

التكامل بين أنظمة: التكاليف، الإدارة، و الموازنة على أساس الأنشطة

التكامل بين أنظمة: التكاليف، الإدارة، و الموازنة على أساس الأنشطة

(ABC, ABM, ABB)

د. معمر بوطالبي
جامعة الجزائر 03

الملخص:

اعتبر نظام ABC من أهم التطورات الحاصلة في أنظمة التكاليف، يسمح بتحديد أدق للتكلفة، وتتبع أفضل لها خاصة غير المباشرة منها، يعمل النظام 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. إن التحليل على أساس الأنشطة يمكن من دراسة كل نشاط تقوم به المؤسسة بشكل مستقل، مما يسمح بتصنيف الأنشطة إلى أنشطة مضيضة للقيمة وأنشطة غير مضيضة للقيمة، هذا التصنيف يعتبر ذا أهمية كبيرة في عملية التسيير (نظام الإدارة على أساس الأنشطة. ABM)

تقديم معلومات أفضل عن تكاليف كل نشاط والتعرف مقدما على موجهات التكلفة يُمكن من التنبؤ بالأنشطة وتكاليفها وبذلك تعتبر معلومات نظام ABC مصدرا لإعداد الموازنات (الموازنات على أساس الأنشطة. ABB) الكلمات المفتاحية : نظام التكاليف على أساس الأنشطة - الإدارة على أساس الأنشطة - الموازنة على أساس الأنشطة.

Résumé :

le système ABC est parmi les développements les plus importants au systèmes de couts „il permet une identification plus précise des coûts , et un meilleur suivi des coûts indirects.

L'ABC fournit des informations plus précises, en détermine le coût réel des produits et services ,et ,En imputant le coût de chaque activité aux objectifs de coûts bénéficiaires (produits et services) en utilisant des indicateurs du coût . L'analyse basé sur les activités permet d'étudier chaque activité réalisée par l'entreprise indépendamment ce qui permet de classer les activités à des activités à valeur ajoutée et des activités sans-valeur ajoutée, Cette classification est d'une grande importance dans le processus de gestion (ABM).

La fourniture d'une meilleure information sur les coûts de chaque activité et à identifier à l'avance les indicateurs de coûts peut les prédire ,ce qui considère les informations du ABC comme une source pour la préparation des budgets (ABB)..

Mots-clés : les couts basées sur les activités – management à base d'activités – le budget basé sur les activités

مقدمة:

ان تعقد العمليات الإنتاجية ، وكذا التطورات التكنولوجية المتسارعة ، وحدة المنافسة التي أدت إلى قصر عمر المنتجات ، وسعي المؤسسات الدائم إلى تقديم منتجات ترضي المستهلكين من حيث الجودة و السعر ، أدى الى تزايد التكاليف وخاصة غير المباشرة منها حيث أصبحت تشكل نسبة اكبر من إجمالي التكاليف مما أوجب الاهتمام بها ، الشيء الذي اثبت قصور الطرق التقليدية في تتبع التكاليف بدقة حيث اعتبرت نظاما فعالا في ظل بيئة اتسمت بمحدودية الإنتاج واستقرار مواصفاته نسبيا ، مما اثر على جودة المعلومات المقدمة ، وعلى مدى الاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرار ، وفي عملية التخطيط.

في نهاية ثمانينات القرن الماضي طور Cooper و caplan في الولايات المتحدة الأمريكية نظاما جديدا للتكاليف عرف بنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC Activity Based Costing كأحد أهم التطورات الحاصلة في آليات مراقبة التسيير ، حيث إن تغير ظروف عمل المؤسسات كان لابد أن تواكبه تطورات في آليات مراقبة التسيير ، وكبدل عن الأنظمة التقليدية

التكامل بين أنظمة: التكاليف، الإدارة، و الموازنة على أساس الأنشطة

لإحتساب التكاليف . يرتكز مبدأ النظام على تقسيم المؤسسة إلى أنشطة، و تحديد تكلفة كل نشاط باستخدام موجهات التكلفة المناسبة و من ثم تحميل تكاليف الأنشطة إلى المنتجات والخدمات المستفيدة منها، هذا التقسيم إلى الأنشطة استوجب نمط من الإدارة خاص بها من خلال تصنيفها ، تتبعها ، و تحديد تكلفتها، معرفة هذه الأنشطة و تحديد موجهات التكلفة المتعلقة بها يمكن من التنبؤ بها وبتكاليفها المستقبلية.

I-نظام التكاليف على أساس الأنشطة:ABC

إن تصميم أي نظام للتكاليف يعتمد على مدى قدرة النظام على تقديم صورة أكثر دقة عن بيانات التكاليف والتي تعتبر قاعدة لتقييم الأداء ، واتخاذ القرارات المناسبة ، فعالية الأنظمة التقليدية ارتبطت الظروف التي أوجدت فيها ، تطور هذه الظروف أدى إلى ضرورة البحث عن نظام قادر على تتبع التكاليف وتحديدتها بدقة أكثر.

1- I-نشأة نظام:ABC

قبل أكثر من خمسين سنة دافع GOETZ عن مبادئ نظام ABC عندما أشار لعلاقة التكاليف غير المباشرة بمشاكل الإدارة الخاصة بالتخطيط والرقابة.

يشير Johnson أن محاسبي الشركة الأمريكية General Electric قد يكونوا أول من استعمل مصطلح النشاط لوصف العمل الذي يسبب التكاليف سنة(1963 التكريتي 2008 ص160)

تعتبر دراسة Staubus سنة 1971 أول دراسة أكاديمية تناولت فكرة نظام ABC حيث قام بدراسة أهم النقاط الأساسية التي يقوم عليها النظام في كتابه سنة.1971

تناول أكاديميون ألمان أسس تخصيص التكاليف غير المباشرة للأقسام المساعدة والتي كانت مشاهمة لموجهات التكلفة. أما البداية الحقيقية لنظام ABC كانت في منتصف ثمانينات القرن الماضي في الولايات المتحدة الأمريكية (ALCOUFF 2008) من قبل Robin Cooper-Robert's Kaplan في شركات مثل union Pacific Juhndeer ، حيث تم وصف الأسلوب الذي يتم بموجبه تعيين مصاريف التشغيل بواسطة الأنشطة ، إلى المنتجات والخدمات بمصطلح (التخصيص Allocation التكريتي 2008ص.160)

الظهور الفعلي للنظام كان سنة 1987. بمقال نشر في صحيفة مدرسة الإدارة التابعة لجامعة هارفارد بعنوان : كيف تقوم محاسبة التكاليف بالتوزيع المنظم لتكاليف المنتجات للكاتبين Cooper : و((Kaplan . REBISCHKE 2005 p12))

من هنا كان ظهور نظام ABC ، بعد الانتقادات القوية التي واجهت المحاسبة التحليلية التقليدية(64p GAUTIER 2006))

2- I-مفهوم نظام:ABC

لقد تناول العديد من الباحثين مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ، إن معظم التعاريف التي تناولت مفهوم نظام ABC تستند إلى نفس المبدأ والذي يمكن من خلالها إعطاء تعريف لهذا النظام:

نظام ABC 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 (التكريتي 2008 ص: 161)

التكامل بين أنظمة: التكاليف، الإدارة، و الموازنة على أساس الأنشطة

-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, p227)
لذا وجب نسبة التكاليف إليها ومن ثمة تحميلها على المنتجات بقدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة) محرم 2005 ص 394 باستخدام موجهات التكلفة.

3- I-خطوات تطبيق نظام ABC.

ينطلق تصميم نظام ABC من مرحلة التخطيط والتي يتم من خلالها تحديد الأهداف المراد تحقيقها . وكذا إعداد فريق العمل المناسب من أجل تصميم وتنفيذ النظام (التكريتي 2008 ص167) ، يضم الفريق أعضاء من مختلف الوظائف ويجب أن يحظى بدعم الإدارة العليا)الرجي 2009 ص262) ، يتم تحديد المشاكل التي تواجه المؤسسة ، ونوع ومستوى المعلومات المطلوبة وذلك من أجل تحديد مستوى درجة التفصيل في تحديد ووصف الأنشطة.(RAVIGNON P 281)
يتم تطبيق نظام ABC بالمرحلة التالية:

1- 3- I-تحديد الأنشطة:

يتم تقسيم المؤسسة إلى مجموعة أنشطة ، بعد دراسة المؤسسة والتعرف على طبيعة العمل في كل قسم وكيفية سير العملية الإنتاجية) التكريتي 2008 ص168) ، من خلال تحليل العمليات التي تقوم بها المؤسسة إلى أنشطة رئيسية وفرعية ، وتحليلها ووصفها وصفا وظيفيا وذلك بمساعدة كل مسؤول في المؤسسة(HACHEZ p 126) عن طريق المقابلات الشخصية مع أكبر عدد من الأفراد ، حيث يساهم كل من فريق العمل وعمال المؤسسة في تحديد قائمة الأنشطة (DRURY 2007,p 229) يحتاج الأمر إلى تعريف الأنشطة المتعلقة بالتصميم ، والتصنيع ، والتوزيع ، والمحاسبة والإدارة(القباني 2006 ص49).
إن تحديد الأنشطة الرئيسية يجب أن يحقق التوازن بين الرغبة في الحصول على بيانات تكلفة دقيقة وبين معيار التكلفة والمنفعة ، حيث أن تحديد أنشطة كثيرة قد يقود إلى بيانات تكاليف أكثر دقة ، ولكن في الوقت نفسه تكون الجهود المبذولة والتكاليف كبيرة) الشيخ 2008 ص155

2- 3- I-تحديد تكلفة الأنشطة:

تم تحديد المبلغ المنفق على كل نشاط من خلال ربط الإنفاق بالأنشطة باستخدام موجه تكلفة الموارد ، حيث يتجمع عدد من الأعمال في نشاط واحد مع التقرير عن تكاليف هذه الأعمال بصورة مستقلة) نور واخرون 2004 ص128) ، إذ أن تكاليف النشاط تساوي مجموع تكاليف الفعاليات المؤلفة للنشاط وذلك باستخدام المعلومات المتاحة في السجلات المحاسبية والتقارير اللازمة عند الضرورة) التكريتي 2008 ص170)

هناك أنشطة رئيسية وأخرى ثانوية، يتم تخصيص تكاليف الأنشطة الثانوية إلى الأنشطة الرئيسية التي تساندها ويتم تخصيص التكاليف إلى هدف التكلفة باستخدام موجهات تكاليف النشاط الذي يتم اختياره للأنشطة الرئيسية) القباني 2006 ص47)

3- 3- II-اختيار موجهات التكلفة:

التكامل بين أنظمة: التكاليف، الإدارة، و الموازنة على أساس الأنشطة

موجه التكلفة هو وسيلة الربط بين تكلفة النشاط وأهداف التكلفة، يجب أن يعكس موجه التكلفة السبب الرئيسي للاستهلاك من قبل النشاط (Hachez 2006 (P126)، لابد من اختيار موجه التكلفة الملائم، بحيث يعكس علاقة قوية بين التغير في تكلفة النشاط والتغير في مستوى الموجه) أبو نصار 2008 ص (194) وكلما كان ذلك ممكنا كلما أمكن تسجيل تكاليف أنشطة دقيقة.

- 4- 3- I- تجميع الأنشطة:

يتم تجميع الأنشطة التي لها نفس موجهات التكلفة في مجتمعات تسمى مراكز التجميع وهذا من أجل تسهيل المعالجة المحاسبية. وقد ذكر P.Mervellec انه نظرا لتعدد الأنشطة ، وعددها الهائل فإنه لا يمكن ربطها كلها بمختلف المنتجات المصنعة والمباعة، وذلك بسبب ارتفاع التكلفة (P.Mervellec 1991,p121) حيث عرض طريقة تجميع شاملة للأنشطة من خلال مصفوفة تتقاطع فيها الأنشطة في الأعمدة والموجهات في السطران ومن خلالها يمكن تفسير تطور استهلاك الموارد في كل نشاط

- 5- 3- I- حساب تكلفة أهداف التكلفة:

بعدما يتم تحديد الأنشطة واختيار موجهات التكلفة الملائمة يتم تحديد التكلفة الكلية لأهداف التكلفة (المنتج ، الخدمة ، العملاء (.... والتي تتكون من:

- تكلفة المواد المباشرة.
- تكلفة العمل المباشر.
- تكلفة الأنشطة التي استهلكها هدف التكلفة والتي تحسب بالعلاقة:

حجم موجه التكلفة المستهلك من قبل التكلفة X تكلفة الوحدة الواحدة من موجه التكلفة .

وذلك لجميع الأنشطة المستهلكة من قبل هدف التكلفة حيث أن. (NIESSEN- Chanteux p173):

تكلفة الوحدة الواحدة لموجه تكلفة النشاط = إجمالي تكاليف النشاط / عدد موجهات تكلفة النشاط

يتم تحميل تكلفة الأنشطة إلى المنتجات باستخدام موجهات التكلفة، حسب استهلاك كل هدف تكلفة (المنتجات) من الأنشطة. (Drury 2007 p 230)

- 4- I- 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 أجل تقديم منتجات ترضي المستهلكين مما قلص من دورة حياة المنتج ، ولم يعد أما المؤسسات خيارات سوى التركيز على تخفيض التكلفة مع المحافظة على الجودة ، وهذا من أجل تقديم منتج يمكن المنافسة به في الأسواق مع تحقيق الأرباح الكافية.

لقد ازداد الاهتمام في الآونة الأخيرة بنظام ABC كنظام لتحليل التكاليف وأداة فعالة لمراقبة التسيير ، تتدارك ثغرات الأنظمة التقليدية ، وتقديم معلومات ليس فقط من أجل تحديد التكاليف وإنما المساعدة في عملية التسيير وتبرز أهمية هذا النظام:

- 1- 4- I- في مجال التخطيط:

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

التكامل بين أنظمة: التكاليف، الإدارة، و الموازنة على أساس الأنشطة

حيث يتم العمل على تعزيز الأنشطة المضيضة للقيمة والوصول إلى التميز فيها، ومحاولة القضاء أو التقليل من الأنشطة غير المضيضة للقيمة إلى أدنى حد ممكن. (NIESSEN- Chanteux 2006 p155)

تشكل مجموعة الأنشطة المضيضة للقيمة سلسلة القيمة بالنسبة للمؤسسة (L. Langlois et autres 2008 p91) والتي تساهم في تدعيم القدرة التنافسية للمؤسسة.

إن تقديم معلومات أفضل عن تكاليف كل نشاط والتعرف مقدما على موجهات التكلفة يمكن من التنبؤ بالأنشطة وتكاليفها وبذلك تعتبر معلومات نظام ABC مصدرا لإعداد الموازنات (الموازنات على أساس الأنشطة WATHELE (ABB 2000p152)

وهذا ما يجعل من نظام ABC أداة إستراتيجية تساعد على تحقيق أهداف المؤسسة
2-4- I- 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 كبر ونتائج أفضل ، في حين تركز الأنظمة التقليدية الرقابة على مستوى المنتج النهائي.

- يمكن نظام ABC من تخصيص التكلفة على العناصر الملائمة المختلفة (منتجات، عملاء، قنوات توزيع....) باستخدام موجهات التكلفة التي ترتبط بعلاقة سببية مناسبة مع عناصر التكلفة وبالتالي تجنب النتائج المضللة- (NIESSEN Chanteux2006 p171)

- إن تحديد دور كل نشاط في العملية الإنتاجية وبيان الأنشطة التي لا تضيف القيمة يساعد في معالجتها ويخفض من تكاليفها مما يساهم في تعظيم الإنتاج من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها.

- التحليل على أساس الأنشطة يسهل التحكم في التكاليف بالتركيز على الأنشطة التي تستهلك الموارد. وذلك من خلال تحديد الأنشطة المضيضة للقيمة والأنشطة غير المضيضة للقيمة (Langlois et autres 2008 p81).

- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة من خلال تحديد نصيب كل منتج من الأنشطة باستخدام موجهات التكلفة الملائمة. (REBISCHKE 2005)

- يساعد نظام ABC على تعيين الفرص المتاحة لتخفيض التكلفة بكل دقة من خلال توفير معلومات أوضح عن الأنشطة وموجهات التكلفة، تسمح للمسير بالقضاء على التكاليف المرتبطة بالأنشطة غير المضيضة للقيمة. (BANKER2008, p03)
3- 4- I- قياس الأداء :

- يشكل نظام ABC أداة لقياس الأداء)الرجي 2009 ص(257، فبمساعدة النظام يتم تحديد الأنشطة وتحديد المشرف على كل نشاط، ومن ضمن المقاييس المستخدمة في تقييم أداء المشرفين هو تخفيض التكلفة وبالأخص تكلفة وحدة العامل الموجه). التكريتي 2008 ص(257)

- يساعد نظام ABC على تقييم أداء الأنشطة من خلال تحديد مدى مساهمة الأنشطة في تحقيق القيمة المنتظرة من قبل العميل ((MENDOZA Carla et autres P291
- يساهم نظام ABC في خفض وترشيد الموارد من خلال:

- خفض عدد مرات تنفيذ الأنشطة من خلال تحسين مستوى الأداء عند تنفيذ العمليات وكذلك من خلال التطوير المستمر للمنتجات.

- رفع الكفاءة في أداء الأنشطة والتي تمكن من أدائها بأقل الموارد الممكنة باستخدام المناهج الحديثة مثل إدارة الجودة الشاملة.

التكامل بين أنظمة: التكاليف، الإدارة، و الموازنة على أساس الأنشطة

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

- إن إدارة التكلفة تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطا بالتكاليف يمثل مساهمة في قياس الأداء بفعالية وبصورة أدق مما يتيح فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل.

- أثبتت الدراسات درجة الارتباط العالية بين تطور الأداء المالي وتطبيق نظام ABC ، كما أن النظام يوفر معلومات دقيقة عن التكلفة ، الأمر الذي يزيد من دقة المؤشرات والمقاييس والنسب المالية مما يساعد على التعرف على الوضعية المالية الصحيحة للمؤسسة.

4-4- II- 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 2005 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.

- إن تطبيق نظام ABC يوفر قدرا من الشفافية والدقة في المعلومات (BANKER et autres 2008 P04) اللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

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

III- الإدارة على أساس الأنشطة ABM

إن تطور تقنيات التصنيع تطلب فكرا إداريا متطورا، في كافة المجالات المتعلقة بالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات.

1- II- مفهوم نظام: ABM

تقوم فكرة نظام الإدارة على أساس الأنشطة Activity Based Management على اعتبار أن إدارة الأنشطة هي الطريقة التي يمكن من خلالها تحسين قيمة المنتج وتحسين الأرباح التي يمكن تحقيقها من إنتاج هذه القيمة (BOUIN p 153). نظام ABM هو أسلوب إدارة يركز على الأنشطة والعمليات، كونها تعتبر أكثر استقرارا من حيث تكاليفها والعوامل المسببة لها (LANGLOIS.L et autres 2008 P 89) إلى جانب مساهمتها في توليد القيمة التي ينتظرها العميل ، مما اوجب إدارتها بفعالية .

يمكن تعريف نظام ABM على أنه مجموع الأعمال التي تقوم بها المؤسسة من اجل تحسين كفاءة وفعالية أنشطتها وعملياتها، مراعية مدى مساهمتها في إيجاد القيمة، معتمدة على المعلومات الحاصل عليها من نظام (MENDOZA et autres 2004) ABC.

التكامل بين أنظمة: التكاليف، الإدارة، و الموازنة على أساس الأنشطة

(P 291)، يقوم نظام ABM على رؤية إستراتيجية، أي أن القرارات المتخذة يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الآثار على المدى البعيد، وكذلك التغيرات المتوقعة، إلى جانب الاهتمام بالاتصال المستمر مع العملاء من خلال معرفة ما ينتظره المستهلك من أجل إشباعه (DRURY 2007 P544)).

يسمح نظام ABM بتقييم الأنشطة مما يمكن من التحكم وتخفيض تكاليفها. (Antoine.Cornil2002 P40) مروراً بالمرحلة التالية:

• تحليل الأنشطة:

يهدف تحليل الأنشطة إلى تحسين الأداء التشغيلي لهذه الأنشطة من خلال معرفة السبب الذي قامت من أجله هذه الأنشطة وبأي طريقة سيتم القيام بها.

هذا التحليل يمكن من تصنيف الأنشطة إلى أنشطة مضيعة للقيمة والتي يجب العمل على تخفيض تكاليفها وتميزها بمواصفات خاصة تضمن جاذبية المنتجات، وتحديد الأنشطة غير المضيعة للقيمة والتي يجب العمل على إقصائها أو تخفيضها إلى أدنى حد ممكن والذي يستند إلى مفهوم تحليل القيمة.

يستخدم هذا المفهوم في تحديد عناصر تكاليف ووظائف المنتج، بغرض تحديد الحد الأدنى من التكاليف اللازمة حتى تؤدي كل وظيفة المهام المحددة لها بدقة

يقصد بقيمة المنتج، القدرة على أداء وظائفه بأدنى حد ممكن من التكاليف، والتي تتعاطم كلما أمكن الحصول على الوظيفة أو الخدمة المطلوبة في الوقت المحدد، والمكان المحدد، والجودة المطلوبة عند أدنى حد ممكن من التكلفة (الباسيلي ص.117)

يلعب تحليل القيمة دوراً مهماً في تخفيض التكاليف غير الضرورية من خلال استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، أي اهتمام بالتكلفة كأحد أهم العناصر المحددة لقيمة المنتجات مما يعني أن قيمة المنتجات تحدد بالقدر الذي يرضي إشباع حاجات وأذواق المستهلكين، وبقدر ما تؤدي به من وظائف تبرر وجود هذه المنتجات، أما الأنشطة غير الضرورية يجب استبعادها مما

ينتج عنه استبعاد ما تتطلبه من تكاليف متغيرة أو ما قد يوجد من تكاليف ثابتة متعلقة بهذه الأنشطة (الباسيلي ص.119) إن مجموع الأنشطة المضيعة للقيمة يشكل سلسلة القيمة الخاصة بالمؤسسة، والتي تعني أن إضافة القيمة تحدث عند كل مرحلة من المراحل (WEBER 2010 p05-06) إن زيادة قيمة المنتجات يستوجب تحسين قيمة كل أنشطة المؤسسة.

• دراسة العوامل المسببة:

العمل على تحديد الأنشطة الأقل أهمية، وكذا الأنشطة غير المؤداة بطريقة جيدة، من خلال معرفة العوامل المسببة لهذه الأنشطة والتي تمكن من الوقوف عند نقاط التشغيل، على سبيل المثال: انتقال المنتج داخل المصنع (بين مرحلتين للإنتاج (يعتبر نشاطاً غير مهم، أي نشاط بدون قيمة، من وجهة نظر المستهلك، إلا أنه لا يمكن إلغاء هذا النشاط مادام هناك مرحلتين منفصلتين عملياً، لكن يمكن إعادة تنظيم المصنع، أي العمل على تقليص المسافة إلى أدنى حد ممكن بين العمليتين، باعتبار أن المسافة هي العامل المسبب للنشاط، وبالتالي إقصاء نشاط الانتقال باعتباره نشاط بدون قيمة-293 P MENDOZA et autres 2004)

• قياس أداء الأنشطة:

تقيم أداء كل نشاط بطريقة تعكس مدى مساهمة كل نشاط في تحقيق إستراتيجية المؤسسة، أي الأهداف المراد الوصول إليها، وذلك باستخدام معايير مالية وغير مالية لقياس الأداء، أي اختيار مؤشر لقياس أداء النشاط على حسب طبيعة النشاط.

التكامل بين أنظمة: التكاليف، الإدارة، و الموازنة على أساس الأنشطة

ويمكن في هذا الإطار الاستناد إلى بطاقة الأداء المتوازن (JAULENT-AGNES P109) والتي تقوم على أربعة قواعد مهمة يمكن من خلالها للإدارة ترجمة أهدافها إلى معايير محددة لتقييم الأداء) مبارك وآخرون ص(336

- تخفيض التكاليف:

إن تقييم أداء الأنشطة، يدفع إلى التحسين المستمر لها للسعي نحو تطوير أدائها، وتحسين الجودة بهدف تعظيم المنفعة التي يحصل عليها المستهلك (الباسيلي ص128)

ويقصد بالتحسين المستمر Kaizen باليابانية، إجراء تحسينات على عملية التشغيل، في صورة تحسينات طفيفة متتالية تخص العمليات، الهدف منها هو تخفيض التكلفة (RITZMAN-KRAJEWSKI-2010- P65)

إن الهدف من التحسين المستمر هو هدف متحرك باستمرار ويعني متابعة مستمرة من أجل:

- تلبية احتياجات العملاء (المستهدفين) من خلال تحسين المواصفات باستمرار وفق متطلبات واحتياجات العملاء.
- إن تخفيض التكاليف باستمرار للحفاظ على الميزة التنافسية هو هدف متحرك يتحقق باعتماد إنتاج خال من العيوب.
- يتحقق تخفيض التكاليف بتقليص الوقت أو الجهد المطلوب لأداء الأنشطة من خلال العمل على تحسين العملية أو المنتج (تحسين تصميم المنتج، تحسين ترتيب الأدوات(....)، إقصاء الأنشطة غير المضافة للقيمة من خلال إجراء تعديل على مستوى العمليات أو المنتج. (MENDOZA Carla et autres 2004 p295-296).

2- II أهمية نظام ABM:

يعتبر نظام ABM أسلوب لإدارة الأنشطة الرئيسية لتشغيل المؤسسة عن طريق تحديد هذه الأنشطة وكذلك تحديد كيفية قيام كل نشاط باستهلاك الموارد، يسمح بتصنيف الأنشطة إلى نوعين:

أنشطة مضيضة للقيمة، وأنشطة غير مضيضة للقيمة وذلك بهدف التخفيض من التكاليف (Beleverd 2002, p 943-945).

يمكن نظام ABM إدارة المؤسسة من الإجابة على الأسئلة:

- هل يمكن تبسيط العمليات؟
 - كيف يمكن تحقيقها بشكل مختلف ؟
 - ما الذي يمنع من تحقيق الأفضل؟
- يسمح النظام بإعادة تنظيم الأنشطة والعمليات من خلال:
- استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، أو تخفيضها إلى أدنى مستوى ممكن.
 - اكتشاف فرص وأنشطة التحسين والتطوير المستمر، والتي تسمح بتخفيض تكاليف الأنشطة المضيضة لقيمة وتحسين أدائها.
 - إعادة تشكيل العمليات Reengineering للتقليل من تعقيدها وذلك بالاستعانة بأنشطة ثانوية.
 - يسمح نظام ABM بتحديد العوامل الأساسية المفسرة للتغير في التكاليف.

يساعد نظام ABM ف اتخاذ القرارات الإستراتيجية (LANGLOIS.L et autres-2008- p94) والخاصة بالعمليات:

- قرار التسعير : يعتبر قرار التسعير من أهم القرارات الإدارية، والذي يعتمد على اعتبارات التكلفة والتي يمكن تحديدها بدقة أكثر في ظل نظام ABC ، إلى جانب بعض الاعتبارات المحيطة بتسويق المنتج من حيث طبيعة المنتجات المنافسة، والتدخل الحكومي، وغيرها من الظروف الناتجة عن المنافسة والتي تجعل من قرار التسعير قرار ذو أهمية (BOUIN – SIMON p14).

التكامل بين أنظمة: التكاليف، الإدارة، و الموازنة على أساس الأنشطة

مزيج المنتجات: من بين القرارات التي تحتاج لوجود معلومات دقيقة عن ربحية المنتجات، وتطبيق السياسات التسعيرية الملائمة، والتي يوفرها تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، مما يسهل اختيار مجموعة المنتجات التي تساهم في تعظيم الأرباح).مبارك وآخرون ص(334)

• قرار تصميم المنتجات : إن القياس الحقيقي لنجاح المؤسسة، يعتمد على مدى ملائمة منتجاتها لرغبات العملاء، إضافة إلى تحقيقها لأهدافها من وراء إنتاج تلك المنتجات، لهذا تسعى المؤسسة دائما إلى تصميم المنتجات وتنفيذها بالشكل الذي يلي احتياجات المستهلكين من حيث الجودة، الثقة، الضمانات والسعر المناسب. إن قرار تصميم المنتج وتسعيره مرتبطان معاً لأنهما يشكلان البدائل المطروحة من قبل المستهلك في اختيار المنتج، لذا وجب العمل على تلبية طلبات العملاء بسرعة تنافسية، وذلك بالاعتماد على الدقة والسرعة في تحليل طلبات العملاء وتنفيذها بأقل تكلفة ممكنة). التكريتي 2008 ص(372)

• قرار توفير موارد الإنتاج:

يوفر نظام ABC معلومات عن تكاليف الإنتاج تسمح باتخاذ قرارات إستراتيجية تتعلق بتصنيع المنتجات نصف المصنعة أو الحصول عليها من خارج المؤسسة). مبارك وآخرون ص(334)

يعتمد نظام ABM على المقارنة المرجعية bench marking: من أجل دراسة ومقارنة، وتقييم عمليات المؤسسة مع مؤسسات تؤخذ كمرجع باعتبارها الأفضل. ويقصد بالمقارنة المرجعية، البحث المستمر للحصول على أكثر الطرق كفاءة في إنجاز المهمة من خلال المقارنة مع مؤسسات أخرى، أو ضمن نفس المؤسسة ما بين وحداتها الفرعية (التكريتي 2008 ص 373) وذلك من خلال الخطوات التالية: (LANGLOIS.L 2008 p92)

• تحديد مهام وأهداف المؤسسة، مع الأخذ بعين الاعتبار ما ينتظره العملاء.

• تحديد ووصف عمليات المؤسسة.

• من بين كل العمليات، يتم تحديد العمليات الأكثر أهمية فيما يتعلق بتحقيق المهام والأهداف المحددة.

• يتم اختيار مؤسسة مرجعية بالنسبة كل عملية ذات أهمية.

• التحديد من بين تجارب المؤسسة المرجعية، تلك القابلة للتكيف مع ثقافة المؤسسة.

• الشروع في التحسينات.

تبرز أهمية نظام ABM في التحكم في التكاليف، عن طريق فهمها بشكل جيد نتيجة لتحليل الأنشطة ومسبباتها (PLOWMAN 2001,p04)، والعمل على أدائها بأقل التكاليف إلى جانب إلغاء الأنشطة التي لا تضيف القيمة، أي الاستغناء عن تكاليف هذه الأنشطة.

علاقة نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM بنظام ABC:

يعد نظام التسيير على أساس الأنشطة ABM الإطار الذي يعمل من خلاله نظام ABC، بحث يشكلان نظام متكامل، إذ يعتبر نظام ABC أداة رئيسية لمراقبة التسيير في نظام ABM، باعتباره مصدرا للمعلومات في الوقت نفسه يوفر نظام ABM الإطار الملائم والمرن لتطبيق نظام ABC. يرتكز نظام ABM على فكرة أن نظام ABC يوفر المعلومات الملائمة المتعلقة بأنشطة سلسلة القيمة (التصميم، التموين، الإنتاج، التوزيع....) هذه المعلومات تعتبر قاعدة بالنسبة لنظام ABM من أجل تحسين عملية التسيير (LANGLOIS.L, 2008 p93).

الشكل (01): العلاقة بين نظام ABM ونظام ABC

ABC

التكامل بين أنظمة: التكاليف، الإدارة، و الموازنة على أساس الأنشطة

	موجهات تكلفة الموارد	
مؤشرات تقييم الأداء		موجه
(ا) لتكلفة، الوقت، الجودة		التكلفة
	موجهات تكلفة الأنشطة	

Source :ALAZARD Claude-SEPARI.Sabine, op.cit , p643

تمثل الأنشطة المحور الأساسي الذي يقوم عليه كل من النظامين ABC ، ABM حيث أن مخرجات المرحلة الأولى من نظام ABC المتمثلة في تكلفة الأنشطة تمثل مدخلات نظام ABM ، إن تحليل الأنشطة في نظام ABC يهدف إلى تقديم بيانات عن المنتج أو المراحل الإنتاجية، بهدف تحديد تكلفة المنتج ، أما في نظام ABM فإن التحليل يهدف إلى تحسين أداء هذه الأنشطة (JAULENT- AGNES P109)) من خلال البحث عن المسببات الأصلية لحدوثها، ودراساتها من أجل تقييمها بواسطة مؤشرات تقييم الأداء المالية وغير المالية. يقوم نظام ABC على تحليل الوضع القائم، إذ يقدم بيانات تمكن من تعديل هذا الوضع من خلال نظام ABM.

يرتكز كل من النظامين ABC و ABM على تحديد وقياس ومراقبة العوامل المنشئة للتكاليف مما يساهم في تنفيذ إستراتيجية رفع القيمة (HILL -ZALLER.L 2008,p548)

III-الموازنة على أساس الأنشطة:ABB

إن استخدام الموازنات في تسير المؤسسة يعد الإطار المنظم والمنسق والمخطط لنشاط المؤسسة، تستخدم كوسيلة للرقابة من خلال متابعة ومقارنة الأداء الحقيقي، وتسجيل الانحرافات والقيام بتحليلها، حسب المتطلبات، كإعداد تقارير الرقابة على الموازنة، مع الأخذ بعين الاعتبار دقة، وملائمة وكفاية وحداثة المعلومات وتوفيرها في الوقت المناسب) التمييزي 1997 ، ص (661) يستوجب تطبيق الموازنات عدة شروط:

- التناسق بين كل الموازنات في إطار أهداف المؤسسة العامة.
- يتم وضعها وتنفيذها على أساس المسؤولية.
- اعتمادها على نظام معلومات فعال (في ما يتعلق ببحوث السوق، الإنتاج ، المحاسبة...).
- وجود نظام رقابة فعال منسجم مع الموازنة و موافق لها عند الوضع والتنفيذ والتقييم.

III-1- مفهوم الموازنة على أساس الأنشطة ABB

ترتكز الموازنة على أساس الأنشطة ABB ، Activity Based Budget على فهم الأنشطة وعلاقتها في تحقيق الأهداف الإستراتيجية، وذلك من خلال التحكم في الأنشطة باعتبارها السبب الأساسي في تحسين النتائج. تعرف الموازنة على أساس الأنشطة ABB على أنها تعبير كمي عن الأنشطة المتوقعة للمؤسسة، تعكس تنبؤ الإدارة بحجم العمل، وكذلك المتطلبات المالية وغير المالية للوصول إلى الأهداف الاستراتيجية، وكذا التغيرات المخططة لتحسين الأداء ، وذلك بتحديد نوع العمل المراد أدائه، كمية العمل المراد أدائه، وكذا تكلفة هذا العمل، فهي تعتبر أداة للتنبؤ والتوقع من أجل تخصيص الموارد اللازمة (BOUIN – SIMON ,p 141)

تقوم الموازنة على أساس الأنشطة ABB على أساس تحليل أهداف التكلفة (المنتجات (لمعرفة ما هي الأنشطة المطلوبة لإنجازها، ولتحديد الموارد المطلوب إدراجها، بالموازنة اللازمة لأداء هذه الأنشطة، وذلك وفق المراحل التالية:

- تقدير كمية المبيعات والإنتاج للفترة المقبلة:

التكامل بين أنظمة: التكاليف، الإدارة، و الموازنة على أساس الأنشطة

يتم تقدير كمية المبيعات، والإنتاج، إضافة إلى تحديد الميزج الإنتاجي، وفئة العملاء المستهدفين، إضافة إلى معلومات حول إجراءات إنجاز خطة المبيعات والإنتاج، مثل تحديد عدد مرات التصنيع لكل منتج، طرق الشحن، أوامر الشراء للمواد الأولية، طلبات العملاء المتوقعة وغيرها من المعلومات، التي تمكن من تحديد الأنشطة التي تحتاجها المؤسسة والطاقة التشغيلية لكل نشاط، وهذا ما يستدعي توفير معلومات أكثر تفصيلا من تلك التي يتطلبها إعداد الموازنة التقليدية.

• التنبؤ بالأنشطة التي تحتاج إليها المؤسسة، والطاقة التشغيلية لكل نشاط:

إن إعداد الموازنة على أساس الأنشطة ABB يستوجب شمولها لكافة الأنشطة، اللازمة لإنتاج وبيع المنتجات: نشاط تطوير وتصميم المنتج، نشاط الاستلام، نشاط معالجة المواد، نشاط فحص المنتجات، وغيرها من الأنشطة HANGREN . (2003,p21))

إلى جانب تحديد المستوى التشغيلي لكل نشاط من الأنشطة بناء على معطيات خطة الإنتاج والمبيعات.

• تحديد الموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة :

بعد وضع قائمة الأنشطة اللازمة لتنفيذ خطة المبيعات، والإنتاج يتم وضع تقديرات حول الموارد اللازمة لتنفيذ كل نشاط، من حيث الكمية والمواصفات حتى يمكن للأنشطة، الوصول إلى الطاقة التشغيلية المطلوبة والمحددة سابقا.

• تحديد الموارد الفعلية التي يجب توفيرها:

يتم تحويل الحاجة إلى الموارد إلى تقدير إجمالي للموارد التي يجب توفيرها وذلك حسب الإمكانيات المالية والفنية المتاحة للمؤسسة، حيث يتم تخصيص الموارد المتاحة على أساس تقديرات وسياسة وإستراتيجية إدارة المؤسسة.

• تحديد طاقة كل نشاط:

يجب حساب الطاقة الإنتاجية لكل نشاط من الأنشطة، في ظل الموارد المخصصة لكل نشاط، وتحديد عنصر الموارد الذي يتحكم بالطاقة الإنتاجية القصوى للنشاط، تعتبر هذه المرحلة من أعقد المراحل، حيث أن تحديد الطاقة المطلوبة من النشاط يتطلب معرفة نماذج طلبات البيع، جدولة الإنتاج والمشتريات والشحن والموارد التي يمكن استخدامها في أنشطة متنوعة.

إن إعداد الموازنة على أساس الأنشطة ABB هو أحد أساليب تزويد نظام تخطيط الموارد بمعلومات ذات قيمة تستخدم في توزيع المواد المتاحة على الأنشطة المختلفة، من خلال تقييم حجم النشاط الضروري لتحقيق أهداف المبيعات والإنتاج عن طريق تحديد موجهات الأنشطة وموجهات الموارد (BOUIN- SIMON P 149).

- 2-III دور الموازنة على أساس الأنشطة:

إعداد الموازنة على أساس الأنشطة ABB يسمح بتحديد الطاقة المطلوبة من كل نشاط، ثم تخصيص الموارد الضرورية اللازمة لتنفيذ هذا النشاط عند ذلك المستوى من الطاقة.

تركز الموازنة على أساس الأنشطة على متطلبات العملاء، وبالتالي فهي تعمل على تحليل احتياجاتهم وربطها بالأهداف الإستراتيجية.

إشراك جميع العمال في تحضير وإعداد الموازنة من خلال تعريف وتحديد الأنشطة يعزز العمل الجماعي إلى جانب توفير المعلومات.

استخدام الموازنة على أساس الأنشطة ABB يساعد على تخطيط العمليات المستقبلية بشكل أدق من خلال تحديد التكاليف المباشرة، وغير المباشرة، مما يسمح بالرقابة على عناصر التكاليف وجعل القسم الأكبر منها تكاليف متغيرة مرتبطة بتأدية النشاط.

التكامل بين أنظمة: التكاليف، الإدارة، و الموازنة على أساس الأنشطة

تضع الموازنة على أساس الأنشطة أهدافا لتحسين المستمر للعمليات على خلاف الموازنة التقليدية التي تقوم على تكرار تاريخي للعمليات السابقة.

3- III الموازنة على أساس الأنشطة ABB وعلاقتها بنظام: ABC

تعتبر الموازنة على أساس الأنشطة ABB عملية تخطيط وتحكم في الأنشطة المتوقعة للمؤسسة من أجل إعداد موازنة فعالة للعمل المتنبأ به وتحقيق الأهداف الإستراتيجية ، جاءت نتيجة الانتقادات الموجهة للموازنة التقليدية، إذ تعمل على التقدير الحقيقي للموارد من خلال تقييم حجم النشاط الضروري باستخدام موجهات التكلفة وموجهات الموارد.

إن تطبيق نظام ABC يسمح بتوفير المعلومات اللازمة لإعداد الموازنة على أساس الأنشطة، وذلك بتحديد مستوى المبيعات والإنتاج المتوقع، الذي يسمح بالتنبؤ بالطلب على الأنشطة مما يمكن بدوره من تحديد الموارد وفق ما تتطلبه الأنشطة ثم تحديد الطلب الحقيقي من الموارد منبثقا على طاقة الأنشطة.

يبين المخطط أن أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة يسير عكس اتجاه نظام ABC ، والذي يقوم على مبدأ الربط كمرحلة أولى بين الأنشطة والموارد المستخدمة من قبل هذه الأنشطة، ثم الربط في المرحلة الثانية بين تكاليف الأنشطة وأهداف التكلفة (وحدات منتجة، عملاء، مشروع....) وذلك بهدف الوصول إلى مستوى من الدقة في احتساب التكاليف.

أما الموازنة على أساس الأنشطة ABB ، والتي تعني خطة مالية تنطلق من تحديد موازنة المبيعات المتعلقة بكل منتج، ليتم بعدها تحديد كل الأنشطة اللازمة لتحقيق هذه الموازنة، ومن ثمة تقدير الموارد اللازمة لأداء هذه الأنشطة من تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة.

يستخدم نظام ABC كوسيلة لتجهيز الموازنة على أساس الأنشطة باعتبار هذه الأخيرة تركز على الأنشطة والتي يمكن تحديد تكاليفها بشكل أكثر دقة من خلال نظام ABC.

الخاتمة

إن الانتقادات الموجهة للأنظمة التقليدية خصوصا، عجزها عن توفير بيانات تكاليف دقيقة، خاصة بالنسبة للمؤسسات التي تنوع في منتجاتها وبدرجة من التعقيد ، والتي تشكل فيها التكاليف غير المباشرة نسبة مهمة، أدت إلى ضرورة إيجاد نظام قادر على توفير معلومات أكثر دقة تساعد على عملية التسيير.

ظهر نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأداة لمراقبة التسيير ووسيلة تقوم على تفهم أفضل لسلوك التكاليف، بالاعتماد على ما يسببها من خلال التركيز على الأنشطة كأهداف للتكلفة، ومن ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة إلى أهداف التكلفة النهائية.

يوفر النظام معلومات حول الأنشطة المختلفة للمؤسسة، مما يسمح بتصنيفها إلى أنشطة مضيئة للقيمة وأنشطة غير مضيئة للقيمة، كما أن تقديم معلومات أفضل عن تكاليف كل نشاط والتعرف مقدما على موجهات التكلفة يمكن من التنبؤ بالأنشطة وتكاليفها.

تبرز أهمية نظام ABC في الرقابة على عناصر التكاليف على مستوى الأنشطة وحدوث التكلفة، حيث أن تحديد دور كل نشاط، وبيان الأنشطة غير المهمة يساعد على معالجتها ويخفض من تكاليفها.

يسهل التحليل على أساس الأنشطة التحكم في التكاليف بالتركيز على الأنشطة التي تستهلك الموارد، كما يمكن من الوقوف عند الفرص المتاحة لتخفيض التكلفة وذلك بتوفير معلومات أوضح عن الأنشطة وموجهات التكلفة الخاصة بها.

التكامل بين أنظمة: التكاليف، الإدارة، و الموازنة على أساس الأنشطة

يعتبر نظام ABC أداة لقياس الأداء، من خلال تقييم أداء الأنشطة من أجل تحديد مدى مساهمة كل نشاط في تحقيق القيمة المنتظرة من طرف العملاء، كما أن النظام يوفر معلومات تساعد على اتخاذ القرارات التي تتأثر بالتكلفة.

نظام ABC يمثل قاعدة للإدارة على أساس الأنشطة ABM، والذي يركز بدوره على الأنشطة، لقياس أدائها من أجل الوصول إلى تحسينه مع الأخذ في الحسبان مدى مساهمتها في رفع القيمة.

إن تقييم الأنشطة يمكن من التحكم في التكاليف وتخفيضها وكذا التحسين المستمر لأداء هذه الأنشطة للسعي نحو تطوير أدائها، من أجل تعظيم المنفعة التي يحصل عليها العملاء.

تطبيق نظام ABC يسمح بتوفير معلومات تساعد في عملية التخطيط وذلك من خلال إعداد الموازنة على أساس الأنشطة ABM التي تركز على متطلبات العملاء وتحليل احتياجاتهم وربطها بالأهداف الاستراتيجية.

تشكل الأنشطة محور النظامين ABC و ABM والتي تزود بمعلومات مختلفة وفي الوقت نفسه تعتبر موضوعا للعديد من التساؤلات المتعلقة بمراقبة التسيير في الوقت الراهن لذا يجب إيجاد التناسق الذي يمكن من الوصول إلى تصور شامل لعملية التسيير على أساس الأنشطة، كذلك جانب الموازنات الذي لا يزال يطرح مشكلا على الرغم من وجود الموازنة على أساس الأنشطة، والتي لا يمكن اعتبارها سوى محاولة تتطلب العمل على تطويرها من أجل الوصول إلى الحكم على مدى ملائمتها، إضافة إلى الغموض فيما يتعلق بإعداد لوحة القيادة كأداة لقياس أداء كل نشاط والتي يجب أن تعكس مدى تحقيق الإستراتيجية.

في الأخير يمكن القول أن التطور الحقيقي لا يمكن في وضع أدوات جديدة فقط، وإنما كيف يمكن خلق ثقافة التعاون والتحسين المستمر الذي يتضمنه تطبيق هذه الأدوات، لأنه لا زال من الصعب على المؤسسات التخلص من الثقافة التaylorية السائدة منذ عشرات السنين.

الهوامش:

بالعربية:

- الباسلي مكرم عبد المسيح، المحاسبة الادارية الاصاله والمعاصرة، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، ص. 117
- التكريتي اسماعيل يحيى : محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة) (الطبعة الثانية) دار حامد للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2008.
- التميمي حسين عبد الله حسن ، إدارة الإنتاج والعمليات، مدخل كمي ، الطبعة الأولى ، دار الفكر عمان الأردن ، 1997.
- ابو حشيش خليل عواد " محاسبة التكاليف قياس وتحليل " الطبعة الاولى- دار وائل للنشر - عمان - الاردن. 2005 -
- الشيخ عماد يوسف : محاسبة التكاليف : الطبعة الأولى ، إثراء للنشر والتوزيع ، عمان الأردن. 2008
- الربيعي كمال حسن جمعة -الساقى سعدون مهدي : محاسبة التكاليف الصناعية منهاج علمي وعملي. الطبعة الأولى . الطبعة الأولى. إثراء للنشر والتوزيع ، الأردن. 2008
- الرجبي محمد تيسير : محاسبة التكاليف ، الشركة العربية للتسويق والتوريدات ، القاهرة ، مصر ، 2009
- الرجبي محمد تيسير عبد الحكيم " مبادئ محاسبة التكاليف " الطبعة الرابعة - دار وائل للنشر - عمان - الاردن. 2009-
- أبو شنب شاذي صبحي : دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة ، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة وتمويل ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، كلية التجارة ، 2008
- الفضل مؤيد محمد - نور عبد الناصر ابراهيم- الراوي عبد الخالق مطلق : المحاسبة الإدارية : الطبعة الأولى ، الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان، الأردن، 2007
- القباي ثناء علي :مدخل استراتيجي لدراسات متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية ،الدار الجامعية ،الإسكندرية، مصر ، 2006.
- الطاهر نعيم ابراهيم : النظم الإدارية : المفهوم - المبادئ - الأساسيات - الأهمية ، عالم الكتب الحديث ، أربد -الأردن 2009

التكامل بين أنظمة: التكاليف، الإدارة، و الموازنة على أساس الأنشطة

-ليستراي هينجر – ماتولتش سيرج : ترجمة : حجاج احمد حامد ، المحاسبة الإدارية ، دار المريخ للنشر ، الرياض – المملكة العربية السعودية.2004

-مبارك صلاح وآخرون، مرجع سابق ص.336

-محمد محرم زينات – الجمال محمد رشيد – شحاتة السيد شحاتة " اصول محاسبة التكاليف "الدار الجامعية- الاسكندرية -مصر – 2005.

-المطارنة غسان فلاح ، مقدمة في محاسبة التكاليف ، الطبعة الثانية ، دار وائل للنشر ، عمان الأردن ، . 2006

-ناصر نور الدين عبد اللطيف : محاسبة التكاليف في قطاع النقل البحري ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر. 2008

-أبو نصار محمد : محاسبة التكاليف ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر ، عمان الأردن 2008 ، ص20

-نور أحمد محمد ، شحاتة السيد شحاتة : محاسبة التكاليف لأغراض الرقابة في بيئة التصنيع المعاصرة ، الدار الجامعية الاسكندرية. 2004

بالفرنسية:

-Antoine Joseph . Cornil Jean Paul :lexique thématique de la comptabilité 7eme édition, de Boeck supérieur 2002 Bruxelles ,Belgique ,p40.

- BEN FADHEL Adnen : comptabilité analytique : Méthodes Fondements-Applications – Nouvelle édition , centre de publication universitaire – Tunis 2003 .

- BOUIN Xavier – SIMON François- Xavier : les nouveaux visages du contrôle de gestion :

- BOUIN.X – SIMON.F.X : tous gestionnaires, op.cit , p145

- 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.

- DERONGE Yves . CERRADA Karine : Contrôle de gestion , collection synthèse , Pears on éducation , France 2005.

- HACHEZ Emmanuel « calcule du prix de revient » édition des CII,SA Belgique -2006.

- HANGREN Charles et autres : contrôle de gestion et gestion budgétaire ,2eme édition, pearson,education France 2003.

- JAULENT Patrick-AGNES QUARES marie : op.cit,p109

- L. Langlois- bounnier c- bringer.m « contrôle de gestion » Berti édition-2008.

-Le louarn jean yves « les tableaux de bord ressources humaines : le pilotage de la fonction RH » Édition liaison sociales- 2008.

- MENDOZA Carla et autres : couts et décision, Gaulino éditeur, paris 2004.

- NIESSEN wilfried- CHANTEUX Anne « Les tableaux de bord et business plan » Edi pro –Belgique-2006.

- P.Mervellec :outils de gestion : la pertinence retrouvée , édition comptables Malesherbes, paris 1991.

- Piget-G.cha : comptabilité analytique 3eme édition, Edition ECONOMICA paris 2001.

- RITZMAN Larry-KRAJEWSKI Lee : management des opérations : principes et application ,pearson education France 2010.

- WATHELET jean Claude : Budget , comptabilité et contrôle externe des collectivités territoriales : edition L'harmattan 2000,

بالانجليزية:

- ALCOUFFE Simon-BERLAND Nicolas –LEVANT Yves : Actor net works and the diffusion of management accounting innovation : A comparative stady.Management research volume 19 issue 1 march 2008.

- BANKER.D.RAJIV-BARDHAN Indranil.R CHEN Tai Yuan : the role of manufacturing practices in mediating, the impact of activity based costing on plant performance; Accounting , organizations and society volume 33 ISSUE 1 january 2008.

- Beleverd and others :: principles of Accounting, Houg hton miffin company Boston, USA 2002.

- DRURY.Colin : management and cost Accounting ,7th edition .Cengage Learning EMEA 2007.

- DRURY colin « Cost management Accounting»5th ,ED Thompson LOGO.UK 2003.

- GREENWOOD Robert P : hand book of financial planing and control ,3th edition GOWER publishing LTD 2002.

- HILL W.John-ZALLER.L thomas : the new value imperative for privately held companies : the why,what and how of value management strategy, Bussiness horizons volume 51 issue6 Nov-Dec 2008,

التكامل بين أنظمة: التكاليف، الإدارة، و الموازنة على أساس الأنشطة

- PLOWMAN Brian : Activity based management : improving processes and profitability, Gower Publishing,LTD 2001.
- REBISCHKE SA : Activity based information for financial institutions. Journal of performance management vol1 , USA , may 2005.
- SCHOUTE Martijn : the relation between cost system complexity , purposes of use and cost system effectiveness. The British Accounting review. volume 41 issue 4 ,December 2009,p211.
- WEBER Matthias, HIETE Michel- LAUER Lars- RENTZ OTTO :
Low cost country sourcing and its effects on the total cost of ownership structure for a medical devices manufacturer, Journal of purchasing and supply management volume 16 ISSUE 1,march 2010.