

# نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) كابتكار تسييري في المؤسسة

## Activity Based Costing System (ABC) as a managerial innovation in the organization

حجازي إسماعيل  
جامعة محمد خيضر بسكرة - الجزائر  
Hedjazi89@hotmail.com

معالييم سعاد<sup>1</sup>  
جامعة محمد خيضر بسكرة - الجزائر  
S\_souad88@yahoo.com

تاريخ النشر: 2018/12/03

تاريخ القبول: 2018/09/12

تاريخ الاستلام: 2017/11/30

### ملخص:

في ظل محيط يتسم بعدم الاستقرار والمنافسة، تزايدت الحاجة إلى معلومات ملائمة تتماشى ومواصفات هذا المحيط ولا سيما المعلومات المتعلقة بالتكاليف لما لها من دور كبير في توجيه المديرين لترشيدهم في اتخاذ قراراتهم للإستراتيجية والتشغيلية. وقد جاءت طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (*Activity Based Costing*) كاستجابة للتغيرات التي حدثت في بيئة الأعمال حيث أنها تسمح بتزويد المديرين بنوعين من المعلومات: معلومات مالية حول التكاليف والتي تمثل المحور العمودي وأخرى متعلقة بالعمليات والأنشطة والتي تمثل المحور الأفقي، هاتين الوجهتين من التحليل والتان تتقاطعان في النشاط والذي يعتبر لب العملية التسييرية هو ما جعل طريقة *ABC* تمنح المؤسسة تصورا جديدا لكيفية اشتغالها وتسييرها. ولهذا نريد في هذه الورقة أن نجيب على التساؤل التالي: هل يمكن اعتبار نظام *ABC* ابتكارا تسييريا في نظم معلومات المؤسسة؟

**الكلمات المفتاحية:** نظام التكاليف على أساس الأنشطة، الأنشطة، العمليات، الابتكار نظم المعلومات.

تصنيف JEL: M41

### Abstract:

In an environment of instability and competition, the need for information consistent with the characteristics of this environment is increasing. In particular cost information, because it has a great role in guiding managers to rationalize their strategic and operational decision making.

Activity Based Costing is a method that has emerged in response to changes in the business environment. This method allows managers to provide two kinds of information: Financial information about costs that are represented in the vertical axis, and information about operations and activities that are represented in the horizontal axis. These two aspects of analysis, which intersect in activity as a core of the managerial process, allowed the ABC method to give the enterprise a new perspective on how it operates and manages. For this reason, we want to answer the following question through this study: Can ABC be considered an managerial innovation in enterprise information systems?

**Key words:** System Activity Based Costing, activities, operations, innovation information systems.

**Classification JEL :** M41

**مقدمة:**

إن التغيرات السريعة والتطورات الكثيفة فرضت على المؤسسات الحالية إعادة النظر في طرق تسييرها. ومن البديهي أن يكون التغيير في طرق وأساليب التسيير يتطلب بالضرورة إعادة النظر في نظم محاسبة التكاليف حتى يتم تزويد الميسرين بالمعلومات اللازمة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات ورسم أكفأ السياسات والإستراتيجيات، وهو ما انبثق عنه مدخل التكاليف المدعم للنشاط الإداري أو ما يسمى بالمحاسبة الإدارية أو محاسبة التسيير .

وقد بدأت جهود البحث عن بديل للطرق التقليدية لحساب التكاليف في عقد الستينات وذلك بتقديم العديد من الباحثين في مجال المحاسبة الإدارية مشاريع حلول لمشكلة توزيع التكاليف الثابتة. وفي سنة 1987 استطاع الباحثان *Kaplan et Cooper* أن يقدموا نظاما جديدا لتوزيع التكاليف غير المباشرة أصبح يعرف فيما بعد بنظام التكاليف على أساس الأنشطة ( *Activity Based Costing* ).

فرغم أن الفرضية أو المبدأ الذي يقوم عليه نظام *ABC* بسيط في فكرته ومنطقي في بناء طريقة عمله إلا أنه يمدنا بالكثير من المعلومات الهامة لبناء القرارات وتحسين العمليات، فنموذج نظام معلومات *ABC* يقدم لنا وجهتين من التحليل: وجهة التكلفة والتي تمثل المحور العمودي ووجهة العمليات التي تمثل المحور الأفقي مما يسفر بالتالي عن مستويين للتحليل لتحديد دور نظام *ABC* في تزويد الميسرين بهذه المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات المختلفة والتي لا يمكن أن يتم اتخاذها إلا في ظل هذين المحورين (محور العمليات ومحور التكاليف) واللذان يتقاطعان في الأنشطة. هذا الأخير الذي يعتبر لب العملية التسييرية والذي تنصب عليه كل الاهتمامات.

ولقد استقطب موضوع تبني و نشر نظام *ABC* اهتمام الباحثين منذ بداية التسعينات، وقد كانت أبحاثهم تستند في أغلبها إلى نظريات تبني ونشر الابتكارات باعتبار أن هذا المدخل أو المقاربة لها نفس الغاية، وإن نظريات نشر الابتكارات اهتمت بدراسة نشر الابتكارات في مختلف أنواع المؤسسات و قد هدفت هذه النظريات إلى فهم عملية نشر الابتكارات حتى تتمكن من تحديد بعض العوامل التي تؤثر على تطبيقها ونجاحها. وعليه شكلت هذه النظريات مرجعية لتطوير أبحاثهم حول نشر الابتكارات في نظم المعلومات وتحديد عوامل تبني و نجاح تطبيق نظام *ABC* في المؤسسات وكذا نسبة انتشارها.

**إشكالية البحث:**

من خلال ماسبق تقديمه تم طرح الإشكالية التالية:

هل يمكن اعتبار نظام *ABC* ابتكارا تسييريا في نظم المعلومات في المؤسسة ؟

وللإجابة على هذا السؤال ، رأينا أنه من الضروري الإجابة على الأسئلة التالية :

— ما هو مفهوم الابتكار و وما هي أنواعه ؟

— ما هي مجالات الابتكار في نظم المعلومات؟

— هل يعتبر نظام *ABC* ابتكارا تسييريا ؟

## المحور الأول: مفهوم الابتكار و أنواعه

لقد استحوذ موضوع الابتكار على اهتمام كثير من الباحثين في شتى ميادين المعرفة، إذ يعد أحد الدعائم التي تساعد المؤسسات على البقاء والاستمرار في أعمالها على كافة المستويات.

### أولاً: مفهوم الابتكار

يرى الاقتصادي *j.schumpeter* أن الابتكار هو المحرك الأساسي لنمو الاقتصاد، و قد ميز أيضاً بين خمسة أشكال للابتكار و هي:<sup>1</sup>

- ✓ إنتاج منتج جديد .
- ✓ إدخال طريقة إنتاج جديدة في عملية النضج .
- ✓ إيجاد أسواق جديدة .
- ✓ إيجاد مصادر جديدة للمواد الأولية .
- ✓ بناء تنظيم جديد

أما بالنسبة لعلوم التسيير فإن هذا المصطلح جلب انتباه الباحثين إليه منذ الستينات وفي ما يلي سنقدم بعض التعاريف التي حضى بها هذا المصطلح

### 1- تعريف الابتكار

لا يوجد هناك تعريف موحد لمصطلح الابتكار (*L'innovation*) وذلك بسبب اختلاف وجهات النظر بين الكتاب و الباحثين من جهة، ومن جهة أخرى فإن هناك تداخل في استعمال هذا المفهوم و مفاهيم أخرى كالإبداع، الاختراع، التجديد والتحديث.

الابتكار هو عملية شاملة ومتكاملة داخل المؤسسة وهي ليست حدثاً فردياً مستقلاً وإنما تتضمن مجموعة مترابطة من الأنظمة والعمليات الفرعية داخل المؤسسة.<sup>2</sup>

كما يعرف الابتكار على أنه عملية تنظيمية مقصودة تقود إلى نتيجة أو اقتراح يتم تبنيه داخل المؤسسة أو خارجها وهي عملية تسمح للمؤسسة بتحسين وضعيتها الإستراتيجية أو تدعيم مهارتها أو تكنولوجياها.<sup>3</sup>

أما *Gilles Bressay* و *Christian konkuyt* فيعرفان الابتكار أنه التطبيق الاقتصادي للاختراع (*l'invention*).<sup>4</sup>

ومما سبق يمكن القول أن الابتكار هو ترجمة فكرة جديدة إلى مفهوم اقتصادي في المؤسسات ويمكن أن يتجسد في صورة منتج جديد (شيء مادي، خدمة، تكنولوجيا مهارة جديدة أو تركيب لهذه المتغيرات مجتمعة).

ويمكن توضيح العلاقة بين الابتكار و الاختراع من خلال المعادلة التالية<sup>5</sup>:

الابتكار = المفهوم النظري + الاختراع التقني + الاستغلال التجاري.

إضافة إلى التعاريف السابقة هناك من يرى أن الابتكار هو توليفة جديدة يمكن أن يتم وضع الأشياء المعروفة والقديمة فيها في ترتيب مختلف في نفس المجال أو نقلها إلى مجال آخر لم تستخدم فيه.<sup>6</sup>

وفي نفس السياق عرفت *Amabil* الابتكار على أنه إيجاد حلول مناسبة للمشاكل التي تم تشخيصها لتجاوزها بأسلوب جديد عبر ترتيب الأفكار المتاحة بصيغة جديدة.<sup>7</sup>

أما *harmon* فقد أشار أيضا إلى أن الابتكار هو "عملية" يمكن عن طريقها إنتاج شيء جديد سواء كان فكرة أو شيء يتضمن شكلا جديدا أو ترتيبا جديدا لعناصر قديمة.<sup>8</sup>

وعرف الابتكار أيضا على أنه فكرة جديدة تم تنفيذها من أجل تطوير الإنتاج أو العملية أو الخدمة ويؤدي هذا إلى إحداث تحسينات تقود إلى خلق قيمة في المؤسسة. كما يمكن أن تشمل هذه التحسينات بعض الجوانب مثل الإنتاج، الهياكل التنظيمية، التكنولوجيا، الخطط، البرامج الجديدة المتعلقة بالأفراد العاملين والأنظمة الإدارية.<sup>9</sup>

ويعرفه آخرون أنه تطبيق فكرة جديدة طورت داخل المؤسسة أو تمت استعارتها من خارج المؤسسة سواء كانت متعلقة بمنتج أو وسيلة أو نظام أو عملية أو سياسة أو برامج والتي هي جديدة بالنسبة للمؤسسة حين طبقتها.<sup>10</sup>

وعليه يمكن القول أن الابتكار هو تطبيق اقتصادي لفكرة جديدة أو ترتيب جديد لعناصر قديمة بهدف إيجاد حل لمشكلة في نفس المجال أو في مجال آخر لم تستخدم فيه من قبل هذه العناصر. ويمكن أن يكون هذا الابتكار عبارة عن منتج، خدمة، آلية عمل، نظام جديد، سياسة أو برنامج.

## 2- خصائص الابتكار

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص مجموعة من الخصائص التي يشتمل عليها الابتكار وهي:

- الابتكار يستلزم إدارة وتوجيه كافة الأنشطة وتفاعل الخبرات والمهارات والمعارف الموجودة داخل المؤسسة ممثلة بأفرادها ووظائفها المختلفة.
- الابتكار قد يكون تطوير منتج جديد أو تحسين لمنتجات حالية.
- يركز الابتكار على محور الحداثة (*la nouveauté*) أي الإتيان بما هو مختلف عن الآخرين من المنافسين أي الخروج عن الروتين.<sup>11</sup>
- الابتكار هو توليفة جديدة، حيث يتم وضع أشياء معروفة في ترتيب جديد أو نقلها إلى مجال لم تستخدم فيه من قبل.
- الابتكار يتضمن النشر أو البث (*La diffusion*) ليصبح جزءاً مدججاً في ثقافة الأفراد والجماعة.<sup>12</sup>

يرتكز الابتكار على المنفعة، فليس كل شيء جديد مستحدث ابتكار.<sup>13</sup> نص نص نص نص نص نص نص نص

### 3-أنواع الابتكار

إن دراسة أنواع الابتكارات ضروري لفهم سلوك تبنيها وكذلك من أجل تحديد العوامل المحددة لتبني وتطبيق الابتكار، وعموما يمكن تصنيف الابتكار إلى ثلاثة توليفات<sup>14</sup>

1. الابتكار الجذري مقابل الابتكار التحسيني (التدريجي).
2. الابتكار في المنتج مقابل الابتكار في العملية.
3. الابتكار التكنولوجي مقابل الابتكار التسييري.

## 1. الابتكار الجذري مقابل الابتكار التدريجي

- **الابتكار الجذري:** هو ابتكار يولد تغييرا أساسيا وهاما في أنشطة المؤسسة و يسبب قطعية واضحة مع التطبيقات الموجودة (الحالية) كما أن تبنيه يسبب تغييرات في هيكله ووظائف المؤسسة<sup>15</sup> والابتكار الجذري عبارة عن إنتاج سلع أو خدمات جديدة مختلفة كليا لتحل محل سلع و خدمات وتكنولوجيا موجودة في القطاع الذي تعمل فيه المؤسسة<sup>16</sup>
- **الابتكار التدريجي:** وهو يأتي نتيجة تحسين منتج أو إجراء تحويل تكنولوجيا من مجال إلى مجال آخر كما أنه لا يسبب الكثير من التغييرات في التطبيقات الموجودة دون الإخلال بشروط الاستعمالات<sup>17</sup>.

## 2. الابتكار في المنتج مقابل الابتكار في العملية

- **الابتكار في المنتج:** ويخص تطوير منتجات جديدة لأول مرة أو تحسين وتطوير المنتجات الحالية لإشباع حاجات ورغبات العملاء.<sup>18</sup>
- **الابتكار في العمليات:** ويتعلق بتطوير عمليات جديدة لتصنيع منتجات معينة أو تطوير العمليات التي يتم من خلالها تسليم الخدمات. أيضا يمكن أن يكون إدخال طريقة جديدة للإنتاج بهدف تحسين الجودة و تخفيض التكاليف<sup>19</sup>

## 3. الابتكار التكنولوجي مقابل الابتكار التسييري

- **الابتكار التسييري:** يتعلق بالبنية التنظيمية والعمليات الإدارية للمؤسسة أي أنه يمس استحداث شيء جديد على مستوى المؤسسة مثل أو تطوير نظام اتصالات داخلي جديد أو تطوير نظم وإجراءات مالية ومحاسبية جديدة، أو تطوير أي نشاط على مستوى المؤسسة ككل أو جزء منها<sup>20</sup>.

**ابتكار تكنولوجي:** يرتبط بالأنشطة الأساسية للمؤسسة ويعتبر كوسيلة لتحسين أداء أنشطة المؤسسة ويمكن أن يتعلق بتطوير أنظمة ووسائل وتقنيات الإنتاج الحديثة مثل حلقات الجودة ونظام الإنتاج في الوقت المحدد.

## المحور الثاني: الابتكار في نظم المعلومات

منذ عدة سنوات فهدت المؤسسات أن العامل الأساسي الذي ساهم في خلق القيمة وتحسين الأداء هو القدرة على الابتكار، وقد بينت الكثير من الدراسات أن الابتكار في المؤسسات مس بدرجة كبيرة استراتيجياتها وبالأخص نظم معلوماتها المختلفة الذي يعد بمثابة واحدة من أهم الأدوات التسييرية<sup>21</sup>.

ليس هدفنا هو دراسة نظام المعلومات بل الهدف المرجو من هذا العنصر هو الإجابة عن التساؤل التالي: هل يعتبر نظام *ABC* ابتكارا في نظم المعلومات ؟

### أولا: تعريف نظم المعلومات

ليس هناك تعريف موحد لنظام المعلومات يتفق عليه الباحثون لهذا نجد أن هناك تعاريف عديدة من بينها:

التعريف الذي قدمه (Robert, Reix, 1998) الذي يرى أن نظام المعلومات هو مجموعة موارد منظمة، وسائل برامج، أجزاء، بيانات، إجراءات تسمح بجمع ومعالجة، تخزين، نقل المعلومات في المؤسسة.<sup>22</sup>

كما يعرف أيضا نظام المعلومات (*SI*) أنه مجموعة الطرق والوسائل المادية والبشرية المستخدمة في المنظمة لمعالجة المعلومات<sup>23</sup>

ويعرف كل من (R. Reix , F. Rawe) نظام المعلومات على أنه مجموعة من العوامل التي تخزن وتنقل البيانات عن طريق تكنولوجيا المعلومات وأساليب إجرائية<sup>24</sup>

وبذلك يمكن تعريف نظام المعلومات أنه تلك المجموعة المترابطة من العمليات والإجراءات والبنى التنظيمية وتكنولوجيا الإعلام (برامج وآلات) والأساليب التي تسمح للمؤسسة بالحصول على المعلومات الضرورية في الوقت المناسب والتي هي في حاجة إليها في عملها الحالي أو المستقبلي.

أما نظم المعلومات المحاسبية فهو أحد النظم الفرعية في الوحدة الاقتصادية ويتكون من عدة نظم فرعية تعمل مع بعضها البعض بصورة مترابطة ومتناسقة بهدف توفير المعلومات التاريخية والحالية والمستقبلية، المالية والغير المالية لجميع الجهات التي يهتمها أمر الوحدة الاقتصادية وبما يخدم تحقيق أهدافها<sup>25</sup>.

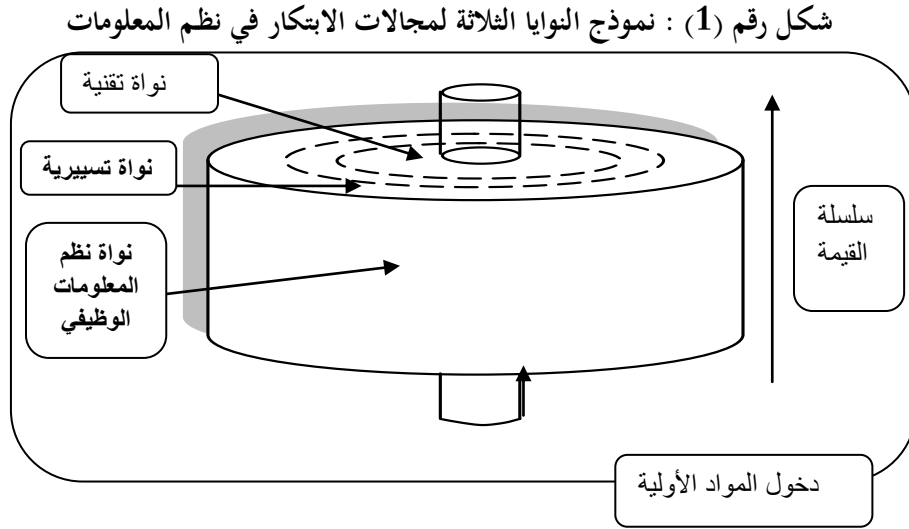
### ثانيا :مجالات الابتكار في نظم المعلومات

إن مجالات الابتكار في نظم المعلومات متعددة فيمكن أن تكون منصبة على الجانب التقني أو الإداري للمؤسسة، فمثلا الابتكار في نظام المعلومات يمكن أن يكون تبني أو إدخال تكنولوجيا جديدة (برنامج، آلة)، و بشكل جديد أو طريقة جديدة لتنظيم العمل<sup>26</sup>. وأحيانا نجد أن بعض الابتكارات ليس لها مظهر التكنولوجيا وإنما هذا النوع من الابتكارات يمس طرق التسيير كإرساء نظام للتخطيط الاستراتيجي<sup>27</sup>

إذن مجالات الابتكار في نظم المعلومات يمكن أن تشمل بعدين:

- البعد الأول :طرق و إجراءات العمل التسييري.
- البعد الثاني :تكنولوجيا الإعلام و الاتصال.

في إطار الأبحاث التي قام بها Daft خلال 1978 – 1982 والتي كانت حول دور المديرين والموظفين التقنيين في تبني الابتكارات قدم Daft نموذجا من نواتين، هذا النموذج تم تطويره من قبل (Suwanson) سنة 1994 والذي أصبح نموذجا يتكون من ثلاثة نوايا، سماه بنموذج الابتكار في نظم المعلومات وقد أضاف suwanson إلى كل من النواة التسييرية والنواة التقنية نواة ثالثة تأخذ بعين الاعتبار نظام المعلومات الوظيفي، والذي يوضح أثر الابتكار في نظم المعلومات في المؤسسات والذي لم يكن مبينا في نموذج Daft<sup>28</sup>.



Source: Ahmed Fath, Allah Rahmouni, op cit, P 60.

يوضح الشكل السابق مجالات الابتكار في نظم المعلومات وهو يتشكل من النوايا الثلاثة: نظم المعلومات الوظيفي، التسيير الإداري والتقني، و الكل منظم حول نظم المعلومات، وسلسلة القيمة لمايكل بورتر.

وانطلاقاً من هذا النموذج قدم swanson تصنيفاً للابتكارات في نظم المعلومات وهي ثلاثة أنواع:

– **النوع الأول:** يتعلق بالعمليات الوظيفية لنظم المعلومات وهو يؤثر بشكل غير مباشر في النشاط الأساسي للمؤسسة، كما انه يركز على كل من العمليات التسييرية والعمليات التقنية لنظم المعلومات.

1. **الابتكارات في العمليات التسييرية:** وهي مرتبطة بمهام تسيير نظم المعلومات وهذا يمكن أن يشمل كل الأنشطة المتنبئة لمساندة التسيير الإداري لنظم المعلومات كإنشاء إدارة نظم المعلومات أو إدارة صيانة الإعلام الآلي.

2. **الابتكارات في العمليات التقنية لنظام المعلومات:** وهي تركز على الأنشطة التقنية لنظم المعلومات، كإدخال نظام جديد للبرمجة والذي سوف يغير طبيعة اشتغال نظام المعلومات نفسه.

– **النوع الثاني:** هذا النوع لا يؤثر مباشرة في العمليات الإنتاجية ولكنه يسمح بتتبع فعال لهذه العمليات فإدخال نظام جديد للتكاليف أو تبني نظام جديد لجدول القيادة يمكن تصنيفه في هذا النوع من الابتكارات، وبالتالي هذا النوع من الابتكارات يحدد العلاقة بين نظم المعلومات وتسيير المؤسسة.

– **النوع الثالث:** هذا النوع من الابتكارات يربط نظم المعلومات بالنواة التقنية للمؤسسة وبالتالي يؤثر على التسيير الإداري للمؤسسة وهو يعتبر كابتكار استراتيجي يقدم لأول متبينة أو مطبقة ميزة تنافسية.

### المحور الثالث: نظام ABC كابتكار تسييري

بعد تقديم المفاهيم الأساسية للابتكار وتحديد مجالات وأنواع الابتكارات في نظم المعلومات سوف نقوم بمحاولة للإجابة على السؤال الذي تم طرحه في بداية هذا البحث وهو: هل يمكن اعتبار أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة ابتكاراً في نظم المعلومات؟ أو بصيغة أخرى لماذا يعتبر نظام ABC ابتكاراً تسييرياً؟

ومن أجل الإجابة على هذا السؤال المهم سوف نتطرق إلى النقاط التالية:

### أولاً : مقارنة بين نظام *ABC* وطريقة الأقسام المتجانسة

إن طريقة *ABC* لحساب التكاليف تندرج ضمن نظام التحميل الكلي للتكاليف<sup>29</sup>، بهذا المعنى يمكن مقارنتها بطريقة الأقسام المتجانسة التي لم تظهر أولاً كأداة للتسيير وإنما اعتبرت كطريقة للتقييم ومن ثم فهي تشكل ضمناً نموذجاً للرقابة على سلم القيم الذي يقدمه السوق انطلاقاً من نظام الأسعار<sup>30</sup>.

لقد ظهرت طريقة الأقسام المتجانسة لأول مرة في فرنسا، غير أن اسمها تغير ليصبح طريقة مراكز التحليل. وبقيت هذه الطريقة مدة طويلة من الزمن الأحسن والأكثر استعمالاً في المؤسسات الفرنسية<sup>31</sup>.

**1- مفهوم مركز التحليل :** يعرف مركز التحليل أنه جزء معين وحقيقي من المؤسسة (إدارة، نقل، إنتاج...) هذا المركز أو الجزء من المؤسسة له إمكانياته، أهدافه، نشاطه<sup>32</sup>.

ومركز التحليل هو قسم من نظام محاسبي متواجد فعلاً في المؤسسة. يقوم بنشاط معين ويسعى لتحقيق هدف محدد. ويجب أن يتصف النشاط الذي يقوم به القسم بالتجانس. ويتحمل كل قسم الأعباء خاصة به.

ويشير *P. Mevellec* أن خاصية التجانس تفسر التسمية التقليدية (الأقسام المتجانسة) والتي عرفها بقوله (إن التجانس لا يعرف على مستوى القسم ولكن على مستوى الأنشطة المنحزة في كل قسم... وكلما اقتربنا أكثر من تحقيق التجانس في الأنشطة على مستوى كل قسم أو مركز تحليل كلما سمح ذلك بالتوصل إلى تكلفة وحدة صحيحة<sup>33</sup>).

### 2- اختيار وحدات العمل

لقد عرف *E. Raumailho* وحدة العمل أنها "مقياس لإنتاج المركز ومستند لتحميل المصاريف على المنتجات... هي وسيلة لتلخيص المعلومة على كل ما يحدث في القسم كما أنها إجراء يسمح بالتمييز بسهولة بين تكاليف المنتجات المختلفة وذلك بالتعرف على استهلاكها الحقيقي لموارد المراكز المختلفة<sup>34</sup>."

كما أن هناك من عرفها أنها: مقياس يسمح بتحديد نصيب المنتج من الأعباء غير المباشرة لمركز معين<sup>35</sup>.

وفي هذا السياق تجدر الإشارة إلى عدم الخلط بين مسببات التكلفة في نظام *ABC* ووحدات العمل في طريقة مراكز التحليل ذاك أنه وحدات العمل ليست دائماً مسبباً للتكلفة، ويشير *H. bouquin* في هذا الصدد إلى أن: "مسبب النشاط لا يمكن أن يكون معلومة كاملة إلا إذا كان في نفس الوقت وحدة قياس لهذا النشاط... فوحدة العمل تقوم بنمذجة تكاليف متجانسة ولا يمكن اعتبارها سبب حدوثها والقانون الأساسي الذي يحكمها هو علاقة ارتباطيه إحصائية، أما المسبب الذي يحرك النشاط فلا يمكن أن يكون وحدة عمل إلا إذا كانت تكاليف النشاط التي تتسبب في حدوثها متجانسة<sup>36</sup>". بالنسبة لبعض الكتاب مثل *bouquin* يرى أن طريقة *ABC* لا تعتبر إلا إعادة اكتشاف أمريكية لطريقة الأقسام المتجانسة أو مراكز التحليل التي طورها *E. Raumailho*<sup>37</sup>.

### ثانياً: طريقة *ABC* توليفة جديدة من المفاهيم

انطلاقاً من التعريف الذي تم تقديمه سابقاً لمصطلح الابتكار الذي يرى أن الابتكار هو عملية إنتاج شيء جديد سواء كان فكرة أو شيء آخر يتضمن شكلاً جديداً أو ترتيباً جديداً لعناصر قديمة. فإذا أمكننا أن نبرهن أيضاً أن طريقة *ABC* تقوم بإعادة ترتيب أو أنها

تنظر وتستخدم كل من المفهومين السابقين (مفهوم النشاط ومسببات التكلفة) بطريقة مخالفة لطريقة الأقسام المتجانسة فإننا نصل إلى نتيجة مفادها أن نظام ABC يعتبر ابتكارا تسييريا.

إن قيام طريقة ABC على مفهوم النشاط في رأينا لا يحاكي بأي وجه من الأوجه طريقة مراكز التحليل إذ أن استخدام مفهوم النشاط في طريقة ABC يمثل أحد الدعائم الذي يقوم عليها التسيير الاستراتيجي للتكاليف وهذا المفهوم حديث نسبيا في محاسبة التسيير. كما أن المصطلحات التي كانت سائدة في السابق كالرقابة على التكاليف، تخفيض التكاليف، التحكم في التكاليف تلاءم أكثر الطرق التقليدية لحساب التكاليف التي من بينها طريقة الأقسام المتجانسة.

فالتسيير الاستراتيجي للتكاليف هدفه إرضاء العملاء وذلك من خلال التركيز على التخفيض والتحسين المستمر للتكاليف<sup>38</sup>. ويرى بورتر أيضا أن وصول المؤسسة للنجاح وتحقيق أهدافها لا يتأتى إلا بتحديد أنشطتها وثيقة الصلة بإستراتيجيتها بهدف فهم سلوك التكاليف كما اعتبر Porter أيضا أن القيمة التي تضيفها المؤسسة (الأنشطة) لعملائها يمكن أن يكون إحدى مصادر الميزة التنافسية على حساب المنافسين وبالتالي القدرة على تحقيق معدل ربح أعلى من الربح المتوسط السائد في المجال الصناعي<sup>39</sup>.

وعليه فإن استخدام مفهوم النشاط في طريقة ABC هو الاستخدام الذي تمنحه سلسلة القيمة للمؤسسة، فتحليل سلسلة القيمة يقدم الوسائل اللازمة لضمان الأداء الفعال للعلاقات الوظيفية في الأنشطة المنتجة للقيمة.

وإن مفهوم النشاط الذي يضيف قيمة يمثل أمرا هاما في التسيير الاستراتيجي للتكاليف، وقد تبنت بعض المؤسسات هذا المفهوم لمساعدتها على تحديد تكلفة كل نشاط والقيمة التي تحققها للزبون ومن ثم تحديد الأنشطة التي يسمح باستمرارها وتلك التي يجب التخلص منها<sup>40</sup>. وهذا في رأينا ما لم تأخذه طريقة مراكز التحليل بعين الاعتبار بسبب إغفال معنى إضافة القيمة للزبون عكس طريقة ABC.

أما بالنسبة لمسببات التكلفة والتي تحدثنا عنها في النقطة السابقة فيكفي الإشارة إلى أن وحدات العمل لا يمكنها أن تكون دائما مسببا حقيقيا للتكاليف، كما أنه يمكن الحديث عن مسبب أو محرك التكلفة على مستويين مسببات الموارد (التكاليف) ومسببات الأنشطة وهي مرتبطة بمرحلتين، مرحلة ربط الموارد بالأنشطة ثم مرحلة ربط الأنشطة بأغراض التكلفة. وهذا ما أغفلته أو ما لا تستطيع الإجابة عنه طريقة مراكز التحليل.

### III. ثالثا: نظام ABC يقدم للمؤسسة نموذجا جديدا للاشتغال والتسيير

إضافة إلى كون أن طريقة ABC تشكل توليفة ترتب المفاهيم السابقة ترتيبا جديدا أو مختلفا، فإنها أيضا تقدم رؤية جديدة ومختلفة لاشتغال المؤسسة وكيفية تسييرها عما كانت عليه وفقا لطريقة مراكز التحليل. فإذا كانت طريقة مراكز التحليل تقدم المؤسسة على أنها مجموعة من المراكز التحليلية فإن طريقة ABC تقدم المؤسسة كسلسلة من الأنشطة المترابطة في إطار عمليات معرفة بوضوح، وإن هذا النشاط هو المتسبب في حدوث التكاليف. وإن اعتماد نظام ABC على النشاط كمحور وسيط لتخصيص التكاليف لأغراض التكلفة يعد تجسيدا واضحا ومعتمدا لاستخدام معيار (سبب - نتيجة) عند توزيع التكاليف غير المباشرة. فمسبب التكاليف في طريقة ABC يعكس السبب الأساسي في تكوين عنصر التكلفة داخل كل نشاط أو مجموعة تكلفة.

إن طريقة ABC حسب bouquin تتموقع على مستويين مهمين وهما:<sup>41</sup>

- **المستوى الأول:** وهو مرتبط بالتطبيقات التقنية ولاسيما فيما يتعلق باختيار مسببات التكلفة.
- **المستوى الثاني:** وهو مرتبط بالجانب النظري أو التصوري للمفاهيم.

أما *Iebas* فيرى أن المدخل التقليدي لحساب التكاليف (طريقة مراكز التحليل) يعتمد على الهيكل الهرمية القائمة على النظرة الميكانيكية للمؤسسة، أما طريقة *ABC* فهي تنظر إلى المؤسسة على أنها شبكة عمليات وأنشطة.<sup>42</sup> ويضيف أيضا أن نظام *ABC* يعطي نظرة مخالفة تماما للأنظمة التقليدية المتوافقة مع الهياكل العمودية، وذلك بسبب توجهها نحو إظهار مختلف العمليات التي تتضمنها المصالح المختلفة مما يمكنها من إعطاء رؤية شاملة للمؤسسة، ولهذا يستطيع نظام *ABC* أن يقدم نموذجا جديدا للتفسير يكون قادرا على تنسيق أنشطة الوظائف والأقسام المختلفة، مما يعمل على إنجاح عملية الاتصال وتقاسم المهارات والمعارف وهذا يمكنها من تحقيق استراتيجياتها التنافسية.<sup>43</sup>

وعليه يمكننا القول أن الهيكل العمودية القائمة على مراكز المسؤولية لا تقدم نموذجا تسييريا ملائما لمتطلبات المنافسة وخلق القيمة للزبون وذلك بسبب الانفصال الوظيفي وغياب التنسيق بين مختلف العمليات والمسؤولين في المؤسسة.<sup>44</sup>

فطريقة مراكز التحليل تقوم على فكرة مفادها أن هناك تكاليف يجب تقسيمها بين أغراض التكلفة (منتج أو خدمة) أما طريقة *ABC* فإن منطق السببية يجعل المنطق السابق مقلوبا حيث أن نقطة الانطلاق هي الزبون والتكاليف التي هدفها إرضاء الزبون هي نقطة الوصول وهكذا فإن طريقة *ABC* جاءت فعلا بمفهوم جديد لكيفية اشتغال المؤسسة وتسييرها.

#### خلاصة:

لقد استطعنا أن نثبت أن طريقة *ABC* تقوم بإعادة ترتيب كل من المفهومين (مفهوم النشاط ومسببات التكلفة) بطريقة مخالفة لطريقة الأقسام المتجانسة، وبهذا فإننا نصل إلى نتيجة مفادها أن نظام *ABC* يعتبر ابتكارا تسييريا. وبالتالي يمكن القول أن طريقة *ABC* فعلا تقدم قراءة جديدة و استخدام وترتيب جديد لمفاهيم سبق وأن تم تناولها في طريقة الأقسام المتجانسة حيث:

- ✓ إن مفهوم النشاط في طريقة *ABC* يمنحها بعدا استراتيجيا لتحليل التكاليف ويسمح بإدماج مفهوم خلق القيمة للعمل.
- ✓ إن محركات التكلفة التي تم الاعتماد عليها كمقياس عادل لتخصيص التكاليف لأغراض التكلفة وفقا لمعيار (سبب - نتيجة) تتخطى الجوانب المالية للتسيير إلى جوانب غير المالية.

وفي الحقيقة يعد هذا الأمر شيئا طبيعيا في نظرنا، فالتصور الجديد الذي منحتة طريقة *ABC* للمؤسسة وكيفية اشتغالها وتسييرها نبع من النموذج المحوري لمفهوم النشاط الذي قدم لها منطق الأفقية المرتكز على العمليات عوض النظرة العمودية القائمة على الفصل بين الوظائف والمسؤوليات.

- <sup>1</sup> J.F.Soutenain , P.Farcet. Organisation et gestion de l'entreprise . Berti éditions, Paris, 2006, P 344
- <sup>2</sup> مأمون ندم عكروش وسهير ندم عكروش. تطوير المنتجات الجديدة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والطباعة الأولى، الأردن، 2004، ص 10
- <sup>3</sup> S.Fernez. walsh. F. Romon .Management de l'innovation de la stratégie aux projets.VUIBERT paris , 2006 p :25
- <sup>4</sup> Gilles Bressay, Christian kankuyt, économie l'entreprise 8<sup>ème</sup> édition, Dalloz, 2006, P 323 .
- <sup>5</sup> مأمون ندم عكروش وسهيل ندم عكروش، مرجع سابق، ص 11.
- <sup>6</sup> . بلال خلف السكارنة، الريادة و إدارة منظمات الأعمال، ط1. دار المسيرة، الأردن. 2000، ص 49
- <sup>7</sup> محمد عواد زيادات، اتجاهات معاصرة في إدارة المعرفة دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، ط1، 2000، ص 358.
- <sup>8</sup> نيجل كينج، نيل أندرسون. إدارة أنشطة الابتكار و التغيير، دليل انتقادي للمنظمات، تعريب محمد حسن حسني، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2004، ص 43.
- <sup>9</sup> عاكف لطفي خصاونة. إدارة الإبداع والابتكار في منظمات الأعمال، ط1، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص 33.
- <sup>10</sup> محمد الحراشنة، صلاح الدين الهيثمي، أثر التمكين الإداري والدعم التنظيمي في السلوك الإبداعي كما يراه العاملون في شركة الاتصالات الأردنية، دراسة تحليلية، مجلة الدراسات العلوم التجارية، عمادة البحث العلمي المجلد 33، العدد 2، 2006، ص 240.266
- <sup>11</sup> نيجل كينج، نيل أندرسون، مرجع سابق، ص 41
- <sup>12</sup> S.Fernez walsh , F. romon , Opcit,P11,16,23 .
- <sup>13</sup> كريستوف، فريدريك، خون براون. حرب الإبداع، فن الإدارة بالأفكار، ترجمة عبد الرحمان توفيق، إصدارات بيمك، القاهرة، 2000، ص 20.
- <sup>14</sup> صالح مهدي محسن العامري، طاهر محسن منصور الغالي، الإدارة والأعمال، ط8، عمان، الأردن، 2008، ص 441. 442.
- <sup>15</sup> F.Roman, S.Walsh,Opcit, P 13.
- <sup>16</sup> صالح مهدي، محسن العامري، طاهر محسن منصور لغالي، مرجع سابق، ص 442 .
- <sup>17</sup> F.Roman, S.Walsh,Opcit, P 13.
- <sup>18</sup> صالح مهدي، محسن العامري، طاهر محسن منصور لغالي، مرجع سابق، ص 443
- <sup>19</sup> Gille Rotman.L'innovation technologique dans l'industrie,2002 ,Paris,P2
- <sup>20</sup> مأمون وسهير، ندم عكروش، مرجع سابق، ص 15
- <sup>21</sup> Debli Ali,Mecerhed Bilel..Le developpement des innovations manageriales/Cite :iefpedia.com/...../
- <sup>22</sup> (22) Ceram Sophia Antipolis et autre, système d'information organisationnels, édition Pearson, p5
- <sup>23</sup> (23) Jean, Luc Charron, sabine sépari, organisation et gestion d'entreprise. dunod , (2édition), paris,p315
- <sup>24</sup> (24) Cream Sophia Antipolis et autres, op.cit, P5.
- <sup>25</sup> زياد هاشم يحيى، إخلاص هزاع العبدلي، استخدام تقنيات المعلومات في المصرف و تأثيرها على نظم المعلومات المحاسبية، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر العلمي الثالث، نظم المعلومات الإدارية ودورها في التنمية وتطوير منظمات الأعمال، جامعة الزرقاء الأهلية الأردن، 22-25/11/2004.
- <sup>26</sup> Managerial innovation: conception, processes and Antecedents; <http://online library, wiley.com, login, option>.
- <sup>27</sup> Seleshi Sisaye studies in managerial and Financial Accounting : Organizational change and development in management control systems; process innovation for internal Auditing and management accounting, Digital printing, 2005, P 111.
- <sup>28</sup> Ahmed Fath, Allah Rahmouni, la mise en œuvre de la comptabilité par avidités dans les entreprises . caractéristiques et facteurs d'adaptions et de suces, thèse pour L'obtention du doctorat en sciences de gestion, école de doctorale de Toulon, université du sud Toulon, VAR, France, P 60.
- <sup>29</sup> Yves de rongé, Karine Cerrada, control de gestion 2éne édition, Pearson, éducation, Paris, 2009, P 35. 80.
- <sup>30</sup> ) A. Burlaud, C. Sunon comptabilité de gestion, libraire Vuibert, Paris, 1993, P 13.
- <sup>31</sup> Yves de Ronge et al, Pierre Mevellec, encyclopédie comptabilité) de gestion et audit, édition, economico, Paris, control 2000, P 1079.
- <sup>32</sup> M. Gervais contrôle de gestion, 7 édition, éditions Economico, Paris, 2000, P 53.
- <sup>33</sup> Mevellec et al, encyclopédies de comptabilité et control de gestion et audit, Op cit, P 1082.

<sup>34</sup> P. Mevellec, Op cit, PP 1081- 1082.

<sup>35</sup> P. Vizzavona, Pratique de gestion, analyse prévisionnelle , Tome II, Berti édition, Alger, 1991, P 10.

<sup>36</sup> H. Bouquin, comptabilité de gestion, édition economica, Paris, 2000, P 94.

<sup>37</sup> Simon Alcouffe..L'adoption des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion :le cas de l'ABC en France .Thèse pour l'obtention du titre de docteur en Sciences de gestion ,Ecole des hautes etudes commerciales Doctorat HEC ,P 106.

<sup>38</sup> Charles Horengren et al , l'avantage concurrentiel comment devancer ses concurrents et maintenir son avance, traduit par Philipe de la vergne, Dunod, Paris, , Op.cit, P33, 2006.

<sup>39</sup> Michael Porter, Op cit, 1999, P 49.

<sup>40</sup> تشارلز هورنجرن و آخرون، ص 727.

<sup>41</sup> H Bouquin, Comptabilité de gestion .Sirey,Paris,1993, P8)

<sup>42</sup> Le bas M. Du cout de revient au management par les activités ,revue française de comtabilité,N258 ,Juillet-aout , 1994, P 46- 47

<sup>43</sup> le bas M, Methode ABC 10 outils clés du management, Les édition du GO, Paris , 1996,P 214

<sup>44</sup> Bouquin H ,les fondements du contrôle de gestion ;PUF ,Paris, 1993, P90