المحور الاول

محاسبة التسيير في ظل بيئة الأعمال الحديثة

الوحدة الأولى: محاسبة التسيير في ظل البيئة الحديثة

أولا: ماهية مراقبة التسيير

1- التطور التاريخي لمراقبة التسيير
2- مفهوم مراقبة التسيير
3- أهمية مراقبة التسيير
4- أهداف مراقبة التسيير
5- خصائص مراقبة التسيير
6- مهام مراقبة التسيير
7- مسار ومراحل أداء مراقبة التسيير

ثانيا: طبيعة محاسبة التسيير

1- تعريف محاسبة التسيير
2- مهام ووظائف محاسبة التسيير
3- أهداف محاسبة التسيير
4- عموميات حول التكاليف
5- مراحل حساب التكلفة
6- العناصر المكونة للتكاليف

ثالثا: أساليب محاسبة التسيير الحديثة

1- إدارة الجودة الشاملة
2- التكلفة المستهدفة
3- هندسة العمليات وهندسة القيمة
4- نظام التكاليف على أساس الانشطة

الأهداف التعليمية للوحدة

- تذكير الطلبة بالاطار العام لمراقبة التسيير التي تم دراستها سابقا؛
- معرفة أهمية واهداف مراقبة التسيير في المؤسسات التي تسعى لتعظيم قيمتها؛
- معرفة أهم المراحل التي تقوم عليها مراقبة التسيير من أجل الوصول إلى تحقيق الأهداف الإستراتيجية؛
- معرفة أهم الأساليب الحديثة المستخدمة في مراقبة التسيير المعمقة.

تمهيد

تعتبر مراقبة التسيير نظام معلومات يساعد الإدارة على متابعة الأنشطة، وتقييم أداء المؤسسة واتخاذ القرارات، وهي تعتبر حديثة من حيث البحث في الإدارة وعلوم التسيير، وقديمة من حيث الممارسة الميدانية، وهي تركيبة لعنصرين هما الرقابة والتسيير.

أولا: ماهية مراقبة التسيير

لقد مر مفهوم مراقبة التسيير بمراحل تطورية من حيث فلسفتها ومفهومها وطريقة ممارستها وكذا أهدافها وأنواعها، تواكب التغيرات المتتالية التي مست المجالات الإقتصادية والإدارية للمؤسسات.

1- التطور التاريخي لمراقبة التسيير

أحدثت الثورة الصناعية تغيرات جذرية في الحياة الاقتصادية للمؤسسات، ساهمت في إنتقالها من إستقرار المحيط إلى تقلبه وإشتداد المنافسة وتغير أذواق المستهلكين، ولتواكب المؤسسة هذه التطورات قامت بتطوير تقنية تسمح لها بإيجاد حلول لكل العقبات التي تواجهها وتحقيق أهدافها تتمثل في مراقبة التسيير.

وإستخدام مراقبة التسيير كأداة للتسيير تعتبر ظاهرة حديثة طبقت لأول مرة في المؤسسات الأمريكية في بداية القرن العشرين، ولم تنتشر إلا بعد الحرب العالمية الثانية خلال سنوات الخمسينات من القرن الماضي وقد نشأت في المجال العملي ثم انتقلت إلى المجال الأكاديمي، مما جعلها ذات قدرة كبيرة على التكيف مع كل الظروف وحل كل المشاكل مهما كانت تعقيداتها.

ونوجز مراحل تطورها في ما يلي:

أ- مرحلة الرقابة التقليدية للفترة الممتدة من 1910 إلى 1945

منذ ظهورها لأول مرة اعتبرت مراقبة التسيير إمتداد لمحاسبات المؤسسة (المحاسبة العامة ومحاسبة التكاليف)، وقامت بتحديد التكاليف وأسعار التكلفة على أسس جديدة مدعمة أكثر بنظام من العناصر التقديرية والمعيارية للتحكم في هذه التكاليف، وقد صاحب ظهورها التطور التقني والاقتصادي، وظهور العديد من الدراسات والأبحاث كتحاليل تايلور سنة 1905 المتعلقة بمراقبة الإنتاجية، وأبحاث جانت(Gantt) سنة 1915 المتعلقة بالأعباء الهيكلية.

ب- مرحلة البحث عن الأمثلية للفترة الممتدة من سنة 1945 إلى 1968

في هذه المرحلة بحثت مراقبة التسيير على إتمام نظام المعلومات والمساعدة على إتخاذ القرارات، حيث طورت الوسائل التي تسمح بالتسجيل السريع للنتائج الفعلية في سبيل مقابلتها بإنتظام ودوريا مع التقديرات، ما زاد من قدرتها على الاستجابة لرغبة المدراء للمقاربة الدائمة بين النتائج الفعلية والمقدرة، وأسعار التكلفة الحقيقية المقاسة والأهداف المنتظرة، وهذا ما جعل مراقبة التسيير تعتبر كمرادف لمراقبة الموازنات رغم أن هذه الأخيرة ليست إلا جزء منها.

جـ- مرحلة الأبعاد المتعددة لمراقبة التسيير للفترة الممتدة من سنة 1968 إلى 1980

في هذه المرحلة أصبحت مراقبة التسيير أداة لقياس الأداء وتقييم المسؤوليات، فهي تعتبر الأداة الأكثر ملائمة لتحقيق اللامركزية في الربح والتسيير، وتتوافق مع نظام معلومات تفصيلي وشخصي مخصص للتوجيه السريع للقرارات ضمن مفهوم التحكم في التسيير، كما أنها تتواصل مع العديد من أنظمة التسيير وتدمج ليس فقط الجوانب المحاسبية، ولكن أيضا المعطيات التنظيمية والإنسانية في التسيير.

د- مرحلة مراقبة التسيير المتكاملة للفترة التي تبدأ من سنة 1980 إلى يومنا هذا

في هذه المرحلة أصبحت مراقبة التسيير في البداية أداة للتخطيط الإستراتيجي، طورت أدوات لتنفيذ الإستراتيجية في محيط مستقر وتوقعي، ثم أصبحت أداة للتسيير الإستراتيجي نتيجة إهتمامها بالمناهج التقديرية التي تساعد على سد الثغرات الناتجة عن الأحداث غير المتوقعة واضطرابات المحيط، وبالتالي يصبح رد الفعل الإستراتيجي هو القاعدة والتسيير الاستراتيجي هو القمة.

2- مفهوم مراقبة التسيير

سنحاول في هذا المطلب التطرق إلى دراسة المفاهيم التي على أساسها يمكننا فهم مراقبة التسيير:

أ- تعريف التسيير

تعتبر وظيفة تسيير المؤسسة الحد الفاصل بين نجاح المشروعات أو فشلها، وبين تحقيق الأهداف الموضوعة أو العجز عن تحقيقها وهي التي تستطيع أن تحول الموارد الموجودة إلى أدوات فعالة للوصول إلى تحقيق الأهداف.

يعرف التسيير بأنه "عملية مركبة تشمل التخطيط، التنظيم، التوجيه، القيادة، الرقابة بغرض تحقيق الأهداف المسطرة للمؤسسة بأقل تكلفة ممكنة عن طريق الإستخدام الأمثل للموارد المالية والبشرية والمادية".

كما يعرف التسيير كذلك بأنه "علم الاختيارات والتطبيق، يتضمن قيادة المؤسسة بإستعمال عدة تقنيات وخطوات للمساعدة على اتخاذ القرارات، وهو مزيج لعدة علوم كالعلوم الدقيقة، والعلوم الإنسانية".

يتضح مما سبق أن التسيير عبارة عن مسار يستخدم مجموعة من التقنيات العلمية والعملية والفنية المتفاعلة فيما بينها، وبالتالي فإن الشخص الذي يتولى هذه المهمة يجب أن تتوفر فيه كل الخصائص من معارف ومهارات تسمح له بقيادة عملية التسيير.

كما يتضح مما سبق أيضا أن التسيير يجمع في مفهومه الحالي بين بعدين هما:

- البعد الأول ويتعلق بخلق القدرة الكامنة لضمان سير مستقبلي ناجح للمؤسسة، وهو ما يطلق عليه بالتسيير الاستراتيجي، أي متابعة أنشطة المؤسسة على المدى البعيد؛
- البعد الثاني ويتعلق بتشغيل هذه القدرة بأقصى فعالية ممكنة، وهو ما يطلق عليه بالتسيير العملي وهو متابعة نشاط المؤسسة على المدى القصير.

يتميز التسيير العملي باليومية والتكرار في كل ميادين التسيير، أما التسيير الإستراتيجي فهو يقوم بتوجيه المؤسسة نحو النظر إلى كيفية الوصول للأهداف طويلة الأجل؛ وبالتالي فالتسيير العملي يضمن الوصول إلى التسيير الإستراتيجي من خلال العمل اليومي.

تؤكد المفاهيم السابقة أن التسيير نشاط متميز يستلزم إستخدام قدر عال من المهارة والمعرفة، وتتميز النشاطات التي يقوم بها المسير بأنها متعددة، سريعة، وموجهة نحو الفعل أكثر من التفكير. كما يتميز عالمه بشدة التغير فهو لا يخضع لنظم أو طرق تفكير وتحليل ثابتة، وبالتالي فإن هذا العالم يستوجب إيجاد طرق فعالة متعلقة بالمشكل ذاته لإيجاد الحل المناسب وإتخاذ القرار الصحيح.

وبصفة عامة يمكن القول أن المسير يقوم بدور مزدوج داخل المؤسسة فهو يعمل على تحسين أداء الأفراد من جهة وعلى تهيئة الظروف الملائمة للإبداع من جهة أخرى، وهذان الدوران يبدوان وكأنهما متناقضان ومتكاملان في نفس الوقت، متناقضان بالنسبة للمسير الذي لا يعرف كيف يقوم بالدورين معا، ومتكاملان لأن كل منهما ضروري وكلاهما يثرى الآخر في علاقة جدلية.

ب- تعريف المراقبة

تعتبر المراقبة وظيفة من وظائف التسيير تكمل الوظائف الأخرى وتسعى إلى ضمان أن الخطط الموضوعة تسير بشكل سليم لبلوغ الأهداف المنتظرة، فهي تمارس في كل لحظة قبل وأثناء وبعد النشاط لمواجهة مختلف العراقيل والصعوبات، وبالتالي فهي تقيم الأداء لتصحيح الإختلالات لحظة وقوعها، خاصة في ظل التغير المستمر في محيط المؤسسة.

كلمة مراقبة في المفهوم اللغوي الفرنسي مشتقة في الأصل من كلمتين (contre-rôle) وتعني الجدول المقابل، وهو عبارة عن دفتر مرتب في نسختين يستخدم لمراجعة دفتر آخر؛ ويرتبط مصطلح المراقبة في المفهوم الفرنسي بالتدقيق والتحقيق وهذا ما ينقص كثيرا من مجالها، أما في المفهوم الأنجلوسكسوني فهي أشمل ويقصد بها السيطرة والتحكم.

أما إصطلاحا فتعرف المراقبة على أنها "وظيفة إدارية تهدف إلى التأكد من سلامة العمليات المنفذة ومطابقتها للقواعد والأصول والتعليمات الموضوعة من أجل كشف الأخطاء وتصحيحها بما يمنع ظهورها في المستقبل".

أما لجنة المنظمات الراعية للجنة كوزو (coso) فقد عرفت الرقابة الداخلية بأنها "إجراءات مطبقة من قبل مجلس الإدارة والمسيرين ومستخدمي المؤسسة، تحت مسؤوليتهم من أجل توفير ضمانات معقولة لتحقيق الإنجاز الأمثل للعمليات وزيادة موثوقية المعلومات المالية والتأكد من الامتثال للقوانين واللوائح".

وبناءا على ما سبق يتضح أن الرقابة في المؤسسة تهتم بتحديد السلوك العام للتسيير الذي يسعى بدوره إلى إحترام صارم للإجراءات والقوانين، كما أنها تعتبر مصدر الثقة والطمأنينة في المؤسسة، وهي تهدف إلى إدراك وكشف الأخطاء وتحديد الإنحرافات بطريقة عملية وسريعة، كما أنها تتأكد من أن الجرد والتسجيل المحاسبي مطابقان للحقيقة وللقواعد الخاصة بالمؤسسة.

ولجعل عملية المراقبة فعالة يجب الاعتماد على الأسس التالية:

- التركيز على النقاط الرئيسية الحرجة وعلى العناصر المؤثرة على الأداء؛
- توافر التغذية العكسية للمعلومات عن كل مراحل العملية الرقابية من تخطيط وتنفيذ وكشف للانحرافات وأسبابها، وهذا ما يجعل العملية الرقابية فعالة؛
- توافر المرونة في نظام الرقابة والقدرة على التكيف مع الظروف المتغيرة التي تهدد وجود النظام الرقابي؛
- وجود المراقبة الذاتية في كل جزء من أجزاء النظام الرقابي، ما يساعد على توقع الانحرافات وتحديدها؛
- أن يكون النظام الرقابي اقتصادي ومنافعه أكبر من تكاليفه.

جـ- تعريف مراقبة التسيير

لقد قدمت العديد من التعاريف لمراقبة التسيير نتجت عن تعدد وجهات النظر وصاحبت تطور المؤسسات، حيث كان ينظر إليها على أنها أداة لاستخدام الموارد المخصصة لمختلف أقسام المؤسسة، أما في الوقت الراهن فينظر إليها كوظيفة ضرورية لقيادة الأداء والإستراتيجية.

ومراقبة التسيير كما يعرفها أنطوني(R.Anthony) هي "العملية التي يضمن من خلالها مسيرو المؤسسة أن الموارد تم الحصول عليها واستخدمت بفعالية مقارنة مع الأهداف، وكفاءة مقارنة مع الوسائل المستخدمة لتحقيق أهداف المؤسسة". أي الإستخدام العقلاني لموارد المؤسسة وتقييم ورقابة الأنشطة.

كذلك عرفها Michel Gervais بأنها "العملية التي من خلالها يتأكد المسيرون من أن الموارد موجودة ومستعملة بصفة فعالة وبنجاعة وملائمة بما يتماشى مع تحقيق أهداف المؤسسة، وأن المساعي والتوجهات الحالية تسير جيدا وفق الإستراتيجية المحددة".

كما عرفت مراقبة التسيير في المخطط المحاسبي الفرنسي على أنها "مجموعة من العمليات التي تتخذ لتمكين المسير ومختلف المسؤولين من الحصول على البيانات الرقمية التي تظهر سير المؤسسة، وإن مقارنة هذه المعطيات مع بيانات السنوات السابقة أو مع التقديرات الموضوعية يؤدي إلى إتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة عند الحاجة".

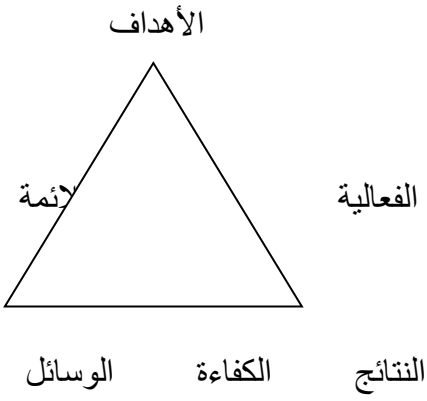
مما سبق يتضح أن مراقبة التسيير تساعد على ترشيد وتوجيه المؤسسة من خلال كشف الإنحرافات ومعرفة أسبابها وإقتراح الحلول الممكنة، وذلك من خلال أدوات وتقنيات رياضية وإحصائية ومحاسبية، أي أنها تعمل على مراقبة مدى فعالية وكفاءة الأداء داخل المؤسسة من أجل تحقيق أهداف المؤسسة.

كذلك يتضح مما سبق أن مراقبة التسيير تستند على ثلاث مفاهيم أساسية هي: الملائمة؛ الفعالية؛ والكفاءة، والمرتبطة بثلاثة معايير هي:

- الأهداف المنتظرة؛
- الموارد المتاحة؛
- النتائج المستخلصة.

ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

مثلث مراقبة التسيير



المصدر: ناصر دادي عدون، وأخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الإقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر2004، ص17.

يتضح من الشكل أن مكونات مراقبة التسيير تتفاعل فيما بينها مشكلة مجموعة من العلاقات تتمثل في الفعالية بين الأهداف والنتائج، والكفاءة بين النتائج والوسائل، والملائمة بين الوسائل والأهداف، وغالبا ما تكون هذه العلاقة معقدة. ويقصد بـ:

- **الفعالية:** مدى تحقيق وبلوغ الأهداف، أي مدى الحصول على نتائج مطابقة للأهداف المنتظرة.
- **الكفاءة:** الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة، أي إستخدام أقل قدر ممكن من الموارد لبلوغ النتائج المتحصل عليها.
- **الملائمة**: إستخدام الوسائل بما يتناسب مع الأهداف.

3- أهمية مراقبة التسيير

من خلال تطور المؤسسات الاقتصادية وكبر حجمها وتعقد أنشطتها تظهر أهمية مراقبة التسيير في المحافظة على أموال المؤسسات ورسم سياساتها ومتابعة تنفيذها بسهولة وتحقيق الكفاءة في إستغلال الإمكانات المتاحة. ويمكن إيجاز أهمية مراقبة التسيير كما ذكرها العديد من الكتاب في النقاط التالية:

- الوقوف على المشاكل والعقبات التي تعترض إنسياب العمل التنفيذي قصد تذليلها؛
- إكتشاف الأخطاء فور وقوعها لكي تعالج فورا أو يتخذ ما يلزم لمنع حدوثها؛
- التثبت من أن القواعد المقررة مطبقة على وجهها الصحيح، وبخاصة في الأمور المالية وحدود التصرف فيها؛
- التأكد من أن العمليات الفنية تؤدى وفقا للأصول المقررة ثم تقويم المعوج منها؛
- تقييم المديرين للتأكد من كفاءتهم في جميع المستويات وحسن سلوكهم؛
- المحافظة على حقوق الأطراف ذات المصلحة في قيام المؤسسة مثل العاملين فيها والمتعاملين معها وذلك منعا للتعسف في إستعمال السلطة من جانب المديرين وتحقيقا للعدالة في أداء الخدمات والوفاء بالالتزامات؛
- التأكد من توافر الإنسجام بين مختلف الأجهزة الإدارية وسيرها جميعا في إتجاه الهدف الواحد وفقا للسياسات المقررة؛
- التثبت من أن القوانين مطبقة تماما دون إخلال وأن القرارات الصادرة محل إحترام الجميع؛
- الحد من تكاليف العمل ونفقاته وإيقاف الإسراف الزائد وضغط الإنفاق في المجالات غير الحيوية وتحقيق الإدارة الاقتصادية؛
- الوصول إلى معلومات واقعية عن سير العمل من أجل ترشيد عملية إتخاذ القرارات وبخاصة ما يختص منها بالسياسات العامة للعمل وبأهدافه.

4- أهداف مراقبة التسيير

إن الهدف الرئيسي لمراقبة التسيير هو ضمان التسيير الحسن والأداء الجيد لجميع وظائف المؤسسة، وهو لا يتحقق إلا إذا قام المسير بإنجاز المهام الملقاة على عاتقه بالصورة التي تضمن التوافق والتطابق ما بين التنفيذ وما بين ما تم رسمه في الخطة حتى الوصول إلى تحقيق الأهداف المسطرة.

ومن جملة الأهداف التي ترمي إليها مراقبة التسيير ما يلي:

- التنسيق بين مراكز المسؤولية في المؤسسة؛
- توفير المعلومات لمختلف المستويات الإدارية؛
- توفير أدوات القيادة؛
- الإستعمال الأحسن لوسائل الإستغلال؛
- إصلاح العلاقة بين مراقبة التسيير الإستراتيجية والعملية؛
- صيانة النظام المحاسبي والتحكم في المعلومات وإعداد لوحات القيادة؛
- محاولة التقليل من درجة عدم التأكد وتعيين الفرص وإستغلالها؛
- تكوين مقياس للنتائج والمؤشرات حول فاعلية التسيير من خلال التطرق إلى مختلف مستويات مراكز المسؤولية؛
- قيادة المسؤولين إلى التعاون من أجل إيجاد هيكل مكيف ومحدد بين قواعد العمل والمسؤولية، والعمل على التنسيق في إطار الصلاحيات المخولة لمراقبة التسيير.

5- خصائص مراقبة التسيير

بالرغم من الاختلاف في وجهات النظر إلى دور مراقبة التسيير وتحديد تعريف دقيق لها، إلا أنه من الممكن تبيان الخصائص الأساسية لمراقبة التسيير والتي نوجزها فيما يلي:

- مراقبة التسيير عملية وليست نشاطا، تستخدم مجموعة من التقنيات والتحليلات؛
- مراقبة التسيير تساهم في تقيم الأداء بمقابلة النتائج الفعلية مع المنتظرة، واتخاذ الإجراءات التصحيحية للأخطاء لحظة وقوعها، وبالتالي فلها مهمة رئيسية هي المراقبة بهدف تحسين الأداء وخلق القيمة؛
- مراقبة التسيير جهاز إنساني بالدرجة الأولى، وبالتالي فهي تهتم بالأفراد وتحفزهم على بذل أقصى الجهود لتحقيق الأهداف المرجوة والمساعدة على إتخاذ القرارات؛
- مراقبة التسيير تربط بين التسيير الإستراتيجي والتسيير التنفيذي، فهي تسمح بتحقيق الأهداف الإستراتيجية على مستوى التسيير اليومي ومتابعة الاستعدادات اليومية للوصول إلى تنفيذ الإستراتيجية؛
- مراقبة التسيير عملية مستمرة بإستمرار المؤسسة في أداء وظائفها، وهي لا تقتصر على نشاط دون نشاط ولا على أفراد دون آخرين ولا على مرحلة دون مرحلة، بل تشمل جميع الأوضاع وتسري على كافة الأفراد.

إضافة إلى هذه الخصائص هناك خصائص أخرى حديثة كانت وليدة التطور السريع الذي يشهده عالمنا اليوم والتي يمكن توضيح بعضها في النقاط التالية:

- يعمل نظام مراقبة التسيير على تقديم معلومات صحيحة لمتخذ القرار؛
- يوفر نظام مراقبة التسيير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب، لأن المعلومة المتأخرة تفقد معناها فائدتها كليا أو جزئيا؛
- يساهم النظام الفعال لمراقبة التسيير على تخفيض التكاليف من خلال التقليل من الأخطاء والإنحرافات التي غالبا ما يكون لها تكاليف باهظة؛
- يتصف نظام مراقبة التسيير بالسهولة في الفهم والتطبيق، فإذا لم يفهم المسير نظام الرقابة جيدا وطبيعة النتائج والمعلومات فإنه سيخطئ في تفسير النتائج، الأمر الذي يؤدي به إلى إتخاذ قرارات خاطئة؛

- تقوم عملية مراقبة التسيير على أساس تفويض السلطات، وللتفويض أهمية كبيرة تتمثل في تخفيف العبء عن المديرين، وكذا المساهمة في تنمية قدرات المرؤوسين وإكسابهم خبرات؛
- تعتمد عملية مراقبة التسيير على إجراءات التحفيز رغبة في تشجيع المرؤوسين من مختلف المستويات على المتابعة الدائمة لنشاطات وحداتهم وأدائهم وتنسيقها مع سياسة الإدارة العامة للمؤسسة.

6- مهام مراقبة التسيير

إن أول من يهتم بمراقبة التسيير هم المديرون والمراقبون أنفسهم، حيث يهتم المراقبون بالجانب التقني لعملهم، بينما المديرون يهتمون أساسا بدور مراقبة التسيير فيما يتعلق بالإرشاد والمساعدة على إتخاذ القرار. وعموما تتمثل مهام مراقبة التسيير في ما يلي:

- الإرشاد ومساعدة الإدارة على إتخاذ القرارات؛
- الإشراف التقني على حسن إستعمال الأدوات؛
- تشخيص الإحتياجات وخلق الأدوات اللازمة لذلك؛
- مساعدة الإدارة العامة على التخطيط في كل المستويات الإدارية وبكل أنواعه سواء التخطيط الإستراتيجي على مستوى الإدارة العليا، أو التكتيكي على مستوى الإدارة الوسطى، أو تخطيط العمليات على مستوى الإدارة التشغيلية؛
- مساعدة الإدارة ونصح المنفذين على اتخاذ القرارات؛
- التنسيق والتنظيم بين جميع مراكز المسؤولية؛
- مراقبة جودة أداء التسيير؛
- تحفيز العمال للتفكير في المستقبل؛
- المساعدة في تقييم الأداءات الفردية؛
- الإشراف التقني على تشغيل الأدوات؛
- تحسين موثوقية البيانات؛
- تحليل التكاليف والنتائج؛
- تشخيص الاحتياجات وتحديد الأدوات.

7- مسار ومراحل أداء مراقبة التسيير

يتكون نظام مراقبة التسيير من جملة من الأنشطة والتي يمكن تجميعها في مراحل تستلزم تدخل عدة مستويات تنظيمية، إضافة إلى إستخدام وسائل عديدة تختلف حسب طبيعة النشاط والمرحلة والنتيجة المنتظرة من هذا المسار. ويتحقق أداء مراقبة التسيير من خلال المراحل التالية:

أ- مرحلة التقدير والتخطيط

ترتبط هذه المرحلة بالإستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة، حيث تقوم الإدارة بتقدير الوسائل الضرورية لبلوغ الأهداف الإستراتيجية ضمن مجال وقتي محدد، وتشكل النتائج المتوقعة نموذجا لعرض الأهداف قصيرة الأجل.

يتم في هذه المرحلة تحديد الأهداف الرئيسية المرجوة من الخطة، والتي يراعى فيها:

- إمكانية التحقق مع الأخذ في الحسبان الظروف الداخلية للمؤسسة والعوامل الخارجية المحيطة بها وما تحمله من فرص وتهديدات للمؤسسة؛
- التطلع إلى المستقبل دائما، إذ ينبغي أن تكون الأهداف المحددة في الخطة أفضل من الأهداف التي تم تحقيقها فعلا؛
- في حالة تعدد الأهداف فمن الضروري تحديد الأهمية النسبية لكل هدف، وبذلك يمكن تجنب الإهتمام بالأهداف الفرعية على حساب الأهداف الرئيسية؛
- المصداقية، أي توضع الأهداف المحددة بموضوعية.

ب- مرحلة التنفيذ

تتم هذه المرحلة على مستوى وحدات المؤسسة، حيث يعمل المسؤولين بالوسائل التي تخصص لهم، ويكون لديهم نظام المعلومات الذي يقيس نتيجة نشاطهم، ويكون هذا النظام مفهوم ومقبول من طرفهم، ويقوم فقط بقياس الأنشطة التي يتم تفويضها.

جـ- مرحلة التقييم

تشتمل هذه المرحلة على مقارنة النتائج المتحصل عليها من طرف الوحدات مع النتائج المرجوة من طرف الإدارة لتقييم أدائها، فهذه المرحلة توضح الفروقات وتحدد الأسباب، وبالتالي فهي تقود المسؤولين لاتخاذ الإجراءات التصحيحية. أي أنها مرحلة قياس الأداء.

د- مرحلة إتخاذ القرار

تسمح هذه المرحلة بتحسين مجموع أنظمة التقدير بواسطة التعلم من خلال تحليل الفروقات، ويمكن للعوامل التنافسية أن تكون مكشوفة وكذلك ضعيفة، ويتم إنشاء قاعدة معلومات تستخدم في القيام بالتوقعات المستقبلية.

ثانيا: طبيعة محاسبة التسيير

تعمل محاسبة التسيير على تحديد تكلفة المنتجات في المؤسسات الصناعية واستخراج سعر التكلفة الذي على أساسه يتم تحديد سعر البيع وهامش الربح، وكذا المساهمة في ترشيد القرارات.

1- تعريف محاسبة التسيير

بالرغم من التطور الكبير في مفهوم محاسبة التسيير إلا أنه من الصعب إيجاد تعريف موحد لها نظرا لتعدد أهدافها، ولتنوع المعلومات التي تنتجها لخدمة احتياجات المؤسسة. فقد عرفت على أنها "أداة معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة المالية بالإضافة إلى مصادر أخرى وتحليلها قصد الوصول إلى نتائج يتخذ على أساسها المسير القرارات المتعلقة بالنشاط الاستغلالي أو الاستثماري".

كما عرفت محاسبة التسيير على أنها "تجميع وتخصيص وتحليل لبيانات تكلفة الإنتاج أو النشاط لتوفير المعلومات اللازمة لإعداد التقارير الخارجية، وللتخطيط الداخلي والرقابة على العمليات الجارية ولاتخاذ القرارات الخاصة".

وبالتالي فمحاسبة التسيير تساهم في إنتاج المعلومات التي تسمح بتفسير العلاقة بين الموارد المستخدمة والمستهلكة والنتائج المتحصل عليها بالمقابل، سواء من وجهة نظر تقديرية لمساعدة متخذي القرار، أو من وجهة نظر تاريخية لقياس الأداء.

2- مهام ووظائف محاسبة التسيير

بصفة عامة هناك عشرة مهام ووظائف أساسية لمحاسبة التسيير، تتمثل في:

- المساعدة على تحديد أسعار البيع؛
- المساعدة على تحديد حدود إنخفاض الأسعار؛
- المساعدة على التمييز بين المنتجات المربحة والغير مربحة؛
- مراقبة المخزون؛
- تحديد قيمة المخزون؛
- إختبار كفاءة مختلف المسارات؛
-إختبار كفاءة مختلف الإدارات؛

- إكتشاف أوجه التقصير والتبذير؛

- الفصل بين تكلفة التشغيل الأدنى وتكلفة الإنتاج؛

- ضمان التكامل والارتباط مع الحسابات المالية.

3- أهداف محاسبة التسيير

تساعد محاسبة التسيير المؤسسة في القيام بوظائفها الأساسية في مجال التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات، من خلال ما توفره من معلومات تستخدم حسب الحاجة وكذا قدرتها على تشخيص وضعية المؤسسة وتحديد المسؤوليات وإيجاد البدائل لتصحيح الاختلالات. وبصفة عامة تتمثل أهداف محاسبة التسيير في العناصر التالية:

أ- قياس تكلفة الإنتاج

تهدف محاسبة التسيير إلى متابعة أعباء المنتج عبر المراحل المختلفة لنشاط المؤسسة وتخصيص مختلف الأعباء لكل منتج، للقيام بالتسعير وتقييم المخزون السلعي.

ب- ضبط ورقابة عناصر التكاليف

إن استخدام محاسبة التسيير يساعد على وضع الإجراءات التنظيمية لضبط ورقابة تداول واستخدام المواد واللوازم ومتابعة نشاط العمال، وتحديد الأعباء الغير مباشرة حسب مستويات الطاقة الإنتاجية واستفادة كل منتج من الخدمات واللوازم المشتركة، وهو ما يساهم في القضاء على التبذير والإسراف في المواد، وبالتالي زيادة الفعالية وقدرة المؤسسة على المنافسة.

جـ- تحليل الانحرافات وإعداد التقارير

إن القيام بتجميع وتحليل بيانات ومعلومات التكاليف ومقارنتها بالمعايير المعتمدة، تمكن القائمين على المؤسسة من مقارنة مختلف عناصر التكلفة، ومن ثم تحديد الانحرافات والعمل على تحليلها وتحديد أسبابها والمسؤولين عنها، واتخاذ كل الإجراءات والقرارات الكفيلة بتصحيح الوضعيات وتدارك النقائص المسجلة، ويتم ذلك بإعداد تقارير دورية تمكن المستويات الإدارية العليا من مراقبة مدى نجاح الخطط المعدة ونجاعة الأساليب المطبقة في قياس التكلفة والموازنات التقديرية.

د- ترشيد قرارات الإدارة وإعداد الخطط

تساهم محاسبة التسيير في توفير وإعداد البيانات والمعلومات الضرورية التي تتوفر فيها الدقة في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات وإعداد السياسات والخطط والموازنات التقديرية.

هـ- المساهمة في إعداد الميزانيات التقديرية

تعتبر المعلومات التي توفرها محاسبة التسيير مصدر مهم لإعداد الميزانيات التقديرية من خلال تحليل سلوك التكاليف بالاعتماد على البيانات التاريخية والتوقعات الممكن حدوثها في المستقبل.

يتضح من أهداف محاسبة التسيير أنها تعتبر أسلوب مهم تساعد على مراقبة التسيير من خلال رقابة مختلف التكاليف والعمل على تخفيضها مع الحفاظ على الجودة، كما توفر معلومات للأدوات الأخرى لمراقبة التسيير كالميزانية التقديرية حيث تفيد في تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات وتقييم مساهمة كل مركز أو مصلحة وعلى ضوء ذلك تتخذ مختلف القرارات لتلبية هذا الإحتياج.

4- عموميات حول التكاليف

يعتبر حساب التكاليف وضبطها جوهر عمل محاسبة التكاليف، حيث تساعد في تحديد أسعار البيع المناسبة وإتخاذ القرارات والرقابة.

أ- تعريف التكلفة

تعرف التكلفة بأنها "تضحية مادية إختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية في الحاضر أو المستقبل وهي تتكون من الكمية والسعر".

وتعرف أيضا بأنها "التضحية والمبالغ التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة أو منفعة ما أو تحقيق هدف معين".

أما التكلفة الكلية فتعرف بأنها "حجم المصاريف المنفقة منذ بداية عملية الشراء إلى نهاية عملية البيع، والتي تتكون من تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع، لكن له تكلفة نهائية واحدة".

ب- تصنيف التكاليف

تصنف التكاليف وفق أسس عديدة أهمها:

*** التكلفة حسب الطبيعة**

يطلق على هذا التصنيف أيضا بالتصنيف النوعي، ويعتمد على طبيعة عنصر التكلفة:

- تكلفة المواد

تشمل كافة العناصر الملموسة الضرورية لعملية إنتاج سلعة أو خدمة، مثل المواد الخام ومواد التعبئة والتغليف ومواد النظافة والمواد واللوازم المكتبية....

- تكلفة العمل

هي مجموع الأجور المدفوعة للعمال مقابل قيامهم بأعمال تمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها.

- تكلفة الخدمات

تشمل كافة أنواع الخدمات سواء كانت هذه الخدمات إنتاجية "كالصيانة والإهتلاك" والخدمات التسويقية "كإيجار معارض البيع"، والخدمات الإدارية والتمويلية "كالهاتف والإتصالات".

*** التكلفة حسب الوظيفة**

تقسم التكاليف حسب معيار الوظيفة إلى:

- تكاليف الإنتاج

هي كل التكاليف المتعلقة بإنتاج وصنع المنتجات من تكلفة المواد واللوازم والأجور المباشرة، والمصاريف الصناعية.

- تكاليف التموين

هي كل التكاليف المتعلقة بالتموين والشراء. وتشمل سعر الشراء والمصاريف الملحقة بعملية الشراء (النقل، التأمينات، الرسوم الجمركية).

- التكاليف الإدارية

هي كل التكاليف المتعلقة بالإدارة في المؤسسة وتشمل الأجور والمصاريف الإدارية، ومختلف المصاريف التي تنفق في الإدارة العامة كمصاريف الإستقبال.

- تكاليف التوزيع

هي مختلف التكاليف التي تتحملها المؤسسة في سبيل تصريف وتوزيع المنتوج، وتشمل المصاريف الداخلية والخارجية كالنقل، الإشهار وخدمات ما بعد البيع.

- تكاليف التمويل

هي كل التكاليف المتعلقة بالتمويل والتي تتحملها المؤسسة لتسيير المشروع، ووضع مختلف السياسات لجميع الأعمال التي تقوم بها كفوائد القروض ومصاريف البنوك.

*** التكلفة حسب العلاقة بوحدة المنتج**

تنقسم التكاليف حسب معيار العلاقة بوحدة المنتج إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة:

- التكاليف المباشرة

هي التكاليف المرتبطة بوحدة إنتاج أو خدمة معينة، ويمكن أن تنسب إلى تلك الوحدة بطريقة عملية وإقتصادية، ويتم الحصول عليها دون اللجوء إلى التقدير أو توزيع التكلفة. وتكون مكونة عادة من المواد الأولية واللوازم التي تستعمل في إنتاج المنتوج، اليد العاملة المباشرة.

- التكاليف غير المباشرة

هي تكاليف يصعب تمييزها عكس التكاليف المباشرة، وهي ترتبط بمنتوج معين ولكن لا يمكن أن تنسب له بطريقة عملية واقتصادية من دون اللجوء إلى التقدير وتوزيع التكلفة، لأنها ترتبط بمجموع الإنتاج ككل مثل تكلفة الزيوت المستخدمة في تشغيل الآلات، إهتلاك الآلات، تكاليف الصيانة.

*** التكلفة حسب علاقتها بالفترة المحاسبية**

تصنف التكلفة حسب علاقتها بالفترة المحاسبية إلى نوعين:

-التكاليف الإيرادية

هي تكاليف تدفع مقابل السلع والخدمات وتستهلك خلال عملية إنتاجية واحدة وتستفيد منها الفترة المحاسبية التي أنفقت خلالها. ولا يوجد لها منافع مستقبلية، وترصد في قائمة الدخل.

- التكاليف الرأسمالية

هي تكاليف تستفيد منها أكثر من فترة محاسبية واحدة، وتؤدي إلى زيادة أصول المؤسسة. وتصنف كأصل وتحول إلى قائمة الدخل عند إستهلاكها.

*** التكلفة حسب علاقتها بحجم الإنتاج**

يتم تصنيف التكاليف وفق هذا الأساس إلى متغيرة وثابتة وشبه متغيرة:

- التكاليف المتغيرة

هي التكاليف التي تتغير بتغير حجم الإنتاج، فكلما زاد حجم الإنتاج زاد مجموع هذه التكاليف والعكس صحيح. وليس شرطا أن تكون نسبة الزيادة في عنصر التكلفة متساوية مع نسبة الزيادة في حجم النشاط.

- التكاليف الثابتة

هي التكاليف التي لا ترتبط بحجم الإنتاج، فهي تبقى ثابتة مهما تغير حجم الإنتاج حتى لو كان مساويا للصفر. ويرجع ذلك إلى إرتباط التكاليف الثابتة بعامل الزمن.

- التكاليف شبه المتغيرة وشبه الثابتة

هي تكاليف تجمع بين التغير والثبات، تتغير بتغير حجم الإنتاج، ولكن ليس بنفس النسبة، وبالتالي فهي تتغير بنسبة أقل من نسبة تغير التكاليف المتغيرة، مثل تكاليف الصيانة، فهناك أعمال صيانة تقوم بها المؤسسة دوريا وهناك أعمال صيانة فجائية لمعاجلة التوقفات؛ ويكون الجزء المتغير فيها أكبر من الجزء الثابت؛ أما بالنسبة للتكاليف شبه الثابتة فتكون بالعكس، حيث يكون الجزء الثابت فيها أكبر من المتغير.

*** التكلفة حسب الزمن**

تصنف التكاليف حسب وقت حدوثها إلى تكاليف حقيقية، وتكاليف تقديرية، وتكاليف معيارية:

- التكاليف الحقيقية

هي تكاليف حدثت خلال فترات سابقة ووقعت فعلا، وتعرف أيضا بالتكاليف التاريخية.

- التكاليف التقديرية

هي التكاليف المتوقع حدوثها خلال فترة مستقبلية، حيث يتم حسابها بناءا على التقدير الشخصي والخبرة السابقة.

- التكاليف المعيارية

هي التكاليف التي ينبغي أن تحدث مستقبلا، وتحسب بناءا على تجارب هندسية عملية وعلمية.

*** التكلفة من ناحية أثرها على إتخاذ القرارات**

تصنف التكاليف حسب هذا الأساس إلى:

- تكاليف ملائمة

تعرف أيضا بالتكاليف التفاضلية وهي عبارة عن الفرق بين تكلفتين بديلتين، أي تكاليف تتأثر بالبدائل المطروحة، فإختيار أي بديل يؤثر عليها.

- تكاليف غير ملائمة

تعرف أيضا بالتكاليف الغارقة وهي تكاليف لا يرتبط وجودها بإتخاذ قرار معين، ولا تتأثر به، أي أن المؤسسة تتحملها في كل الأحوال.

- تكلفة الفرصة البديلة

تعني اقتصاديا الأموال المصروفة على أحسن البدائل المعروضة نتيجة توظيف الأموال على إستخداماتها الحالية.

-تكلفة مضافة

هي بمثابة التكلفة التفاضلية الصافية، وتتميز عن التكلفة التفاضلية من خلال أن التكلفة المضافة تعني زيادة التكلفة التفاضلية الخاصة بأحد البدائل عن التكلفة الخاصة بأقل تلك البدائل تكلفة.

5- مراحل حساب التكلفة

تختلف مراحل حساب التكلفة من مؤسسة إلى أخرى بإختلاف طبيعة نشاطها:

أ- المؤسسات التجارية

إن المؤسسات التجارية هي المؤسسات التي تمارس نشاطا تجاريا يتمثل في شراء وإعادة بيع السلع والبضائع دون إجراء أي تحويل عليها. ويتم حساب تكلفة الشراء وسعر التكلفة من خلال العلاقة:

تكلفة الشراء = ثمن المشتريات + مصاريف الشراء

سعر التكلفة = تكلفة المشتريات المباعة + مصاريف التوزيع

ب- المؤسسات الصناعية

إن المؤسسات الصناعية هي المؤسسات التي تقوم بإجراء تعديلات على السلع والبضائع وتحويلها من حالتها الخام إلى منتجات قابلة للبيع. ويتم حساب تكلفة الشراء وتكلفة الإنتاج وسعر التكلفة كما يلي:

تكلفة الشراء = ثمن المشتريات + مصاريف الشراء

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد المستهلكة + مصاريف الإنتاج

سعر التكلفة = تكلفة إنتاج المنتجات المباعة + مصاريف التوزيع

جـ- المؤسسات الخدمية

يتمثل نشاط المؤسسات الخدمية في تقديم الخدمة للزبائن، ويحسب سعر التكلفة لها من خلال:

سعر التكلفة = تكلفة الخدمة المقدمة + مصاريف تقديم الخدمة

6- العناصر المكونة للتكاليف

تعتبر المحاسبة المالية أهم مصدر لمعلومات محاسبة التكاليف، حيث يتم الحصول على أعباء محاسبة التكاليف بواسطة أعباء المحاسبة المالية مع إستبعاد الأعباء غير المعتبرة، وإضافة جزء آخر يسمى بالأعباء الإضافية. ويمكن توضيح هذه العناصر في الأتي:

أ- الأعباء المعتبرة

تدخل الأعباء المعتبرة في تكوين التكلفة النهائية، وتتمثل في المصاريف حسب طبيعتها، وهي تدخل في الاستغلال العادي والجاري للمؤسسة وتوجد ضمن المجموعة السادسة من حسابات المحاسبة المالية من مخطط النظام المحاسبي المالي.

ب- الأعباء غير المعتبرة

هي العناصر التي تستبعد من التكاليف، حيث أن إدراجها ليس له أي معنى وتعتبر فوارق تحميل وترتب كما يلي:

- أعباء ليست محددة في المجموعة السادسة من مخطط النظام المحاسبي المالي، مثل إطفاء المصاريف الإعدادية والتي تسجل مباشرة في حسابات التثبيتات، وكذلك الإهتلاكات الإستثنائية الخاصة بالأراضي وشهرة المحل؛

- أعباء تدخل ضمن النشاط العادي، ولكن ليس لها ميزة عادية في النشاط مثل مؤونات تدني قيم الأصول، المنح غير العادية التي تكون في سنة ولا تكون في أخرى....

جـ- العناصر الإضافية

وهي أعباء نظرية غير موجودة في المحاسبة المالية، ولكنها تحسب وتدمج ضمن التكاليف بغرض إعطائها مضمون اقتصادي مناسب يسمح بإقامة مقارنة بين المؤسسات مهما كان شكلها القانوني، ومهما كانت إستراتيجيتها التمويلية، وتتمثل في فائدة رأس المال الخاص، وكذلك أجرة صاحب المؤسسة.

يمكن التعبير عن المعالجات المحاسبية المختلفة والتي تسمح بالإنتقال من أعباء المحاسبة المالية إلى أعباء المحاسبة التحليلية بالعلاقة التالية:

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة المالية + العناصر الإضافية – الأعباء غير المعتبرة

ثالثا: أساليب محاسبة التسيير الحديثة

لقد عرف المحيط الإقتصادي العالمي خلال عقد التسعينيات تطورات وتغيرات كثيرة وهائلة مما أدى إلى ظهور التنافسية وهذا بعد إنهيار النظام الإشتراكي وبروز ظاهرة العولمة والتي تعني الإعتماد على إقتصاديات وقوى السوق مما زاد فيحدة المنافسة محليا ودوليا وجعل التنافسية ترتبط بالسياسة التكنولوجية وتتميز بالتطور المستمر، وهذه التغيرات جعلت المؤسسات تواجه تحديات كثيرة من أجل مواكبة المستجدات والتعامل معها بكفاءة عالية والفوز على منافسيها من أجل البقاء والإستمرارية والمحافظة على حصتها السوقية وإحتلال موقع تنافسي مميز.

إن المعلومات التي تنتجها محاسبة التسيير باستخدام الأساليب الحديثة تشكل جزءا هاما في نظام المعلومات المحاسبية، نتناول معظم هذه الطرق في الوحدات اللاحقة بالتفصيل، وبالرغم من ذلك نقدم نظرة موجزة عن بعضها والتي نعتبرها كتمهيد ومدخل دراسة هذه الأساليب الحديثة والتي من أهمها إدارة الجودة الشاملة، التكلفة المستهدفة، إعادة هندسة العمليات وهندسة القيمة، نظام الإنتاج بالتوقيت ومحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

1- إدارة الجودة الشاملة

إدارة الجودة الشاملة هو مفهوم نسبي يختلف النظر إليه حسب جهة الاستفادة منه سواء الزبون أو المصمم أو المجتمع وغيرها، وعليه فإن عملية إشباع رغبات المستهلك تتطلب من المؤسسة أن تتحمل التكلفة التي أصبحت تسمى بتكلفة الجودة في العالم الصناعي، فهي ذات أهمية كبيرة إذ أصبح الترابط بين إدارة الجودة وقبول السوق للمنتجات محل الاهتمام الصناعي وشاغل تفكير رجال الاعمال والإقتصاد.

إن أهم مبادئ الجودة الشاملة تتمثل في الأتي:

- تعد إدارة الجودة مهمة جميع الإدارات وتعد برامج تحسين الاداء مهمة جميع العاملين؛
- تتطلب الجودة وقتا لتنفيذها؛

- يعد متلقي الخدمة الركيزة الاساسية لجميع عمليات تحسين الجودة؛
- ضرورة وجود نظام للمعلومات يعتمد عليه أثناء العمل باستخدام الطرق العلمية؛
- الجودة عملية تشمل المؤسسة كلها وتحسين الجودة عملية مستمرة لا تنتهي.

2- التكلفة المستهدفة

تعرف التكلفة المستهدفة على أنها " النشاط الذي يهدف إلى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتجات الجديدة، مع المحافظة والتأكيد على مواصفات الجودة والثقة والمتطلبات الاخرى للعملاء، ومن خلال فحص كل الافكار الممكنة لتخفيض التكلفة عند مراحل البحوث والتطوير والتصميم الهندسي والتخطيط للمنتجات الجديدة.

وأهم مبادئ التكلفة المستهدفة نذكر:
- قيادة سعر البيع للتكلفة المستهدفة؛
- التركيز على العملاء؛
- التركيز على عملية التصميم؛
- التركيز على تصميم المنتج.

3- هندسة العمليات وهندسة القيمة

يعتبر أسلوب هندسة العمليات وهندسة القيمة من أهم أدوات التغيير وتحسين الاداء والتي تسعى المؤسسة إلى تطبيقه بفعالية ونجاح.

وقد عرف مايكل هامرMichel Hammer هندسة العمليات على أنها "إعادة التفكير الجذري وإعادة التنظيم الجذري لعمليات المؤسسة للوصول إلى تحسينات ملموسة في مقاييس الاداء سواء بالنسبة للتكاليف، الجودة، الخدمة وسرعة الاداء".

كذلك عرفت هندسة العمليات على أنها "إعادة التصميم السريع والجذري للعمليات الادارية والاستراتيجية ذات القيمة، وكذلك للنظم والسياسات والهياكل التنظيمية بالمساندة بهدف تعظيم تدفقات العمل وزيادة الانتاجية بصورة كبيرة".

وأهم المبادئ التي تقوم عليها إعادة هندسة العمليات تتمثل في:
- إعادة التفكير في الوضع الحالي مع التركيز على العميل والعمليات وليس على الوظائف؛
- شمولية المؤسسة ككل(العمليات، النظم، السياسات، الهياكل)؛
- حشد البيانات والمعلومات والمبررات اللازمة لإتخاذ القرارات السليمة؛
- الاستخدام المناسب للأدوات الادارية للتأكد من دقة المعلومات وما سيتم إنجازه.

أما هندسة القيمة فقد عرفت بأنها "عملية فحص لكل عنصر في المنتج لتحديد ما إذا كانت تكلفته يمكن تخفيضها، مع الحفاظ على الحالة الوظيفية وجودة أداء المنتج".

وتبدأ هندسة القيمة بتقييم مدى استعداد العملاء المتوقعين لدفع السعر المناسب لخصائص ومواصفات المنتج" .

4- نظام التكاليف على أساس الانشطة

يعتبر نظام التكاليف على أساس الانشطة نظام وأسلوب يقود إلى تحسين الانظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز على الانشطة كأغراض أساسية للتكلفة؛ إذ يتم تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة، أو ما يسمى بتكلفة الموارد على الانشطة التي استفادت منها ومن ثم يتم تخصيص تكلفة هذه الانشطة على المنتجات وفقا لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة".

لنظام التكاليف على أساس الانشطة عدة خصائص نذكر منها:
- يساهم نظام التكاليف على أساس الانشطة في زيادة كفاءة أداء الانشطة واتخاذ القرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة؛

- يساهم في تعظيم الانتاج في الوقت المحدد بهدف تحقيق الكلفة، حيث أن تحديد دور كل نشاط في الانتاج وبيان الانشطة الغير المتعلقة بالكامل يساعد في معالجتها ويخصص تكلفتها؛
- يساعد في تعيين الفرص المتاحة أمام الادارة لتخفيض التكاليف بكل دقة ووضوح حيث يبين المراحل والعمليات التي يمر بها المنتوج والانشطة التي تساهم في تكوينه بشكل منفصل، وأن تخفيض كلفة أي نشاط من الانشطة الزائدة وإلغاء كلفتها سيؤدي إلى تخفيض كلفة المنتوج التام، ويعتبر ذلك سبب إيجاد النظام خصوصا في الشركات ذات المنافسة العالية.