى أنشطة، وكذلك توزيع عناصر الأعباء الإضافية (التكاليف غير المباشرة) على الأنشطة التي تستهلك الموارد بعد تحديدها على أساس مجتمعات التكاليف وانشاء مصدر تكلفة لكل نشاط، أو لمجموعة من الأنشطة، كذلك تحديد مسببات استهلاك لكل نشاط للموارد، واعداد معدل تحميل مناسب لجميع تكاليف كل نشاط من الأنشطة المتجانسة، وتخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات عن طريق مسبب تكلفة لمجمع تكلفة كل نشاط.

2- يصنف الأنشطة حسب القيمة المضافة مما يتيح الفرصة لإدارة الشركة لدارسة تكاليف الأنشطة بعمق ويجعلها قادرة على التحليل الملائم، ومحاولة استبعاد الأنشطة ذات التكاليف المرتفعة والتي لا تضيف قيمة، وكذلك دراسة إمكانية تحسين أساليب أداء الأنشطة ذات القيمة المضافة الضعيفة.

3- يساعد على اتخاذ قرارات ادارية افضل من خلال التحديد الدقيق لتكاليف المنتجات وبالتالي

(1) خالص يوسف احمد خلف علي حسن يوسف الناصر، استخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة في تحديد كلفة المنتج وفق نظام الخلايا التصنيعية، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة السادسة والثلاثون ، العدد 94، 2013 ، ص 129

(2) محمد علي احمد السيدية و منى سالم حسين المرعي ، تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة أسلوب جديد للقياس مقارنة بالأنظمة التقليدية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية ،جامعة تكريت ، المجلد 2 ، العدد 3، 2006، ص 117

اتخاذ قرارات تتعلق بالتوقف عن انتاج منتج معين او التوسع في انتاجه او شراؤه من الخارج
4- يساعد المدراء في خفض وترشيد الموارد المستنفذة من خلال تحسين مستوى الاداء عند تنفيذ عمليات البيع والتسويق، بالإضافة الى رفع كفاءة اداء الشركات من خلال استخدام المناهج الحديثة مثل ادارة الجودة الشاملة. كما ان هذا المنهج يساهم في توفير المعلومات المالية وغير المالية عن الشركات مما يؤدي الى زيادة الربحية وتحسين اداء وانسياب العمل في عمليات وأنشطة الشركات.

5- يقدم هذا النظام معلومات دقيقة عن تكلفة الأنشطة، كما يزود المدراء بأسباب نشوء التكلفة مما يزودهم برؤية واضحة بتحليلات التكلفة والمنفعة، ويمكن كذلك من الاستغلال الأفضل.⁽¹⁾
6- تحليل الأنشطة إلي أنشطة ذات قيمة مضافة وأنشطة لا تضيف قيمة للمؤسسة، يساعد على استبعاد أو تخفيض حجم الموارد المخصصة لأنشطة الأخيرة بالشكل الذي يؤدي إلي تخفيض الاستهلاك من موارد المؤسسة وبالتالي تخفيض التكاليف؛

7- إلقاء الضوء بشدة اكبر من ذي قبل الإدارة على الطاقات غير المستغلة، ممثلة في تلك الأنشطة التي بقيت عاطلة دون استخدام من قبل المنتجات النهائية، الأمر الذي يمكن من التصدي لمشكلة الطاقة العاطلة وتفادي تلك الأنشطة غير المنتجة أو غير الضرورية، والتي تمثل عبئا على المؤسسة، وهو ما يوفر ميزة أخرى وقدرة اكبر على المنافسة؛

8- يزيد هذا المدخل من مجوعات التكلفة المستخدمة في تجميع التكاليف غير المباشرة حسب عدد الأنشطة الموجودة داخل المؤسسة بدلا من تجميعها في عدد محدود من مراكز التكلفة على مستوى الإدارة و الأقسام، ثم بعد ذلك يتم استخدام العديد من مسببات التكلفة التي تربط بين حجم الموارد التي تم استهلاكها بواسطة النشاط وبين تكلفة هذه الموارد، الأمر الذي يؤدي إلي فهم أعمق لسلوك التكاليف؛

9- يؤدي تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلي زيادة فعالية الرقابة، حيث يربط بين ثلاثة متغيرات هي: النشاط والموارد التي استهلكها والمسئول عن هذا النشاط، وبالتالي تقييم أداء

⁽¹⁾ حسن عيسى أبو حمام، أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المطبقة من قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين (PEX) وتأثيرها على الهيكل التمويلي لتلك الشركات، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية جامعة الأزهر، غزة، 2013 ص 49

دقيق لهذه المسؤولية. (1)

10. التحسين المستمر وتجاوز جميع العيوب المرتبطة بنظام التكاليف التقليدي، حيث إن أفضل الأساليب لتحسين الأداء هو تحليل الأنشطة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للخدمة.

11. الأستخدام الفعال لمبدأ المقابلة وذلك من خلال عدم تخصيص تكاليف البحوث والتطوير التي تخص فترات ماليه تاليه على تكاليف الفتره الحاليه، وهو الأمر الذي في كثير من الأحيان لا يتم تجنبه في ظل نظام التكاليف التقليدي.

12. يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط، وإلغاء الأنشطة ذات التكلفة العاليه وغير الضروريه، واختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضه . كما يقدم اسلوبًا مختلفًا لتخفيض التكاليف هو فهمها ومعرفة الأنشطة ومسببات التكلفة الخاصه بها.

13. يوفر مجموعه من مقاييس الأداء غير الماليه من خلال مؤشرات غير ماليه لقياس مسببات التكلفة، حيث تشمل هذه المقاييس الوقت والجوده . كما يساعد هذا بإعتباره أداة تخطيطيه النظام في إعداد الموازنات المبنيه على الأنشطة ورقابيه تساعد في تقويم الأداء.

14. يعمل على زيادة النظرة الإيجابيه لأهميه دور المحاسبين في إدارة الإنتاج وفي مجالات إتخاذ القرارات الأخرى داخل الشركه، كما يعمل على تنمية روح العمل كفريق، حيث أنه لم يقتصر تشغيله وفهمه على المحاسبين فقط، وإنما يمتد الى الوظائف الأخرى كالإنتاج والتسويق. (2)

15. تكامل نظام التكاليف المبني على الأنشطة مع التقنيات الأخرى لإدارة التكلفة مثل التكلفة المستهدفه ، تخفيض التكلفة من خلال سلسلة القيمة ،استراتيجية الإنتاج بدون عيوب،نظام الشراء والإنتاج في الوقت المناسب ، تكاليف دورة حياة المنتج والجودة الشاملة. (3)

(1) بن مزوزية ابراهيم، اعتماد طريقة التكاليف المستندة لنشاط لقياس تكلفة الخدمات العمومية، رسالة ماجستير في

المحاسبة غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص 31-32

(2) أشرف عزمي مسعود أبو مغلي، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على تعظيم الربحية،

رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية العلوم الإدارية والمالية جامعة الشرق الأوسط ، عمان، 2008
ص 35

(3) عبد العزيز الرومي، أثر استخدام نظام التكلفة المبني على الأنشطة في تحسين اساليب قياس وتخصيص

التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية

الاعمال جامعة الشرق الأوسط ، عمان، 2012، ص 27

خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة كما يلي: (1)

- 1- تحديد وحدات التكلفة وهي الوحدات التي يسعى نظام التكاليف المبني على الأنشطة لقياسها .
 - 2- تحديد المخرجات النهائية وهي النتائج المرغوبة للعملية الإنتاجية.
 - 3- تحديد الأنشطة وهي الأنشطة المطلوبة لإنتاج المخرجات.
 - 4- تخصيص الموارد وتكوين مجتمعات التكلفة ، حيث يتم في هذه الخطوة تخصيص تكاليف الموارد لمجمعات التكلفة.
 - 5- ربط تكاليف الأنشطة بالمخرجات ، فعندما يتم تكوين مجتمعات التكلفة وتحديد مسببات التكلفة يتم تخصيص تكلفة المجتمعات إلى وحدات التكلفة طبقاً لمستويات الأنشطة المؤداة.
 - 6- إعداد تقارير التكلفة وتحليلها ، حيث يتم تحليل معلومات التكاليف المتولدة من تطبيق وتشغيل نظام التكاليف المبني على الأنشطة وإعداد التوصيات الملائمة.
- وعموماً فإن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة هو نظام ممتاز لتحديد التكاليف ويفضل استخدامه عند توافر الشروط التالية: (2)

- 1- أن يعطي نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة نتائج مختلفة ومهمة مقارنة بنظام التكاليف التقليدي.
- 2- أن تكون التكاليف غير المباشرة ذات أهمية كبيرة مقارنة بالتكاليف المباشرة المتمثلة بالمواد والاجور المباشرة.
- 3- أن تكون الادارة مهتمة بصورة كبيرة باستخدام معلومات التكاليف لاغراض الرقابة واتخاذ القرارات.

وقد بُني نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على سبعة افتراضات رئيسية هي أن: (3)

- 1- الأنشطة تستهلك الموارد.
- 2- الخدمات والعملاء (الزبائن) يستهلكون الأنشطة.
- 3- النظام يعمل على أساس الاستهلاك بدلاً من الأنفاق.

(1) صلاح مجدي عدس ، مرجع سابق، ص 54

(2) عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الاردن، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، الاكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان ، 2009، ص 74

(3) سليمان البشتاوي، الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها، مجلة جامعة النجاح للأبحاث العلوم الانسانية، جامعة النجاح ، المجلد 2، 8، 2014، ص 1873

4- لكل مورد من الموارد المستهلك من الموارد له سبب مختلف عن الآخر.

5- الأنشطة المستخدمة في أداء الخدمات متعددة ويمكن تجمعها.

6- هنالك تجانس بين مجتمعات التكلفة.

7- التكاليف في تلك المجمعات في حالة تغير دائمة.

1.2.3.2 الانتقادات الموجهة إلى نظام التكاليف المبني على الأنشطة:

على الرغم من مزايا نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة والمتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة والتي تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها من تخطيط ورقابة على التكاليف إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة:⁽¹⁾

1- التكاليف المرتفعة لإجراء المقابلات الخاصة بنموذج التكلفة على أساس النشاط.

2- صعوبة الحفاظ على استمرارية النموذج عند حدوث تغييرات على العمليات واستخدام الموارد مثل تنوع الأداء، العملاء، الأنشطة.

3- طول الوقت المستنفذ في حصر ومعالجة بيانات التكاليف مما يجعل الشركات المطبقة لهذا المنهج اما ان تتخلى عنه او توقف تحديثه .

4- تتمثل مشاكل التطبيق في الشركات الخدمية في ان نسبة كبيرة من تكاليفها تعتبر أنشطة على مستوى الوحدة ككل والتي لا يمكن تتبعها الى اي من الخدمات التي تقدمه هذه الوحدة، بالإضافة الى صعوبة الحصول على البيانات وذلك لان الكثير من الأنشطة تميل الى ان تشتمل على مهام بشرية غير متكررة والتي لا يمكن تسجيلها بشكل آلي. عملية تحديث هذا المنهج يتطلب إعادة تحليل الأنشطة وإعادة تحديد كمية الوقت المستنفذ للأنشطة التي تسبب التكلفة غير المناسبة وغير الصحيحة والنتائج في الوقت غير المناسب.

5. لا يساهم في توضيح العلاقة بين الأنشطة وبين رضا المستهلك، حيث أن الأخير يعد بمثابة الهدف الرئيس والعامل المشترك لجميع الشركات الهادفة للربح.

6. يستبعد بعض التكاليف المرتبطة بمنتجات معينة من التحليل، مثل التسويق، والإعلان، وخدمة ما بعد البيع، والبحوث والتطوير، وهندسة الإنتاج، ولذلك يجب على هذا النظام تعديل التحليل لكي يتضمن مثل هذه التكاليف حتى يتمكن من التوصل الى التكلفة الكلية للمنتج ويتوقف ذلك اساساً

(1) حسن عيسى أبو حمام، مرجع سابق ص 50

على قاعدة التكلفة والمنفعة.⁽¹⁾

7- تعتبر المعلومات الناتجة عن نظام التكاليف على أساس الأنشطة معلومات داخلية تعتمد على شبكة الأعمال التي يتوقع حدوثها بين الأنشطة، لذلك يجب أن تستخدم هذه المعلومات مع بعض الحذر عند الاستعانة في مجال القرارات الإستراتيجية؛

8- من الواضح أن هناك بعض المشاكل العملية مازالت دون حل، مثل اختيار مسببات التكلفة، كما أوضحت الدراسات العملية أن محاولات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مجال التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية لم تكتمل بعد؛ ما هو إلا تطوير لنظم التكاليف المتعارف عليها والتي تعتمد في إن نظام محاسبة تكاليف النشاط تحميل وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على علاقة السبب- النتيجة مع إجراء تفاصيل أكثر في مركز الأنشطة.²

مما تقدم يرى الباحث ان نظام التكاليف المبني على الأنشطة هو من افضل الانظمة الحديثة التي يمكن تبنيها في مجال هذا البحث (مجال النفط) الا انه وفي حالة تبنيه لابد للشركات من وضع ترتيبات واضحة للتعامل مع هذه الانتقادات والمحددات وغيرها للاستفادة من كل هذه المزايا آفة الذكر خصوصاً في السنوات الأخيرة قدمت مجموعة من الدراسات حول مدخل جديد في قياس تكاليف الأنشطة يستند الى الوقت . يسعى هذا المدخل الجديد الى تجاوز الانتقادات الموجهة الى مدخل احتساب التكاليف على اساس الانشطة يسهم في توفير بيانات تكاليف تتسم بالموضوعية و يمكن التعويل عليها وسمي هذا المدخل بمدخل احتساب التكاليف على اساس الانشطة باعتماد الوقت والذي يعد أسلوباً جديداً في تخصيص التكاليف. يفترض أن الوقت المستنفذ في تنفيذ أي نشاط يعد المقياس الوحيد لطاقة الموارد المستهلكة في تنفيذ ذلك النشاط وأساساً لتخصيص تكاليفها وان طاقة معظم الموارد يمكن أن تقاس بالوقت⁽³⁾.

(1) أشرف عزمي مسعود أبو مغلي، مرجع سابق ص 36

(2) بن مزوزية ابراهيم، مرجع سابق ، ص 34

(3) مثى فالح بدر الزبيدي، أهمية استخدام مدخل احتساب التكاليف على أساس الأنشطة باعتماد الوقت في

المشروعات الصغيرة، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العدد 92، 2012، ص 105

1.2.4 تحليل التعادل:

تعتبر عملية تحليل التعادل في المنشآت أداة من أدوات الرقابة والتخطيط المالي وتتعلق بتخطيط الأرباح والمخاطر في المستقبل وتساعد على زيادة الأرباح والمحافظة على ثباتها . ويستخدم تحليل نقطة التعادل نفس المفاهيم المستخدمة في وضع الموازنات التقديرية.

نقطة التعادل:

نقطة التعادل هي النقطة التي تتعادل عندها الإيرادات الكلية مع التكاليف الكلية للمنظمة، والمقصود بالتكاليف الكلية هي التكاليف المتغيرة مضافاً إليها إجمالي التكاليف الثابتة للمنظمة . وأنها الحد الفاصل بين تحقيق المنشأة للأرباح أو تحملها للخسائر، فإذا كان مجموع إيرادات المبيعات في مستوى أقل من نقطة التعادل فإن نشاط هذه المنشأة واقع في منطقة الخسارة .

تحليل التعادل : يعني البحث عن حجم المبيعات الذي تتعادل فيه إيرادات هذا الحجم مع تكلفته الكلية دون أن يحقق لا ربح ولا خسارة.¹

يعتبر تحليل التعادل الأداة الرئيسية المهمة التي يستخدمها المديرون في تخطيط الأرباح عند مستويات مختلفة من النشاط في الوحدة الاقتصادية ، فهو يساعدهم على فهم العلاقات المتشابكة بين التكلفة والحجم والربح ودراستها وتحليلها وبيان الآثار الربحية التي تنتجها التغيرات في العناصر الخمسة الآتية:⁽²⁾

- 1- التغيرات في أسعار بيع المنتجات.
 - 2- التغيرات في حجم أو مستوى النشاط.
 - 3- التغيرات في مستوى التكاليف الثابتة الإجمالية.
 - 4- التغيرات في مستوى التكاليف المتغيرة للوحدة.
 - 5- التغيرات في التشكيلة النسبية للمزيج السلعي للبضائع المباعة أو المنتجة.
- إن التغيرات في العوامل المذكورة أعلاه تؤثر على أرباح الوحدة الاقتصادية بصورة انفرادية أو بصورة مجتمعة وبتأثير متبادل فيما بينهما، أن تحليل التعادل هو تجسيد لتحليل العلاقة المتشابكة للعناصر المذكورة مما يساعد المدراء على تفهم العلاقات المتداخلة بينهما بهدف اتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة بتخطيط الإنتاج وسياسات التسعير الواجب إتباعها واستراتيجيات التسويق وفي تخطيط الأرباح، ونظراً لفائدتها فإن هذا التحليل يعتبر بدون شك أفضل أداة لاكتشاف أسباب نقص أو زيادة الأرباح في الوحدة الاقتصادية، وكذلك أداة في تقييم بدائل استغلال الطاقة الإنتاجية والبيعية المتاحة بهدف اتخاذ القرارات السليمة التي تحقق أهداف الوحدة الاقتصادية.

1.2.4.1 الافتراضات التي يقوم عليها تحليل التعادل:

من الملاحظ ان هذا الاسلوب لايمكن تطبيقه في الواقع العملي وفي البيئة الاقتصادية الحالية وبالتالي لابد من توفر بعض الافتراضات لتطبيق هذا الاسلوب وهي:

- 1 . معرفة المشروع على وجه اليقين وعدد الوحدات التي يمكن بيعها بالسعر المحدد .
- ⁽¹⁾عبد اللطيف مصيطفى و عبد القادر مراد، أثر إستراتيجية البحث والتطوير على ربحية المؤسسة الاقتصادية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، العدد 04 ، 2013، ص36
- ⁽²⁾عبدالرزاق الساكني، د.علي اليوسف ،الاتجاهات المعاصرة لتحليل العلاقة بين الكلفة وحجم الربح ، مجلة كلية

بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد 30، 2012، ص 342

2. ثبات أسعار البيع، وكذلك أسعار عوامل الإنتاج.

3. ثبات مستوى الكفاية الإنتاجية.

4. إمكانية تجزئة عناصر التكاليف إلى شقيها الثابت والمتغير.

5. يعتبر الحجم العامل الرئيس المؤثر في كل من التكاليف والمبيعات.

6. ثبات أو عدم أهمية التغير في المخزون السلعي بين أول وآخر المدة.⁽¹⁾

1.2.4.2 مزايا تحليل التعادل :

يستفاد من تحليل نقطة التعادل في العديد من القرارات الإدارية ولكنه أكثر فائدة في اتخاذ القرارات التالية:

قرار إدخال منتج جديد: عندما تواجه الإدارة مشكلة إدخال منتج فإنها تريد معرفة حجم الإنتاج والمبيعات اللازم لتغطية التكاليف بعد تحقيق الأرباح. وتحديد هذا الحجم مسبقاً يساعد كثيراً في اتخاذ القرار ويحمي الإدارة من الوقوع في أخطاء قد تكلف الكثير.

التوسع في عمليات المؤسسة: تواجه الإدارة أيضاً من حين لآخر مشكلة التوسع في عمليات المؤسسة الإنتاجية والبيعية والتوسع يجعل التكاليف الثابتة والمتغيرة تزيد بمقادير ونسب محددة. وعليه، يستفاد من تحليل نقطة التعادل في دراسة مدى تأثير التوسع على التكاليف والمبيعات والتأثير على الربح أو الخسارة.

قرار تحديث وسائل الإنتاج: مع التطور المستمر في تكنولوجيا وسائل الإنتاج تواجه الإدارة قرار تبديل وتحديث وسائل الإنتاج الحالية بأخرى أحدث وأجود، التحديث يزيد من التكاليف الثابتة ولكنه يوفر في التكلفة المتغيرة وربما يؤثر على حجم الإنتاج أيضاً فيستفاد من تحليل نقطة التعادل في التعرف على نتائج مثل هذا القرار إن اتخذ.

قرارات التسعير: تواجه الإدارة دوماً قرارات التسعير أو إعادة التسعير في ظل التنافس المستمر ويستفاد من تحليل التعادل في اتخاذ هذا القرار من حيث تأثير زيادة أو نقصان سعر البيع على الربح أو الخسارة.

قرار اختيار الموقع: تحاول المؤسسات اختيار مواقع المصانع ومراكز التوزيع بالاعتماد على عدة عوامل منها دراسة التكاليف المصاحبة لكل موقع واختيار أنسبها بناءً على تحليل التعادل لكل موقع.

1.2.4.3 الانتقادات الموجهة لتحليل التعادل :

على الرغم من أن تحليل التعادل يعتبر أداة مفيدة لحل المشاكل واتخاذ القرارات، إلا أنه لا بد من ملاحظة بعض المحددات حول ذلك:-

1. يفترض تحليل التعادل أن نماذج سلوك التكلفة والإيراد تكون معروفة، وأن التغير بمستوى النشاط يمكن تمثيله بخط مستقيم.

2. قد يصعب أحياناً الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة حيث بعض التكاليف تكون مزيجاً من التكلفة المتغيرة والثابتة معاً.

⁽¹⁾ نيفين عبدالله ابوسمهدانة ، مجالات مساهمة استخدام المراجعة التحليلية في تخطيط واداء عملية المراجعة،

رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة الجامعة الإسلامية، غزة ، 2006، ص 47

3. يفترض تحليل التعادل أن سلوك التكلفة يعتمد على الحجم الكلي.
4. تقتصر خرائط التعادل على بعض التحليلات التي تتعامل مع منتج واحد فقط في أية فترة زمنية.
5. يفترض تحليل التعادل أن التكاليف الثابتة تبقى ثابتة ضمن مدى من النشاط ولكن قد تزداد التكاليف الثابتة ويتغير التمثيل البياني لها.⁽¹⁾
6. يفترض نموذج تحليل التعادل أن سعر البيع ثابت رغم الزيادة المضطربة في كمية المبيعات إن فحصنا هذه الفرضية بعناية نجد أنها غير واقعية في كثير من الحالات حيث أن الإدارة تضطر لتخفيض سعر البيع إن قل الطلب على السلعة، كما أن الإدارة تزيد سعر البيع لتحقيق هامش ربح أكبر إن زاد الطلب على السلعة.
7. يفترض نموذج تحليل التعادل أن التكلفة المتغيرة للوحدة تظل ثابتة عند كل مستويات الإنتاج وهذا الافتراض غير واقعي في كثير من الحالات فعند مستوى منخفض من الإنتاج ربما زادت التكلفة المتغيرة للوحدة بسبب فقدان المؤسسة للخصم الممنوح لشراء كميات كبيرة من المواد الخام أو بسبب عدم الكفاءة عند العمال المرتبطة بالتعلم من الإنتاج بكميات أكبر.⁽²⁾ إنها تفصل بين التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة رغم وجود أنواع كثيرة من التكاليف تحمل الصفتين معاً بمعنى أنها تعتبر في جزء منها ثابت و في جزء منها آخر متغير والفصل بينهما في غاية من الصعوبة.⁽³⁾

1.2.4.3 معالجة محددات تحليل التعادل :

مما سبق يرى الباحث أن تحليل التعادل لايزال هو احد الاساليب التي تعتمد عليها كثير من الشركات في التخطيط واعداد الموازنات واتخاذ القرارات الادارية كما سبق توضيحه. الا انه وللاستفادة اكثر من هذا الاسلوب لابد من وضع المحددات والانتقادات الموجهة لهذا الاسلوب بعين الاعتبار وذلك من خلال الاتي:

- 1- ضرورة العمل على توسيع مدى تحليل التعادل بنماذج معدلة تتسم بالعلمية والموضوعية عن طريق استخدام موديلات رياضية معدلة تأخذ في الحسبان جميع العوامل التي لها تأثير في القرارات باستخدام البرمجة الخطية وبرامج حاسوبية متطورة.
- 2- العمل على وضع بدائل مختلفة عند تحليل ودراسة العوامل التي لها تأثير على ثروة المنشأة وعلى حجم الأموال المستثمرة من خلال تحديد النتائج المتوقعة لكل بديل من هذه البدائل بما يساعد على اختيار أفضلها.

⁽¹⁾ المرجع السابق، ص 48

⁽²⁾ الجوزي غنية، أهمية اعتماد البورصة كوسيلة تقييم مردودية المؤسسة وتمويل تطورها، رسالة ماجستير في علوم التسيير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، 2012، ص

⁽³⁾ حسن بيومي، اساسيات التمويل والاستثمار، مجلة خلاصات كتب المدير ورجل الاعمال، الشركة العربية للإعلام العلمي ، العدد 21 السنة 2 ، 1994، ص 4

3- استخدام النماذج الرياضية المعدلة لتحليل العلاقة بين الحجم - التكلفة - الربح، يساعد على توفير معلومات مهمة للإدارة في تحديد أفضل تركيبة للأموال المستثمرة في الأصول التي تساهم في تحقيق الأهداف الإستراتيجية.⁽¹⁾

1.2.5 الموازنات التقديرية:

الرقابة والتخطيط يعدان وجهان لعملة واحدة وللقيام بهاتين الوظيفتين تعتمد المؤسسة على الموازنات التقديرية بالدرجة الأولى مقارنة بباقي أدوات مراقبة التسيير و تعتبر الموازنة من الوسائل الهامة لمراقبة التسيير حيث تعرف بأنها تعبير عن مختلف القرارات والأعمال المستقبلية بمعنى أنه لا يمكن مناقشة التخطيط والخطط بدون مناقشة الموازنات في المؤسسة. ومن خلال هذا التعريف الوجيز للموازنة يمكننا القول بأن الموازنة التقديرية هي خطة تتناول كل صور العمليات المستقبلية لفترة محددة أو بعبارة أخرى هي للتعبير عن أهداف وسياسات وخطط، نتائج، تعد مقدما بواسطة الإدارة العليا لكل قسم من أقسام المشروع باعتبار وحدة واحدة.⁽²⁾ قد وردت تعريفات كثيرة ومتعددة للموازنات التخطيطية إلا أنها جميعا تلتقي في النقاط الجوهرية الآتية:⁽³⁾

- 1- الموازنات التخطيطية ارقام تقديرية وليست فعلية.
- 2- الموازنات التخطيطية تخمن النفقات والإيرادات لفترة قادمة.
- 3- الموازنات التخطيطية لا تقتصر على كونها اداة تخطيطية بل كونها اداة رقابية وتنسيقية واداة من ادوات الاتصال.
- 4- الموازنات التخطيطية اداة من ادوات التخطيط المالي والاقتصادي وليست اداة تقليدية لتقدير حجم الانفاق والإيراد فقط.

1.2.5.1 وظائف الموازنة التقديرية:

تعد الموازنة أداة إدارية إذ أنها تساعد إدارة المشروع في أداء وتحقيق الوظائف الإدارية الرئيسية الآتية:

⁽¹⁾ عبدالرزاق الساكني، مرجع سابق، ص 358

⁽²⁾ كوثر بوغابة ، دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية ، رسالة ماجستير في علوم التسيير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص 38 ،

⁽³⁾ عبد الحكيم مصطفى جودة وجمال عبد الرحمن ابو سردانة، تقييم نظام الموازنة التخطيطية في امانة عمان الكبرى، البصائر ، مركز الدراسات والبحوث الاسلامية، المجلد 13، العدد 2، مارس، 2010 ص 252-253

1- وظيفة التخطيط:

يقصد بالتخطيط عملية تعبئة الموارد الاقتصادية المتاحة والمحتملة خلال فترة مستقبلية محددة بما يضمن استثمارها استثمارا كاملا و أمثلا ويستند المخطط في عملية التخطيط على قاعدة البيانات والمعلومات المتوفرة في الوحدة الاقتصادية لأجل أن تكون تنبؤاته أكثر دقة مع توقع الحالة المستقبلية والظروف الداخلية والخارجية المحيطة بكل نشاط .وبالتالي تعبر عن هذه التنبؤات والتوقعات المستقبلية بصورة رقمية.

2- وظيفة التنسيق:

يمثل التنسيق العملية التي بموجبها يتم توحيد الجهود بين الأقسام المختلفة للمؤسسة ، بحيث يعمل كل قسم من هذه الأقسام نحو تحقيق الأهداف المسطرة ، ولهذا يجب ألا يصدر أحد الأقسام قرارات يكون لها أثر على الأقسام الأخرى دون الرجوع إلى هذه الأقسام ،فمثلا لا بد أن يكون هناك توافق تام بين إدارة المبيعات والإنتاج بحيث لا ينبغي أن ترسم إدارة المبيعات سياسة بيعية لكميات تزيد عن الكميات التي يمكن إنتاجها في قسم الإنتاج ، و لا ينبغي أن تقوم سياسية الإنتاج على إنتاج كميات تزيد عن الكميات التي يمكن تسويقها.

3- وظيفة الإتصال:

الموازنات التقديرية تعد أداة لتوصيل المعلومات الخاصة بالخطط و السياسات التي تم الإتفاق عليها للفترة المقبلة إلى المستويات الإدارية المختلفة بالمنشأة ، ومن بين أمثلة المعلومات التي يتم توصيلها من خلال الموازنات التقديرية حجم الإيرادات الواجب تحقيقها وكمية الإنتاج المستهدفة ، و المشتريات اللازمة.

4 -وظيفة الرقابة:

الرقابة هي عملية متابعة تنفيذ الخطط والأهداف الموضوعه، و متابعة الانحرافات التي تحدث نتيجة للتنفيذ الفعلي مقارنة النتائج الفعلية بالأرقام المقدره في الموازنة التقديرية وتحليل الانحرافات ومعالجتها للوصول إلى أفضل أسلوب للتنفيذ، واتخاذ الإجراءات الكفيلة بتجنب حدوث الانحرافات في المستقبل .كما أن اعتماد الموازنات التقديرية كأساس للرقابة وتقييم الأداء في المنشأة يتطلب⁽¹⁾:

أ -التحديد الدقيق للوظائف المختلفة، وتوضيح خطوط السلطة والمسؤولية في المنشأة.

ب -وجود نظام محاسبي سليم.

ج -تحديد معايير واقعية ودقيقة تستخدم في أغراض التخطيط والتقييم .

(1) عتاب يوسف حسون ،تقييم كفاءة معايير التقييم المالي والاداري المستخدمة في قطاع النقل البحري(اللاذقية وطرطوس)، رسالة ماجستير في ادارة الاعمال غير منشورة،كلية الاقتصاد جامعة تشرين،اللاذقية،2007،ص 99

5-وظيفة تقييم الأداء:

تستخدم مستويات الاداء الواردة بالموازنات التقديرية كأساس لتقييم أداء المسؤولين بالمنشأة طالما ان هذه المستويات معدة طبقا لمعايير سليمة و مدروسة . هذا ولا يمكن إعتبار هذه الوظائف مستقلة عن بعضها البعض إذ أنها تتداخل فيما بينها حتى أنه يصعب الفصل التام بينها وكذلك يصعب دراسة أحد هذه الوظائف دون الوظائف الأخرى فالتخطيط السليم يؤدي في حد ذاته إلى تنسيق بين الأهداف المختلفة والخطط الفرعية في خطة شاملة متوازنة للمشروع ككل ، فلا بد أن تتسق و توائم بين الأهداف والأنشطة و المنتجات والاقسام المختلفة في المشروع والموازنة أداة إتصال ذي إتجاهين توصل أهداف الإدارة العليا للمستويات الدنيا كما توصل الظروف الواقعية للأقسام ومدى قدرتها على تحقيق الأهداف.

يمكن إستخدام الموازنات التقديرية كوسيلة لتحفيز الأفراد وحثهم على تحقيق أهداف المنشأة من خلال توجيههم لتحقيق الأهداف الرقمية التي تتضمنها تلك الموازنات على ان تكون هذه الأهداف طموحة وواقعية في آن واحد .

1.2.5.2 العوامل المتحكمة في إعداد الموازنات التقديرية:

عند قيام المؤسسة بإعداد موازنة تقديرية ستجد نفسها أمام عدة عوامل تتحكم في إعدادها لهذه الموازنة ، ومن بين أهم العوامل المتحكمة في إعداد الموازنات التقديرية مايلي :¹

- 1-حجم المبيعات :حيث تقوم المؤسسة بتحديد كمية الإنتاج وفق الكمية الممكن أن تتبعها وبالتالي تضع برنامج إنتاجي حسب طاقتها الإنتاجية وحجم المبيعات المتوقع.
- 2- الطاقة الإنتاجية المتاحة : فلا يمكن للمؤسسة الإنتاج بمستوى أعلى من طاقتها الإنتاجية المتاحة.

- 3-مستلزمات برنامج الإنتاج :إذا توفر للمؤسسة إمكانية تنفيذ برنامج معين بإستطاعتها تسويقه وبيعه ، يجب أن ترى ما يتوفر لديها من مستلزمات يتطلبها هذا البرنامج كالإيدي العاملة و المواد الأولية والتي تصبح هي العامل المتحكم في الموازنة المرغوب في تنفيذها.

- 4- رأس المال العامل : أي زيادة في حجم الإنتاج تقابلها زيادة في رأس المال العامل ، وبالتالي عدم توفر رأس المال العامل سيعرقل عملية تنفيذ البرنامج الإنتاجي.

بالتالي على المؤسسة قبل الدخول في أي برنامج إنتاجي دراسة العوامل المؤثرة والمتحكمة في عملية تنفيذه، وهي تختلف حسب درجة أهميتها ، كما تختلف من مؤسسة إلى أخرى.

(1)كوثر بوغابة ، مرجع سابق ، ص 43-44

1.2.5.3 المبادئ العلمية لإعداد الموازنات التخطيطية:

هذه المبادئ تتمثل فيما يلي:¹

1. مبدأ الشمول : يعني مبدأ الشمول ان تغطي تقديرات الموازنة جميع الأنشطة في الأنظمة الاقتصادية وجميع العمليات سواء كانت عمليات جارية او العمليات الاستثمارية. وان تكون شاملة لكل التفاصيل الضرورية والمستويات الإدارية كافة.

2. مبدأ إعداد البيانات التقديرية عند فترة قادمة : تكمن اهمية إعداد البيانات تقديم تقديراً عن فترة قادمة في تمييز الموازنة عن الميزانية العمومية التي تعد في لحظة معينة ، ويعني هذا المبدأ التنبؤ بالعمليات المختلفة خلال فترة الموازنة في ضوء العلاقات المتبادلة بين هذه العمليات بحيث يمكن توفير البيانات التقديرية التي تعد على اساسها الموازنة.

3. مبدأ التنسيق :تظهر اهمية مبدأ التنسيق في تحقيق التوازن بين العمليات والأنشطة المختلفة وعدم مراعاة هذا المبدأ يؤدي إلى حدوث اخفاقات تؤثر على الكفاءة الانتاجية للوحدة الاقتصادية ويعني هذا المبدأ تحقيق التجانس بين الجداول الفرعية المشتقة من الموازنة بايجاد الترابط والتنسيق الكامل بينها وذلك بمراعاة ان تغطي الجداول الفرعية جميع العمليات والانشطة وان تهتم بالعلاقات المتبادلة بين اوجه النشاط المختلفة.

4. المبدأ السلوكي للموازنات : ويعني اشراك المستويات الإدارية المختلفة في عملية إعداد الموازنة المتمثلة في المشاركة والتحفيز، ويقصد بالمشاركة عند إعداد الموازنة ووضعها، مراعات تشكيل لجنة لهذا الغرض أي لا ينفرد شخص او ادارة معينة في وضع الموازنة وان يراعى في تشكيل اللجنة ان تضم المنفذين ومشرفيهم وان يتم عرض تقديم ما تم من خلال الأهداف.

5. مبدأ المرونة : تعني المرونة ان يترك للمنفذين صلاحيات كافية تضمن حرية الحركة لمسايرة الأحداث والتطورات التي يمكن ان تقع دون الاخلال بالخطوط العريضة للخطة وابعادها . هذا ويمكن التعبير عن مبدأ المرونة، بربط تقديرات الموازنة بعدة مستويات متوقعة لحجم النشاط حتى يمكن إجراء المقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط الذي يناسب حجم النشاط الفعلي.

6. مبدأ التوقيت الزمني : يعني إيجاد التوازن بين حجم العمليات وتوزيعها زمنياً والمقصود بالتوقيت ليس مجرد توزيع تقديرات الموازنة توزيعاً متساوياً على مدار فترة الموازنة وانما⁽¹⁾ زينب هادي علي، الموازنة التخطيطية للمبيعات في الرقابة على الاداء، مجلة جامعة بابل للعلوم الانسانية ،

المجلد 15، العدد 4، 2008، ص 1203

يعني التوقيت بالنسبة لكل فترة في شكل برنامج زمني يحقق التوازن بين جوانب النشاط في الوحدة الاقتصادية.

7. مبدأ ربط تقديرات الموازنة بالهيكل التنظيمي: يعني وضع تقديرات كل من التكاليف والإيرادات على أساس الهيكل التنظيمي لتحديد مسؤولية كل إدارة أو قسم تحديداً قاطعاً وبالامكان استخدام الموازنة كأداة للرقابة بالهيكل التنظيمي يعتبر أساساً لتحديد السلطة.

8. مبدأ اعداد بيانات تقديرا عن فترة قائمة: لإعداد تقديرات الموازنة يستدعي الأمر القيام بالتنبؤ بأنشطة المؤسسة ولتقليل الفجوة بين المتوقع من الموازنة والفعلي، يستلزم استخدام اساليب علمية حديثة في عمليات التنبؤ.

9. مبدأ توفير الحوافز: لضمان وجود التنسيق والتعاون الكافي بين المستويات الإدارية والشعور بالمسؤولية اللازمة والتنسيق والتعاون الضروريين لتنفيذ الموازنة، يفضل ربط الموازنة بحوافز مادية ومعنوية تنمي روح الفريق وتشجع العاملين على بذل الجهود القصوى لتنفيذ برامج الموازنة بالدقة المطلوبة، مع ضرورة تحليل سلوك الأفراد للتعرف على نوعية الحوافز والدوافع لاستغلالها بشكل فعال يحقق الأهداف التي تسعى إليها الوحدة الاقتصادية. هذا بالإضافة الى⁽¹⁾

10. مبدأ ربط الموازنة بالنظام المحاسبي: لتعبر الموازنة التقديرية عن الصورة الحقيقية للوحدة الاقتصادية، يجب ربط تقديراتها وفق النظام المحاسبي المعمول به، وذلك لزيادة مصداقية الموازنة وكفاءتها كأداة تخطيط ورقابة في صناعة وترشيد قرارات الوحدة الاقتصادية.

1.2.5.4 المشاكل المتعلقة بالموازنة وتنفيذها:

هناك بعض المشاكل تتعلق بالموازنة إذ لا بد من وضعها في الاعتبار ومن أهم هذه المشاكل:⁽²⁾

1. يتم في الغالب اعتماد الموازنة التقديرية بشكل كبير على عنصر التقدير، إذ أن الموازنات التقديرية لا تتعدى كونها تنبؤات لنشاط المنشأة في عام قادم. وبذلك فهي لا تعكس حقائق مؤكدة بل تعتمد على خبرة القائمين في اعدادها.

2. المدة والجهد الذي يبذل في عملية اعداد الموازنات التقديرية ومناقشتها ومراجعتها خصوصاً إذا كانت تعد بأسلوب المشاركة. وبما أن للإدارة العليا دور في عملية مناقشة وقرار الموازنات⁽¹⁾ بن حديد احمد عبد السلام، الموازنة التقديرية كأداة لصنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير في علوم التسيير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2014، ص 9

⁽²⁾ إبراهيم محمد سليمان الشيخ عيد، مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة، رسالة ماجستير في

المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص 63

- فإن هذا الدور قد يكلف المنشأة تكلفة كبيرة نتيجة لانشغال الإدارة العليا بالموازنات التقديرية على حساب التفرغ لوضع الاهداف بعيدة المدى ووضع الخطط الاستراتيجية للمنشأة.
3. المبالغة من بعض الاقسام في الموازنة للحصول على الموافقة النهائية للمبالغ المطلوبة وهنا قد يكون المبلغ المعتمد فعلا هو الواقع وقد يكون هناك زيادة في المبلغ وبالتالي زيادة في الهدر.
 4. عدم ثقة لجنة الموازنة في تقدير الاقسام والادارات لاحتياجاتها بسبب وجود الاعتقاد لديهم ان هذه الاقسام والادارات تميل الي المبالغة في تقدير احتياجاتها عند اعداد الموازنة.
 5. هناك نقص في تدريب الموظفين في الاقسام المختلفة مما يؤدي الى اعاقه وتنفيذ الموازنة.
 6. عدم وضوح مبررات طلبات الشراء لبعض البنود في مشروع الموازنة.
 7. عدم التزام اللجنة بما تم الاتفاق عليه معهم اثناء المناقشات، لذا قد تحدث تعديلات كثيرة بعد المناقشة.

كذلك في حالة ربط الموازنة بتقارير الاداء تلجأ بعض الادارات لتضخيم او تقليص بنودها بغير حقيقتها لتتماشى مع تقارير الاداء.⁽¹⁾

1.2.5.5 المعوقات التي تحد من فاعلية نظام الموازنات التخطيطية :

تتحصر أهم العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة على مدى فاعلية نظام الموازنات التقديرية في الآتي :

1. مدى تعقيد النواحي الفنية:

ترتبط درجة التقدم التكنولوجي للصناعة التي تنتمي إليها المنشأة بدرجات عدم التأكد بالنسبة للتنبؤ بالموارد والاستخدامات المستقبلية للمنشأة، فكلما تعقدت النواحي الفنية في الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة زادت درجات عدم التأكد وبالتالي إزدادت صعوبة التخطيط وقلت درجة فاعلية النظام.

2. طبيعة البيئة السوقية:

يتعلق هذا المعوق بإطار السوق الذي تعمل من خلاله المنشأة وما يتضمنه من عوامل ومؤثرات خاصة بالمنافسة والانفتاح على الأسواق الخارجية. فكلما قلت درجة المنافسة والانفتاح على الأسواق الخارجية، قلت درجة المنافسة، وسهل التنبؤ بأحوال السوق المستقبلية مما يساعد على التخطيط ويزيد من احتمالات فاعلية النظام، وإذا كان السوق يتسم بصفات الاقتصاد

(1) عبد الله عبد الواحد محمد العمور، تقييم نظم الموازنات في الجامعات الفلسطينية بقطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة الجامعة الاسلامية غزة، 2009 ص 54

الحر فإن هذا من شأنه أن يعقد مشاكل التخطيط والتنبؤ نظراً لمؤثرات الأسواق العالمية على السوق المحلية.

3. نوع التشريعات الحكومية: يرتبط نظام الموازنات التخطيطية ويتأثر بعوامل سياسات الدولة المحلية من حيث مدى تدخل الدولة في الاقتصاد الجزئي وتأثير ذلك على السياسة السعرية ونوعية الإنتاج وكميته.

4. الهيكل التنظيمي للمنشأة: إن وجود هيكل تنظيمي سليم يحتوي على مراكز للموازنة ويحدد بوضوح الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات فإنه يزيد من فاعلية نظام الموازنات التخطيطية والعكس صحيح.

5. العلاقات الشخصية المتداخلة بين الأفراد في التنظيم: تلعب العلاقات الشخصية المتداخلة بين الأفراد في المستويات الإدارية المختلفة دوراً هاماً في تحديد فاعلية نظام الموازنة التخطيطية، إذ كلما كانت هذه العلاقات إيجابية توفرت جوانب التعاون والثقة بين الأفراد في المراحل المختلفة لإعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية وبالتالي فإن الفرصة تكون متاحة لإنجاح النظام وزيادة فاعليته والعكس صحيح.

6. عدم وجود نظام محاسبي تكاليفي ونظام تكاليف معيارية سليم يوفر كافة البيانات والمعلومات التي تساعد في عملية التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.⁽¹⁾

1.2.5.6 مراحل إعداد الموازنات التقديرية:

تمر عملية إعداد الموازنات التقديرية في أي مؤسسة بمجموعة من المراحل والخطوات الأساسية والتي تتمثل في:⁽²⁾

1. تشكيل لجنة الموازنة: هدفها تنسيق الجهود لإنجاح الموازنة من خلال الالتزام بالمهام الموكلة اليها.

2. تعيين مدير الموازنة الذي يقوم بالإشراف، الإعداد وصياغة الموازنة في شكلها النهائي، بالإضافة إلى دوره الفني في توضيح فكرة الموازنة لمختلف المستويات مع التركيز على متابعة تنفيذ الموازنة والتقارير عن الأداء الفعلي واتخاذ القرارات التصحيحية.

3. تحديد العامل الأساسي في الموازنة والذي تحده طبيعة نشاط الوحدة الاقتصادية ومجموعة

(1) زيد محمود موسى عليان، مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة، رسالة

ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الأعمال جامعة الشرق الأوسط، عمان، 2009، ص52

(2) بن حديد احمد عبد السلام، مرجع سابق، ص10

العوامل فقد يكون العامل الأساسي في الوحدات الاقتصادية الإنتاجية حجم العوامل الداخلية والخارجية المحيطة بالمبيعات أو الطاقة الإنتاجية، بينما يختلف عنه في الوحدات الاقتصادية الخدمية.

4. إعداد وتسليم الموازنات: وفقاً للجدول الزمني الخاص بإعداد الموازنات وحسب المسؤوليات يقوم المسؤولون المكلفون بإعداد الموازنات بإعدادها حسب التعليمات في ضوء الأهداف والاستراتيجيات العامة التي وضعتها الإدارة العليا، ثم يقومون بعد ذلك بتسليمها إلى لجنة الموازنة حسب الموعد المحدد لذلك.

5. تجميع الموازنات وإعداد الموازنات الختامية: تقوم لجنة الموازنة بتجميع كافة الموازنات وحل التعارضات فيما بينها إن وجدت ومحاولة التأكد من صحتها وأنها تسير في اتجاه تحقيق الأهداف والإستراتيجيات العامة ومن ثم الخروج بموازنة شاملة لكل أوجه النشاط المختلفة.

6. مرحلة اعتماد الموازنات: بعد الانتهاء من إعداد الموازنات الختامية تتولى لجنة الموازنة رفع جميع الموازنات إلى الإدارة العليا في المنشأة للموافقة عليها واعتمادها ليتم بعد ذلك توزيعها على المسؤولين المعنيين في المنشأة.⁽¹⁾ كما أن هناك عدداً من أنواع الموازنات حسب الأسلوب الذي يتم إعداد الموازنات على أساسه وهي:

1. الموازنة التاريخية

يتم إعدادها بالاعتماد على البيانات التاريخية حيث تعتبر نقطة الانطلاق والأساس الذي تعد عليه موازنة الفترة القادمة . وهي تفترض أن ما حدث في الماضي سوف يستمر حدوثه في المستقبل، ومع الأخذ بعين الاعتبار الظروف المتوقعة في العام المقبل . ويمتاز هذا الأسلوب بالبساطة وسهولة التحضير والإعداد، إلا أن لهذا الأسلوب عدة عيوب منها :⁽²⁾

1. احتمال انتقال أخطاء التقدير من سنة لأخرى.

2. لا تعد التقديرات وفق معايير موضوعية ، حيث يسعى المديرون إلى زيادة التقديرات وتوسيع الإدارة العليا إلى خفضها.

3. عدم ربط النفقات بالبرامج، مما يحول دون تحليل التكلفة والعائد.

2. الموازنة التقليدية – موازنة الاعتمادات:

يطلق عليها أحياناً موازنة البنود بدل الاعتمادات ويمكن اعتبار هذه الموازنة من أقدم أنواع الموازنات ولا زالت مسيطرة على معظم موازنات دول العالم. ويستند مبدأ إعداد هذه الموازنة

⁽¹⁾ إبراهيم محمد سليمان الشيخ عيد، مرجع سابق، ص 51-53

⁽²⁾ درويش الجخلب ، مرجع سابق، ص 49

على أساس تقدير النفقات وفقاً لبنود يمثل كل منها نوعاً من أنواع الصرف لذلك فإن المدخلات لهذه الموازنة تعتبر أنواع المصروفات وتوزع على مستوى الوحدات المنفذة ويجري تقسيم هذه المصروفات الى فقرات أكثر تفصيلاً كالمرتبات وما يتعلق بها والسلع وأنواعها والصيانة.

من أهم الإنتقادات الموجهة لهذا النوع من الموازونات:⁽¹⁾

- 1- تركيزها على النواحي المالية والقانونية في مجال الرقابة.
- 2- عدم توفيرها معلومات وبيانات في دعم القرارات وخاصة وظيفة التخطيط.
- 3- عدم إمكانية إنسجامها مع الظروف الإقتصادية الحالية التي يتميز بها هذا العصر وخاصة الظروف غير المستقرة لاقتصاديات الدول.
- 4- تركيزها على جانب المدخلات فقط دون الإهتمام بجانب المخرجات وبذلك يتعذر الوقوف على كفاءة استخدام الموارد الإقتصادية.
- 5- عدم إمكانية متابعة وتقييم أداء البرامج والأنشطة الحكومية نظراً لتوزع الاستخدامات والموارد على الوحدات والإدارات المتعددة او على الحسابات المتنوعة وليس على البرامج.

3. موازنة البرامج والأداء:

للتوجه بالموازنة توجهاً إدارياً استكمالاً لدورها الرقابي وبدأ الإهتمام يوجه لما تقوم به الإدارات الحكومية من أعمال وليس بما تشتريه من سلع أو خدمات فقط أي الإهتمام بمخرجات الأنشطة المخططة عن طريق الموازنة.

قد أدى هذا التوجه الى تبويب الموازنة تبويماً نوعياً طبق المشروعات والبرامج المقرر تنفيذها من قبل الوحدات الإدارية المختلفة وليس فقط وفق طبيعة النفقة ويمكن تحديد مفهوم هذا النوع من الموازونات بانها خطة توضح الأهداف المحددة للوحدات معبراً عنها في شكل برامج ومشروعات محددة، فطبقاً للبرنامج يتم تبويب الموازنة حسب الوظائف الأساسية للوحدات ثم تحديد البرامج المدرجة تحت كل وظيفة ويجوز أن تنفذ الإدارة الواحدة أكثر من برنامج كما يجوز ان تنفذ أكثر من إدارة برنامج واحد، ثم يتم التبويب طبقاً لطبيعة النفقة أي عند التنفيذ لا بد من تمويل البرامج وعليه تدرج إعمادات كل برنامج طبقاً لطبيعتها.

لموازنة البرامج والأداء المزايا التالية لتفرقتها عن الموازنة التقليدية:-

- 1- ربط النتائج المتوقعة بالأهداف الاستراتيجية طويلة الأجل وأخرى قصيرة الأجل سواء على مستوى الوحدة أو الدولة ككل.

⁽¹⁾حسن عبد الكريم سلوم و محمد خالد المهاني ، الموازنه العامة للدولة بين الإعداد والتنفيذ والرقابة، مجلة

2-الربط بين المدخلات من الموارد والمخرجات حيث تركز هذه الموازنات على المخرجات أكثر من تركيزها على مدخلات الموازنة.

3-تساعد الأجهزة الرقابية في تحديد المسؤولية والمسائلة عن الأداء.

4-توضيح ماذا تم من أعمال أو خدمات خلال السنة المالية وكلفة كل برنامج أو مشروع.

5-تسهيل عملية تقييم البرامج والأنشطة من عوائد إجتماعية وأقتصادية.

ومن أهم السلبيات التي رافقتها أثناء التطبيق: (1)

1-صعوبة تحديد الأهداف لجميع الأجهزة الحكومية تحديداً دقيقاً وخصوصاً الوحدات الصغيرة منها.

2-صعوبة تحديد وحدات الأداء للنشاط الإداري حيث تفتقد بعض هذه الأنشطة الى وجود مقاييس مادية ملموسة لقياس الأداء أو مدى الانجاز مثل الأمن والعدالة والدفاع والتي تشكل حجم كبير ضمن الموازنة يكون من الصعب تحديد وحدات الأداء الخاصة بها وقياسها.

3-ضعف الكادر الإداري والمحاسبي العامل في وحدات الدولة لمواكبة عملية تطبيق هذا النوع من الموازنات.

4-ارتفاع كلفة التطبيق لهذه الموازنات وخاصة في الوحدة الحكومية الصغيرة.

5-تتطلب كميات كبيرة من البيانات التي قد تؤخر عملية إعداد الموازنة.

6-عدم ملائمة الهياكل الادارية للدولة لتطبيق هذه الموازنة حيث تتداخل البرامج والأنشطة بين عدد كبير من الوحدات ولهذه المشاكل وغيرها التي قد تكون أكثر عبئاً على نظام الموازنة ظهر معارضون ومؤيدون لها واستحدثت من بعدها نظام موازنة التخطيط والبرمجة.

4. الموازنة الصفرية :

ظهر هذا الأسلوب كتطوير لموازنة البرامج والأداء، حيث أخذ عليها أن المديرين عادة ما يقومون بتقدير الزيادة المطلوبة في الإعتمادات بنسبة ما عما رصد لهذه البرامج في أن ما يقومون بإنفاقه فعلا، يعتبر مقبولا وضرورياً دون إعادة نظر أو فحص، ومن ثم استلزم أسلوب الموازنة الصفرية، ضرورة قيام الجهات الإدارية بإعداد تقديراتها من البداية، حسب احتياجاتها وبدون التأثير التام بالإنفاق والإعتمادات السابقة،ومن ثم فإن هذا الأسلوب يمكن أن يحقق وفورات كبيرة في الإنفاق العام، سواء تعلق هذا الإنفاق بالبرامج القديمة أو الجديدة. (2)

(1) المرجع السابق، ص 111

(2) فؤاد محمد محمود شلح ، مدى إمكانية تطبيق الموازنة الصفرية في بلديات قطاع غزة، غزة ، رسالة

ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة الجامعة الاسلامية غزة، 2009، ص 47

تتميز موازنة الأساس الصفري بالآتي:¹

1- أنها تقوم بحصر النفقات المختلفة وتبويبها بصورة حيث يمكن التحكم فيها وربطها مع الإدارة العليا حيث القرارات المستمرة وبالتالي هناك إمكانية أكبر على انجاز المهام والأنشطة بفاعلية وكفاءة أكبر.

2- يؤدي هذا الأسلوب الى إعادة فحص كل الأنشطة على اساس البداية من الصفر وبالتالي يمكن تحديد اي البرامج يجب تنفيذها وأي منها يجب إيقافه وإبعاده.

3- يمكن من معرفة ما إذا كان أي من الأنشطة الجارية تتم بكفاءة ومدى إمكانية الإستمرار بها أو تخفيضها.

4- إستخدام معايير علمية دقيقة في دراسة وتحليل وتقويم الأنشطة كمعيار تحليل التكلفة والعائد وهذا يبعد وحدات الدولة عن المبالغة في التقديرات في الأسلوب التقليدي للموازنة ويبعد المخطط المركزي عن تخفيض الإعتمادات بشكل عشوائي.

5- ان اسلوب الموازنة الصفرية باختيار البديل الأفضل يقدم فرص مهمة لتحسين أسلوب التخطيط والتنفيذ بين البدائل المتاحة التي تحقق الأهداف المخطط لها.

صعوبات التي تقابل تطبيق الموازنة الصفرية:

هناك بعض المشاكل والصعوبات التي تواجه تطبيق الموازنة الصفرية:

1- يستلزم تطبيق هذا الأساس مجموعة من المجهودات والأعباء الإضافية، وتوافر مجموعة من الأفراد المدربين، والمؤهلين تأهيلا علميا وعمليا على استخدام هذا الأسلوب قد لا يكون متوافرا في البلدان النامية.

2- قد يلقي النظام معارضة من قبل العاملين لشعورهم الدائم بأن الأنشطة التي سيقومون بتأديتها تكون دائما تحت الرقابة والتقويم.

3- يستلزم إعداد الموازنة الصفرية وقتا طويلا بالمقارنة مع إعداد موازنة الاعتمادات نظرا لطول خطوات تطبيقها.

4- يحدث نوع من الارتباك والخلط في الفهم لدى مديري الإدارات وذلك بسبب التغييرات المستمرة في الموازنة مما يستلزم معه وجود نظام تدريبي سليم ونظام رقابي قوي في الوحدات الحكومية.

5- عدم وجود نظام معلومات ونظام متكامل في الوحدات الحكومية في البلدان النامية وهذا يعتبر من أهم الصعوبات العملية التي تواجه تطبيق هذا الأسلوب.

(1) حسن عبد الكريم سلوم و محمد خالد المهاني ، مرجع سابق ، ص 113

6- صعوبة تكوين وصياغة حزم القرارات لصعوبة توصيف الأنشطة الحكومية وتحديد تكلفتها، وصعوبة تحديد الأهداف التي تحققها تلك الأنشطة.

7- صعوبة وضع مقاييس العمل وتقويم الأداء للأنشطة الحكومية باعتبار أن بعضها يكون غير قابل للقياس الكمي أو المالي.

8- طرق ترتيب مجموعات حزم القرارات ترتيباً تنازلياً قد يدخل فيها الحكم الشخصي، علاوة على بعض المستويات الإدارية المشتركة في الترتيب قد لا تكون لديها صورة واضحة وكاملة عن الأهمية والأولوية الخاصة بحزم القرارات.⁽¹⁾

5. الموازنات المبنية على الأنشطة :

الموازنات المبنية على الأنشطة هي طريقة في الموازنة تعتمد على معطيات التكاليف المبنية على الأنشطة وهذا النوع من الموازنات يستخدم المعرفة حول العلاقة ما بين وحدات الإنتاج والأنشطة المطلوبة لإنتاج هذه الوحدات لتطوير تقديرات مفصلة لمتطلبات الأنشطة على ضوء خطة الإنتاج المقترحة. بالتالي فإن الخطوات الأربع الرئيسية للموازنة على أساس النشاط هي:

1. تحديد التكاليف المخططة لأداء وحدة النشاط في مجال كل نشاط.

2. تحديد الطلب لكل نشاط على أساس ما تم تخطيطه والموارد في الموازنة.

3. احتساب التكاليف لأداء كل نشاط.

4. توضيح تكاليف الموازنة لأداء الأنشطة المختلفة.

هنالك عدة طرق يمكن أن يساهم بها نظام التكاليف المبني على الأنشطة في تحسين عمليات

التخطيط والموازنة وعلى جميع المستويات وهناك مساهمتان أساسيتان حول ذلك وهما :⁽²⁾

يعرض نظام التكاليف المبني على الأنشطة طريقة لملاحظة تأثير خفض الموازنة على الأنشطة والمهام المؤداة قبل أن يتم هذا الخفض عملياً.

إن نوعية المعلومات التي يزود بها نظام التكاليف المبني على الأنشطة يمكن أن تساهم في إحداث التحسينات الرئيسية في الموازنة.

أركان الموازنات المبنية على الأنشطة:

لا يمكن لنظام الموازنة المعدة على أساس الأنشطة من النجاح إلا إذا توفرت الأركان الرئيسية التالية:

⁽¹⁾فؤاد محمد محمود شلح ، مرجع سابق ، ص 50

⁽²⁾عبد الرحمن بكر وآخرون ، امكانية تطبيق الموازنات المبنية على الأنشطة في قطاع المستشفيات الاردني ، المجلة الدولية للبحوث المحاسبية،الجمعية الدولية للعلوم والتدريس ،المجلد3،العدد2012،12، ص6-7

1. وجود نظام تكاليف مبني على الأنشطة.
2. وجود دعم مطلق من الإدارة العليا لإعداد نظام الموازنة على أساس الأنشطة وتنفيذها حسب الأصول.
3. وجود نظام رقابة فعال متابع لخطوات التنفيذ الفعلي وحصر الانحرافات .
4. وجود نظام فعال لإدارة الموارد البشرية والمادية المتاحة.
5. وجود نظام حوافز مرتبط بمدى الالتزام بتطبيق وتنفيذ بنود الموازنة المعدة على أساس الأنشطة لتحقيق الأهداف الموضوعة.
6. وجود إدارات فرعية قادرة على تبني المواقف التي تخدم الصالح العام بدلاً من المصالح الشخصية والوظيفية.

إلا أن هذا النظام كغيره من الأنظمة الحديثة يواجه العديد من التحديات والمعوقات من أبرزها: (1)

1. عدم توفر الأركان أو المقومات الخاصة بنظام الموازنة المعدة على أساس الأنشطة.
 2. مقاومة العاملين وعلى كافة المستويات من التغيير والتطوير واستحداث أنظمة حديثة متطورة .
 3. سوء الاستخدام والتطبيق لبنود نظام الموازنة المعدة على أساس الأنشطة مما ينعكس أثره على كفاءة وفعالية هذا الأسلوب و بعبارة أخرى عدم الالتزام بالشكل المطلوب في التقيد بما تتضمنه وتستوجبه الموازنة المعدة على أساس الأنشطة إذ قد تكون محاولة من بعض المستويات الإدارية المختلفة داخل الوحدة الاقتصادية لإفشاء وإحباط هذا الأسلوب من النجاح.
- من اهم المتطلبات المشتركة للموازنات الحديثة التي تم استعراضها في هذا المبحث ويرى الباحث لابد من التركيز عليها للاستفادة القصوى من اساليب الموازنات.

- 1 -مراجعة الهيكل التنظيمي للمؤسسة لإجراء أي تعديلات تقتضيها الضرورة.
- 2 -توفير المحاسبين الجيدين والذين لديهم القدرة على التحليل وخاصة المسؤولين عن اعداد وتنفيذ ورقابة الموازنة بالاضافة الى كوادر فنية مدربة على استيعاب المفاهيم الحديثة للموازنات.
- 3 -كما ان اساليب الموازنات الحديثة تحتاج الى استخدام الاساليب الكمية الحديثة واستخدام النظم المحاسبية الالكترونية لا سيما النظم والبرامج الموحدة لكل المؤسسة.
- 4 -تشكيل فريق مشترك بين الجهات المعنية المالية والتخطيطية والاقتصادية لوضع التصورات التي تحقق الاهداف الاساسية والتي ربما تتطلب اعادة النظر في الخطة الاستراتيجية للمؤسسة. (3)

(1) مازن العمري وآخرون ، أهم مقومات النجاح لنظام الموازنات المعدة على اساس الانشطة في البنوك التجارية العاملة في الاردن واهمية تلك الموازنات في اتخاذ القرارات الادارية ،المجلة الدولية للبحوث المحاسبية،

الجمعية الدولية للعلوم والتدريس ، المجلد3، العدد2012،12،ص24-26

(3) حسن عبد الكريم سلوم و محمد خالد المهاني ، مرجع سابق ، ص 117

المبحث الثالث

أساليب المحاسبة الإدارية النوعية

1.3.1 بطاقة الأداء المتوازن:

يمثل مدخل الأداء المتوازن فلسفة إدارية تعمل على تحفيز أعضاء التنظيم من أجل تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية، وتعبئة جهودات الأفراد وتوجيهها نحو إستراتيجية الوحدة وأهدافها المستقبلية من خلال تقييم الأداء المالي والتشغيلي، كما أنه يعيد ترجمة إستراتيجية الوحدة ورؤيتها الشاملة في إطار متكامل يتضمن العديد من مؤشرات الأداء المالية وغير المالية، ومن ثم يعتبر مدخل القياس المتوازن للأداء بمثابة الأداة الأفضل.⁽¹⁾

1.3.1.1 مكونات بطاقة الأداء المتوازن:

تضم بطاقة الاداء ثمانية عناصر اساسية تتبلور من خلالها آلية عمل هذه البطاقة وهي:⁽²⁾

- 1.الرؤية المستقبلية:والتي تبين الى اين تتجه المؤسسة ماهي الهيئة المستقبلية التي ستكون عليها.
- 2.الاستراتيجية: والتي تتألف من مجمل الافعال والاجراءات المهمة لتحقيق الاهداف او خطط تحقيق الاهداف التي قامت بها المؤسسة بتحديدھا.
- 3.المنظور:مكون يدفع باتجاه تبني استراتيجية معينة وفق تحليل لمؤشرات مهمة في هذا المنظور، او المكون ومن ثم العمل على تنفيذ هذه الاستراتيجية للوصول الى المؤشرات الواردة في المنظور وهي المالي والعلاء والعمليات الداخلية والتعلم والنمو.
- 4.الاهداف: ان الهدف بيان عرض الاستراتيجية وهو يبين كيفية القيام بتنفيذ الاستراتيجية المعتمدة، ويعبر عنها بالمستويات المحددة والقابلة للقياس لتحقيق الاستراتيجية.
- 5.المقاييس: تعكس قياس اداء التقدم باتجاه الاهداف، ويفترض ان يكون المقياس ذو طابع كمي ، وتوصل القياسات الى الاعمال المطلوبة لتحقيق الهدف ، ويصبح الكشف الممكن وضعه على شكل فعل لكيفية تحقيق الاهداف الاستراتيجية ، فالمقاييس ماهي الاتبؤات عن الاداء المستقبلي وهذه المقاييس هي التي تدعم تحقيق الاهداف.

6.المستهدفات:والتي تمثل البيانات والتصورات الكمية لمقاييس الاداء في وقت مافي المستقبل.

⁽¹⁾ المهدي مفتاح السريتي ، مدى امكانية استخدام مؤشرات تقييم الاداء في بيئة التصنيع الحديثة في القطاع الصناعي الليبي، المجلة الجامعة ، جامعة الزاوية ، العدد 15 ، المجلد الثالث ، 2013 ، ص 195

⁽²⁾ عريوة محاد، دور بطاقة الاداء المتواز في قياس وتقييم الاداء المسيدام بالمؤسسات المتوسطة للصناعات الغذائية ، رسالة ماجستير في علوم التسيير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة فرحات عباس ،سطيف ،2011، ص 73

7.ارتباطات السبب والنتيجة: والتي تعبر عن علاقات الاهداف احدهما،ويتم في ظل هذه العلاقة تحديد مؤشر لقياس الهدف في ضوء المخرجات التي تمت كنتيجة للمجهود المبذول في اداء العمل المسبب في حدوث هذه النتيجة.

8.المبادرات الاستراتيجية: هي برامج عمل توجه الاداء الاستراتيجي وتسهل عملية التنفيذ والانجاز على المستويات الدنيا، حيث تسجل فيه المبادرات او الاشياء التي سنقوم بها لتحقيق الهدف.

1.3.1.2 مزايا بطاقة الأداء المتوازن:

لقد حققت بطاقة الأداء المتوازن العديد من المزايا للإدارة، منها: (1)

1-تقدم بطاقة الأداء المتوازن إطاراً شاملاً لترجمة الأهداف الإستراتيجية إلى مجموعة متكاملة من المقاييس التي تنعكس في صورة مقاييس أداء إستراتيجية.

2-تعمل بطاقة الأداء المتوازن على إشباع عدة احتياجات إدارية، لأنها تجمع في تقرير واحد أجزاء عديدة من الإستراتيجية التنافسية للمنشأة.

3-تتضمن بطاقة الأداء المتوازن العديد من التوازنات مثل الموازنة بين الأهداف طويلة المدى والقصيرة المدى، والموازنة بين المقاييس المالية وغير المالية، والموازنة بين المقاييس الداخلية والخارجية.

4-تترجم بطاقة الأداء المتوازن رؤية المنشأة وإستراتيجيتها في مجموعة مترابطة من مقاييس الأداء.

5-تساعد بطاقة الأداء المتوازن على الإدارة الفعالة للموارد البشرية من خلال تحفيز الموظفين على أساس الأداء.

6-تمكن بطاقة الأداء المتوازن المنشأة من إدارة متطلبات الأطراف ذات العلاقة مع المساهمين، العملاء، الموظفين، والعمليات التشغيلية.

7- تحسن الأنظمة التقليدية للرقابة والمحاسبة بإدخال الحقائق غير المالية.

8- تؤدي إلى الحد من مشكلات التعظيم الفرعي للأرباح، حيث يجبر المديرين في المستويات الإدارية العليا على الأخذ في الاعتبار كافة مقاييس التشغيل المهمة معاً.⁽¹⁾ عادل جواد الرفاتي، مدى قدرة المنظمات الأهلية الصحية بقطاع غزة على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقويم الأداء التمويلي، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة الجامعة الإسلامية، غزة،

ديسمبر، 2011، ص 31

1.3.1.3 الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن:

كل منظمة لديها إستراتيجية توضح كيفية إنجاز خططها على خلق القيمة للمساهمين والعملاء وأصحاب المصلحة وقد وضعت العديد من المناهج بشأن أفضل السبل لوصف وصقل الإستراتيجية لتعزيز خلق القيمة، وبطاقة الأداء المتوازن التي من شأنها أن ترفع قدرة المنظمة على خلق القيمة في المستقبل من خلال أربعة جوانب رئيسية أو أبعاد وهي:

البعد المالي :

كيف ستكون النتائج المالية المطلوبة لتظهر لتكون ناجحة لمساهميها. وسيكون هذا التوازن بين الاستثمار للنمو طويل الأجل أو خفض التكاليف عن نتائج متفوقة على المدى القصير. ويتضمن هذا البعد عددًا من المعايير الإستراتيجية منها: معيار تحقيق الربح العادل، والذي يشكل هدفًا إستراتيجيًا تسعى معظم المنظمات للوصول إليه، ومعيار النمو المتوازن لمزيج الإيرادات من النشاطات الاستثمارية، ومعيار تخفيض التكاليف إلى أقصى حد ممكن؛ وذلك لتحقيق أقصى فاعلية ممكنة، ومعيار تعظيم الثروة للمساهمين والمودعين من خلال تحقيق عوائد حقيقية على الاستثمار، ومعيار تحقيق قيمة اقتصادية مضافة.

بعد العملاء :

يعتبر بعد العملاء جوهر المقاييس غير المالية، وان الهدف الاستراتيجي الخاص بتحقيق رضا العملاء وكسب ولائهم المستمر للمنشأة يترتب عليه زيادة نصيب او حصة المنشأة في السوق ، من خلال كسب عملاء جدد والمحافظة على العملاء الحاليين . وغالبا ما تتمثل الاهداف التي تسعى اليها المنشأة من دراسة العميل والوفاء باحتياجاته.¹

بعد العمليات الداخلية:

مختلف العمليات الداخلية التي تعد المنتجات والخدمات وتسليمها للعملاء .ويمكن تجميع هذه إلى أربع مجموعات:

إدارة العمليات، إنتاج وتقديم.

إدارة العملاء، بناء علاقة.

الابتكار، منتجات أو خدمات الجيل القادم.

التنظيمية والاجتماعية، الامتثال للقانون.

(1) مريم شكري محمود نديم، تقييم الاداء المالي باستخدام بطاقة الاداء المتوازن، رسالة ماجستير في المحاسبة

غير منشورة، كلية الاعمال جامعة الشرق الاوسط، عمان، 2013، ص 28

يتضمن هذا البعد معيار تحقيق الفاعلية الإنتاجية، ومعيار الاختراق والنفوذ إلى السوق، وتحديد مستوى الاستخدام للموارد مقارنة بالأهداف الموضوعية، أما معيار الكفاءة في معالجة الموارد المتاحة؛ فهو يحدد مستوى الاستفادة من الطاقة الاستيعابية المتوفرة. وتوفر بطاقة الأداء المتوازن للمنظمة معرفة الكيفية التي تعمل بها المنظمة، من حيث مدى توافق ما تقدمه من منتجات أو خدمات مع متطلبات عملاءها، بمعنى تحقيق رسالة المنظمة، وهنا يجب الاهتمام بالعمليات الداخلية اعتماداً على العنصر البشري في المنظمة وليس على استشاريين خارجيين. إضافة لعملية الإدارة الإستراتيجية هناك نوعان من العمليات يجب تحديدهما هما: التوجيه الذاتي لرسالة المنظمة، وكذلك العمليات الداعمة لعمليات التوجيه الذاتي لرسالة المنظمة. بشكل يجعلها تهتم بتطوير المنظمة من الداخل والمحافظة على مستوى عالي الأداء فيما تقوم به من عمليات.

بعد النمو والتعلم :

كيف ستبدو الأصول غير الملموسة التي يجري تحسينها بحيث تمكن من إضافة المزيد من القيمة التي ستنشأ في المستقبل، ويمكن تقسيم الأصول غير الملموسة إلى ثلاث فئات:
رأس المال البشري.
معلومات رأس المال.

رأس المال التنظيمي. ويحتوي بعد النمو والتعلم المعايير التالية: مستوى القدرة الفردية ؛ وذلك بتوفير المهارات الأكاديمية والفنية الإبداعية ذات قدرات عقلية متفوقة في ابتكار الحلول، ومعيار رضا الموظف؛ الذي يهتم بتلبية حاجاته بما يناسب قدراته ومؤهلاته. وربحية الموظف ؛ ويرتكز حول قدرته على تحقيق قيمة اقتصادية مضافة للمنظمة.

1.3.1.4 المحددات التي تواجه تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن:

تواجه عملية التطبيق التام والشامل لبطاقة الأداء المتوازن مجموعة من الصعوبات والمشاكل ، تتمثل في التالي: (1)

1. عدم وجود رؤية محددة وواضحة ومتفق عليها لدى جميع الأقسام والوحدات الإدارية داخل منشأة الأعمال.
2. عدم المعرفة والإلمام بطبيعة نموذج الاداء المتوازن ومزايا تطبيقه، سواء كان ذلك من قبل الإدارة العليا أو الموظفين في كافة المستويات الإدارية.

(1) عادل جواد الرفاتي ، مرجع السابق، ص ص 34-35

- 3 .عملية صياغة المقاييس والمعايير التي يشتمل عليها نموذج الاداء المتوازن تصنف عملية شاقة وصعبة ومعقدة وقد تكون متداخلة خاصة لدى مؤسسات الأعمال كبيرة الحجم.
- 4 . عدم وجود مقاييس لبعض متغيرات الأداء، ويتسبب ذلك في عدم قدرة الإدارة على قياس هذا الاداء، ومن ثم عدم قدرتها على التحكم به أو توجيهه.
- 5 . صعوبة تحديد الوزن المرغوب للأهداف الأساسية التي تكون ذات أبعاد متعددة، لذا يجب على الإدارة أن تحدد الأهداف الثانوية التي تمثل موجبات للأداء ، وفقاً للأهداف الأساسية.
- 6 . صعوبة إجراء التحليلات والمقارنات العمودية والأفقية بسبب افتقار نموذج الاداء المتوازن لنماذج وأساليب رياضية تتطلبها مثل هذه التحليلات والمقارنات.
- 7 . يمكن أن تكون تكاليف نموذج الاداء المتوازن أكبر من المنافع المتوخاه منه، فبالناتالي تشعر الإدارة بعدم جدوى تطبيقه وخاصة لدى المؤسسات صغيرة الحجم.
- 8 . نقص الموظفين المؤهلين القادرين على التعامل مع نموذج الاداء المتوازن وقد يؤدي هذا الى مقاومة تطبيقه، ومن ثم تبلور اتجاهات سلبية لدى الموظفين تجاه استخدامه.
- بالرغم من هذه المحددات يرى الباحث لكي يتحقق النجاح لنموذج بطاقة الأداء المتوازن أثناء التطبيق يشترط توفر العوامل التالية:⁽¹⁾
- 1 . دعم الإدارة العليا، فعندما يدرك العاملون أن الإدارة العليا تدعم جهود تطبيق النموذج بقوة فان ذلك يساعد في إلتزام هؤلاء العاملين بتنفيذ النظام والسرعة في عملية التطبيق بالإضافة إلى أنه يخفف من معارضتهم لتطبيقه.
 - 2 . الحوافز المادية والمعنوية ، حيث ينبغي التركيز على منح الحوافز المادية والمعنوية لكل من يساهم في تعميم هذا النموذج أو تطبيقه.
 - 3 . فعالية الاتصال ، ويتطلب ذلك من الإدارة إجراء عملية الاتصال بشكل سليم، فتنفيذ هذا النموذج يتطلب عقد اجتماعات، وإجراء اتصالات، ومناقشتها بين العاملين، وذلك لإقرار خطة العمل والمحاور الرئيسة للمقاييس الواجبة التطبيق.
 - 4 . تكوين فرق العمل، فتطبيق النموذج يشمل المنشأة ككل، فمن الضروري تشكيل فرق عمل تتمتع بروح الفريق والتماسك كمتطلب أساسي لإنجاح عملية التطبيق.
- ⁽¹⁾ جميل النجار ، أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن على تعزيز المركز التنافسي الاستراتيجي، المؤتمر الاقتصادي لجامعة القدس المفتوحة، رام الله، 17 اكتوبر، 2012، ص 13

5. القيام بمجموعة من التغييرات داخل المنشأة ذات علاقة بالثقافة، أو المنشأة، أو الأفراد، ذلك لان البيئة التي تعمل بها المنشأة بالإضافة لأذواق العملاء في عملية تغير مستمر.

6. تحديد الأهداف بشكل واضح وتعريف المقاييس بشكل دقيق الى جانب مراعاة الدقة والموضوعية أثناء تعريف المقاييس المرتبطة بالأهداف، حيث يفضل إعدادها وفقاً لإرشادات خبراء في تطوير المقاييس والمبادرات والاستراتيجيات للتأكد من أنها تعكس استراتيجيات وأهداف ومؤشرات المنشأة الخاصة مع توفير طريقة لإمكانية تجميع و تلخيص البيانات التي تستخدم في البطاقة.⁽¹⁾

7. دراسة الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية، فالإجراءات التصحيحية يفترض أن تضع المنشأة في وضع أفضل للاستفادة من نقاط القوة، واستغلال الفرص المتاحة، وتلافي التهديدات الخارجية، وتقليل نقاط الضعف الداخلية.

بعد مراعاة هذه العوامل وجعلها محل الدراسة والتنفيذ فإن الباحث يتوقع ان اسلوب بطاقة الاداء المتوازن يمكن له ان يساهم وبصورة واضحة في تقدم المنظمة.

1.3.2 اسلوب التكلفة المستهدفة:

يمثل مدخل من مداخل المحاسبة الإدارية لإدارة التكلفة، والذي يهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج في مرحلة تصميم وتطوير المنتج وتقديم منتجات متنوعة ذات جودة عالية تشبع حاجات العملاء، عبر الوصول الى قيمة محددة سلفاً للتكلفة في ظل اسعار السوق للسلعة المنتجة.

1.3.2.1 أهداف ومزايا مدخل التكلفة المستهدفة:

يعد مدخل التكلفة المستهدفة من الأدوات الإستراتيجية الحديثة في المحاسبة الإدارية، وخاصة في مجال خفض التكلفة، ويمكن عرض أهم أهداف ومزايا مدخل التكلفة المستهدفة، كما يلي:

- 1- إيجاد فهم حقيقي للتكاليف المتخصصة خلال دورة حياة المنتج، بدءاً من مرحلة تطوير وتصميم المنتج والتي تشكل من 80 إلى 90 % من تكلفة المنتج خلال هذه المرحلة، وانتهاءً بتكاليف التصنيع والتسويق وتقديم المنتج للمستهلك.
- 2- تخفيض التكاليف بدءاً من مرحلة تخطيط وتصميم المنتج وانتهاءً بمرحلة خدمات ما بعد البيع .
- 3- العمل على تقديم منتج يلبي رغبات ومتطلبات العملاء
- 4- الرقابة على التكاليف من خلال مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المستهدفة، وتحديد الفجوة بينهما ومعرفة أسبابها والعمل على سد هذه الفجوة .

(1) المرجع السابق ، ص 12

- 5-تخطيط ربحية المنشأة في ضوء الإمكانيات المتاحة للمنشأة، ووفقا للمنظور الخارجي الذي يأخذ بعين الاعتبار أسعار السوق وتكلفة إنتاج المنافسين في السوق.
- 6-يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق حيث أنه لا يمكن تبني هذا المدخل إلا من خلال تعاون مجموعات من الأفراد من مختلف الإدارات والمستويات التنظيمية.
- 7-التغلب على المنافسين من خلال تخفيض التكاليف مع المحافظة على الجودة المطلوبة .
- 8-يحقق الخفض المستمر للتكاليف لاعتماده على أساليب التحسين المستمر كمدخل هندسة القيمة.

1.3.2.2 مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة

يتضمن مدخل التكلفة المستهدفة سبعة مقومات أساسية وهي: (1)

- 1-قيادة السعر للتكلفة: ان تحديد التكلفة المستهدفة يتطلب القيام بتحديد السعر الذي يمكن أن يباع به المنتج، وبطرح الربح المستهدف من السعر نحصل على التكلفة المستهدفة التي يجب أن يتم تصنيع المنتج بحدودها.
- 2-التركيز على المستهلك: يجب على الإدارة معرفة تفضيلات المستهلكين والعملاء وردود أفعالهم اتجاه المنتج والسعر الذي يناسبهم.
- 3-التركيز على تصميم المنتج تعد هندسة التصميم العنصر الرئيسي في التكلفة المستهدفة، إذ يجب على المهندسين تصميم المنتج بالشكل الذي يمكن إنتاجه دون أن يتجاوز التكلفة المستهدفة.
- 4-التركيز على عملية التصميم: وهذا يتطلب فحص أوجه العملية الإنتاجية للتأكد من أن المنتج يتم تصنيعه بأعلى كفاءة ممكنة، وذلك باستخدام الأساليب الممكنة لتصميم جميع أوجه العملية الإنتاجية وفقا للتكلفة المستهدفة للمنتج.
- 5- فرق متداخلة المهام: يتطلب تصنيع المنتج في حدود التكلفة المستهدفة تعاون فرق العمل المتنوعة الاختصاصات في المنشأة ومن مختلف إدارات المنشأة، كالمختصين في بحوث التسويق والمبيعات وهندسة التصميم وجدولة الإنتاج والتجهيز ومناولة المواد وإدارة التكلفة وغيرها من الإدارات.
- 6-دورة حياة التكاليف: أنه يجب أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج بعين الاعتبار بدءاً من مرحلة التصميم والتخطيط وانتهاءً بمرحلة ما بعد البيع.
- 7-توجيه سلسلة القيمة: أحيانا قد تزيد التكلفة المخططة عن التكلفة المستهدفة وذلك قبل البدء

(1) مجدي وائل الكبيسي ، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، دراسات العلوم الإدارية، الجامعة الاردنية، المجلد 41 ، العدد2،

بالتصنيع ، وبالتالي يجب بذل الجهود لإلغاء التكاليف التي لا تضيف قيمة من أجل تخفيض التكلفة المخططة.

1.3.2.3 مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة:

تمر عملية تطبيق التكلفة المستهدفة بعدد من المراحل والتي لا بد و أن تبدأ بمرحلة تخطيط وتصميم المنتج قبل البدء بعملية التصنيع ، ومن ثم متابعة محاولات التحسين المستمر من خلال المراحل التالية عن طريق ما يعرف بدورة حياة المنتج ، دون أن يتم تخفيض خصائص أو جودة المنتج ، لذلك يمكن أن تقسم خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة على النحو الآتي:⁽¹⁾

1. تخطيط المنتج وتصميمه:

تبدأ هذه الخطوة عند القيام بإعداد مشروع هذا المنتج وذلك في مرحلة التخطيط ، وتقوم المنشأة بدراسة جدوى تسويق المنتج وبعد ذلك يتم التوصل إلى المشروع المبدئي بعد القيام بتقييم دراسة السوق مع الأخذ بالحسبان المنافسة التي تنتمي لها هذه الصناعة ونوع المستهلكين المحتملين لهذا المنتج، بعد ذلك يتم عمل تقدير مبدئي لتكلفة التصميم ويقوم المحاسب الإداري في هذه المرحلة بمراجعة تقديرات تكلفة هذه التصميمات للمنتج الجديد لعرضها على اللجنة التي تستطيع من واقع المعلومات المستقاة من دراسة السوق وبيانات التكلفة المقدره تحديد مدى جدوى إنتاج المنتج الجديد، وإذا اتضح أن هناك جدوى من إنتاج وتسويق المنتج الجديد تبدأ الإدارة الهندسية في إعداد خطة لإنتاج المنتج تتضمن تحديد الأجزاء التي سيتكون منها ومعايير الجودة المتعلقة بالمنتج الجديد.

2. تحديد السعر المستهدف:

يقصد بالسعر المستهدف للمنتج هو السعر الذي يحقق التوافق بين الاعتبارات الآتية:

الأسعار التي يتقبلها المستهلك ويمكن للمنشأة من خلالها تحقيق حصة سوقية مرغوب فيها للمنتج المقترح أو توسيع نطاق الحصة السوقية الحالية وكسب أسواق جديدة .لا يزيد السعر بأي حال من الاحوال على أسعار المنافسين.الأسعار التي تحقق الربح المستهدف والذي يمثل أدنى هامش ربح تهدف إلى تحقيقه الإدارة ولايمكنها التنازل عنه.لأخذ هذه الاعتبارات بالحسبان عند تحديد السعر المستهدف يجب أن يكون في المنشأة إدارة لبحوث السوق قادرة على دراسة السوق واحتياجاته وجمع المعلومات عن أسعار المنافسين وتحليلها و التنبؤ بالتغيرات المتوقعة في تلك الأسعار ، كذلك التنبؤ برودود أفعال المنافسين تجاه الأسعار المتوقعة التي ترغب المنشأة في تحديدها لمنتجاتها .

3. تحديد الربح المستهدف:

⁽¹⁾عسان فلاح المطارنة ، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة

العامّة الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24 ، العدد الثاني، 2008 ، ص287

يمكن تعريف الربح المستهدف بأنه الربح الذي ترغب المنشأة في الحصول عليه بعد القيام ببيع المنتج، ولكي يتم تحديد الربح المستهدف في أي منشأة لا بد من أخذ بعض الاعتبارات بالحسبان عند السعي لتحصيله.

1.3.2.4 خصائص مدخل التكلفة المستهدفة:

تتميز التكلفة المستهدفة بعدة خصائص تسهم في وضع المنشأة في موقف تنافسي قوي ، أهم هذه الخصائص: (1)

- 1-تستخدم التكلفة المستهدفة كأداة للرقابة كونها تطبق في مرحلة التخطيط والتصميم للمنتجات والتي تتميز بها عن التكاليف المعيارية التي تطبق عند مرحلة الإنتاج.
- 2-يساعد مدخل التكلفة المستهدفة في خلق مستقبل تنافسي قوي للشركة من خلال التركيز على الإدارة الموجهة بالسوق.
- 3-يساعد على إنتاج أجزاء عديدة من المنتج في وقت واحد بدلاً من إنتاجها بصورة متتابعة ، مما يساعد على تقليل الزمن المخصص للتصنيع ، ومن ثم تخفيض التكلفة الناتجة عن ذلك.
- 4-تناسب التكلفة المستهدفة المنتجات التي تتصف بقصر دورة حياتها أكثر من المنتجات التي لها دورة حياة طويلة ، وذلك لسهولة تحديد تكاليف المدخلات بدقة في الأجل القصير ، وسرعة التعرف على ردود فعل العملاء تجاه المنتج الجديد.
- 5-يوفر مدخل التكلفة المستهدفة الدافع الذاتي لتحقيق النتائج المنتظرة كونه يعتمد على مشاركة جميع الأطراف المرتبطة بالعملية الإنتاجية، ويوفر دافع الانتماء من قبل العاملين وسعيهم نحو تحقيق هدف خفض التكلفة.
- 6-كذلك يهتم أسلوب التكلفة المستهدفة بمؤثرات الأداء غير المالي ، مثل تحديد المواصفات التي توافق رغبات العملاء ، تحديد سعر البيع الذي يحقق الحصة السوقية المستهدفة ، توفير رؤية منهجية جديدة في التسعير ، دراسة وتحليل بدائل تصميم المنتجات ، الاهتمام بدورة حياة المنتج.
- 7-تعمل التكلفة المستهدفة على تنمية وتعميق فكرة فريق العمل بين المصممين والمهندسين وجميع العاملين داخل المنشأة.
- 8-يقوم مدخل التكلفة المستهدفة على تحديد تكاليف الإنتاج للمنتج بما يحقق مستوى الربح عند بيعه ومن ثم فإن هذا المدخل يساعد إدارة المنشأة على تحقيق مستويات التكاليف التي تعكس الأداء

(1) المرجع السابق ، ص ص 290-291

المالي المقترح .

9-يشرح ويصف خطة التطوير مع الأخذ في الاعتبار ديناميكية التسعير وتعقد مكونات المنتج والعلاقة مع الموردين .

10-يعد مدخل التكلفة المستهدفة بمنزلة الوسيلة للتعرف على أي المنتجات تحقق الأرباح الكافية.

1.3.2.5 مبادئ التكلفة المستهدفة:

تحدد معظم التكاليف بناء على القرارات المتخذة أثناء المراحل الأولى لتصميم المنتج والعملية الإنتاجية وتعتبر محاولة تخفيض التكاليف عند بلوغ المنتج مرحلة الإنتاج أمراً صعباً، لذلك فإن التركيز على التكاليف أثناء المراحل الأولى للتصميم يعتبر أساسياً لضمان تحقيق الربح والتكلفة المستهدفة. وهذا يعني أنه يلزم معرفة تصاميم المنتج، اختيارات المواد، المواصفات والتجاوزات المسموحة، تصميم العمليات وقرارات الاستثمار قبل اتخاذ قرارات تصميم وتطوير المنتج. وبناء عليه فإن المبادئ الأساسية التي تقوم عليها التكلفة المستهدفة هي التالية:⁽¹⁾

1-السعر يؤدي إلى التكلفة: استناداً لهذا المبدأ يضع نظام التكلفة المستهدفة هدف تكلفة بطرح هامش

الربح المرغوب من سعر السوق التنافسي. وهذا ما يعبر عنه بالمعادلة التالية:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع - هامش الربح المستهدف.

2-التركيز على العميل: أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، التكلفة والوقت والتي تؤخذ بعين الاعتبار في قرارات المنتج والعمليات وفي نفس الوقت توجه تحاليل التكلفة بحيث يجب أن تكون قيمة أي خاصية أو وظيفة يؤديها المنتج بالنسبة للعميل أكبر من تكلفتها.

3-التركيز على مرحلة التصميم: في هذا السياق يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج والعملية. لذلك يجب أن تتم التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة وتخفيض زمن إطلاق منتجات جديدة في السوق.

4-فريق أعضاؤه من وظائف مختلفة ويتعلق هذا بحقائق أن الفريق متعدد الوظائف مسؤول عن كامل العملية من الشروع، الاختبار إلى النهاية. ويعني الفريق المتعدد الوظائف هنا تفاعل أقسام مختلفة.

5-تخفيض تكلفة دورة الحياة: يتم تخفيض تكلفة كامل دورة الحياة بالنسبة لكل من المنتجين والعملاء. وتتضمن تكلفة دورة الحياة سعر الشراء، تكلفة التشغيل، تكلفة الصيانة والتوزيع.

⁽¹⁾ راضية عطوي ، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف ، رسالة ماجستير في علوم

التسيير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة الحاج لخضر ، باتنة، 2008

6- إدماج سلسلة القيمة: ويعني هذا إدماج كل أعضاء سلسلة القيمة، حيث يتم إدراج كل الأعضاء المعنيين بالتوريد، التوزيع، تقديم الخدمات والعملاء في أسلوب التكلفة المستهدفة.

1.3.2.6 صعوبات تعيق تبني مدخل التكلفة المستهدفة:

على الرغم من المزايا العديدة التي تحققها التكلفة المستهدفة، إلا أن هناك بعض المحددات التي قد تعيق تطبيق التكلفة المستهدفة أهمها:¹

1- عدم وضوح مفهوم التكلفة المستهدفة ومفهوم هندسة القيمة في الواقع العملي لكثير من الوحدات الاقتصادية.

2- الضغط الكبير على العاملين لبلوغ التكلفة المستهدفة ضمن جدول زمني محدد.

3- ضعف قدرة إدارة الشركة على التنبؤ بسعر السوق، والذي يعتبر نقطة البداية لمدخل التكلفة المستهدفة.

4- صعوبة التنبؤ بالمنافسين الجدد في المستقبل إضافة إلى المنافسين الحاليين.

5- صعوبة التنبؤ بالتطورات التكنولوجية التي ستكون في المستقبل.

6- صعوبة التنبؤ بتفضيلات العملاء المستقبلية.

7- صعوبة إدارة التكلفة المستهدفة لتحقيق التكلفة المستهدفة.

8- النقص الذي يواجه الشركات في توافر المعلومات التفصيلية عن تكلفة المنتجات.

9- ربط تطبيق التكلفة المستهدفة بتحقيق أرباح حالية، فعندما تحقق الشركة أرباحا تكون هناك علاقة ايجابية بين مدخل التكلفة المستهدفة ومستوى الأرباح، ولكن إذا حققت خسائر غالبا ما ترحب الإدارة بأية طريقة أخرى لتخفيض التكاليف.

لكل هذه الصعوبات والمحددات فإن الباحث يرى صعوبة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على الشركات الصناعية وذلك لشدة المنافسة في هذا العصر بالإضافة الى غير ذلك من الصعوبات.

1.3.3 أسلوب سلسلة القيمة (هندسة القيمة):

أسلوب مكمل لمدخل التكلفة المستهدفة، إذ يقوم بالبحث عن المناطق المحتملة لخفض التكلفة أثناء مرحلة تصميم وتخطيط المنتج مع المحافظة على الحالة الوظيفية وجودة.

القيمة بمدلول المنافسة تعبر عن المبلغ الذي يكون الزبائن على استعداد لدفعه مقابل ما تعرضه المؤسسة. وبجدر التمييز بين قيمة استعمالية، قيمة تبادلية، قيمة تقديرية وقيمة اقتصادية:

قيمة استعمالية: أي منفعة المنتج للعميل.

(¹) مجدي وائل الكبيسي ، مرجع سابق، ص175

قيمة تبادلية: السعر النسبي للمنتج قيمة ما تساويه سلعة ما نسبة إلى السلع الأخرى؛
قيمة تقديرية: وتحدد وفقاً لدرجة الارتباط بين صورة المنتج ونظام القيم السوسيوثقافية للعميل؛
قيمة اقتصادية: وتعني تكلفة المنتج بالنسبة للعميل.

1.3.3.1 سلسلة القيمة كأداة للتشخيص الإستراتيجي:

في إطار التشخيص الإستراتيجي ، يمكن استخدام سلسلة القيمة بطريقتين :
1. يمكن اعتبارها كخريطة نشاطات لمختلف الأنشطة المولدة للقيمة؛ حيث أن هذا التصنيف دفع بالمدراء إلى التفكير بالدور الذي يلعبه كل نشاط؛
2. سلسلة القيمة يمكن استعمالها بالتوازي مع سلسلة التكاليف، وبالتالي فإن مزج الفكرتين يعطي فهماً دقيقاً وأكثر وضوحاً؛ غير أنه، من الصعب تحديد كمية مساهمة كل نشاط في القيمة الكلية المدركة للعملاء؛ وذلك راجع إلى ذاتية معايير كل عميل.
إن سلسلة القيمة هي أحد نماذج التحليل الإستراتيجي ، ومن خلالها يمكن النظر إلى الإستراتيجي المؤسسة، ضمن الخطوط التالية: (1)

1. الميزة التنافسية للمؤسسة؛ تقاس بقدرة المؤسسة على تحقيق مستمر للأرباح؛
2. الربح المتحصل عليه تجارياً، هو كل ما يفوق تكلفة القيمة المدركة؛
3. القيمة تنتج عن طريقة هيكل المؤسسة لسلسلة قيمتها؛

1.3.3.2 استخدام مدخل هندسة القيمة في تحقيق التكلفة المستهدفة:

يعد مدخل هندسة القيمة (تحليل القيمة) من الأدوات الرئيسية التي يستخدمها مصمم الإنتاج في تحقيق التكلفة المستهدفة لمنتجاتهم نظراً للدور الحيوي الذي تقوم به، إذ تعمل على البحث عن المناطق المحتملة لخفض التكلفة أثناء مرحلة تصميم وتخطيط المنتج كمدخل مكمل لمدخل التكلفة المستهدفة، فالجانب الهام في هندسة القيمة أن هدفه ليس تخفيض تكلفة المنتج، ولكن تحقيق مستوى معين من خفض التكلفة، أي تستهدف تقليل الفجوة التي تتواجد بين التكلفة التقديرية للمنتج والتكلفة المسموح بها، إذ يتم بعيد التصميم المبدئي للمنتج تقدير تكلفة تنفيذه ومقارنتها بالتكلفة المستهدفة، فإذا ما تبين أن التكلفة المقدرة لتنفيذ التصميم تزيد على التكلفة المستهدفة تبدأ أنشطة هندسة القيمة، إذ

(1) العجالي عادل ، دور تحليل الموارد والكفاءات في تحديد إستراتيجيات نمو المؤسسة ، رسالة ماجستير في علوم التسيير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة فرحات عباس ، سطيف،

يتم تعديل التصميم والبحث عن بدائل تصميم أخرى تلبي رغبات العميل وتحقق التكلفة المستهدفة - إذ لا ينفذ تصميم المنتج إلا إذا كانت التكلفة المقدرة مساوية أو أقل من التكلفة المستهدفة - ويتم ذلك عبر العديد من إجراءات هندسة القيمة.¹

تستخدم هذه الأداة في محاولة تضيق الفجوة بين مستوى التكلفة الحالية وبين مستوى التكلفة المستهدفة وذلك قبل الشروع في الإنتاج ودون المساس بجودة المنتج أو مستوى أدائه الوظيفي و يتم عمل ذلك عبر سبع مراحل متتالية:

-تحديد التوجه: بتحديد الأهداف ومجال البحث،

-الإعلام: بتجميع أكبر قدر ممكن من الأفكار والمعلومات عن المنتج (بالتعاون بين مختلف الإدارات) ومقابلتها وتلخيصها،

-التحليل الوظيفي: بتحديد المنتج تصميم أول تحدد فيه مواصفات وخصائص المكونات والأجزاء والوظائف المنتظرة من كل جزء عدل حسب احتاجات العملاء،

-الإبداع: بعرض كل الأفكار، الأساليب والطرق (بغض النظر عن جودتها)

التي تؤدي إلى تحقيق وظائف المنتج،

-تقييم الحلول: وذلك بإنجاز دراسة نقدية للأفكار والطرق المقترحة من حيث إمكانية التطبيق، المساهمة في إضافتها إلى قيمة المنتج وتخفيض التكلفة، اتخاذ القرار: حيث يتم اختيار أفضل الحلول المطروحة (بعد إمكانية تعديلها وتطويرها). -متابعة الإنجاز حتى تتأكد الاستفادة من هذا الأسلوب لابد من متابعة الخطط ومتابعة تنفيذها على حد السواء.

تحليل سلسلة القيمة يهدف إلى:⁽²⁾

-تقييم مساهمة الأنشطة الداخلية في تحقيق القيمة النهائية التي تولدها المؤسسة.

-تقييم نقاط القوة ونقاط الضعف بتحليل العمليات داخل المؤسسة.

-تحديد مجموعة الأنشطة التي يمكن أن تكون مصدرا حاليا أو محتملا لمزايا تنافسية.

-تقييم البعد التنافسي للمؤسسة.

-توفير إمكانية أكبر لتحسين ربحية المؤسسة بتحليل: العلاقات مع المورد، العلاقات مع العملاء،

العلاقات الداخلية، العلاقات بين سلاسل القيمة إذا كانت المؤسسة تتكون من أكثر من سلسلة قيمة.

(1) مجدي وائل الكبيجي، مرجع سابق ص 171

(2) ذوايدي مهدي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي

،مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،جامعة محمد بوضياف،العدد 90، 2009، ص214

1.3.4 إدارة الجودة الشاملة:

مع تطور التنظيم الإداري في العالم وخصوصاً في المنظمات العملاقة وذلك نتيجة المنافسة القوية والشرسة في بعض الأحيان. أصبح أسلوب الجودة من أهم الأساليب الأساسية للتطبيق ولا يعني بذلك (جودة المنتج) فقط ولكن بتعمق أكثر (جودة النظام ، ولا يمكن تحقيق هذه المعادلة دون البناء الفعال والمدروس لنظام إداري مبني على النظام الحديث لإدارة العمليات عن طريق إدارة الجودة وذلك باخذ هذه التوصيات في الحسبان.⁽¹⁾

الجودة هي إنتاج منتج يتطابق مع المواصفات الموضوعة في التصميم ومع حاجات ورغبات العملاء، بأقل نسبة من العيوب والأخطاء، وبأقل تكلفة لشحنة بهدف إرضاء العميل.⁽²⁾ استجابة للتطورات الحاصلة في المحيط التنافسي وحتى تحافظ المؤسسات على بقائها وتدعم تنافسيتها . اتجهت نحو مدخل حديث لضمان الجودة وتخفيض التكاليف هو إدارة الجودة الشاملة وهي تقوم على ما يلي :

- التركيز الشديد على العميل، معرفة احتياجات مستعملي المنتج أو الخدمة وتلبيتها وكذلك معرفة ترقبات المستعملين؛

-الالتزام بالجودة والتحسين المستمر بتبني أساليب منهجية وعلمية للعمليات.

يمكن تعريف الجودة الشاملة على أنها التوافق الدائم للمنتجات والخدمات مع متطلبات العملاء و تطورها وذلك بالتحكم في كل أنشطة المؤسسة .ومن هذا المنظور يطرح مفهوم الجودة من عدة اتجاهات:

-لا تتعلق الجودة بالمنتج فقط وإنما بكل أنشطة المؤسسة؛

-المنتج ليس موجهاً للعميل فقط، بل لمستعملي المنتج؛

-يتسع مفهوم العميل ليشمل علاقات العمل داخل المؤسسة حيث يتضمن كذلك مفهوم العميل الداخلي؛

- المراقبة ليست مسؤولية المختصين فقط، بل هي مسؤولية كل المشاركين في العملية الإنتاجية إذ أن كلا من هؤلاء مطالب بممارسة المراقبة الذاتية على إنتاجه ومهامه.

⁽¹⁾عبد العزيز عبد العال زكي عبد العال ، ادارة الجودة ودورها في بناء الشركات، رسالة دكتوراة الفلسفة في ادارة الاعمال غير منشورة ،الجامعة الافتراضية الدولية ، لندن، 2010، ص 10

⁽²⁾ أسماء مناصرية، طرق تحسين الجودة في المؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة، رسالة ماجستير في علوم التسيير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة، 2013، ص 7

1.3.4.1 بعض المبادئ الأساسية للجودة:

العميل يحدد الجودة؛

يتطلب تحسين الجودة اعتماد مقاييس فعالة للجودة حيث لا ينبغي أن يتكلم عن مجرد آراء وإنما على بيانات؛

الأفراد الذين يعملون داخل النظام هم الذين يخلقون الجودة؛

الجودة هدف متحرك يتطلب الالتزام بالتحسين المستمر؛

الوقاية هي المفتاح الجوهرى لإنتاج جودة عالية وليس اكتشاف الأخطاء حيث ينبغي القيام بالأشياء الصحيحة، بشكل صحيح منذ المرة الأولى ودائماً؛

يجب أن تدعم الإدارة العليا كل المبادرات المتعلقة بالجودة. يتطلب مدخل إنتاج الجزء المطلوب بالجودة المطلوبة، بالكمية المطلوبة وفي الوقت المحدد. وبعبارة أخرى، يسعى نظام الجودة لتحقيق الأهداف التالية:⁽¹⁾

إلغاء الأنشطة التي ليست لها قيمة مضافة؛

صفر عيب؛ صفر مخزون؛ سرعة ضبط الآلات؛

صفر عطب؛ التسليم في الوقت المحدد.

تعتبر هذه الأهداف مثالية ومن الصعب تحقيقها عملياً إلا أنها تشكل هدفاً ينبغي السعي للإقتراب منه وتخلق مناخاً للتحسين المستمر والتفوق.

كما يمكن أن يميز بين المفاهيم الثلاثة كما يلي:

1. مفهوم تأكيد الجودة:

هو الاهتمام بجودة كل من المنتج كسلعة أو خدمة من ناحية، وكلفته المالية من ناحية أخرى، فى المنتج حتى يمكن تلافيها مستقبلاً خلال إصدار قرارات والبحث عن أى عيوب وتدريب وتأهيل عملاء الداخل (العاملين بالمؤسسة) لتحسين الإنتاج، قصير المدى، وخلال إحكام عملية التفتيش والرقابة على المنتج، بجانب رفع مستوى ثقافة الجودة لدى عملاء الداخل (العاملين) و عملاء الخارج المستفيدين من المنتج.

2. مفهوم جودة الإدارة الشاملة :

بداخل المؤسسة والمنافع خارج المؤسسة، وإعطاء الأولوية للاهتمام بالعميل وإصدار قرارات طويلة الأمد وقصيرة الأمد لتحسين جودة المخرجات المقترنة بتقليل الكلفة وتعزيز الإنتاجية أى

⁽¹⁾راضية عطوي، مرجع سابق، ص32

زيادة نسبة وحدات المخرجات :وحدات المدخلات، ورفع كفاءة القيادات العليا بجانب عملاء الداخل خلال إشاعة ثقافة الفريق وتدفق المعلومات أفقيا بأسلوب مرن.

3. مفهوم جودة الإدارة الشاملة الإستراتيجية:

هو الاهتمام بكل من العميل والبيئة وتكون الأولوية للجودة العامة ، وتصدر القرارات قصيرة وطويلة الأمد شاملة لكليهما اى المؤسسة والبيئة، ويكون محور هذه القرارات منع العيوب فى كل من السلعة أو الخدمة لرفع فعاليتها فى البيئة، مع مراعاة شراكة البيئة فى تحسين الجودة، مع توجيه القيادات والعاملين والمنتفعين إلى ضرورة الرعاية الصحية والاجتماعية والاقتصادية لعملاء الداخل لرفع مستوى أدائهم وتحسين روحهم المعنوية، والانتماء لمؤسستهم ، والسعى الدائم لتنمية مداركهم وصقل مهاراتهم خلال الاستفادة وتلقيها من تدفق المعلومات أفقيا ورأسيا، اى بين زملاء العمل القيادات العليا.

1.3.4.2 مفاهيم أدوات الجودة ومستوياتها المعيارية العالمية:

توجد سبع أدوات جودة و هى كالتالى:

1-الرسوم البيانية لربط العلة بالمعلول.

2. صحائف التحقق

3.خرائط المراقبة

4. خرائط التدفق

5.الموقع خلال التسلسل التاريخى.التي تبين أولويات المشكلات، وإيراز المشكلة.

6. خرائط باريتو الجديرة بمواجهتها أولا، ولا تحتتمل أى تأجيل.

7.الرسوم البيانية المتناثرة التي تميز بين المتغيرات الأصلية عن الفرعية.

1.3.4.3 مفهوم المقارنة فى الجودة:

يتفرع مفهوم المقارنة فى دراسات الجودة إلى ثلاثة مفاهيم فرعية هى: ¹

1.مقارنة مع علامات مرجعية للجودة هى مقارنة جودة سلعة أو خدمة فى مؤسسة مع نظيرتها فى مؤسسة أخرى منافسة لها، ثم العمل على بذل الجهد لرفع مستوى الجودة الأدنى إلى المستوى الأعلى بعد المقارنة.

(1) محمد روازقي ، الادارة الاقتصادية فى الشركات اليابانية مع التركيز على نظام التوقيت الدقيق ومحاولة الاستفادة منه فى الشركات الجزائرية، رسالة ماجستير فى علوم التسيير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة الحاج لخضر ، باتنة ، 2008 ، ص76

2.مقارنة في ضوء مقياس العيوب الصفرية تقارن السلعة او الخدمة الحالية الواقعية، بحالتها عند تصور أنها خالية تماما من العيوب أي أنها وصلت الى والجودة درجة عيوب صفرية، أو درجة الكمال المثالي في الجودة الكبرى حيث: (1)

أ -تتعلق الجودة الكبرى بكل من مدخلات وعمليات ومخرجات ونواتج السلعة او الخدمة.
ب -تتعلق الجودة الصغرى بأحد عناصر الجودة الكبرى وليس كلها .

مما تقدم فإن المؤسسة التي لا تجعل الجودة أو النوعية لمنتجاتها أو خدماتها محورها الرئيس في العمل لا تستطيع أن تستمر وتحقق التطور لأنها في ظل هذه الصراعات التنافسية الكبيرة لا بد لها من أن تضمحل أو تنسحب من الأسواق المختلفة. عليه فإن الباحث يرى لا بد من اعتماد الجودة كاسلوب اداري ومنهج للعمل من اجل تحقيق اهداف المنظمة في البقاء والتقدم .

1.3.5 اسلوب الكايزن:

الفلسفة اليابانية الكايزن (Kaizen) التي تتبنى مفهوم التحسين المستمر والتدريجي، وظهرت هذه الفلسفة في بدايتها بالمجال الصناعي وانتشرت لتشمل المجالات الخدمية والتعليمية. تعتبر فلسفة الكايزن إحدى مناهج التحسين المستمر وهي تعتمد على مفهوم التحسين المتزايد المستمر، وهي بذلك تحذو حذو بقية مناهج التحسين المستمر الأخرى وهي:

1.منهج كايزن .

2.منهج جوران .

3.منهج حل المشاكل

4.دورة التحسين المستمر لجون مارش

مفاهيم فلسفة الكايزن:

Kaizen كايزن هي كلمة يابانية تتكون من مقطعين:

•كاي Kai - وتعني التغيير

•زن Zen - وتعني للأفضل أو الأحسن.

•وتترجم إجمالاً Kaizen إلى التحسين المستمر.

العناصر الأساسية الخمسة للكايزن هي:

1.فريق العمل.

(1)نسرين شما، الطرائق الإحصائية لضبط الجودة، رسالة ماجستير في الاحصاء غير منشورة، كلية العلوم جامعة

دمشق ، دمشق، 2013، ص

2. الانضباط الشخصي.

3. الروح المعنوية العالية.

4. دوائر الجودة.

5. اقتراحات للتحسين.

1.3.5.1 اهداف الكايزن:

هناك عدد من الاهداف يمكن ان يحققها اسلوب الكايزن الا أن من اهمها: (1)

1. تخفيض التكاليف عن طريق خفض المستمر لتكاليف أنشطة الوحدة الاقتصادية التي لا تضيف قيمة وتقليل الضياع والتحسين غير وقت الدورة الصناعية.
2. تحسين الجودة اي عملية التحسين المستمر للجودة وتمد الوحدة الاقتصادية بخريطة تمكنها من المواظبة على انتاج سلع وخدمات ذات جودة عالية.
3. ارضاء الزبائن ، اذ ان فلسفة كايزن تعتمد على التسليم باهمية الزبون وضرورة ارضاء واشباع رغباته وكذلك الاحتفاظ بالزبائن الحاليين وجذب زبائن جدد.

1.3.5.2 استراتيجيات تطبيق الكايزن:

- طرح اسئلة صغيرة لتبديد الخوف واستلهاام الابداع.
- التدبر في افكار صغيرة لاكتساب عادات ومهارات جديدة.
- اتخاذ تحركات وافعال صغيرة من شأنها ان تضمن النجاح وحل المشكلات الصغيرة حتى عند مواجهة أزمة مؤلمة كي لا تضطر الى حل مشكلات اكبر.
- منح المكافآت الصغيرة لنفسك وللآخرين لإحراز أفضل النتائج.
- ادراك اللحظات الصغيرة الحاسمة المؤثرة التي يتجاهلها الاخرين.
- لذلك فإن من فوائد تبني اسلوب التحسين المستمر:

1. يولد العملية الموجهة للتفكير.
2. يستلزم من الوحدة الاقتصادية ككل ايجاد الحل للمشاكل بصورة مستمرة.
3. يينشئ شبكات عمل وانشطة افقية لخدمة اهداف الوحدة الاقتصادية.
4. يخلق الاستجابة من خلال توجيه الزبون لقتوات توزيع المنتجات.
5. يينشئ عملية التغيير والتعليم المستمر.

(1)حاتم كريم كاظم، التحسين المستمر باسلوب كلفة كايزن وامكانية اعتماده في الشركة العامة لصناعة الاطارات في التجف، مجلة مركز دراسات الكوفة، جامعة الكوفة، المجلد1، العدد21، 2011، ص 166-169

بالرغم من هذه الفوائد وغيرها الا انه لا بد من الاخذ في الحسبان لمبادئ الكايزن والتي تتضمن مايلي:⁽¹⁾

1. ليس للتحسين نهاية فهو مستمر طالما ان الوحدة الاقتصادية قائمة وهو من متطلبات وجودها.
 2. ان التحسين المستمر يمثل عملية شاملة.
 3. تحتاج عملية التحسين الى جهود جميع من يعمل في الوحدة الاقتصادية.
 4. لا يعني عدم وجود اخطاء عدم وجود حاجة للتحسين.
 5. استغلال الوقت لكي تسبق المنافسين وتكون الاولوية لك.
- لاشك ان اسلوب الكايزن من الاساليب الفاعلة الا أن الباحث يعتقد ان هذا الاسلوب يحتاج الى مزيد من التركيز والمتابعة على المدى الطويل لكي يحقق الاهداف التي وضع من اجلها .
- 1.3.6 اسلوب سيجما ستة:**

يعد مفهوم سيجما ستة احد اشهر المفاهيم الادارية في عالم الجودة الشاملة ظهر هذا المفهوم في نهاية السبعينات وبداية الثمانينات من القرن الماضي وحقق انتشارا واسعا .بدأت كبرى الشركات العالمية تتبناه وتطبقه على اجراءتها الادارية الحديثة.

1.3.6.1 فوائد اسلوب سيجما ستة:

1. الوصول الى النجاح الدائم:
- ان اهم السبل للاستمرار في النمو بشكل متضاعف احكام السيطرة على الاسواق هي التجديد والابتكار والتحديث المستمر في المنظمات من اجل مواكبة التطورات.
2. تحديد اهداف كل فرد: جميع المنظمات المتفوقة تسعى الي تحديد هدف عام لها، والاهداف التفصيلية لكل اقسامها ، واهداف كل موظف يعمل بها حتى يكون العمل في اتجاه واحد لتحقيق الهدف العام للمنظمة.ويركز اسلوب سيجما ستة على العملية والعميل لتحديد هدف ثابت وهو الوصول الى اداء بمستوى قريب من الكمال حسب مايتوقعة غالبية العملاء.
 3. زيادة معدل سرعة التحسين:

المنظمات التي تحرص على التفوق والسيطرة على حصص الاسواق لا بد ان تقوم بعملية التحسين المستمرة وبمعدلات اسرع ، وذلك من خلال وضع خطة لمضاعفة الاداء . ويتطلب تحقيق الهدف من سيجما ستة تحقيق تعديلات وتحسينات في كل جزء من عملية انجاز العمل داخل المنظمة.

⁽¹⁾أميرة عبد الرحمن برهمين ، تأصيل مبادئ الكايزن ومقارنتها بالمبادئ الاسلامية، مجلة عالم الجودة، مؤسسة التقنية للتطوير، العدد 4 ، 2012، ص 66

4.التشجيع على التعلم والتدريب:

يعد أسلوب سيجما ستة من الأساليب التي يمكن ان تحقق زيادة في التطوير، وفي سرعة تنفيذ المهام والمشاركة في طرح افكار جديدة.⁽¹⁾ المقارنة بأسلوب سيجما ستة

أحد حروف الأبجدية اليونانية ويستخدم ($\Sigma \delta$) المعنى :حرف سيجما في الرياضيات بوجه عام، وفي مجال الجودة يستخدم في معادلة رياضية لقياس الانحراف المعياري لمستوى جودة السلعة أو الخدمة عن المستويات القياسية، وللكشف عن الخطأ بنسبة ٣٤ إلى عشرة ملايين .

1.3.6.2 مجالات استخدامها :

تستخدم معادلات السيجما ستة في أربعة مجالات هي:

- قياس جودة الصناعة، والخدمات، والعائد، والربح.
- قياس مطالب العملاء.
- قياس أخطاء القرارات وكيفية تلافيها.
- قياس الفرص المتاحة لرواج السلعة أو الخدمة.

1.3.6.3 طريقة استخدامها:

لا يستطيع فرد واحد استخدامها بل لابد من فريق يتكون من خمسة تخصصات هي:²

- تحديد أبعاد المشكلة ومتغيراتها وصفيًا.
- قياس متغيرات المشكلة والعلاقات بينها وإسقاطاتها المستقبلية.
- تحليل أسباب كل مشكلة خلال ربط علمي بين العلة والمعلول
- استبقاء العوامل التي تحل المشكلة واستبعاد ما يعوق ذلك.
- مراقبة تفعيل المتغيرات الباقية بهدف استمرار تحسين الجودة.

على كل حال فقد تطورت مناهج تحسين اداء كل من الاعمال والعمليات وذلك خلال العقود الاخيرة بدءا بالادارة بالاهداف والنتائج ومرورا بمراقبة الجودة الكلية ثم ادارة الجودة الشاملة ثم سيجما ستة ثم نظرية القيود ثم اعادة الهندسة فمنهجية استبعاد الفاقد ثم ادارة المعرفة ثم ادارة سلاسل التوريد الالكترونية ثم الدمج ما بين منهجية سيجما ستة ومنهج استبعاد الفاقد واخيراً⁽¹⁾ محمد صالح محمد الزهراني، امكانية تطبيق اسلوب سيجما ستة في نادي ضباط قوى الامن بمدينة الرياض، رسالة ماجستير في العلوم الادارية غير منشورة ، كلية الدراسات العليا جامعة نايف العربية للعلوم الامنية، الرياض، 2010، ص 34-38

²مصطفى عبد السميع محمد ، التوجهات العالمية للجودة ومغزاها في التعليم العالي، دن، القاهرة، 2009، ص4

المنظمات عالية الاداء. (1)

1.3.7 نظرية القيود:

تتناول نظرية القيود البحث عن نقاط الاختناق داخل خطوط الإنتاج والقيام بمعالجتها لتحقيق التوازن بين الطاقات على مستوى خطوط الإنتاج، وهذا يؤدي الى تحسين كفاءة العمليات الداخلية وبالتالي تعظيم عائد العمليات الداخلية مما يؤثر في النهاية على زيادة الربحية وتحقيق مصالح الملاك والأطراف الأخرى ويدعم ذلك وجود مجموعة القوانين والقواعد التي تتبع من تطبيق الحوكمة التي تنظم العلاقات بين مصالح الأطراف المختلفة. (2)

بما ان نظرية القيود تعتبر مدخل اداري يتجه نحو تعظيم الربح طويل الامد من خلال ادارة تهتم بمعالجة الاختناقات التنظيمية او الموارد النادرة، بالتالي فإنه لا بد من الاخذ في الاعتبار للمبادئ.

1.3.7.1 مبادئ تطبيق نظرية القيود:

لتطبيق نظرية القيود هناك عدة مبادئ لا بد من تحققها ويمكن حصرها فيما يلي: (3)

1. ان مستوى المخرجات المتحقق على مستوى الموارد غير المقيدة بمستوى موارد النظام المقيدة.
2. ان هامش الوقت المتحقق على مستوى الموارد المتحققة يساوي الزيادة في معدل مخرجات الموارد المقيدة.
3. ان منفعة وفاعلية الموارد ليستا مترادفتين.
4. ان هامش الوقت المتحقق على مستوى الموارد غير المقيدة يعتبر وهما تماماً.
5. إن دفعة الانتقال ربما او يجب ان لا تساوي دفعة الانتاج.
6. إن دفعة الانتاج يجب ان تكون متغيرة.
7. التركيز على التدفق المتزامن بدلا من التركيز على توازن الطاقات.

1.3.7.2 الخطوات الخمس المركزة:

لتطبيق نظرية القيود لا بد من اتباع الخطوات الخمس المركزة وهي:

1. تعيين القيد:

هذه الخطوة تتبع من عقيدة أساسية، لنظرية القيود، وهي أن القيود تحدد أداء النظام، وعليه فإن

(1) ممدوح عبدالعزيز رفاعي، منهجية سيجماستة مدخل تطبيقي، الطبعة الثانية، القاهرة، 2013، ص 5

(2) محمد شحاتة خطاب، التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات، ورقة عمل مقدمة الى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، جامعة الملك خالد، الرياض، 19 مايو 2010،

(3) معاذ خلف ابراهيم مرجع سابق، ص240

إدارة القيود الموجودة فى أى نظام توفر رقابة فعالة على النظام ككل، نظراً لأن النظام لا يمكن أن ينتج بصورة أسرع من معدل الإنتاج للمورد القيد، ومن ثم فإن هذا المورد القيد يجب أن يتم إستغلاله إستغلالاً كاملاً وبصورة مثالية، ويتم بالسلوكيات التى يفرضها المورد القيد تصنيف القيود طبقاً لنظرية القيود إلى نوعين أساسيين هما القيود المادية وقيود إدارية .

2. تحديد أكثر الوسائل الفعالة فى استغلال القيد:

هذه الخطوة تتطلب البحث عن تحقيق أعلى معدل ممكن لما يمكن أن يسمى فائض حيث انه داخل حدود مناطق الموارد الجارية ، العمليات الداخلية للنظام تكون مخرجات النظام محددة بمعدل فائض العمليات الداخلية للمورد القيد، ويلاحظ أن القيود المادية هى التى تتطلب البحث عن أفضل الوسائل الفعالة لاستغلالها، أما القيود الإدارية فإنه يجب التخلص منها وإحلالها بسياسات إدارية تدعم زيادة فائض العمليات الداخلية.

3. تحكم النظام فى المكونات الأخرى داخل النظام بصورة تخدم القيد:

هذه الخطوة تتضمن التخلص من الفاقدة، وتأكيد تعاضد مردود النظام من خلال المبيعات، ونظراً لأن التركيز على تعظيم تحقيق المكونات النقدية الأخرى داخل النظام بخلاف القيد تشتمل ضمناً على الموارد غير المقيدة أو التى لا تخضع لندرة نسبية، فإنه يجب ضبط أداء الموارد غير المقيدة بصورة تدعم تحقيق أقصى فعالية من المورد القيد.

4. إزاحة فائض العمليات الداخلية إلى أعلى: هذه الخطوة تتوقف على طبيعة القيد نفسه، فإذا

كان القيد مادي فإن زيادة فائض العمليات الداخلية تتم عن طريق إضافة الطاقة إلى النظام فى موقع القيد، أما إذا كان القيد إدارى فإن زيادة فائض العمليات الداخلية تتم عن طريق إحلال سياسات وإجراءات وقواعد وطرق بديلة.

5. تجديد دائرة عملية التحسينات المستمرة: حيث أن التخلص من القيد من خلال الخطوات الأربعة السابقة، قد يخلق قيوداً جديداً، وبالتالي يجب إدارة القيد الجديد بنفس منطق الخطوات الأربعة السابقة، أسلوب جدولة الإنتاج ولتحقيق عملية التحسينات المستمرة، تم بناء على الخطوات الخمس المركزة ، تطوير منهج لجدولة الإنتاج ويعمل هذا الأسلوب على مواجهة نقطة الضعف التى تشترك فيها معظم النظم الإنتاجية وهى الفشل فى كيفية إدارة القيود التى تواجه النظام، ومن ثم يبحث هذا الأسلوب فى كيفية التغلب على هذه المشكلة من خلال ثلاث آليات منفصلة هى: (1)

(1) جودة عبد الرؤوف محمد زغلول، منظور إنتقاداتى لنظرية القيود وتداعياتها المكتسبة من فكر المحاسبة الإدارية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية كلية التجارة، المجلد 45 ، العدد 1 ، يناير 2000،

ص ص 15-16

- 1-آلية ضبط إيقاع العمليات المطلوبة لتنفيذ برنامج الإنتاج الرئيسى والتفصيلى.
- 2-آلية الحوائل سواء المرتبطة بالزمن أو المرتبطة بالمخزون.
- 3 - آلية تزامن تدفق الموارد داخل النظام الإنتاجى مع نسبة التقدم فى تنفيذ برنامج الإنتاج.

1.3.7.3 حدود نظرية القيود:

على الرغم من أن معظم المصطلحات المستخدمة فى إطار نظرية القيود تعد معروفة فى إطار فكر المحاسبة الإدارية، إلا أن هذه المصطلحات تميزت بتفرد تعريفاتها وتطبيقاتها فى سياق نظرية القيود، ولاشك أن هذا أمر يؤخذ على نظرية القيود، نظراً لأنها أدت إلى تشويه المفاهيم والمصطلحات المحاسبية المتعارف عليها، ويمكن تفسير أسباب هذا التفرد، ومن ثم القصور فى لغة ومفردات نظرية القيود إلى سببين أساسيين:⁽¹⁾

1.الفروق الهدافية بين فلسفة نظرية القيود وبين الفكر المحاسبى التكاليفى والإدارى، فبينما تركز نظرية القيود على أهداف زيادة فائض العمليات الداخلية وقياس الأداء وحل المشكلات باستخدام منهج التفكير المنطقى، نجد أن الفكر المحاسبى التكاليفى والإدارى يركز على أهداف مختلفة مثل قياس ورقابة وخفض التكلفة وقياس وتقويم الأداء وترشيد عملية إتخاذ القرار، ولاشك أن إختلاف الأهداف توجب تكوين أطر وإستخدام مفاهيم ومصطلحات تكون ملائمة للوصول إلى تلك الأهداف.

2.الخلفية الأكاديمية غير المحاسبية لصاحب نظرية القيود، ومن ثم جاءت معظم مصطلحاته العلمية مثل فائض العمليات الداخلية والمخزون ومصروفات التشغيل عامة غير مقننة، لم يقدم لمدلولاتها تأصيلاً من الفكر المحاسبى أو من أى فرع آخر من فروع المعرفة يمكن الدفاع عنه فى إطار نظرية القيود،

1.3.7.4 نظم الإنتاج فى الوقت المحدد:

تعد نظم الإنتاج فى الوقت المحدد بمثابة فلسفة عامة للإنتاج تقوم اساساً على اداء الاعمال المطلوبة فى الوقت المحدد دون اي تقديم او تاخير وما يتطلب ذلك من حسن ادارة وتوظيف جميع الموارد المتاحة فى المنشأة .

يعد نظام الإنتاج فى الوقت المحدد جوهر الكثير من التقدم التكنولوجى ؛ وهو يعد بمثابة خطوة اولى لتطبيق تكنولوجيا التصنيع الأكثر تقدماً . وطبقاً لنظام الإنتاج فى الوقت المحدد فإنه يتم وفقاً لنظام السحب الذي بمقتضاه يتم فقط انتاج المنتجات عندما يحتاج اليها المستخدم ؛ حيث ان كل

(1) المرجع السابق ، ص6

مرحلة تنتج فقط ما تحتاجه منها المراحل التالية لها لا اكثر ولا اقل ؛ وبحيث يسحب الإنتاج بواسطة المرحلة المستخدمة لها في التوقيت المحدد .⁽¹⁾

1.3.7.5 عناصر نظام الإنتاج في الوقت المحدد :

حتى تتمكن المنشأة من تحقيق أهداف تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد لا بد من توفر عناصر متعددة بصورة مترابطة، وهي:

التركيز على الزبون وتنفيذ طلبه بدقة .

تقدير القوة البشرية العاملة داخل المنشأة .

تجنب المعيب والتالف والمخلفات في العمليات الإنتاجية .

التحسين المستمر في الأداء والتأكد من تطبيق الجودة الشاملة .

1.3.7.6 فوائد استخدام نظام الإنتاج في الوقت المحدد :

على الرغم من تطبيق هذا النظام لا يتم بالكامل، ولا أن الفوائد المكتسبة من تطبيقه يتم اكتسابها دفعة واحدة، بل يتم الاستفادة منه تدريجياً، ومن هذه الفوائد :

1. إنتاج بنوعية أفضل وجودة أكبر.

2. جودة الإنتاج تصبح مسؤولية كل عامل وليست مسؤولية مفتشي الجودة فقط.

3. الوصول بالتالف والهدر إلى حد الصفر.

4. تقليص دورة المنتج في العمليات الإنتاجية عن طريق إلغاء الأنشطة غير الضرورية التي تعيق العملية الإنتاجية.

5. التدفق والانسباب في العملية الإنتاجية.

6. الوصول بالمخزون إلى حد الصفر.

7. تخفيض التكاليف التي تتعلق بالنقل والمناولة والتخزين والأعمال المكتبية وغيرها، وبالتالي زيادة الربحية.

8. زيادة الإنتاجية وتحسين الأداء التشغيلي من خلال زيادة معدل العائد على الاستثمار، وارتفاع هامش الربح، وزيادة معدل دوران المخزون.

9. زيادة مشاركة وإنتاجية العمال وعملهم كفريق واحد، وإحساسهم بالمسؤولية.

10. تلبية طلبات ورغبات العملاء بقدرة عالية.

⁽¹⁾نادية شاكر حسين، تكلفة المنتج الصناعي في ظل بيئة التصنيع الحديثة، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية، كلية

1.3.7.7 محددات نظام الإنتاج في الوقت المحدد:

على الرغم من الفوائد العديدة الناتجة عن تطبيق هذا النظام ، إلا أن التطبيق الشامل لفلسته ما زالت تحيط بها الكثير من المحددات والمعوقات، وقد تصل أحياناً إلى درجة الصعوبة في التطبيق. فمن المعروف أن الانتقال من نظام إلى آخر داخل المصنع يحتاج إلى عمل تغيير جذري في أنظمة التكاليف والمحاسبة وتطوير يشمل كافة أجزاء المصنع، وما ينتج عنه من تكاليف عالية لا بد من التضحية بها. وبذلك قد يواجه تطبيق النظام معارضة من قبل الإدارة لعدم قناعتها بتحويل أنظمتها المستخدمة حالياً، التي هي معروفة بطبيعة الحال ومضمونة النتائج إلى نظام لا يمكن ضمان نجاحه. أما عن الجانب الآخر الذي يتعلق بالعاملين داخل المصنع فقد يواجه تنفيذ هذا النظام مقاومة كبيرة من قبل القوة العاملة، وأن الأساس في نجاح تطبيق النظام هو قناعتهم والتزامهم به وبفعاليتته. فإذا لم يكن هنالك فهم عميق للنظام وقواعده وإجراءاته الصحيحة فإن ذلك سوف يقود حتماً إلى عرقلة في تطبيقه ومن ثم فشله.⁽¹⁾

غير أن هناك بعض الانتقادات التي توضح حدود استعمالات النظام . وهناك من يعتبره نظاماً صالحاً لمجالات دون أخرى، فهو ملائم لبيئات الإنتاج المتكرر مع ضرورة توافر شروط معينة . ويكون عمله جيداً إذا كان موقع المورد قريباً من المنظمة . كما يتطلب تنفيذ هذا النظام تنميط الخط الإنتاجي واعتماد عدد محدود من المنتجات . بالإضافة إلى متطلباته المتعلقة بإعادة تنظيم المنظمة والتحضيرات اللازمة لمقابلة التوقفات في الخط الإنتاجي وتحديد المجالات التي تظهر فيها المشكلات.⁽²⁾ ويرى الباحث خلاصة القول ان هذا الاسلوب يمكن تطبيقه والاستفادة منه اذا ما وضعت هذه المحددات بعين الاعتبار.

1.3.8 المقارنة المرجعية:

تعتبر المقارنة المرجعية إحدى أهم الأدوات الإدارية في عالم اليوم، إذا تم استخدامها بشكل صحيح. إذ أن استخدام المقارنة المرجعية يساهم في تحسين مؤشرات الأداء وتحديد عناصر القوة وتعزيزها. كما أن اعتماد أسلوب المقارنة المرجعية في تقييم وتطوير أداء المؤسسة، يمكنها من الاطلاع على مستوياتها في المؤسسات المتميزة الأخرى، وهذا ما يشجع بالارتقاء بها إلى مستويات

⁽¹⁾ سناء نايف اليعقوب ، أثر تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد على تعظيم ربحية الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الاعمال جامعة الشرق الأوسط ، عمان، 2009، ص 37-38

⁽²⁾ زكية مقري، نحو تفكير جديد في إدارة الإنتاج في ظل هيمنة التسويق، رسالة دكتوراة الفلسفة في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الحاج لخضر ، باتنة، 2008، ص 297

أعلى، فضلا عن التعرف على الأساليب المتبعة في تحقيق ذلك.⁽¹⁾

يحظى مفهوم المقارنة المرجعية باهتمام العديد من الكتاب والباحثين كونه مصطلحا حديثا نسبيا في الدراسات الادارية مما دفع الكثير منهم الى تناوله بالدراسات والتحليل . وتبرز اختلافات في التعبير عن هذا المصطلح فيسميه بعضهم اداة ويدعي آخرون انه اسلوب وفريق آخر يعتبره طريقة وآخرون يرون ان المقارنة المرجعية عملية وعلى الرغم من هذه التسميات اللفظية الا ان هناك شبه اتفاق على المعنى المقصود والفائدة من التطبيق .اي انها بحث مستمر عن اكثر الطرق كفاءة في انجاز المهمة من خلال مقارنة الطرق ومستويات الانجاز مع شركات اخرى او ضمن الشركة نفسها مابين الوحدات الفرعية.

1.3.8.1 أهداف المقارنة المرجعية:

يساعد تطبيق المقارنة المرجعية على تحقيق عدة أهداف وهي كالاتي:

- 1-التحسين المستمر للعمليات الداخلية ,وذلك من خلال دراسة الكيفية التي ينفذ بها الآخرون أدائهم وتحديد نواحي القصور والأنشطة الداخلية والعمل على تلافيتها.
- 2-سعي الشركة من اجل أن تصبح المنافس الأكبر ,من خلال إيجاد أفكار وتحسينات جديدة افضل من تلك التي يمارسها المنافسون.
- 3-لأغراض البقاء في بيئة الأعمال.
- 4.مساعدة الشركة في الاستفادة من خبرات وتجارب المنظمات الأخرى.
- 5-تحديد كيفية أداء الشركة بشكل يتناسب مع إمكانياتها وقدراتها في تحقيق أهدافها باستخدام افضل الطرائق لذلك.

كما يمكن توضيح عدد من المزايا والفوائد التي يمكن الحصول عليها من تنفيذها , وهي كالاتي :

- 1-إن التركيز الخارجي للمقارنة المرجعية يوجه كل جهود التحسين في الشركة نحو تقديم منتج جديد بأسرع وقت وبأحسن جودة وأقل تكلفة لارضاء الزبون , وهذه العوامل تمثل عوامل النجاح بالنسبة للشركة.
- 2-إن التركيز الخارجي للمقارنة المرجعية يوجد مقاييس أداء تنافسية خارجية تؤدي بالضرورة إلى زيادة كفاءة وفعالية مقاييس الأداء الداخلية وتجعلها أكثر تنافسية.
- 3-أن المقارنة المرجعية يعلم إدارة الشركة كيف تتعلم وتستمر في التعلم وبالتالي ستكون في حالة بحث دائما عن أفكار جديدة , وعن طرائق جديدة , وعن وسائل جديدة.

⁽¹⁾ صالح بلاسكة ونور الدين مزياني، مساهمة المقارنة المرجعية في قيادة وتقييم أداء المؤسسات ، مجلة أداء

4-إن المقارنة المرجعية توجد الطموح لدى إدارة الشركة لكي تكون مثل القمم في الصناعة الذين يقودون التغيير إلى كل ما هو أفضل وجديد. (1)

1.3.8.2 نماذج المقارنة المرجعية:

يقصد بنماذج المقارنة المرجعية، المراحل الواجب اتباعها لتطبيق النموذج والاستفادة منه في المؤسسة وهناك خمس خطوات رئيسة متعاقبة لتطبيق أسلوب المقارنة المرجعية بنجاح، وهذه الخطوات هي :

1. التخطيط :

يمثل الخطوة الحاسمة في نجاح عملية المقارنة، حيث يتم تشكيل فريق المقارنة الذي يتولى تحديد العمليات التي سيتم إجراء المقارنة عليها. وعلى ضوء ذلك يتم اختيار الشريك الذي ستجري المقارنة معه. ويتم في هذه المرحلة كذلك تحديد نوع وطرق جمع المعلومات الضرورية لنجاح عملية المقارنة، إلى جانب تحديد كيفية قياس أداء كل من الشريكين في هذه المقارنة؛

2. التحليل :

ذلك بهدف الفهم الكامل والمعمق للعمليات الحالية في المنظمة، وكذلك العمليات الخاصة بالشريك في المقارنة، ثم تحديد حجم ونوع وأسباب الفجوة الموجودة في المنظمة، وما هي عوامل تفوق الشريك في العمليات التي تشملها المقارنة، وأخيرا يتم استقراء مستويات الأداء المستقبلية؛

3. التكامل :

ويتم في هذه المرحلة وضع برنامج تنفيذي لغرض تحديد المجالات التي تستوجب التغيير، والعمل على ضمان قبول البرنامج من قبل جميع العاملين، وتحديد الأدوار والموارد والوسائل التي تؤدي إلى تحقيق مستوى أداء أفضل؛

4. التنفيذ :

يبدأ التنفيذ الفعلي من خلال ترجمة الخطوات السابقة إلى أعمال وإجراءات، أهمها تعديل وتطوير وتطبيق أفضل الطرائق المكتسبة من الشريك، وبالصيغة التي تتلاءم مع بيئة المنظمة، ومراقبة النتائج ومستوى التقدم المحقق؛

5. النضوج:

يتحقق هذا حينما تنصهر أفضل الطرائق التي تم نقلها من الشريك إلى داخل المنظمة، حيث ينتج عن ذلك معالجة الفجوة السلبية مما يؤدي إلى الأداء الأفضل للمنظمة ككل. إلا أن هناك عوامل يجب مراعاتها لتحقيق النجاح في تطبيق المقارنة المرجعية يمكن إيجازها في النقاط التالية :

1.التجنيد الجيد للإطارات :حيث يتطلب تطبيق المقارنة المرجعية كفاءات إدارية وتشغيلية تكون على دراية بالخطوات والعوامل المساعدة على التطبيق؛

2. معرفة عميقة لعمليات المؤسسات حول تأثير المقارنة :يجب الفهم الدقيق لعمليات وأنشطة المؤسسة، وكذا المعرفة بوحدات النشاط داخل المؤسسة هذا من شأنه أن يساعد في وضع الخطة لإجراء المقارنة المرجعية ؛

(1)عباس نوار كحيط الموسوي ، دور المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير المبنية على أساس الكلفة

المستهدفة ، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية ، العدد69، 2008، ص 26

3. قوة إرادة التغيير ومدى تكيفها مع نتائج وظيفة الاستقصاء من عملية المقارنة: قد ينتج عن عملية المقارنة المرجعية إجراء تغييرات في المؤسسة والعاملين فيها وبالتالي يجب أن يتحلى أفراد التنظيم بالمرونة وتقبل التغيير؛

4. إدارة مشاركة المعلومات مع الشركاء فيما يخص المقارنة: عند إجراء المقارنة المرجعية يجب أن يتصف طرفي المقارنة بالمصداقية في تبادل المعلومات لأن المعلومات أهم عامل لاتخاذ القرارات الصحيحة؛

5. تركيز البحوث على المؤسسة الفائزة، أو الأقسام المعروفة بأنها الأفضل في هذا المجال: أي أن إجراء المقارنة مع مؤسسة رائدة يعطي نتائج أكثر نجاعة؛

6. احترام المراحل لعملية المقارنة المرجعية، وتنظيم العملية وفق خطة موضوعة مسبقا.

1.3.8.3 أنواع المقارنة المرجعية:

ان الحصول على أفضل الممارسات تكون من داخل القطاع أو من خارجه وأحد الوسائل إمام الوحدات هو إن تضمن نظام الرقابة لعملية المقارنة المرجعية عن طريق ربط الوحدة مع قاعدة بيانات من وحدات أخرى للتعلم من اساليبه ويمكن تصنيف المقارنة المرجعية إلى صنفين رئيسيين:⁽¹⁾

1 . المقارنة المرجعية الداخلية:

تتضمن اعتماد وحدات تنظيمية ذات أداء متميز داخل الوحدة واعتبارها كأساس للمقارنة لتحسين أداء الوحدات التنظيمية الأخرى لنفس الوحدة ويدخل ضمن هذا النوع عملية المقارنة المرجعية التي تتم في الوحدة التي لها عدة فروع أو اقسام.

2 . المقارنة المرجعية الخارجية:

وتتضمن إجراء المقارنة مع وحدات أخرى رائدة في نفس مجال عمل الوحدة أو مجال آخر وتشمل:

أ . المقارنة المرجعية التنافسية

تقوم على أساس المقارنة المباشرة مع الأفضل من المنافسين لتحقيق مستويات أفضل في الأداء لذلك تسمى أيضا المقارنة المرجعية في الأداء إذ تستخدم في مجال مقارنة المنتجات، الخدمات، التكنولوجيا ، الأفراد، الجودة، التسعير وبقية المجالات الأخرى.

ب . المقارنة المرجعية الوظيفية:

تسمى أيضا المقارنة المرجعية للعملية وتتضمن مقارنة وظيفة معينة (التسويق ، إدارة الموارد البشرية). أو أي عملية مثل تدريب العاملين أو غيرها بمثيلاتها في الوحدات الأخرى وقد تتم المقارنة مع وحدات تعمل بنفس المجال أو مجالات أخرى كمقارنة استقبال المرضى في المستشفيات مع استقبال الزبائن في الفنادق.

(1)صالح بلاسكة ونور الدين مزياني، مرجع سابق ، ص ص58-59

يمكن أن تقسم المقارنة المرجعية أيضا إلى ثلاثة أنواع حسب نوع الأنشطة التي تركز عليها وهي:⁽¹⁾

1- المقارنة المرجعية للأداء:

وتستخدم في الإنتاج أو تقديم الخدمات في عمليات التسعير وإدارة الجودة وخصائص الأداء إذ تتم مقارنة مباشرة مع المنافسين عن طريق تحليل الأداء.

2- المقارنة المرجعية للعمليات:

تستخدم في مراحل العمل المختلفة في الشركة مثل ترتيب وتنظيم الطلبات وتدريب العاملين وغيرها , وكذلك تهتم في تحديد الممارسات المؤثرة في الشركات الأخرى لإنجاز الوظائف المتشابهة.

3- المقارنة المرجعية الاستراتيجية

هي عملية مراجعة وفحص كيفية التنافس مع المنظمات الأخرى والبحث عن الاستراتيجيات التي تؤثر بصورة كبيرة على مستقبل الشركة على المدى البعيد.¹

1.3.8.4 المقارنة المبنية على أساس النسب المالية المرجعية:

هي متوسط نسبة مالية في مجتمع معين لصناعة معينة، وهذه النسبة مهمة جدًا لكل المنشآت حيث تستخدمها لمقارنة نسبها المالية مع هذه النسب لمعرفة ما إذا كانت في حالة نمو أم في حالة تراجع . فتحليل الاتجاه لمنشأة معينة لا يفيد كثيرًا، فقد تكون المنشأة تحقق تطورًا وتقدمًا ولكنه أقل مما تحققه المنشآت المشابهة في النشاط.²

محاسبة المسؤولية:

نشأت محاسبة المسؤولية كأسلوب يهدف إلى الرقابة وتقييم أداء العاملين في المنظمة بمستوياتهم الإدارية المختلفة لمسائلهم عن نتيجة أعمالهم مقارنة بالأداء المخطط، ويتطلب تطبيق هذا الأسلوب تطوير الأنظمة المحاسبية بهدف مراقبة الأداء والتعرف على مشاكل تنفيذ الخطط لدى مختلف المستويات، حيث برز نظام محاسبة المسؤولية كأحد أساليب المحاسبة الإدارية بهدف توفير معلومات محاسبية بصورة تقارير أداء تعمل على رقابة المسؤولين في الأقسام وتقييم أدائهم ضمن إطار المسؤولية المكلفين بها والناבעة من الصلاحيات الممنوحة لهم من قبل الإدارة العليا. كما يساعد نظام محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء عن طريق المقارنة بين معايير الأداء المحددة والنتائج الفعلية ومعرفة أسبابها ومعالجتها واتخاذ القرارات التي تؤدي إلى تحسين الخدمة وترشيد الانفاق.

1.3.9 نظم محاسبة المسؤولية:

تعتبر المسؤولية هي مفتاح توجيه الجهود نحو هدف مكافحة الانحرافات السالبة وتنمية الانحرافات الموجبة، أو أنها مفتاح قياس الوحدة الاقتصادية، حيث أنها تؤدي إلى تأكيد الرغبة والعزيمة والقدرة على التحدي من خلال تنمية روح الابتكار للوحدة إلى أفضل استغلال للطاقة أو الموارد المتاحة.

عموماً يمكن القول ان نظام محاسبة المسؤولية عبارة عن: اسلوب رقابي محاسبي لخدمة الادارة في تقييم اداء المسؤولية في المستويات الادارية من حيث مدى التزامها بالتكليف والاهداف من خلال التقارير.

(1)عباس نوار كحيط الموسوي ، مرجع سابق ، ص 25

(2)يوسف محمود جربوع ، مدى قدرة المراجع الخارجي من خلال التحليل المالي على اكتشاف الأخطاء غير

العادية والتنبؤ بفشل المشروع ، مجلة الجامعة الإسلامية سلسلة الدراسات الإنسانية، الجامعة الإسلامية غزة،

المجلد 13، العدد الأول، 2005، ص 273

من المعلوم ان كل مركز وظيفة يمثل مركز مسؤولية. والذي يستوجب التعرف على مواصفات الوظيفة (مواصفات الاداء) ومستلزمات الوظيفة، ومواصفات شاغر الوظيفة. ولا بد في النهاية ان تتوازن السلطات والمسؤوليات بالنسبة لكل مركز وظيفي. وايضاً لا بد ان يكون هناك توازن بين السلطة والمسؤولية من جهة وبين شاغر الوظيفة، ومستلزمات اداء الوظيفة، وبيئة الوظيفة من جهة اخرى. لكي يكون هناك سلامة في الاداء والذي يعني سلامة المخرجات بالنسبة لمركز الوظيفة.

عليه يقتضي هذا النظام اشتراك جميع المستويات الادارية بالهيكل التنظيمي للمنشأة في تحقيق هدف الرقابة على عناصر التكاليف والايرادات، بحيث يمكن لكل مسؤول في الهيكل التنظيمي ان يراقب عناصر التكاليف في حدود سلطاته ومسؤولياته في ظل مفهوم (عناصر التكاليف الخاضعة لرقابة المسؤول). كما يتيح ذلك النظام تقييم اداء تلك المستويات الادارية عن طريق وجود شبكة تقارير من اسفل الى اعلى والعكس تحقيقاً لاهداف نظام المعلومات المحاسبية في مجال الرقابة وتقييم الاداء، وحتى يحقق نظام محاسبة المسؤولية الاهداف المرجوه منه يجب توافر المقومات التالية (1).

1. تحديد مراكز المسؤولية:

هذا الأمر يتطلب وجود هيكل تنظيمي واضح، يحدد المسؤوليات والسلطات في الوحدات الإدارية المختلفة ويراعي التوازن بين السلطة الممنوحة والمسؤولية التي يتحملها المدراء، وذلك لتكون عملية التقييم والمساءلة موضوعية.

2. تحديد معايير الأداء:

يتطلب تحديد معايير للأداء يتم على أساسها التقييم والمساءلة ومحاسبة المدراء، وهذا يحتاج إلى وجود موازنة تخطيطية، تكون هي الهدف الذي يسعى المدراء لتحقيقه، ومعياراً لقياس الأداء ومقارنة الأداء الفعلي بالموازنة.

3. وجود نظام للتقارير الرقابية (تقارير الأداء):

حيث إن التقارير هي وسيلة الاتصال بين مراكز المسؤولية المختلفة في المنشأة، وهي توضح أداء كل مدير مسئول ومدى تحقيقه للأهداف وتوضح فيما إذا وجدت انحرافات ام لا. (2)

1.3.9.1 أهداف محاسبة المسؤولية:

هي نظام رقابي يهدف إلى ربط التكاليف والإيرادات بالأشخاص المسؤولين عن حدوثها ضمن مراكز المسؤولية ومحاسبتهم وفق الصلاحيات والمسؤوليات المخولة لهم . و تقوم على تحديد الأهداف لكل مركز من مراكز المسؤولية، ويمنح المدير الصلاحية اللازمة ليقوم بتنفيذ الأهداف المحددة، وتتم الرقابة على أدائه وتقييم كفاءته وإذا وجدت أي انحرافات تتم محاسبته .

لمحاسبة المسؤولية هدف أساسي يتمثل في تمكين المستويات الإدارية المختلفة في المؤسسة

والمسؤولين عن وحدات الإشراف من الرقابة على عناصر الإيرادات، كما تمكن من قياس الأداء

(1) صباح هاشم جابر، محاسبة المسؤولية ودورها في تقييم الأداء في معاهد هيئة التعليم التقني، مجلة جامعة بابل

العلوم الانسانية، جامعة بابل ، المجلد 21 العدد 2013، ص 81

(2) ناريمان ابراهيم صباح، واقع استخدام اساليب المحاسبة الادارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، رسالة

ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة الجامعة الاسلامية ، غزة، 2008، ص 37

داخل وحدات الهيكل التنظيمي، وتسمح للمسؤولين باتخاذ الإجراءات الصحيحة داخل المؤسسة، كما توجد مجموعة أخرى من الأهداف منها مايلي : (1)

1. يهتم أسلوب محاسبة المسؤولية بإيجاد علاقة مباشرة بين التكاليف والإيرادات والأشخاص المسؤولين عنها على أساس إمكانية التحكم والقابلية للرقابة، لتتبع المسؤولية عن هذه التكاليف والإيرادات؛
2. تحتوي محاسبة المسؤولية على مبادئ وأسس التنظيم ونظم المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والتقارير مع ربط هذه النظم بالمستويات الإدارية؛
3. تساعد محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء الخاص بكل مستوى من المستويات الاقتصادية ككل، فهي أسلوب لرقابة تنفيذ الخطط عن طريق متابعة تنفيذ الأحداث وتقييم أداء كل وحدة من وحدات الإشراف، والتعرف على الانحرافات واتخاذ الإجراءات اللازمة للتوصل إلى الحلول المناسبة؛
4. يتجه مضمون محاسبة المسؤولية إلى تبويب وتجميع وتحليل عناصر التكاليف والإيرادات بالنسبة لوحدات المسؤولية، وعليه يمكن تحديد حجم المشاكل الإدارية والانحرافات بالنسبة لكل فرد أو مستوى إداري مسؤول، تمهيداً لاتخاذ الإجراءات التصحيحية؛
5. إن نتائج محاسبة المسؤولية كأسلوب رقابي تتمثل في المساعدة في تنفيذ العمليات والرقابة على هذه العمليات بصورة أكثر فاعلية؛
6. إن أسلوب محاسبة المسؤولية يمثل مدخلاً حديثاً لتطوير المحاسبة والتقارير الرقابية، ولا يتطلب تغييراً في المبادئ أو النظريات، وإنما تطوير النظام المحاسبي القائم من خلال الربط المباشر مع الهيكل الإداري للمؤسسة؛
7. تساهم محاسبة المسؤولية في تطبيق نظام الإدارة بالأهداف والذي يقوم على أساس مقارنة النتائج بالأهداف التي تم التوصل إليها مع الأهداف السابق تحديدها، أي اتفاق الرؤساء على مختلف درجات السلطة فيما على الأهداف المتوقع الوصول إليها خلال فترة زمنية متفق عليها ؛
8. تسمح محاسبة المسؤولية لأي مستوى إداري بالمؤسسة ألا يمارس ولا يراقب أبياً من العمليات إلا بما يؤهله موقعه التنظيمي لذلك، أو بقدر ما له من سلطة وما عليه من مسؤوليات وواجبات، وبالتالي تضمن محاسبة المسؤولية تخليص الإدارة العليا من تفاصيل الأعمال التي تستطيع أن تؤديها المستويات الأقل.

1.3.9.2 الانتقادات والمحددات لاسلوب محاسبة المسؤولية :

هناك بعض الشركات لا تقوم بإشراك العاملين في إعداد البيانات المقدره لكل مركز مسؤولية وعدم تحديد واضح للسياسات والقواعد المحاسبية المستخدمة في تقييم الأداء وعدم تحديد الشخص المسؤول عن حدوث الانحرافات لكل مركز مسؤولية وعدم اكتساب الانحراف أهمية من ناحية القيمة والكمية عند تحليله.

هناك بعض الشركات يوجد لديها ضعف في الكفاءة والخبرة لدى الموظفين في القيام بأعمال مراكز المسؤولية على الرغم من توفر الخبرات الجيدة ، وعدم توفر نظام محاسبة تكاليف واضح ومحدد لتجميع التكلفة على أساس مراكز المسؤولية وعدم وجود وصف واضح لمراكز التكلفة أو الإيراد أو الربحية أو الاستثمار.²

(1) حابي أحمد، مرجع سابق، ص 39-40

(2) عبد الحكيم مصطفى جودة وعماد يوسف الشيخ وسليمان سند السبوع، مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الفنادق الأردنية (دراسة ميدانية)، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات، جامعة الزرقاء الأهلية، المجلد 9، العدد 2، الزرقاء، 2009، ص 20

كذلك فإن التعقيدات الروتينية وخاصة فيما يتعلق بصرف مبلغ معين او فيما يتعلق برفع تقارير الاداء من مستوى اداري لآخر. هذا فضلاً عن صعوبة تحديد الاداء الجيد لمراكز المسؤولية لعدم وجود مستوى مستهدف لهذا الاداء يجب الوصول اليه. كما ان العاملين في هذه المؤسسة يحصلون على حوافز الاداء طبقاً لتواجدهم داخل المؤسسة وليس طبقاً لما تم انجازه فعلياً من عمل، مما يفقد هذا الحافز قيمته الحقيقية باعتباره وسيلة لتحسين الاداء.⁽¹⁾ مما تقدم يرى الباحث على المؤسسات لكي تستفيد اقصى فائدة من اسلوب محاسبة المسؤولية لابد لها من مراعات الاتي:⁽²⁾

1- زيادة التنسيق بين مراكز المسؤولية، والعمل على توضيح العلاقات فيما بينها، والعمل على رفع مستوى العمل المقدم من قبل المراكز من خلال عقد الدورات التدريبية، مما يسهم في تطبيق نظام المحاسبة بالشكل الصحيح.

2- العمل على تفعيل الموازنات التخطيطية وخصوصاً في مجال الرقابة، من خلال استخدام التكاليف المعيارية في إعداد الموازنات التخطيطية، وتدريب العاملين على استخدام التكلفة المعيارية وكيفية تقديرها.

3- ضرورة توجيه مديري مراكز المسؤولية إلى إجراء المقارنات بين أرقام الأداء الفعلي وأرقام الأداء المخطط من أجل تقييم الأداء حتى تحقق أهدافها.

4- تدريب مدراء الإدارات ورؤساء الأقسام والعاملين في مراكز المسؤولية على إعداد وصياغة التقارير من خلال عمل الدورات التدريبية من قبل الإدارات العليا ، والعمل على توفير المعلومات الملائمة في الوقت المناسب عن مراكز المسؤولية وأن تتضمن تفصيلاً بالأداء الفعلي والمخطط والإنحرافات بينها.

5- العمل على المحافظة على وجود نظام حوافز عادل يزيد الإهتمام بالجانب الإنساني كونه الذي سيقوم بتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في مراكز المسؤولية ، وربط هذه الحوافز بالأداء، والعمل على منح هذه الحوافز لمن يستحقها بالمستوى الذي يحظى بالقبول من قبل كافة العاملين.

1.3.10 الاساليب الكمية و منحى التعلم:

تعتبر الأساليب الكمية، أسلوب رياضي يتم من خلاله معالجة المشاكل الاقتصادية والإدارية والتسويقية بمساعدة الموارد المتاحة من البيانات والأدوات والطرائق التي تستخدم من قبل متخذي القرار لمعالجة المشاكل.

تعريف الأساليب الكمية : يمكن تعريفها بعدة تعريفات من بينها " مجموعة الطرق والصيغ والمعدات والنماذج التي تساعد في حل المشكلات على أساس عقلائي."⁽³⁾

(1) صباح هاشم جابر، مرجع سابق، ص84

(2) عبد الحكيم مصطفى جودة وعماد يوسف الشيخ وسليمان سند السبوع، مرجع سابق، ص 21

(3) عبد الجبار خضر بخيت وآخرون ، استخدام بحوث العمليات في اتخاذ القرارات الإدارية، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العدد 93، 2102، ص 121

استخدام الاساليب الكمية في اعداد معايير تكلفة العنصر البشري : يعتمد هذا المدخل على استخدام اساليب بحوث العمليات واساليب الاحصاء والرياضيات ولكي يطور المحاسبون ليكون اكثر فاعلية وواقعية كان اعتمادهم على هذا المدخل ليصبح البحث المحاسبي اكثر تقدما وتطورا , واهم النماذج التي يمكن استخدامها لتطوير معايير تكلفة العنصر البشري عند استخدام الاساليب الكمية ادائهم مايلي:

1- نموذج المدى المعياري : بموجب هذا المدى اذا وقعت التكلفة الفعلية داخل حدود المدى المعياري بدرجة ثقة معينة فان الانحراف لا يمثل استثناء يوجب اهتمام الادارة به. اما اذا وقعت التكلفة الفعلية خارج حدود المدى المعياري فانها تصبح غير مقبولة معياريا وبالتالي فان الانحراف جوهريا يستحق الفحص والدراسة.

2-النماذج الاحتمالية : اهم النماذج الاحتمالية النظرية الاحصائية للقرارات والتي تستند الي: -اعداد المعايير في صورة توزيعات احتمالية لها معلومات معينة الامر الذي يجعلها تحوي أخطاء التنبؤ والقياس.

-الموازنة بين التكلفة والعائد المتوقع والفرصة البديلة.

-الاستعانة بالمعلومات خلال المراحل المختلفة لعملية اتخاذ القرارات.

3-استخدام المدخل السلوكي في تطوير واعداد المعيار الزمني للعنصر البشري : بموجب هذا المدخل يتم ربط معايير التكلفة الخاصة بالعنصر البشري ببعض المفاهيم السلوكية من خلال اشتراك العاملين في اعدادها لانهم المتأثرين بها ولا شك ان عدم قناعة العاملين بتلك المعايير يترتب عليه مقاومتهم وعدم قبولها مما يؤثر في معدل سرعة اداءهم ومستوى اداءهم , كما ان المام المحاسب بدوافع واتجاهات العمال وقدراتهم وميولهم وطرق تفكيرهم يمثل عنصر هام عند صياغة المعيار لضمان الدوافع السلوكية المرغوبة من هؤلاء العمال , ويجب عدم أهمال ظاهرة التعلم وأثرها في الخبرات المكتسبة عند اعداد المعايير المذكورة , لكون التعلم احد المفاهيم السلوكية التي يبدو اثرها واضحا في العمليات الصناعية المعقدة او العمليات التي تحتاج الى مهارات وقدرات بدنية وذهنية من جانب العمال.

منحنى التعلم يعني اكتساب الخبرة إثناء العملية الإنتاجية الناتجة عن استمرارية العمل مما يؤدي إلى خفض الوقت اللازم لإنتاج الوحدة الواحدة وبالتالي يؤدي إلى خفض التكاليف الإجمالية حتى يصل إلى مرحلة الثبات والاستقرار. (1)

1.3.10.1 أشكال منحنيات التعلم:

توجد اشكال عدة لمنحنيات التعلم منها:

1 - منحنيات التعلم السلبية : يظهر هذا النوع تحسن واضح وسريع في المراحل الاولى من التعلم وتسمى احيانا منحنيات البداية السريعة.

2 -منحنيات التعلم الايجابية : يكون هذا النوع في بدايته ضعيف ولكن يتحسن بمرور المواقف التعليمية وتسمى احيانا منحنيات ذات البداية البطيئة.

3 -المنحنى النموذجي : هذا المنحنى يشير الى تعجيل ايجابي ثم الى تعجيل خطي ثم الى تعجيل سلبي اذ يحتوي على منحنيات عدة في وقت واحد ويستخدم هذا النوع عندما يكون المتعلم دون سابق خبرة ويأخذ زمتا طويلا لأن المهارة بالنسبة له صعبة ثم تزداد درجة التعلم بالتدرج.

(1)وسام نعمة حسن وآخرون ، أثر منحنى التعلم على القياس المحاسبي للأداء، مجلة جامعة كركوك للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة كركوك ، المجلد3، العدد1، 2013، ص 164

4- المنحنى الفردي والجمعي للمتعلم : المنحنى الفردي يعبر عن التغير في الاداء للفرد الواحد وفي موقف معين , اما المنحنى الجمعي فهو عبارة عن طريقة متوسط المحاولات المتماثلة بالنسبة لافراد مختلفين وهذه الطريقة تستخدم في حالة تساوي العدد الكلي للمحاولات بالنسبة لجميع الافراد

1.3.10.2 اهمية منحنيات التعلم:

- 1-طريقة موضوعية للحكم على الشيء , وذلك لأعتمادها على مقاييس معينة وعمليات رياضية وأحصائية.
- 2-تظهر مستوى المتعلم , وذلك من خلال معرفة مدى التغير الذي حصل على المتعلم.
- 3-تظهر مستوى عملية التدريب او عملية التعلم :ذلك من معرفة مدى التغير الذي طرأ على جو العمل.
- 4-تظهر مستوى الوسائل التعليمية : وذلك من خلال معرفة الأثر الذي أظهرته الوسائل التعليمية على العمل والافراد العاملين.
- 5-الكشف عن الخطأ : وذلك من خلال المقاييس الموضوعية نستطيع التوصل الى الخطأ.
- 6- .التنبؤ : وذلك من خلال ماتم التوصل اليه من بيانات والتي يمكن اعتمادها كأساس للمستقبل .

1.3.10.3 دور منحنيات التعلم في تخفيض التكاليف

يتجلى دور منحنى التعلم بشكل كبير في العمل عندما يقوم محاسب التكاليف بتحديد الزمن المعياري الكلي للعمل المباشر اللازم لإنتاج عدد من الوحدات , حيث يلاحظ أنه في المرة الاولى يستغرق انتاج تلك الوحدات زمنا معيناً أما في المرة الثانية نلاحظ أنه يستغرق زمناً اقل من المرة الاولى وفي الثالثة يكون الوقت اقل من الثانية وهكذا والسبب يعود الى انه كلما تكررت العملية الانتاجية فان هناك فرصة لأن تولد الخبرة المكتسبة تحسناً في الاداء وهذا يشير الى انخفاض الزمن اللازم للإنتاج ومن ثم انخفاض تكلفته. ويمكن القول ان استخدام منحنيات التعلم في اداء الأنشطة او المنتجات يؤدي الى تحقيق وفورات كبيرة.⁽¹⁾

1.3.10.4 العوامل المؤثرة في منحنى التعلم:

1. طول زمن الإنتاج (.كلما طالت فترة الإنتاج كلما قلت سرعة التعلم).
2. تعقيد عملية الإنتاج.
3. مستوى مهارة العاملين ومدى تعرفهم على نوع العمل المطلوب تعلمه.
4. تشابه الإنتاج.
5. محفزات العاملين والمقومات الشخصية.
6. المؤثرات الخارجية (مثل جو العمل، متغيرات المناخ التنظيمي).
7. نسبة العمل إلى رأس المال (حسب كثافة العمل).
8. نسبة المنتجات الجديدة إلى المنتجات النمطية.

(1)زينب جبار يوسف، أثر استخدام منحنى التعلم في ادارة وتخفيض التكاليف، مجلة التقني ، هيئة التعليم التقني العراق،المجلد 26،العدد4،2013، ص ص 201-206

1.3.10.5 فوائد استخدامات منحى التعلم:

هناك العديد من الفوائد لمنحى التعلم وفيمايلي بعض منها:⁽¹⁾

1. تحقيق موضوعية القياس في التكاليف باعتبار إن منحى التعلم يساعد في التعرف على العوامل التي تؤثر على وحدة الإنتاج، ليس نتيجة تخفيض وقت العمل اللازم لإنتاج الوحدة فحسب، وانما عن تدفق المواد الأولية وخفض مخلفاتها وكمية الإنتاج المعيب وتبسيط خطوات العمل وما ينتج عنها من خفض الأعباء الإضافية المتغيرة التي ستعكس بطبيعة الحال على كل من كلف الإنتاج وارباح الوحدة الاقتصادية.
2. في إعداد الموازنات تتضح أهمية التعلم وضرورة الأخذ به عند إعداد الموازنات كالمعايير وعند التنبؤ بالتكاليف وخاصة التي تشمل العمل المباشر وما يتعلق بها من تكاليف إضافية ويتضح من ذلك ان منحى التعلم قابل للاستخدام عند إعداد المعايير خلال مدة التعلم أو بالأحرى خلال المراحل الأولى للإنتاج.
3. يساعد في الرقابة على التكاليف وقياس كفاءة العمل نتيجة استخدام المعايير التي تترجم مستوى أداء العاملين.
4. تستخدم بيانات التعلم ومعلوماته في أغراض مختلفة لما لها من الأثر البالغ على الكثير من القرارات منها سياسات التسعير الملائمة.
5. يساعد في تقدير تكلفة دورة حياة المنتج بصورة اقرب إلى الدقة.
6. يساعد في تقدير التكلفة المستهدفة للمنتج.
7. تحمى الانحرافات في الأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة بصورة موضوعية نتيجة اتحاد ظاهرة التعلم في الأساس المعياري الذي يتم المقارنة على أساسه.
8. بيان سلوك التكاليف وتحديد نقطة التعادل للإنتاج.
9. إعداد موازنة التحسين المستمر (الكايزن).

بالإضافة الى ما تقدم فإن هناك العديد من الاساليب المتبعة اليوم لدى الشركات الصناعية ويرى الباحث أن بعض من هذه الاساليب منها ما هو مصمم طبقا لمنحيات التعلم وبعضها منها يشبه لحد ما طرق اخرى لبحوث العمليات وبعضها منها معد بصورة تختلف عن كل ذلك الا انه اثبت فائدته لتلك الشركات. ولايزال البحث العلمي مستمرا في تطوير الاساليب الموجودة حالياً التي اثبتت فاعليتها بل ، واستحداث الجديد من الاساليب التي من شأنها مواكبة التغيرات التي تشهدها البيئة الصناعية.

(1) وسام نعمة حسن وآخرون ، أثر منحى التعلم على القياس المحاسبي للأداء، مجلة جامعة كركوك للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة كركوك ، المجلد3، العدد1، 2013، ص 165