

## الإستهلال

قال الله تعالى

وَأَوْفُوا الْكَيْلَ إِذَا كِلْتُمْ وَزِنُوا بِالْقِسْطَاسِ  
الْمُسْتَقِيمِ ذَلِكَ خَيْرٌ وَأَحْسَنُ تَأْوِيلًا (35) وَلَا  
تَقْفُ مَا لَيْسَ لَكَ بِهِ عِلْمٌ إِنَّ السَّمْعَ وَالْبَصَرَ  
وَالْفُؤَادَ كُلُّ أُولَئِكَ كَانَ عَنْهُ مَسْئُولًا (36)

صدق الله العظيم

سورة الاسراء

الآية (35-36)

## الإهداء

إلى ملاكي في الحياة . . . . إلى معني  
الحب ومعني الحنان والتفاني . . . .  
إلى بسمه الحياة وسر الوجود . . . إلى  
من كان دعاؤها سر نجاحي . . .  
وجنة الرحمن تحت اقدامها . . . إلى  
أغلى الحبايب.

### أمي الحبيبة

إلى من كلكه الله بالهيبة والوقار . . . .  
إلى من علمني العطاء بدون إنتظار  
. . . . إلى من أحمل اسمه بكل افتخار  
. . . أرجو من الله أن يمد في عمرك . . .  
لترى ثماراً قد حان قطفها بعد طول  
إنتظار . . . وستبقى كلماتك نجوم أهتدي  
بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد  
. . . . . والدي العزيز

إلى مصابيح الهدى . . . . التي تضي ظلام  
الجهل بنور العلم . . .  
شموع تحترق . . . . ليستنير غيرها  
. . . . . أساتذتي

### الأجلاء

إلى أخواني و أخواتي اللذين لم  
تلدهن أمي . . . . إلى من تحلوا  
بالإخاء . . . وتميزوا بالوفاء والعطاء  
. . . إلى من عرفت كيف أجدهم وعلموني  
أن لا أضيعهم . . .

### زملائي وزميلاتي

## الشكر والعرفان

مبدأ الشكر ومنتهاه الله رب العالمين ربي اودعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحاً ترضاه الله الحمد والمنة على توفيقه لإتمام هذا البحث. ثم بعد الشكر للدكتور الجيلاني الطاهر الذي أشرف على هذا البحث متابعة وتوجيهاً كان له الدور الأكبر في وضع أساس هذا البحث في كل معلومة كانت كبيرة أو صغيرة، حيث كان توجيهه لي بمثابة الروح التي من خلالها ينبع إحساسي بأنه لا بد أن أبذل كل ما في وسعي من جهد، له مني الشكر الوفير والتقدير، والشكر موصول للدكتور فتح الرحمن الحسن منصور رئيس قسم التكاليف والمحاسبة الإدارية بجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا والشكر لأساتذتنا الأفاضل وكل من علمنا حرفاً اوساهم بالقليل اوالكثير في إتمام هذا البحث. والشكر لأسرة شركة الرشيدى للحلول المتكاملة على ماقدموه من عون وعلى رأسهم الأستاذ هيثم عزو مدير عام الشركة والأستاذ مجدي السناري المدير المالي والأستاذ عثمان محمد نور مدير المراجعة الداخلية وجميع الإخوة بالإدارة المالية وإدارة المشتريات على جهودهم الوفير وتشجيعهم وعونهم لي لإكمال هذا البحث .

والتقدير والعرفان لأسرة مكتبة كلية الدراسات التجارية وأسرة مكتبة الدراسات العليا بجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا التي كانت منابراً من نور من خلال توفير العديد من الاحتياجات العلمية من مراجع وكتب ودراسات مكنتني من وضع لبنة هذا البحث، لهم مني كل الشكر وجزيل التقدير.

ولأسرتي لما وفرته من معينات زمانية ومكانية تضحية طابعها الإيثار خصماً من عمر متسارع يرجون خيره، فأقول لهم طبتهم كراماً آمين ، وللقارئ الكريم يبقى شكري ومودتي.

## مستخلص البحث:

تناولت الدراسة موضوع التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسؤولية ودوره في الرقابة على التكاليف في المنشآت الصناعية سعياً لتفعيل تطبيق إستراتيجيات الأنظمة المتكاملة.

هدفت الدراسة إلى توضيح مدى ملائمة الأنظمة التقليدية لتخصيص التكاليف لبيئة التصنيع الحديثة وبيان دور التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسؤولية في عملية الرقابة على التكاليف.

إعتمدت الدراسة على المنهج الإستنباطي في صياغة الفروض وتحديد محاور البحث والمنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث كما إعتمدت على المنهج الوصفي بإستخدام أسلوب دراسة الحالة في إختبار الفرضيات.

تتمثل مشكلة الدراسة في عدم تطبيق الأنظمة الحديثة للتكاليف في شركة الرشيدى للحلول المتكاملة مثل التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسؤولية وبالتالي الإعتماد فقط على النظم التقليدية التي تقوم بتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بصورة غير عادلة مما يؤثر سلباً على رقابة التكاليف كمايؤدي ايضاً إلى معلومات لا تتسم بالدقة وبالتالي إتخاذ قرارات غير رشيدة ويسعى الدارس إلى الإجابة على التساؤلات الآتية :

1. هل تعتبر النظم التقليدية لتخصيص التكاليف كافية لتوفير المعلومات الملائمة لاتخاذ

القرارات في شركة الرشيدى للحلول المتكاملة؟

2. هل تعتبر النظم التقليدية كافية لتحقيق الرقابة الفاعلة على التكاليف في شركة الرشيدى

للحلول المتكاملة؟

3. ما هو أثر تقسيم المنشأة إلى مراكز أنشطة على تخصيص التكاليف غير المباشرة

بشركة الرشيدى للحلول المتكاملة؟

4. هل يمكن تحقيق الرقابة الفاعلة على التكاليف فى شركة الرشيدى للحلول المتكاملة عن

طريق التكامل بين التكلفة على اساس النشاط ومحاسبة المسؤولية.

إختبرت الدراسة مجموعة من الفرضيات، إستخدام النظم التقليدية لتخصيص التكاليف

الصناعية يؤدي إلى إتخاذ قرارات غير رشيدة فى المنشآت الصناعية، إستخدام النظم التقليدية

لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة يؤثر سلباً على رقابة التكاليف فى المنشأة

الصناعية، تقسيم المنشأة إلى مراكز أنشطة يؤدي إلى تخصيص التكاليف الصناعية غير

المباشرة بصورة عادلة على المنتجات، التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة

المسؤولية يؤدي إلى فعالية الرقابة على التكاليف.

**توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها:**

الإعتماد على النظم التقليدية كنظم لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة أثر

سلباً على رشد القرارات فى المنشآت الصناعية، الإعتماد على النظم التقليدية لتخصيص

التكاليف الصناعية غير المباشرة أدى إلى ضعف الرقابة على التكاليف فى المنشآت الصناعية،

تقسيم المنشأة إلى مراكز أنشطة أدى إلى تحقيق العدالة فى تخصيص التكاليف الصناعية غير

المباشرة، تطبيق التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسؤولية أدى إلى فعالية

الرقابة على التكاليف فى المنشآت الصناعية.

**أوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات منها:**

على شركة الرشيدى الإنتقال تدريجياً من النظم التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة من أجل ترشيد إتخاذ القرارات، من أجل تحقيق كفاية وفعالية الرقابة على التكاليف، يجب على شركة الرشيدى للحلول المتكاملة أن لاتعتمد على النظم التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غيرالمباشرة، يجب تقسيم المنشأة إلى مراكز أنشطة من أجل تحقيق العدالة في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات في المنشآت الصناعية، يجب على المنشآت الصناعية السعي إلى التطبيق التدريجي للتكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية من أجل تفعيل الرقابة على التكاليف.

## **Abstract**

This study discussed the integration between the Activity Based Costing (ABC) and Responsibility Accounting (RA); and its role on costs control in industrial firms, in order to enhance the application of integrated Systems Strategies.

The study aimed to clarify whether the traditional costing system are appropriate for costs distribution in modern manufacturing environment, and clarify the role of integration between ABC and RA in cost control process.

The study was conducted on basis of deductive approach for formulation of the research hypotheses and research issues; historical approach to follow the previous studies that in relation to research topic; and the descriptive approach of using case study to test the research hypotheses.

The study problem presents on El-rashidi for Integrated Solution Company (RIS) does not use the modern costing systems such as ABC and RA which has a negative impact on costs control for the Company. Also using of tradition systems lead to inaccurate information, so that irrational decision will be made.

Through all above, the researcher looks forward to answer the following questions:

1. Does traditional costing system for distribution of costs are sufficient to provide the appropriate information for decision making in RIS?

2. Does traditional costing system are enough to achieve an effective control over costs in RIS?
3. What is the impact of division of firm for activities centers on the allocating of the indirect costs in RIS?
4. Is it possible to reach the effectiveness control over costs in RIS through the integration between the Activity Based Costing (ABC) and Responsibility Accounting (RA)?

The present study design to examine the following research hypotheses, Firstly, do the use of traditional costing system for industrial's distribution costs leads to irrational decision making in industrial firms; Secondly, using of traditional costing system for distribution of indirect industrial's costs has a negative impact on costs control in industrial firms. Thirdly, whether the adaptation of using cost centers concept leads to fair distribution of indirect industrial costs. Finally, whether the adaptation of new concept of ABC and RA integration leads to the effectiveness costs control.

Many findings have been reached in the present study such as follow:

The depending of traditional costing as an approach for distribution of the indirect industrial costs has a negative impacts on the decision making in industrial firms;

The depending of the traditional costing for distribution of the indirect industrial costs leads to poor control over the costs in industrial firms; the adapting of concept of cost centers leads to fair distribution of indirect industrial costs; the development ABC and RA integrate leads to



the effectiveness costing system might affect cost control in industrial firms.

Based on the findings the study recommended the follow:

El-rashidi for Integrated Solution Company (RIS) has to move gradually from traditional costing systems for distribution of indirect industrial costs, to rationalize the decisions making, an achieve reach.

The efficiency costs control, RIS has to shift from a traditional costing systems for distribution of indirect industrial costs; the firm should adapt the concept of activities cost centers for fairness in distribution of indirect industrial costs to products in industrial firms;.

The industrial firms have to develop the concept of ABC and RA integration as to enhance the control over the costs.

## فهرست الموضوعات

رقم الصفحة	الموضوع
أ	الإستهلال
ب	الإهداء
ج	الشكر والعرفان
د	مستخلص البحث
ز	Abstract
ي	فهرست الموضوعات
ل	فهرست الجداول
ع	فهرست الأشكال
ف	فهرست الملاحق
	<b>المقدمة</b>
2	أولاً: الإطار المنهجي
11	ثانياً: الدراسات السابقة
	<b>الفصل الأول: مفهوم أنظمة التكاليف الحديثة</b>
36	المبحث الأول: مفهوم وأهداف ومقومات التكلفة على أساس النشاط
71	المبحث الثاني: مفهوم وأهداف نظام محاسبة المسؤولية
91	المبحث الثالث: مفهوم التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسؤولية
	<b>الفصل الثاني: مفهوم ومتطلبات الرقابة الفاعلة</b>
101	المبحث الأول: مفهوم وأهداف الرقابة
125	المبحث الثاني: المشكلة الرقابية وأدوات الرقابة على التكاليف
154	المبحث الثالث: فعالية الرقابة
	<b>الفصل الثالث: دور أنظمة التكاليف الحديثة في الرقابة</b>
166	المبحث الأول: دور التكلفة على أساس النشاط في الرقابة
188	المبحث الثاني: دور محاسبة المسؤولية في الرقابة
205	المبحث الثالث: دور التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة

	المسئولية في الرقابة
	الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية
223	المبحث الأول: النبذة التعريفية والأنشطة في شركة الرشدي للحلول المتكاملة
226	المبحث الثاني: تحليل البيانات
254	المبحث الثالث: اختبار الفرضيات
	الخاتمة
272	- أولاً: النتائج
274	- ثانياً: التوصيات
278	- قائمة المراجع والمصادر
288	- الملاحق

## فهرست الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	جدول رقم
134	النموذج العام لتحليل الانحرافات في تكاليف الإنتاج المتغيرة	1-2-2
168	الهيكل الوظيفي وإستراتيجية التكلفة المنخفضة	1-1-3
196	خصائص مجموعات التكلفة	1-2-3
228	التوزيع التكراري النسبي حسب المؤهل	1-2-4
229	التوزيع التكراري النسبي حسب التخصص	2-2-4
231	التوزيع التكراري النسبي حسب العمر	3-2-4
232	التوزيع التكراري النسبي حسب المركز الوظيفي	4-2-4
234	التوزيع التكراري النسبي حسب الخبرة	5-2-4
237	إختبار المصادقية لفرضيات الدراسة	6-2-4
238	التوزيع التكراري النسبي لإجابات المبحوثين في أن إستخدام معدلات تحميل المصروفات الصناعية غير المباشرة بالنظم التقليدية لا يتناسب مع بيئة التصنيع الحديثة	7-2-4
239	التوزيع التكراري النسبي لإجابات المبحوثين في أن إستخدام النظم التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة يؤدي الي التوزيع غير العادل للتكاليف الصناعية غير المباشرة.	8-2-4
240	التوزيع التكراري النسبي لإجابات المبحوثين في أن إستخدام النظم التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة يعتبر مضلل لمتخذى القرارات في حالة تعدد المنتجات وتنوع الانشطة.	9-2-4
241	التوزيع التكراري النسبي لإجابات المبحوثين في أن النظم التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة تؤدي الي عدم دقة هامش	10-2-4

	المساهمة وذلك بسبب تشويه النظم التقليدية لتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة.	
242	التوزيع التكراري النسبي لإجابات المبحوثين في أن تقسيم المنشأة إلى مراكز تكلفة ومراكز خدمات لا يوفر المعلومات الكافية لأغراض رقابة التكاليف	11-2-4
243	التوزيع التكراري النسبي لإجابات المبحوثين في أن تقسيم المنشأة إلى مراكز مسئولية يؤدي إلى رفع كفاءة وفعالية الرقابة على التكاليف .	12-2-4
244	التوزيع التكراري النسبي لإجابات المبحوثين في أن تقسيم المنشأة إلى مراكز أنشطة يتيح فرصة التعرف على الأنشطة التي تضيف قيمة والإستمرار بها والأنشطة التي لا تضيف قيمة للتخلص منها أو تقليلها إلى ادنى حد ممكن	13-2-4
245	التوزيع التكراري النسبي لإجابات المبحوثين في أن إستخدام النظم التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة يؤدي إلى ضعف الرقابة على التكاليف.	14-2-4
246	التوزيع التكراري النسبي لإجابات المبحوثين في أن توفر معلومات عن تكلفة كل الأنشطة في المنشأة يساعد على فعالية الرقابة.	15-2-4
247	التوزيع التكراري النسبي لإجابات المبحوثين في أن استخدام مسببات الأنشطة كأساس لتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على الأنشطة يعتبر أساس عادل لتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة.	16-2-4
248	التوزيع التكراري النسبي لإجابات المبحوثين في أن استخدام نظام	17-2-4

	التكلفة على أساس النشاط من خلال توزيع تكلفة الموارد على الأنشطة باستخدام مسببات الأنشطة وتوزيع تكلفة الأنشطة على الوحدات تعتبر الطريقة المثلى في التخصيص.	
249	التوزيع التكراري النسبي لإجابات المبحوثين في أن توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة في ظل نظام التكلفة على أساس النشاط يتيح فرصة أكبر لدراسة سلسلة القيمة وتحديد الأهمية النسبية لكل نشاط وبالتالي توفير قاعدة لتطبيق أسلوب الإدارة بالإستثناء.	18-2-4
250	التوزيع التكراري النسبي لإجابات المبحوثين في أن التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسؤولية يؤدي إلى توفير معلومات عن الأنشطة والإستفادة منها في تحديد مراكز المسؤولية.	19-2-4
251	التوزيع التكراري النسبي لإجابات المبحوثين في أن التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسؤولية يساعد في الرقابة من خلال إعداد الموازنات على أساس النشاط وتحديد المسؤولية عن تنفيذها.	20-2-4
252	التوزيع التكراري النسبي لإجابات المبحوثين في أن تطبيق الموازنات التقديرية على أساس النشاط وتحديد المسؤوليات يساعد على مقارنة الأداء الفعلي للأنشطة ولمراكز المسؤولية وبيان الإنحرافات.	21-2-4
253	التوزيع التكراري النسبي لإجابات المبحوثين في أن يسمح تطبيق التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسؤولية بتفعيل الرقابة على التكلفة والإيرادات والربحية والإستثمارات في المنشأة من	22-2-4

	خلال التقسيم إلى مراكز مسئولية	
256	التكرار المشاهد والمتوقع ونتائج إختبار مربع كاي لفقرات الفرضية الأولى	1-3-4
260	التكرار المشاهد والمتوقع ونتائج إختبار مربع كاي لفقرات الفرضية الثانية	2-3-4
264	التكرار المشاهد والمتوقع ونتائج إختبار مربع كاي لفقرات الفرضية الثالثة	3-3-4
268	التكرار المشاهد والمتوقع ونتائج إختبار مربع كاي لفقرات الفرضية الرابعة	4-3-4

### فهرست الأشكال

رقم الصفحة	العنوان	شكل رقم
47	تصنيف الأنشطة إلى مجموعات متجانسة	1-1-1

56	إستخدام معدل واحد للتحميل	2-1-1
57	إستخدام معدلات متعددة للتحميل	3-1-1
60	نظام محاسبة تكاليف الأنشطة	4-1-1
66	التكلفة المرتبطة بالمخزون في الموعد المنضبط لتخفيض إستهلاك الموارد التي لا تضيف قيمة والمرتبطة بحجم المخزون	5-1-1
112	الرقابة التنظيمية	1-1-2
115	العلاقة بين المستويات الإدارية ومجالات الإهتمام الرقابية	2-1-2
117	كيفية عمل النظام	3-1-2
147	مراحل الرقابة بإستخدام الموازنات	1-2-2
161	أهمية التقارير في دورة الرقابة على التكاليف	1-3-2
225	الأنشطة في شركة الرشيد للتحول المتكاملة	1-1-4
228	التوزيع التكراري النسبي حسب المؤهل	1-2-4
230	التوزيع التكراري النسبي حسب التخصص	2-2-4
231	التوزيع التكراري النسبي حسب العمر	3-2-4
233	التوزيع التكراري النسبي حسب المركز الوظيفي	4-2-4
234	التوزيع التكراري النسبي حسب الخبرة	5-2-4

### فهرست الملاحق

رقم الصفحة	العنوان	رقم الملحق
288	قائمة باسماء وعناوين محكمي الإستبانة	-1



289	خطاب تحكيم الإستبانة	-2
290	خطاب للمبحوثين	-3
291	استمارة الاستبانة	-4
296	الهيكل التنظيمي لشركة الرشدي للحلول المتكاملة	-5