



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمّة لخضر - الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة

دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في رفع مردودية المؤسسات الصناعية - دراسة استبائية -

تحت إشراف الدكتور:

بشير بن موسى

من إعداد الطلبة:

خليفة مشري

سالم لطوفه

اللجنة المناقشة:

المقيم الأول

أستاذ محاضر أ بجامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي

د. لطيفة بكوش

المقيم الثاني

أستاذ محاضر أ بجامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي

د. محمد البشير بن عمر

المشرف

أستاذ محاضر أ بجامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي

د. بشير بن موسى

السنة الجامعية: 2021/2020م



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمّـه لخضر - الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة

دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في رفع مردودية المؤسسات الصناعية - دراسة استبائية -

تحت إشراف الدكتور:

بشير بن موسى

من إعداد الطلبة:

خليفة مشري

سالم لطوفه

اللجنة المناقشة:

المقيم الأول

أستاذ محاضر أ بجامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي

د. لطيفة بكوش

المقيم الثاني

أستاذ محاضر أ بجامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي

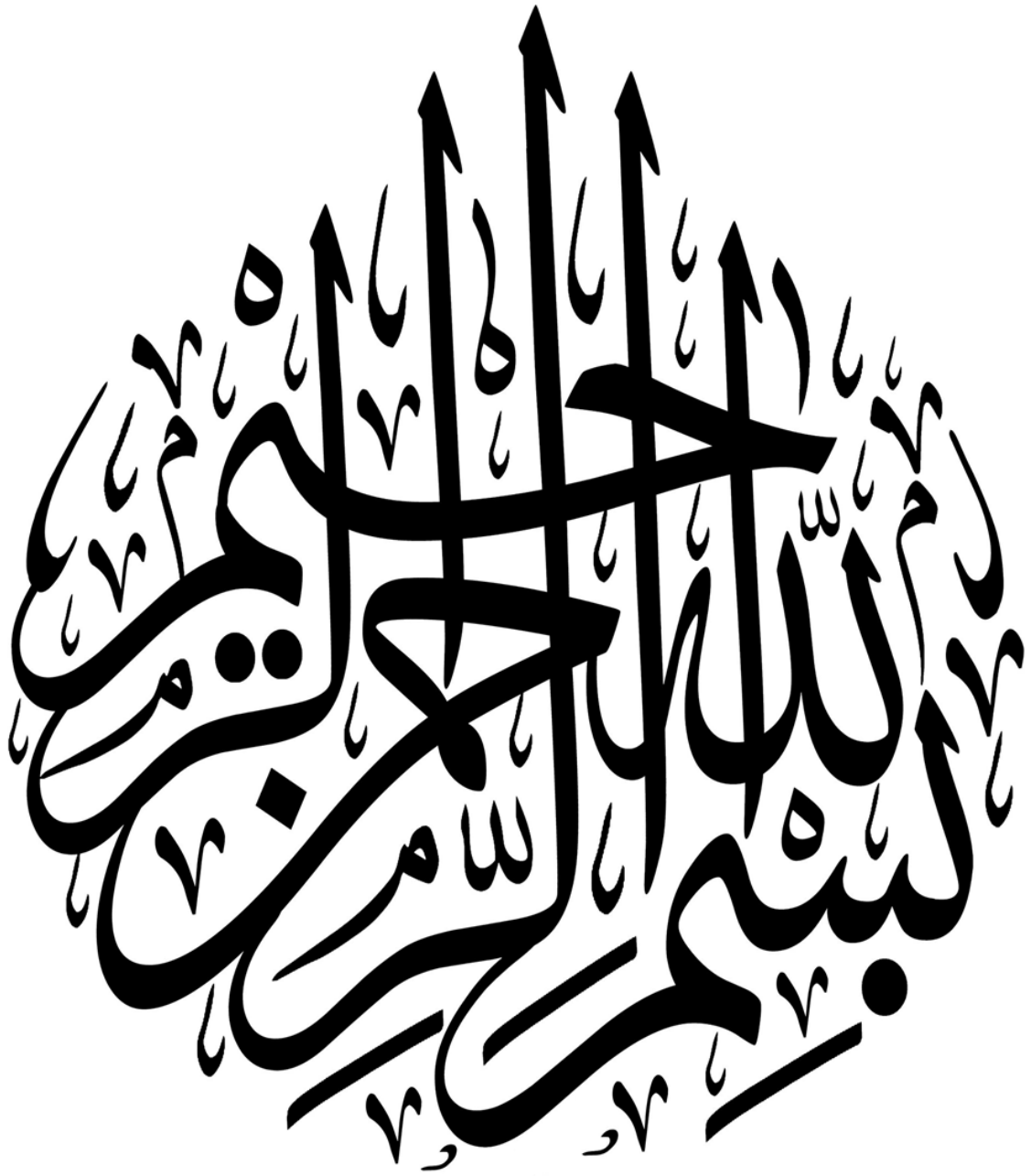
د. محمد البشير بن عمر

المشرف

أستاذ محاضر أ بجامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي

د. بشير بن موسى

السنة الجامعية: 2021/2020م



إهداء

بسم من سبب الأسباب وفتح الأبواب وخلق آدم وحواء من تراب
ثم الصلاة والسلام على من لا نبي بعده محمد عليه أزكى الصلاة
وأفضل التسليم

أهدي ثمرة جهدي:

إلى الذين قال فيهم الله عز وجل:

﴿وَخَفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذُّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُلْ رَبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا﴾

[الإسراء:24]

إلى والديا الكريمين حفظهما الله ورعاهم

إلى جميع إخوتي وأخواتي الأعزاء

إلى عائلتي الغالية

إلى جميع الأساتذة الذين علموني منذ نعومة أظفاري

من أجل العلم والمعرفة

وإلى كل من ساندني ومدُّ لي يد العون في مسيرتي العلمية...

خليفة

إهداء

بسم من سبب الأسباب وفتح الأبواب وخلق آدم وحواء من تراب
ثم الصلاة والسلام على من لا نبي بعده محمد عليه أزكى الصلاة
وأفضل التسليم

أهدي ثمرة جهدي:

إلى الذين قال فيهم الله عز وجل:

﴿وَخَفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذُّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُلْ رَبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا﴾

[الإسراء:24]

إلى والديا الكريمين حفظهما الله ورعاهم

إلى جميع إخوتي وأخواتي الأعزاء

إلى عائلتي الغالية

إلى جميع الأساتذة الذين علموني منذ نعومة أظفاري

من أجل العلم والمعرفة

وإلى كل من ساندني ومدّ لي يد العون في مسيرتي العلمية...

سالم

شكر وعرفان

مصادقا لقوله تعالى:

﴿رَبِّ أَوْزَعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ
وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ﴾ [النمل: 19]

الحمد لله عدد خلقه ورضا نفسه وزنة عرشه ومداد كلماته حمدا طيبا كثيرا مباركا كما ينبغي
لجلال وجهه وعظيم سلطانه أن منا علينا لإتمام هذا العمل المتواضع والصلاة والسلام على
أشرف المرسلين أما بعد:

صعبة هي كلمات الشكر عند انتقائها والأصعب اختزالها في سطور لأنها تشعرنا بمدى
قصورنا وعدم إيفائها حق صانعيها

في البداية يطيب لنا أن نتقدم بجزيل الشكر والتقدير على الأستاذ المشرف الدكتور

بشير بن موسى حفظه الله ورعاه وجعله ذخرا للعلم ونفع به الأمة

كما نتوجه بالشكر أيضا للسادة أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة

هذا البحث وتقييمه

كما لا يفوتنا أن نشكر جميع الأساتذة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

كما لا ننسى أن نشكر كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد في هذا العمل.

هدفت هذه الدراسة إلى إظهار أهمية محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية، وكذا المساهمة في رفع مردودية المؤسسات الصناعية من خلال تطبيق نظام على أساس الأنشطة والتعرف على أنظمة محاسبة التكاليف الحديثة وكيفية تطبيقها، وكما تتجلى أهميتها في مساعدة الإدارة في عملية تخفيض التكاليف وترشيد الأداء من خلال الاعتماد على نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة الذي يعتبر أحد الأنظمة الحديثة في تخصيص التكاليف غير المباشرة.

ومن خلال الدراسة النظرية والتطبيقية لهذا الموضوع تم التوصل إلى أهم النتائج التالية:

- التطبيق الناجح لنظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد على الفهم الشامل للمبادئ الأساسية لسلوك التكلفة والقدرة على تسجيل ومعالجة التكاليف بالدقة الكافية.
- نظام التكاليف على أساس الأنشطة يقوم على دعامة أساسية تتمثل في تحديد مسببات التكلفة حتى يتم ربط التكاليف بالمنتج.
- تطبيق المؤسسة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة يرفع من ميزات التنافسية ويرضي زبائنهم.
- أن هذا النظام له مصداقية ودقة في تحديد تكلفة المنتج كما يمكننا من معرفة الأنشطة التي تسبب تكاليف أكثر وإيجاد حلول للتقليل منها.

الكلمات المفتاحية: نظام التكاليف، أنشطة، مردودية المؤسسات.

Abstract:

Cette étude visait à montrer l'importance de la comptabilité analytique basée sur les activités dans l'entreprise économique, ainsi qu'à contribuer à augmenter la rentabilité des entreprises industrielles grâce à l'application d'un système basé sur les activités et à identifier les systèmes modernes de comptabilité analytique et comment les appliquer, et comme en témoigne son importance pour aider la direction dans le processus de réduction des coûts et de rationalisation des performances, en s'appuyant sur le système de comptabilité analytique par activité, qui est l'un des systèmes modernes d'allocation des coûts indirects.

Grâce à l'étude théorique et appliquée de ce sujet, les résultats les plus importants suivants ont été atteints:

- L'application réussie de la comptabilité par activité dépend d'une compréhension approfondie des principes de base du comportement des coûts et de la capacité d'enregistrer et de traiter les coûts avec une précision suffisante.
- Le système de calcul des coûts par activité repose sur un pilier représenté dans l'identification des inducteurs de coûts afin que les coûts soient liés au produit.
- L'application par l'institution du système des coûts à l'activité augmente ses avantages concurrentiels et satisfait ses clients.
- Ce système a une crédibilité et une précision dans la détermination du coût du produit et nous permet de connaître les activités qui entraînent le plus de coûts et de trouver des solutions pour les réduire.

Key words: Système de chiffrage, activités, rentabilité des établissements.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	بسملة
	الإهداء
	شكر وعرفان
–	الملخص
I	فهرس المحتويات
III	فهرس الجداول
IV	فهرس الأشكال
VI	فهرس الملاحق
أ – د	مقدمة
	الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في رفع مردودية المؤسسات الصناعية
2	تمهيد
3	المبحث الأول: مدخل لنظام التكاليف على أساس الأنشطة
3	المطلب الأول: مفهوم التكاليف
7	المطلب الثاني: عموميات حول محاسبة التكاليف
11	المطلب الثالث: ماهية محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
18	المبحث الثاني: مدخل مفاهيمي للمردودية
18	المطلب الأول: تعريف المردودية ومركباتها
27	المطلب الثاني: الأنواع المختلفة للمردودية
33	المطلب الثالث: الطرق التقليدية والحديثة لحساب المردودية
46	المبحث الثالث: مدخل مفاهيمي للمردودية
46	المطلب الأول: دراسات باللغة العربية
50	المطلب الثاني: دراسات باللغة الأجنبية
52	المطلب الثالث: ما يميز دراستنا الحالية عن الدراسات السابقة
53	خلاصة الفصل

الفصل الثاني: مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في رفع مردودية المؤسسات الصناعية-دراسة ميدانية	
55	تمهيد
56	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة
56	المطلب الأول: الطريقة المستخدمة في الدراسة
57	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة
60	المبحث الثاني: نتائج الدراسة
60	المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة للخصائص الديمغرافية لأفراد العينة
64	المطلب الثاني: اختبار ثبات وصدق العينة والتحليل الإحصائي الوصفي للاستبيان
73	المطلب الثالث: معالجة الفرضيات
79	الخاتمة
83	قائمة المصادر والمراجع
87	الملاحق

فهرس الجداول والأشكال

فهرس الجداول

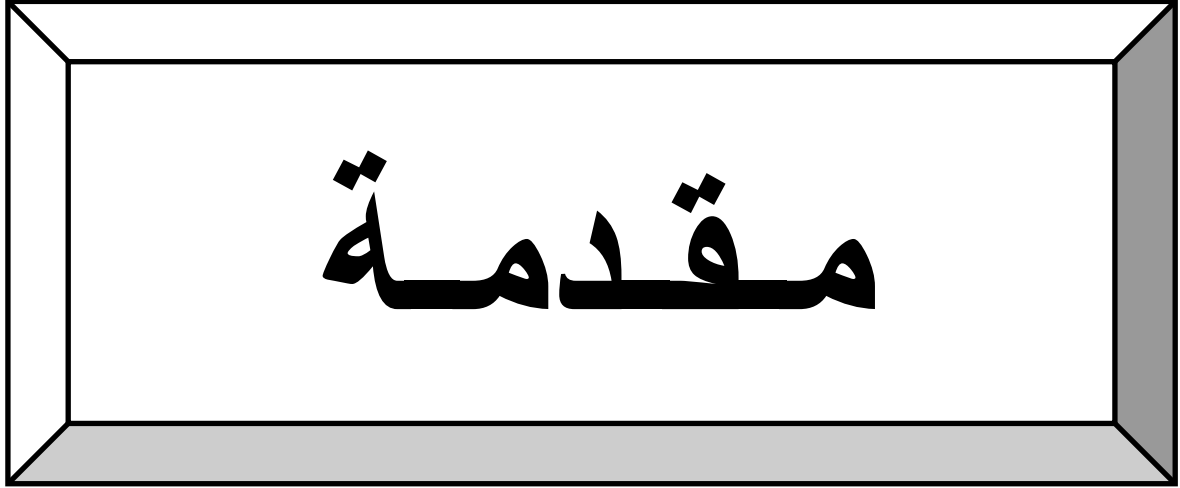
الرقم	العنوان	الصفحة
(1-2)	مجتمع وعينة الدراسة	56
(2-2)	وصف عبارات الاستبيان	58
(3-2)	مقياس ليكارت الخماسي	58
(4-2)	مقياس التحليل	59
(5-2)	خصائص العينة من حيث متغير الوصف الوظيفي	60
(6-2)	توزيع عينة الدراسة حسب طابع الملكية للمؤسسة	61
(7-2)	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	62
(8-2)	توزيع عينة الدراسة حسب مدة الخبرة المهنية	63
(9-2)	توزيع معامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق	65
(10-2)	نتائج آراء عينة الدراسة حول نظام التكاليف على أساس الأنشطة	66
(11-2)	نتائج آراء عينة الدراسة حول رفع مردودية المؤسسات الصناعية	70
(12-2)	يوضح اختبار T للعينة البسيطة المتعلقة بنظام تكاليف على أساس الأنشطة	73
(13-2)	النتائج الإحصائية للدارسة الخاصة بالمحور الثاني: رفع مردودية المؤسسات الصناعية	75
(14-2)	تحليل نتائج الانحدار للفرضية الثالثة	77

فهرس الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
(1-1)	الافتراضات التي يقوم عليها نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة	11
(2-1)	تصميم خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)	14
(3-1)	أساليب تحقيق نظام ABC للميزة الاستراتيجية	15
(4-1)	العلاقة بين نظام ABC وتحسين الأداء	16
(5-1)	مزايا ومنافع نظام ABC	16
(6-1)	نموذج فعالية المؤسسة	21
(7-1)	أنواع الرأسمال العامل	25
(8-1)	مختلف نسب المردودية	29
(9-1)	هيكل التكاليف	35
(10-1)	عتبة المردودية بالطريقة الأولى	37
(11-1)	عتبة المردودية بالطريقة الثانية	38
(12-1)	عتبة المردودية بالطريقة الثالثة	39
(1-2)	خصائص العينة من حيث متغير الوصف الوظيفي	61
(2-2)	عينة الدراسة حسب طابع الملكية للمؤسسة	62
(3-2)	عينة الدراسة حسب المؤهل التعليمي	63
(4-2)	عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	64

فهرس الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
1	الاستبيان	87
2	قائمة المحكمين	91
3	مخرجات برنامج spss	92



تمهيد:

في ظل المتغيرات البيئية الراهنة و المرتبطة بمحيط المؤسسة الاقتصادية لم يعد الهدف الرئيسي للمحاسبة مقتصرًا على تسجيل العمليات و حساب نتائج الأعمال بل تعد ذلك ليساهم بشكل كبير في صناعة القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد و تنميط فعاليات العملية الإنتاجية بما يؤدي إلى خلق منتجات أكثر تنافسية و ذلك بفضل التميز عن طريق التحكم في التكلفة و هو ما جعل إدارة المؤسسات الاقتصادية عامة و الصناعية بشكل خاص تلتزم السبل المؤدية التي تبنى نظم حساب التكاليف التي تستجيب إلى متطلباتها في اكتساب نقاط قوة لاستغلالها و كذا في نقاط الضعف إن وجدت.

ونظرا للتقدم التكنولوجي والمنافسة التي تعيشها المؤسسات الاقتصادية في بيئة الأعمال ولأجل الحفاظ على مكانتها وكسب رضا الزبائن ورفع حصتها السوقية أوجب عليها ذلك تغيير نظرتها إلى المحاسبة من النظر إليها على أنها وسيلة لتسجيل الأحداث المالية للمؤسسة إلى النظر إليها على أنها وسيلة تلعب دورا هاما وفعالا في اتخاذ القرارات الاستراتيجية للمؤسسة وذلك من خلال المعلومات الكمية والنوعية التي توفرها خاصة على مستوى التكاليف.

كما أن استخدام التقنية العالية في الإنتاج وانتشار استخدام الآلة المتطورة والسيطرة عليها إلكترونيا واستخدام نظم تصنيعية مرنة متكاملة وصولا إلى المصنع الآلي قد غير هيكله التكاليف، حيث أدى هذا التغيير إلى فقدان الأنظمة التقليدية المستخدمة قدرتها على متابعة التكاليف والسيطرة عليها مما جعلها تعيق صناع القرار في المؤسسة لعدم تأمينها لحاجاتهم من المعلومات الدقيقة والسليمة فإدراك المؤسسات لحقيقة أن أنظمة التكاليف التقليدية أضحت لا تلاؤم بيئة الأعمال الحديثة جعلها تسارع إلى تبني أنظمة تزودها باحتياجاتها من المعلومات عالية الدقة.

ومن بين الأساليب الحديثة التي أصبحت تحضي باهتمام المسيرين، نظام جديد يركز على الحاجة إلى فهم أعمق لمسالك التكاليف وبالتالي تحديد مسببات التكاليف غير المباشرة والتي لا يتحملها المشروع لأنها تحدث نتيجة مسببات لها والذي سمي بنظام التكاليف على أساس الأنشطة حيث ينظر إلى المؤسسة على أنها مجموعة من الأنشطة قابلة للتعديل وتحسين وهي تخضع لمعايير معينة لقياس أدائها، وعلى اعتبار أن المنتج بصورته النهائية لا يقوم على استهلاك التكلفة وإنما يستهلك النشاط فإن التركيز على الأنشطة يمكن أن يؤدي إلى الرشد في إدارة التكاليف.

وفي هذا الإطار يعتبر نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة أحد أهم وأورث النظم المعتمدة في حساب التكاليف لما يوفره من قاعدة بيانات متنوعة بما يساهم بشكل معتبر في التحكم في التكلفة والوقت

المقدمة العامة

والرفع في المردودية، والذي له الأثر الكبير على نتائج الأعمال، لذا بات لزاما على إدارة المؤسسات الاقتصادية توفير كل ما يتطلبه الحاجة إلى تطبيق هذا النظام.

السؤال الرئيسي (الإشكالية):

وعليه ومما سبق يمكن لنا طرح الإشكالية التالية:

- كيف يساهم نظام التكاليف على أساس الأنشطة في رفع مردودية المؤسسات الصناعية؟

الأسئلة الفرعية:

- ما هو نظام التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في تصنيفها لسهولة استخدامها في المؤسسة الإنتاجية؟
- هل للتكاليف على أساس الأنشطة دور في إعطاء معلومات لمواجهة منافسيها؟
- هل للتكاليف حسب الأنشطة فعالية في تحسين استراتيجية توجيه الوظائف داخل المؤسسة لرفع العائد إليها؟

فرضيات الدراسة:

- يساهم نظام التكاليف على أساس الأنشطة في استخدام مجمل التكاليف في المؤسسات الإنتاجية من خلال تصنيفها.
- للتكاليف على أساس الأنشطة دور في إعطاء معلومات لمواجهة لمنافسيها.
- للتكاليف حسب الأنشطة فعالية في تحسين استراتيجية توجيه الوظائف داخل المؤسسة لرفع العائد إليها.

مبررات اختيار الموضوع:

- من أهم مبررات اختيار هذا الموضوع:
- الرغبة الشخصية في البحث في هذا الموضوع.
- كون الموضوع يندرج ضمن مسارنا وتخصصنا الأكاديمي المتبع المتعلق بالمحاسبة.
- محاولة إظهار أهمية هذا النوع من المحاسبة في مساعدة الإدارة بإمدادها بالمعلومات التي تساعد في اتخاذ بعض القرارات المهمة والاستراتيجية التي من خلالها تمكن المؤسسة من التحسين في مردوديتها وخدماتها.
- إهمال المؤسسات الجزائرية لأساليب المحاسبة والتسيير الحديثة التي تساعد في تحسين أساليب العمل الحالية.

المقدمة العامة

أهداف الدراسة:

- إظهار أهمية محاسبة التكاليف على أساسا لأنشطة في المؤسسة الاقتصادية.
- المساهمة في رفع مردودية المؤسسات الصناعية من خلال تطبيق نظام على أساس الأنشطة.
- التعرف على أنظمة محاسبة التكاليف الحديثة وكيفية تطبيقها.
- لفت انتباه المسيرين إلى وجود أنظمة حديثة تساعد على اتخاذ قرارات أكثر وبأقل تكلفة.

أهمية الدراسة:

- تتجلى أهمية بحثنا في مساعدة الإدارة في عملية تخفيض التكاليف وترشيد الأداء من خلال الاعتماد على نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة الذي يعتبر أحد الأنظمة الحديثة في تخصيص التكاليف غير المباشرة.
- إظهار حاجة المؤسسات الصناعية لنظام التكاليف المبني على الأنشطة وذلك لرفع من مردوديتها وتحسين خدماتها من خلال الرقابة الجيد على تكاليفها.

حدود الدراسة:

- يتناول هذا البحث دراسة حول دور نظام التكاليف المبني على الأنشطة في رفع مردودية المؤسسات الصناعية، ولكي يكون تحليل الموضوع دقيقا وغير متشعب لابد من حدود لهذه الدراسة:
- الإطار المكاني: وتمثل في استقصاء آراء عينة من المهنيين والأكاديميين وكذلك مجموعة من المؤسسات الصناعية الموجودة في ولاية الوادي.
 - الإطار الزمني: أجريت هذه الدراسة ابتداء من السداسي الثاني للموسم الجامعي 2020/2021.

المنهج والأدوات المستخدمة:

استخدمنا المنهجين المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، المنهج الوصفي استخدمناه في الجزء النظري أما المنهج التحليلي استخدمناه في الجزء التطبيقي من خلال تحليل النتائج المتوصل إليها من خلال تطبيق نظام SPSS.

فقد تم اعتماد منهج المسح الذي يعتمد على جمع البيانات ميدانيا بوسائل متعددة وهو يتضمن الدراسة الاستكشافية والوصفية والتحليلية لمعرفة نتائج الدراسة فيما يخص دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في رفع مردودية المؤسسات الصناعية.

صعوبات الدراسة:

- ضيق المدة الزمنية المخصصة للدراسة الميدانية.
- صعوبة إيجاد مؤسسة مستقبلية لإجراء دراسة الحالة، نظر عدم انتشار محاسبة التكاليف بشكل عام في المؤسسة الجزائرية.
- اعتماد المؤسسات على الأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف، ما أدى إلى صعوبة تطبيق الدراسة التطبيقية.
- عدم توفر نظام لحساب التكاليف في المؤسسات محل الدراسة ليكون أساسا لتصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة وبذلك فقد واجهنا صعوبات كثيرة أثناء جمع وتصنيف البيانات التي نحتاجها في الدراسة.

محتوى البحث:

للإجابة على إشكالية البحث واختيار فرضياته والوصول إلى إبراز أهميته وتحقيقا لأهدافه، تم تقسيمه إلى فصلين، فصل نظري وفصل تطبيقي، بحيث تطرقنا في الفصل الأول إلى الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في رفع مردودية المؤسسات الصناعية ويضم هذا الفصل ثلاثة مباحث، في حين تضمن الفصل الثاني دراسة ميدانية حول دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في رفع مردودية المؤسسات الصناعية، بحيث يعتبر هذا الأخير دراسة وتحليل لآراء أهل الاختصاص من مهنيين وأكاديميين وأصحاب المؤسسات الصناعية محل الدراسة.

الفصل الأول

الإطار النظري لنظام التكاليف
على أساس الأنشطة ودورها في
رفع مردودية المؤسسات الصناعية

تمهيد:

إن عملية تحديد التكاليف بشكل دقيق وملائم ومن ثم توفير الأساليب الملائمة لتخفيضها تعتبر عملية ذات أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسات حيث تمكنها من الحفاظ على مواردها الاقتصادية وتحسين استغلالها. ونظرا للعيوب التي تعاني منها أنظمة التكاليف التقليدية كان لابد لهذه المؤسسات من البحث عن أساليب بديلة لتحديد تكاليفها. ولعل من أهم هذه الأساليب هو استخدام نظام التكاليف على الأنشطة والذي جاء كبديل لتلك الأنظمة.

وسنحاول في هذا الفصل التطرق إلى ثلاثة مباحث بحيث سنوضح في المبحث الأول مدخل لنظام التكاليف على أساس الأنشطة، أما المبحث الثاني سيتم التعرّيج فيه إلى مدخل مفاهيمي للمردودية، كما سيتم في المبحث الثالث سرد مجموعة من الدراسات السابقة.

المبحث الأول: مدخل لنظام التكاليف على أساس الأنشطة

المطلب الأول: مفهوم التكاليف

- تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

يقصد بالنظام بأنه: "هيكل ينظم مجموعة من الأشياء والأجزاء المرتبطة والمتكاملة والموجهة لتحقيق هدف مشترك¹.. ويعني مصطلح نظام التكاليف بأنه: "نظام لتجميع بيانات التكاليف ومعالجتها ثم عرضها بصورة ملخصة ومبسطة حيث تستفيد منها المؤسسة"².

أما نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC*) فيعرف بأنه: "نظام محاسبي يقوم بتجميع المعلومات الخاصة بالأداء المالي والتشغيلي من خلال تتبع الأنشطة الأساسية والمهمة المؤدة داخل المؤسسة"³. وعرفه كوبر (Cooper) بأنه: "نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المؤسسة ثم يتم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدا حيث يتم تحميلها على الأنشطة أولاً، ثم يتم تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو الزبائن، وذلك حسب الغرض الذي ستستخدم فيه المعلومات"⁴.

أما المعجم الشامل لمصطلحات نظام التكاليف على أساس الأنشطة والتسيير على أساس الأنشطة (ABM**) والتي يرمز لها اختصاراً بـ ABC/M*** والذي أصدره الاتحاد الدولي للصناعات المتقدمة (CAM****) في عام 1991 فيعرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأنه: "منهج يقيس تكلفة وأداء الأنشطة والموارد حيث يوزع تكلفة الموارد على الأنشطة، ثم يوزع تكلفة الأنشطة على أهداف التكلفة***** (Cost Objects) حسب استخداماتها، ويميز العلاقات السببية لمسببات التكلفة بالأنشطة"⁵. في حين عرف جيرن (Gering) نظام الـ (ABC) بأنه: "بمثابة أداة لفهم وتحميل التكاليف ومساعدة المؤسسة لكي تصبح

¹ أمينة محمود حسين، نظم المعلومات التسويقية، الدار العربية، مصر، 1995، ص6.

² حاج فوير فورين، نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الخامس والثلاثون، 2007، ص 1.

* ABC: Activity-Based Costing.

³ ماهر موسى در غام وخليخ إبراهيم شقفة، دراسة وتطبيق أحد النماذج المتقدمة النظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في مستشفى غزة الأوروبي الحكومي، المحلة العربية للإدارة، العدد الأول، اخلد التاسع والعشرون، المنظمة العربية للتنمية والإدارة، مصر، يونيو 2009، ص12.

⁴ ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، بحلة الجامعة الإسلامية بغزة (سلسلة الدراسات الإنسانية)، العدد الثاني، المجلد الخامس عشر، فلسطين، يونيو 2007، ص680.

** ABM: Activity-Based Management.

*** ABC/M is comprised of two components: Activity-Based Costing (ABC) and Activity-Based Management (ABM).

**** Computer Aided Manufacturing International; recemment renommé: Consortium for Advanced Management International.

***** يمكن اعتبارها المسببات الأساسية للتكلفة وقد تكون إما: منتج، زبون، طلبية، مشروع... أو أي عمل يتطلب تحديد تكلفته بشكل منفصل.

⁵ Fu A. (2000), Theory of constraints and activity-based costing: Can we get the best of both worlds? Journal of Business Review, University of Auckland, Vol. 2, no2, p69.

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في رفع مردودية المؤسسات الصناعية

أكثر كفاءة وأكثر فعالية"، كما أنه: "أداة مهمة تركز على نواحي عدم الكفاءة التي تظهر في العمليات التشغيلية"¹.

من خلال التعريفات السابقة يمكن اعتبار بأن نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

- نظام لتحميل التكاليف غير المباشرة على مرحلتين، حيث يقوم في المرحلة الأولى بتحميل التكاليف غير المباشرة على الأنشطة ثم يقوم في المرحلة الثانية بتحميلها على المنتجات بالاعتماد على مسببات للتكلفة في كلي المرحلتين.
- أحد أنظمة إدارة التكاليف حيث يقدم معلومات عن الأداء التشغيلي والمالي للمؤسسة.
- أداة مهمة لتحسين كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية.

ويمكن تلخيص أهم الأسباب التي أدت إلى تبين نظام التكاليف على أساس الأنشطة في النقاط التالية:

1. الانتقادات الموجهة للأنظمة التقليدية: نظراً لتطور البيئة الصناعية فقد واجهت أنظمة التكاليف التقليدية مجموعة من الانتقادات خاصة في طريقة توزيعها للتكاليف، حيث أظهرت مجموعة من الدراسات أن هذه الأنظمة تعاني من مجموعة من النقصان نذكر منها²:

- إن أنظمة التكاليف التقليدية لا تسمح بتحميل التكاليف غير المباشرة على أساس العلاقة بين حدوثها ووحد الإنتاج وهذا ما يطمس العلاقة بين عناصر التكاليف وسبب حدوثها. كما تعالج هذه الأنظمة التكاليف غير المباشرة بافتراض أن العلاقة بين التكلفة وعدد الوحدات المنتجة تكون دائماً مباشرة؛ أي أنها تعتمد على علاقات بسيطة في تحميلها لتلك التكاليف. وهذا ما يؤدي إلى الجمع بين عناصر التكاليف غير المتماثلة من حيث سلوكها أو مسبباتها ثم تحميلها على أساس واحد كساعات العمل أو عدد الوحدات. فإذا كان الأمر كذلك فلا بد وأن هناك قدراً ما من الخل؛ ولعل سبب حدوثه هو فكرة اتخاذ مراكز الإنتاج كمركز لتجميع عناصر التكاليف. بينما يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة أن هذه العلاقة هي علاقة سببية (Causal Relationship) بين عناصر التكاليف غير المباشرة والأنشطة التي تسببت فيها.

- إن تجاهل هذه الأنظمة التعقيدات الأنشطة يؤدي إلى عدم قدرة المؤسسة على تحليل أنشطتها وتكاليفها، ما

¹ ماهر موسى درغام و خليل إبراهيم شقفة، حساب تكلفة الخدمة العلاجية وفقاً لنظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في مستشفى غزة الأوروبي الحكومي: دراسة تطبيقية على قسم الميكروبيولوجي، بحلة جامعة الأزهر بغزة، العدد الأول، المجلد العاشر، فلسطين، 2008، ص 119-120.

² طلعت ممدوح بارود، مدى توافر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المصارف الوطنية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة الأولى (غير منشورة)، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، جامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2007، ص 81-82.

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في رفع مردودية المؤسسات الصناعية

يعني إحداث خلل في تكلفة المنتج خاصة في ظل تنوع المنتجات.

• تستند الأنظمة التقليدية في معظمها على معلومات مالية فقط كتكاليف العمل والمواد في حين يستند نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى معلومات مالية وغير مالية كتكلفة كل من الموارد والأنشطة والمنتجات وغير مالية كالأنشطة المنفذة، الوقت المطلوب والموارد المستهلكة.

2. التطور التقني: ساهم التطور التقني في تغيير هيكل التكاليف كنتيجة لدخول المكننة* إلى مختلف مراحل الإنتاج، مما جعل تكلفة عنصر العمل المباشر تنخفض وتتضاءل بينما تزداد التكاليف غير المباشرة بالنسبة لمجموع التكاليف حيث ارتفعت نسبتها في المؤسسات الصناعية من 25% إلى 50%¹ نتيجة لتزايد أهمية بعض التكاليف غير المباشرة مثل: تصميم المنتج، رقابة الجودة، ... وبذلك لم تعد أنظمة التكاليف التقليدية قادرة على خدمة الإدارة كمصدر للمعلومات.

3. توفير بيانات أكثر دقة: تعتبر البيانات التي يوفرها نظام الـ (ABC) عن التكاليف أكثر دقة عن تلك التي توفرها الأنظمة التقليدية كما تعتبر ملائمة لعملية اتخاذ القرار مثل: اختيار المزيج الأمثل للإنتاج والزبائن، وترشيد تكاليف الإنتاج، مما يؤدي إلى زيادة القدرة التنافسية للمؤسسات.

4. أسلوب التحميل: يعتمد نظام الـ (ABC) في تحميله للتكاليف على أسلوب مختلف حيث يتم تحميل تلك التكاليف بقدر الاستفادة الحقيقية بدلا من الاعتماد على معيار الحجم الإنتاجي والذي كان يطبق في أنظمة التكاليف التقليدية.²

ثانيا: أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

يمكن تلخيص العوامل التي تزيد من ضرورة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة فيما يلي:³

1. تغيير الأهمية النسبية لمكونات التكلفة:

لم يعد العمل المباشر هو المكون الرئيسي لتكلفة الإنتاج وخصوصا في تلك المؤسسات التي تتصف عمليتها بالكثافة الآلية والزيادة غير العادية في التكاليف غير المباشرة فحدث بذلك تغيير في الأهمية النسبية العناصر التكاليف. ولقد أدى هذا الأمر إلى ضرورة البحث عن أساليب جديدة لتحميل التكاليف غير المباشرة

* المكننة تغني التحول من الاعتماد على العامل البشري إلى الاعتماد على الآلة.

¹ Needles B. E., Powers M., Mills S. K. and Anderson H. R. (1999), Managerial Accounting, Houghton Mifflin Company, New York, p71.

² إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة: قضايا معاصرة، دار حامد، الأردن، ط1، 2007، ص 160.

³ أحمد حسين على حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص 80-83.

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في رفع مردودية المؤسسات الصناعية

والتي تعكس العلاقات الجديدة للتكاليف. ولا يمكن تحقيق هذا الهدف إلا إذا أمكن التوصل إلى نظام تحميل يقوم على أساس فهم سلوك التكلفة وإمكانية الربط بين التكاليف غير المباشرة وبين المصادر التي تسبب في حدوثها.

2. زيادة حدة المنافسة:

لا شك أن ما يشهده العالم الآن من حرية في التجارة الدولية وانفتاح في الأسواق قد ساهم إلى حد كبير في زيادة درجة المنافسة التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية. وبالتالي أصبح هدف زيادة الحصة السوقية أو على الأقل المحافظة عليها من الأهداف الحيوية التي تشغل حيز كبير من تفكير إدارة المؤسسات. وغالبا ما تكون استراتيجية قسم التسويق لتحقيق هذا الهدف هي تخفيض الأسعار كلما أمكن ذلك مما يؤدي إلى تخفيض الأرباح. ويتمثل حل هذه المشكلة في ضرورة أن تعيد إدارة المؤسسة ترتيب أولوياتها، بحيث يكون التركيز على زيادة الربحية في ظل مستوى المبيعات الحالي. بمعنى أنه يجب أن تعمل المؤسسة على ترشيد استخداماتها لمواردها لكي تكون أكثر ربحية بدلا من تخفيض الأسعار. ويتطلب تحقيق هدف زيادة ربحية المؤسسة ضرورة أن تقوم إدارتهما بنوعين من الإجراءات هما:

الأول: أن تحاول إعادة تسعير المنتجات بحيث ترفع أسعار المنتجات التي تتطلب استخدام مكثف للموارد وفي نفس الوقت تخفض من أسعار المنتجات التي لا تتطلب استخدام مكثف للموارد، بحيث تصل هذه الأسعار إلى المستوى التنافسي. ولا شك أن تطبيق مثل هذا الإجراء يتطلب تحليل الأنشطة ومقدار استهلاكها للموارد المتاحة، ثم معرفة احتياجات أو طلب المنتجات من هذه الأنشطة. فإذا نجحت هذه الاستراتيجية يصبح من السهل التوصل إلى تشكيلة المنتجات التي تؤدي إما إلى طلب أقل على الموارد لنفس مستوى المخرجات الحالي، أو إلى تحمي إيرادات أكبر من نفس مستوى الاستهلاك الحالي من الموارد أو كلاهما معا.

الثاني: وهو الأكثر أهمية، أن تبحث الإدارة عن طرق لتقليل من الاستهلاك الموارد ويكون ذلك أما بتقليل عدد مرات أداء الأنشطة النفس المخرجات من خلال إحداث تغييرات في تشكيلة المنتجات أو تشكيلة الزبائن. أو تقليل الموارد المستهلكة لتصنيع التشكيلة الحالية من المنتجات وخدمة الزبائن أي زيادة كفاءة أداء الأنشطة. وقد يعي هذا إعادة تصميم المنتجات بحيث تشمل مكوناتها على عدد أقل من الأجزاء تكون لها صفة العمومية، بمعنى أنه يمكن استخدام نفس الجزء مع أكثر من منتج.

3. زيادة التنوع في المنتجات:

أن تنوع المنتجات وزيادة الاختلافات فيما بينها من حيث الحجم والمواصفات ودرجة التعقيد يؤدي إلى اختلاف أنواع الأنشطة ومستوى المجهود المطلوب لتقديمها. مما يتطلب التركيز على العلاقات السببية بين التكاليف وبين الأنشطة الرئيسية المطلوبة لتصنيع المنتج المعين. فالأنشطة هي التي تستهلك الموارد المسببة للتكلفة، والمنتجات تستهلك الأنشطة، وبالتالي يجب تحديد وتعريف الأنشطة لكي يتم تحديد التكلفة تحديد دقيقا من خلال تتبع التكلفة من الأنشطة إلى المنتجات على أساس طلب المنتجات على الأنشطة أثناء عملية التصنيع.

المطلب الثاني: عموميات حول محاسبة التكاليف

سنطرق في هذا المطلب إلى النقاط التالية:

- مجالات استعمال نظام التكاليف المبني على الأنشطة

- أهداف نظام التكاليف المبني على الأنشطة

- مقارنة بين نظام التكاليف المبني على الأنشطة والنظم التقليدية

أولا: مجالات استعمال نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)

يلعب نظام (ABC) دورا هاما ورئيسيا في العديد من المجالات نذكر منها:

- **تخصيص التكاليف:** نتيجة التغيرات الكبيرة في بيئة الأعمال الحديثة والأثمنة بشكل كبير في العملية الإنتاجية

أو تقديم التكاليف غير مباشرة على المنتج بشكل أكثر دقة.

- **اتخاذ القرار:** يساعد هذا النظام على اتخاذ القرارات ويوفر للمديرين المعلومات المناسبة لاتخاذ قرارات

التنفيذية والاستراتيجية بخطط الإنتاج ومؤشرات السوق والعلاقة مع العملاء.

- **تخفيض التكلفة:** يساعد نظام ABC في امكانية تخفيض التكلفة بشكل ملموس دون المساس بتقديم الخدمة.

- **تسعير المنتج أو الخدمة:** يلعب نظام ABC دور رئيسي في قياس التكلفة المنتج بشكل أكثر دقة، ومن ثم

تسعير المنتج أو الخدمة بالسعر التنافسي.

- **تطوير الموازنة:** يساعد نظام ABC على توفير المعلومات أكثر دقة لإعداد موازنات حيث أن الموازنات

تستخدم كأداة لقياس الأداء.

- **تصميم المنتجات أو الخدمات الجديدة:** لذلك يساعد نظام ABC المديرين على اتخاذ قرارات أفضل في

مجال تصميم المنتج أو الخدمة أو التسعير أو التسويق.

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في رفع مردودية المؤسسات الصناعية

- تحليل ربحية العميل: يساعد نظام ABC على تحليل ربحية العميل كونه الهدف الأول بالنسبة للشركة.
 - قياس الأداء: يوفر نظام ABC معلومات متنوعة مالية أو غير مالية تعد بمثابة قياس الأداء.¹
- وقد تم استعمال نظام ABC، في البداية في المؤسسات الإنتاجية، غير أن النتائج التي أظهرت تطبيق هذا النظام كانت حافزا قويا لتطبيقه في المؤسسات الخدمية.

ثانيا: مقارنة بين نظام التكاليف المبني على الأنشطة والنظم التقليدية

1. في القطاع الصناعي

- من أهم العوامل التي أدت إلى تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة هي:
- التوسع المتزايد في الخطوط الإنتاجية.
 - تقلص حياة دورة المنتجات.
 - تزايد أهمية التكاليف غير مباشرة في هيكل تكاليف المنتجات.
 - الأثر الغير مرغوب لمفاهيم توزيع على تكاليف المنتجات.
 - صعوبة تحديد سعر بيع مناسب.
 - ضرورة تخفيض التكاليف لمواجهة المنافسة.
 - ضرورة قياس الإضافات وتكاليف سياسة الجودة.
 - انتباه مسؤولي مصالح الأنشطة الداعمة إلى ضرورة مراقبة النفقات في كل مستوى.
 - الحاجة إلى رقابة أفضل على التكاليف المتعلقة بالمرحلة التي تسبق الإنتاج.

وقد تمكنت عدة مؤسسات أن تحقق عدة نتائج مرضية، ومن بين الإضافات التي استطاع نظام ABC

أن يقدمها لهذه المؤسسة هي:

- تخفيض تكلفة المنتجات.
- تحسين مزيج المنتج.
- تطوير العمليات.
- زيادة فعالية ادارة التكاليف.

¹ قاسم محمد عبد الله البعاج وآخرون، التكامل بين (Jit - ABC) في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد التاسع والثلاثون، 2014، ص.388.

- تطوير عملية تحسين الأداء.
- تحسين تسعير المنتج.
- تفعيل الرقابة على التكاليف.
- تحليل أكثر دقة لربحية الزبون.
- تطوير أساليب تقييم المخزون.

2. في القطاع الخدمي

بعد النتائج التي أظهرها نظام ABC في المجال الصناعي، وخاصة فيما يتعلق بالتحكم الجيد في التكاليف وتحسين تسيير الأنشطة والعمليات¹، تبنت المؤسسات في قطاع الخدمات المالية منهج المعلومات على أساس النشاط بوصفه وسيلة مفيدة لدعم اتخاذ القرارات الإدارية، وعلى الرغم من أن الكثير من المنظمات قد بدأت في تطبيق هذا المنهج فما زالت منظمات أخرى تركز على المعايير أو المقاييس الخارجية.²

غير أن في القطاع الخدمي هناك مشكلتين تجعل من تطبيق هذا النظام أمرا صعبا نسبيا هما:

- أن نسبة كبيرة من التكاليف في المؤسسات الخدمية تميل إلى أن تكون تكاليف على مستوى الدعم العام، مما يجعل أمر تتبعها لخدمة معينة صعب التدقيق معه.
- الصعوبة الكبيرة على الحصول على البيانات في المؤسسات الخدمية حيث أن الكثير من الأنشطة تميل إلى أن تشمل على مهام بشرية غير متكررة والتي لا يمكن تسجيلها آليا، عكس المؤسسة الصناعية التي تستخدم الإعلان الآلي والوسائل المتقدمة في جمع البيانات المتعلقة بكل خطوة صناعية.³

ثالثا: أهداف نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)

يتضمن نظام التكاليف المبني على الأنشطة عدة أهداف نوجزها فيما يلي:

- ✓ يتمثل الهدف الرئيسي والأول لأي نظام توفير المعلومات التي تمكن من قياس أو تحديد تكلفة ما، وذلك الشيء قد يكون منتجا نهائيا أو وسيطا أو وحدة تنظيمية (قسم/إدارة) أو مجموعة أنشطة.⁴

¹ إسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سابق، ص ص 120-121.

² جولي مابرلي، تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات المالية كيف تدعك الإدارة على أساس النشاط وتدير مواردك بفعالية، ترجمة أحمد محمد زامل، مركز البحوث، الرياض، السعودية، 2003، ص 41.

³ إسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سابق، ص. 122.

⁴ جولي مابرلي، مرجع سابق ص. 28.

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في رفع مردودية المؤسسات الصناعية

- ✓ توفير طريقة لتحديد سبب تحمل المنظمة التكاليف، بدلا من تحديد مقدار هذه التكاليف.
- ✓ صياغة أساس للرقابة على التكاليف عن طريق متابعة الأسباب الرئيسية لحدوث تلك التكاليف.
- ✓ توفير أساس لربط التكاليف بالأنشطة كوسيلة لتركيز الاهتمام على الإدارة على أساس النشاط.
- ✓ أن الهدف الأساسي هو فهم الأنشطة التي يتم القيام بها في أقسام المنظمة، وأن نكون قادرين على تقدير التكاليف المرتبطة بتنفيذ تلك الأنشطة، بعد ذلك يتم تحديد هوية تلك التكاليف وأسبابها، من أجل إنتاج عدد أكبر من المعلومات المناسبة المساعدة بشكل دقيق في دعم عملية اتخاذ القرار.¹

رابعا: الفروض التي يقوم عليها نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)

يقوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة على مجموعة من الافتراضات هي:

- أن الأنشطة تستهلك الموارد وأن اقتناء الموارد يسبب حدوث التكاليف.
 - أن المنتجات (أو العملاء) تستهلك الأنشطة.
 - أن نظام التكاليف المبني على الأنشطة هو نموذج استهلاك وليس إنفاق.
 - توجد العديد من مسببات استهلاك الموارد، وتوجه العديد من الأنشطة التي يمكن تحديدها وقياسها بحيث يمكن تحديد العديد من مجموعات التكلفة بدلا من مجمع واحد.
 - أن مجموعات التكلفة متجانسة.
 - أن جميع التكاليف في كل مجمع تكلفة تكون متغيرة (متناسبة مع النشاط) وأن التكاليف التي توضع بأنها ثابتة في النظم التقليدية تتمثل في التكاليف الأنشطة على مستوى المصنع.²
 - التكاليف في تلك المجموعة في تغير دائم.
 - الأنشطة المستخدمة في أداء الخدمات متعددة ويمكن تجميعها.³
- والشكل التالي يوضح أهم الافتراضات التي يقوم عليها نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC⁴:

¹ محمد سرور الحريري، مرجع سابق، ص. 22.

² سعيد محمد فخري أبو وردة، مرجع سابق، ص 41.

³ سليمان البشتاوي، الاتجاهات الاستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (ABC) / (ABM) نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (علوم إنسانية)، المجلد 28، جامعة الإسرء، الأردن، 2014، ص 06.

⁴ عمر محمد هديب، مرجع سابق، ص 45.

الشكل رقم (1-1): الافتراضات التي يقوم عليها نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة



المصدر: عمر محمد هديب، محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي التطبيق ونموذج للقياس، أطروحة دكتوراه، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2009، ص 45.

المطلب الثالث: ماهية محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

أولاً: خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)

يتم حساب التكاليف وفقاً لنظام التكاليف على أساس الأنشطة على العديد من المراحل، وإن كان عندها يختلف من باحث لآخر فضلاً عن اختلاف إجراءاتها في الواقع التطبيقي عنه في النظري، إلا أنها في الحقيقة تبقى كلها محتفظة بنفس المبدأ وتؤدي إلى نفس النتيجة، ويمكن تلخيص هذه الخطوات على النحو التالي¹:

❖ المرحلة الأولى: تحليل المصاريف والأنشطة: ويتم من خلال:

1- تحديد وتحليل المصاريف: ويتم في هذه الخطوة تحديد وتحليل المصاريف غير مباشرة الخاصة بالمؤسسة،

وتجميعها ضمن مجموعات تكلفة الخاصة بها، بحيث يضم مجمع التكلفة مصاريف ذات خصائص وصفات

متشابهة.

¹ إسماعيل حجازي، معاليم سعاد، مرجع سابق، ص 120.

2- تحديد وتحليل الأنشطة:

أي تحديد مجموعة الموارد التي يتم استخدامها لإنجاز هذا النشاط¹، وتعد هذه الخطوة ركيزة أساسية لنجاح هذه المرحلة خاصة أن تطبيق نظام ABC يعتمد على نجاحه على التحليل الجيد للأنشطة، ويتم تحديدها من خلال دراسة المؤسسة والتعرف على طبيعة العمل في كل قسم بها، وكيفية سير العمليات التشغيلية لتحديد الأنشطة المستهلكة للموارد، وفي حالة تعدد الأنشطة بشكل كبير فإنه يتم تجميع العديد من الأنشطة في مجمع (مركز نشاط) واحد يراعى فيه تجانس هذه الأنشطة². فتحديد الأنشطة بدقة يساعد على ربط التكاليف بهذه الأنشطة واعتبارها أحواض أو مراكز تكلفة، وأن مستوى الدقة والتوسع في التحليل للأنشطة يعتمد على قرار الإدارة ومستوى المعلومات المطلوبة، بهدف الحصول على أعلى منفعة ممكنة بأقل كلفة لازمة إلى حد أدنى ممكن³.

أي يتم فيها تحديد أنشطة المشروع المنفصلة والقابلة للقياس وتمثل مستويات الوظائف الإدارية الدنيا، ومن أمثلة ذلك شراء المواد الأولية الاتصال بالزبائن ... الخ.⁴ ويتيح تطبيق نظام ABC تحديد وتعريف جميع الأنشطة اللازمة لذلك يقوم العديد من المنشآت بتبويب الأنشطة إلى:

- 1- **أنشطة ذات قيمة مضافة:** وهي الأنشطة الجوهرية التي تقوم بها المؤسسة لتحقيق منفعة خاصة وهي نوعين:
 - أنشطة تقوم ببعض العمليات الإنتاجية داخل المنشأة، مثل: أنشطة الإنتاج، الفحص، المراقبة... الخ.
 - أنشطة تستمد قيمتها من أنها تقدم خدمات مباشرة للعملاء، مثل: أنشطة البيع، التسويق... الخ.
- 2- **أنشطة لا تضيف قيمة:** هي الأنشطة الغير مؤثرة بالنسبة للمنشأة.

ويتيح التبويب السابق للأنشطة فرصة كبيرة لإدارة المنشأة لدراسة التكاليف تلك الأنشطة بالعمق والتحليل ومحاولة إلغاء الأنشطة التي لا تضيف 01 قيمة⁵. ومن هذا التبويب يمكن أن نتبين بأن النشاط هو مجموعة العمليات المتجانسة ذات الهدف المشترك كما أن هناك من يصف الأنشطة إلى نوعين:

- **الأنشطة المباشرة:** هي جميع الأنشطة المباشرة في العملية الإنتاجية والمتمثلة بأنشطة العمليات الإنتاجية.

¹ ناصر نور الدين عبد اللطيف، المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لأغراض تحسين الأداء والإنتاجية وتدنية التكاليف، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2014، ص 134.

² سعاد حمدي، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمات الصحية رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011، ص 55.

³ نائل عدس وآخرون، مرجع سابق، ص 68.

⁴ فيصل زماط حسن سليم، التكاليف على أساس الأنشطة ABC وتطبيقها في المؤسسات الصحية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد السابع والستون، 2007، ص 35.

⁵ هاشم أحمد عطية وآخرون، دراسات في المحاسبة المالية محاسبة التكاليف إدارية، الدار الجامعية طبع نشر توزيع، 2000، ص 312.

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في رفع مردودية المؤسسات الصناعية

- الأنشطة غير مباشرة: هي جميع الأنشطة التي تخدم العملية الإنتاجية وليس لها الارتباط واضح في بناء المنتج التام.¹

ويسمح بتحليل الأنشطة بـ:

- تقسيم وتحليل وظائف المؤسسة في وحدات أساسية حسب نوع التكاليف.
- توفير معلومات ذات مصداقية عند تحديد القيمة من خلال استراتيجية النشاط.

وكمبدأ يجب تحليل وظائف وعمليات المؤسسة، ثم تحديد الأنشطة التي ترتبط حقيقة بالمنتج وتحليلها الأنشطة تحتية. فمثلا نشاط الشراء يمكن تقسيمه إلى عدة أنشطة منها: نشاط شراء معدات، مواد أولية...، وهذا الأخير يتفرع بدوره إلى أنشطة تحتية أخرى مثل: نشاط إعداد الطلبات...

❖ المرحلة الثانية: تخصيص المصاريف الغير مباشرة على الأنشطة

حيث يتم توزيع تكاليف الموارد المستخدمة ضمن فترة معينة على الأنشطة بهدف تحديد التكاليف التي تكبدتها المؤسسة في سبيل القيام بمختلف أنشطتها، ويوجد من الموارد ما يمكن تتبعها بشكل مباشر على الأنشطة التي استهلكتها مثل الأدوية التي تم صرفها لمريض معين، ومنها مصاريف لا يمكن تتبعها بشكل مباشر مثل مصاريف خدمة الغرفة لذا يجب مراعاة العلاقة (السبب-النتيجة) في توزيعها، من خلال استعمال مسببات التكلفة اللازمة.

❖ المرحلة الثالثة: تخصيص تكاليف الأنشطة على المخرجات

ويتم في هذه المرحلة تحميل تكاليف الأنشطة للمخرجات، طبقا لحاجة كل مورد منها المستنفذة في تنفيذ النشاط، عن طريق تحديد معدل للمصاريف الغير مباشرة لكل نشاط (أو مركز تكلفة في حالة تجميع الأنشطة) باستخدام مسبب التكلفة المناسب. وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{معدل تحميل تكلفة النشاط (التكلفة مركزا)} = \frac{\text{مجموع النشاط تكاليف (النشاط مركزا)}}{\text{مسبب وحدات عدد المناسب للنشاط}}$$

ويتم تحديد نصيب الخدمة من المصاريف الغير مباشرة من خلال تتبع جميع الأنشطة (مراكز الأنشطة) ذات الصلة بها حيث يتحدد نصيب الخدمة من كل نشاط وفق العلاقة التالية:

$$\text{المصاريف الغير مباشرة لوحدة الخدمة} = \text{معدل تحميل النشاط (مراكز نشاط)} \times \text{عدد وحدات مسبب النشاط الخاصة بالخدمة.}$$

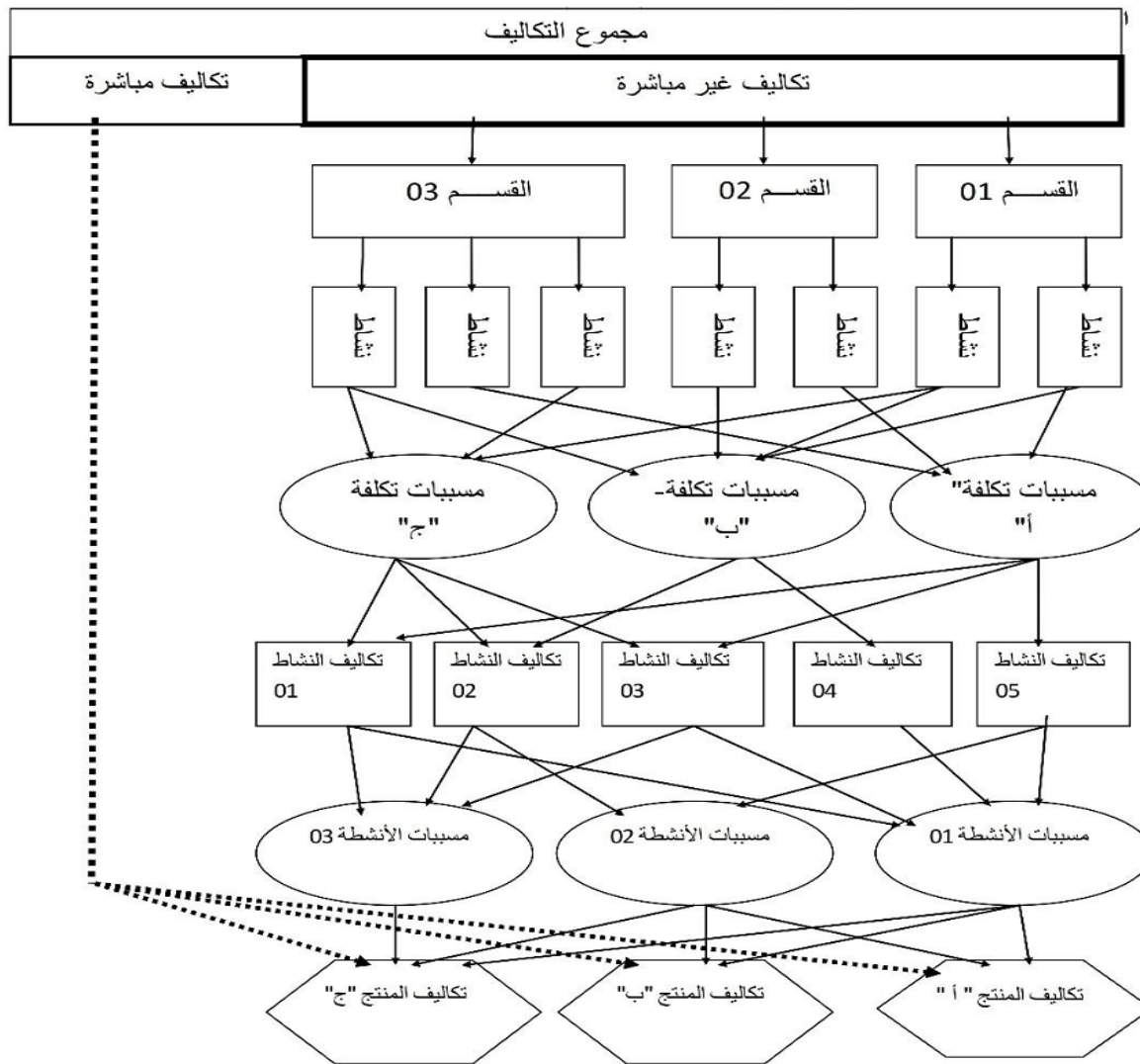
¹ عمر محمد هديب، مرجع سابق ذكره، ص 41.

❖ المرحلة الرابعة: تحديد تكلفة المخرجات

حيث تتحدد تكلفة الخدمة من خلال جمع بين نصيبها من المصاريف غير مباشرة والمصاريف المباشرة الخاصة بها.¹

كما يمكن توضيح خطوات نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المؤسسات الإنتاجية كما يلي:

الشكل رقم (1-2): تصميم خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)



المصدر: حابي محمد، دراسة مقارنة بين التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف الجزائرية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر

3، 2011، ص 82.

¹ سعاد حميدة، مرجع سابق، ص ص 62-63.

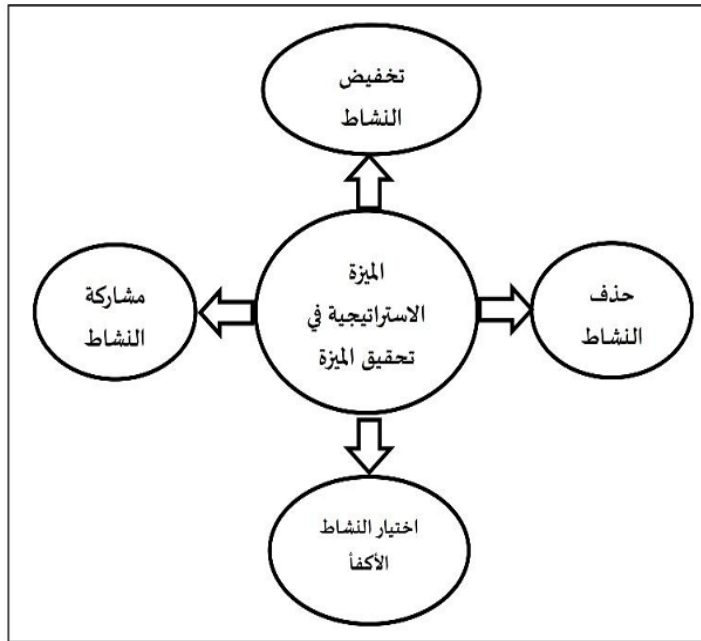
ثانياً: مزايا وعيوب طريقة ABC

رغم أن نظام ABC نظام تطوير وتحسين لنظم المحاسبة التقليدية بهدف الوصول إلى تكلفة الوحدة بشكل دقيق إلا أنه كغيره من الأنظمة فإن له مزايا وعيوب:

1- مزايا نظام ABC

- ✓ يعمل على تخفيض التكاليف وذلك من خلال تحليلها إلى أنشطة ضرورية تضيف قيمة للمنتج كالأنشطة المتعلقة بالعمليات التصنيعية للمنتج والتي لا تضيف قيمة للمنتج والتي لا يمكن استبعادها أو إلغائها، وأنشطة غير ضرورية مما يؤدي إلى تسهيل عملية استخدام المواد ومنع الإسراف؛
- ✓ يوفر بيانات ومعلومات عن الأنشطة والموارد المطلوبة لإنجاز هذه الأنشطة؛
- ✓ يساهم استخدام طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة استراتيجية في قيادة التكلفة التي تهدف إلى جعل المؤسسة أقل تكلفة ولتحقيق هذه الميزة الاستراتيجية لابد من إتباع الأساليب التالية:

الشكل رقم (3-1): أساليب تحقيق نظام ABC للميزة الاستراتيجية

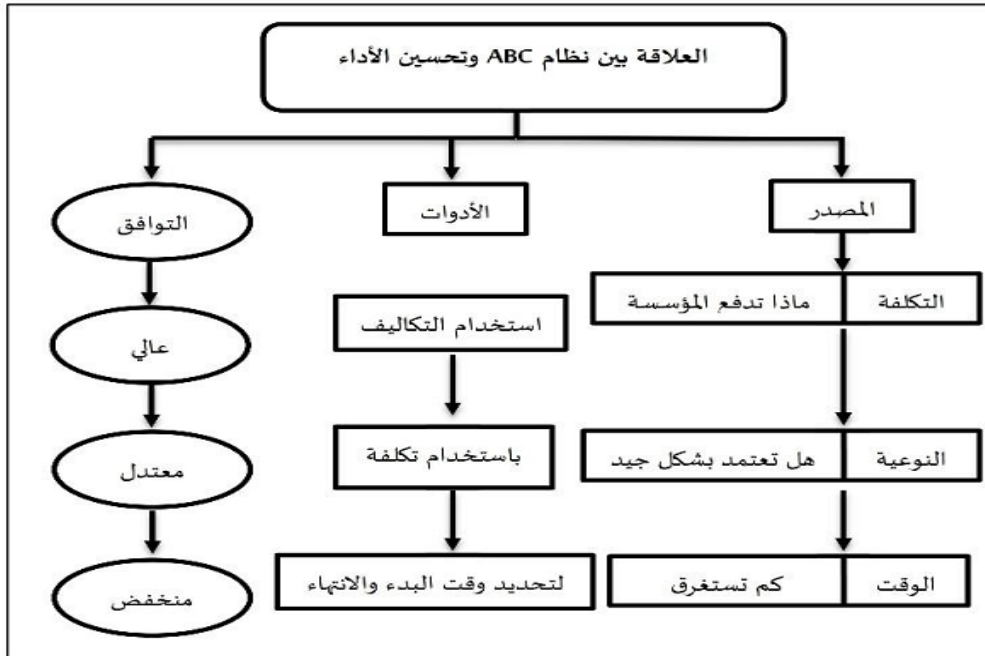


المصدر: إسماعيل التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص ص 184-183.

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في رفع مردودية المؤسسات الصناعية

✓ تعمل طريقة ABC على تحسين الأداء من خلال التركيز على الوقت، التكلفة، النوعية، والعلاقة بين هذه الطريقة وتحسين الأداء موضحة في الشكل التالي:

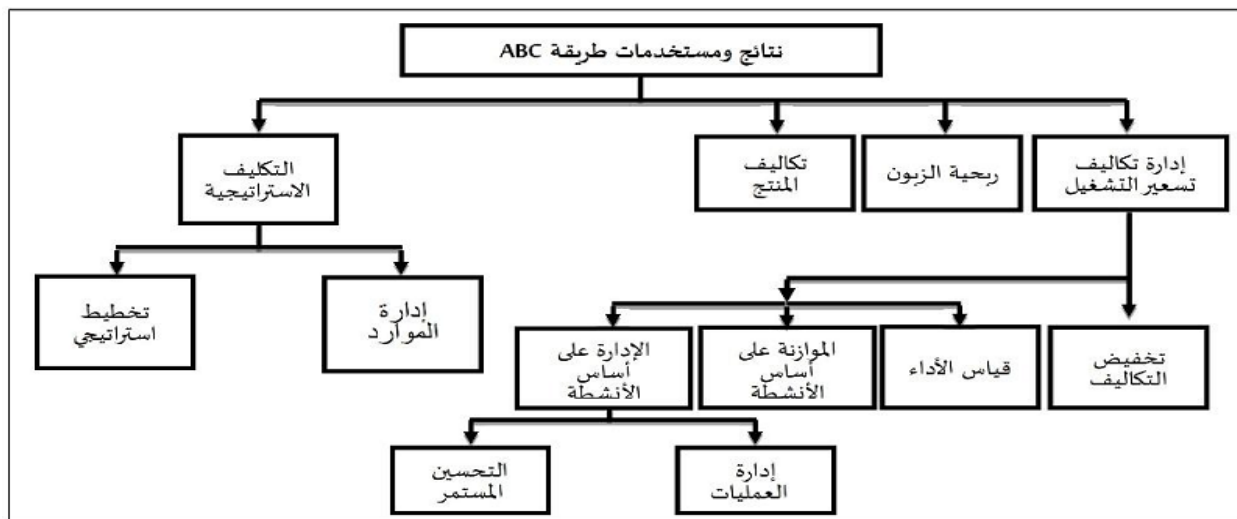
الشكل رقم (1-4): العلاقة بين نظام ABC وتحسين الأداء



المصدر: إسماعيل التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 184.

كما أن طريقة ABC عدة مزايا ومنافع وهذا ما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (1-5): مزايا ومنافع نظام ABC



المصدر: عماد يوسف الشيخ، مرجع سابق، ص 158.

2- الانتقادات التي تواجه طريقة ABC

- بالرغم من المزايا والمنافع التي يحققها نظام ABC إلا أنه تعرض للعديد من الانتقادات بسبب العوائق التي تواجه المسيرين عند تطبيقه ومن بين هذه الانتقادات نذكر ما يلي:
- إن العيب الرئيسي لطريقة ABC هو ارتفاع تكاليف تطبيقها أكثر من محاسبة التكاليف؛
 - صعوبة تقسيم وقت عمل الفرد بين عدة أنشطة خصوصا إذا كانت طبيعة النشاط إدارية وهذا ما يؤدي إلى قصور في التتبع الدقيق لتكاليف الأنشطة للمنتجات.
 - قد تكون الأنشطة المؤداة داخل المؤسسة من الضخامة والتنوع مما يؤدي إلى جعل نظام ABC معقدا وأقل فيما للمستخدمين.
 - رغم أن نظام ABC يكون أكثر دقة في تتبع التكاليف الموزعة على دورة حياة المنتج إلا أنه يحتاج إلى تحديد فترة زمنية للمنتجات التي تمتاز بدورة حياة طويلة، ولهذا فإن نظام ABC يكون ملائما أكثر للمنتجات التي تكون دورة حياتها قصيرة نسبيا وإلا فإنها تستخدم مقاييس لعملية التخصيص.
 - إن إدخال نظام ABC كواحد من الأنظمة المعلوماتية المتقدمة في المؤسسة يلاقي في البداية عدة مقاومات داخلية (مقاومة التغيير) على صعيد المستويات الإدارية لكون أن التغيرات التي يحدثها هذا النظام تمس إطار السلطة البعض المسؤولين فضلا على أن نظام ABC يكشف أماكن عدم الكفاءة والفعالية على المدى الطويل والتي تعارض تعظيم الربحية في الأجل القصير¹.

¹ إسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سابق، ص ص 146-147.

المبحث الثاني: مدخل مفاهيمي للمردودية

تعتبر المردودية من أهم ما يشغل المؤسسة وما تسعى جاهدة إلى رفعه لما له من معنى في ضمان توازنها المالي واستمراريتها، لذا ارتأينا في هذا المبحث أن نتعرض إليها وذلك في النقاط الأساسية التالية:

أولاً: عموميات حول المردودية، وذلك بتحديد وعرض بعض من تعاريفها ثم مركباتها ثم أهميتها والعوامل المؤثرة فيها، فيما يلي بعد ذلك أدوات تحليل المردودية مروراً بالنقطة الثانية التي تعالج أنواع المردودية والطرق التقليدية والحديثة لقياسها.

المطلب الأول: تعريف المردودية ومركباتها

أولاً: تعريف المردودية

إن مصطلح المردودية كثير الاستخدام وهي لغة مشتقة من كلمة "رد" الشيء والتي تعني رد الشيء إلى أصحابه دون نقصان، أما اصطلاحاً فهي مشتقة من كلمة مردود الذي يعني العائد الذي كان يستعمل عند الفيزوقراطي أرسطو وهي الأموال التي تنتج عن بيع المحاصيل الزراعية، وهذا بعد طرح جميع التكاليف المتعلقة بالعملية.

وبالتالي تحديد الربح الصافي، وفيما يلي استعراض لبعض التعاريف:

◀ تعريف G.grymberg et G.forget:

عرفها كما يلي: "هي علاقة موجودة بين النتائج المتحصل عليها، والوسائل المستخدمة للحصول على هذه النتائج".

◀ تعريف P. CONSO: تعبر عن العلاقة بين الإمكانات والنتائج، ويعبر عنها بالعلاقة الآتية:

النتائج المحققة / الإمكانات: ¹

◀ تعريف Steiner et Ledesay:

لقد عرفت المردودية من قبل الأستاذان كما يلي: "إذا تم حذف كل التكاليف التي تصرف في الأعمال الفلاحية، إضافة إلى أجور المسيرين من المداخل الكلية نتحصل على فارق يعتبره الرأسمالي ربحاً، أما الاقتصادي فيطلق عليه مصطلح مردود رأس المال"².

ومن كل هذا يمكن أن نلخص تعريف شامل وبسيط للمردودية على أنها عبارة عن الربح المحصل عليه بعد كل عملية إنتاج أو تبادل خلال الدورة المحاسبية بعد طرح النفقات والتكاليف.

¹ Jean Barreau "Gestion Financiere" 7^{ème} édition, paris 1998, p :111.

² ربيعة باشوندة، "عوامل التحكم في المردودية المالية"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 1997، ص03.

ثانيا: مركباتها

◀ مركبات المردودية:

تبدو المردودية كمفهوم مركب من خلال مكوناتها المختلفة التي سنعرضها فيما يلي:

1- الإنتاجية:

يعرف الدكتور علي السلمي الإنتاجية بأنها: "العلاقة بين الموارد المستخدمة في العملية الإنتاجية (الإنتاج السلع والخدمات) وبين الناتج من تلك العملية"، كما جاء في تعريف آخر على أنها "العلاقة بين الإنتاج المحقق (سواء بالقيمة أو الكمية) والوسائل المستخدمة في تحقيقه (عوامل الإنتاج). واستنادا إلى ما سبق يمكن تعريف الإنتاجية بأنها العلاقة بين الموارد المستخدمة في العملية الإنتاجية (العمل، رأس المال، المواد.....) وبين الناتج المحقق من تلك العملية. خلال فترة زمنية معينة، أي النسبة بين كمية المواد المنتجة وكمية العوامل المستهلكة ونستطيع أن نعبر عنها بالعلاقة التالية:

$$\text{الإنتاجية} = \frac{\text{القيمة المضافة}}{\text{الأصول}}$$

2- الفعالية:

تعرف على "أنها القدرة على تحقيق الأهداف، مهما كانت الإمكانيات المستخدمة في ذلك، كما أن الفعالية تهدف إلى قياس مدى تحقيق الأهداف، أي أنها تختص ببلوغ النتائج". وتقاس فعالية الرأس المال بسرعة دوران الرأس المال المستعمل حيث انه هناك عدة متغيرات يعتمد عليها أثناء قياس هذا المؤشر منها مجموع الأصول، كما أنه النسبة الأكثر استعمالا هي:

$$\text{رقم الأعمال} / \text{الأموال الخاصة}$$

وتتمثل هذه النسبة في سرعة دوران رأس المال المستثمر حيث تتضمن هذه النسبة ما يلي:

$$\text{رقم الأعمال} / \text{الأموال الخاصة} = \text{ر.ع} / \text{إجمالي الأصول} * \text{إجمالي الأصول} / \text{الأموال. خ}$$



$$\text{سرعة دوران رأس المال} = \text{سرعة دوران الأصول} * \text{معامل المديونية}$$

3- المركبات المالية:

يؤدي مستوى إنتاجية المؤسسة وفعاليتها في استعمال رأس المال إلى نتيجة ذات طبيعة اقتصادية عندما

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في رفع مردودية المؤسسات الصناعية

تباع منتجاتها، ونقيسها بالفائض الإجمالي للاستغلال حيث انه جزءا من هذه النتيجة يبقى متاحا للمساهمين وذلك بعد الأخذ بعين الاعتبار العناصر المالية:

- الاهتلاكات.

- الضرائب.

- دفع الفوائد للمقرضين.

وبالتالي يمكن القول انه المردودية هي نظام معقد وتكتفه مجموعة من العوامل المتكاملة فيما بينها التي تبين لنا تطور وحركة التكاليف، والتي تؤثر مباشرة في المردودية الاقتصادية، والفعالية المقاسة بسرعة دوران رأس المال المستثمر التي تتأثر بمعامل المديونية بالإضافة إلى مركبات مالية أخرى.

◀ ملاحظة: التفرقة بين الإنتاجية والكفاءة والفعالية

- **الكفاءة:** مصطلح الكفاءة يستخدم للدلالة على حسن استخدام الموارد المتاحة إذ يعبر عنها بنسبة المخرجات الفعلية المحققة بالنسبة للمخرجات النمطية المتوقعة فمثلا إذا كانت المخرجات الحقيقية الخاصة بأحد العمال 120 قطعة / سا والمخرجات المتوقعة للعامل / سا كانت 180 قطعة / سا فإن كفاءة العامل تكون:

$$\text{المخرجات الفعلية} / \text{المخرجات النمطية} : 120 / 180 = 66.67$$

كما يمكن تعريف الكفاءة على أنها أداء الأعمال بالطريقة الصحيحة.

وتتحقق الكفاءة عندما يكون هناك تخطيط، وتنظيم وإدارة الوقت ورقابة ومتابعة.

وبمعنى آخر فإن الكفاءة هي قدرة المؤسسة على العمل في اتجاه يجعل الموارد المتاحة غير مبددة في العملية الإنتاجية.

- **الفعالية:** لقد تطرقنا سابقا إلى مفهوم الفعالية على أنها القدرة على تحقيق الأهداف وبالتالي فإن كيفية تحقيق

الأهداف هي انعكاس للفعالية، بينما تشير كيفية استخدام الموارد لتحقيق الأهداف إلى الكفاءة، وعندما يكون

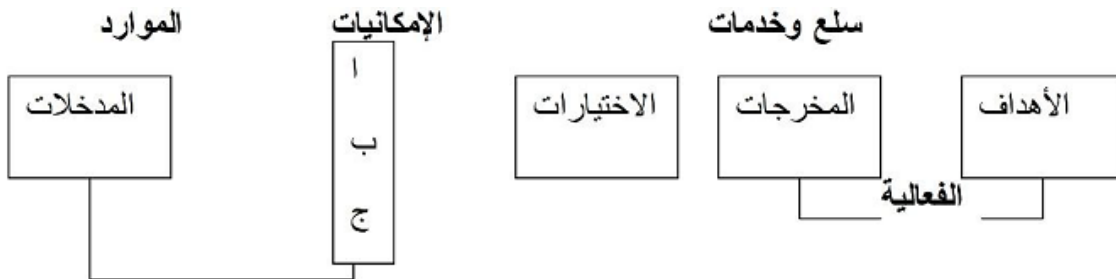
هناك فعالية ولا توجد كفاءة فإن الرؤى والأهداف لا تجد من يحققها بصورة صحيحة، وفي حالة وجود عدم

الفعالية ووجود كفاءة فإن الأعمال تنجز ولكن بدون وضوح الأهداف.

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في رفع مردودية المؤسسات الصناعية

وكما يرى البعض أنها مصطلح نسبي بين النتائج الحقيقية مع النتائج المقدرة، حيث يصور لنا Bergeron ذلك من خلال شكل نموذج فعالية المؤسسة التالي:

الشكل (6-1): نموذج فعالية المؤسسة



Source : P.G Bergeron "la gestion moderne théorie et cas", Edition gaetan morincanda, 1983, p.90.

❖ **فمثلا:** توصيل طرد بريدي من مكتب البريد إلى مكان يبعد 100 مترا سيرا على الأقدام بدلا من استخدام السيارة أو وسيلة أخرى تعتبر عملية كفوءة، ولكن إذا وصل الطرد متأخرا لأي سبب من الأسباب فان العملية تعتبر غير فعالة.

وأخيرا يمكن القول إجمالاً أن الكفاءة والفعالية يتماشيان جنباً إلى جنب مع الإنتاجية، فالإنتاجية بمفهومها الشامل تربط بين الفعالية للوصول إلى الأهداف والكفاءة في استخدام الموارد المتاحة بغية الوصول إلى هذه الأهداف.¹

ثالثاً: أهمية دراسة المردودية

يعتبر تعظيم المردودية هدف كل مؤسسة مهما كان نوعها تجارية كانت أو صناعية، إذ أنه تحقيق المردودية المبتغاة يعبر عن سلامة المركز المالي للمؤسسة وعن صحة الأسلوب التسييري المنتهج، وهي زيادة على أنها هدف المؤسسة فهي وسيلة لتحقيق الاستراتيجية المستقبلية كما انه تحقيق المردودية يضمن المحافظة على رأسمال المؤسسة كما أنها تساهم في تبرئة الفوائد الملتمزم بها أمام المقرضين، وضمان تسديد القروض، وكذا المساهمة في زيادة رأس المال وبعث تعويضات للرأسمال المستثمر من قبل المساهمين، وبذلك التخفيض من حدة مشكل التمويل والمخاطر المالية الخارجية، وبالإضافة إلى ذلك نجد أنه:

◀ مراقبة المردودية تساعد على تصحيح الانحرافات من خلال التنبؤات المستقبلية للنتائج الاقتصادية والمالية

¹ أحمد ماهر، اقتصاديات الإدارة، الدار الجامعية للنشر، دون سنة نشر، ص47.

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في رفع مردودية المؤسسات الصناعية

وبذلك اتخاذ الإجراءات التي من خلالها يمكن التخفيض من حدة هذه الانحرافات.

➤ المردودية تساعد على تحديد حجم النشاط المريح ومعرفة وضعية المؤسسة في القطاع الناشطة فيه.

➤ كما أنه المردودية تسمح بإيجاد تدفق نقدي في نهاية كل دورة مالية يضمن نمو المؤسسة.

➤ كما تسمح بتحديد نقاط القوة للمؤسسة والاستفادة منها، وتحديد نقاط الضعف ومحاولة معالجتها وتقاديرها

مستقبلا، فالمردودية لها دور تكميلي للحفاظ على توازن المؤسسة.

➤ ضف إلى ذلك إلى أن أهمية دراسة المردودية تتجلى في مدى مساهمتها في تحديد أداء هذه المؤسسات،

وذلك حسب الطرف المهتم بهذه الدراسة كان تكون الدولة أو مسيري المؤسسة، أو المساهمون فيها:

- الدولة من وجهة النظرية الاقتصادية الكلية، حيث تهتم الدولة بالدرجة الأولى وقبل كل شيء بإنشاء الثروة عن طريق المؤسسات، وهذه الثروة مقاسة بالقيمة المضافة التي تدخل في تركيب الناتج الداخلي الخام (Pib) وهي ما قدمته المؤسسة للاقتصاد الوطني.

- **المسيرون:** حيث يهتم المسير في المؤسسة بالتدفق النقدي الخام، والقدرة على التمويل الذاتي أي بالفائض النقدي الذي يضمن للمساهمين عائدا وللمؤسسة تمويلا داخليا متاحا من اجل استرجاع رأس المال بالموازاة مع تنميته.

- **المساهمون:** (الربح الصافي وتوزيعات الأرباح) وذلك باعتبار أن المؤسسة هي منظمة والمشاركين فيها يهتمون بالدرجة الأولى بتعظيم ثروتهم، فتعظيم هذه الثروة يتم قياسها من خلال الربح الصافي، فجزء من هذه الأرباح يقسم على المساهمين، والذي يسمى عائد رأسمال المساهمة¹.

ومما سبق يتضح أن لدراسة المردودية أهمية بالغة بدءا من المستوى الاقتصادي الجزئي إلى المستوى الاقتصادي الكلي، باعتبار أن كل مستوى هو بناء ومكمل للآخر.

رابعا: العوامل المؤثرة على المردودية:

إن كل مؤسسة تعيش في محيط اقتصادي مملوء بالعوامل المؤثرة عليها وكذا على الأهداف المسطرة، ومن بين هذه الأهداف تحسين مردوديتها التي تعد المقياس الأول للحكم على أي مؤسسة، وهذه العوامل تأثيرها يكون بالسلب أو بالإيجاب، كما أنه من بين هذه الظروف ما هو خارجي يصعب التحكم فيه، وداخلي يرجع للسياسة التسييرية المتبعة من طرف المؤسسة.

¹ <http://www.edara.com>.

(1) العوامل الخارجية:

- **السوق:** حيث أن السوق عامل جد مؤثر على مردودية المؤسسة إذ يجب على المؤسسة أن تولي اهتماما له وذلك عن طريق القيام بدراسات عن السوق لتفسير المعلومات المتعلقة بالتعرف على رغبات العملاء ورصد حاجاتهم من أجل تلبيتها، كما أن هذه المعلومات تمكن من مراقبة مصادر التوريد من حيث التكلفة والجودة، وبذلك المحافظة على مركزها التنافسي في السوق.

- **المنافسة:** إن عامل المنافسة كذلك يجب على المؤسسة أن تكون على دراية به، فهو يشكل خطر على مردوديتها في حالة عدم الاهتمام به، إذ أن الجودة والسعر هما العاملان الأساسيان في سوق المنافسة، ومعرفة كل الأمور المتعلقة بالمؤسسات المنافسة هو أمر ضروري للمحافظة على حصتها في السوق.

- **السياسة الضريبية:** أن لهذه السياسة دور في التأثير على مردودية المؤسسة، وهي تمثل صورة التدخل الحكومي من خلال فرض عدة أنواع من الضرائب والمتمثلة في:

◀ **ضرائب مباشرة:** وهي تفرض على الدخل وعلى رأس المال.

◀ **ضرائب غير مباشرة:** وهي تفرض بصورة غير مباشرة على استعمال عناصر الثروة، حيث كلما زادت قيمة هذه الضرائب على سلعة ما كلما نقص الطلب عليها نتيجة ارتفاع الأسعار¹.

◀ **الضريبة على أرباح الشركات:** إن تأثير الضريبة على أرباح الشركات وعلى المردودية المالية يكون بصفة مباشرة من خلال التأثير على النتيجة الصافية للمؤسسة وأموالها الخاصة.

(2) العوامل الداخلية:

إلى جانب العوامل السابقة الذكر هناك عوامل داخلية أخرى تؤثر وتعرقل بدورها تحسين المردودية المؤسسة ونذكر منها:

- **تسيير الموارد البشرية:** إن العامل البشري عنصر هام في تسيير المؤسسة ورئيسي لنشاطها، ومشكلة تسيير الموارد البشرية مشكلة تعاني منها المؤسسات، وهي عموما مشكلة إنسانية اجتماعية قبل أن تكون مشكلة مالية فالمؤسسة غير القادرة على التحكم في تسيير مواردها البشرية قد يؤثر بالسلب على مردوديتها، مما يستلزم اتخاذ سياسة واضحة للتسيير الحسن لها، ومن بين المصاعب التي تعاني منها المؤسسة في هذا المجال:

- استياء في العلاقات الوظيفية بظهور خلافات بين مختلف العاملين.

¹ محمد عبد العزيز، "دراسة الجدوى الاقتصادية"، مؤسسة الإشعاع للطباعة والنشر والتوزيع، ط2، 1997، ص75.

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في رفع مردودية المؤسسات الصناعية

- عدم الاهتمام بتطوير العاملين، ومشكل الأجور وارتفاع حوادث العمل.
- نقص المؤهلات العلمية والمهارات نتيجة لنقص التكوين.
- **سياسة الإنتاج:** إن عدم التحكم في الإنتاج هو أيضا مؤثر على المردودية، وذلك لأنه من أولى مسؤوليات مدير إدارة الإنتاج والعمليات هو الوصول إلى جدولة الإنتاج التي تمكن من تدنية التكاليف (تكاليف الإنتاج) والتحكم فيها.
- **التسيير:** إن تحقيق مردودية موجبة يتطلب من المؤسسة انتهاج سياسة تسييرية محكمة من شأنها أن تسمح بالاستغلال الأمثل لمواردها من أجل تحقيق أهدافها المسطرة التي يترأسها تحقيق المردودية كما ذكرنا. وأخيرا فالتحكم في التسيير أمر ضروري يجب أن تولي له المؤسسات اهتماما كبيرا.

خامسا: أدوات تحليل المردودية

- ❖ **الرأسمال العامل:** يعتبر الرأسمال العامل من أهم مؤشرات التوازن المالي إذ أنه ينشأ من التوازن المالي الأذنى، ويوفر للمنشأة هامش أمان يسمح لها بمواجهة مشاكل عديدة، ويعرف الرأسمال العامل على أنه:
 - * هو ذلك الهامش أو الفائض من الأموال الذي يزيد عن تمويل المؤسسة للأصول الثابتة¹.
 - * هو ناقص الأصول المتداولة للديون قصيرة الأجل.

◀ حساب الرأسمال العامل²:

- ✓ بواسطة أعلى الميزانية: هو الفرق بين المصادر الدائمة والقيم الثابتة
- الرأسمال العامل = الأموال الدائمة - الأصول الثابتة**
- ✓ بواسطة أسفل الميزانية: أي الأصول المتداولة (المخزونات المتاحة، الحقوق) التي تتحول بسرعة إلى سيولة يمكن أن تمول بقروض استغلال (قصيرة الأجل).
- الرأسمال العامل = أصول متداولة - ديون قصيرة الأجل**

* ومن العلاقتين السابقتين: يكون رأسمال العامل:

- **معدوم:** عندما تتساوى الأموال الدائمة مع الأصول من جهة وبين الأصول المتداولة والديون قصيرة الأجل من جهة أخرى وهذا يعني أن المؤسسة في حالة توازن مالي.

¹ الطاهر لطرش، "تقنيات البنوك" ديوان المطبوعات الجامعية، 2001، ص 148.

² Cour de M.h. Bouanani "analyse du bilan comptable" ecole superieur du banque, 2004, p10.

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في رفع مردودية المؤسسات الصناعية

- موجب: أكبر من الصفر ($0 <$) عندما تكون الأصول الثابتة مغطاة بالأموال الدائمة من جهة والأصول المتداولة، والأصول المتداولة أكبر من الديون القصيرة الأجل من جهة أخرى، والفائض يستعمل لتمكين المؤسسة من الوفاء بالتزاماتها في تاريخ الاستحقاق.

- سالب: أصغر من الصفر ($0 >$) عندما تكون الأموال الدائمة عاجزة عن تغطية الأصول الثابتة مما يؤدي إلى تمويل هذه الأخيرة بديون قصيرة الأجل.

◀ أنواع الرأسمال العامل:

يمكن تقسيم الرأسمال العامل إلى نوعين من رؤوس الأموال التي تكون الرأسمال العامل الإجمالي، وذلك حسب الشكل التالي:

الشكل (1 - 7): أنواع الرأسمال العامل

أموال خاصة	الرأس المال العامل الخاص	الرأس المال العامل الإجمالي	أصول متداولة
ديون قصيرة الأجل	الرأس المال العامل الخاص	الرأس المال العامل الإجمالي	أصول متداولة
ديون طويلة الأجل	الرأس المال العامل الخاص	الرأس المال العامل الإجمالي	أصول متداولة

Source : M.H. Bouanani, opcit, p.11.

■ **الرأس المال العامل الخاص:** وهو مدى تغطية الأموال الخاصة لوحدها الأصول الثابتة، دون الاستعانة بالجزء المتبقي من الأموال الدائمة والمتمثل في الديون طويلة الأجل، أو هو مدى اكتفاء المؤسسة بالأموال الخاصة دون اللجوء إلى الموارد المالية الأجنبية أي الفائض من الأموال الخاصة بعد تمويل أصولها الثابتة، وبحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{الرأس المال العامل الخاص} = \text{الأموال الخاصة} - \text{الأصول الثابتة}$$

■ **الرأس المال العامل الأجنبي:** يتمثل في قيمة الموارد الخارجية المتمثلة في مجموع الديون ويعبر عنه بالعلاقة التالية:

$$\text{الرأس المال العامل الأجنبي} = \text{الرأس المال العامل} - \text{الرأس المال العامل الخاص}$$

$$= \text{مجموع الديون طويلة وقصيرة الأجل}$$

■ **الرأس المال العامل الإجمالي:** ويسمى أيضا حجم نشاط الاستغلال فبعض المؤسسات تقاس بما لديها من أصول متداولة من مخزون (قيم الاستغلال) وحقوق، (قيم جاهزة وقيم غير جاهزة)، وبحسب بالعلاقة الآتية:

$$\text{الرأس المال العامل الإجمالي} = \text{مجموع الأصول المتداولة}$$

❖ احتياج الرأسمال العامل:

رغم الأهمية التي يكشفها الرأسمال العامل فانه يبقى بدون جدوى، إذا لم نتبعه بحساب احتياج الرأسمال العامل وذلك للحكم على الوضعية المالية للمؤسسة ويعرف على أنه:

* قسط من الاحتياجات الضرورية لدورة الاستغلال لم تغط بالموارد الدورية¹.

* ويمكن تعريفه على انه الفرق بين الاحتياجات الدورية للمؤسسة (الأصول المتداولة ما عدا القيم الجاهزة)

وبين الموارد الدورية (الديون قصيرة الأجل ماعدا القروض البنكية) ويعبر عنه بالعلاقة التالية:

احتياج الرأسمال العامل = الأصول المتداولة ما عدا القيم الجاهزة - الديون القصيرة الأجل ما عدا القروض البنكية

* إذا كان احتياج الرأسمال العامل (الفرق بين احتياجات الدورة وموارد الدورة):

- **سالب:** هذا يعني وجود فائض في موارد التمويل، ومعناه أن المؤسسة لا تحتاج إلى رأس المال العامل.

- **موجب:** وبالتالي فالمؤسسة في حاجة إلى موارد أخرى تزيد مدتها عن دورة كاملة.

❖ **الخزينة:** هي المؤشر الثالث من مؤشرات التوازن المالي وهي قيمة مالية للمؤسسة يمكن التصرف فيها

خلال دورة كاملة وتعرف الخزينة على أنها:

* مجموعة من الأموال التي تكون في حوزة المؤسسة لمدة دورة استغلالية، وتشمل صافي القيم الجاهزة أي ما تستطيع المؤسسة التصرف فيه فعلا من مبالغ سائلة خلال دورة الاستغلال².

* ويمكن استخلاص قيمة الخزينة بإحدى العلاقتين:

▪ الخزينة = الرأسمال العامل - احتياج الرأسمال العامل

▪ الخزينة = قيم جاهزة - سلفات مصرفية

* وتأخذ الخزينة ثلاث وضعيات كما يلي:

- **موجبة:** وهذا أن الرأسمال العامل أكبر من احتياجاته ووضعية المؤسسة هنا حسنة، لكن يمكن أن يكون

فائض الأموال غير مستغل من طرف المؤسسة وعليه على المؤسسة أن تعالج بعض التزاماتها أو تعظيم قيم

استغلالها عن طريق شراء المواد الأولية، أو تمديد آجال الزبائن أو تقديم تسهيلات في التسديد.

- **معدومة:** أي أن رأس المال العامل واحتياج الرأسمال العامل متساويان أي أنها تغطي جميع ديونها بالسيولة

المتوفرة لديها، لكن من الصعب الوصول إلى هذه الوضعية على المدى القصير.

¹ G. Louis hichel "le diagnostic financiere", paris, 1998, p.48.

² ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير_التحليل المالي، المحمدية-الجزائر، 2000، ص 51.

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في رفع مردودية المؤسسات الصناعية

- **سالبة:** وهي حالة العجز مما يضطر المؤسسة إلى البحث عن مصادر التمويل الخارجي بقروض خاصة أو بنكية لتغطية احتياجاتها أو التنازل عن بعض استثماراتها التي لا تؤثر على طاقتها... الخ.

المطلب الثاني: الأنواع المختلفة للمردودية

هناك أنواع متعددة للمردودية حيث كل نوع من هذه الأنواع لا تقل أهمية عن بعضها البعض، فعند مقارنة أصول المؤسسة مع النتيجة فهذا يبين المردودية الاقتصادية و... الخ، كما يجب أن نفرق بين المردودية والربحية، فالمردودية هي العلاقة بين النتائج المتحصل عليها والإمكانات المستخدمة سواء كانت مادية، بشرية، نقدية، مالية، والربحية لها علاقة مباشرة بالسعر حيث أنها الفرق بين سعر البيع وسعر التكلفة.

أولاً: المردودية المالية والمردودية الاقتصادية:

1. المردودية المالية:

يمكن تعريف المردودية من الوجهتين التاليتين:

- **كغرض:** كون المؤسسة هي المصدر الأساسي لخلق وتوزيع الثروة نجد أن المردودية المالية هي غرض كل مؤسسة وتهم عدة أطراف هم:

- الدولة من خلال تعلقها بخلق الثروة بواسطة المؤسسات والتي تتمثل في القيمة المضافة.
- المسكرون يهتمون بالفائض النقدي الذي يضمن لهم دخل ويضمن للمؤسسة التمويل الداخلي من أجل التطور، ويظهر هذا في التدفق النقدي الخام وطاقة التمويل الذاتي.
- المساهمين يرون أن المردودية المالية هي أساس الاستثمار ويظهر تعلقهم من خلال الربح الصافي والأرباح الموزعة.
- **كمؤشر كفاءة:** تعتبر المردودية المالية مقياس نقدي لفعالية التوظيف المالي في الاستثمارات بعكس مدى قدرة المؤسسة في التحكم والاستعداد الجيد لتوظيف الأموال اللازمة الضمان استمرار أشغالها ونشاطاتها، وذلك بتجديد وسائل الإنتاج من عقارات منقولة وغير منقولة وتطويرها بقصد تنمية نشاطها، ومؤشر كفاءة المصادر المالية المستعملة من طرف المؤسسة، مصدرها اثنان:

- **داخلي:** يتمثل في كفاءة النشاط التحويلي والتجاري بالمحافظة على رأس مال المؤسسة.
- **خارجي:** ينتج عن العلاقات التعاقدية مع الموردين والزبائن من خلال استظهار سياسة استئانة صائبة تضمن تبرة الفوائد والديون اتجاه المقرضين.

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في رفع مردودية المؤسسات الصناعية

ويمكن التعبير عن هذه المردودية بالعلاقة التالية:

$$\text{المردودية المالية} = \text{النتيجة الصافية} / \text{الأموال الخاصة}^1$$

أ - قياس المردودية المالية:

لحساب المردودية المالية فإننا نعتد على كل من المبيعات، الأموال الخاصة، ومجموع الأصول إذ أن هذه المردودية المالية ما هي إلا سوى ثمرة جهد كبير بين قدرة المؤسسة المالية عن طريق القرارات الإدارية والسياسية العامة المتبعة والمسطرة من طرف مجلس إدارة المؤسسة، والمردودية المالية تقاس على أساسين معياريين هما الربح والتدفق النقدي.

• **الربح:** لو نظرنا إلى المردودية من الناحية المالية لوجدنا أنها تمثل الأرباح التي تنتج عن استخدام الاستثمارات والإمكانات المالية.²

• **التدفق النقدي:** حيث يسمح بالحكم على مدى قدرة المؤسسة في تحقيق مصادر تمويل ذاتي، وهو الفائض الذي تحققه المؤسسة، ويعبر عنه بنتيجة الدورة الصافية مضاف إليها عنصران هما الاهتلاكات والمؤنات حيث أن:

$$\text{التدفق النقدي الصافي} = \text{النتيجة الصافية للدورة} + \text{الاهتلاكات} + \text{المؤنات}$$

حيث أن المردود المالي لا يتوقف على الربح فقط بل يضاف إليه الاهتلاكات التي تساهم في زيادة موارد المؤسسة.

ب - نسب المردودية المالية:

إن العناصر المالية التي تقيس هذه المردودية هي الربح والتدفقات النقدية الآتية من المصادر التالية (المبيعات، الاستثمارات، رؤوس الأموال)، فننكلم إذا عن نسب مردودية المبيعات، الأموال الخاصة وإجمالي الأصول، فمهما تكن نوعية مصطلح المردودية المالية فهو يمثل قاسمين مشتركين:

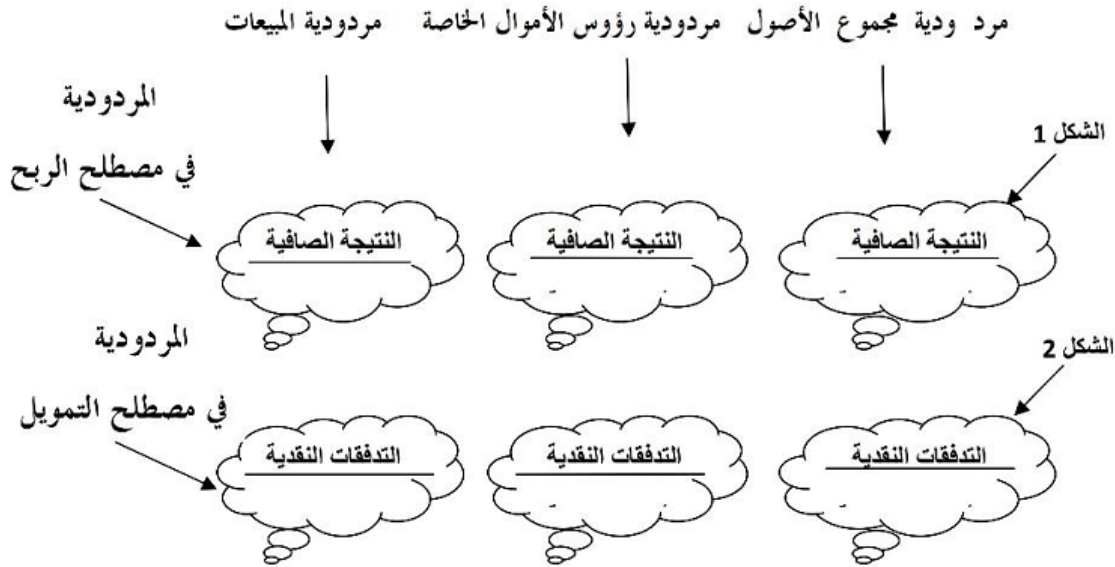
- المردودية المالية هي مزيج لعدد كبير من السياسات والقرارات التي تدرس وتحلل النجاعة المالية للمؤسسة.
- نسب المردودية تحسب على أساس معطيات مالية وتعطي عناصر الإجابة حول سير المؤسسة وشروط التأثير التي يجب مراعاتها لتحقيق أهداف المؤسسة، والشكل التالي يوضح لنا مختلف نسب المردودية.³

¹ BOUKHAZAR OMAR, "La finance de l'entreprise", édition N° 834 05/81, OPU, p.139.

² جميل أحمد توفيق، الإدارة المالية أساسيات وتطبيقات، الجامعة المصرية، 1985، ص66.

³ BOUKHAZAR OMAR, opcit, pp.146-147.

الشكل (1-8): مختلف نسب المردودية



Source: BOUKHAZAR OMAR, OPCIT, p.148.

التعليق:

بالنسبة للشكل (1):

- مجموع الأصول: تعبر عن مردودية وسائل الإنتاج.

- الأموال الخاصة: هي المردود المالي للأموال الخاصة وهي التي تعبر عن المردودية المالية.

- هي خاصة بالمردودية التجارية.

بالنسبة للشكل (2): بهدف خلق منابع مالية بصفة مستمرة حيث أن:

- مجموع الأصول: تبين مدى كفاءة استعمال الموارد لجلب الأرباح بغض النظر عن طرق التمويل. - الأموال

الخاصة: تعبر عن الربحية الكلية للأموال الخاصة

- المبيعات: تعبر عن الربحية الناتجة عن مبيعات المؤسسة.

2. المردودية الاقتصادية

أ- تعريف المردودية الاقتصادية: هي مردودية الأصول، أي مردودية الرأسمال الاقتصادي، حيث أن

العمليات الدورية للاستغلال تنتج نتيجة اقتصادية محققة بفضل رأوس الأموال موجهة نحو الاستغلال.

المردودية الاقتصادية هي قياس محاسبي للثروة المحققة من الأصول، كما أنها تقيس درجة فعالية الوسائل

المستعملة من طرف المؤسسة، صف إلى ذلك إلى أنه من خلال المردودية الاقتصادية يمكن الحكم ما إذا

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في رفع مردودية المؤسسات الصناعية

كانت المؤسسة في وضعية جيدة أم لا، ويعبر عنها بالعلاقة التالية:

$$\text{المردودية الاقتصادية} = \text{النتيجة الاقتصادية} / \text{مجموع الاصول}$$

ب- طرق حساب المردودية الاقتصادية:

قبل التطرق إلى الحساب يجب الحديث أولاً عن معدل الاستحداث.

✓ **طريقة القيمة الحالية الصافية:** نعتبر أولاً التدفقات النقدية المستقبلية لعدة مشاريع استثمارية معرفة بدقة وموضوعة على أنها مقبولة.

✓ **طريقة VAN:** تتطلب استحداث كل التدفقات النقدية أي تحويلها إلى نقطة البداية أي الصفر وجمعها، الاستثمار ذو القيمة الحالية الأعلى يعتبر الاستثمار الأكثر مردودية بشرط أن تكون موجبة.

$$\text{القيمة الحالية الصافية} = \text{التدفقات الصافية المستحدثة} - \text{قيمة الاستثمار}.$$

✓ **معدل المردودية الداخلي:** معدل المردودية الداخلي لمشروع الاستثمار هو المعدل الذي يسمح بالمساواة بين التسديد من خلال المشروع والتدفقات النقدية المستقبلية المقدمة من نفس الاستثمار.

ويكون المشرع ذو مردودية إذا كان معدل المردودية الداخلي موجب وأكبر من معدل الاستحداث أي معدل الاقتراض.

✓ طرق أخرى:

- **طريقة مدة استرجاع الرأسمال المستثمر:** هذه الطريقة تعتمد على أن معيار السيولة أكثر من معيار المردودية، أي فضل المشروع أين مدة الاسترجاع هي الأقصر لأنه يقدم أقل مخاطرة، ويتم حساب مدة الاسترجاع كما يلي:

$$\text{مدة الاسترجاع} = \text{تكلفة الاستثمار} / \text{التدفق النقدي}$$

- **طريقة مؤشر الربحية:** حيث الاختيار للمشروع يكون بالعلاقة:

$$1 \frac{\text{مجموع التدفقات النقدية المستحدثة}}{\text{تكلفة الاستثمار}}$$

وذلك باختيار المشروع الذي له أكبر مؤشر مردودية.

¹ VIZZA VONA, Opcit, p.432.

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في رفع مردودية المؤسسات الصناعية

ت- أهداف المردودية الاقتصادية:

إن المردودية الاقتصادية تنسب النتيجة إلى رأس المال الاقتصادي المستعمل من طرف المؤسسة، فقياسها يعني فعالية الوسائل الاقتصادية من خلال النتائج المتحصل عليها، وهو ما يعكس صورة تسيير المؤسسة، قراراتها، موضعها التنافسي.

كما أن المردودية الاقتصادية تمثل العائد الاقتصادي الذي يعكس مدة تحقيق التنمية الاقتصادية للمؤسسة ثم الاقتصاد الوطني من بعد، وهذا الأخير هو الهدف الرئيسي للمردودية الاقتصادية والذي بدوره يتفرع إلى عدة أهداف جزئية تتمثل فيما يلي:

- **خلق الفائض الاقتصادي:** وهو الفائض الذي ينتج من تشغيل الموارد المالية للمؤسسة وله ثلاثة وظائف هي:
 - إهلاك القروض التي استعملت في تمويل المشاريع الاقتصادية.
 - تسديد الفوائد.
 - ضمان تجديد وسائل الإنتاج.
- **تحقيق التكامل الاقتصادي:** أي أن المردودية الاقتصادية تعمل على تكوين كتلة اقتصادية متكاملة بحيث يصبح كل عامل من العوامل الاقتصادية مكمل للآخر.
- **التوازن الجهوي:** ويسمح لنا بتوسيع دائرة الاستغلال للموارد الطبيعية على المستوى الوطني والجهوي ويعطي الفرصة لكل جهة من الوطن المشاركة في التنمية وذلك عن طريق:
 - الموازنة ما بين التمويل والاستهلاك ما بين الجهات.
 - التوزيع العادل والمحكم للدخل فمثلا مساهمة المؤسسة في التوازن يعني توفير مناصب شغل وفرص الإنتاج بصفة عادلة.
- **أثر الرافعة المالية:**

يعود مصطلح أثر الرافعة للاقتصاد الأمريكي للتعبير عن أثر المديونية أو الأموال المقترضة على رفع مردودية الأموال الخاصة في حالة عدم تغير التكاليف أو على خفض مردودية الأموال الخاصة في حالة زيادة التكاليف. إذ أن الفرق بين المردودية المالية والاقتصادية يعطينا أثر الرافعة وهذه الأخيرة تسمح بقياس سياسة المديونية للمؤسسة.¹

¹ بن حبيب عبد الرزاق، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط4، 2000، ص122.

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في رفع مردودية المؤسسات الصناعية

ونسمي أيضا أثر الرافعة تأثير الاستدانة على مردودية الرأسمال الخاص للمؤسسة أي مردوديتها المالية ويمكن القول إن أثر الرفع المالي يقيس الأثر الايجابي أو السلبي لمديونية المؤسسة على مردوديتها بحيث تستطيع المؤسسة تحسين مردوديتها المالية باللجوء إلى المديونية شريطة أن يكون معدل فائدة الديون أقل من معدل مردوديتها الاقتصادية، ومن أجل الوصول إلى صياغة لحساب المردودية المالية بواسطة المردودية الاقتصادية والأموال الخاصة والديون، ومعدل الفائدة.

ويعبر عن الرافعة المالية بالعلاقة الآتية:

$$\text{الرافعة المالية} = \text{الديون} / \text{الأموال الخاصة}$$

◀ حيث أن المردودية المالية = $(1 - \text{معدل الضريبة}) \times (\text{المردودية الاقتصادية} + \text{الديون} / \text{الأموال الخاصة})$

الخاصة) $\times (\text{المردودية الاقتصادية} - \text{معدل الفائدة})$ وللرافعة المالية ثلاث حالات نذكرها كآلاتي:

◀ الحالة الأولى:

إذا كان $d = 0$ ⇔ المردودية المالية = $(1 - \text{الضريبة على الأرباح}) \times m$.

◀ الحالة الثانية:

إذا كان $d \neq 0$ ⇔ $(1 - \text{ض}) \times (d / \text{أ}) \times (m - \text{معدل الفائدة})$ تقيس أثر الرافعة.

وهذا يعني أن مساهمة الديون الموجبة أو السالبة في المردودية المالية يكون كما يلي:

- م إ < معدل الفائدة ⇔ أثر الرافعة موجب ⇔ م م تتزايد بمعدل أعلى من النسبة (د/أ).

- م إ > معدل الفائدة ⇔ أثر الرافعة سالب ⇔ م م أضعف من تزايد النسبة (د/أ) أي تأثير عكسي للقروض على المردودية المالية.

ثانيا: المردودية الاستغلالية والتجارية

1. المردودية الاستغلالية:

وهي تعبر عن مدى مساهمة الأصول في انجاز نتيجة الاستغلال ويعبر عنها بالعلاقة:

$$\text{المردودية الاستغلالية} = \text{نتيجة الاستغلال} / \text{مجموع الأصول}$$

كما يمكن أن يعبر بالعلاقة التالية:

$$\text{المردودية الاستغلالية} = (\text{نتيجة الاستغلال} / \text{المبيعات}) \times (\text{المبيعات} / \text{مجموع الأصول})$$

$$= \text{الهامش الصافي للاستغلال} \times \text{دوران الأصول}$$

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في رفع مردودية المؤسسات الصناعية

حيث أن الهامش الصافي يعبر عن الإنتاجية بالنسبة لرقم الأعمال، أما دوران الأصول فيعبر عن قوة استعمال موارد المؤسسة.

2. المردودية التجارية:

تعطي مساهمة رقم الأعمال في إيجاد النتيجة، وتسمى مردودية المبيعات أو النشاط ومن بين النسب التي تستعمل للتعبير عن هذه المردودية.

نسبة ربحية الاستغلال = نتيجة الاستغلال / رقم الأعمال خارج الضريبة

وهذه النسبة تبين قدرة المؤسسة على إنشاء فائض مالي كما أن ضعف هذه النسبة يعتبر مؤشر يبين خطورة الوضعية المالية للمؤسسة.

* كما نجد:

نسبة الربحية الصافية = النتيجة الصافية / رقم الأعمال خارج الضريبة

حيث تستعمل هذه النسبة للمقارنة بين المؤسسة ومنافسيها التابعين لنفس القطاع.

المطلب الثالث: الطرق التقليدية والحديثة لحساب المردودية

أولاً: الطرق التقليدية

1. طريقة التكاليف المتغيرة Direct Costing

ظهرت هذه الطريقة لأول مرة في أمريكا، واستعملت من طرف "جمعية المحاسبين الأمريكيين"، وانتقلت فيما بعد إلى أوروبا وبالضبط إلى إنجلترا ثم إلى فرنسا¹.

هذه الطريقة تقيد المؤسسة في تحليل المردودية بحيث أن تحديد الهوامش على التكاليف المتغيرة يسمح بتوجيه التسيير توجيهها سليماً حسب النتائج المحققة، وطريقة التكلفة المتغيرة تأخذ شكلين هما:

1.1 طريقة التكاليف المتغيرة العادية (البسيطة):

هذه الطريقة لا تأخذ بعين الاعتبار التكاليف الثابتة حيث تحذف من حساب نتيجة الدورة، ولا تدخل تكلفة المنتجات ونحصل على الهامش على التكلفة المتغيرة لكل منتج أو خدمة بطرح التكاليف المتغيرة المتعلقة بالكميات المباعة من رقم الأعمال.

الهامش على التكلفة المتغيرة = رقم الأعمال - التكلفة المتغيرة

¹ Pierre lasseque, "gestion de l'entreprise et comptabilité", 9ème édition, 1983, p.642.

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في رفع مردودية المؤسسات الصناعية

ومختلف هذه الهوامش يجب أن تغطي التكاليف الثابتة الخاصة بالمؤسسة وتسمح بإعطاء نتيجة تحليلية إجمالية.

مجموع الهوامش على التكلفة المتغيرة - التكاليف الثابتة = نتيجة تحليلية إجمالية

2.1. طريقة التكاليف المتغيرة المعدلة:

يتمثل تعديل طريقة التكاليف المتغيرة العادية في تقسيم التكاليف الثابتة إلى تكاليف ثابتة مباشرة وتكاليف

ثابتة غير مباشرة.

- التكاليف الثابتة المباشرة: هي التكاليف التي تتعلق أساساً بمنتج معين أو خدمة معينة.
- التكاليف الثابتة غير المباشرة: هي التكاليف التي تتعلق بمجموعة معينة من المنتجات أو الوظائف أو تتعلق بنشاط المؤسسة الإجمالي.

وبهذه الطريقة يمكن حساب الهامش الصافي كآتي:

رقم الأعمال - التكاليف المتغيرة = الهامش على التكلفة المتغيرة - التكاليف الثابتة المباشرة

= الهامش الصافي¹

الهامش الصافي = رقم الأعمال - (التكاليف المتغيرة + التكلفة الثابتة المباشرة)

الهامش الصافي يسمح بالتقدير الأمثل للمردودية الحقيقية للمنتجات ومجموع هذه الهوامش يسمح

بتغطية التكاليف الثابتة الغير المباشرة (المشتركة) وتحقيق نتيجة تحليلية إجمالية.

مجموع الهوامش الصافية - التكاليف الثابتة غير المباشرة = نتيجة تحليلية إجمالية

3.1. مزايا وعيوب طريقة التكاليف المتغيرة:

• المزايا:

- تبسط حسابات التكاليف وهذا التبسيط يتمثل في الدقة وتحليل النتيجة مما يقلل من نسبة الخطأ وعدم الدقة التي تواجهها المؤسسة عند تسجيل التكاليف.
- تسمح بمراقبة التكاليف بعد تقسيمها، وتسجيلها وتصبح بذلك مراقبة التكلفة بسيطة بمجرد تقسيم هذه التكاليف إلى تكاليف ثابتة وأخرى متغيرة.
- تسمح بوضع وبوضوح المنتجات الأكثر مردودية وذلك بترتيبها حسب الهامش على التكلفة المتغيرة بحيث يسمح هذا الترتيب بحذف المنتج الذي له هامش على التكلفة المتغيرة غير كاف.

¹ Michele Gervais, "Contrôle de gestion et planification de l'entreprise", économico paris, 1988, p.80.

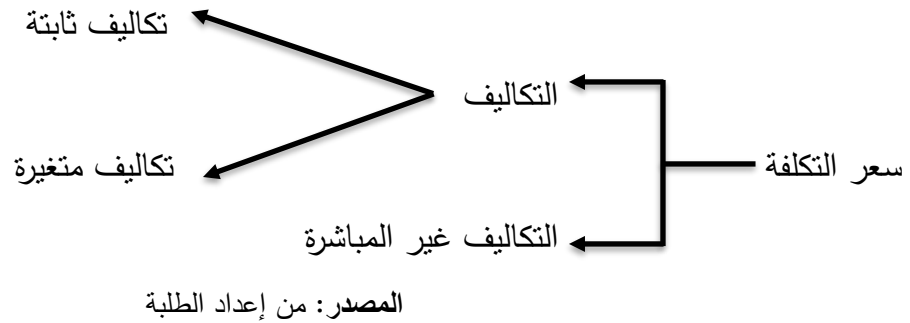
• العيوب:

- بما أن المنتجات تدمج مختلف المستويات من التكاليف الثابتة في سعر التكلفة فهذه الطريقة تصبح غير صالحة للحكم على مردودية هذه المنتجات باستعمال الهامش على التكلفة المتغيرة كهامش للتقدير.
- العيب الأساسي في هذه الطريقة يتمثل في الصعوبة التي تواجهها المؤسسة في الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، في حين أنها لا تصلح إلا إذا تم الفصل بصفة دقيقة وصحيحة، وإذا رأت المؤسسة أنها لا تستطيع الفصل بين التكاليف بطريقة سليمة فإنه من الأفضل ألا تستعمل طريقة التكاليف المتغيرة واللجوء إلى طرق أخرى أكثر صلاحية.

4.1. هيكل التكاليف وتحديد السعر:

إن التكاليف هي الأعباء التي تتحملها المؤسسة والمتعلقة بنشاطها، وتقسم المؤسسة تكاليفها إلى تكاليف ثابتة وأخرى متغيرة، كما تقسمها حسب علاقتها بالنشاط الذي تزاوله إلى تكاليف مباشرة وأخرى غير مباشرة، وعموما تصنف التكاليف حسب ما يلي:

الشكل (1 - 9): هيكل التكاليف



أ- **التكاليف المباشرة:** هي التكاليف الخاصة مباشرة بإنتاج منتج معين أو طلبية معينة مثل: المواد الأولية واليد العاملة المباشرة وهي تنقسم بدورها إلى:

• **تكاليف ثابتة:** تسمى أيضا بتكاليف البنية أو الهيكل وهي لا تتغير ولا تتأثر بالتغير الحاصل في حجم الإنتاج بل تبقى ثابتة طالما بقيت البنية ثابتة.

• **تكاليف متغيرة:** وهي مجموع التكاليف التي تتحملها المؤسسة عند قيامها بنشاطها وتتغير حسب تغيرات هذه الأخيرة، حيث أنها ترتبط بحجم الإنتاج وتزداد بزيادته والعكس صحيح ونذكر منها: تكاليف الشراء، الإنتاج، التوزيع.

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في رفع مردودية المؤسسات الصناعية

ب- التكاليف غير المباشرة: هي التكاليف المشتركة بين عدة منتجات حيث لا يمكن أن تكون محسوبة مباشرة في سعر التكلفة لأنها تتعلق بمجموعة من المنتجات أو الأقسام أو الوظائف.

ت- سعر التكلفة: هو تكلفة إنتاج المنتج أو أداء الخدمة مضافا إليه مصاريف التوزيع، وبالتالي تكون:

$$\text{تكاليف متغيرة} + \text{تكاليف ثابتة} = \text{تكاليف مباشرة}$$

$$\text{تكاليف مباشرة} + \text{تكاليف غير مباشرة} = \text{سعر التكلفة}$$

وسعر التكلفة المحصل عليه يسمح لنا بمعرفة نتيجة الاستغلال المستنتجة من رقم الأعمال

ومنه نستنتج أن:

$$\text{نتيجة الاستغلال} = \text{رقم الأعمال} - \text{سعر التكلفة}$$

2. طريقة عتبة المردودية

استعملت لأول مرة بعد الحرب العالمية الأولى وتدعى أيضا طريقة رقم الأعمال الحرج أو نقطة التعادل أو نقطة التوازن.

وفائدة عتبة المردودية أن مستوى النشاط المعبر عنه عندما تكون النتيجة تساوي الصفر والذي يعبر عنه بالوحدات النقدية أو الوحدات المادية¹.

ولإيجاد قيمة العتبة يمكن استخدام طريقتين هما الطريقة الجبرية والطريقة البيانية

1.2. الطريقة الجبرية²: التكاليف الكلية كما أشرنا سابقا هي عبارة عن مجموع التكاليف المتغيرة والتكاليف

$$\text{الثابتة ونعبر عنها ب: } ع = أ س + ب$$

حيث:

ب: تمثل التكاليف الثابتة

وعند نقطة التعادل: مجموع التكاليف = مجموع الإيرادات

$$\left. \begin{array}{l} ع = أ س + ب \\ ع = س \end{array} \right\} \text{ ومنه } \left. \begin{array}{l} ع = س \\ أ س = ب + س \end{array} \right\}$$

$$\text{ومنه } س = (1 - أ) ت \quad \text{س} * ت = (1 - أ) \dots\dots\dots (1)$$

¹ Abdellah Boughaba, "comptabilité analytique", 2ème édition, 1994, p.291.

² بوشاشي بوعلام، "المنير في التحليل المالي وتحليل الاستغلال"، دار هومة الجزائر، 1998، ص 39-40.

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في رفع مردودية المؤسسات الصناعية

ولدينا: التكلفة المتغيرة = أ س

ومنه أ = التكلفة المتغيرة / س

وبالتعويض في المعادلة الأخيرة (1) تصبح:

$$س * = ت ثا - 1 / (التكلفة المتغيرة / س)$$

$$س * = ت ثا \times س / (الهامش على التكلفة المتغيرة)$$

وبالتالي: رقم أعمال نقطة التعادل = (التكلفة المتغيرة $\times$ رقم الأعمال) / الهامش على التكلفة المتغيرة

2.2. الطريقة البيانية¹:

▪ الطريقة الأولى: العلاقة بين التكاليف الكلية ورقم الأعمال

تتحقق نقطة التعادل حسب هذه الطريقة عندما:

$$\text{رقم الأعمال} = \text{التكاليف الكلية}$$

$$= \text{التكاليف المتغيرة} + \text{التكاليف الثابتة}$$

وتعطي هذه العلاقة كالاتي:

$$ع = أ س + ب \text{ حيث } ع: \text{التكاليف الكلية}$$

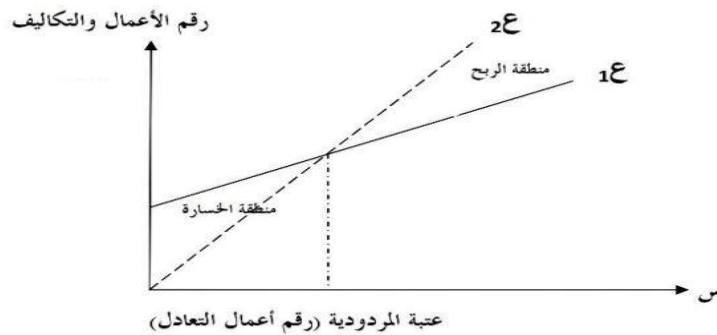
أ: معدل التكاليف المتغيرة / رقم الأعمال

ب: التكاليف الثابتة

$$ع = 2 س$$

والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل (1-10): عتبة المردودية بالطريقة الأولى



Source : G. Rochery, " Eléments Fondamentaux De Comptabilité", juisell Librery Unibert, Paris, 1990, P.486.

¹ G. Rochery, "éléments fondamentaux de comptabilité", librery unibert, paris, 1990, p.483-485.

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في رفع مردودية المؤسسات الصناعية

■ الطريقة الثانية: العلاقة بين النتيجة الصافية ورقم الأعمال

هي نقطة التعادل الموافقة المستوى النشاط الذي تبدأ فيه المؤسسة بتحقيق الربح، ونستطيع القول إن نقطة التعادل في الموافقة للربح الصافي المعدوم المعبر عنه بالعلاقة الآتية:

ليكن ن: الربح

$$\begin{aligned} \text{ن} &= \text{رع} - \text{مج ت} \iff \text{ن} = (\text{رع} - \text{ت م}) - \text{ت ثا} \\ \text{ن} &= \text{ك} (\text{س ب و} - \text{ت م و}) - \text{ت ثا} \end{aligned}$$

حيث:

س ب و: سعر البيع الوحدوي

ت م و: التكلفة المتغيرة الوحدوية

ر ع: رقم الأعمال

ت م: التكاليف المتغيرة

ت ثا: التكاليف الثابتة

ك: مستوى النشاط بالكميات

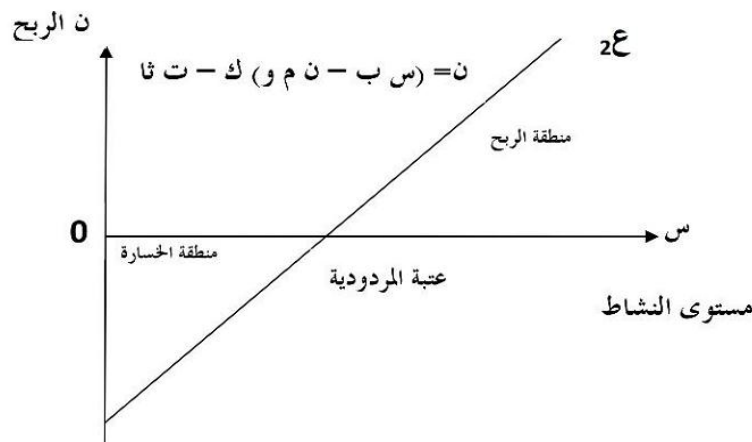
مج ت: مجموع التكاليف

ومنه الكمية التي تحقق نقطة التعادل ك * = التكاليف الثابتة / (س ب - ت م و)

وذلك عندما $0 =$

والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل (1- 11): عتبة المردودية بالطريقة الثانية



Source : G. Rochery, opcit, P.486.

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في رفع مردودية المؤسسات الصناعية

■ الطريقة الثالثة: العلاقة بين الهامش على التكلفة المتغيرة والتكاليف الثابتة

حيث نجد الهامش على التكلفة المتغيرة يمثل الفرق بين رقم الأعمال والتكاليف المتغيرة الهامش

$$\text{الهامش على التكلفة المتغيرة} = \text{ر.ع} - \text{ت م}$$

عند نقطة التعادل (عتبة المردودية) للمؤسسة:

$$\text{الهامش} / \text{ت م} = \text{ت ثا}$$

ع1 = أ س حيث:

الهامش على التكلفة المتغيرة: ع1

معدل الهامش على التكلفة المتغيرة: أ

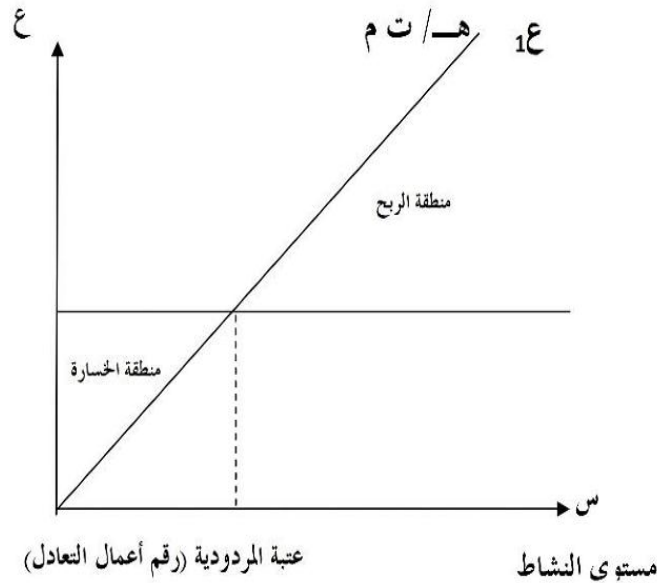
أ = الهامش على التكلفة المتغيرة / ر.ع

س: رقم الأعمال

ع2: التكاليف الثابتة (ت ثا)

والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل (1- 12): عتبة المردودية بالطريقة الثالثة



Source : G. Rochery, opcit, P.487.

3.2. أهمية دراسة عتبة المردودية:¹

* **تنبؤ الخطر:** لكل مؤسسة مستوى نشاط أقصى، وعتبة المردودية تعمل على تحديد الطاقة الإنتاجية التي تجنب المؤسسة الخطر.

* **تنبؤ المردودية:** تعمل عتبة المردودية على حساب مستوى النشاط الأدنى حتى تكون المؤسسة ذات مردودية، حيث أن عتبة المردودية تدلنا إذا كانت للمؤسسة فرصة لأن تكون ذات مردودية انطلاقا من تنبؤات رقم الأعمال.

* **اختيار وسائل الإنتاج:** عند نقطة التعادل يمكن للمؤسسة أن تختار بين عدة وسائل لديها نفس إمكانيات الإنتاج ولكن بتكاليف مختلفة ومعيار الاختيار يتمثل في التكلفة الإجمالية الأدنى التي تتناسب مع الكمية المنتجة.

* **تحسين المردودية:** تتمثل في رفع سعر البيع مما يؤدي إلى رفع مبلغ الهامش على التكلفة المتغيرة، وبالتالي تخفيض قيمة عتبة المردودية، فإذا كانت المؤسسة تنتج مجموعة من المنتجات فعليها تطوير المنتجات التي لها هامش على التكلفة المتغيرة مرتفع دون الرفع من رقم أعمالها وسعر البيع لأن التحسين في نوعية المبيعات سوف يكون له نفس تأثير الرفع من سعر البيع.

◀ ملاحظة: تحديد المداخل ومعايير الأداء

1- تحديد المداخل: تعمل المؤسسة جاهدة على تحقيق أكبر قدر ممكن من مداخلها

وتتقسم المداخل التي تكون رأس مال المؤسسة إلى عدة مداخل وتتغير من مؤسسة

إلى أخرى حسب طبيعة نشاطها ويمكن أن نذكر:

- **مداخل النقل:** وهي المداخل المحصلة من عملية نقل السلع أو البضائع إلى زبائنهم مباشرة أو إلى مكان ما يتم الاتفاق عليه.

- **مداخل البيع:** وهي المداخل المحصلة من عملية بيع ما أنتجته إلى مؤسسات أخرى أو إلى بائعين معتمدين.

وهناك مداخل تحصل عليها المؤسسة عن طريق الخدمات التي تقوم بتقديمها.

2- تحديد معيار الأداء:

المعيار أو المؤشر هو العلاقة بين عنصرين أساسيين في النشاط الاقتصادي لمؤسسة ما، فمعيار الأداء

هو العلاقة بين ما تمكنت المؤسسة من الحصول عليه (مثلا: الإنتاج) والعوامل المستعملة للحصول على هذا

¹ بلخوس كهيبة، المردودية المالية والاقتصادية للمؤسسة، جامعة الجزائر، 2003، ص 42-43.

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في رفع مردودية المؤسسات الصناعية

الإنتاج ونذكر مثلاً اليد العاملة.

هذه المعايير تختلف من مؤسسة إلى أخرى حسب نشاط المؤسسة ونذكر منها:

*** معيار الفعالية العملية:**

وهو العلاقة بين اليد العاملة المستعملة من طرف مصلحة أو وحدة معينة والتكاليف المتغيرة ويعطى

بالعلاقة التالية:

الفعالية العملية = اليد العاملة / التكاليف المتغيرة

*** معيار الفعالية الهيكلية:**

هو يمثل العلاقة بين اليد العاملة المستعملة من طرف مصلحة أو وحدة معينة والتكاليف الثابتة التي

تتحملها المؤسسة وهذا المعيار يعطى بالعلاقة التالية:

الفعالية الهيكلية = اليد العاملة / التكاليف الثابتة

*** معيار مردود وحدة العمل:**

يمثل العلاقة بين الكميات المنتجة من طرف المؤسسة واليد العاملة المستعملة في هذا الإنتاج أو النشاط

ويعطى بالعلاقة الآتية:

مردود وحدة العمل = الكميات المنتجة / اليد العاملة

ثانياً: الطرق الحديثة

1. القيمة المضافة الاقتصادية E.V.A

لقد ارتبط مفهوم القيمة الاقتصادية المضافة بالعلامة التجارية لمكتب الاستشارات Stern Stewart

في الولايات المتحدة الأمريكية، إذ بدأت الشركة بتنفيذ هذا المعيار كمدخل لقياس الأداء منذ منتصف عام

1980 بعد إجراء عدد كبير من التعديلات.

ومنذ ذلك الوقت بدأ هذا المعيار ينال اهتمام الباحثين:

1.1 مفهوم القيمة الاقتصادية المضافة E.V.A concept¹

من وجهة نظر اقتصادية الشركة التي تخلق قيمة اقتصادية هي الشركة التي يكون العائد على رأس المال

¹ عدنان تايه النغمي، راشد فؤاد التميمي، "التحليل والتخطيط المالي: اتجاهات معاصرة"، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2008،

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في رفع مردودية المؤسسات الصناعية

أكبر من كلفة الفرصة البديلة، حيث أن الإضافات التي قدمتها شركة ستوارت على معيار القيمة الاقتصادية المضافة شملت الفقرات الآتية:

- **نفقات البحث والتطوير:** ووفقا للمعايير المحاسبية فإن هذه النفقات تنزل من ربح السنة التي أنفقت بها.
 - **الأرباح والخسائر المؤقتة (غير العادية):** تعد هذه من أكثر الفقرات إرباكا عند معالجتها محاسبيا، إذ قد تخفي هذه الفقرة الأداء غير الجيد للشركة إذا كان ربحا، والأداء الجيد إذا كان هناك خسائر رأسمالية في الأصول.
- وبالتالي **EVA** وفقا لصيغتها هو عبارة عن الدخل التشغيلي بعد الضريبة مطروحا منه كلفة رأس المال:

$$E.V.A = NOPAT - (WACC \times I)$$

E.V.A: القيمة الاقتصادية المضافة

NOPAT: صافي الربح التشغيلي بعد الضريبة (Net Operating Profit After Tax)

WACC: كلفة رأس المال (WEIGHTED AVERAGE COST OF CAPITAL)

I : مبلغ الاستثمار (INVESTISMENT)

وعموما تعد القيمة الاقتصادية المضافة مؤشرا لقياس الأداء وفي نفس الوقت طريقة للتسيير، كما أنها طريقة للتحفيز بحيث نجدها تقوم بقياس أداء مسيري المؤسسات أمام المساهمين، فبذلك تصبح وسيلة تدفع المسيرين لبذل جهود نحو تحسين أداء مؤسساتهم، ويصبح الأمر أكثر حينما يتم ربط نظام المكافآت والحوافز بهذا المؤشر ليصبح وسيلة للتحفيز، وكونه طريقة للتسيير، فيتجسد في قدرته على ترشيد القرارات المتخذة من طرف المسيرين، حيث يمكن استخدامه في تقييم الاستراتيجيات وتقييم المشاريع الاستثمارية ووضع أهداف الأداء التسييري.

ويتم وفق "القيمة الاقتصادية المضافة" ربط المسيرين بالمؤسسة وتحسيسهم بها وفق منطق النتائج / الوسائل من خلال العلاقة التي تربط النتائج بالأموال التي تحت تصرف كل مسير مسؤول من جهة، ووفق تكلفة رأس المال التي تمثل التعويض الذي يحصل عليه أصحاب الأموال، ممثلين في المساهمين بالدرجة الأولى.

مما سبق، ومن وجهة نظر تقنية، يتبين المفهوم الأساسي لنموذج "القيمة الاقتصادية المضافة في الهامش الذي ينتج عن الفرق بين العائد الاقتصادي المحقق من طرف المؤسسة لفترة معينة وتكلفة الموارد المالية التي استخدمتها. حيث يطلق الاقتصاديون-منذ عهد آدم سميث- على هذا الهامش الذي يمثل الربح بعد استبعاد تكلفة رأس المال (الديون ورأس المال) بالربح الاقتصادي.

إذ ينظر إلى تكلفة رأس المال على أنها تكلفة كغيرها من التكاليف الواجب تغطيتها للوصول إلى الأرباح

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في رفع مردودية المؤسسات الصناعية

الحقيقية، والتي تمثل إضافة لثروة¹.

أما بعد التعديلات فتصبح القيمة الاقتصادية المضافة:

$$E.V.A = NOPATA - (WACC \times I)$$

حيث أن:

NOPATA: صافي الربح التشغيلي بعد الضرائب المعدل

2.2. كيفية حساب القيمة الاقتصادية المضافة²

❖ مثال: إذا كان صافي أرباح شركة خلال العام بعد الضرائب هو 100000 دج، فهذا يعرف بالربح الصافي كما في الأنظمة المحاسبية التقليدية، وعلى أساسه يتم حساب أرباح الشركة وعائدها على الاستثمار. ولحساب تلك القيمة الاقتصادية المضافة، نحتاج إلى حساب رأس المستثمر في الشركة لتحقيق هذا الربح بعد أن نستخرج الربح الصافي للشركة، فإن كان رأس مال الشركة قيمته 3 ملايين دينار علينا أولاً أن نضع نسبة تكلفة لرأس المال المستعمل، ثم نطرح هذه التكلفة من الربح الصافي.

المعادلة الأولى	نسبة تكلفة رأس المال المستعمل $\times$ رأس المال = تكلفة رأس المال
-----------------	--

فمثلاً: إن كانت نسبة رأس المال المستعمل هي 10% فإننا سنقوم بضرب

$$10\% (\text{رأس المال المستعمل}) \times 3000000 (\text{رأس المال}) = 300000$$

فتكون تلك هي تكلفة رأس المال.

المعادلة الثانية	القيمة الاقتصادية المضافة = الربح الصافي - تكلفة رأس المال
------------------	--

- ثم نطرح تكلفة رأس المال (300000 دج) من الربح الصافي، لنحصل على القيمة الاقتصادية المضافة.
- القيمة الاقتصادية المضافة = 300000 - 1000000 = 700000
- ومن ذلك نستنتج أن القيمة الاقتصادية المضافة تذهب إلى أبعد من النظم المحاسبية التقليدية لتضمنها تكلفة رأس المال المستعمل في حساباتها.
- ومن هنا ندرك أن القيمة الاقتصادية المضافة تقيس الربح الاقتصادي وليس الربح المحاسبي والفرق بين الربح

¹ H. Bouquin, "Comptabilité de gestion", Sirey, Paris, 1997, P.280.

² هالة عبد الله الخولي، "دراسة تحليلية انتقادية لمقياس القيمة الاقتصادية المضافة كأحد الاتجاهات الحديثة في مجال قياس وتقييم الأداء في منشآت الأعمال"، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين العدد 56، جهاز الدراسات العليا والبحوث، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2000، ص101.

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في رفع مردودية المؤسسات الصناعية

الاقتصادي والربح المحاسبي هو تكلفة رأس المال، حيث أن المحاسب لا يخصم تكلفة رأس المال المستعمل في المشروع، بينما يخصم الاقتصادي تكلفة رأس المال المستعمل في المشروع. وبالتالي المبدأ الأساسي هو أن القيمة الاقتصادية المضافة لا تقوم بحساب ما إذا كان المشروع أو الصفقة مربحة أم لا؟ ولكن تقيس إذا ما كان الربح الناتج كاف لتعويض رأس المال المستعمل في المشروع أم كان يمكن استغلاله لفرصة بديلة أخرى؟

وهكذا نستطيع أن نجد مشروعا ما رابحا بالنسبة للتقارير المحاسبية بينما هو خاسر بالنسبة للتقارير الاقتصادية، وهذا في حالة ما إذا كان هذا الربح المحاسبي لا يغطي العائد المطلوب على رأس المال المستعمل. ■ النتيجة النهائية أنه حتى الشركات الربحية ليست دائما تصنع قيمة حقيقية ما لم تكسب بالدرجة الكافية التي تؤهلها لتغطية تكاليف الديون التي عليها، وتكاليف الفرصة البديلة الاستعمال رأس المال.

بمرور الوقت فإن الشركة التي تعطي قيمة اقتصادية مضافة بالسالب، سيتجنبها المستثمرون لأنها لا تعطي معدلا كافيا على رأس المال، وسيقوم المستثمرون بتحويل استثماراتهم إلى مجال آخر. **مثال 2:** قامت شركة "س" بتحقيق مبيعات خلال العام تساوي 5 ملايين دج، بينما كانت تكلفة المبيعات تساوي 2 مليون دج، وتدفع الشركة تكاليف تشغيلية تساوي 500 ألف دج وتقوم بدفع 40% ضرائب على صافي الربح المحاسبي قبل الضريبة، وكل تمويل الشركة من رأس مال الملاك يساوي 10 مليون دج.

المطلوب: هو حساب القيمة الاقتصادية المضافة إذا كانت نسبة تكلفة رأس المال 10%

المبيعات	5 ملايين
- تكلفة المبيعات	2 مليون
= الربح الإجمالي	3 مليون
- التكاليف التشغيلية	500 ألف دج
= الربح التشغيلي قبل الضريبة	2500000 دج
- الضرائب	1000000 دج
= صافي الربح التشغيلي بعد الضريبة	1500000 دج
- تكلفة رأس المال	1000000 دج
= القيمة الاقتصادية المضافة	500000 دج

* إذا كانت "القيمة الاقتصادية المضافة" ايجابية فالعمل يولد قيمة.

■ وأخيرا فإن "القيمة الاقتصادية المضافة" هي النظام الإداري المالي الوحيد الذي يوفر لغة موحدة بين جميع

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في رفع مردودية المؤسسات الصناعية

الموظفين في المنظمة ويعطي طريقة متسقة وموحدة في عملية اتخاذ القرارات وتوصيلها والرقابة عليها، وكما أشرنا سابقا انه بالنظر إلى كون القيمة المضافة الاقتصادية اليوم من الموضوعات الساخنة في الفكر المالي المعاصر لأغراض تقييم الأداء الداخلي والخارجي فان أهمية هذا المعيار تكمن في أنه¹:

* معيار يوضح التحسن المستمر والفعلي لثروة المساهمين.

* معيار لنظم الحوافز والتعويضات.

* معيار يخلق لغة مشتركة لجميع العاملين في الشركة في إطار الرقابة والمتابعة² وقد تحسب القيمة الاقتصادية كالاتي:

القيمة الاقتصادية المضافة = (مردودية الرأس المال المستثمر - تكلفة رأس المال المستثمر) * رأس المال المستثمر
حيث:

مردودية الرأس المال المستثمر = نتيجة الاستغلال بعد الضريبة / الرأسمال المستثمر تكلفة رأسمال المستثمر
= تكلفة الأموال المقترضة + تكلفة الأموال الخاصة

الرأسمال المستثمر = الرأسمال الاجتماعي + الديون طويلة وقصيرة الأجل

139. هالة عبد الله الخولي، مرجع سابق، ص 1

2 Mohammed HAFRATE, « EVA : Une Mesure de création de Valeur », Vertex Capital Management, Maroc, 12 juillet 2008.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

المطلب الأول: دراسات باللغة العربية

• دراسة شيخي عائشة (2010 - 2011) بعنوان:

" التحفيز والمردودية في المؤسسة "

سعت هذه الدراسة إلى إبراز جهد المؤسسة إلى البقاء والاستمرارية وهذا بعدة وسائل من أهمها تحفيز الموارد البشرية والاهتمام بها. وان ما يعكس بقاء المؤسسة وتواصلها هو ارتفاع وتحسن مردوديتها التي أضحت تقيم بعدة وسائل من أبرزها القيمة الاقتصادية المضافة والتي تعد معيار لخلق القيمة من طرف المؤسسة والتي تضمن عن طريقها البقاء والزيادة في السوق.

ومن أبرز نتائج الدراسة:

- أن مؤسسة الدراسات وإنجاز الأعمال الفنية عرفت بها المردودية ارتفاعا محسوسا خاصة بين سنتي 2006 و 2007 وقد حافظت على تلك المردودية حتى سنة 2008 (إلا أنه ورغم الارتفاع تبقى المردودية المحققة ضعيفة)، وقد شهدت المؤسسة هذا التحسن تزامنا مع زيادة اهتمام المؤسسة بتحفيز عمالها وتوسيع نشاطها حيث شمل هذا التحفيز وسائل مختلفة غير زيادة الأجور وذلك من كل ترقية وتكوين وتحفيز معنوي باختلاف أنواعه، وهذا ما يدعو إلى القول انه ذلك علاقة طردية بين كل من التحفيز والمردودية في هذه المؤسسة.
- ظهور المفهوم الجديد وهو خلق القيمة هذا المفهوم المرادف تقريبا للمردودية، ويعبر عنه في غالب الأحيان بالقيمة الاقتصادية المضافة هو مفهوم غير مطبق في مؤسسة.
- لا تراعي هذه المؤسسة إشكالية خلق القيمة ولاتخاذها بعين الاعتبار فرغم المردودية المحتشمة التي تحققتها هذه المؤسسة ورغم المكانة التي تحتلها في الجزائر نتيجة الانجازات التي حققتها إلا أنها تبقى غير خالقة للقيمة وذلك استنادا إلى ما حصلناه من قيم سالبة.
- أما مؤسسة الاسمنت بسعيدة فهي كذلك تهتم بتحفيز عمالها بشتى الطرق التي تنتهجها وتسعى جاهدة إلى رفع مردوديتها ونتيجة للنتائج المتحصل عليها والتي تعكس التطور والارتفاع المستمر في المردودية المحققة طيلة السنوات 2006، 2007، 2008 وذلك تماشيا مع زيادة الاهتمام بالتحفيز المادي والمعنوي في المؤسسة ومع هذا تبقى مؤسسة الاسمنت هي الأخرى تعاني من القيمة الاقتصادية المضافة السالبة الدالة على عدم خلق القيمة من طرف المؤسسة.

• دراسة الجوزي غنية (2011/ 2012) بعنوان:

"أهمية اعتماد البورصة كوسيلة تقييم مردودية المؤسسة وتمويل تطورها

- دراسة حالة مجمع صيدال - "

يتجلى هدف هذا البحث في تبيان دور الذي تلعبه بورصة الأوراق المالية في تمويل المؤسسة إضافة الى دورها في تقييم مردودية المؤسسات المسعرة بها وهذا بتقديم سعر تداول أسهمها وعوائدها وبذلك تحديد مردوديتها (غير ان قيمة هذا السهم غالبا لا تكون حقيقية معناه انحراف القيم السوقية للسهم عن قيمته الحقيقية وهذا يعود الى عدم كفاءة بورصة الأوراق المالية).

أما عن النتائج هذا البحث فنتمثل في:

- تتجه المؤسسات لزيادة رؤوس أموالها للتوسع في مشاريعها الحالية أو الدخول في توسعات جديدة إلى بورصة الأوراق المالية بدلا من الاقتراض من البنوك لأن البورصة توفر لها تمويلا بدون مقابل عكس ما يحدث لو لجأت إلى البنوك.

- تعبر كفاءة بورصة الأوراق المالية عن نظام متكامل من العناصر يعكس المسار الأمثل للمعلومات، إذ أن كفاءتها هي محصلة ونتيجة كل مكوناتها ضمن ذلك المسار، الذي يبدأ بكفاءة نظام المعلومات ثم بعد ذلك، يتم تحليل تلك المعلومات وترجمتها في شكل قيم تعكس فعلا القيمة الحقيقية الكل سهم، ويتوقف ذلك على كفاءة مستخدمي المعلومات أنفسهم أو من ينوب عنهم أو من يزودهم المحللون الماليون بتلك التحاليل بتكاليف معقولة (كفاءة التسعير). ليلها تجسيد تلك القيم المحصل عليها في الأسعار، وذلك بترجمتها في شكل قرارات يصدرها المستثمرون لتشكل العرض والطلب ومن ثم يتحدد سعر التوازن الموافق لتلك المعلومات في ظل كفاءة التشغيل.

- تقوم نظرية التقييم على مجموعة من المبادئ الاقتصادية تمثل قواعد تستند عليها طرق التقييم على الخبير أن يراعيها، إذ تمثل الإطار النظري الذي يكون مهما ومفيدا عندما يضاف للمكاسب المهنية والميدانية التي تكون لدى الخبير المقيم، فالتقييم عملية مهنية تكون نتائجها محل نجاح إذا ما كانت تعتمد على خلفية نظرية واضحة.

- يمثل معدل مردودية السهم مقدار النمو النسبي للثروة بين تاريخين معينين، أما معدل العائد فهو النسبة بين العائد الموزع وسعر السهم.

- تحول الجزائر إلى اقتصاد السوق استوجب إنشاء بورصة القيم المنقولة.

- بالرغم من مرور عدة سنوات على إنشاء بورصة الأوراق المالية بالجزائر إلا أن أدائها ما.

• دراسة بلغزلي زهرة جيهاد (2016/2015) بعنوان:

" تأثير نشاطات السوق المالي على مردودية المؤسسة "

هدفت الدراسة الى توضيح دور البورصة في اقتصاديات الدول على المستوى الجزئي والكلي بحيث اعتبرت محركا للاقتصاد ومرآة تعكس مدى فعاليته، وبالابتعاد عن التمويل الكلاسيكي بهدف تنويع المصادر التمويلية تلجأ المؤسسة للسوق المالي الذي يمنحها المساحة اللازمة لعرض الأوراق المالية بهدف جذب الموارد المالية أو حتى الاستثمار بشرائها أو تداولها لتحقيق عوائد ترفع من مردودية المؤسسة. وكما تمنح البورصة ميزات للمؤسسات الاقتصادية من خلال توفيرها للموارد المالية على المؤسسة أن تحسن استغلالها ليكون للهيكلية المالية الجديدة أثرا ايجابيا على مردودية المؤسسة الاقتصادية والمالية ومن أبرز النتائج التي توصلت اليها الدراسة:

- صحة الفرضية الأولى، أي أن التدخل في السوق المالي أهمية في حياة المؤسسة حيث أنها تفتقد لميزات من عدم استغلالها لهذا السوق، ورغم من أن دراسة الحالة لم تعطينا الفرصة المعاينة كل الميزات التي يتمتع بها السوق المالي الا أن المؤسسة عند ادراجها في البورصة ورفعا لرأس مالها أدى هذا إلى الرفع من إراداتها بتحقيق رقم أعمال أكبر وساعدها في تسديدي لبعض ديونها، رغم تحقيقها لخسارة التي لم يكن سببها الخطر المالي الموجود في البورصة بل عاد السبب الى سوء التسيير المؤسسة.

- عدم تحكم المؤسسة في مؤشرات التسيير ومؤشرات المردودية يؤدي بها إلى مواجهة خطر الاستغلال قد يصعب التحكم فيها.

- عدم تحقيق المؤسسة لمردودية اقتصادية ينعكس سلبا على المردودية المالية - ارتباط الخطر المالي بخطر الاستغلال؛ حيث أن وجود خطر الاستغلال في نشاط المؤسسة واتفاقهم يلزم المؤسسة مواجهة خطر مالي بعد فترة من استمرار وجود خطر الاستغلال.

- المؤسسة التي تسعى لدخول البورصة بهدف الحصول على التمويل دون أن تتحكم في أهم موردين لها البشري والمادي تسبب في تحقيق نتيجة صافية سالبة لذاتها.

• دراسة زموري مونير (2018/2019) بعنوان:

" أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية"

جاءت هذه الدراسة كمحاولة لإلقاء الضوء على نظام التكاليف على أساس الأنشطة (Activity Based Costing) كأحد أحدث التطورات المحاسبية المستخدمة في الكثير من المؤسسات العالمية القوية، ومن أجل تبيان مدى اعتماده من طرف الإدارة بمفهومه الاستراتيجي الحديث وأهميته في مراقبة التسيير المؤسسات الاقتصادية بما يسمح لها بمواكبة متطلبات العصر الحالي والتغلب على المنافسة الحادة.

نتائج الدراسة:

- تطبيق المؤسسة النظام ABC يرفع من ميزتها التنافسية ويرضي زبائنهم.
- المعلومات التي تنتج على تطبيق المؤسسة الاقتصادية لنظام ABC يؤثر إيجاباً على ميزتها التنافسية.
- استخلصنا من خلال دارستنا لنظام ABC في المؤسسة، أن هذا النظام له مصداقية وأكثر دقة في تحديد تكلفة المنتج كما يمكننا من معرفة الأنشطة التي تسبب تكاليف أكثر وإيجاد الحلول للتقليل منها.
- تعد نظام ABC بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية ذا أهمية كبيرة من أجل مواجهة منافسيها وخاصة المؤسسات الأجنبية.

• دراسة حابي أحمد (2010 - 2011) بعنوان:

" دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية "

دراسة حالة الشركة الوطنية الصناعة الكوابل الكهربائية تطرقت الدراسة الى المقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية حيث تم إبراز المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التكاليف وأنظمتها والطرق المستخدمة في تحديد مختلف التكاليف والتكلفة النهائية وتخفيضها.

• دراسة عمر عبد مسلم الجعدي (2008) بعنوان:

" معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهم معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في بيئة التصنيع الغذائي في الجمهورية اليمنية من خلال النقاط التالية:

التعرف على وعي ومعرفة المحاسبين بنظام ABC. التعرف على العلاقة بين كلفة نظام ABC وإمكانية تطبيقه.

التعرف على العلاقة بين تطبيق نظام ABC ومدى توافر أنظمة المعلومات. التعرف على تأثير قناعة الإدارة في تطبيق نظام ABC. التعرف على الخبرات الداخلية والخارجية وعلاقتها بتطبيق نظام ABC.

وقد شملت الدراسة المحاسبين العاملين في منشآت تصنيع المواد الغذائية في الجمهورية اليمنية، وتم توزيع 80 استمارة وتم استرداد 50 استمارة من الاستثمارات الموزعة.

وقد توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- أن المحاسبين في الدائرة المالية ليست لهم خبرة كافية في مجال نظام ABC - أن أهم أسباب عدم تطبيق نظام ABC عدم توافر الأنظمة اللازمة وأنه لا توجد قناعة لدى الإدارة العليا بهذا النظام والتحول إليه، إذ أن تكلفة هذا النظام بالنسبة لها عالية وليست لديها الرغبة في تحملها.

المطلب الثاني: دراسات باللغة الأجنبية

• دراسة " COOPER and KAPLAN " بعنوان:

" Cost Cutting Activity "

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة ما إذا كان تطبيق نظام ABC سيؤدي إلى تخفيض التكاليف ولتحقيق أهداف هذه الدراسة قام الباحثان بإتباع أسلوب دراسة الحالة، حيث قاما بتطبيق هذا النظام على دائرة المشتريات في إحدى الشركات كبدل لنظام التكاليف التقليدي المستخدم فيها، حيث تم تقسيم هذه الدائرة إلى مجموعة من الأنشطة المستقلة وحساب تكلفتها، ومن ثم تحليل النتائج باستخدام المنهج التحليلي الوصفي.

• دراسة S. Alcoufie 2004 بعنوان:

" L'adoption des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : le cas de l'ABC en France "

قد هدفت دراسته إلى معرفة مدى انتشار تطبيق طريقة ABC في المؤسسات الفرنسية وتحديد العوامل التي تأثر في عملية تبني نظام ABC في المؤسسات الفرنسية انطلاقا من استقصاء حول 1000 مؤسسة فرنسية، إذ كانت الردود التي تحصل عليها 251 ردا. أما فيما يتعلق بالعوامل المحددة لعملية التبني فقد توصل إلى أن تبني نظام ABC يتأثر بثلاثة عوامل أساسية هي:

إدراك الميزة النسبية لنظام ABC مقارنة بالنظام الحالي لحساب التكاليف (أثر موجب). مدى توافق نظام ABC مع قيم المؤسسة وأثر التجارب الماضية (أثر إيجابي). الإدراك لمدى تعقيد نظام ABC (أثر سلبي). وفي نفس السياق خلص في دراسته إلى أن حجم المؤسسة، قنوات الاتصال، وهيكल التكاليف عوامل تلعب دورا محددا في تأثيرها إلى جانب العوامل السابقة في قرار تبني نظام ABC.

• دراسة Chenhall et Lingfield smith 1998 بعنوان:

" Adoption and Benefits of management Accounting practices: an Australian study "

هدفت هذه الدراسة الى تحليل أثر استعمال كل من تقنيات التسيير وتطبيقات المحاسبة التسييرية على أداء المؤسسة حسب الأولويات الاستراتيجية لهذا الأخير. حيث اعتمد الباحثان على تصنيف بورتر للاستراتيجيات (1982) حيث أن فرضية الدراسة كانت: أن المؤسسات ذات الأداء العالي التي تعتمد على استراتيجية السيطرة بواسطة التكاليف تستفيد من مزايا استعمال نظام ABC؛ لأن هذا النظام سوف يمنح المؤسسات رقابة أكثر على تكاليفها. حتى يتم اختبار هذه الفرضية تحريبا قام الباحث بتوزيع استبيان خص 140 مؤسسة صناعية أسترالية وقد تم استلام 78 إجابة أي بنسبة 56% وقد بين تحليل المعطيات المستقبلية أن مجموعة المؤسسات الأعلى أداء هي تلك المؤسسات التي تتبع استراتيجية السيطرة بواسطة التكاليف وهي الأكثر استفادة من مزايا تبني نظام ABC، هذه النتائج تؤكد الفرضية السابقة.

إلا أن هذه الدراسة وضحت من جهة أخرى أن المؤسسات التي تتبع استراتيجية التميز هي أيضا تستفيد من مزايا تطبيق نظام ABC.

وبالتالي توصل الباحثان إلى أن المؤسسات التي تتجه استراتيجية السيطرة بواسطة التكاليف واستراتيجية التميز يفضل تطبيق نظام ABC فيها نظرا لما سوف يوفره هذا النظام من تحسين الأداء هاته المؤسسات.

المطلب الثالث: ما يميز دراستنا الحالية عن الدراسات السابقة

بعد استعراضنا للدراسات السابقة في المطلبين الأول والثاني نجد ان هذه الدراسات بعضها أسهم في معالجة موضوع نظام التكاليف على أساس الأنشطة او أحد العناصر المرتبطة بها والبعض الآخر تطرق الى دراسة رفع مردودية المؤسسات الصناعية من ناحية وعلاقتها ببعض المتغيرات من ناحية أخرى.

ومن هنا حاولنا في دراستنا معالجة موضوع دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في رفع مردودية المؤسسات الصناعية وذلك بالقيام بدراسات تطبيقية على عينة من المؤسسات بولاية الوادي وأساتذة في التخصص (محاسبة) ومحاسبين في محاولة للوقوف على مدى مساهمة نظام التكاليف في رفع مردودية المؤسسات الصناعية.

ويمكن القول ان أهم ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة هو ندرة الدراسات التي تربط بين متغيرات الدراسة والمتمثلة في دور نظام التكاليف كمتغير مستقل ومردودية المؤسسات الصناعية كمتغير تابع بالإضافة الى اختلاف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة من حيث الفترة الزمنية والعينة المستهدفة والبيئة التي ستطبق عليها الدراسة.

خلاصة الفصل الأول:

يمكن القول إن المردودية من أهم المؤشرات التي تعتمد عليها المؤسسة لتحديد وضعيتها ومكانتها في السوق، كما أن المردودية مصطلح واسع نتج عنه تعدد في أدوات التحليل وتجدد في وسائل قياسها بظهور مقياس جديد هو معيار القيمة المضافة الاقتصادية الذي لا يكتفي بتقييم الدورات المحاسبية (النتيجة) بل يتعداه إلى حساب تكلفة الأموال المستثمرة واعتبار الأموال المستثمرة كغيرها من الموارد الأخرى لها تكلفة، ولذلك على المؤسسة أن تنقص تكلفة الأموال المستثمرة من نتيجة دورتها الصافية حتى يتسنى لها معرفة ما إذا أنها تخلق قيمة أم لا.

الفصل الثاني

مساهمة نظام التكاليف على
أساس الأنشطة في رفع مردودية
المؤسسات الصناعية
- دراسة ميدانية -

تمهيد:

بعدما تطرقنا في الجانب النظري في الفصل الأول للإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة وكذلك مدخل مفاهيمي للمردودية، سنتناول في هذا الفصل الدراسة الميدانية لمعرفة دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في رفع مردودية المؤسسات الصناعية، وذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية (استبيان) لمجموعة من المؤسسات بولاية الوادي من أجل الإجابة على أسئلة الدراسة الموضوعية واستخلاص النتائج.

وللإلمام بهذا الفصل تم تقسيمه إلى:

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة

المبحث الثاني: نتائج الدراسة

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

تعتبر الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية من الأهمية بمكان، فمن خلالها يتسنى للباحث أن يثبت أو ينفي فرضياته عبر النتائج المتوصل إليها ويعالج الاشكال المطروح؛ فكلما كانت البيانات المستخدمة ذات مصداقية من حيث جمعها ودراستها وتحليلها كلما كان لهاته الدراسة قيمة علمية وعملية.

المطلب الأول: الطريقة المستخدمة في الدراسة

نتطرق في هذا المطلب إلى التعريف بالطريقة المستخدمة في الدراسة، وذلك من خلال تحديد مجتمع وعينة الدراسة ووصف خصائصها.

الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة

الجدول رقم (1-2): مجتمع وعينة الدراسة

النسبة	العدد	البيان
100%	60	الاستثمارات الموزعة
67%	40	الاستثمارات المسترجعة
15%	9	الاستثمارات الملغاة
18%	11	الاستثمارات المفقودة
67%	40	الاستثمارات الصالحة للدراسة

المصدر: من إعداد الطالبين

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة

اعتمدنا في دراستنا هاته على الاستبيان كوسيلة أساسية للحصول على البيانات المتعمقة بالمسؤولية الاجتماعية في المؤسسات محل الدراسة، ثم استخدمنا أهم الأدوات الإحصائية من أجل معالجة وتحليل البيانات التي تم الحصول عليها.

الفرع الأول: الاستبيان

مرت عملية بناء الاستبيان حتى وصل إلى شكله النهائي بمراحل متعاقبة، نوجزها كآلاتي:

أولاً: بناء الاستبيان

تم إعداد استبيان الدراسة وفحصه كآلاتي:

- الاستفادة من تجارب الدراسات السابقة المتعلقة بمتغيرات دراستنا؛

- تصميم استبيان مبدئي وعرضها على الأستاذ المشرف؛

- تعديل التصميم المبدئي بناء على توجيهات الأستاذ المشرف؛

- عرض الاستبيان على مجموعة من الأساتذة للتحكيم، والذين بدورهم قدموا ملاحظات قيمة تم الاستفادة منها لإخراج الاستبيان في شكله النهائي.

ثانياً: وصف الاستبيان

شمل الاستبيان ثلاثة أقسام رئيسية، هي:

- القسم الأول: تم تخصيصه للبيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة (الوصف الوظيفي ، طابع الملكية للمؤسسة، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية).

- القسم الثاني: يتضمن عبارات المحور الأول (نظام التكاليف على أساس الأنشطة) يشار إليه 1 إلى 14

الفصل الثاني: مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في رفع مردودية المؤسسات الصناعية – دراسة ميدانية

- القسم الثالث: يتضمن عبارات المحور الثاني (رفع مردودية المؤسسات الصناعية) يشار إليه بالعبارات من 01 إلى 13.

الجدول رقم (2-2): وصف عبارات الاستبيان

عدد الأسئلة	المحور
14	المحور الأول (نظام التكاليف على أساس الأنشطة)
13	المحور الثاني (رفع مردودية المؤسسات الصناعية)

المصدر: من إعداد الطالبين

وقد تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس ليكارت الخماسي والذي يحتمل خمسة إجابات، وهذا حتى يتسنى لنا تحديد آراء أفراد العينة لفقرات الاستبيان، وبالتالي يسهل ترميز الإجابات كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-3): مقياس ليكارت الخماسي

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

المصدر: من إعداد الطالبين

وبوضوح الجدول الآتي المعيار الذي يتم على أساسه التحميل بناء على قيم المتوسط الحسابي:

الجدول رقم (4-2): مقياس التحليل

التقييم	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
المجال	4.2-5	3.4-4.2	2.6-3.4	1.8-2.6	1-1.8

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات spss

المبحث الثاني: نتائج الدراسة

في هذا المبحث سنتطرق إلى أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة ثم مناقشة هذه النتائج، ولذلك تم تقسيمه إلى مطلبين رئيسيين، الأول يتم فيه عرض ومناقشة نتائج الدراسة للخصائص الديمغرافية لأفراد العينة، أما الثاني فيتناول عرض ومناقشة نتائج محاور الدراسة.

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة للخصائص الديمغرافية لأفراد العينة

الفرع الأول: الخصائص العامة للعينة

تتمثل خصائص العينة فيما يلي:

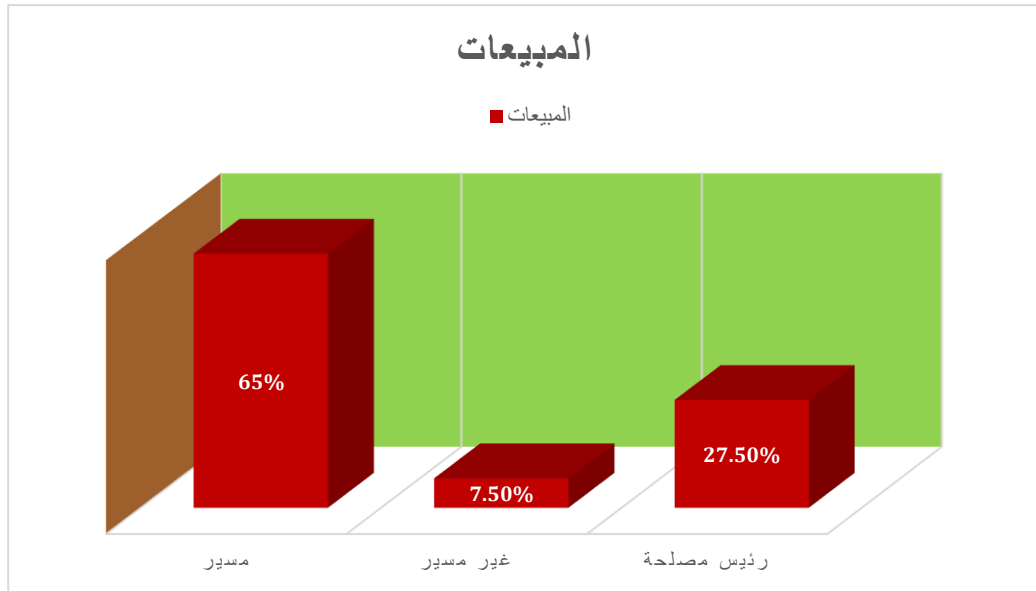
أولاً: الوصف الوظيفي

الجدول رقم (5-2): خصائص العينة من حيث متغير الوصف الوظيفي

الوصف الوظيفي	التكرار	النسبة
مسير	26	65%
غير مسير	3	7.5%
رئيس مصلحة	11	27.5%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالبين

الشكل رقم (1-2): خصائص العينة من حيث متغير الوصف الوظيفي



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول والشكل البياني يتضح لنا توزيع أفراد العينة حسب الوصف الوظيفي النسبة الأكبر لفئة المديرين بنسبة 65% ثم رؤساء المصالح بنسبة 27.5% ثم غير المديرين حيث بلغت نسبتهم 7.5%.

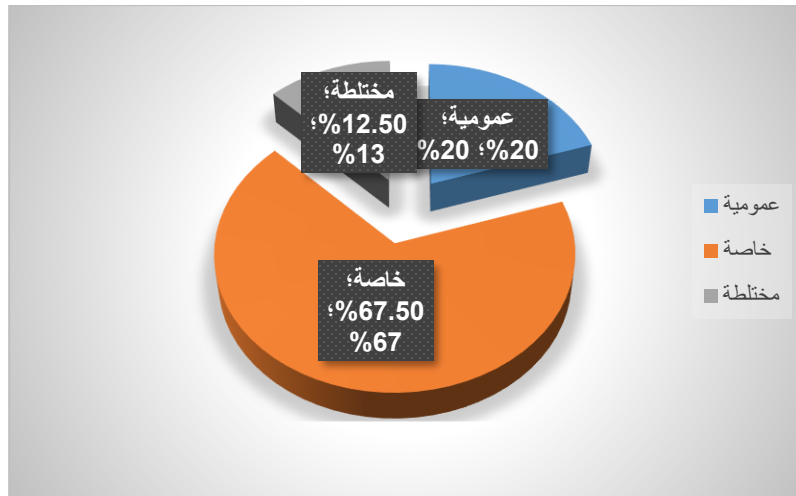
ثانيا: طابع الملكية للمؤسسة

الجدول رقم (6-2): توزيع عينة الدراسة حسب طابع الملكية للمؤسسة

النسبة	التكرار	طابع الملكية للمؤسسة
20%	8	عمومية
67.5%	27	خاصة
12.5%	5	مختلطة
100%	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين

الشكل رقم (2-2): تمثيل عينة الدراسة حسب طابع الملكية للمؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول يتضح لنا توزيع النسب حسب طابع الملكية للمؤسسة التي يعمل أفراد لعينة الدراسة، حيث نجد أن النسبة أغلبهم يعملون بمؤسسات خاصة بنسبة 67.5% وتليها نسبة 20% لفئة للمؤسسات العمومية ثم نسبة 12.5% لمؤسسات المختلطة.

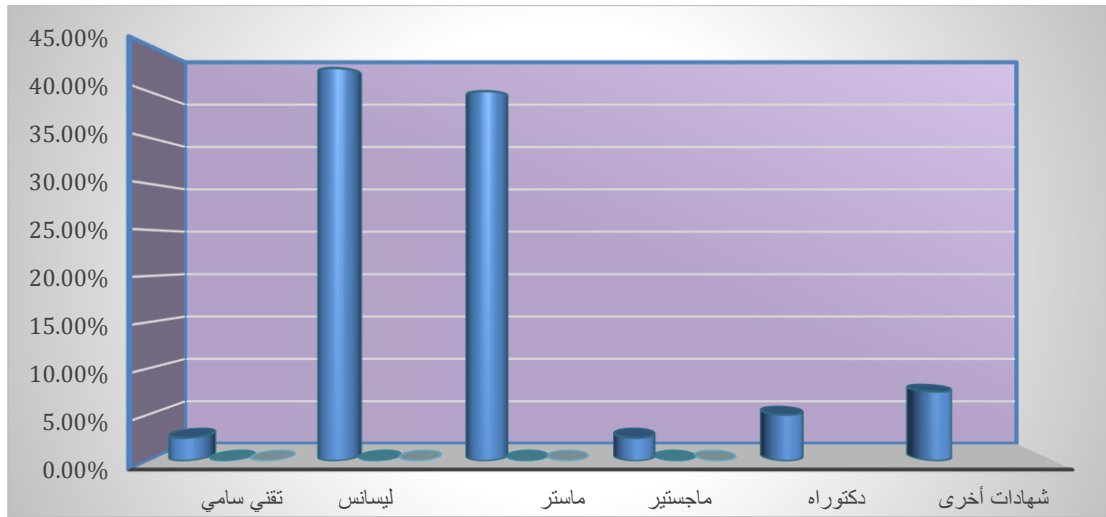
ثالثا: المؤهل العلمي

الجدول رقم (2-7): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة	التكرار	المؤهل التعليمي
2.5%	1	تقني سامي
42.5%	17	ليسانس
40%	16	ماستر
2.5%	1	ماجستير
5%	2	دكتوراه
7.5%	3	شهادات أخرى
100%	73	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين

الشكل رقم (3-2): يمثل عينة الدراسة حسب المؤهل التعليمي



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول والتمثيل البياني يتضح لنا توزيع النسب حسب المؤهل التعليمي لأفراد العينة، حيث أن غالبيتهم مستوى ليسانس بنسبة 42.5% تليها فئة مستوى ماستر بنسبة 40%، يليها المتحصلين على شهادات أخرى بنسبة 7.5%، ثم مستوى دكتوراه بنسبة 5%، ليحتل مستوى ماجستير وتقني سامي المرتبة الأخيرة بنسبة 2.5%.

رابعاً: الخبرة المهنية

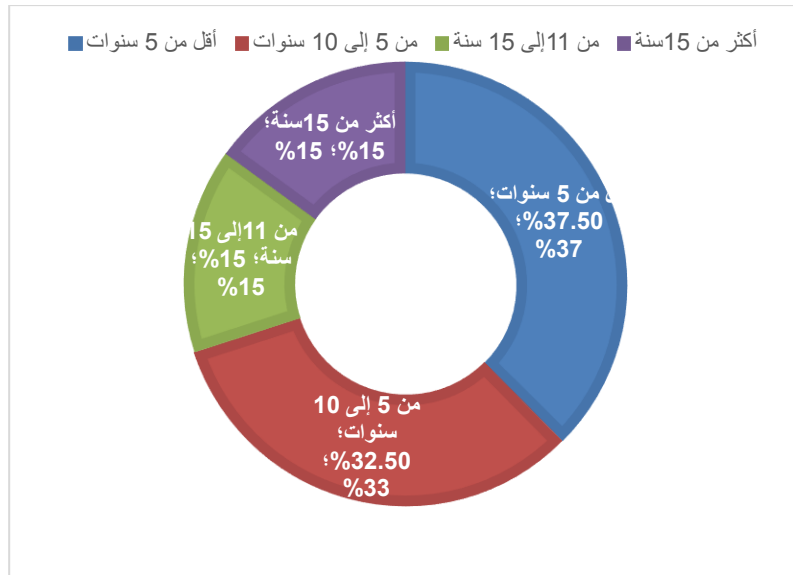
خصائص العينة من حيث مدة الخبرة المهنية:

الجدول رقم (8-2): توزيع عينة الدراسة حسب مدة الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	15	37.5%
من 5 إلى 10 سنوات	13	32.5%
من 11 إلى 15 سنة	6	15%
أكثر من 15 سنة	6	15%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالبين

الشكل رقم (4-2): يمثل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول والدائرة النسبية يتضح لنا توزيع النسب حسب مدة الخبرة المهنية لأفراد العينة حيث نجد أن فئة الأكبر هم الذين يمتلكون خبرة مهنية "أقل من 5 سنوات" بنسبة 37.50%، واحتلت المرتبة الثانية أصحاب "من 10 إلى 15 سنة" بنسبة 32.50%، تليها في المرتبة الثالثة "من 10 إلى 15 سنة" وفئة "أكثر من 15 سنة" بنسبة 15%.

المطلب الثاني: اختبار ثبات وصدق العينة والتحليل الإحصائي الوصفي للاستبيان

الفرع الأول: اختبار وصدق العينة طريقة ألفا كرونباخ

يعرف معامل الثبات بأنه استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، وقد استخدمنا معامل ألفا كرونباخ لاختبار ثبات الاستبيان، حيث يأخذ هذا المعامل قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات، حيث يأخذ هذا المعامل قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذ كان هناك ثبات تام تكون قيمته تساوي واحد الصحيح، وكلما اقتربت قيمة معامل

الفصل الثاني: مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في رفع مردودية المؤسسات الصناعية – دراسة ميدانية

الثبات للواحد كان الثبات مرتفعاً وكلما اقتربت من الصفر كان الثبات منخفضاً، أما معامل الصدق فيقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه ويساوي رياضياً الجذر التربيعي لمعامل الثبات.

الجدول التالي يبين معاملات الثبات والصدق لمختلف محاور الدراسة:

يعد ثبات الظاهرة المدروسة ضعيفاً إذا كانت النتيجة أقل من 60%.

يعد ثبات الظاهرة المدروسة متوسطاً إذا كانت النتيجة محصورة بين 60% و 70%.

يعد ثبات الظاهرة المدروسة جيداً إذا كانت النتيجة محصورة من 70% و 80%.

يعد ثبات الظاهرة المدروسة ممتازاً إذا كانت النتيجة أكبر من 80%

الجدول رقم (9-2): توزيع معامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق

محاور الاستبيان	محتوى المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	معامل الصدق
المحور الأول	نظام التكاليف على أساس الأنشطة	14	0.991	0.995
المحور الثاني	رفع مردودية المؤسسات الصناعية	13	0.973	0.986
مجموع المحاور		27	0.979	0.989

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات spss

وبالاعتماد على قاعدة البيانات التي تم تحليلها بواسطة برنامج SPSS V22 تم التحصل على ألفا كرونباخ وبحساب الجذر التربيعي له تحصلنا على قيم أكبر من 0.5 لكل عنصر من عناصر المتغيرين، والملاحظ أنه مقبول جداً.

الفرع الثاني: الأدوات الإحصائية المستخدمة

اعتمدت هذه الدراسة بشكل أساسي على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية في إصداره رقم 22 وذلك من أجل معالجة وتحليل البيانات، التي تم الحصول عليها من خلال الاستبيان، ومن بين أهم الأدوات الإحصائية التي استعملت في هذه الدراسة:

- التوزيعات التكرارية والنسب المئوية لوصف خصائص الشخصية لعينة الدراسة ومجتمع الدراسة.
- الانحرافات المعيارية.
- المتوسطات الحسابية.
- اختبار ستودنت (T-test).
- معامل الانحدار البسيط

الفرع الثالث: التحليل الوصفي للاستبيان

حتى تكون النتائج دقيقة وواضحة فقد تم حوصلة نتائج الاستبيان في جداول وبوبت الإجابات عبي حسب التسلسل للأسئلة المتدرجة في الاستبيان، ثم حساب تكرارات الإجابات المختلفة وما تعلق بها من النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.

➤ الإجابة على أسئلة المحور الأول: في ماذا تتمثل نظام التكاليف على أساس الأنشطة؟

الجدول رقم (10-2): نتائج آراء عينة الدراسة حول نظام التكاليف على أساس الأنشطة

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
موافق بشدة	0.54	4.42	1-يتطلب الإنتاج في المؤسسة استخدام تكنولوجيا حديثة.
موافق	0.69	3.85	2-تشكل التكاليف غير المباشرة نسبة كبيرة في هيكل التكاليف الإجمالي للمنتجات.

الفصل الثاني: مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في رفع مردودية المؤسسات الصناعية – دراسة ميدانية

3-استهلاك التكاليف غير المباشرة يختلف من منتج لآخر في المؤسسة	4.05	0.50	موافق
4-يواجه المحاسبون في قسم محاسبة التكاليف المحاسبة التحليلية صعوبة في تتبع التكاليف الصناعية غير المباشرة للمنتجات.	3.65	0.57	موافق
5-النظام الحالي لحساب التكاليف في المؤسسة لا يستطيع تتبع استهلاك الأنشطة الداعية لمختلف المنتجات.	3.80	0.51	موافق
6-تعتمد إدارة المؤسسة على المعلومات التي يقدمها نظام التكاليف في اتخاذ العديد من القرارات الملائمة.	3.90	0.54	موافق
7-تتبع المؤسسة استراتيجية السيطرة بواسطة التكاليف لمواجهة منافسيها.	3.97	0.69	موافق
8-شدة المنافسة تفرض تخصيص عناصر التكاليف بشكل أدق إلى المنتجات.	4.07	0.65	موافق
9-البيانات التي يقدمها النظام الكلوي الحالي في المؤسسة لا تستطيع تفسير خسارة بعض عملاءها	3.70	0.68	موافق
10-ترى إدارة المؤسسة أن نظام التكاليف الحالي يحرف حساب معدلات تحميل التكاليف	3.65	0.57	موافق
11-ترغب إدارة المؤسسة في إعادة حساب تكلفة المنتجات بشكل أدق.	4.07	0.61	موافق
12-ترى إدارة المؤسسة أن نظام التكاليف الحالي غير قادر على توفير جميع المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الضرورية.	3.97	0.65	موافق
13-نشاطات التي يقدمها نظام التكاليف الحالي تؤدي أحيانا إلى نتائج سلبية في مجال التخطيط	3.65	0.48	موافق
14-المعلومات التي يقدمها نظام التكاليف الحالي تؤدي أحيانا إلى نتائج سلبية في مجال الرقابة	3.82	0.59	موافق
المتوسط العام نظام التكاليف على أساس الأنشطة	3.90	0.23	موافق

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات spss

الفصل الثاني: مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في رفع مردودية المؤسسات الصناعية - دراسة ميدانية

يظهر الجدول أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة، حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.90) والذي يقع بين (3.4) وأقل من (4.2) كما أن هذا المتوسط يقع الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة حول نظام التكاليف على أساس الأنشطة، وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.23).

وحتى تؤدي النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه أغلبية من أفراد العينة استجابات التي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

في الفقرة رقم (1) بلغ المتوسط الحسابي (4.42 > 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه يتطلب الإنتاج في المؤسسة استخدام تكنولوجيا حديثة

في الفقرة رقم (2) بلغ المتوسط الحسابي (3.85 > 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه تشكل التكاليف غير المباشرة نسبة كبيرة في هيكل التكاليف الإجمالي للمنتجات

في الفقرة رقم (3) بلغ المتوسط الحسابي (4.05 > 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه استهلاك التكاليف غير المباشرة يختلف من منتج لآخر في المؤسسة

في الفقرة رقم (4) بلغ المتوسط الحسابي (3.65 > 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه يواجه المحاسبون في قسم محاسبة التكاليف المحاسبة التحليلية صعوبة في تتبع التكاليف الصناعية غير المباشرة للمنتجات.

في الفقرة رقم (5) بلغ المتوسط الحسابي (3.80 > 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه النظام الحالي لحساب التكاليف في المؤسسة لا يستطيع تتبع استهلاك الأنشطة الداعية لمختلف المنتجات.

في الفقرة رقم (6) بلغ المتوسط الحسابي (3.90 > 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه تعتمد إدارة المؤسسة على المعلومات التي يقدمها نظام التكاليف في اتخاذ العديد من القرارات الملائمة.

الفصل الثاني: مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في رفع مردودية المؤسسات الصناعية – دراسة ميدانية

في الفقرة رقم (7) بلغ المتوسط الحسابي (3.97 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه تتبع المؤسسة استراتيجية السيطرة بواسطة التكاليف لمواجهة منافسيها.

في الفقرة رقم (8) بلغ المتوسط الحسابي (4.07 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه شدة المنافسة تفرض تخصيص عناصر التكاليف بشكل أدق إلى المنتجات.

في الفقرة رقم (9) بلغ المتوسط الحسابي (3.70 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه البيانات التي يقدمها النظام الكلوي الحالي في المؤسسة لا تستطيع تفسير خسارة بعض عملاءها.

في الفقرة رقم (10) بلغ المتوسط الحسابي (3.65 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه ترى إدارة المؤسسة أن نظام التكاليف الحالي يحرف حساب معدلات تحميل التكاليف.

في الفقرة رقم (11) بلغ المتوسط الحسابي (4.07 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه ترغب إدارة المؤسسة في إعادة حساب تكلفة المنتجات بشكل أدق.

في الفقرة رقم (12) بلغ المتوسط الحسابي (3.97 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه ترى إدارة المؤسسة أن نظام التكاليف الحالي غير قادر على توفير جميع المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الضرورية.

في الفقرة رقم (13) بلغ المتوسط الحسابي (3.65 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه نشاطات التي يقدمها نظام التكاليف الحالي تؤدي أحيانا إلى نتائج سلبية في مجال التخطيط.

في الفقرة رقم (14) بلغ المتوسط الحسابي (3.82 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه المعلومات التي يقدمها نظام التكاليف الحالي تؤدي أحيانا إلى نتائج سلبية في مجال الرقابة.

الفصل الثاني: مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في رفع مردودية المؤسسات الصناعية – دراسة ميدانية

← الإجابة على أسئلة المحور الثاني: في ماذا تتمثل رفع مردودية المؤسسات الصناعية؟

الجدول رقم (11-2): نتائج آراء عينة الدراسة حول رفع مردودية المؤسسات الصناعية

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
موافق بشدة	0.55	4.50	1-يعتبر التحفيز وسيلة ناجحة لرفع المردودية
موافق	0.62	3.85	2-تعتمد ادارة المؤسسة على المعلومات التي يقدمها نظام التكاليف في تحليل مردودية المنتجات ومردودية العملاء
موافق	0.63	3.95	3-ترغب ادارة المؤسسة في الحصول على بيانات الكفوية في رفع المردودية أكثر دقة لأغراض تحديد أفضل منتج من المنتجات المربحة
موافق	0.69	3.85	4-ترغب إدارة المؤسسة في الحصول على بيانات الكفوية في رفع المردودية أكثر دقة لأغراض تحديد أفضل عميل من العملاء المريحين
موافق	0.67	3.95	5-تركز المؤسسة باعتماد على الطريقة الحديثة لقياس مردوديتها بدل الطرق المحاسبية التقليدية
موافق	0.53	3.77	6-يعتمد المحاسبون ان تغيير نظام حساب التكاليف الحالي لن يؤثر سلبيا على مردودية المؤسسة
موافق	0.65	3.97	7-تتجلى أهمية المردودية من خلال الهدف الأسمى للمؤسسة ألا وهو تحقيق الربح وخلق الثروة
موافق	0.65	3.77	8-هناك دعم من قبل الرؤساء للموظفين لاكتسابهم في رفع مردودية المؤسسة
موافق	0.57	3.97	9-تتحدد المعايير المؤثرة في المردودية من خلال المواضيع والمعالجات
موافق	0.61	3.92	10-تقييم مردودية المؤسسة بتقديم سعر تداول اسمها وبالتالي تحديد معدل مردودية أسهم المؤسسة

الفصل الثاني: مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في رفع مردودية المؤسسات الصناعية – دراسة ميدانية

موافق	0.72	3.87	11-إدارة المؤسسة مستعدة لتسخير كافة الامكانيات من المزايا التي يوفر في مجال تحسين الأداء على رفع المردودية
موافق	0.72	3.92	12-تتفاوت مردودية العامل حسب درجة الاختلاف في شخصياتهم ودوافعهم وطموحاتهم
موافق	0.74	4.10	13-توجد علاقة طردية بين حركة الأموال والاعمال ورفع المردودية
موافق	0.27	3.95	المتوسط العام رفع مردودية المؤسسات الصناعية

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات spss

يظهر الجدول أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة رفع مردودية المؤسسات الصناعية، حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.95) والذي يقع بين (3.4) وأقل من (4.2) كما أن هذا المتوسط يقع الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة، وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.27).

وحتى تؤدي النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه أغلبية من أفراد العينة استجابات التي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

في الفقرة رقم (1) بلغ المتوسط الحسابي (4.50 > 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه يعتبر التحفيز وسيلة ناجحة لرفع المردودية.

في الفقرة رقم (2) بلغ المتوسط الحسابي (3.85 > 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه تعتمد ادارة المؤسسة على المعلومات التي يقدمها نظام التكاليف في تحليل مردودية المنتجات ومردودية العملاء.

في الفقرة رقم (3) بلغ المتوسط الحسابي (3.95 > 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه ترغب ادارة المؤسسة في الحصول على بيانات الكفوية في رفع المردودية أكثر دقة لأغراض تحديد أفضل منتج من المنتجات المربحة.

الفصل الثاني: مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في رفع مردودية المؤسسات الصناعية – دراسة ميدانية

في الفقرة رقم (4) بلغ المتوسط الحسابي (4.85 > 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه ترغب إدارة المؤسسة في الحصول على بيانات الكفوية في رفع المردودية أكثر دقة لأغراض تحديد أفضل عميل من العملاء المريحين.

في الفقرة رقم (5) بلغ المتوسط الحسابي (3.95 > 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه تركز المؤسسة باعتماد على الطريقة الحديثة لقياس مردوديتها بدل الطرق المحاسبية التقليدية.

في الفقرة رقم (6) بلغ المتوسط الحسابي (3.77 > 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه يعتمد المحاسبون ان تغيير نظام حساب التكاليف الحالي لن يؤثر سلبيا على مردودية المؤسسة.

في الفقرة رقم (7) بلغ المتوسط الحسابي (3.97 > 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه تتجلى أهمية المردودية من خلال الهدف الأسمى للمؤسسة ألا وهو تحقيق الربح وخلق الثروة.

في الفقرة رقم (8) بلغ المتوسط الحسابي (3.77 > 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه هناك دعم من قبل الرؤساء للموظفين لاكتسابهم في رفع مردودية المؤسسة.

في الفقرة رقم (9) بلغ المتوسط الحسابي (3.97 > 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه تتحدد المعايير المؤثرة في المردودية من خلال المواضيع والمعالجات.

في الفقرة رقم (10) بلغ المتوسط الحسابي (3.92 > 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه تقييم مردودية المؤسسة بتقديم سعر تداول اسمها وبالتالي تحديد معدل مردودية أسهم المؤسسة.

في الفقرة رقم (11) بلغ المتوسط الحسابي (3.87 > 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه إدارة المؤسسة مستعدة لتسخير كافة الامكانيات من المزايا التي يوفر في مجال تحسين الأداء على رفع المردودية.

في الفقرة رقم (12) بلغ المتوسط الحسابي (3.92 > 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه تتفاوت مردودية العامل حسب درجة الاختلاف في شخصياتهم ودوافعهم وطموحاتهم.

الفصل الثاني: مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في رفع مردودية المؤسسات الصناعية – دراسة ميدانية

في الفقرة رقم (13) بلغ المتوسط الحسابي (4.10 > 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه توجد علاقة طردية بين حركة الأموال والاعمال ورفع المردودية.

المطلب الثالث: معالجة الفرضيات

❖ التحليل عن طريق اختبار ستيودنت (T-test)

بعد ما قمنا بعرض النتائج الوصفة لقائمة الاستبيان، اعتمدنا على اختيار "T" للعينة البسيطة **one sample T text** عند مستوى دلالة 5 % وذلك للتأكد من الدلالة الإحصائية لفروض الدراسة الموضحة من خلال أسئلة استمارة الاستبيان.

وكانت قاعدة القرار المتبعة كما يلي:

- قبول الفرضية العدمية إذا كانت $\text{sig (a)} \leq 5\%$:

- قبول الفرضية العدمية إذا كانت $\text{sig (a)} \geq 5\%$:

أولاً: النتائج الإحصائية للدراسة الخاصة بالمحور الأول

الفرضية الأولى:

• يوجد نظام لتكاليف على أساس الأنشطة

الجدول رقم (12-2): يوضح اختبار T للعينة البسيطة المتعلقة بنظام تكاليف على أساس الأنشطة

القرار	مستوى الدلالة	درجة الحرية	المحسوبة T	العبارات
نقبل H1	0.000	39	16.402	1- يتطلب الإنتاج في المؤسسة استخدام تكنولوجيا حديثة.
نقبل H1	0.000	39	7.682	2- تشكل التكاليف غير المباشرة نسبة كبيرة في هيكل التكاليف الإجمالي للمنتجات.

الفصل الثاني: مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في رفع مردودية المؤسسات الصناعية – دراسة ميدانية

نقبل H1	0.000	39	13.181	3-استهلاك التكاليف غير المباشرة يختلف من منتج لآخر في المؤسسة
نقبل H1	0.000	39	7.682	4-يواجه المحاسبون في قسم محاسبة التكاليف المحاسبة التحليلية صعوبة في تتبع التكاليف الصناعية غير المباشرة للمنتجات.
نقبل H1	0.000	39	9.798	5-النظام الحالي لحساب التكاليف في المؤسسة لا يستطيع تتبع استهلاك الأنشطة الداعية لمختلف المنتجات.
نقبل H1	0.000	39	10.367	6-تعتمد إدارة المؤسسة على المعلومات التي يقدمها نظام التكاليف في اتخاذ العديد من القرارات الملائمة.
نقبل H1	0.000	39	8.840	7-تتبع المؤسسة استراتيجية السيطرة بواسطة التكاليف لمواجهة منافسيها.
نقبل H1	0.000	39	10.367	8-شدة المنافسة تفرض تخصيص عناصر التكاليف بشكل أدق إلى المنتجات.
نقبل H1	0.000	39	6.445	9-البيانات التي يقدمها النظام الكلوي الحالي في المؤسسة لا تستطيع تفسير خسارة بعض عملاءها
نقبل H1	0.000	39	7.093	10-ترى إدارة المؤسسة أن نظام التكاليف الحالي يحرف حساب معدلات تحميل التكاليف
نقبل H1	0.000	39	11.046	11-ترغب إدارة المؤسسة في إعادة حساب تكلفة المنتجات بشكل أدق.
نقبل H1		39	9.347	12-ترى إدارة المؤسسة أن نظام التكاليف الحالي غير قادر على توفير جميع المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الضرورية.
نقبل H1		39	8.510	13-نشاطات التي يقدمها نظام التكاليف الحالي تؤدي أحيانا إلى نتائج سلبية في مجال التخطيط
نقبل H1		39	8.780	14-المعلومات التي يقدمها نظام التكاليف الحالي تؤدي أحيانا إلى نتائج سلبية في مجال الرقابة
نقبل H1	0.000	39	24.470	جميع الفقرات

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات spss

الفصل الثاني: مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في رفع مردودية المؤسسات الصناعية – دراسة ميدانية

يتضح من خلال الجدول أعلاه الذي يبين آراء أفراد العينة في المحور الأول حول "يوجد نظام لتكاليف على أساس الأنشطة" من خلال الاتجاه العام بلغة قيمة T المحسوبة 24.470 ومستوى دلالة 0.000 وهي أقل من 0.005 في هذه الحالة نقبل الفرضية $H1$ ونرفض $H0$

$H0$: لا يوجد نظام لتكاليف على أساس الأنشطة عند مستوى معنوية $a \geq 0.05$

$H1$: يوجد نظام لتكاليف على أساس الأنشطة عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$

الفرضية الثانية:

• يوجد رفع لمردودية المؤسسات الصناعية

ثانيا:

الجدول رقم (13-2): النتائج الإحصائية للدراسة الخاصة بالمحور الثاني: رفع مردودية المؤسسات الصناعية

القرار	مستوى الدلالة	درجة الحرية	المحسوبة T	العبارات
نقبل $H1$	0.000	39	17.103	1-يعتبر التحفيز وسيلة ناجحة لرفع المردودية
نقبل $H1$	0.000	39	8.640	2-تعتمد ادارة المؤسسة على المعلومات التي يقدمها نظام التكاليف في تحليل مردودية المنتجات ومردودية العملاء
نقبل $H1$	0.000	39	9.410	3-ترغب ادارة المؤسسة في الحصول على بيانات الكفوية في رفع المردودية أكثر دقة لأغراض تحديد أفضل منتج من المنتجات المربحة
نقبل $H1$	0.000	39	7.682	4-ترغب إدارة المؤسسة في الحصول على بيانات الكفوية في رفع المردودية أكثر دقة لأغراض تحديد أفضل عميل من العملاء المريحين
نقبل $H1$	0.000	39	8.869	5-تركز المؤسسة باعتماد على الطريقة الحديثة لقياس مردوديتها بدل الطرق المحاسبية التقليدية

الفصل الثاني: مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في رفع مردودية المؤسسات الصناعية – دراسة ميدانية

نقبل H1	0.000	39	9.240	6-يعتمد المحاسبون ان تغيير نظام حساب التكاليف الحالي لن يؤثر سلبيا على مردودية المؤسسة
نقبل H1	0.000	39	9.347	7-تتجلى أهمية المردودية من خلال الهدف الأسمى للمؤسسة ألا وهو تحقيق الربح وخلق الثروة
نقبل H1	0.000	39	7.429	8-هناك دعم من قبل الرؤساء للموظفين لاكتسابهم في رفع مردودية المؤسسة
نقبل H1	0.000	39	10.691	9-تحدد المعايير المؤثرة في المردودية من خلال المواضيع والمعالجات
نقبل H1	0.000	39	9.505	10-تقييم مردودية المؤسسة بتقديم سعر تداول اسمها وبالتالي تحديد معدل مردودية أسهم المؤسسة
نقبل H1	0.000	39	7.656	11-إدارة المؤسسة مستعدة لتسخير كافة الامكانيات من المزايا التي يوفر في مجال تحسين الأداء على رفع المردودية
نقبل H1		39	8.016	12-تتفاوت مردودية العامل حسب درجة الاختلاف في شخصياتهم ودوافعهم وطموحاتهم
نقبل H1		39	9.348	13-توجد علاقة طردية بين حركة الأموال والاعمال ورفع المردودية
نقبل H1	0.000	39	21.996	جميع الفقرات

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات spss

يتضح من خلال الجدول الذي يبين آراء أفراد العينة في المحور الأول حول "يوجد رفع لمردودية المؤسسات الصناعية" من خلال الاتجاه العام بلغة قيمة T المحسوبة 21.996 ومستوى دلالة 0.000 وهي أقل من 0.005 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1 ونرفض H0.

H0: لا يوجد رفع لمردودية المؤسسات الصناعية عند مستوى معنوية $\alpha \geq 0.05$

H1: يوجد رفع لمردودية المؤسسات الصناعية مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$

☒ اختبار فرضية الثالثة:

H_0 : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لنظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين رفع مردودية المؤسسات الصناعية

H_1 : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لنظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين رفع مردودية المؤسسات الصناعية

الجدول رقم (14-2): تحليل نتائج الانحدار للفرضية الثالثة

المصدر	مجموع المربعات	متوسط المربعات	معنوية الكلية		المعنوية الجزئية (معاملات الانحدار)			القدرة التفسيرية	
			قيمة f	SIG	B	T	Sig	R	R2
الانحدار	164.450	164.450	18.748	0.000	Constan	2.134	0.039	0.575	0.330
الخطأ	333.325	8.772			نظام التكاليف على أساس الأنشطة	4.330	0.000		
إجمالي	497.775								

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات spss

ويلاحظ كذلك أن قيمة (t) المحسوبة بلغت (2.134) وهي قيمة دالة إحصائية بمستوى قدر ب 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05) كما أظهرت النتائج عن وجود ارتباط لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ورفع مردودية المؤسسات الصناعية ب (57.5%) وبالنظر لقيمة معامل التحديد $R^2 = 0.330$ أي أن نسبة التغيرات التي تحدث في المتغير المستقل (نظام التكاليف على أساس الأنشطة) تفسر ما نسبته (33%) من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (رفع مردودية المؤسسات الصناعية) وبنسبة (67%) العوامل الأخرى

الفصل الثاني: مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في رفع مردودية المؤسسات الصناعية – دراسة ميدانية

ومنه نقبل الفرضية البديلة التي تقر بوجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \geq 0.05$) لنظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين رفع مردودية المؤسسات الصناعية.

الخاتمة

الخاتمة

تعمل المؤسسة باستمرار على تحقيق رضا الزبائن من خلال تحسين قيمة المنتجات والخدمات المقدمة بالشكل الذي يمكنها من تحقيق التميز عن غيرها من المؤسسات مما ينعكس أثره على زيادة الأرباح وفي سبيل ذلك تعمل المؤسسة على تبني استراتيجية تخفيض التكلفة التي تتطلب استخدام مجموعة من الأساليب والأدوات لإدارة التكلفة والتكامل مع بعضها ومن بين هذه الأساليب نظام التكاليف على أساس الأنشطة الذي هو بمثابة نظام لتخطيط التكاليف من خلال التركيز على استمرار عملية تحسين الأداء والرفع في المردودية عن طريق تمييز بين الأنشطة التي لها قيمة مضافة والتي ليس لها قيمة مضافة وبذلك زيادة الكفاية التشغيلية، كما أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يساعد على خفض مستويات التكاليف وتجنب نفاذ المواد المستخدمة في الإنتاج وبالتالي التحسين المستمر عن طريق تحليل العملية الإنتاجية.

كما أنه باستغلال المعلومات التي يقدمها نظام التكاليف على أساس الأنشطة يمكن للمؤسسة تطبيق نظام إعادة هندسة العمليات التي من خلالها يتم الاستغناء عن تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة وذلك عن طريق إعادة تصميم هيكل العمل.

و لقد قمنا من خلال هذه الدراسة و المدرجة تحت عنوان " دور نظام التكاليف على اساس الانشطة في رفع مردودية المؤسسات الصناعية " بمعالجة الاشكالية التي تدور حول " كيف يساهم نظام التكاليف على اساس الانشطة في رفع مردودية المؤسسات الصناعية "؟

1 – نتائج اختبار الفرضيات:

بالنسبة للفرضيات التي تم اقتراحها في بداية الدراسة فقد تم التوصل الى النتائج من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية كما يلي:

- الفرضية الاولى: والتي تنص " يساهم نظام التكاليف على اساس الأنشطة في استخدام مجمل التكاليف في المؤسسات الإنتاجية من خلال تصنيفها " وقد ثبت ذلك من خلال التطرق لمفهوم نظام التكاليف على اساس الانشطة واعتباره بانه نظام محاسبي يقوم بتجميع المعلومات الخاصة بالأداء المالي والتشغيلي من خلال تتبع الانشطة الاساسية والمهمة داخل المؤسسة وهذا يؤدي الى سهولة استخدامه وتصنيفه في المؤسسة الانتاجية.

الخاتمة

- الفرضية الثانية: والتي تنص على أن " للتكاليف على أساس الأنشطة دور في إعطاء معلومات لمواجهة لمنافسيها " وقد تم تأكيد صحة هذه الفرضية من خلال الدراسة حيث ثبت بان نظام التكاليف على اساس الأنشطة يمكننا من الحصول على معلومات أكثر دقة واتخاذ قرارات افضل في ظل المنافسة.
- الفرضية الثالثة: والتي تنص على أن " للتكاليف حسب الأنشطة فعالية في تحسين إستراتيجية توجيه الوظائف داخل المؤسسة لرفع العائد إليها " وقد تم تأكيد صحة هذه الفرضية من خلال الدراسة حيث ثبت ان نظام التكاليف على اساس الأنشطة له فعالية في تحقيق ميزة استراتيجية في قيادة التكلفة وتوجيه الوظائف والتي تهدف إلى جعل المؤسسة تحقق أكبر عائد.

2- النتائج:

- من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية لهذا الموضوع توصلنا الى النتائج التالية:
- التطبيق الناجح لنظام التكاليف على اساس الانشطة يعتمد على الفهم الشامل للمبادئ الاساسية لسلوك التكلفة والقدرة على تسجيل ومعالجة التكاليف بالدقة الكافية.
 - نظام التكاليف على اساس الأنشطة يقوم على دعامة اساسية تتمثل في تحديد مسببات التكلفة حتى يتم ربط التكاليف بالمنتج.
 - تطبيق المؤسسة لنظام التكاليف على اساس الأنشطة يرفع من ميزاتها التنافسية ويرضي زبائنها.
 - استخلصنا من خلال دراسة لنظام التكاليف على اساس الأنشطة ان هذا النظام له مصداقية ودقة في تحديد تكلفة المنتج كما يمكننا من معرفة الانشطة التي تسبب تكاليف أكثر وايجاد حلول للتقليل منها.

3- التوصيات:

- يجب على المؤسسات الجزائرية تبني نظام التكاليف على اساس الأنشطة لأنه يحقق العديد من المزايا عن طريق توفيره لمعلومات دقيقة حول التكاليف وامكانية تحقيق تسيير فعال.
- ضرورة اشراك جميع المستويات الادارية في المؤسسة عند تطبيق نظام التكاليف على اساس الأنشطة وبالتالي تسهيل مهمة التحليل الدقيق لأنشطة فيها.

الخاتمة

- يجب على الجهات الوصية ان تقوم بإرساء قوانين تحت على الزامية المؤسسات على تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

4- أفاق الدراسة:

- بعد دراستنا لهذا الموضوع يمكن عرض تساؤلات لدراسات مستقبلية نذكر منها:
- مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة على المؤسسات الجزائرية.
 - أثر الاستثمار في التكنولوجيا الحديثة على التحكم في تكاليف المنتج عن طريق نظام التكاليف على أساس الأنشطة لتحقيق ميزة تنافسية.
 - نظام التكاليف على أساس الأنشطة في ظل النظام المحاسبي والمالي.

قائمة المصادر والمراجع

❖ باللغة العربية:

أ- الكتب:

1. أحمد حسين على حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية، مصر، 2002.
2. أحمد ماهر، اقتصاديات الإدارة، الدار الجامعية للنشر، دون سنة نشر.
3. إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة: قضايا معاصرة، دار حامد، الأردن، ط1، 2007.
4. أمينة محمود حسين، نظم المعلومات التسويقية، الدار العربية، مصر، 1995.
5. بلخوس كهينة، المردودية المالية والاقتصادية للمؤسسة، جامعة الجزائر، 2003.
6. بن حبيب عبد الرزاق، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط4، 2000.
7. بوشاشي بوعلام، "المنير في التحليل المالي وتحليل الاستغلال"، دار هومة الجزائر، 1998.
8. جميل أحمد توفيق، الإدارة المالية أساسيات وتطبيقات، الجامعة المصرية، 1985.
9. جولي مابرلي، تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات المالية كيف تدعك الإدارة على أساس النشاط وتدير مواردك بفعالية، ترجمة أحمد محمد زامل، مركز البحوث، الرياض، السعودية، 2003.
10. الطاهر لطرش، "تقنيات البنوك" ديوان المطبوعات الجامعية، 2001.
11. عدنان تايه النغمي، راشد فؤاد التميمي، "التحليل والتخطيط المالي: اتجاهات معاصرة"، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2008.
12. محمد عبد العزيز، "دراسة الجدوى الاقتصادية"، مؤسسة الإشعاع للطباعة والنشر والتوزيع، ط2، 1997.
13. ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير_التحليل المالي، المحمدية-الجزائر، 2000.
14. ناصر نور الدين عبد اللطيف، المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لأغراض تحسين الأداء والإنتاجية وتندنية التكاليف، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2014.
15. هاشم أحمد عطية وآخرون، دراسات في المحاسبة المالية محاسبة التكاليف محاسبة إدارية، الدار الجامعية طبع نشر توزيع، 2000.

ب - الرسائل والأطروحات الجامعية:

16. رفيقة باشوندة، "عوامل التحكم في المردودية المالية"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 1997.
17. سعاد حمدي، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمات الصحية رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011.
18. طلعت ممدوح بارود، مدى توافر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة في المصارف الوطنية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة الاول (غير منشورة)، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، جامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2007.

ج - المجلات العلمية:

19. حاج قويدر فورين، نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الخامس والثلاثون، 2007.
20. سليمان البشتاوي، الاتجاهات الاستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (ABC) / (ABM) نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (علوم إنسانية)، المجلد 28، جامعة الإسرائ، الأردن، 2014.
21. فيصل زماط حسن سليم، التكاليف على أساس الأنشطة ABC وتطبيقها في المؤسسات الصحية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد السابع والستون، 2007.
22. قاسم محمد عبد الله البعاج وآخرون، التكامل بين (Jit - ABC) في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد التاسع والثلاثون، 2014.
23. ماهر موسى در غام و خليل إبراهيم شقفة، دراسة وتطبيق أحد النماذج المتقدمة النظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في مستشفى غزة الأوروبي الحكومي، المجلة العربية للإدارة، العدد الأول، المجلد التاسع والعشرون، المنظمة العربية للتنمية والإدارة، مصر، يونيو 2009.
24. ماهر موسى درغام و خليل إبراهيم شقفة، حساب تكلفة الخدمة العلاجية وفقا لنظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في مستشفى غزة الأوروبي الحكومي: دراسة تطبيقية على قسم الميكروبيولوجي، بمجلة جامعة الأزهر بغزة، العدد الأول، المجلد العاشر، فلسطين، 2008.

الخاتمة

25. ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية بغزة (سلسلة الدراسات الإنسانية)، العدد الثاني، المجلد الخامس عشر، فلسطين، يونيو 2007.
26. هالة عبد الله الخولي، "دراسة تحليلية انتقادية لمقياس القيمة الاقتصادية المضافة كأحد الاتجاهات الحديثة في مجال قياس وتقييم الأداء في منشآت الأعمال"، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين العدد 56، جهاز الدراسات العليا والبحوث، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2000.

❖ باللغة الاجنبية:

a. Livre :

27. Abdellah Boughaba, "comptabilité analytique", 2ème édition, 1994.
28. Cour de M.h. Bouanani "analyse du bilan comptable" ecole superieur de la banque, 2004.
29. G. Louis hichel "le diagnostic financiere", paris, 1998, p.48.
30. H. Bouquin, "Comptabilité de gestion", Sirey, Paris, 1997.
31. G. Rochery, "éléments fondamentaux de comptabilité", librery unibert, paris, 1990.
32. Jean Barreau "Gestion Financiere" 7^{ème} édition, paris 1998.
33. Michele Gervais, "Contrôle de gestion et planification de l'entreprise", économique paris, 1988.
34. Mohammed HAFRATE, « EVA : Une Mesure de création de Valeur », Vertex Capital Management, Maroc, 12 juillet 2008.
35. Needles B. E., Powers M., Mills S. K. and Anderson H. R. (1999), Managerial Accounting, Houghton Mifflin Company, New York.
36. Pierre lasseque, "gestion de l'entreprise et comptabilité", 9ème édition, 1983.
37. BOUKHAZAR OMAR, "La finance de l'entreprise", édition N° 834 05/81, OPU.

b. Article :

38. Fu A. (2000), Theory of constraints and activity-based costing: Can we get the best of both worlds? Journal of Business Review, University of Auckland, Vol. 2, no2.

c. Web site :

39. <http://www.edara.com>.

الملاحق



الملحق رقم (1): الاستبيان

جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي

قسم العلوم المالية والمحاسبة

استمارة استبانة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته....

نضع بين أيديكم هذه الاستمارة بوصفها جزءاً من متطلبات مذكرة ماستر شعبة علوم مالية ومحاسبة تخصص محاسبة والموسومة بـ: "دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في رفع مردودية المؤسسات الصناعية - عينة من المؤسسات الصناعية لولاية الوادي و أساتذة في التخصص (محاسبة) والمحاسبين "دراسة استبائية"-، وقد وقع الاختيار عليكم ميداناً للدراسة لمساهمتكم في تنمية الواقع التجاري والاقتصادي للمؤسسات محل الدراسة، على أمل أن تخرج هذه الدراسة بنتائج تخدم مسيرة البحث العلمي في هذا القطاع وذلك بفضل ما ستقدمونه من إجابات موضوعية ودقيقة، كي تكتمل الصورة لذا يرجى ملاحظة النقاط المهمة الآتية:

1. إن الإجابات ستستخدم فقط لأغراض علمية بحثية فلا حاجة لذكر الاسم أو التوقيع على الاستمارة.
2. يرجى أن تكون الإجابات على أساس الواقع الفعلي الموجود وليس على أساس ما ترونه مناسباً وصحيحاً.
3. يرجى الإجابة بوضع علامة (✓) أمام اختيار واحد لكل سؤال ترونه يعكس الواقع أو هو أقرب إلى ذلك.

تحت إشراف:

د. بشير بن موسى

من إعداد الطالبين:

- خليفة مشري
- سالم لطوفة

شاكرين لكم سلفاً جهودكم المباركة وحسن تعاونكم معنا... ومن الله التوفيق

الملاحق

القسم الأول: البيانات العامة

الرجاء وضع إشارة (✓) في البديل المناسب في عبارة من العبارات التالية:

❖ الوصف الوظيفي: ☐ مسير ☐ رئيس مجلس ادارة ☐ رئيس مصلحة ☐

❖ طابع الملكية للمؤسسة: عمومية ☐ خاصة ☐ مختلطة ☐

❖ المؤهل العلمي: تقني سامي ☐ ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتور ☐

☐ شهادات أخرى

❖ الخبرة المهنية: أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 ☐ من 10 إلى 15 ☐

☐ أكثر من 15

القسم الثاني: محاور الدراسة

المحور الأول: نظام التكاليف على أساس الأنشطة

الرقم	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يتطلب الإنتاج في المؤسسة استخدام آليات حديثة.					
02	تشكل التكاليف الغير المباشرة نسبة كبيرة في هيكل التكاليف الإجمالي للمنتجات.					
03	استهلاك التكاليف غير المباشرة يختلف من منتج لآخر في المؤسسة					
04	يواجه المحاسبون في قسم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة صعوبة في تتبع التكاليف الصناعية غير المباشرة للمنتجات.					
05	النظام الحالي لحساب التكاليف في المؤسسة لا يستطيع تتبع استهلاك الأنشطة الداعية لمختلف المنتجات.					
06	تعتمد إدارة المؤسسة على المعلومات التي يقدمها نظام التكاليف في اتخاذ القرارات الملائمة.					
07	تتبع المؤسسة استراتيجية السيطرة بواسطة التكاليف لمواجهة منافسيها.					
08	شدة المنافسة تفرض تخصيص عناصر التكاليف بشكل أدق إلى المنتجات.					
09	البيانات التي يقدمها نظام التكاليف الحالي في المؤسسة لا يستطيع تفسير خسارة بعض عملاءها					
10	ترى إدارة المؤسسة أن نظام التكاليف الحالي يحرف حساب معدلات تحميل التكاليف					
11	ترغب إدارة المؤسسة في إعادة حساب التكلفة على أساس الأنشطة بشكل أدق .					
12	ترى إدارة المؤسسة أن نظام التكاليف الحالي غير قادر على توفير جميع المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الضرورية.					
13	النشاطات التي يقدمها نظام التكاليف الحالي يؤدي أحيانا إلى نتائج سلبية في مجال التخطيط					
14	المعلومات التي يقدمها نظام التكاليف الحالي يؤدي أحيانا إلى نتائج سلبية في مجال الرقابة					

الملاحق

المحور الثاني: رفع مردودية المؤسسات الصناعية

الرقم	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يعتبر التحفيز وسيلة ناجحة لرفع المردودية					
02	تعتمد ادارة المؤسسة على المعلومات التي يقدمها نظام التكاليف في تحليل مردودية المنتجات ومردودية العملاء					
03	ترغب ادارة المؤسسة في الحصول على مكونات التكلفة في رفع المردودية أكثر دقة لأغراض تحديد أفضل منتج من المنتجات المربحة					
04	ترغب إدارة المؤسسة في الحصول على مكونات التكلفة في رفع المردودية أكثر دقة لأغراض تحديد أفضل عميل من العملاء المربحين					
05	تركز المؤسسة باعتماد على الطريقة الحديثة لقياس مردوديتها بدل الطرق المحاسبية التقليدية					
06	يعتمد المحاسبون ان تغيير نظام حساب التكاليف الحالي لن يؤثر سلبيا على مردودية المؤسسة					
07	تتجلى أهمية المردودية من خلال الهدف الأسمى للمؤسسة ألا وهو تحقيق الربح وخلق الثروة					
08	هناك دعم من قبل المديرين للموظفين لاكتسابهم في رفع مردودية المؤسسة					
09	الموظفون القائمون على أعمالهم داخل المؤسسة لديهم دراية بسياسات المنافسة القائمة في رفع المردودية					
10	تقييم مردودية المؤسسة بتقديم سعر تداول اسمها وبالتالي تحديد معدل مردودية أسهم المؤسسة					
11	إدارة المؤسسة مستعدة لتسخير كافة الامكانيات من المزايا التي يوفر في مجال تحسين الأداء على رفع المردودية					
12	تتفاوت مردودية العامل حسب درجة الاختلاف في شخصياتهم ودوافعهم وطموحاتهم و مناصبهم .					
13	توجد علاقة طردية بين حركة الأموال والأعمال و رفع المردودية					

الملحق رقم (2): قائمة المحكمين

الرقم	المُحكّم	الجامعة	الرتبة
01	أ.د. محمد دينوري سالمي	جامعة الشهيد حمّـه لخضر - الوادي	أستاذ
02	د. فيصل مايدة	جامعة الشهيد حمّـه لخضر - الوادي	أستاذ محاضر
03	د. وليد مرغني	جامعة الشهيد حمّـه لخضر - الوادي	أستاذ محاضر
04	د. بشير بن عمر	جامعة الشهيد حمّـه لخضر - الوادي	أستاذ محاضر
05	د. بلقاسم بن خليفة	جامعة الشهيد حمّـه لخضر - الوادي	أستاذ محاضر

الملحق رقم (3): مخرجات برنامج spss

1- ملاحق خصائص العينة:

Statistics

		وظيفي.و	المؤسسة.م.ط	العلمي.م	المهنية.خ
N	Valid	40	40	40	40
	Missing	0	0	0	0
Sum		65.00	77.00	115.00	83.00

وظيفي.و

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	مسير	26	65.0	65.0	65.0
	مسير غير	3	7.5	7.5	72.5
	مصلحة رئيس	11	27.5	27.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

المؤسسة.م.ط

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	عمومية	8	20.0	20.0	20.0
	خاصة	27	67.5	67.5	87.5
	مختلطة	5	12.5	12.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

العلمي.م

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	سامي تقني	1	2.5	2.5	2.5
	ليسانس	17	42.5	42.5	45.0
	ماستر	16	40.0	40.0	85.0
	ماجستير	1	2.5	2.5	87.5
	دكتور	2	5.0	5.0	92.5
	اخرى شهادات	3	7.5	7.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

المهنية.خ

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid سنوات 5 من أقل	15	37.5	37.5	37.5
10 إلى 5 من	13	32.5	32.5	70.0
15 إلى 10 من	6	15.0	15.0	85.0
15 من أكثر	6	15.0	15.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

2- ملاحق الصدق والثبات:

Case Processing Summary

	N	%
Cases Valid	30	100.0
Excluded ^a	0	.0
Total	30	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.979	27

Case Processing Summary

	N	%
Cases Valid	30	100.0
Excluded ^a	0	.0
Total	30	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.991	14

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	30	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	30	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

3- ملاحق تحليل البنود:

Frequencies

		س1	س2	س3	س4	س5	س6	س7
N	Valid	40	40	40	40	40	40	40
	Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean		4.4250	3.8500	4.0500	3.6500	3.8000	3.9000	3.9750
Std. Deviation		.54948	.69982	.50383	.57957	.51640	.54538	.69752

س8	س9	س10	س11	س12	س13	س14	محور1
40	40	40	40	40	40	40	40
0	0	0	0	0	0	0	0
4.0750	3.7000	3.6500	4.0750	3.9750	3.6500	3.8250	3.9000
.65584	.68687	.57957	.61550	.65974	.48305	.59431	.23261

Frequency Table

س1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	1	2.5	2.5	2.5
	موافق	21	52.5	52.5	55.0
	بشدة موافق	18	45.0	45.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

س2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	13	32.5	32.5	32.5
	موافق	20	50.0	50.0	82.5
	بشدة موافق	7	17.5	17.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

س3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	4	10.0	10.0	10.0
موافق	30	75.0	75.0	85.0
بشدة موافق	6	15.0	15.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

س4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	16	40.0	40.0	40.0
موافق	22	55.0	55.0	95.0
بشدة موافق	2	5.0	5.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

س5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	10	25.0	25.0	25.0
موافق	28	70.0	70.0	95.0
بشدة موافق	2	5.0	5.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

س6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	8	20.0	20.0	20.0
موافق	28	70.0	70.0	90.0
بشدة موافق	4	10.0	10.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

س7

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	10	25.0	25.0	25.0
موافق	21	52.5	52.5	77.5
بشدة موافق	9	22.5	22.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

س8

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	7	17.5	17.5	17.5
موافق	23	57.5	57.5	75.0
بشدة موافق	10	25.0	25.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

س9

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	17	42.5	42.5	42.5
موافق	18	45.0	45.0	87.5
بشدة موافق	5	12.5	12.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

س10

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	16	40.0	40.0	40.0
موافق	22	55.0	55.0	95.0
بشدة موافق	2	5.0	5.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

س11

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	6	15.0	15.0	15.0
موافق	25	62.5	62.5	77.5
بشدة موافق	9	22.5	22.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

س12

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	9	22.5	22.5	22.5
موافق	23	57.5	57.5	80.0
بشدة موافق	8	20.0	20.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

الملاحق

س13

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	14	35.0	35.0	35.0
موافق	26	65.0	65.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

س14

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	11	27.5	27.5	27.5
موافق	25	62.5	62.5	90.0
بشدة موافق	4	10.0	10.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

محور1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 3.43	1	2.5	2.5	2.5
3.50	2	5.0	5.0	7.5
3.57	2	5.0	5.0	12.5
3.64	1	2.5	2.5	15.0
3.71	2	5.0	5.0	20.0
3.79	8	20.0	20.0	40.0
3.86	5	12.5	12.5	52.5
3.93	3	7.5	7.5	60.0
موافق	5	12.5	12.5	72.5
4.07	4	10.0	10.0	82.5
4.14	3	7.5	7.5	90.0
4.21	1	2.5	2.5	92.5
4.29	2	5.0	5.0	97.5
4.50	1	2.5	2.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

Frequencies

		ش1	ش2	ش3	ش4	ش5	ش6	ش7
N	Valid	40	40	40	40	40	40	40
	Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean		4.5000	3.8500	3.9500	3.8500	3.9500	3.7750	3.9750
Std. Deviation		.55470	.62224	.63851	.69982	.67748	.53048	.65974

ش8	ش9	ش10	ش11	ش12	ش13	محور2
40	40	40	40	40	40	40
0	0	0	0	0	0	0
3.7750	3.9750	3.9250	3.8750	3.9250	4.1000	3.9558
.65974	.57679	.61550	.72280	.72986	.74421	.27482

Frequency Table

ش1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	1	2.5	2.5	2.5
	موافق	18	45.0	45.0	47.5
	بشدة موافق	21	52.5	52.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

ش2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	11	27.5	27.5	27.5
	موافق	24	60.0	60.0	87.5
	بشدة موافق	5	12.5	12.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

ش3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	9	22.5	22.5	22.5
	موافق	24	60.0	60.0	82.5
	بشدة موافق	7	17.5	17.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

الملاحق

ش4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	13	32.5	32.5	32.5
موافق	20	50.0	50.0	82.5
بشدة موافق	7	17.5	17.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

ش5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	10	25.0	25.0	25.0
موافق	22	55.0	55.0	80.0
بشدة موافق	8	20.0	20.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

ش6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	11	27.5	27.5	27.5
موافق	27	67.5	67.5	95.0
بشدة موافق	2	5.0	5.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

ش7

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	9	22.5	22.5	22.5
موافق	23	57.5	57.5	80.0
بشدة موافق	8	20.0	20.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

ش8

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	14	35.0	35.0	35.0
موافق	21	52.5	52.5	87.5
بشدة موافق	5	12.5	12.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

الملاحق

ش9

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	7	17.5	17.5	17.5
موافق	27	67.5	67.5	85.0
بشدة موافق	6	15.0	15.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

ش10

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	9	22.5	22.5	22.5
موافق	25	62.5	62.5	85.0
بشدة موافق	6	15.0	15.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

ش11

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	13	32.5	32.5	32.5
موافق	19	47.5	47.5	80.0
بشدة موافق	8	20.0	20.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

ش12

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	12	30.0	30.0	30.0
موافق	19	47.5	47.5	77.5
بشدة موافق	9	22.5	22.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

ش13

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	9	22.5	22.5	22.5
موافق	18	45.0	45.0	67.5
بشدة موافق	13	32.5	32.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

الملاحق

محور 2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3.46	2	5.0	5.0	5.0
	3.54	1	2.5	2.5	7.5
	3.62	1	2.5	2.5	10.0
	3.69	4	10.0	10.0	20.0
	3.77	2	5.0	5.0	25.0
	3.85	5	12.5	12.5	37.5
	3.92	9	22.5	22.5	60.0
	موافق	2	5.0	5.0	65.0
	4.08	7	17.5	17.5	82.5
	4.15	1	2.5	2.5	85.0
	4.23	1	2.5	2.5	87.5
	4.31	2	5.0	5.0	92.5
	4.38	1	2.5	2.5	95.0
	4.62	1	2.5	2.5	97.5
	4.77	1	2.5	2.5	100.0
Total		40	100.0	100.0	

4- ملاحق الفرضيات

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
س1	40	4.4250	.54948	.08688
س2	40	3.8500	.69982	.11065
س3	40	4.0500	.50383	.07966
س4	40	3.6500	.57957	.09164
س5	40	3.8000	.51640	.08165
س6	40	3.9000	.54538	.08623
س7	40	3.9750	.69752	.11029
س8	40	4.0750	.65584	.10370
س9	40	3.7000	.68687	.10860
س10	40	3.6500	.57957	.09164
س11	40	4.0750	.61550	.09732
س12	40	3.9750	.65974	.10431
س13	40	3.6500	.48305	.07638
س14	40	3.8250	.59431	.09397
محور 1	40	3.9000	.23261	.03678

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
س1	16.402	39	.000	1.42500	1.2493	1.6007
س2	7.682	39	.000	.85000	.6262	1.0738
س3	13.181	39	.000	1.05000	.8889	1.2111
س4	7.093	39	.000	.65000	.4646	.8354
س5	9.798	39	.000	.80000	.6348	.9652
س6	10.437	39	.000	.90000	.7256	1.0744
س7	8.840	39	.000	.97500	.7519	1.1981
س8	10.367	39	.000	1.07500	.8653	1.2847
س9	6.445	39	.000	.70000	.4803	.9197
س10	7.093	39	.000	.65000	.4646	.8354
س11	11.046	39	.000	1.07500	.8782	1.2718
س12	9.347	39	.000	.97500	.7640	1.1860
س13	8.510	39	.000	.65000	.4955	.8045
س14	8.780	39	.000	.82500	.6349	1.0151
محور1	24.470	39	.000	.90000	.8256	.9744

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
ش1	40	4.5000	.55470	.08771
ش2	40	3.8500	.62224	.09838
ش3	40	3.9500	.63851	.10096
ش4	40	3.8500	.69982	.11065
ش5	40	3.9500	.67748	.10712
ش6	40	3.7750	.53048	.08388
ش7	40	3.9750	.65974	.10431
ش8	40	3.7750	.65974	.10431
ش9	40	3.9750	.57679	.09120
ش10	40	3.9250	.61550	.09732
ش11	40	3.8750	.72280	.11428
ش12	40	3.9250	.72986	.11540
ش13	40	4.1000	.74421	.11767
محور2	40	3.9558	.27482	.04345

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
ش1	17.103	39	.000	1.50000	1.3226	1.6774
ش2	8.640	39	.000	.85000	.6510	1.0490
ش3	9.410	39	.000	.95000	.7458	1.1542
ش4	7.682	39	.000	.85000	.6262	1.0738
ش5	8.869	39	.000	.95000	.7333	1.1667
ش6	9.240	39	.000	.77500	.6053	.9447
ش7	9.347	39	.000	.97500	.7640	1.1860
ش8	7.429	39	.000	.77500	.5640	.9860
ش9	10.691	39	.000	.97500	.7905	1.1595
ش10	9.505	39	.000	.92500	.7282	1.1218
ش11	7.656	39	.000	.87500	.6438	1.1062
ش12	8.016	39	.000	.92500	.6916	1.1584
ش13	9.348	39	.000	1.10000	.8620	1.3380
محور2	21.996	39	.000	.95577	.8679	1.0437

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	محورالاول ^b	.	Enter

a. Dependent Variable: محورالثاني

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.575 ^a	.330	.313	2.96171

a. Predictors: (Constant), محورالاول

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	164.450	1	164.450	18.748	.000 ^b
	Residual	333.325	38	8.772		
	Total	497.775	39			

a. Dependent Variable: محورالثاني

b. Predictors: (Constant), محورالاول

الملاحق

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	16.996	7.965		2.134	.039
محور الاول	.631	.146	.575	4.330	.000

a. Dependent Variable: محور الثاني

جملہ