

دور الأنشطة المحاسبية في تحقيق الميزة التنافسية لتجاوز الازمات في المنظمة

الاستاذ الدكتور

اسماعيل يحيى التكريتي

الاستاذ المشارك الدكتور

جمال احمد الدوري

جامعة عمان الأهلية

كلية العلوم الإدارية والمالية

## المقدمة

نتيجة للنمو الكبير في المنظمات المختلفة لم تعد نظم التكاليف التقليدية مسايرة لتلك الثورة مما أدى الى ظهور نظم حديثة ومتطورة توافق هذا التطور التكنولوجي , ومع زيادة التطور في انظمة قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة فقد أدى ذلك الى ظهور التكلفة على اساس الانشطة , ان الهدف الاساسي لنظام الكلفة على اساس الانشطة هو تحديد وتصنيف التكاليف غير المباشرة بصورة اكثر موضوعية ومنطقية , وقد فتح هذا النظام افقا واسعة حول مفهوم الانشطة المحاسبية , فبعد ان كان المدراء في المستويات العليا يفتقدون المعرفة التامة لعمل النظم المحاسبية التقليدية , فقد اصبح مفهوم الانشطة في الوقت الحاضر الشغل الشاغل لهم , حيث ان مفهوم النشاط قد شمل مراحل التخطيط والتنفيذ والرقابة وبذلك فقد اصطلح ان يكون هناك مدخل خاص بالادارة على اساس الانشطة وان هذا المدخل قد ساعد الادارات على المضي قدما باتجاه التطوير المستمر وخدمة الزبون , كما حفزها على لفت انظار القائمين بها من خلال وضع مجسات حول الانشطة التي تضيف قيمة والمطلوب تعزيزها , والانشطة التي لاتضيف قيمة والمطلوب دراسة وضعها وعدم التركيز عليها . ان تناول موضوعي ABC و ABM تعتبر من المواضيع المهمة وخاصة فيما يتعلق بايجاد نقطة التقاء لهذه النظم مع أنشطة سلسلة القيمة ثم التركيز على دور هذه التوليفة في تحقيق الميزة التنافسية من خلال ماتقدمه من معلومات خاصة بمحاسبة التكاليف وبالتالي تساعد ادارة المنظمة في اتخاذ القرارات الصائبة باتجاه الديمومة والبقاء مع تحقيق اهدافها ومواجهتها لكل منافسيها وقدرتها على التصدي لكل الازمات .

## مشكلة البحث

على الرغم من ان نظام الكلفة على اساس الانشطة يقدم معلومات دقيقة وسليمة لتحديد تكلفة المنتجات ويعد شاهدا على تطور انظمة التكاليف والمحاسبة الادارية فهو نظام اداري ومحاسبي في آن واحد , الا ان العديد من المنظمات لاتزال تعتمد على الاساليب المحاسبية التقليدية مما لايتيح للمنظمة امكانية القياس الصحيح وعدم جدوى هذا الاسلوب في خدمة الادارة لاتخاذ اهم القرارات ومنها التسعير ( الذي بموجبه تستطيع المنظمة دخول مضمار المنافسة الشديدة في السوق ) , وبالتالي فانها لاتساهم في خلق ميزة تنافسية للمنظمة ولاتجعلها قادرة على مواجهة الازمات التي قد تعصف بها كونها لا تخفض شيئا من تكاليف المنتجات وانعكاس ذلك على اسعار منتجاتها من السلع والخدمات التي ستبقى مرتفعة قياسا باسعا المنافسين وبذلك فانها سوف لن تستطيع الصمود امام المنافسين , لهذا فان المشكلة تتعلق بالتركيز على مقاييس علمية يمكن الاعتماد عليها في مواجهة الازمات من خلال خلق ميزة خفض الكلفة .

## اهمية البحث

تتبع اهمية البحث من كونه تناول موضوعا يعد ذا اهمية كبيرة كونه استخدم نظام التكلفة المبني على الانشطة يعد اداة فعالة لخدمة الادارة في المنظمة من خلال اسهامه في تحسين اساليب القياس وتخصيص التكاليف ويعطي قياس اكثر دقة لتلك التكاليف , وبالنهاية فانه سيؤدي الى تخفيض التكلفة الاجمالية للسلع التي تتعامل بها المنظمة فيخدم مصالح الجمهور بالتعامل معها من جهة , ويعظم الارباح للمنظمة من جهة اخرى , وبذلك ستتحقق ميزة تنافسية للمنظمة تجعلها قادرة على الوقوف بوجه المنافسين من جهة وتحقيق ارباحها والمحافظة على حصتها السوقية , مما يعزز من قوتها وصمودها امام الازمات وتكون متمكنة من مواجهة كل ماقد تتعرض له من هزات ( ازمات ) داخلية وخارجية .

## هدف البحث

يهدف البحث الى ماياتي :—

- 1- التعرف على اهم المفاهيم المرتبطة بنظام التكاليف المبني على اساس الانشطة .
- 2- التعرف على اهم سمات وفوائد الانشطة المحاسبية على صعيد المنظمة بالمقارنة مع نظم الكلف التقليدية .
- 3- ابراز دور الانشطة في خلق القيمة للمنظمة لتحقيق الميزة التنافسية حيث ان التحليل الجيد للانشطة يساعد المنظمة في تحسين الانشطة ذات الاولوية والتي تضيف قيمة للمنتج ( سلعة ام خدمة ) .
- 4- التعرف على دور هذه الانشطة في تمكين المنظمة من الوقاية والاستعداد لمواجهة الازمات المتوقعة , حيث استخدام هذه الانظمة يعد من التحضيرات المسبقة لمواجهة شتى انواع الازمات خاصة وان هذه الانظمة تتعلق بالكلف التي تلامس اهم امر لكل من المنظمة والزبون ( الكلفة والسعر ) .

## منهجية البحث

اعتمد البحث على المنهج الوصفي بالاعتماد على الكتب والدوريات العربية والاجنبية والرسائل العلمية التي تناولت موضوع البحث.

## خطة البحث

تضمن البحث ثلاث مباحث اضافة إلى المقدمة والخاتمة وكما يأتي:

- المبحث الأول: تأثير الميزة التنافسية على ادارة الازمات .
- المبحث الثاني: الانشطة المحاسبية .
- المبحث الثالث: دور الانشطة المحاسبية في تحقيق الميزة التنافسية .
- 
- 

### المبحث الاول

تأثير الميزة التنافسية على ادارة الازمات

#### المطلب الاول: الميزة التنافسية

المفهوم :

تعرف الميزة التنافسية على انها " قدرة المنظمة على تحقيق التفوق والافضلية والارجحية على المنافسين في السوق " (1) , وهذا التفوق يأتي من خلال تطوير القدرات المميزة في المنظمة , وعليه فان خلق الميزة التنافسية يتطلب القدرة المميزة من العمليات التي تركز على مايجب ان تعمله بالشكل الافضل . كما وتعرف بانها " عنصر تفوق للمنظمة يتم تحقيقه في حالة اتباعها لاستراتيجية معينة للتنافس " (2) , وتم تعريفها " قدرة المنظمة على صياغة وتطبيق الاستراتيجيات التي تجعلها في مركز افضل مقارنة بالمنظمات الاخرى التي تعمل بنفس النشاط " (3) .

وعليه يمكن القول بان الميزة التنافسية يمكن ان تحقق بطرق عدة , تمكن المنظمة من التفوق على المنافسين باسبقيات وابعاد تنافسية , مثل السعر او الجودة او تحديد فرص جديدة لخلق قيمة للزبون , او الاستجابة السريعة للتغيير في حاجات الزبون , ويمكن للمنظمة ان تحدد الطريق الذي تركز جهودها فيه على بعض الابعاد التنافسية لتحقيق ميزتها التنافسية ويجب وضع تلك الابعاد ضمن اسبقيات محددة من قبل المنظمة , فقد تنافس المنظمة بالاعتماد على جميع الاسبقيات او مزيج ملائم منها لعدم جدوى التنافس باسبقيات واحدة , وبالتالي فان الميزة التنافسية تعني خلق ميزة فريدة تتفوق بها على الاخرين وان هذه الميزة تستهدف خلق نظام يمتلك قدرة فريدة او مميزة يتفوق بها على المنافسين من خلال خلق قيمة للزبون بطريقة كفوءة مستدامة يمكن المحافظة عليها باستمرار وتقديمها بشكل افضل من الاخرين .

## ابعاد الميزة التنافسية :

تستطيع المنظمة ان تحقق ميزتها التنافسية من خلال صياغة وتطوير استراتيجية اعمال تنافسية واحدة او مزيجا من الاستراتيجيات الثلاث لبورتر والمتمثلة بما يأتي : (4)

1- استراتيجية قيادة الكلفة الشاملة Cost Leadership Strategy ( الكلفة المنخفضة Low-Cost Strategy ) وتعني قدرة المنظمة على انتاج وتسويق منتجاتها باقل كلفة مقارنة بالمنظمات الاخرى , وذلك يتطلب ان يكون المنتج بكميات كبيرة لمنتجات نمطية كي يسمح للمنظمة بتقديم منتجاتها باسعار اقل من المنافسين , وتحقق الكلفة المنخفضة من خلال الاستخدام العالي للطاقة مما يتطلب وجبات انتاج طويلة لمنتج نمطي بمدى ضيق من الموديلات تقل فيها عمليات الايحاء ولا تكون فيها متغيرات على التصميم , كما ان هذه الاستراتيجية تتطلب تعقب جميع مصادر الضياع لتخفيض عناصر التكاليف ككل ( وليس فقط تكاليف العمل المباشر) وفحص ودراسة اثار كل قرار من القرارات مع تحقيق اقصى قيمة يحددها الزبون , او تنظيم القيمة التي تقابل توقعات الزبون لتلك القيمة من المنتج وكما يدركها الزبون نفسه .

## 2- استراتيجية التمايز Differentiation Strategy

التمايز يعني التفرد بالشئ واستراتيجية التمايز تعني قدرة المنظمة على تقديم منتج متميز وفريد له قيمة مرتفعة من وجهة نظر المستهلك ولا تقتصر على نشاط معين بل يظهر في كل فعل تقوم به المنظمة لكي تكون منتجاتها متميزة وفريدة , ويذهب التميز الى ابعد من الخصائص المادية للمنتج لتصل الى الخدمات المرتبطة بالمنتج مثل سهولة الحصول عليه وعملية تسليمه وتركيبه وصيانتة ... الخ . ان استراتيجية التمايز يمكن ان تتحقق من خلال مقابلة طلبات الزبون وتأخذ الجودة الاولوية , حيث انها لاتعني مطابقة مواصفات التصميم او جودة وظائف اداء المنتج فحسب بل اصبح يستهدف رضا الزبون ومقابلة توقعاته من خلال التركيز على اي بعد من الابعاد المرتبطة بالجودة كتصميم متفوق للمنتج , خدمة بارزة , المرونة والتنوع , ابداع مستمر , استجابة سريعة . ( 5 )

## 3- استراتيجية التركيز او تجزئة السوق Market Segmentation / Focus Strategy

استراتيجية تتبعها المنظمة في جزء من السوق كي توجه جهودها لخدمة الزبائن في هذا الجزء فقط , وتتحقق هذه الاستراتيجية بميزتها التنافسية من خلال الكلفة المنخفضة او بواسطة التمايز بالمنتج ولكن في جزء معين من السوق وليس السوق ككل , اي ان هذه الاستراتيجية تتوجه بشريحة معينة فقط من الزبائن في السوق دون سواهم وبذلك تصبح الاسواق الكبيرة مجزأة اكثر فأكثر الى اسواق صغيرة لتحقق المنظمات ميزاتها التنافسية .

## مصادر الميزة التنافسية

هناك مصدرين اساسيين للميزة التنافسية هما المهارات والموارد المتميزة وهذه المصادر تستخدم لتحقيق التميز في المنتجات وتخفيض التكلفة , وسواء تعلق الامر بالمهارات او الموارد المتميزة فان اهم مصادر الميزة التنافسية تتلخص في : ( 6 )

- التكنولوجيا ... تعتبر عامل قوي من عوامل تغيير القدرات التنافسية للمنظمة كونها تشمل التطبيقات العملية للنظريات العلمية والخبرات المكتسبة لتطوير عمليات الانتاج.
- المعرفة ... المنظمة الناجحة تهتم بالتجميع المنظم للمعرفة من المصادر المختلفة وتحللها وتفسرها لاستنتاج مختلف المؤثرات في توجيه واثراء العمليات الانتاجية وتحقق التحسن في الاداء والارتقاء الى مستويات اعلى من الانجاز .
- الجودة ... قدرة المنتج على تلبية حاجات العميل .
- الموارد البشرية ... تعتبر المصدر الحقيقي لتكوين الميزة التنافسية للمنظمة كون الموارد البشرية هي القدرة على تنظيم الاستفادة من الموارد الطبيعية والمالية والتكنولوجية .
- الموارد المالية ... تمكن المنظمة من تعميق انشطتها وتوسيعها على نطاق اكبر من خلال الاعتماد على استثمارات فعالة تعمل على تحقيق الاهداف المالية والتنافسية للمنظمة .

## المطلب الثاني : ادارة الازمات

### مفهوم الازمة :

تختلف مفاهيم الازمة باختلاف موضوعاتها , ولقد وردت عدة مفاهيم للازمة من قبل العديد من الباحثين , فمنهم من عرفها بانها " سلسلة متصلة من الاحداث تبدأ بحادثة صغيرة تتطور الى حدث اكبر ثم تتحول الى مايشبه الصراع وتنتهي بالوصول الى درجة الازمة ( Incident \_\_\_ Accident \_\_\_ )

( Conflict \_\_\_ Crisis ) , فالازمة هي نوع من التمزق والتدهور الذي يؤثر فعليا على نظام المنظمة ككل ويهدد قواعدها الاساسية وشعورها بذاتها وكيانها " ( 7 )  
كما وعرفت بانها " تعني تهديدا خطيرا متوقعا او غير متوقع لاهداف وقيم ومعتقدات وممتلكات الافراد والمنظمات والدول والتي تحد من عملية اتخاذ القرار " ( 8 ) , اما عليوة فقد عرفها " توقف الاحداث في المنظمة واضطراب العادات مما يستلزم التغيير السريع لاعادة التوازن " ( 9 ) . وعرفها ارمسترونج (Armstrong) بانها " مجرد احداث مفاجئة وغير متوقعة وربما يمكننا ان نتوقع حدوثها " ( 10 ) .

### سمات الازمة :

يمكن تحديد مجموعة من السمات الاساسية لازمة منها : ( 11 )

- 1- الادراك بانها نقطة تحول .
- 2- تتطلب قرارات سريعة .
- 3- تهدد اهداف وقيم الاطراف المشاركة فيها .
- 4- فقدان او ضعف السيطرة على الاحداث .
- 5- تتميز بضغط عامل الوقت والشعور بالضبابية والاضطراب مما يولد القلق .

### ادارة الازمات

ان ادارة الازمات ليست بالامر السهل كونها محاطة بالغموض وعدم التاكيد وعلى الرغم من امكانية التنبؤ او توقع حدوث مثل هذه الازمات فان ادارتها كمارسة عملية تحتاج الى متطلبات ليست بالسهلة ولا بالمتوفرة دائما وفي جميع المنظمات , وعليه فلا بد من ان تفهم ادارة الازمات كفعل وليس كرد فعل لانها تعني الاستعداد لمواجهة الازمات من خلال تخطيط وتنفيذ عدد من الاستراتيجيات التي يمكنها منع او تقليل الاثار السيئة على المنظمة .

( 12 )

كما وتعني ادارة الازمات جميع الوسائل والاجراءات والانشطة التي تنفذها المنظمة بصفة مستمرة في مراحل ما قبل الازمة وخلالها وبعد وقوعها والتي تهدف من خلالها منع وقوع الازمة كلما امكن ومواجهة الازمة بكفاءة وفاعلية وازالة الاثار السلبية التي تخلقها الازمة لدى العاملين والجمهور واخيرا تحليل الازمة والاستفادة منها في المستقبل .

إضافة إلى ما تقدم فإن إدارة الالتزامات تعني تحديد منهج واضح للتعامل مع الإلزامية عند حدوثها بالاعتماد على الوعي الكامل بقدرات المنظمة من حيث أسلوب الإدارة السائد وطبيعة العمل والقدرات الشخصية للمدراء التي تتمثل بالانفتاح على الموظفين وتقبل مقترحاتهم التي تساعد على حل الإلزامية ، كما عليهم أن يتمتعوا بالصبر والتأني وعدم التسرع باتخاذ القرارات غير المدروسة وبالذات الوقت ، فعلى المدراء أن يكونوا حاسمين في تعاملهم مع الإلزامات من خلال تفاعلهم معها بسرعة معتمدين بذلك على مهاراتهم وخبراتهم الفائقة في سرعة اتخاذ القرار الصائب ، كما يجب أن يتم تقدير القدرات المادية والبشرية المتوفرة لدى المنظمة بشكل سليم لأن أي خطأ أو مبالغة بذلك سيؤدي إلى نتائج سلبية . ( 13 )

وبذلك فإن إدارة الإلزامية تعني الاستعداد لما قد يحدث والتعامل مع ما حدث ، أن للإلزامات بكل أنواعها دور في تاريخ الشعوب والمجتمعات سواء على صعيد الهدم أو البناء ، فقراءة متأنية لدور الإلزامية بشكل عام يفضي بنا إلى تلمس خيط يقودنا إلى حقيقة مفادها أن المجتمعات التي اعتمدت الهرم القيادي فيها على فرق خاصة وكفاءة في التعامل مع الإلزامات كانت أصعب عودة وأكثر قدرة على المطاولة والاستمرار من قريناتها التي انتهجت أسلوباً مغايراً تمثل بالتصدي المرتجل والتعامل بطرق غير مدروسة سلفاً مع بؤر الصراع والتوتر ما أدى إلى ضعفها وتفككها .

أما مراحل نظام إدارة الإلزامات فتتمثل بما يأتي : ( 14 )

- 1- اكتشاف إشارات الإنذار وتعني تشخيص المؤشرات والأعراض التي تنبأ بوقوع أزمة ما .
- 2- الاستعداد والوقاية وتعني التحضيرات المسبقة للتعامل مع الإلزامية المتوقعة بقصد منع وقوعها أو تقليل أثارها .
- 3- احتواء الأضرار ، وتعني تنفيذ ما خطط له في مرحلة الاستعداد والوقاية والحيلولة دون تفاقم الإلزامية وانتشارها .
- 4- استعادة النشاط ، وهي العمليات التي يقوم بها الجهاز الإداري لغرض استعادة توازنه ومقدرته على ممارسة أعماله الاعتيادية كما كان من قبل
- 5- التعلم ، وهو المرحلة الأخيرة المعنية ببلورة ووضع الضوابط لمنع تكرار الإلزامية وبناء خبرات من الدروس السابقة لضمان مستوى عالٍ من الجاهزية في المستقبل .



## المبحث الثاني

### الانشطة المحاسبية

#### مفهوم الانشطة :

ان اي منظمة تنقسم عملياتها الى مجموعة من الوظائف حيث ان الوظيفة هي " وحدة فرعية تتشابه فيها مهارات الافراد ويستخدمون نفس مجموعة الموارد " ( 15 ) , ولغرض تركيز العمل اكثر , تقسم الوظائف الى مجموعة من الانشطة وقد عرف النشاط بانه "وحدة عمل او مهمة لغرض تحقيق هدف محدود" , او هو " عمل ينجز بواسطة شخص , ماكينة , تكنولوجيا معينة ويتم بواسطة ( حركة , فعل , صفة , اسم ) اي انه يتم بحركة لفعل معين وبواسطة شخص او جهة معينة وقد يحدث نتيجة ترابط نشاط لنشاط " ( 16 ) وان الانشطة تتعدد وتختلف من منظمة الى اخرى ومع تعددها يمكن حصرها في اربع مجاميع هي :

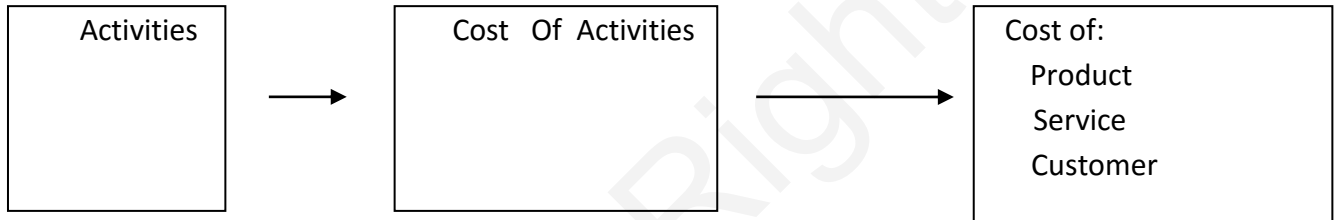
- 1- أنشطة لدراسة وتهيئة العمليات الانتاجية وتتضمن هذه الانشطة ( البحث , التطوير , الاستئجار , تشغيل العاملين , شراء المواد الاولية , شراء المعدات ) ويطلق عليها أنشطة المدخلات .
  - 2- أنشطة انتاج السلع او الخدمات وتتضمن الانشطة التشغيلية واستخدام المعدات وخرن الانتاج وفحص المنتجات ويمكن ان يطلق عليها أنشطة العمليات .
  - 3- أنشطة ترتبط بالتعامل مع الزبون وتتضمن أنشطة المبيعات وخدمات الزبون والتوزيع ويطلق عليها أنشطة المخرجات .
  - 4- أنشطة مساندة للأنشطة الثلاث السابقة مثل الأنشطة الادارية ( الموارد البشرية , المالية , القانونية )
- اضافة لماتقدم فان هناك أنشطة محاسبية يعبر عنها بالانظمة المتعلقة باحتساب الكلف والمتمثلة بالانواع التالية:

#### 1- نظام الكلفة على اساس الانشطة ABC

نتيجة لتعدد اصناف المنتجات وادخال التكنولوجيا الحديثة في العمليات الانتاجية حيث اصبح العمل يمثل نسبة قليلة من الكلفة الكلية , بينما ازدادت الكلف غير المباشرة وازداد الاهتمام بها للاسباب التالية : ( 17 )

- 1- الاتمته التي تحتاجها الكثير من الانشطة كتهيئة المكائن والجدولة وهندسة الانتاج .
- 2- التاكيد على خدمة المستهلك بشكل افضل .
- 3- التشوهات الحاصلة عن عملية توزيع الكلف غير المباشرة والتي اصبحت غير ملائمة وبعيدة عن المنطق والواقع .
- 4- تعدد المنتجات وشدة المنافسة بين المنتجين .

ولكي تستطيع المنظمات مواجهة التنافس العالمي فلا بد لها من ان تمتلك نظاما لها القدرة على خلق معلومات كلفوية فعالة لم تستطع الانظمة التقليدية تليبيتها وكان على تلك المنظمات معرفة الانشطة التي تدخل في صناعة المنتج او توفير الخدمة وكلفة تلك الانشطة لتخفيض كلف المنتج , لذلك فقد نشأ ( نظام الكلفة على اساس الانشطة ABC ) , والذي عرفه ( Horngren ) على انه " النظام الذي يقوم بتتقيح نظام الكلفة التقليدي, بالتركيز على الانشطة كاهداف كلفة اساسية , ويحسب هذا النظام كلف هذه الانشطة ومن ثم تخصيص كلف هذه الانشطة لاهداف الكلفة مثل المنتجات والخدمات والزيائن " ( 18 ) , كما وعرفه " نظام لتخصيص التكاليف على مرحلتين , اذ يتم في المرحلة الاولى تخصيص عناصر التكاليف على مجوعات الكلف والتي تتمثل بمراكز الانشطة , ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيص تلك التكاليف على المنتجات بموجب الانشطة اللازمة لانجازها " ( 19 ) , اما التكريتي فقد عرفه بانه " نظام كلفوي متكامل يمكن من خلاله الحصول على كلفة وحدة منتج من المنتجات فهو يشمل مكونات النظام من مدخلات وعمليات ومخرجات " ( 20 ) ويمكن توضيح مفهوم نظام ABC بالشكل التالي : ( 21 )



ان نظام ABC يعتبر نظاما متكاملًا , فهو ليس مجرد اسلوب او طريقة لتوزيع التكاليف غير المباشرة بل هو نظام مكون من مدخلات تتمثل بالبيانات المالية والتي تعني حسابات التكاليف والبيانات غير المالية التي تعني المعلومات الخاصة بموجهات الكلفة , وعمليات التشغيل التي تتمثل بجميع العمليات الحسابية والاجراءات اللازمة لاستخراج الكلفة للوحدة الواحدة من موجهات التكلفة واستخراج تكلفة كل نشاط , اما مخرجاته فتتمثل في تحديد كلف اهداف التكلفة والتي تعني كلف الانشطه وتحديد تكلفة كل منتج .

ان نظام ABC يستند في تحديد التكاليف على فكرة اساسية هي ان الانشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك الانشطة , اي ان الانشطة هي التي تسبب الكلف وليس المنتجات .

لقد نضج نظام ABC بسبب التقدم التقني الكبير في اساليب الانتاج , والتشكيك في دقة النتائج التي تقدمها الانظمة التقليدية لاحتساب كلف الانتاج اضافة الى تزايد حاجة ادارات المنظمات لمعلومات اكثر دقة وتفصيلا وتاتي الدقة المتزايدة على وفق نظام ABC لتحديد كلف المنتج عن :

1- تحديد عدد كبير من مجوعات كلفة النشاط .

2- مواصفات موجه الكلفة الملائم لكل نشاط . ( 22 )

وهكذا ينظر الى هذا النظام على انه الحل الافضل لجميع المشاكل الناشئة من جراء استخدام الانظمة التقليدية.

ويسعى نظام ABC الى تحقيق مجموعة من الاهداف تتمثل بما يأتي :

1- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين مختلف المنتجات .

2- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة من المنتجات .

- 3- يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لاتضيف قيمة للمنتوج والعمل على تقليلها .
- 4- تحديد كلف المنتج بالدقة المطلوبة .
- 5- تقديم معلومات للادارة تفيدها في اتخاذ القرارات وتحديد اسباب ارتفاع التكاليف في منتج ما .
- 6- يعطي صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حده .

### 1- نظام الادارة على اساس الأنشطة ABM

بعد ان تم تحديد تكاليف الأنشطة من قبل نظام ABC الذي اوضح سلوك التكاليف لكل نشاط , ياتي دور نظام ABM لادارة تلك الأنشطة , ويكمن مفهوم هذا النظام بانه " حقل علمي يركز حول ادارة الأنشطة في المنظمة كمسلك للتطوير المستمر باتجاه القيمة المستلمة بواسطة الزبون والربحية الناتجة عنها " ( 23 ) , وعرف بانه " وصف لقرارات الادارة والتي تستخدم معلومات ABC نحو ارضاء المستهلكين وتحسين الربحية " ( 24 ) , اما Embelemsvay فيرى ان " ABM يكامل ABC ولكن على مصفوفة وياخذ بنظر الاعتبار وجهة نظر الادارة فهو يهتم بالعمليات التي تضمن الأنشطة " ( 25 ) , ويقوم نظام ABM بادارة الأنشطة من خلال تناوله لها من حيث اضافتها للقيمة او عدم اضافتها للقيمة , فالأنشطة التي تضيف قيمة هي الأنشطة التي اذا محذفت فسوف يؤثر حذفها على نوعية المنتج او الخدمة المقدمة للزبون مثل المواد الاولية , المكانن والالات ... الخ , اما الأنشطة التي لاتضيف قيمة فهي الأنشطة التي توفر الفرصة لتخفيض التكاليف دون التأثير في نوعية المنتج وقدرته على اشباع حاجة ورغبة المستهلك مثل تخزين الحجر لعملية البناء او تعدد المخازن لمنتج واحد , لغرض تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لاتضيف قيمة للمنتج ثم تصنيف الأنشطة الى التصنيفات الآتية : ( 26 )

- 1- أنشطة تضيف قيمة وغير كفوءة .
- 2- أنشطة لاتضيف قيمة وكفوءة .
- 3- أنشطة لاتضيف قيمة وغير كفوءة .
- 4- أنشطة تضيف قيمة وكفوءة .

وبنظرة معمقة للتصنيفات اعلاه نلاحظ انه بالامكان الاستغناء عن النشاطين 2, 3 في الامد الطويل كونهما لاتضيف قيمة للمنتج وبالتالي فان حذفها سيؤدي الى تخفيض في هيكل التكاليف في المنظمة في الامد الطويل , ولكن قد لايمكن التخلي عنها في الامد القصير , وقد لايمكن اجراء تغيير في العمليات او اعادة تصميم المنتج حيث ان وضعه الحالي يحتاج الى هذه الأنشطة رغم انها لاتضيف قيمة , وفي هذه الحالة لايد من تفعيل كفاءة النشاط رقم ( 3 ) لتخفيض التكاليف , اما النشاط رقم ( 1 ) فيجب زيادة كفاءته كونه يضيف قيمة ولايمكن حذفه . ان تحسين اداء الأنشطة غير الكفوءة يدفع المنظمة لتبني اعادة عملية التطوير والتحسين المستمر لتلك الأنشطة ولايجاد افضل الطرق لانجاز تلك الأنشطة وتتم عملية التحسين باتخاذ الاتجاهات الآتية : ( 27 )

- 1- تخفيض الأنشطة Activity Reduction : يعني تخفيض الوقت المنقضي لاداء النشاط او تخفيض الجهد اللازم لاداء الأنشطة.
- 2- هدف النشاط Activity Elimination : وهذا يتطلب تغيير في العمليات او اعادة في هندسة العمليات

3- اختيار النشاط Activity Selection : عندما يتم الإنتاج باكثر من اسلوب فيتم اختيار النشاط ذو التكاليف الاقل او استبدال النشاط النشاط بنشاط اكثر كفاءة .

4- مشاركة النشاط Activity Sharing : وتعني تصميم المنتج بطريقة يمكن من خلالها المشاركة مع منتجات اخرى بنفس الانشطة مما تقدم نلاحظ ان نظام ABM يركز على العمليات التي تشملها الانشطة وان تخفيض التكاليف يتم من خلال تخفيض العمليات التي لا يكون لها اثرا على ادارة المنتج الذي يقدم للزبون .

### 1- تحليل سلسلة القيمة Value Chain Analysis :

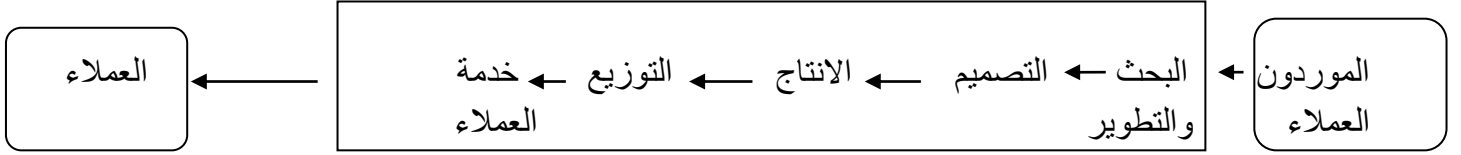
عندما تستخدم محاسبة التكاليف لاغراض الادارة فسيطلق عليها المحاسبة الادارية كون المدير هو المستخدم الاساسي للمعلومات المحاسبية التي يقوم بها محاسب التكاليف , وبما ان المدير يدرك اهمية جودة وتوقيتات السلع والخدمات المقدمة للزبائن فان محاسب التكاليف سيكون متفهما لاهمية المعلومات المحاسبية المقدمة للمدير بدقتها وتوقيتها المناسب .

ان فلسفة تحليل سلسلة القيمة هي الركيزة الاساسية لمنهجية محاسبة الانشطة وسلسلة القيمة تعني " كل وظائف الاعمال المتتالية والتي تضيف قيمة للسلع او الخدمات " ( 28 ) , وتتمثل تلك الوظائف بما يأتي :- (29)

- 1- البحث والتطوير.. وتهتم هذه الوظيفة بتقديم الافكار المتعلقة بالمنتجات من السلع والخدمات والعمليات المطلوبة لانتاجها واختيار تلك المنتجات .
- 2- تصميم السلع والخدمات والمتضمنة هندسة التصميم واختبار تلك التصميم وامكانية انتاجها بكميات كبيرة .
- 3- وظيفة الانتاج المتمثلة بتجميع الموارد وتنسيقها لانتاج السلعة او تقديم الخدمة .
- 4- تسويق السلع والخدمات المنتجة من خلال تعريف الزبائن بها وحثهم على شرائها .
- 5- توزيع المنتجات الذي يشمل الية توصيل السلع والخدمات للزبائن .
- 6- خدمة الزبائن .. وهي الانشطة المعاونة المقدمة للعملاء .

وبذلك يمكن القول ان محاسبة التكاليف انتقلت من قياس الكلف الى قياس القيم وما صار لذلك من تاثير على الادارة العليا غير المعتادة على هذا الاجراء , وتم التركيز على تحليل قيمة النوعية وقيمة الاستثمار لتحسين قيمة المنظمة ككل , الاستثمار في البحث والتطوير , التسويق , والتكوين المهني ( التدريب المهني ) , الاتمته , تنظيم العمل , الاستعانة بالنصائح الخارجية والاتصال , ولا بد من تحقيق التكامل والتناسق بين جهود جميع وظائف الاعمال بالشكل الذي يؤدي الى تحسين قدرات كل وظيفة من هذه الوظائف .

ان استخدام المصطلح الموسع لسلسلة القيمة انما يؤكد على ان الاطراف في اعلى السلسلة كالموردين والاطراف في نهايتها كالعلاء تعد اطرافا مهمة في تحليل السلسلة , ومن ثم فان قضية رضى المستهلك لها الاولوية الاولى في القاء الضوء على اهمية تبني وجهة نظر عرضية وشاملة لكل الاطراف التي تتضمنها سلسلة القيمة وكما يتضح في الشكل التالي :



حيث يكون التركيز على جميع وظائف الاعمال المتعلقة بالسلعة او الخدمة من البداية الى النهاية وبغض النظر عما اذا كانت هذه الوظائف تستمر كلها بالتنظيم او بتنظيمات اخرى مستقلة قانونيا .

### المبحث الثالث

#### دور الانشطة المحاسبية في تحقيق الميزة التنافسية

##### 1- دور نظام ABC في تحقيق الميزة التنافسية

ان نظام ABC له دور مهم في استراتيجية المنظمة والتخطيط طويل الامد وتطوير ميزة الكلف التنافسية , حيث انه يوجه الانظار الى الانشطة وتوزيع كلفها على المنتجات , اي انه يركز على ادارة الانشطة لتخفيض التكاليف , حيث ان تخفيض التكاليف يتطلب تغيير في الانشطة , فاذا ما ارادت الادارة العليا تخفيض التكاليف فانه من المستحيل معرفة تأثير التغيير في الانشطة على التكاليف من دون معلومات الكلفة التي تتوفر عن طريق نظام ABC . (30)

ان الكلف تدار في المدى الطويل عن طريق رقابة الانشطة التي تسببها , ولذلك فان هدف الادارة هو الانشطة بدلا من التكاليف كما جاء بدراسة ( Mitchell ) التي اعدتها حول استخدامات نظام ABC التي بينت ان اكثر المنظمات تبنت هذا النظام لغرض تخفيض التكاليف حيث بلغت النسبة 88% ومن ثم التسعير الذي بلغ 65% وكلاهما ادوات مهمة لتحقيق الميزة التنافسية .

ان استخدام تحليل الانشطة ومعرفة مسببات الكلف الخاصة بها وفهم سلوكها على المدى البعيد والذي جاء به نظام ABC المبني على اساس ان النظام يفيد في تحديد افضل اسلوب في تحديد الموارد والتخصيص في مجمل العمليات حيث يظهر الجدول التالي امثلة لتخفيض التكاليف في النظام التقليدي ونظام ABC

#### مقارنة بين اسلوب التخفيض في النظام التقليدي ونظام ABC

امثلة في تخفيض التكاليف	نظام الكلفة على اساس الحجم ( التقليدي )	نظام الكلفة على اساس الانشطة (ABC)
تخفيض وقت التهيئة	يهمل التخفيض في الاجور المباشرة	تخفيض وقت التهيئة للحصول على اقل كلفة للتقديم
حذف نشاط مناولة المواد	يهمل التخفيض في المواد المباشرة	حذف النشاط لتخفيض كلفة مناولة المواد ( اذا امكن ذلك )
اختيار العمليات المدخلة	اختيار بديل باقل مستوى من الوحدات	اختيار بديل ذو كلفة منخفضة
استخدام المضامين العامة	العائد وليس الكلف	استخدام المضامين العامة حيثما كان ذلك ممكنا

بقي من المهم الاشارة الى ان التخفيض في نظام ABC سواء اكان بحذف أنشطة او بتخفيض كلفها يعتمد بشكل اساسي على مدى استجابة الادارة للمعلومات التي وفرها نظام ABC وهي عملية تستوجب الدخول بنظام ادارة الكلفة على اساس الانشطة ABM .

#### 2- دور نظام ABM في تحقيق الميزة التنافسية

يحقق نظام ABM الميزة التنافسية من خلال ما يأتي :

- 1- ان النظام يقيس كفاءة وفاعلية الانشطة والعمليات ويحدد كيف يمكن للمنظمة ان تحسن من ادائها لخفض الكلف وزيادة القيمة .
- 2- يلفت نظر الادارة الى تخصيص الموارد الى المستهلك الرئيسي , المنتجات الرئيسية , الانشطة الرئيسية التي تضيف قيمة .
- 3- يحث الادارة على اتباع منهج التطوير المستمر الذي يؤدي الى الحفاظ على الميزة التنافسية للمنظمة .

### 3- دور تحليل سلسلة القيمة في تحقيق الميزة التنافسية

قد يسأل البعض , كيف يمكن لتحليل سلسلة القيمة ان تساعدنا في الحصول على اسلوب للتنافس في ظل بيئة معقدة ومتغيرة؟ وللجابة على هذا السؤال لابد من التركيز على الابعاد الاستراتيجية وبالذات تحليل البيئة الخارجية والتهديدات التي تتعرض لها الاستراتيجية ثم التعرّيج على ماهو هدف المنظمة ؟ فهدف المنظمة هو تقديم خدمة او سلعة بمستوى تنافسي للزبون , ويتطلب ذلك انجاز مجموعة من الانشطة تسمى ( سلسلة الانشطة ) او ( سلسلة القيمة ) . ويمكن النظر الى هذه الانشطة بمنظارين , الاول مدى كون هذه الانشطة تضيف قيمة للزبون , والثاني , هل يتم انجاز هذه الانشطة باقل التكاليف قياسا بالمنظمات الاخرى؟ ( 31 )

ان الاسلوب الاخر للحصول على ميزة تنافسية يعتمد في اي موقع في سلسلة القيمة يمكن للمنظمة ان تستثمر فيه مواردها بحيث يصعب على منافسيها مضاهاتها , حيث تقوم كثير من شركات الحاسوب على سبيل المثال ( والتي قامت باستثمارات كبيرة في البحث والتطوير ) باستخدام استراتيجية عالمية للاستفادة من الميزة التنافسية , حيث يتطلب من المنافسين المرتقبين ان يقوموا باستثمارات كبيرة في مجال البحث والتطوير لتقديم منتجات يمكن لها ان تنافس منتوجاتها , وبما ان المنظمة قد تحملت هذه التكاليف فيمكنها ان تقدم اسعار واطنة نسبيا الامر الذي يصعب تحقيق النجاح للمنافسين الجدد في السوق .

ان نظام التكاليف التقليدي لا يستطيع ان يحقق اهداف المنظمة كونه مصمم باحكام ( غير مرنة ) وهو اقل فائدة في تحليل سلسلة القيمة والتي تصمم للتحليلات خاصة لانشطة المنظمات تساعدنا في تحقيق الميزة التنافسية , ومن ثم ان نظرة المنظمة

الى النظام التقليدي تختلف عنها في النظم الجديدة حيث انها تنظر الى متطلبات الادارة في النظام التقليدي , وهي بذلك تهتم بقياس وتسجيل التكاليف والدخل وتوفير معلومات مالية لاداء المنظمة والقرارات الانفرادية , وهي في كل الاحوال تتعلق بالعمليات الداخلية للمنظمة , في حين يلاحظ عند تحليل سلسلة القيمة ان بعض الانشطة لها علاقة بالبدايل او الامدادات الخارجية مثل ( نشاط التسويق ) والذي يهتم بشكل اساسي في كيفية تقديم افضل توزيع للميزة التنافسية , والجدول الاتي يعرض فروقات تحليل سلسلة القيمة في ظل النظام التقليدي وتحليل الكلف لسلسلة القيمة . ( 32 )

## تحليل كلف سلسلة القيمة Value Chain Analysis

نظم كلف سلسلة القيمة	نظم الكلف التقليديّة	الاليات
الزبون منظار القيمة	العمليات الصناعيّة	التركيبات
الانشطة التي تضيف القيمة أجزاء (نسب الكلف للمنتج)	المنتجات الوظائف	هدف الكلفة
وحدات (المنتجات) الاستراتيجية الوحدات (المنتجات التي تخلق القيمة)	الكلف ومراكز المسؤولية	وجهة نظر المنظومة
مميزة (مدركة) التعظيم	مهملة بشكل عام توزيع الكلف , اسعار التحويل	الارتباطات بين الانشطة
قرارات استراتيجية	مقاييس الحجم	موجهات التكلفة
قل دقة تشير الى مجموعة من التساؤلات	اكثر دقة ( محكمة )	الدقة

### الخاتمة

في ظل التنافس العالمي وقدرة المنظمات على مواجهة الازمات التي تتعرض لها وادارتها بشكل يجعل المنظمة في موقف قوي لتجاوزها , اضافة الى توجه العالم نحو القرية الصغيرة باستخدام التكنولوجيا قد عزز من هذه القدرة , حيث تمثل في ان ادارات المنظمات تسعى لتكون منتجاتها قادرة على منافسة المنتجات الاخرى , وعلى تلك الادارات ان تلم بشكل تفصيلي بالانشطة الداخلة في العملية الانتاجية للسلع والخدمات وكلفة تلك الانشطة كي تتمكن من من تحديد كلفة الوحدة الواحدة من تلك المنتجات لتساعد في عمليات التسعير التي ستعزز من مكانتها وحصتها السوقية اذا ماكانت اقل من اسعار منتجات المنافسين نتيجة لتخفيض كلفة المنتجات , وبالتالي فان ذلك يحقق للمنظمة ميزة تنافسية تستطيع من خلالها مواجهة الازمات بكل اشكالها .



ان نظام ABC يقدم للادارة رقم ادق في كلفة المنتج فعلى الادارة ان تستفيد من هذه البيانات في عملياتها الادارية من تخطيط ورقابة وقرارات متعلقة بتسعير المنتجات , ان التوجه الى العالمية والرقمية في حل الازمات ادت الى ظهور اتجاهات جديدة لاهداف المنظمة تمثلت بارضاء الزبون لتحقيق المنظمة لهدفها النهائي وذلك يتم من خلال توفير قيمة للزبون وبالتالي تحقيق تعظيم الحصة السوقية للمنظمة . مما تقدم يتوجب على المنظمة ان تؤدي انشطتها بكفاءة وفاعلية لكي تضمن تحقيق هذه القيمة , اما سلسلة القيمة التي تمثل مجموعة من الانشطة المترابطة والمتسلسلة وهي التي تعمل على اضافة قيمة Value ( منفعة Utility ) للمنتج (سلعة كان ام خدمة ) المقدم من قبل المنظمة من خلال دور سلسلة القيمة في ادارة الكلفة الاستراتيجية , فمثلا .. هل يجب ان تركز المنظمة على رابط واحد في سلسلة القيمة مثل الانتاج او التجميع ؟ , وهل تتوسع لتتضمن الحصول على المواد الخام والتوزيع ؟ , وهل هناك فرص لانشاء روابط نافعة مع المجهزين الذين يقعون في بداية سلسلة القيمة مع الزبائن الذين يمثلون نهاية سلسلة القيمة ؟ , ان ذلك يعد من الامور الاستراتيجية التي تحركها مجموعة عوامل , اهمها الكلفة .

ان نظامي ABC و ABM قائمين على الانشطة , مما يتطلب دراسة سلسلة القيمة وتحليل الانشطة بشكل جيد ومن ثم يتم تحديد الانشطة الحقيقية وغير الحقيقية للقيمة , ولا بد من الاشارة الى استخدامات سلسلة القيمة في مختلف مراحل تحليل الكلفة , الحجم , والربح , فمثلا تحسين النوعية سيؤدي الى زيادة التكاليف الثابتة بسبب استخدام مكائن والات افضل , او زيادة التكاليف المتغيرة بسبب استخدام مواد اولية بنوعية افضل او ايدي عاملة بمهارات اعلى , وقد يكون لتحسين النوعية اثر ايجابي على المبيعات مما يساهم في زيادة الحصة السوقية وهذا هو احد العوامل التي تساهم في قوة المنظمة بامتلاكها لمثل هذه الميزة التنافسية وقدرتها على مجابهة المنافسين من جانب والظروف الاخرى المؤثرة سلبيا من جانب اخر .

## المصادر:

- 1- محسن , عبد الكريم والنجار , صباح , "ادارة الانتاج والعمليات " , الذاكرة للنشر والتوزيع , بغداد , ط4 , 2012 , ص 54.
- 2- نبيل , مرسي خليل , " الميزة التنافسية في مجال الاعمال " , مركز الاسكندرية للكتاب , الاسكندرية , مصر , 1998 , ص 37.
- 3- معالي , فهمي حيدر , "نظام المعلومات مدخل لتحقيق الميزة التنافسية" , الدار الجامعية , الاسكندرية , مصر 2002 , ص 8.
- 4- محسن , عبد الكريم , مصدر سابق , ص 8.
- 5- نبيل , مرسي خليل , مصدر سابق , ص 85.
- Evans,J.R,"Production & Operation Management", 6<sup>th</sup>, West Publishing Company,1997,P;86.
- 6- عبد السلام , ابو قحف , " كيف تسيطر على الاسواق ؟,تعلم من التجربة اليابانية " , الدار الجامعية , الاسكندرية , مصر , 2003 , ص 246.
- 7- الجمال , راسم وعياد , خيرت , " ادارة العلاقات العامة , المدخل الاستراتيجي " , القاهرة , 2005 , الدار المصرية اللبنانية , ص 334.
- 8- جبر , محمد صدام , "ادارة الازمات : نظرة مقارنة بين النموذج الاسلامي والنموذج الياباني " , الاداري , السنة 21 , عدد 76 , مارس 1999 .
- 9- عليوة , السيد , "ادارة الازمات والكوارث مخاطر العولمة والارهاب الدولي" , سلسلة دليل صنع القرار (2) , القاهرة , دار الامين للنشر والتوزيع , 2004 .
- 10- Armstrong , Michael,"How To Be An Even Better Manager",2001,U.K;Kogan,P;194
- 11- عليوة , السيد , مصدر سابق , ص 25 .
- 12- الجمال و عياد , مصدر سابق , ص 340 .
- 13- Armstrong,Michael, مصدر سابق , ص 100-101 .
- 14- الاعرجي , عاصم حسين , "ادارة الازمات بين (الوقائية والعلاجية )" , دراسة مسحية في المصارف الاردنية , الادارة العامة , مجلد 39 , العدد الاول , ابريل , 1999 .
- 15- Martin,James , " Management Accounting Concept", Internet : Chapter 7 ,Activity Based Costing , Entrnet , (95;56)

Gary Cokins , " Activity –Based Costing & Environmental", January 2001, -16 p; 51

Atkinson , Anthony A., And Banker, Rajiv D. And Kaplan , Roberths And -17 Young , S. Markr , "Management Account Prentice Hall International Inc. Newjersey , 1995

Drury,"Cost Management & Strategic Management, Management -18 Accounting " , 6<sup>th</sup> Ed , 2004

Hongren, et-al,"Cost Accounting Managerial Emphasis", 10<sup>th</sup> Ed . 2013 , -19 ISBN

20- التكريتي, اسماعيل , "محاسبة التكاليف المتقدمة , قضايا معاصرة " , دار الحامد للنشر والتوزيع , 2006 .

-21 Horngren et-at مصدر سابق

Hilton , Ronald , " Managerial Accounting " , 9th Edition , Mc , Grawthinc -22 Amazon , 2011

-23 Gary , Cokins ,2001 مصدر سابق .

-24 Horngren et-al , 2000 مصدر سابق .

Emblemsuag & Bras , " Activity –Based Cost & Environmental -25 Management " , Prent , ICE ,Hall , 2001

Kaplan & Atkinson , "Managerial Accounting " ,Prent ,ICE , -26 Hall , 2004

-27 Emblemsuag & Bras ,2001 مصدر سابق , ص 87 .

Porter , Micheal , Creating Value – Based Competition On Results By -28 Michaele , 2006

-29 Hongren et- al , مصدر سابق , ص 3 .

Maher & Deak in , " Cost Accounting " , 5<sup>th</sup> Ed , 1997 , p;268

-30

Joyce & Woods , " Essential Strategic Management " , First Ed , 1996, p -31  
;135

32- نفس المصدر السابق , ص 141 .

Copy Rights