

## دورة حياة المؤسسة الاقتصادية و أثرها على استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة

### - ABC -

محمد بن سعيد  
أستاذ محاضر – مخبر إدارة أعمال المؤسسات  
جامعة سيدي بلعباس

هودة صليطان قدوري  
أستاذة مساعدة بكلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية  
جامعة سعيدة



#### ملخص:

يشكل نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC أحد أهم التطورات الحاصلة في آليات مراقبة التسيير ، تبرز أهمية النظام في عملية التسيير من خلال توفير معلومات أكثر دقة عن التكاليف . نحاول من خلال هذه الدراسة إبراز أثر دورة حياة المؤسسة الاقتصادية على استخدام هذا النظام ، من خلال عرض الجوانب النظرية المتعلقة بالنظام ، وكذا مختلف مراحل دورة حياة المؤسسة الاقتصادية وأهم خصائصها وحاجاتها . بينت الدراسة مدى التفاوت في استخدام النظام بين المراحل الأولى لبداية المؤسسة و مراحلها المتقدمة، ان هذا التفاوت يرجع إلى اختلاف أسباب استخدام نظام ABC خلال مختلف مراحل دورة حياة المؤسسة، والذي يعكس الاختلافات في الحاجة الإدارية لاستخدامه في كل مرحلة من مراحل دورة حياة المؤسسة الاقتصادية. **الكلمات المفتاحية:** المؤسسة الاقتصادية، دورة حياة المؤسسة الاقتصادية، نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

#### Résumé:

Le système de calcul des coûts basé sur les activités ABC représente l'un des développements les plus importants des outils de contrôle de gestion, l'importance du système dans la gestion est de fournir des informations plus précises sur les coûts.

Cette étude souligne l'impact du cycle de vie de l'entreprise économique à utilisation de ce système, en exposant les divers aspects théoriques du système, ainsi que les différentes étapes du cycle de vie de l'entreprise économique, ses caractéristiques et ses besoins les plus importants.

L'étude a montré une disparité dans l'application du système entre les premiers stades d'entreprise et ses stades avancés, cette disparité causée par la différence des raisons d'utilisation du système pendant les différentes étapes du cycle de vie de l'entreprise, qui reflète les différences dans la nécessité managériale. Pour être utilisé dans toutes les étapes du cycle de vie d'entreprise économique.

## مقدمة:

لقد شكلت التكلفة اهتماما كبيرا من قبل المسيرين، خصوصا فيما يتعلق بعملية اتخاذ القرار، فمنذ انتشار الصناعة ظهرت الحاجة إلى استخدام أدوات تسمح بمتابعة التكاليف ومحاولة التحكم بها، حيث لعبت مراقبة التسيير دورا فعالا في المساعدة على عملية التسيير، وفي هذا السياق تحديدا من خلال توفير آليات اعتمدت على أسس علمية وعملية سليمة ( المحاسبة التحليلية، الموازنات التقديرية لمراقبة الانحرافات).

غير إن تغيرات المحيط الاقتصادي أوجبت ضرورة البحث عن آليات جديدة تكون قادرة على استيعاب هذه التحديات والمتغيرات، حيث طور كوبر وكابلان Cooper , Caplan في أواخر القرن الماضي نظاما جديدا لحساب تكلفة المنتجات والخدمات، أطلق عليه نظام التكاليف على أساس الأنشطة Activity Based Costing ABC ، والذي يركز على الحاجة إلى تفهم أعمق لسلوك التكاليف و بالتالي تحديد مسببات التكلفة غير المباشرة.

## 1- نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

ظهر نظام ABC كأداة لمراقبة التسيير، وكأحد أهم التطورات المحاسبية الناتجة عن عجز الأنظمة التقليدية، ونتيجة السعي للوصول إلى نظام أكثر دقة في تحديد التكاليف وفي القدرة على التحكم فيها. قبل أكثر من خمسين سنة دافع Goetz عن مبادئ نظام ABC، عندما أشار لعلاقة التكاليف غير المباشرة بمشاكل الإدارة الخاصة بالتخطيط والرقابة (التكريتي 2008 - ص160).

أما البداية الحقيقية لنظام ABC كانت في منتصف ثمانينات القرن الماضي في الولايات المتحدة الأمريكية من قبل Robin Cooper ,Robert Caplan في شركات مثل Union Pacific Juhndeer ) (ALCOUFFE et autres 2008)، حيث تم وصف الأسلوب الذي يتم من خلاله تعيين مصاريف التشغيل بواسطة الأنشطة إلى المنتجات والخدمات بمصطلح التخصيص (التكريتي 2008 - ص160) الظهور الفعلي للنظام كان سنة 1987 بمقال نشر في صحيفة مدرسة الإدارة التابعة لجامعة هارفارد بعنوان : كيف تقوم بحاسبة التكاليف بالتوزيع المنظم لتكاليف المنتجات للكاتبين Kaplan و Cooper (REBISCHKE ). (2005 - p12)

## 1-1- مفهوم نظام ABC:

لقد تناول العديد من الباحثين مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC. فحسب Kaplan و Cooper 1988: يعد نظام ABC بمثابة أداة إستراتيجية للمؤسسة تساعد في الحصول على تكلفة أكثر دقة ، ومعلومات عن ربحية العمليات والمنتجات والخدمات ، وعملاء المؤسسة ، مما يساعد في اتخاذ القرارات الهامة ، ومنها قرار التسعير والتسويق وتصميم المنتج او الخدمة وقرارات توظيف الموارد (بارود 2007 - ص91)

1989 Drury : يمثل ABC وسيلة تقوم على تفهم أفضل لسلوك التكلفة بالتعرف على ما يسبب التكلفة غير المباشرة (مسيبات التكلفة) ثم تتبع التكلفة إلى المنتجات أو الخدمات وفقا للأنشطة التي استفادت منها هذه المنتجات أو الخدمات (الجنحلب 2007 ص 23).

في سنة 1991 أصدر CAM-I\* معجما شاملا لمصطلحات نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة ABC/ABM وعرف نظام ABC وفقا لهذا المعجم : منهج يقيس تكلفة وأداء الأنشطة والموارد وكذلك أهداف التكلفة، حيث يوزع تكلفة الموارد على الأنشطة، ويوزع تكلفة الأنشطة على أهداف التكلفة بالاعتماد على استخدامها، ويميز العلاقات السببية لمسيبات التكلفة بالأنشطة (المسحال 2005 ص 49)

1993 Morgan : إن مفهوم نظام ABC مغاير لمفهوم الأنظمة المعروفة حاليا فيما يتعلق بتخصيص التكاليف على المنتجات ، حيث يفترض أن الأنشطة تستهلك الموارد ثم تستهلك المنتجات تلك الأنشطة ( الزطمة 2006 ص 56)

1994 Horngern, Dater : يؤدي نظام ABC إلى توفير معلومات عن تكلفة الإنتاج ، أكثر دقة وعدالة ، ومن ثمة فهي أكثر أهمية ومنفعة للمستفيدين بالمقارنة مع الأنظمة الموجودة حاليا ، ذا فإنه في نظام ABC تحمل عناصر التكاليف كافة، والتي يصعب تحميلها مباشرة على وحدات الإنتاج ، تحمل على تلك الأنشطة المحدثة للتكلفة ، ثم يعاد تحميل تكلفة كل نشاط على تلك المنتجات المحدثة أو المسببة لحدوث ذلك النشاط ( الزطمة 2006 ص 56)

1999 Hicks : إن مفهوم نظام ABC هو فعليا سهل وبسيط ، إذ يتم حساب تكلفة الأنشطة على حدة ، ومن ثم يتم تحميل هذه التكاليف على المنتجات أو الخدمات التي تم استخدام هذه الأنشطة فيها ، وذلك عن طريق استخدام أسس تحميل مناسبة تسمى موجهاً التكلفة وبذلك يمكن الحصول على صورة واضحة ودقيقة عن تكلفة كل منتج أو خدمة (A.SMITH 2007-p38).

2002 Hilton : نظام ABC هو نظام لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات بناءً على تحليل الأنشطة باعتبارها هدفاً لاحتساب التكلفة الأساسية والتي تنجم عنها خدمات مشتركة ، وتجميع تكاليف كل نشاط على حدة ، وتحمل على أساس حجم استهلاكها للخدمة باستخدام محركات التكلفة (الجنحلب 2007 ص 23).

2003 Newman : نظام ABC يعمل على توزيع التكاليف غير المباشرة وتصنيفها ضمن مجموعات تكلفة بحيث تكون هذه المجموعات متجانسة داخليا ومن ثمة يتم تحميل هذه التكاليف على المنتجات والخدمات الخاصة بها باستخدام موجهاً التكلفة. (عابورة 2005 - ص 13)

2004 Grandlich : نظام ABC عبارة عن فن أو تكتيك محاسبي يعمل على مساعدة المؤسسات على تحديد التكلفة الفعلية المرتبطة بالخدمات والمنتجات بناءً على الموارد التي يتم استهلاكها من قبل الأنشطة التي تم القيام بها لإنجاز هذه الخدمات والمنتجات. (عابورة 2005 - ص 13)

2006 Horngren: نظام ABC هو نظام يقوم بتنقيح نظام التكلفة بالتركيز على الأنشطة كأهداف تكلفة أساسية ويجسب هذا النظام تكلفة هذه الأنشطة ومن ثمة تخصص هذه التكلفة لأهداف التكلفة مثل المنتجات والخدمات والعملاء ( هديب 2009 - ص 43-44).

إن معظم التعاريف التي تناولت مفهوم نظام ABC تستند إلى نفس المبدأ والذي يمكن من خلالها إعطاء تعريف لهذا النظام :

نظام التكاليف على أساس الأنشطة أداة حديثة لمراقبة التسيير، يعمل على تحديد التكلفة الفعلية للمنتجات والخدمات، وتوفير معلومات أكثر دقة، من خلال تحميل تكلفة كل نشاط إلى أهداف التكلفة ( المنتجات والخدمات ) المستفيدة منه باستخدام موجهات التكلفة. إذن ABC نظام يقوم على افتراض أن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك الأنشطة.

يعتبر مدخل التكاليف على أساس الأنشطة ABC نظاما لأنه يشمل على كافة مقومات النظام من : مدخلات، عمليات التشغيل ، مخرجات ، تغذية عكسية : (التكرتي 2008 - ص 161)

- مدخلات نظام ABC : البيانات المالية المتعلقة بحسابات التكاليف والبيانات غير المالية المتمثلة في المعلومات الخاصة بموجهات التكلفة .

- عمليات التشغيل : كافة العمليات والإجراءات اللازمة لتحديد تكلفة الوحدة من موجهات التكلفة ، تحديد تكلفة كل نشاط

- المخرجات: تتمثل في تكلفة أهداف التكلفة ( منتجات، عملاء، خط توزيع....) يقوم نظام ABC على فكرة أن الأنشطة تستهلك الموارد ، والمنتجات تستهلك الأنشطة ، أي أن الأنشطة هي المسببة للتكاليف ( LORINO 2003- p 227 ) لذا وجب نسبة التكاليف إليها ومن ثمة تحميلها على المنتجات بقدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة باستخدام موجهات التكلفة ( محرم 2008 - ص 394)

## 1-2- أهمية نظام ABC

لقد أصبحت أسعار المنتجات والخدمات تتحدد في ظل ظروف خارجة عن إرادة وتحكم المؤسسات، بسبب التطور التكنولوجي الهائل وتزايد حدة المنافسة ، من اجل تقديم منتجات ترضي المستهلكين، الشيء الذي قلص من دورة حياة المنتجات ولم يعد أمام المؤسسات خيارات سوى التركيز على تخفيض التكلفة مع المحافظة على الجودة، وهذا من اجل تقديم منتج يمكن المنافسة به في الأسواق مع تحقيق الأرباح الكافية. ولعل نظام ABC أهم النظم المحاسبية التي تمكن من ذلك ، تبرز أهمية هذا النظام :

### 1-2-1- في التخطيط :

يمكن التحليل على أساس الأنشطة من دراسة كل نشاط تقوم به المؤسسة بشكل مستقل، مما يسمح بتصنيف الأنشطة إلى أنشطة مضيعة للقيمة وأنشطة غير مضيعة للقيمة، هذا التصنيف يعتبر ذو أهمية كبيرة في عملية التسيير ( التسيير على أساس الأنشطة).

إن تقديم معلومات عن تكاليف كل نشاط والتعرف مقدما على موجهات التكلفة يمكن من التنبؤ بالأنشطة وتكليفها، وبذلك تعتبر معلومات نظام ABC مصدرا لإعداد الموازنات (الموازنات على أساس الأنشطة) (WATHELET (2000-p152

### 1-2-2- في الرقابة على التكاليف:

يمارس نظام ABC الرقابة على عناصر التكاليف على مستوى الأنشطة، مع وجود علاقة سببية بين التكلفة والنشاط، مما يجعل قياس وتحليل الانحرافات في ظل نظام ABC ذو دلالة أكبر ونتائج أفضل، في حين تركز الأنظمة التقليدية الرقابة على مستوى المنتج النهائي.

يمكن نظام ABC من تخصيص التكلفة على العناصر الملائمة المختلفة باستخدام موجهات التكلفة التي ترتبط بعلاقة سببية مناسبة مع عناصر التكلفة و بالتالي تجنب النتائج المظلمة. (-NIESSEN, CHANTEUX 2006 (p171

التحليل على أساس الأنشطة يسهل التحكم في التكاليف، بالتركيز على الأنشطة التي تستهلك الموارد. (langois et autres 2008-P81

ان تحديد دور كل نشاط في العملية الإنتاجية، وبيان الأنشطة غير المضيفة للقيمة يساعد على معالجتها والتخفيض من تكاليفها.

التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة من خلال تحديد نصيب كل منتج او خدمة من الأنشطة باستخدام موجهات التكلفة الملائمة. (GREENWOOD2002- P163 )

يساعد نظام ABC على تعيين الفرص المتاحة لتخفيض التكلفة بكل دقة من خلال توفير معلومات أوضح عن الأنشطة وموجهات التكلفة، تسمح هذه المعلومات للمسير بالقضاء على التكاليف المرتبطة بالأنشطة غير المضيفة للقيمة. (BANKER et autres 2008-P03)

### 1-2-3- في قياس الأداء:

يشكل نظام ABC أداة لقياس الأداء (الرجعي 2009- ص 257) ، يساعد على تقييم أداء الأنشطة من خلال تحديد مدى مساهمة الأنشطة في تحقيق القيمة المنتظرة من قبل العملاء -MENDOZA et autres-2004 (P291)

يوفر النظام مجموعة من المقاييس غير المالية من خلال مؤشرات غير مالية لقياس موجهات التكلفة والتي تشمل الوقت والجودة.

تساهم إدارة التكلفة من خلال تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطا بالتكاليف في قياس الأداء بفعالية وبصورة أدق مما يتيح فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل. إذ أثبتت الدراسات درجة الارتباط العالية بين تطور الأداء المالي وتطبيق نظام ABC كما إن النظام يوفر معلومات دقيقة عن التكلفة، الأمر الذي يزيد من دقة المؤشرات والمقاييس والنسب المالية، مما يساعد على التعرف على الوضعية المالية الصحيحة للمؤسسة.

## 1-2-4- في اتخاذ القرار

إن اتخاذ القرارات الإدارية الصائبة يحقق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة ، تطبيق نظام ABC يوفر معلومات دقيقة عن تكاليف الأنشطة ومن ثمة تكاليف المنتجات .

تحديد تكاليف المنتجات بدقة كبيرة يسمح بتوفير معلومات تساعد على اتخاذ قرارات التسعير التي تتأثر بالتكلفة ، مما يسهل على إدارة المؤسسة اختيار وتطبيق سياسات سعرية ملائمة (محرم وآخرون 2008 - ص 395)

يساعد نظام ABC في إعطاء صورة واضحة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ( COULMONT 2008 - P86) ومن ثمة اتخاذ القرارات المناسبة بشأن تطويرها أو التقليل منها.

يمكن القول أن نظام ABC أداة لها أهمية كبيرة في عملية التسيير من خلال توفير معلومات أكثر تفصيلا عن التكاليف ، والتي تساهم في قياس الأداء بفعالية وتعطي صورة أكثر واقعية عن وضعية المؤسسة وتمكنها من الرقابة على عناصر تكاليفها، وأداء أنشطتها ، والمساهمة الفعالة في قرارات التسعير الصائبة ولعل أهم ما قدمه نظام ABC ما يعرف بنظام التسيير على أساس الأنشطة ABM ونظام الموازنات على أساس الأنشطة ABB (الشيخ 2008 - ص 123).

## II - دورة حياة المؤسسة الاقتصادية:

### II - 1 - مفهوم المؤسسة الاقتصادية

المؤسسة هي مفهوم ذو طبيعة جد معقدة، تتميز بالشمولية ويمكن النظر إليها من جوانب متعددة، لقد تعددت تعاريف المؤسسة الاقتصادية، وذلك حسب اختلاف وجهات نظر المفكرين ، وكل منها يركز على جانب من الجوانب، والاختيار بين تلك التعاريف يتوقف على الغرض من استعمالها والأهمية التي تعطى لكل جانب (المؤسسة بصفتها عون اقتصادي، المؤسسة منظمة اجتماعية، المؤسسة كنظام).

تعتبر المؤسسة الاقتصادية مجموع عناصر الإنتاج البشرية والمادية والمالية التي تستخدم وتنظم وتسير بهدف إنتاج سلع أو خدمات موجهة للبيع، وهذا بكيفية فعالة تضمنها آليات مراقبة التسيير (كتسيير الموازنات، المحاسبة التحليلية، لوحة القيادة).

### II - 2 - أهداف المؤسسة الاقتصادية:

تعبّر الأهداف عن النتائج أو الغايات التي ترغب المؤسسة بلوغها، ويمكن تلخيصها في الأهداف التالية:

#### II - 2 - 1 - الأهداف الاقتصادية:

تسعى المؤسسة الاقتصادية بالدرجة الأولى إلى تحقيق أهداف ذات طابع اقتصادي، متمثلة في تحقيق الربح ، والذي يعتبر أهم المعايير الدالة على صحة المؤسسة الاقتصادية، بالإضافة إلى تحقيق متطلبات المجتمع من خلال توفير الإنتاج المادي و تغطية تكاليفها، فهي بذلك تحقق هدفين في الوقت نفسه: تحقيق طلبات المجتمع وتحقيق الأرباح، ولعل من أبرز أهداف المؤسسة الاقتصادية هو الاستعمال العقلاني لعوامل الإنتاج (عقلنة الإنتاج).

## II-2-2- الأهداف الاجتماعية:

تسعى المؤسسة إلى ضمان مستوى مقبول من الأجور للعمال مقابل مجهوداتهم ، وكذلك تحقيق علاقات اجتماعية داخلية، تسمح بخلق جو عمل ملائم في الداخل والخارج، و ضمان التقارب الاجتماعي داخل المؤسسة بين الأفراد وتحقيق المستوى العالي من المعلومات.

## II-2-3- الأهداف الثقافية والرياضية:

تتعلق بالجانب التكويني والترفيهي الخاص بالعمال وماله من اثر بالغ على مستوى العامل فكريا، حيث أن الشعور باهتمام المؤسسة به يحسن مستواه . بالإضافة إلى تدريب وتكوين العمال والذي يساعد على التحكم بالتكنولوجيا، خصوصا مع تطور وسائل الإنتاج المتسارع.

## II-2-4- الأهداف التكنولوجية:

البحث والتطوير من خلال توفير قسم خاص بعملية تطوير الوسائل والطرق الإنتاجية علميا.

## II-3- دورة حياة المؤسسة الاقتصادية:

المؤسسة الاقتصادية مثل أي كائن حي لها دورة حياة، تنمو أو تتوقف عند حد معين، تموت أو تعيش، تهرم وتمرض.

تمر المؤسسات الاقتصادية بمراحل مختلفة خلال حياتها، أطلقت على هذه المراحل : **دورة حياة المؤسسة.**

لقد قدمت عدة تقسيمات من قبل الباحثين للمراحل العمرية التي تمر بها المؤسسة، وسوف نعتمد خلال هذه الدراسة على تقسيمات دافت **Daft** ، التي كانت حصيلة لمسح الدراسات السابقة في مجال دورة حياة المنظمات:

## II-3-1- مرحلة النشأة (الولادة):

هي بداية إنشاء المؤسسة وصدور القرارات الخاصة بإعلان ظهورها في السوق، والإشهار عن مباشرتها عملياتها التي تحقق أهدافها وغاياتها (شوقي 2010- ص 290).

تتمثل هذه المرحلة في السنوات الأولى من تأسيس المؤسسة.

## II-3-2- مرحلة النمو :

في هذه المرحلة تبلور رسالة المؤسسة في أذهان أعضائها، والبدء في وضع أهداف طويلة الأجل، مع اكتمال الملامح

الأساسية المميزة للهيكل التنظيمي .(مسلم 2002 - ص 120)

خلال هذه المرحلة تشهد المؤسسة نمو متسارع في حجم الإنتاج والمبيعات (بن ساسي 2006-ص55)

## II-3-3- مرحلة النضج :

تكون المؤسسة في هذه المرحلة كبيرة، ونظامها يميل إلى التركيبية الميكانيكية، ويعمل في بيئة مستقرة، وقادرة على استقراء

منافسيها.(شوقي 2010- ص 291)

يتزايد حجم المؤسسة، واتساع حصتها في السوق الذي تعمل فيه، وتدعيم مركزها التنافسي في الصناعة.(مسلم -

2002 ص 121)

**II - 3 - 4 - مرحلة التدهور و التراجع:**

تعتبر هذه المرحلة عن الفشل الذي أصبح يهدد استقرار نشاط المؤسسة، تشكل بداية النهاية، و آخر حلقة في حياة المؤسسة ونشاطها الحالي. و يتضح ذلك من خلال الانخفاض الكبير في رقم الأعمال و الفقدان التدريجي للحصص السوقية، مما يدفع المسؤولين إلى التفكير في تصميم جديد للمنتج، حيث تنتهي هذه المرحلة بعمليات التنازل عن الاستثمارات وتسريح جزء من العمال. (بن ساسي 2006 - ص 56/55)

**II - 4 - خصائص مراحل دورة حياة المؤسسة:**

إن دورة حياة المؤسسة هي مراحل متعاقبة للنمو الطبيعي للمؤسسة وتقدم حياتها، كل مرحلة تميزها خصائص ومشاكل قد تواجهها المؤسسة خلالها:

**II - 4 - 1 - مرحلة النشأة:**

غالباً ما تتصف المؤسسات خلال هذه الفترة بصغر حجمها والتركيز على إنتاج عدد قليل من المنتجات، أو عدد محدود من الخدمات. (مسلم 2002 - ص 119)

قد يباشر المؤسسون غالبية أنشطة المؤسسة، و يندفع الجميع لترسيخ وجود المؤسسة في السوق. استخدام أساليب رقابة تعتمد على أسس شخصية (الرقابة المباشرة) كما لا توجد إجراءات رسمية للرقابة.

**II - 4 - 2 - مرحلة النمو:**

تعتبر هذه المرحلة عن مدى الانتعاش والتوسع الذي حققته المؤسسة، تتميز بوجود علامة تجارية، زيادة الطلب على منتجات المؤسسة، القدرة على التحكم في التكاليف، العمل من أجل الحصول على مصادر تمويل قصيرة الأجل. في هذه المرحلة تتبلور أقسام المؤسسة و تخصصاتها، ويزداد عدد العاملين فيها، وفي ضوء هذا التوسع الحاصل تميل الإدارة العليا إلى اللامركزية، وتعمل على تحويل الصلاحيات المناسبة لإدارة النشاط. (شوقي 2010 - ص 290)

ويعمل الهيكل فيها إلى العلاقات غير الرسمية، وتقدم نظم الرقابة والحوافز فيها، ويتمثل هدف المؤسسة في هذه المرحلة في تحقيق مزيد من النمو. (مسلم - 2002 ص 123)

**II - 4 - 3 - مرحلة النضج:**

تتميز هذه المرحلة عن باقي المراحل بقدرة المؤسسة على المنافسة والتحكم في الأسعار، توسع المؤسسة يقودها للبحث عن أسواق جديدة و العمل على تطوير الإنتاج، حسن العلاقة مع العملاء، الذي يعزز ولائهم للعلامة التجارية، قدرة المؤسسة على معالجة الانحرافات و تحقيقها للسمعة الجيدة.

تعتمد نظم الرقابة على اعتبارات رسمية و غير شخصية، كما يتمثل هدف المؤسسة خلال هذه المرحلة في الاستقرار الداخلي والتوسع الخارجي. (مسلم 2002 - ص 124)

**II - 4 - 4 - مرحلة التدهور و التراجع:**

ما يميز هذه المرحلة البحث عن تخفيض عدد العمال و التكاليف، التخلص من بعض الأنشطة المكلفة، التنازل عن بعض الأصول غير الضرورية وهذا لتوفير السيولة.

إن نهاية المؤسسة ليس بالضرورة مؤشر على فشلها ، فقد تكون بسبب تحقيق الأهداف التي أنشأت من أجلها.

#### خاتمة:

تتميز دورة حياة المؤسسة بعدة مراحل مختلفة، تتخذ من خلالها المؤسسة أشكالاً واتجاهات متعددة، وكل مرحلة تتميز بمجموعة من الأهداف والخصائص المختلفة، فكلما تقدمت مراحل دورة حياة المؤسسة كلما كانت هذه الأخيرة قادرة على المنافسة أكثر، وعلى التنوع في منتجاتها وكذا التركيز أكثر على التحكم في التكاليف وتحسين الأداء مقارنة مع المراحل الأولى لدورة حياتها.

هذا التقدم يعقد المهمة الإدارية، مما يستدعي إدماج أنظمة إدارية حديثة، ولعل نظام التكاليف على أساس الأنشطة **ABC** أحد أهم هذه الأنظمة المتطورة باعتباره نظاماً للمعلومات يقدم تخصيصاً أكثر دقة للأعباء غير المباشرة وللتكاليف الكلية.

هناك ارتباط بين ارتفاع التكاليف واستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة **ABC**، حيث بينت الدراسات انه كلما زادت التكاليف كلما زادت الحاجة إلى استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة **ABC**. من خلال ما تم تقديمه سابقاً نستنتج أن:

تنوع حجم وعدد المنتجات يستوجب تخصيص أدق للأعباء غير المباشرة مما يتطلب استخدام أنظمة تكاليف ذات فعالية تمكن من ذلك، ومن أبرزها نظام التكاليف على أساس الأنشطة، لهذا نجد أن هذا النظام منتشر أكثر بين المؤسسات ذات المنتجات و الخدمات المتعددة.

من خلال استعراض مختلف خصائص كل مرحلة من مراحل دورة حياة المؤسسة، نلاحظ أن المؤسسات في مراحل دورة حياتها المتقدمة تكون أكثر تعقيداً، أكثر قدرة على المنافسة و تنشط في بيئة أعمال أكثر تحدياً، مما يستوجب التركيز على مراقبة التكاليف لأنها بحاجة إلى إنتاج منتجات ذات جودة عالية مع تحقيق هامش ربح كافي ، في سوق أكثر قدرة على المنافسة، بالإضافة إلى توسعها وكبر حجمها مما يتطلب تقسيم العمل، و تخصيص المهام الأمر الذي يصعب من أداء المهمة الإدارية، بالإضافة إلى إن المؤسسات في هذه المرحلة من دورة حياتها ونتيجة لكبر حجمها ومواردها تلجأ إلى تبني ابتكارات إدارية حديثة لهذا يكون استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة أكثر انتشاراً في هذه المرحلة من دورة حياة المؤسسة مقارنة مع مرحلة بداياتها الأولى.

إن ضرورة تخفيض التكاليف والتحكم بها والحاجة إلى فهم العوامل التي تؤثر في سلوكها، بالإضافة إلى تخصيص الأعباء غير المباشرة بشكل أكثر دقة و السعي إلى عصونة نظام التكاليف لمواجهة التغيرات الحاصلة في بيئة المؤسسات، وتحسين عملية اتخاذ القرارات، تعتبر من الأسباب التي تدفع المؤسسة إلى استخدام نظام **ABC** في مراحل دورة حياتها المتقدمة. إن تعقد المهمة الإدارية للمؤسسات في مرحلة النضج والتدهور، يستدعي استخدام نظم متقدمة لمراقبة التسيير على غرار نظام التكاليف على أساس الأنشطة **ABC**.

قد تستخدم المؤسسات الاقتصادية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC لأسباب مختلفة، إن اختلاف أسباب استخدام نظام ABC خلال مختلف مراحل دورة حياة المؤسسة، يعكس الاختلافات في الحاجة الإدارية لاستخدامه في كل مرحلة من مراحل دورة حياة المؤسسة الاقتصادية.

### المراجع المعتمدة:

- 1- بارود طلعت ممدوح: مدى توافر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة في المصارف الوطنية العاملة في قطاع غزة، مذكرة لنيل شهادة ماجستير محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية غزة 2007 .
- 2- التكريتي إسماعيل يحي "محاسبة التكاليف المتقدمة - قضايا معاصرة -" الطبعة الثانية - دار حامد للنشر والتوزيع - عمان - الأردن - 2008.
- 3- الجخلب درويش مصطفى " دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي" مذكرة لنيل شهادة ماجستير محاسبة وتمويل - الجامعة الإسلامية - كلية التجارة - غزة - فلسطين - 2007.
- 4- الرجحي محمد تيسير عبد الحكيم "مبادئ محاسبة التكاليف" الطبعة الرابعة - دار وائل للنشر - عمان - الاردن - 2009 .
- 5- الزطمة حسام الدين بشير : نظام مقترح لتطوير عملية تسعير العطاءات وفقا لنظام تكاليف الأنشطة في صناعة الإنشاءات في قطاع غزة ، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في إدارة الأعمال ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2006.
- 6- بن ساسي اليأس - قريشي يوسف " التسيير المالي: الإدارة المالية - دروس وتطبيقات -" الطبعة 1- دار وائل للنشر - عمان الأردن - 2006 .
- 7- الشيخ عماد يوسف "محاسبة التكاليف" الطبعة الاولى - إثراء للنشر و التوزيع - عمان - الاردن - 2008
- 8- شوقي ناجي جواد "المرجع المتكامل في إدارة الأعمال - منظور كلي -" الطبعة 1 - دار الحامد - عمان - الأردن - 2010.
- 9- عابورة أشرف جمال فايز : تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات ، مذكرة لنيل شهادة ماجستير ، جامعة اليرموك ، أريد ، الأردن ، 2005 .
- 10- محرم محمد زينات - الجمال محمد رشيد - شحاتة السيد شحاتة " أصول محاسبة التكاليف " الدار الجامعية - الاسكندرية-مصر - 2008
- 11- مسلم علي عبد الهادي " تحليل وتصميم المنظمات" الدار الجامعية - الإسكندرية - مصر - 2002-
- 12- المسحال أمير إبراهيم : تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية الفلسطينية ، مذكرة لنيل شهادة ماجستير محاسبة وتمويل ، كلية التجارة الجمعة الإسلامية غزة 2005 .
- 13- هديب عمر محمد : نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي ، رسالة دكتوراه مقدمة إلى قسم المحاسبة ، كلية العلوم المالية والمصرفية ، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية 2009 .
- 14- ALCOUFFE Simon- BERLAND Nicolas -LEVANT Yves « Actor net works and the diffusion of management accounting innovation : a comparative stady » management reserch - volume 19 - issue 01- March 2008
- 15- BANKER.D.rajiv -BARDHAN Indranil.r - CHEN tai yuan « the rôle of manufacturing practices in mediating, the impact of activity based costing on plan performance » accounting organizations and society-vol 33- issue1- january 2008.

- 16- COULMONT Michel : évaluation de l'efficacité clinique et mesure de l'efficience des interventions de réadaptation en déficience visuelle pour les personnes ages , proquest canada 2008.
- 17- GREENWOOD robert p « hand book of Financial planning and control » 3 th édition – GOWER publishing LTD -2002.
- 18- L.langois et autres « contrôle de gestion » BERTI édition -2008-.
- 19- LORINO Phillipe : méthodes et pratiques de la performance 3eme édition – édition d'organisation, paris 2003.
- 20- MENDOZA Carla et autres « couts et décision » Gaulino édition – Paris- 2004
- 19- NIESSEN Wilfried, CHANTEUX Anne « les tableaux de bord et business plan » Edi pro- Belgique -2006.
- 21- REBISCHKE Sa « activity based information for Financial institution » journal of performance management – vol 1- USA – May 2005.
- 22- WATHELET jean Claude « Budget, comptabilité et contrôle externe des collectivités territoriales » édition l' haramattan -2000.