جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

دور التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية في الرقابة على التكاليف و تعظيم ربحية المنشآت الصناعية

(دراسة ميدانية على القطاع الصناعي السوداني– المنطقة الصناعية الخرطوم بحري)

Role of Integration between the Activity Based Costing (ABC) and Responsibility Accounting for Cost Control and profit Maximization of Industrial firms.

(Field Study on Sudanese Industrial Sector – Khartoum North Industrial Area)

أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراة الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية

إعداد الطالب

محمد النابر محمدين خوجلي

إشراف الدكتور: فتح الرحمن الحسن منصور الحسن

أستاذ المحاسبة المشارك بقسم التكاليف

كلية الدراسات التجارية – جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

1437هـ - 2016م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَٰنِ الرَّحِيمِ

الإستهلال

قال تعالى :

وأَوْفُوا الكَيْلَ إذَا كِلْتُمْ وزِنُوا بِالْقِسْطَاسِ المُسْتَقِيمِ ذَلِكَ خَيْرٌ وأَحْسَنُ تَأْوِيلاً (35) ولا تَقْفُ مَا لَيْسَ لَكَ بِهِ عِلْمٌ إنَّ السَّمْعَ والْبَصَرَ والْفُؤَادَ كُلُّ أُوْلَئِكَ كَانَ عَنْهُ مَسْؤُولاً (36)

صدق الله العظيم

سورة الاسراء

الآيات رقم (35-36)

الإهداء

إلى ملاكي في الحياة .... إلى معنى الحب ومعنى الحنان والتفاني .... إلى بسمة الحياة وسر الوجود ... إلى من كان دعاؤها سر نجاحي ... وجنةالرحمن تحت اقدامها.... إلى أغلى الحبايب.

أمي الحبيبة

إلى من كلله 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 رفيقة دربي وتوأم روحي .... من جسدت الدعم والوفاء .... وكانت السند المعين على العطاء.... وتحملت كبد الحياة والعناء .... وزادت الصبر صبراً على مصاعب الحياة

لن اقول شكراً ..... بل سأعيش الشكر معك . **زوجتي الغالية**

إلى الدرة المكنونة ..... التي أستمد منها الدعم .... والقوة على الإستمرار ... قرة عيني **... ريناد**

إلى القادم الجديد ..... الفارس الذي حمل إسم الشهيد .... والذي اتمنى له سعادة الدنيا والفوز يوم الوعيد ... **إبني العزيز عبد الواحد**

اليك شقيقي أحضرت شئياً من الثمر..... فأنت سقائي من بعد الله وانت المطر **أخي عبد الوهاب**

إلى لي كل من أضاء بعلمه عقل غيره .... أو هدى بالجواب الصحيح حيرة سائليه

فأظهر بسماحته تواضع العلماء .... وبرحابته سماحة العارفين **أساتذتي الأجلاء**

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

أصدقائ واخواني في الله

الباحث

الشكر والعرفان

ربي اوزعني ان اشكر نعمتك التي انعمت علي وعلى والدي وان اعمل صالحاً ترضاه، ربي اشكرك على نعمك التي لاتحصى ولاتعد ربي كل نعمة وكل عمل في الاصل شكره' اليك راجع،فلك الشكر على التوفيق لإنجاز هذا البحث أما بعد:

الشكر لجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا بكل إداراتها وعمادتها وأساتذتها هذا الصرح العملاق الذي نتمنا دوام عطائه للوطن وكلية الدراسات العليا والدراسات التجارية والشكر **للدكتور فتح الرحمن الحسن منصور** الذى أخذت من معين علمه الكثير،وكان هو اول من تعلمت على يديه مناهج البحث ثم من الله علي بإشرافه على هذه الرسالة وكنت أستآنس بتوجيهاته وأرائه في البحث العلمي وأسترشد بها وأرقبها بإهتمام بالغ ،والتي كان نتاجها هذا العمل الذي بين يديك ايها القاري الكريم .

فآ سآل الله ان يمتعه بالصحة والعافية، وأشكره على إهتمامه بالدقة في كتابة هذه المادة البحثية.

والشكر للدكتور بابكر إبراهيم الصديق والأستاذ زهير أحمد رئيس قسم المحاسبة والتمويل على ماقدمو من مساعدات .

والشكر للأستاذة والزملاء بجامعة النيلين الذين لم يبخلو بما عندهم وساهمو في إكمال هذا العمل والشكر موصولا لمحكمي الإستبانة وكل من ساهم بمعلومة ساعدت في تصحيح المسار.

والشكر موصول إلى الإدارة العامة للصناعة على مدها يد العون والمساعدة بالبيانات اللازمة عن المنطقة الصناعية بحري والمساعدة في توزيع الإستبانة وأخص بالشكر منهم الدكتور مصطفى كمال مدير الإدارة العامة للصناعة.

الباحث

المستخلص

تناولت الدراسة دور التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية في الرقابة على التكاليف و تعظيم ربحية المنشآت الصناعية

هدفت الدراسة إلى بيان دور التكلفة على أساس النشاط في الرقابة على التكاليف وتعظيم الأرباح في القطاع الصناعي وبيان دور نظام محاسبة المسئولية في الرقابة على التكاليف وتعظيم الأرباح في القطاع الصناعي وكذلك بيان دور التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية في الرقابة على التكاليف وتعظيم ربحية المنشآت الصناعية.

تمثلت مشكلة الدراسة في ارتفاع تكلفة مدخلات الانتاج بسب تغلبات سعر صرف العملات ، الامر الذي فرض على المنشأت الصناعيه ضرورة البحث عن بدائل مناسبه لتخفيض تكلفة انتاجها مع المحافظه على مستوى جودة المنتجات وتطرح الدراسة التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية كبديل للانظمة المحاسبية وأنظمة التكاليف التقليدية وتسعى لبيان دوره في الرقابة على التكاليف وتعظيم الارباح في المنشآت الصناعية.

إختبرت الدراسة ست فرضيات هي يؤدي تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط إلى زيادة فعالية الرقابة على التكاليف في القطاع الصناعي، تطبيق نظام محاسبة المسئولية يؤدي إلى تفعيل نظام الرقابة على التكاليف في القطاع الصناعي، يؤدى تطبيق التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط ونظام محاسبة المسئولية إلى فعالية الرقابة على التكاليف، يؤدي تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط إلى تعظيم ربحية المنشاءات الصناعية، تطبيق نظام محاسبة المسئولية يؤدي إلى تعظيم الربحية في القطاع الصناعي السوداني، يؤدى تطبيق التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط ونظام محاسبة المسئولية إلى تعظيم ربحية المنشاءات الصناعية بالسودان.

توصلت الدراسه إلى مجموعة من النتائج أهمها يؤدي تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط إلى فعالية الرقابه على التكاليف وتعظيم الأرباح في القطاع الصناعي ،يؤدي تطبيق نظام محاسبة المسئوليه إلى فعالية الرقابه على التكاليف وتعظيم الأرباح في القطاع الصناعي يؤدي تطبيق التكامل

بين التكلفه على أساس النشاط ومحاسبة المسئوليه إلى فعالية الرقابه على التكاليف وتعظيم أرباح المنشآت الصناعية.

قدمت الدارسه مجموعة من التوصيات أهمها أنه يجب على الشركات الصناعيه ان تتبنى تطبيق التكامل بين نظام التكلفه على أساس النشاط ونظام محاسبة المسئوليه لمساهمة التكامل في فعالية الرقابه على التكاليف في القطاع الصناعي، يجب على الشركات الصناعيه ان تتبنى تطبيق التكامل بين نظام التكلفه على اساس النشاط ونظام محاسبة المسئوليه لمساهمة التكامل في تعظيم الارباح في القطاع الصناعي من خلال الإستفادة من المميزات المتوفرة في النظامين في ذات الوقت .

Abstract

The Study examined the role of integration between the activity based cost (ABC) and responsibility accounting for cost control and profit maximization of industrial firms.

The study is aimed to explain the role of the ABC on cost control and profit maximization as well as the role of responsibility accounting on cost control and profit maximization in industrial sector. It is also to show the role of integration between the ABC and the responsibility accounting on cost control and profit maximization in industrial firms.

The problem of the study is related to the input cost rising due to the fluctuations of exchange rate which forced the industrial firms to search for reasonable alternatives to reduce the production cost and maintain quality level of their products. The study proposed the integration between the ABC and responsibility accounting as a substitute for the traditional accounting systems and cost systems and pursued to explain the role of ABC on cost control and profit maximization in industrial firms.

Six hypotheses were tested as follows:

- Application of ABC system would lead to increase the effectiveness of cost control in the industrial firms.

- Application of the responsibility accounting system would activate the cost control system in the industrial firms.

- Application of the integration between the ABC system and responsibility accounting system would lead to the effectiveness of cost control.

- Application of the ABC system would lead to profit maximization in the industrial firms.

- Application of the responsibility accounting system leads to the profit maximization in the Sudanese industrial sector.

- Application of the integration between the ABC system and responsibility accounting system would lead to the profit maximization in industrial firms in Sudan.

Findings indicated a number of results and the most significant are as follows:

- Application of ABC system leads to the effectiveness of cost control and profit maximization in the industrial sector.

- Application of the responsibility accounting system leads to the effectiveness of cost control and profit maximization system in the industrial sector.

- Application of the integration between the ABC system and responsibility accounting system leads to the cost control and profit maximization in industrial firms.

The study proposed a number of recommendations and the most important of them as follows:

The industrial firms should adopt integration between the ABC system and responsibility accounting system because of the integration role in the cost control effectiveness in the industrial sector. Also, the industrial firms should adopt application of integration between the ABC system and responsibility accounting system due to the role of integration in profit maximization in the industrial sector. This recommendation can be realized by benefiting from the advantages of the two systems at the same time

فهرست الموضوعات

عنـوان الموضـــــوع	رقم الصفحة
الإستهلال	أ
الإهداء	ب
الشكر والعرفان	ج
مستخلص البحث	د
Abstract	و
فهرست الموضوعات	ح
فهرست الجداول	ي
فهرست الأشكال	ل
فهرست الملاحق	م
المقدمة	
أولاً: الإطار المنهجي	2
ثانياً: الدراسات السابقة	10
الفصل الأول الإطار المفاهيمي لنظام التكاليف	
المبحث الأول: مفهوم وأهداف نظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط (ABC).	64
المبحث الثاني: مفهوم وأهداف نظام محاسبة المسئولية.	101
المبحث الثالث: مفهوم التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية	120
الفصل الثاني: مفهوم ومتطلبات الرقابة وتعظيم الربحية	
المبحث الأول: مفهوم وأهداف وخطوات الرقابة	127
المبحث الثاني: متطلبات وادوات الرقابة على التكاليف وفعالية الرقابة	149
المبحث الثالث : الإطار المفاهيمي لتعظيم الربحية	174
الفصل الثالث : دور أنظمة التكاليف في الرقابة وتعظيم الارباح	
المبحث الأول: دور التكلفة على أساس النشاط في الرقابة وتعظيم الارباح.	208

المبحث الثاني: : دور محاسبة المسؤلية في الرقابة وتعظيم الأرباح	232
المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي للتكامل بين التكلفة على اساس النشاط ومحاسبة المسئولية كنظام لرقابة التكاليف وتعظيم الارباح	245
الفصل الرابع: الدراسة الميدانية	
المبحث الأول: نبذة تعريفية عن المنطقة الصناعية بحري	260
المبحث الثاني: إجرآت الدراسة الميدانية	269
المبحث الثالث: تحليل البيانات و اختبار الفرضيات	291
الخاتمة	
- أولاً: النتائج	320
- ثانياً: التوصيات	323
- المراجع والمصادر	326
- الملاحق	339

فهرست الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
(1/2/3)	خصائص كل من مجموعات التكلفة الثلاث	237
(1/1/4)	موقف القطاعات الصناعية الرئيسية بمنطقة بحري الصناعية عام 2003م	261
(2/1/4)	الموقف الحالي للقطاعات الصناعية الرئيسة بمنطقة بحري الصناعية عامة 2010م	262
(3/1/4)	الموقف الحالي للقطاعات الصناعية الرئيسة بمنطقة بحري الصناعية عام 2016م	263
(1/2/4)	توزيع الاستبانات	270
(2/2/4)	فئات الاستجابات حسب المقياس الليكارتي الخماسي	270
(3/2/4)	فئات تقييم الاستجابة	272
(4/2/4)	تقييم قوة واتجاه الارتباط	272
(5/2/4)	نتيجة اختبار كولماقروف سميرنوف على فرضيات الدراسة	274
(6/2/4)	اختبار الصدق والثبات بمقياس ألفا كرنباخ	275
(7/2/4)	توزيع أفراد العينة حسب خصائص البيانات الديمغرافية	276
(8/2/4)	اراء أفراد العينة على عبارات الفرضية الأولى وبعض خصائصها الوصفية	279
(9/2/4)	اراء أفراد العينة على عبارات الفرضية الثانية وبعض خصائصها الوصفية	281
(10/2/4)	اراء أفراد العينة على عبارات الفرضية االثالثة وبعض خصائصها الوصفية	283
(11/2/4)	اراء أفراد العينة على عبارات الفرضية الرابعة وبعض خصائصها الوصفية	285
(12/2/4)	اراء أفراد العينة على عبارات الفرضية الخامسة وبعض خصائصها الوصفية	287
(13/2/4)	اراء أفراد العينة على عبارات الفرضية االسادسة وبعض خصائصها الوصفية	289

(1/3/4)	الخصائص الوصفية لمحاور الفرضية الأولى	291
(2/3/4)	نتيجة اختبار (ت) الفرضية الأولى	292
(3/3/4)	الخصائص الوصفية لمحاور الفرضية الثانية	292
(4/3/4)	نتيجة اختبار (ت) الفرضية الثانية	293
(5/3/4)	الخصائص الوصفية لمحاور الفرضية الثالثة	294
(6/3/4)	نتيجة اختبار (ت) الفرضية الثالثة	294
(7/3/4)	الخصائص الوصفية لمحاور الفرضية الرابعة	295
(8/3/4)	نتيجة اختبار (ت) الفرضية الرابعة	295
(9/3/4)	الخصائص الوصفية لمحاور الفرضية الخامسة	296
(10/3/4)	نتيجة اختبار (ت) الفرضية الخامسة	296
(11/3/4)	الخصائص الوصفية لمحاور الفرضية السادسة	297
(12/3/4)	نتيجة اختبار (ت) الفرضية السادسة	297
(13/3/4)	اختبار الفرضية الأولى	298
(14/3/4)	اختبار الفرضية الثانية	301
(15/3/4)	اختبار الفرضية الثالثة	304
(16/3/4)	اختبار الفرضية الرابعة	307
(17/3/4)	اختبار الفرضية الخامسة	310
(18/3/4)	اختبار الفرضية السادسة	313

فهرست الأشكال

شكل رقم	عنوان الشكل	رقم الصفحة
(1/1/1)	فلسفة نظام التكلفة على أساس النشاط	67
(2/1/1)	تصنيف الأنشطة إلى مجموعات متجانسة	75
(3/1/1)	إستخدام معدل واحد للتحميل	81
(4/1/1)	إستخدام معدلات متعددة للتحميل	82
(5/1/1)	تخصيص التكاليف بالمدخل التقليدية	85
(6/1/1)	تخصيص التكاليف بالإعتماد على مدخل التكلفة على أساس النشاط	86
(7/1/1)	نظام محاسبة تكاليف الأنشطة	89
(8/1/1)	عناصر التحسين المستمر	94
(1/1/2)	إجرات الرقابة التنظيمية وعملية التغذية الراجعة	132
(2/1/2)	العلاقة بين المستويات الإدارية ومجالات الإهتمام الرقابية	133
(3/1/2)	تكامل أساليب ضبط الجودة	135
(4/1/2)	النظام الشامل في المنشآة	138
(5/1/2)	النظام الدائري للرقابة على تكلفة الإنتاج	148
(1/2/2)	النموذج العام لتحليل الإنحرافات – تكاليف الإنتاج المتغيرة	155
(2/2/2)	مراحل عملية الرقابة بإستخدام الموازنات	163
(3/2/2)	دورة الرقابة على التكاليف	172
(1/1/3)	الإستراتيجيات والرقابة على الانشطة	210

فهرست الملاحق

رقم الملحق	العنوان	رقم الصفحة
1-	إستمارة الإستبانة	339
2-	قائمة باسماء وعناوين محكمي الإستبانة	347

المقدمة

يستعرض الباحث في هذه المقدمة الإطار المنهجي الذي يشتمل على مشكلة البحث والاهداف التي يرمي لتحقيقها والفرضيات التي تختبرها الدراسة والمناهج المستخدمة ومتغيرات الدراسة إضافة إلى الدراسات السابقة ذات العلاقة بمتغيرات الدرأسة وذلك من خلال التفريع التالي :

أولاً : الإطار المنهجي.

ثانياً : الدراسات السابقة.

أولاً: الإ طار المنـهجي

تمـهيد:

لم يعُد الهدف الرئيس للمحاسبة قاصراً على تسجيل العمليات المالية للمنشأة، وبالتالي تحديد مركزها المالي ونتائج عملياتها في نهاية فترة زمنية معينة، بل تعدى ذلك خصوصاً في العقود الأخيره ليصبح أداة قياس لعمليات المنشأة وربحيتها ، ولم تعد المعلومات والتقارير المحاسبية لوحدها تفي بحاجة متخذي القرارات في القطاع الصناعي لذلك كان لابد من الإستعانة بمحاسبة التكاليف التي تعتبر فرع رئيسي من فروع المحاسبة.

بما ان انظمة التكاليف التقليدية تعتمد في توزيع التكاليف الاجماليه على اسس حكمية تعتمد في كثير من جوانبها على التقدير الشخصي مما يؤدي الى تحميل المنتج النهائي بتكاليف غير مبررة او مرتبطة به لعدم إهتمام هذه الانظمة بعلاقة السببية وبالتالي فإن الانظمة التقليدية تحتاج لمعرفة مدى فعاليتها في بئة الأعمال الحديثة .

بيئة الأعمال الحديثة تتصف بحدة المنافسة والتي تظهر من خلال التوجه بالتسويق أي إنتاج ما يمكن تسويقه بدلاً من تسويق ما يمكن إنتاجه يتحقق ذلك من خلال إنتاج وسلع وخدمات ذات مواصفات تتلأم مع حاجات ورغبات العملاء على أن يتم ذلك في ظل ريادة للتكلفة .

نتيجة للتغيرات التي حدثت في بيئة الأعمال الحديثة وما صاحبها من متغيرات ظهر أسلوب التكلفة على أساس النشاط لحل مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة ويقوم مدخل التكلفة على أساس النشاط على فكرة تعتمد على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي ، وذلك لأن الأنشطة تستهلك الموارد أي أنها تمثل علاقة السببية الرئيسية لاستهلاك الأنشطة ، ويمكن القول باختصار أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط يمثل أسلوباً لتحميل التكلفة على المنتجات يتلاءم مع بيئة التصنيع الحديثة ويؤدي إلى توفير معلومات دقيقة تساعد الإدارة الحديثة في أداء وظائفها ومساعدتها في اتخاذ القرارات التشغيلية والإستراتيجية .

تهدف محاسبة المسئولية إلى رقابة وتقييم أداء العاملين بمختلف مستوياتهم الإدارية من خلال الربط بين نشوء التكاليف وبين تصرفات العاملين المسببة لهذه التكاليف ويتم ذلك من خلال تقسيم المنشاءة

إلى مراكز مسئولية والتي تنقسم إلى مراكز تكلفة وهي المراكز المسئولة عن تدفق التكاليف فقط أي تدفقات نقدية صادرة ، ومراكز إيراد وهي مراكز تدفقات نقدية وارد فقط، ومراكز ربحية وهي مراكز مسئولة عن التكلفة والإيراد أي يؤجد بها تدفقات نقدية واردة وصادرة معاً، وكل هذه المراكز تعتبر مراكز تشغيلية إضافة إلى مراكز الإستثمار والتي تختص بالاستثمارات الرأسمالية، ويكون على كل مركز شخص مسئول عن تنفيذ خطة محددة يحفز على الأداء الجيد ويسأل عن الانحرافات السلبية عن الخطة .

إن محاسبة المسؤلية بهذا المفهوم تعتبر أداءة رقابة ممتازة إضافة إلى أنها تضيف للمنشاءة ميزة توزيع الصلاحيات والمشاركة في اتخاذ القرارات .

لما كان الشغل الشاغل لإدارة المنشأة هو إستمراريتها وتعظيم ربحيتها مع الأخذ في الحسبان قدرتها على المنافسة في السوق الذي تعمل فيه ، لذا أصبح من الضروري لها أن تبحث عن بدائل أخرى لتعظيم ربحيتها وضمان إستمراريتها غير البديل التقليدي المعروف وهو رفع الأسعار.

ولعل من أهم هذه البدائل السعي لتخفيض تكلفة المنتج وذلك عن طريق فرض الرقابة والسيطرة على تكاليف التصنيع سواء بالبحث عن مدخلات بديلة بأسعار اقل او ترشيد استخدام الموارد المتاحة وخفض التكاليف غير المباشرة دون التأثير على جودة المخرجات النهائية.

يسعى الباحث من خلال هذه الدراسة لتحليل مشاكل القطاع الصناعي السوداني خصوصا بعد إرتفاع اسعار صرف العملات وإرتفاع اسعار الخامات المستوردة نتيجة لإرتفاع سعر العملة والإجراءات الجمركية المتعلقة بتقدير القيمة الخاضعة للجمارك وعدم إعتماد فواتير توريد البضاعة واثره على التكلفة الإنتاجية للمنشاة الصناعية مما يجعل إتخاز قرار الشراء والتخصيص من القرارات الإستراتيجية وذلك لإرتفاع الاهمية النسبية لتكلفة الخامات من خلال الدمج بين التكلفة على أساس النشاط كأسلوب لتخصيص التكاليف غير المباشرة على الإنتاج والاستفادة من ملائمته لبيئة التصنيع الحديثة ومحاسبة المسئولية كأداة جيدة من أدوات الرقابة على التكاليف والاستفادة من التكامل بين النظامين لمعرفة أثره على تحسين الرقابة على التكاليف فيما يعرف بتكامل النظم فهذا هو سبب اختيار الموضوع، فالنظامين يعتبران جزء لا يتجزأ من نظام محاسبة التكاليف سعياً لتوفير بيانات ملائمة لكافة

المستويات الإدارية وتوصيلها في الوقت المناسب من أجل استخدامها في تزويد متخذ القرار بمعلومات تساعد في تخفيض تكلفة المنتجات وتعظيم الربحية و تحقيق اهداف المنظمة .

مشكلة الدراسة:-

تتسم بئة الاعمال الحديثة بزيادة حدة المنافسه بين شركات القطاع الصناعى السودانى ، فقد اصبحت هناك تحديات كبيره امام المنشاءات الصناعيه فى طار سعيها المستمر لتعظيم ربحيتها والحفاظ على استمراريتها ومستوى جودة خدماتها.

مع العلم بان اغلبية مدخلات الانتاج فى القطاع الصناعى يتم استيرادها من خارج البلاد، ونتيجه للحصار الاقتصادى المفروض على البلاد وقلة الصادرات النفطيه فقد ارتفعت اسعار صرف العملات الاجنبيه مقابل الجنيه السودانى وحدثت تقلبات إقتصادية اخرى ، الآمرالذى ادى الى ارتفاع تكلفة مدخلات الانتاج المستورده ، لذلك اصبح لزاما" على المنشاءات الصناعيه ان تبحث عن بدائل مناسبه لتخفيض تكلفة انتاجها مع المحافظه على مستوى جودة المنتجات ، ولعل من افضل المداخل هو السعى لتخفيض التكاليف غير المباشره الصناعيه (Production Overhead).

وتكمن المشكلة في إعتماد اغلبية المنشاءات الصناعيه على نظام المحاسبة المالية او انظمة التكاليف التقليديه (Traditional Costing Systems) ،والتى تعانى من القصور فيما يتعلق بتوزيع وتخصيص المصروفات على المراكز الانتاجيه والخدميه ، ومن ثم للوحدات المستفيده منها باساليب حكميه تهمل علاقة السببيه فى تخصيص التكاليف بشكل يودى غالبا" الى حدوث اخطاء فى تحميل الوحده المنتجه بنصيبها من المصروفات غير المباشره ، لذلك يتم طرح التكامل بين نظام التكلفه على اساس النشاط (Activity Base Costing) ومحاسبة المسئولية لدراسة دوره في تلافى نواحى القصور التى يعانى منها النظام المحاسبي والنظام التقليدى، حيث يتم بموجب نظام التكلفه على اساس النشاط تخصيص التكاليف غير المباشره باسس دقيقه ومبرمجه .

كما يوفر نظام محاسبة المسئولية ميزة رقابية عن طريق تقسيم العمل والسلطات والمسئولية فالتكامل بين النظامين قد يوفر خاصية الإستفادة من ميزات كل نظام لتلافي القصور في الاخر.

بناءا" على ماتقدم يمكن إثارت تساؤلات البحث التالية :-

1/ هل يحقق تطبيق نظام التكلفه على اساس النشاط (ABC) فعالية الرقابه على التكاليف فى المنشاءات الصناعيه ؟

2/ هل يساهم تطبيق نظام محاسبة المسئولية في زيادة كفاة نظام الرقابة على التكاليف في المنشاءات الصناعية ؟

3/ هل يؤدي تطبيق التكامل بين نظام التكلفة على اساس النشاط (ABC) ونظام محاسبة المسئولية إلى فعالية الرقابة على التكاليف في القطاع الصناعي؟

4/ هل يؤثر تطبيق نظام التكلفه على اساس النشاط (ABC) في تحقيق هدف تعظيم الربحية في المنشاءات الصناعيه السودانية؟

5/ هل يساهم تطبيق نظام محاسبة المسئولية في تعظيم الارباح في القطاع الصناعي بالسودان؟

6/ هل يؤدي تطبيق التكامل بين نظام التكلفة على اساس النشاط (ABC) ونظام محاسبة المسئولية إلى تعظيم الارباح في القطاع الصناعي.

أهداف الدراسة:-

تسعى الدراسة لتحقيق الأهداف الأتية :-

1/ قياس مدى تاثير نظام التكلفه على اساس النشاط (ABC) في الرقابة على تكلفة التصنيع في القطاع الصناعي السوداني .

2/ بيان الدور الرقابى الذى يلعبه نظام محاسبة المسئولية في الرقابة على التكاليف في القطاع الصناعى السودانى.

3/ بيان دور معلومات التكامل بين نظام التكلفه على اساس النشاط (ABC) ومحاسبة المسئولية فى تحقيق الرقابة على التكاليف في القطاع الصناعي السوداني .

4/ قياس مدى تاثير نظام التكلفه على اساس النشاط (ABC) في تعظيم الربحية في القطاع الصناعي السوداني .

5/بيان مدى تاثير نظام محاسبة المسئولية على تحقيق هدف تعظيم ربحية المنشأة في القطاع الصناعى السودانى.

6/ بيان دور التكامل بين نظام التكلفه على اساس النشاط (ABC) ومحاسبة المسئولية فى تعظيم الربحية في القطاع الصناعي السوداني .

فرضيات الدراسة:-

يسعى الباحث لإختبار الفرضيات الاتية :-

الفرضيه الاولى: يؤدي تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط (ABC) إلى زيادة فعالية الرقابة على التكاليف في القطاع الصناعي .

الفرضيه الثانيه: : تطبيق نظام محاسبة المسئولية يؤدي إلى تفعيل نظام الرقابة على التكاليف في القطاع الصناعي .

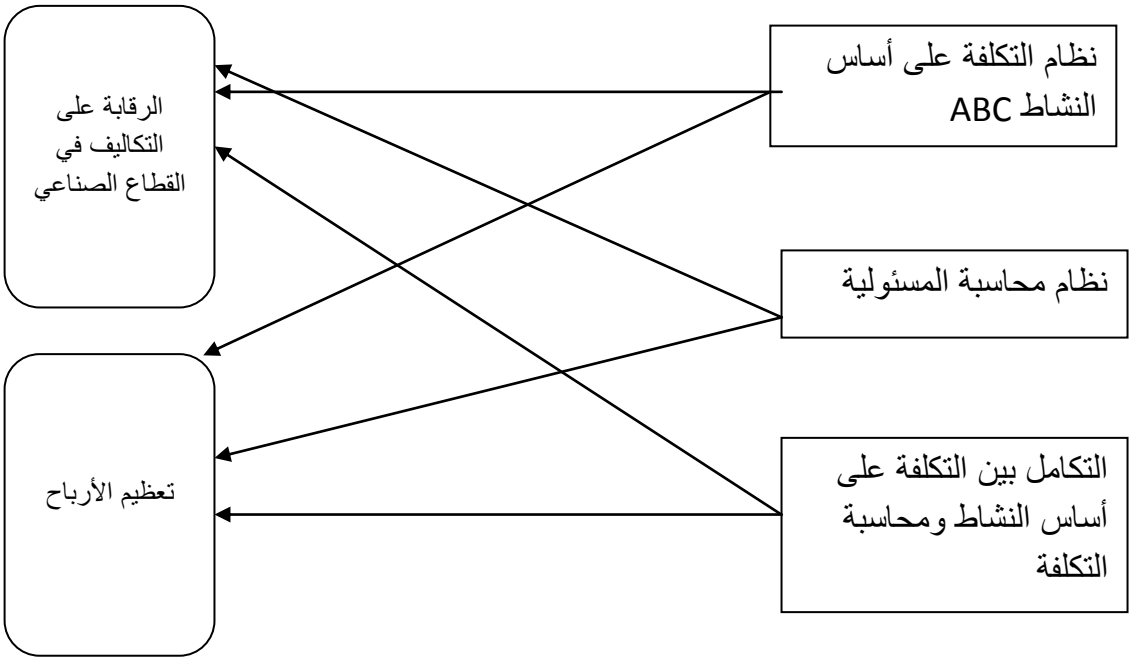
الفرضيه الثالثه: يؤدى تطبيق التكامل بين نظام التكلفة على اساس النشاط ونظام محاسبة المسئولية إلى فعالية الرقابة على التكاليف.

الفرضيه الرابعه: يؤدي تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط (ABC)إلى تعظيم ربحية المنشاءات الصناعية.

الفرضيه الخامسه: تطبيق نظام محاسبة المسئولية يؤدي إلى تعظيم الربحية في القطاع الصناعي السوداني.

الفرضيه السادسة: يؤدى تطبيق التكامل بين نظام التكلفة على اساس النشاط ونظام محاسبة المسئولية إلى تعظيم ربحية المنشاءات الصناعية بالسودان.

نموذج متغيرات الدراسة



المصدر : من إعداد الباحث 2016م

اهمية الدراسه:-

تكمن اهمية الدراسة العلمية في:

الإجابة على تساؤلات المشكلة المطروحة وتوضيح اوجه القصور في الانظمة المحاسبية وانظمة التكاليف التقليدية وتوضيح مزايا التكامل بين نظام التكلفة على اساس النشاط ومحاسبة المسئولية وطرحه كبديل لتحقيق اهداف المنشاءات الصناعية السودانية، كذلك تكمن الاهمية في تناول التكامل بين التكلفة على اساس النشاط ومحاسبة المسئولية في قطاع الصناعات الغذائية وربطه بالرقابة على التكاليف تحديدا" وليس الرقابة بصورة عامة كما ورد في بعض الدراسات السابقة وطرح التكامل بين التكلفة على اساس النشاط ومحاسبة المسئولية كبديل لانظمة التكاليف التقليدية وليس الانظمة المحاسبية عن طريق دراسة سلسلة القيمة بدلا من محركات التكلفة.

تكمن الأهمية العملية للدراسه في:-

إنها محاولة يسعى الباحث من خلالها لاستكشاف الفرص المتوفره الممكنه لتطبيق التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية فى المنشاءات العامله بالقطاع الصناعى السودانى عن

طريق توضيح مزايا التكامل بين انظمة التكاليف الحديثة لرفع الوعي التكلفي في القطاع الصناعي باهمية التكامل بين النظامين وتقديمه كبديل لنظام المحاسبه الماليه فإن النتائج التى ستكشف عنها الدراسه والتوصيات التى ستبنى على تلك النتائج ستخدم جميع الفئات ذات العلاقه بالقطاع الصناعى السوداني.

منهجية الدراسة :

إعتمد الباحث في هذه الدراسة على المناهج الآتية :

1. المنهج الإستنباطي لصياغة الفرضيات وتحديد محاور البحث .
2. المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث .
3. المنهج الوصفي باستخدام أسلوب العينة العشوائية بالتطبيق على مجموعة من المنشات الصناعية التي تعمل بالمنطقة الصناعية بحري ،تم جمع البيانات وتحليلها يهدف إختبار فرضيات الدراسة ليتم بعد ذلك تعميم النتائج على القطاع الصناعي السوداني .

أدوات جمع البيانات :-

إعتمد الباحث على الادوات الاتية لجمع بيانات الدراسة :-

البيانات الاولية: عن طريق صحيفة الإستبانة .

البيانات الثانوية: تم جمعها من الكتب والمراجع والدوريات العلمية المتخصصة والرسائل والتقارير .

حدود الدراسة :-

الحدود المكانية : السودان- المنطقة الصناعية- الخرطوم بحري .

الحدود الزمانية : 2016م.

الحدود البشرية : ركزت الدراسة على عينة من المتخصصين في القطاع المالي والإداري بالمنطقة الصناعية بحري.

هيكل الدراسة:

يحتوي البحث على مقدمة واربعة فصول وخاتمة ، المقدمة تحتوي على الإطار المنهجي والدراسات السابقة ، الفصل الاول يتحدث عن مفهوم نظام التكاليف وقد تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث المبحث الاول الإطار المفاهيمي لنظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط(ABC) والمبحث الثاني يحتوي على مفهوم وأهداف نظام محاسبة المسئولية اما المبحث الثالث فيتحدث عن مفهوم التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط ونظام محاسبة المسئولية.

الفصل الثاني يتحدث عن، مفهوم ومتطلبات الرقابة وتعظيم الربحية وقد تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث المبحث الاول مفهوم واهداف وخطوات الرقابة، المبحث الثاني يتحدث عن متطلبات وادوات الرقابة على التكاليف وفعالية الرقابة،اما المبحث الثالث فيتحدث عن الإطار المفاهيمي لتعظيم الربحية

الفصل الثالث يتحدث دور نظام التكاليف في الرقابة وتعظيم الأرباح وقد تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث موضوع المبحث الاول دور التكلفة على أساس النشاط في الرقابة وتعظيم الأرباح، المبحث الثاني دور محاسبة المسؤلية في الرقابة وتعظيم الأرباح أما المبحث الثالث فيتحدث عن الإطار المفاهيمي للتكامل بين التكلفة على اساس النشاط ومحاسبة المسئولية كنظام لرقابة التكاليف وتعظيم الارباح

الفصل الرابع يحتوي على الدراسة الميدانية وقد تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث ، يحتوي المبحث الاول على نبذة تعريفية عن المنطقة الصناعية بحري والمبحث الثاني يتم فيه عرض إجرآت الدراسة الميدانية اما المبحث الثالث فيحتوي على تحليل البيانات وإختبار فرضيات الدراسة.

الخاتمة تشمل النتائج والتوصيات

ثانياً: الدراسات السابقة:

هناك العديد من الدراسات التي تناولت موضوع التكلفة على اساس النشاط (ABC) والدراسات التي تناولت موضوع محاسبة المسئولية وكذلك الرقابة على التكاليف وتعظيم الارباح وفيما يلي بعض هذه الدراسات زات العلاقة بمتغيرات الدراسة

دراسة Newing, 1995:[1]

تناولت الدراسة دعم بطاقة الأداء المتوازن بتطيق نظام التكلفة على أساس النشاط والإدارة على أساس النشاط.

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أهمية الربط بين نظام القياس المتوازن (BSC) وأسلوبي المحاسبة عن التكلفة على أساس النشارط (ABC) والإدارة على أساس النشاط (ABM).

كما هدفت الدراسة إلى معرفة إمكانية التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط والإدارة على أساس النشاط وبطاقة الأداء المتوازن.

تمثلت مشكلة الدراسة في التغيرات التي طرأت على بنية الأعمال الحديثة والتي جعلت من الأنظمة التقليدية غير كافية للرقابة ووضغ استراتيجيات المنشآت.

اختبرت الدراسة فرضية أنه يمكن التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط والإدارة على أساس النشاط وبطاقة الأداء المتوازن ،أسلوب الإدارة على أساس النشاط يساعد في تحديد مسببات التكلفة الداخلية والخارجية، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق التكامل بين التكلفة والإدارة على أساس النشاط وقياس الأداء المتوازن والرقابة على الموازنات.

توصلت الدراسة إلى أن نظام القياس المتوازن يعمل بشكل جيد عند ربطه بأسلوبي المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط والإدارة على أساس النشاط، وأن أسلوب الإدارة على أساس النشاط يسهم في تقديم رؤية محددة عن ماهية مسببات التكلفة الفعلية من خارج وداخل منشآت الأعمال، كما أن التكامل بين أسلوبي التكلفة والإدارة على أساس النشاط وبين نظام القياس المتوازن يساعد على تحقيق الرقابة على الموازنات من خلال ربطها برؤية واستراتيجية منشآت الأعمال.

[1] Newing, R, **Wake up to the Balanced Scorecard**", Management Accounting, Vol. 73, No 3(1995)p94.

يتفق الباحث مع هذه الدراسة في متغير نظام التكلفة على أساس النشاط والربط بالرقابة وكذلك في طرح فكرة التكامل بين الأنظمة لحل مشاكل بئية الأعمال الحديثة، ويتميز عنها في التركيز على الرقابة على التكاليف وتعظيم الأرباح، وكذلك في الربط بين نظام التكلفة على أساس النشاط ونظام محاسبة المسئولية.

دراسة Liberatore, M., and T. Miller 1998:[1]

تناولت الدراسة التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط وبطاقة الأداء المتوازن بهدف تطوير وإدارة قنوات التوزيع لمنشآت الأعمال.

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط وبطاقة الأداء المتوازن على تطوير أداء ورقابة قنوات التوزيع الخاصة بمنشآت الأعمال، وكذلك أثر التكامل على الرقابة على استراتيجيات قنوات التوزيع.

تمثلت مشكلة الدراسة في ضعف الرقابة على استراتيجيات قنوات التوزيع.

اختبرت الدراسة فرضية أن التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) ونظام بطاقة الأداء المتوازن (BSC) يساعد على الرقابة على قنوات التوزيع بمنشآت الأعمال وأن تحليل الربحية والتكاليف الجارية يساعد على فعالية رقابة أداء استراتيجيات قنوات التوزيع.

توصلت الدراسة إلى أن الربط والتكامل بين أسلوب (ABC) ونظام (BSC) يساعد على تطوير وإدارة ورقابة قنوات التوزيع الخاصة بمنشآت الأعمال من خلال تحقيق الأهداف التالية: التحليل الدقيق لكل من التكاليف الجارية والربحية لكل قناة توزيع، تحليل التكلفة المستقبلية والربحية المتوقعة لكل قناة توزيع، زيادة فاعلية الرقابة على أداء استراتيجيات قنوات التوزيع، توضيح كيفية نجاح منشآت الأعمال في تنفيذ استراتيجيات قنوات التوزيع.

يتفق الدارس مع هذه الدراسة في تناول نظام التكلفة على أساس النشاط وأثره على الرقابة وكذلك في طرح فكرة التكامل بين الأنظمة الحديثة، ويتميز عنها في التركيز على الرقابة على التكاليف وتعظيم الأرباح في القطاع الصناعي، وكذلك في التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ونظام محاسبة المسئولية.

---

[1] Liberatore, M., and T. Miller, "**A framework for integrating Activity – Based costing and the Balanced Scorecard**", Journal of Business Logistic, Vol. 19, No (1998) p29.

د. محمد محمد ابراهيم2000م:[1]

تناولت الدراسة موضوع نظام التكلفة على أساس النشاط في ظل التغيرات البيئية الصناعية دراسة تحليلية.

هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في دقة تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة وتحديد دور محاسبي التكاليف في تطوير نظم التكاليف حسب الأنشطة بصفة مستمرة وتقديم مقترحات تمكن من دقة تخصيص التكاليف غير المباشرة بما يتلائم مع التغييرات في بيئة التصنيع الحديثة.

تتمثل مشكلة الدراسة في تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات مع ازدياد الأهمية النسبية للتكاليف غير المباشرة في تكلفة الإنتاج حسب الإعتماد على الآلية في الإنتاج، ومشاكل الطرق التقليدية المتبعة في تخصيص التكاليف غير المباشرة الصناعية خاصة في ظل تعدد المنتجات، الأمر الذي يؤثر على دقة حساب التكلفة للوحدة المنتجة.

يهتم البحث باختبار فرضية أساسية تتمثل في وجود علاقة قوية بين دقة تخصيص التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة عند الأخذ في الحسبان الظروف البيئية للصناعات الحديثة.

توصلت الدراسة إلى أهم النتائج وهي أن طرق وقواعد تخصيص التكاليف في ظروف الصناعة التقليدية أصبحت لا تصلح للتطبيق في ظروف الصناعة الحديثة مما طرأ عليها من تغييرات بيئية، تشتمل نظم التكاليف حسب الأنشطة على مدخلين متكاملين إحداهما لعملية تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة والآخر لتوفير المعلومات المرتبطة بأداء الأنشطة والذي يطلق عليه مدخل العمليات.

يتفق الباحث مع هذه الدراسة في البحث في مشكلة التخصيص واستخدام نموذج التكلفة على أساس النشاط كجزء من الحل وكذلك التركيز على القطاع الصناعي، ويتميز عنه في التركيز على الرقابة على التكاليف ودراسة الأثر على الربحية بالنسبة للمنشأة الصناعية وكذلك في استخدام نموذج التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسؤولية.

---

[1] محمد محمد ابراهيم منصور، **"**دراسة تحليلية لنظام التكلفة على أساس النشاط في ظل التغيرات البيئية للصناعة الحديثة**"**، بحث منشور، **مجلة الفكر المحاسبي** ،(القاهرة: كلية التجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد الثاني السنة الرابعة، 2000م.) ص87.

دراسة: ابراهيم عمر، 2003م:[1]

تناولت الدراسة موضوع محاسبة المسئولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية واقع وتطلعات.

هدفت الدراسة إلى تحديد مفهوم نظام محاسبة المسئولية وبيان أهدافها وخصائصها وأهميتها ودراسة مقومات تطبيقها من حيث الهيكل التنظيمي وربطه بمراكز المسئولية وإعداد الموازنات التخطيطية لمراكز المسئولية وقياس الأداء الفعلي ومقارنته مع الخطة وتقرير أداء مراكز المسئولية، كذلك عرض واقع التطبيق العملي لنظام محاسبة المسئولية في شركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية.

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم تحديد مفهوم واضح لمحاسبة المسئولية وأهدافها وعدم القناعة الكاملة بأهميتها في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية، ضعف التطبيق لنظام محاسبة المسئولية بسبب عدم وضوح مقومات ومتطلبات تطبيق نظام محاسبة المسئولية.

اختبرت الدراسة فرضية أن مراكز المسئولية المرتبطة بالهيكل التنظيمي للشركات المساهمة العامة محدد بشكل دقيق وواضح على جميع المستويات الإدارية، تطبق الشركات المساهمة العامة الأردنية نظام تقارير متكامل يتضمن الأداء الفعلي والأداء المخطط والإنحرافات والمسئولية عنها وذلك على صعيد كل مركز مسئولية، يوجد في شركات المسهمة العامة الأردنية نظام حوافز فعال.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها أن مراكز المسئولية المرتبطة بالهيكل التنظيمي لشركات المساهمة العامة المطبقة هي محددة بشكل دقيق لكل المستويات الإدارية مع ملاحظة أن بعض الشركات التي لا تتغير بهذا التحديد الدقيق لمراكز المسئولية، لا تطبق الشركات المساهمة العامة الأردنية نظام تقارير متكامل يتضمن الأداء الفعلي والأداء المخطط والإنحرافات والمسئول عنها كل مركز مسئولية، لا يوجد في الشركات المساهمة العامة الأردنية نظام حوافز فعال.

قدم الدارس مجموعة من التوصيات منها ضرورة العمل على تحديد دقيق ومفصل وواضح للهيكل التنظيمي في تلك الشركات ولا يقتصر هذا التحديد على مستوى الإدارة العليا فقط دون الشمول

[1] ابراهيم عمر ميرة، نظام محاسبة المسئولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية، **مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية**، المجلد 19، (العدد الثاني،2003م) ص317.

لبقية المستويات الإدارية، السعي لوجود حدات إدارية مستغلة وظيفتها إعداد التقارير الرقابية ومتابعها والإهتمام بالعمل على تطبيق نظام تقارير متكامل ومفصل على مستوى مراكز المسئولية.

يتفق الدارس مع هذه الدراسة في تناول محاسبة المسئولية ليتناسب مع التطور التكنولوجي ومفاهيم الإدارة الإستراتيجية الحديثة، ويتفق معه في التركيز على القطاع الصناعي الذي يعتبر البيئة الخصبة لتطبيق أنظمة التكاليف وكذلك التركيز على الرقابة الإدارية من خلال نظام محاسبة المسئولية، ويتميز عنها في تطبيق التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية وكذلك دراسة أثر التكامل على الرقابة على التكاليف ونتائج الأعمال.

دراسة عاطف عبد المجيد، 2003م:[1]

تناولت الدراسة موضوع إدارة الأنشطة بهدف تطوير تكاليف الجودة الشاملة.

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر النظام التقليدي في إدارة وتخفيض تكاليف الجودة الشاملة في بيئة الأعمال الحديثة ودراسة صلاحية مدخل تكاليف الأنشطة في تطوير نظم إدارة تكاليف الجودة الشاملة والتحقق من تحقيق متطلبات الجودة الشاملة والتخفيض الإيجابي للتكاليف، محاولة المكاملة بين تكاليف الجودة الشاملة ومدخل الأنشطة.

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم ملائمة الطرق التقليدية لمتطلبات إدارة تكاليف الجودة الشاملة واستراتيجيات تخفيض التكاليف، يحقق مدخل إدارة الأنشطة متطلبات تطوير نظم إدارة تكاليف الجودة الشاملة في ظل البيئة التنافسية.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها عدم صلاحية أنظمة التكاليف التقليدية المطبقة في القطاع الصناعي لتلبية متطلبات إدارة تكاليف الجودة الشاملة، أن نظام التكلفة على أساس النشاط يعتبر مناسب لتلبية احتياجات إدارة تكاليف الجودة الشاملة في بيئة الأعمال الحديثة.

قدم الباحث مجموعة من التوصيات بين أهمها أنه يجب إعادة النظر في أنظمة التكاليف المطبقة في كافة الشركات والعمل على تطويرها حتى يتواكب مع خصائص البيئة الصناعية والاقتصادية الحديثة وفي ضوء التطور الملموس في استراتيجيات الإدارة والبيئة التنافسية، أهمية تبني الشركات المصرية لمدخل التكلفة على أساس النشاط تدعيمه لنظم إدارة تكاليف الجودة الشاملة.

---

[1] د. عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، مدخل إدارة الأنشطة لتطوير نظم إدارة تكاليف الجودة الشاملة، **مجلة البحوث التجارية المعاصرة، (كلية التجارة، جامعة سوهاج)**، المجلد 17، (العدد الأول، 2003م) ص64.

يتفق الدارس مع هذه الدراسة في تبني تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط (ABC) على القطاع الصناعي الذي يمثل البيئة الصالحة لتطبيق أنظمة التكاليف، ويتفق معه أيضاً في دراسة الأثر على تخفيض التكاليف، ويتميز عنه في مكاملة نظام التكلفة على أساس النشاط مع محاسبة المسئولية وليس الجودة الشاملة لدعم رقابة التكاليف بصورة عامة وليس تكاليف الجودة وكذلك تعظيم الأرباح.

دراسة Maiga, S. And A. Jacobs 2003 :[1]

تناولت الدراسة موضوع أثر التكامل بين نظام التكلفة على أساس لنشاط وبطاقة الأداء المتوازن على أداء منشآت الأعمال.

هدفت الدراسة إلى توضيح أثر التكامل بين نظام القياس المتوازن (BSC) ونظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) على أداء منشآت الأعمال، وكيف أن التكامل بينهما يؤثر على تدعيم وتحسين العمليات وأن نظام القياس المتوازن يمد الإدارة برؤية شاملة لإدارة أنشطة المنشأة، وذلك من خلال دراسة ميدانية على عدد من المنشآت العاملة في الولايات المتحدة الأمريكية.

تمثلت مشكلة الدراسة في التغيرات الملازمة لبيئة الأعمال الحديثة والتي فرضت حدة المنافسة على الشركات.

اختبرت الدراسة فرضية أنه يمكن تحقيق التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط وبطاقة الأداء المتوازن، يؤثر تطبيق التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط وبطاقة الأداء المتوازن على أداء منشآت الأعمال، وأن تكامل جانب العمليات الداخلية في نظام الأداء المتوازن مع نظام التكلفة على أساس النشاط يؤثر على هامش المبيعات، كذلك وأن التكامل بين النظامين يحسن القدرة التنافسية.

توصلت الدراسة إلى أن نظام القياس المتوازن بجوانبه الأربعة (المالي، العملاء، العمليات الداخلية، التعلم والنمو) يتكامل مع أسلوب المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط يؤثر على أداء المنشأة غير أن تكامل جانب العمليات الداخية في نظام القياس المتوازن مع أسلوب التكلفة على أساس النشاط لا يؤثر على هامش المبيعات، وأن محصلة التكامل بين أسلوب المحاسبة عن التكلفة على

[1] Maiga, S. And A. Jacobs, "Balanced Scorecard, Activity-Based Costing and Company Performance: An Empirical Analysis" **Journal of Managerial Issues** Vol. 15, No 3 (2003)p67.

أساس النشاط يؤثر على هامش المبيعات، وأن محصلة التكامل بين أسلوب المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط ونظام القياس المتوازن تتمثل في تحسين أداء المنشآت وزيادة القدرة التنافسية لها.

أوصت الدراسة بضرورة إجراء المزيد من الدراسات التطبيقية لدراسة أثر التكامل بين نظام القياس المتوازن وأسلوب المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط لأن هناك متغيرات كثيرة تؤثر على استراتيجية منشآت العمال في الواقع العملي.

يتفق الدارس مع هذه الدراسة في تناول متغير التكلفة على أساس النشاط وفي تطبيق استراتيجية تكامل الأنظمة في بئية الأعمال الحديثة ويتميز عنها في مكاملة نظام التكلفة على أساس النشاط مع محاسبة المسئولية ودراسة الأثر على تعظيم الأرباح.

دراسة منى خالد فرحات، 1425هـ – 2004م:[1]

تناولت الدراسة موضوع نظام التكلفة على أساس النشاط بالتطبيق على منشأة اقتصادية سورية (ABC) بصفته نظام جديد صمم للوفاء باحتياجات الإدارة من المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية المختلفة من أجل دعم الاستراتيجية التنافسية والتحسين المستمر وغير المستمر.

تمثلت مشكلة الدراسة في تخصيص الموارد النادرة وارتفاع التكاليف الصناعية غير المباشرة في المنشأة الصناعية محل الدراسة.

اختبرت الدراسة فرضية أنه لا يمكن الاستناد إلى البيانات التي يقدمها نظام التكاليف التقليدي المستخدم في الشركة محل الدراسة في اتخاذ القرارات الإدارية، كذلك ضرورة تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) لتحقيق أهداف الدراسة.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتي من أهمها، فشل نظام التكاليف التقليدي المطبق في تقديم المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية ودعم موقف الشركة التنافسي وذلك نتيجة لتغيير بيئة الأعمال، وحدة المنافسة بين الشركات وتسابقها لنيل رضاء العميل، وهذا الأمر يتطلب تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) كنظام بديل يساعد في حل مشكلة التخصيص الدقيق لعناصر التكاليف غير المباشرة وتوفير معلومات أكثر دقة تساعد في دعم الميزة التنافسية للشركة.

[1] منى خالد فرحات،**" نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)، دراسة تطبيقية في أحد الوحدات الاقتصادية في سوريا"**، (رسالة جامعية منشورة لنيل درجة الدكتوراة في المحاسبة، دمشق، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، 1425هـ - 2004م).

وقد أوصت الدراسة بتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) باعتباره بديل للنظام التقليدي الذي يستخدم معدلات التحميل والتي تعتبر أساليب حكمية، حيث يوفر نظام التكلفة على أساس النشاط معلومات مفيدة في اتخاذ القرارات الإدارية خاصة فيما يتعلق بربحية المنتج ومعرفة الأنشطة ذات القيمة المضافة العليا والتركيز عليها.

يتفق الدارس مع هذه الدراسة في استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) كبديل للأنشطة التقليدية للتكاليف، ويتميز عنها في التركيز على تخفيض التكاليف والرقابة وتعظيم الأرباح بدلاً من القرارات الإدارية وكذلك يتميز عند الدراسة في استخدام نموذج التكامل.

دراسة Beheshti, 2004 :[1]

تناولت الدراسة التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن والتكلفة على أساس النشاط على أداء المنشآت.

هدفت الدراسة بشكل رئيسي إلى بيان أثر التكامل والتفاعل بين أسلوب المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط ونظام القياس المتوازن على أداء المنشآت في بيئة الأعمال المصرية، كما هدفت الدراسة إلى قياس أثر التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط وقياس الأداء المتوازن على قياس التكاليف في مراحل سلسلة القيمة.

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم الدقة في قياس التكاليف وضعف القدرات التخطيطية للمنشآت التي تعتمد على أساليب تقليدية ربما تكون غير صالحة لبيئة الأعمال الحديثة.

اختبرت الدراسة فرضية أن التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط وبطاقة الأداء المتوازن يؤثر على النظام الإداري، التكامل بين التكلفة على أساس النشاط وبطاقة الأداء المتوازن يؤدي إلى دقة قياس التكاليف خلال مراحل سلسلة القيمة و يحقق الميزة التنافسية.

توصلت الدراسة إلى أن الربط والتكامل بين أسلوب المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط ونظام القياس المتوازن للأداء يؤدي إلى وجود نظام إداري قوي يترتب عليه زيادة المقدرة على التخطيط وقياس التكاليف وإدارة الأداء في جميع مراحل سلسلة القيمة للمنتج، كما يترتب على تطوير مفهوم الأهداف الإستراتيجية إعطاء مزيد من الإهتمام للأصول غير الملموسة مثل الموارد البشرية وتكنولوجيا

[1] Beheshti, H.M, "**Gaining and Sustaining Competitive Advantage With Activity – Based Cost Management System**", Industrial Management and Data systems, Vol. 104 No 5 (2004)p33.

المعلومات كمصدر أساسي لتحقيق مزايا تنافسية لمنشآت الأعمال، كما أن أسلوب المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط يقدم مدخلات مهمة لنظام القياس المتوازن تساعد على زيادة دقة مقاييس الأداء وتطوير إستراتيجيات منشآت الأعمال.

يتفق الدارس مع هذه الدراسة في تناول متغير نظام التكلفة على أساس النشاط وفي تطبيق إستراتيجية تكامل الأنظمة في بنية الأعمال الحديثة، ويتميز عنها في ربط التكلفة على أساس النشاط بمحاسبة المسئولية ودراسة الأثر على الأرباح والرقابة.

دراسة محمود عبد الفتاح، 2005م:[1]

تناولت الدراسة موضوع الاختيار الأمثل لمحركات التكاليف كمدخل مقترح لتخصيص التكاليف في ظل نظام التكلفة على أساس النشاط.

هدفت الدراسة إلى تقديم مدخل مقترح لتخصيص التكاليف من خلال الاختيار الأمثل لمحركات التكاليف والذي تتحقق معه الدقة المناسبة بأقل تكلفة ممكنة في نظام الـ (ABC).

تمثلت مشكلة الدراسة في تحقيق التوازن بين مستوى الدقة في قياس وتخصيص التكاليف التي تسعى إليها المنظمة وتكلفة الحصول على تلك المحركات والاختيار الأمثل لمحركات التكاليف التي يمكنها تحقيق ذلك.

اختبرت الدراسة مجموعة من الفرضيات وهي: يؤدي الاعتماد على محرك تكلفة وحيد في تخصيص التكاليف الاضافية إلى عدم الدقة في قياس تكلفة الوحدة المنتجة، يؤدي الإعتماد على محركات تكاليف متعددة في تخصيص التكاليف الإضافية إلى تحقيق الدقة في قياس تكلفة الوحدة المنتجة، يمكن تحقيق التوازن بين الدقة في بيانات التكاليف وبين تكلفة استخدام محركات التكاليف.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتي من أهمها أن الإعتماد على محرك تكلفة وحيد في تخصيص التكاليف الإضافية يؤدي إلى عدم الدقة في قياس تكلفة الوحدة المنتجة وهذا يؤكد صحة الفرضية الأولى، كذلك تحقيق الدقة في قياس تكلفة الوحدة المنتجة في ظل نظام (ABC) حيث تتعدد محركات التكاليف، يمكن قياس مقدار الفقد في دقة بيانات التكاليف عند دمج محركين أو أكثر من

[1] د. محمود عبد الفتاح ابراهيم أزرق، "الاختيار الأمثل لمحركات التكاليف كمدخل مقترح لتخصيص التكاليف في ظل نظام التكلفة على أساس النشاط مع دراسة تطبيقية"، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، العدد الأول، المجلد التاسع والعشرون،(دراسة منشورة، جامعة المنصورة، كلية التجارة، 2005م)، ص43.

محركات التكاليف لكي يمكن قياس مقدار الوفر في تكلفة المعلومات اللازمة لاستخدام محركات التكاليف نتيجة عملية الدمج مما يساعد على إمكانية تحقيق الاختيار الأمثل لمحركات التكاليف.

أوصت الدراسة على الاعتماد على معلومات نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) وذلك لاعتماده على تعدد محركات التكلفة وعدد مرت الاستخدام لكل محرك.

يتفق الدارس مع هذه الدراسة في طرح نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) كبديل للأنظمة التقليدية وفي فعالية هذا النظام في تخصيص التكاليف غير المباشرة، ويتميز عنه في التركيز على دراسة تسلسل القيمة بدلاً من التركيز على محركات التكلفة، حيث يسعى الدارس إلى دراسة أثر تطبيق (ABC) على الرقابة وتعظيم الأرباح، ويتميز عنه أيضاً في تطبيق نموذج تكامل الأنظمة.

دراسة Dunk, 2005:[1]

تناولت الدراسة تقييم استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط وأثر ذلك على أداء منشآت الأعمال.

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى انتشار تطبيق نظام التكلفة على أساس النشط، كما هدفت إلى إختبار أثر كل من طبيعة الصناعة، المزايا التنافسية، جودة نظم المعلومات على استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط، وذلك من خلال دراسة مسحية Survey Study على كبرى المنشآت الصناعية الأسترالية.

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم الإهتمام عند تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط بتأثير مؤشرات المزايا التنافسية وجودة نظم المعلومات وطبيعة الصناعة.

اختبرت الدراسة فرضيات أن المنشآت تهتم بتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط، يؤدي تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط إلى تحسين الأداء، وتوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والإهتمام بمؤشرات المزايا التنافسية، تؤثر نظم المعلومات وطبيعة الصناعة على تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط.

توصلت الدراسة إلى عدم انتشار تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط، حيث بلغ عدد المنشآت التي تطبقه 10 منشآت فقط، وأنها استفادت من تطبيقه في تحسين أدائها، كما توصلت

[1] Dunk. A.S"**The Impact of Activity – Based Costing on Plant Performance**", management Accounting Research, Vol. 16. No 3(2005).p103.

الدراسة أيضاً إلى وجود تأثير إيجابي للإهتمام بمؤشرات المزايا التنافسية وجود نظم المعلومات على استخدام (ABC) وعدم تأثير طبيعة الصناعة على استخدام هذا الأسلوب.

يتفق الدارس مع هذه الدراسة في تناول تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط وطرحه كبديل لأنظمة التكاليف التقليدية ويتميز عنه في ربطه بالرقابة على التكاليف وتعظيم ربحية المنشأة الصناعية وكذلك في التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسؤولية.

دراسة د. سالم عبدالله حلس، 2006م:[1]

تناولت الدراسة نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) كأسس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات.

هدفت الدراسة إلى استخدام نظام (ABC) في مجال قياس وترشيد تكاليف الخدمات التعليمية وتوفير المعلومات اللازمة لترشيد القرارات الإدارية وتحديد أسعار تلك الخدمات.

تمثلت مشكلة الدراسة في الحاجة إلى أساليب مناسبة لقياس وترشيد تكلفة الخدمات التعليمية لضمان عدم تحمل الأفراد بأعباء تزيد أو تقل عن التكلفة الفعلية لتلك الخدمات.

اختبرت الدراسة فرضية أن النظم المحاسبية المستخدمة في قياس تكلفة التعلم لا توفر المعلومات اللازمة للرقابة على التكاليف، وكذلك يوجد اهتمام بتطبيق نظام (ABC) في مجال الصناعة ولا يطبق في مجال خدمات التعليم.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها أن استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط في مجال الخدمات التعليمية يساعد في تخصيص التكاليف غير المباشرة الخاصة بالخدمات التعليمية بشكل دقيق، الأمر الذي يساعد في رقابة التكاليف وترشيد القرارات.

وقدمت الدراسة توصيات من أهمها يجب تقسيم أنشطة الخدمات التعليمية إلى مجموعات متجانسة من الأنشطة واختيار محركات التكاليف المناسبة لكل منها مع مراعاة نسب تبادل الخدمات بين الأنشطة المختلفة.

يتفق الدارس مع هذه الدراسة في تناول التكلفة على أساس النشاط ودراسة تطبيقه كنظام لإدارة التكاليف وحساب التكلفة بدقة، ويتميز عنها في دراسة التطبيق على القطاع الصناعي وليس الخدمي

[1] د. سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية، **المؤتمر العربي الأول، الإمارات**،(جودة الجامعات ومتطلبات الترخيص والاعتماد)، مجلد 1، (2006م) ص61.

وكذلك دراسة مساهمة النظام في تخفيض التكاليف وتعظيم الأرباح وفي مكاملة نظام التكلفة على أساس النشاط مع محاسبة المسئولية.

دراسة د. جمال الشرايدي، 2007م:[1]

تناولت الدراسة موضوع تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في الجامعات الأردية ومعوقات تطبيقه.

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في الجامعات الأردنية والصعوبات التي قد تواجه تطبيقه.

تمثلت مشكلة الدراسة في أن الجامعات الحكومية تواجه إشكالية في تحديد التكلفة الحقيقية للتعليم وتحديد أنشطة التعليم والبحثية الأمر الذي يترتب عليه عجز سنوي مستمر ومتزايد في موازنتها وانحرافات في أدائها الحالي والإداري.

اختبرت الدراسة فرضية أن الجامعات الأردنية لا تستخدم نظام التكاليف المبني على أساس النشاط، لا تواجه الجامعات الأردنية صعوبات في تطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة تتعلق بإدارتها والكوادر الفنية، لا تختلف الصعوبات التي تواجهها في تطبيق (ABC) تبعاً لنوع الجامعة.

توصلت الدراسة إلى نتائج من أهمها أن الجامعات الأردنية لا تطبق نظام التكلفة على أساس النشاط وأنها تستخدم تبويباً خاصاً يختلف تبعاً لملكيتها وأن تطبيق نظام (ABC) تواجهه صعوبات في التطبيق تتفاوت وتتعلق بالإدارة والكوادر والمؤهلات ولاتختلف هذه الصعوبات طبقاً لملكية الجامعة إذا كانت خاصة أو حكومية.

أوصت الدراسة بضرورة قيام الجامعات الأردنية بتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة والاستفادة من مزاياه الإيجابية لتحسين عملية الرقابة والتخطيط وضرورة تذليل الصعوبات التي تواجه تطبيق النظام وتوفير المقومات الأساسية للتطبيق.

يتفق الباحث مع هذه الدراسة في طرح تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط كنظام لإدارة وتخفيض التكاليف، ويتميز عنها في دراسة أثر التطبق علىا القطاع الصناعي وليس الخدمي، وكذلك

[1] د. جمال الشرايدي، إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات الأردنية والمعوقات التي تفترض تطبيقه، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، المجلد 31، (العدد الثاني، 2007م) ص65.

في دراسة الأثر على الربحية والتكامل بين نظام محاسبة المسئولية والاستفادة من العلاقة التبادلية في مواجهة المعوقات.

د. رياض مصلح ضيف الله، 2007م:[1]

تناول البحث موضوع الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ABC في الشركات الصناعية الأردنية؟

يهدف البحث للتعرف على المشاكل والصعوبات التي تواجه الشركات الصناعية في تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والوصول لمقترحات لمعالجة هذه الصعوبات للمساهمة في تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في القطاع الصناعي الأردني.

تمثلت مشكلة الدراسة في أن غالبية الشركات الصناعية في الأردن لم تطبق نظام التكلفة على أساس النشاط ABC خاصة في مجال تخصيص تكاليف الأنشطة وتخفيض التكاليف.

اختبرت الدراسة فرضية أساسية وهي أن الشركات الصناعية الأردنية لا تواجهها صعوبات في تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط.

وتوصلت الدراسة إلى أهم النتائج وهي ضرورة الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف والتي عجز عنها المدخل التقليدي للتكاليف ويتحقق أكبر قدر من الرقابة عن طريق تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط وهو من أوجه القصور التي يعالجها مدخل التكلفة على أساس النشاط ABC، من الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ABC هو عدم وجود تشريعات تلزم الشركات الصناعية بتطبيق أنظمة التكاليف الحديثة مثل نظام التكلفة على أساس النشاط، وذلك بسبب عدم وجود مراكز استشارية متخصصة لتطوير أنظمة التكاليف الحديثة وتساعد في إدراك أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط ABC.

ومن أهم توصيات الدراسة هي ضرورة إصدار قوانين وتشريعات محاسبية تبني قواعد خاصة بنظام التكلفة على أساس النشاط ABC تخص بيئة التصنيع الأردنية، وتلتزم الشركات بتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ABC، ضرورة قيام مدققي الحسابات بدور ارشادي أو توجيهي لتوعية إدارات الشركات بأهمية ومزايا نظام الـ ABC.

---

[1] رياض مصلح ضيف الله، **" الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط في الشركات الصناعية الأردنية"**، بحث منشور،(القاهرة،: كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2007م.) ص665.

تتفق الدراسة مع هذه الدراسة في توضيح ضرورة تطبيق أنظمة التكاليف الحديثة مثل نظام التكلفة على أساس النشاط ABC وأيضاً في أهمية التطبيق في القطاع الصناعي على وجه الخصوص.

ويختلف عنها في ربط التطبيق بتحقيق الرقابة وتعظيم الأرباح ودرسة أثر التطبيق على قائمة الدخل من خلال نظام الرقابة خلال على أنشطة التكاليف وتعظيم ربحية الأنشطة الربحية.

كذلك يختلف عنها في تطبيق تكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسؤولية وهذا هو الاختلاف الرئيسي.

دراسة Sartorius, 2007:[1]

تناولت الدراسة التكامل بين التكلفة على أساس النشاط وتحليل سلسلة القيمة والأداء المتوازن في تحسين الأداء الكلي لمنشآت الأعمال.

هدفت الدراسة إلى قياس مدى إسهام التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط وأسلوب تحليل سلسلة القيمة ونظام القياس المتوازن في تحسين الأداء الكلي لمنشآت الأعمال محل الدراسة من خلال تحسين الأداء المالي، تحسين قدرة المنشأة على إرضاء العميل، زيادة كفاءة عمليات التشغيل الداخلية وزيادة قدرة المنشأة على التعلم والنمو، وذلك عن طريق إجراء دراسة تطبيقية Applied Study على منشآت تصنيع المنتجات الزراعية في سوريا.

تمثلت مشكلة الدراسة في التقلبات التي صاحبت بنية الأعمال الحديثة وظهور الحاجة إلى تحقيق مزايا تنافسية من خلال الحصة السوقية والتي يعتبر العملاء المدخل الرئيسي لها.

اختبرت الدراسة فرضية توجد علاقة إيجابية بين نظام التكلفة على أساس النشاط وسلسلة القيمة وبطاقة الأداء المتوازن تسمح بتطبيق التكامل بين التكلفة على أساس النشاط وسلسلة القيمة وبطاقة الأداء المتوازن على أدوات بطاقة الأداء المتوازن كل على حده.

توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية وإلى معنوية تأثير من أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب تحليل سلسلة القيمة ونظام القياس المتوازن مجتمعين على المتغيرات الفرعية المكونة للأداء أكثر من تأثير كل أداة على حده، كما تبين أن التكامل بين أسلوبي التكلفة على أساس النشاط وتحليل سلسلة القيمة ونظام القياس المتوازن يسهم في تحسين الأداء المالي بنسبة 88.6% وزيادة

[1] Sartorius, K., C. Eitzen and P. Kamala, "**The Design and Implementation of Activity-Based Costing (ABC): a South African Survey**" Meditari Accountancy Research, Vol. 15, No 22 (2007)p 205.

كفاءة عمليات التشغيل الداخلية بمقدار 88.4% وتحسين قدرة المنشأة على إرضاء العميل بمقدار 88.2% وأخيراً زيادة قدرة المنشأة على التعلم والنمو بمقدار 75.3%.

يتفق الدارس مع هذه الدراسة في تطبيق فكرة التكامل بين الأنظمة في بيئة الأعمال الحديثة، ويتميز عنها في التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسؤولية ودراسة أثر التكامل على الرقابة على التكاليف وتعظيم ربحية المنشآت الصناعية.

دراسة أسماء عوض، 2008:[1]

تناولت الدراسة أسلوب التكلفة المستهدفة وأثره على تخفيض تكاليف الأنشطة الخدمية.

هدفت الدراسة إلى إدارة التكلفة في المنشآت الخدمية بشكل يحقق ميزة تنافسية، دراسة أثر الدمج بين التكلفة المستهدفة ونظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) على تكاليف الخدمات وتحقيق الميزة التنافسية.

تمثلت مشكلة الدراسة في أن التطور التكنولوجي والتغير في بيئة الأعمال الحديثة أدى إلى الحوجة إلى إدارة جيدة للتكلفة وذلك كنتيجة لحدة المنافسة والتي تتطلب تقديم الخدمات الجيدة وبتكلفة أقل.

اختبرت الدراسة فرضية أن النظم التقيدية السائدة لا تؤثر على تطورات بيئة الأعمال الحديثة وأن أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تخفيض تكاليف الأنشطة في بيئة الأعمال الحديثة ويساعد المنشآت الخدمية على المنافسة.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها عدم صلاحية نظم التكاليف التقليدية لإدارة التكلفة في بيئة الأعمال الحديثة ولا تصلح للوصول لتكلفة خدمات تنافسية، كما أثبتت أن استخدام أساليب محاسبة التكاليف الحديثة من خلال تطبيق التكلفة المستهدفة تؤثر على دعم عملية تخفيض تكاليف الأنشطة ويدعم القدرة التنافسية للمنظمة.

[1] أسماء عوض محمد منصور، استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف الأنشطة بالمنظمات الخدمية بهدف دعم قدرتها التنافسية، **مجلة البحوث المالية والتجارية، (كلية التجارة، جامعة بورسعيد)**، (العدد الأول، 2008م).ص362.

وقد أوصت الدراسة بضرورة تطوير نظام محاسبة التكاليف والتغلب على نقاط ضعفه ومساعدة الإدارة في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتدريب العاملين على هذا الأسلوب مع أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC).

يتفق الباحث مع هذه الدراسة في تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط بهدف تخفيض التكلفة، ويتميز عنه في دراسة القطاع الصناعي بدلاً من الخدمات، وكذلك في المكاملة بين التكلفة على أساس النشاط مع محاسبة المسئولية ودراسة الأثر على الربحية التي تعتبر من أهم أهداف الشركات الصناعية.

دراسة عبد الناصر نمر، 2008م:[1]

تناولت الدراسة دور التقارير الرقابية في تقويم الأداء في ظل تطبيق نظام محاسبة المسئولية.

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور التقارير الرقابية في تقويم الأداء في ظل تطبيق نظام محاسبة المسئولية وتطبيق الأنظمة المحاسبية الأخرى.

تمثلت مشكلة الدراسة في القصور الإداري للوحدات الإدارية الفلسطينية فيما يتعلق باستغلال الموارد المتاحة بصورة غير صحيحة ومنصف الرقابة وغيابها في بعض الأحيان بشكل تام.

اختبرت الدراسة فرضيات أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التقارير الرقابية وتقويم الأداء في ظل تطبيق نظام محاسبة المسئولية في العلاقة الإحصائية بين التقارير الرقابية وتقويم الأداء في ظل تطبيق نظام محاسبة المسئولية وتختلف عن العلاقة بين التقارير الرقابية وتقويم الأداء في ظل نظام محاسبة المسئولية تختلف باختلاف قطاع محاسبة المسئولية تختلف باختلاف قطاع العمل (خاص وحكومي).

توصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج من أهمها للتقارير الرقابية دور هام في تقويم أداء المؤسسات التي تطبق نظام محاسبة المسئولية، تلعب التقارير الرقابية دوراً هاماً في تقويم أداء المؤسسات التي تطبق الأنظمة المحاسبية الأخرى جنباً إلى جنب.

مع نظام محاسبة المسئولية لا يوجد شكل أو نظام محدد يجب إتباعه في جميع المؤسسات من حيث طبيعتها وحجمها يؤدي إلي اختلاف التقارير الرقابية .

---

[1] عبد الناصر نمر عبد الرحمن ،**" دور التقارير الرقابية في تقومي الأداء في ظل تطبيق نظام محاسبة المسئولية "**(رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة ،غير منشورة ،جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا،2008م).

وقد أوصت الدراسة ضرورة وضع نظام جيد لتدريب العاملين والاهتمام بالتأهيل العلمي والتدريب المستمر والمتنوع في مجالات العمل الرقابي للمسئولين عند إعداد التقارير، ضرورة استخدام التقنيات التكنولوجية الحديثة من أجهزة حاسوب وانترنت لتحسين مستوى إعداد وتقويم التقارير الرقابية وزيادة فاعليتها في تقومي الأداء في المؤسسات.

يتفق الدارس مع هذه الدراسة في دراسة دور محاسبة المسئولية في زيادة فاعلية الرقابة ولكن يتميز عنها بالتخصيص في الرقابة على التكاليف ويختلف عنها في تطبيق نظام التكامل بين المسئولية وقياس أثر التكامل على الرقابة وكذلك التركيز على القطاع الصناعي.

دراسة سليمان الدلاهمة، 2008م:[1]

تناولت الدراسة تطبيق محاسبة المسئولية في المنشآت الخاصة السعودية (دراسة ميدانية).

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق محاسبة المسئولية في المستشفيات الخاصة السعودية والعوامل التي تحد من تطبيقها.

تمثلت مشكلة الدراسة في تزايد حجم المؤسسات والأقسام والإدارات داخل المؤسسة الواحدة، الأمر الذي يتطلب وجود نظام رقابي ناجح يقوم كخطوة أولى بتقييم الأداء ومن ثم تحفيز العاملين على القيام بالعمل المخطط والمطلوب منهم في الموازنات التخطيطية.

اختبرت الدراسة فرضية تطبيق محاسبة المسئولية في المستشفيات الخاصة السعودية، يوجد تحديد لمراكز المسئولية في المستويات الإدارية المختلفة في الهيكل التنظيمي للمستشفيات الخاصة السعودية، وتوجد موازنات تخطيطية تحدد نسب الإنجاز لكل مركز من مراكز المسئولية على حدى في المستشفيات الخاصة السعودية.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها تطبيق المستشفيات الخاصة السعودية نظام محاسبة المسئولية بدرجة كبيرة، وأنه يوجد تحديد واضح لمراكز المسئولية ومدير مختص لكل مركز مسئولية، وتوجد موازنات تخطيطية تحدد نسب الإنجاز لكل مركز من مراكز المسئولية على حدى في المستشفيات الخاصة السعودية.

---

[1] د. سليمان الدلاهمة، "تطبيق محاسبة المسئولية في المستشفيات الخاصة السعودية (دراسة ميدانية)"،**مجلة جامعة القدس المفتوحة للابحاث والدراسات –فلسطين**،(العدد 14، 2008م)ص317.

وقدمت الدراسة توصيات أهمها تطبيق مقومات محاسبة المسئولية بالشكل السليم في المستشفيات الخاصة وتوضيح مراكز المسئولية في الهيكل التنظيمي، ووضع نظام حوافز للعاملين في المستشفيت الخاصة السعودية لحثهم للوصول للأداء المخطط.

يتفق الدارس مع هذه الدراسة في التركيز على دور محاسبة المسئولية في الرقابة، ويتميز عنها في تركيز دراسة الأثر على القطاع الصناعي وليس الخدمي وكذلك في مكاملة محاسبة المسئولية مع نظام التكلفة على أساس النشاط ودراسة الأثر على تعظيم الأرباح في القطاع الصناعي.

دراسة: حمدي شحدة محمود، 2009م:[1]

تناولت الدراسة موضوع مقومات تطبيق محاسبة المسئولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة.

هدفت الدراسة إلى التعرف على مقومات تطبيق محاسبة المسئولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة ومعرفة مدى تطبيق محاسبة المسئولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة.

تمثلت مشكلة الدراسة في إيجاد أسلوب لتقويم الأداء والتأكد من أن الخطط المرسومة يتم تنفيذها وفرض نظام رقابي فعال ومعرفة توفير مقومات تطبيق محاسبة المسئولية في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة.

اختبرت الدراسة فرضية أن الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة تمتلك مقومات تطبيق نظام محاسبة المسئولية، كذلك فرضية وجود علاقة ذات دلالة احصاية بين الشركات الصناعية حول مقومات تطبيق نظام محاسبة المسئولية تعزى إلى مدى مزاولة الشركات لنشاطها وحجم رأس مال الشركة.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمه وجود مقومات تطبيق نظام محاسبة المسئولية بنسب مختلفة، كذلك وجود فروق ذات دلالة إحصاية بين الشركات الصناعية تعزى إلى مدى مزاولة الشركات لنشاطها في مجال الهيكل التتنظيمي وأسلوب الإدارة اللامركزية ونظام التقارير والحوافز ووجود فروق تعزى لمزاولة الشركات لأنشطتها وفروق تعزى لحجم رأس المال.

[1] حمدي شحده محمود زعرب، مقومات تطبيق محاسبة المسئولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، **مجلة البحوث الإدارية**، السنة الرابعة والعشرون،(العدد الأول، يناير 2009م)،ص52.

قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات منها ضرورة تحسين الهيكل التنظيمي المتبع في الشركات بما ينسجم مع أهداف الشركة واستخدام الشركة دليل واضح ومكتوب لإثبات ذلك، كذلك العمل بشكل أقوى لإيضاح العلاقة بين مراكز المسئولية والتنسيق بينها بشكل مستمر، إعطاء مراكز المسئولية الحرية والحق في إتخاذ القرارات في حدود السلطات الممنوحة لها بما يتناسب مع أهداف الشركة.

يتفق الدارس مع هذه الدراسة في التركيز على القطاع الصناعي وفي تناول موضوع محاسبة المسئولية بنظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) وتطبيق التكامل بين النظامين ودراسة أثر التكامل في الرقابة على التكاليف ونتائج الأعمال.

دراسة رضوان محمد العناني، 2009م:[1]

تناولت الدراسة مدى تطبيق شركات الكهرباء في الأردن لنظام التكاليف والإدارة المبني على الأنشطة.

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى وجود أنظمة محاسبة التكاليف في شركات الكهرباء الأردنية وقياس مدى قدرتها على قياس تكلفة الوحدة المنتجة، وبيان قدرة أنظمة التكاليف المستخدمة حالياً في هذا القطاع للوصول إلى تكاليف ملائمة تساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة.

تمثلت مشكلة الدراسة في أن تحديد تعرفة الكهرباء في الأردن يعتمد على عدة عوامل من أهمها أن تكلفة الوحدة المنتجة (الكيلو وات) التي هي أهم مخرجات نظام التكاليف المستخدم في شركات الكهرباء تحسب بصورة غير دقيقة.

اختبرت الدراسة فرضية أنه لا يوجد نظام تكاليف في شركات الكهرباء الأردنية قادر على قياس تكفة الكيلو وات ولا تستخدم شركات الكهرباء الأردنية نظام التكاليف والإدارة المبني على الأنشطة.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أنه يوجد نظام تكاليف لدى الشركات الأردنية سواء كان نظاماً تقليدياً أو مبنياً على الأنشطة قادر على قياس تكلفة الكيلو وات، وأن أنظمة التكاليف

[1] رضوان محمد العناني، مدى تطبيق شركات الكهرباء في الأردن لنظام التكاليف والإدارة المبني على الأنشطة، **مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية**، المجلد التاسع، (العدد الأول، 2009م) ص87.

الموجودة حالياً تمكن شركات الكهرباء الأردنية من الوصول لنتائج ملائمة تساعد في اتخاذ قرارات رشيدة.

وبناء على النتائج فقد أوصت الدراسة بتبني الشركات المستخدمة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة سياسة تحسين وتطوير النظام بالإضافة لتدريب العاملين في تلك الشركات على التعامل معه بطريقة أفضل مما يعظم مخرجات النظام.

يتفق الدارس مع هذه الدراسة في تناول نظام التكلفة على أساس النشاط ودراسة مدى دقته في حساب التكلفة، ويتميز عنها في مكاملة النظام مع محاسبة المسئولية ودراسة الأثر على الرقابة وتعظيم الأرباح.

دراسة زهير محمد كامل، 2009م:[1]

تناولت الدراسة موضوع تطبيق نظام محاسبة المسئولية في الشركات اليمنية.

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسئولية في الشركات اليمنية وكذلك التعرف على الصعوبات التي تحد من تطبيق نظام محاسبة المسئولية، حيث تناولت الدراسة الشركات اليمنية الجديدة كدراسة حالة.

تمثلت مشكلة الدراسة في دراسة التحديد الواضح لمراكز المسئولية في الهياكل التنظيمية للشركات اليمنية الجديدة وكيفية إعداد الموازنات التخطيطية في مراكز المسئولية في الشركات اليمنية الجديدة وتأثير الأداء ودراسة الأثر على الرقابة.

اختبرت الدراسة فرضية أنه لا يوجد تحديد واضح لمراكز المسئولية في الهياكل التنظيمية للشركات اليمنية الجديدة ولا يتم إعداد الموازنات التخطيطية في مراكز المسئولية في الشركات اليمنية الجديدة، وكذلك عدم وجود بيانات مقارنة بين الأداء المعياري الفعلي على مستوى مراكز المسئولية تساعد في تقييم الأداء.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أنه لا يوجد تحديد واضح لمراكز المسئولية في الهيكل التنظيمي، وكذلك فإن أغلب مراكز المسئولية في الشركات اليمنية الجديدة لا تعتمد أسلوب

[1] د. زهير محمد كامل، مدى تطبيق محاسبة المسئولية في الشركات اليمنية (دراسة ميدانية على الشركات التجارية والصناعية في الحديدة)، **مجلة العلوم الإدارية والإقتصادية**، (العدد الثالث، 2009م) ص119.

التكلفة المعيارية في إعداد الموازنات التخطيطية، وأن هناك نظام تقارير في مراكز المسئولية ولكنها لا تتم بشكل دوري وينقصها بعض الإيضاح في المعلومات التي يجب أن تشملها هذه التقارير.

وقدمت الدراسة مجموعة من التوصيات أهمها ضرورة زيادة الإعتماد على المؤهلات الجامعية والدراسات العليا وإعداد برامج ودورات محاسبية وإدارية تعمل على تنمية مهارات وقدرات المشرفين على تطبيق النظام وضرورة الإلتزام بتقييم الأداء وعمل مقارنة للفعلي مع المعياري والمحاسبة على التقصير والتحفيز على التوفير لكل مدراء مراكز المسئولية.

يتفق الدارس مع هذه الدراسة في دراسة أثر نظام محاسبة المسئولية على الرقابة وتقييم الأداء، ويتميز عنها في أن هذه الدراسة تركز على مدى التطبيق، بينما يركز الدارس على دراسة أثر نظام محاسبة المسئولية على الرقابة على التكاليف إضافة إلى مكاملة نظام محاسبة المسئولية مع التكلفة على أساس النشاط.

دراسة: عادل ضرار، 2009م:[1]

تناولت الدراسة موضوع دور محاسبة المسئولية في تقويم أداء المنشآت الصناعية السودانية دراسة حالة شركة جياد.

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسئولية على المنشآت الصناعية من خلال تقسيمها إلى مراكز مسئولية مختفة ودراسة الهيكل التنظمي وربطه بمراكز المسئولية عند أي جانب.

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم تطبيق محاسبة المسئولية في المنشآت الصناعية السودانية وعدم كفاية وتقويم الأداء المتبعة.

اختبرت الدراسة فرضية يؤدي تطبيق نظام محاسبة المسئولية إلى تقويم أداء الشركات الصناعية السودانية بصورة موضوعية، يؤدي تطبيق نظام محاسبة المسئولية إلى رفع كفاءة الأداء للمنشآت الصناعية السودانية.

[1] عادل ضرار على بشارة، **دور محاسبة المسئولية في تقويم أداء المنشآت الصناعية السودانية، دراسة حالة شركة جياد للسيارات والشاحنات،**(رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، 1430هـ - 2009م).

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها أن محاسبة المسئولية أداة تعمل على ربط النظام المحاسبي مع الإداري وتساعد الإدارة في الرقابة وأن عملية تقويم الأداء تتم بواسطة مقارنة معايير الأداء المحدد مسبقاً والنتائج الفعلية.

قدم الدارس مجموعة من التوصيات من أهمها ضرورة وجود هيكل تنظيمي واضح ومفهوم للمنشأة تحدد فيه كل الأنشطة والإدارات والأهداف على أسس علمية ضرورة أن يصاحب تطبيق نظام محاسبة المسئولية نظام الحوافز ضرورة مشاركة مديرو مراكز المسئولية في وضع المعايير.

يتفق الباحث مع هذه الدراسة في تناول موضوع محاسبة المسئولية وفي دراسة التطبيق على القطاع الصناعي السوداني، ويختلف عنها في دراسة الرقابة على التكاليف بدلاً من تقويم الأداء، وكذلك دراسة الأثر على نظام التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية في نفس الوقت.

دراسة فيصل القاسم 2009م:[1]

تناولت الدراسة تطبيق التكلفة على أساس النشاط على الرقابة وتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية.

هدفت الدراسة إلى دراسة مقومات نظام محاسبة التكاليف بمصنع سكر عسلاية وتوضيح الإيطار العلمي لأسلوب التكاليف وفقاً للنشاط والتعرف أثر تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط في تقديم بيانات دقيقة [كذا في الأصل] تساعد إدارة مصنع سكر عسلاية على رقابة وتخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة. وبيان معوقات تطبيق التكاليف وفقاً للنشاط بمصنع سكر عسلاية.

تمثلت الدراسة مشكلة الدراسة قصور الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة في تحديد تكلفة دقيقة للوحدات المنتجة ورقابة وتخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة ليساعد إدارة مصنع سكر عسلاية بأداء وظائفها بكفاءة وفعالية حيث تستخدم إدارة مصنع سكر عسلاية الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة لتحديد تكلفة منتجاتها مما يقود إلى عدم دقة تحديد تكلفة منتجاتها وعدم القدرة على رقابة وتخفيض تكلفة الوحدات المنتجة.

---

[1] فيصل القاسم سنين علي، **"أثر تطبيق أسلوب التكاليف على أساس النشاط (ABC) على رقابة وتخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية بالتطبيق على مصنع سكر عسلاية للفترة من 2003 -2007م"**، (رسالة ماجستير ر في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 143هـ - 2009م).

اختبرت الدراسة مجموعة من الفرضيات،لا يمكن تحديد تكاليف الإنتاج بصورة دقيقة بإستخدام الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بمصنع سكر عسلاية، إن إستخدام أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط سيؤدي إلى تحديد تكلفة الوحدة بصورة عادلة ودقيقة بمصنع سكر عسلاية، يوفر أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط معلومات تساعد إدارة مصنع سكر عسلاية على رقابة وتخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، إن اسلوب التكاليف وفقاً للنشاط يحدد تكلفة مجمعات الأنشطة بمصنع سكر عسلاية، يساعد أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط في تحديد تكلفة دقيقة لمنتجات مصنع سكر عسلاية (سكر، بقاس مولاس، في خدمات زراعية)، يعمل أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط على إظهار الأنشطة المختفية في ظل النظم التقليدية مما يساعد إدارة مصنع سكر عسلاية على الرقابة.

قدمت الدارسة مجموعة من التوصيات، دراسة محركات التكلفة وفقاً لأساليب علمية للتعرف على إرتباطها بالأنشطة عند تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط بمصنع سكر عسلاية، تحليل الأنشطة وفقاً لأسس علمية وموضوعية إعتماداً على خبرة القائمين على الأنشطة عند تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط بمصنع سكر عسلاية، إعتبار مجمعات الأنشطة مراكز مسئولية وإسناد إدارتها لأفراد مختصين لأحكام الرقابة على الأنشطة بمصنع سكر عسلاية.

يتفق الدارس مع هذه الدراسة في تناول موضوع التكلفة على أساس النشاط وكذلك تأثير التكلفة على أساس النشاط على الرقابة ويتفق معه أيضاً في مجتمع الدراسة حيث يعتبر مجتمع الدراسة في كل الأحوال هو قطاع الصناعات الغذائية، ويختلف عنه في محاولة ربط نظام التكلفة على أساس النشاط بنظام محاسبة المسئولية ودراسة أثر التكامل بين النظامين على رقابة التكاليف وكذلك يرى الدارس أن هذه الدراسة تركز تركيزاً مباشراً في حل مشكلة التخصيص للمصروفات غير المباشرة الصناعية والتي تمثل جزءاً من الدراسة.

دراسة ماهر موسى درغام، 2009م:[1]

تناولت الدراسة تطبيق نموذج متقدم لنظام التكلفة على أساس النشاط بالتطبيق على مستشفى غزة الأوربي الحكومي.

هدفت الدراسة إلى بيان أهمية التكاليف غير المباشرة ودورها في حساب تكلفة الخدمة العلاجية في ظل تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في مستشفى غزة الحكومي.

تمثلت مشكلة الدراسة في دراسة أثر نظام التكلفة على أساس النشاط في تكلفة الخدمة العلاجية ومعرفة تأثيره على الرقابة على التكاليف ودراسة معوقات تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط.

اختبرت الدراسة فرضية أن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في مستشفى غزة يؤدي إلى حساب تكلفة الخدمة العلاجية بشكل دقيق، يؤدي تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في مستشفى غزة إلى توحيد معلومات مالية تساعد في إتخاذ القرارات الإدارية السليمة الخاصة بالخدمات العلاجية، ويؤدي تطبيق نظام (ABC) في مشتفى غزة إلى تعزيز دور الرقابة على التكاليف غير المباشرة كما أن هناك معوقات جوهرية تحول دون تطبيق نظام (ABC) في مستشفى غزة.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن نجاح تطبيق (ABC) يحتاج إلى وجود فريق عمل ذو خبرة عالية ومعرفة واسعة بالأنشطة التي تمارس في الأقسام العلاجية للمستشفى، قدرة نظام (ABC) على توفير معلومات تكلفية أكثر دقة عن الخدمات الطبية، يمكن الاستفادة من المعلومات التي يوفرها نظام (ABC) في مجال التخطيط والرقابة وترشيد القرارات.

وقدمت الدراسة مجموعة من التوصيتا من أهمها يجب تطبيق نظام (ABC) في القطاع الحكومي لقدرته على توفير معلوماتذات دقة عالية عن تكاليف الخدمات الطبية وضرورة التخطيط لعملية تطبيق نظام (ABC) بشكل جيد في قطاع المستشفيات الحكومية والاستعانة بخبراء ومستشارين مؤهلين مع تحول تدريجي يبدأ على مراحل، استغلال قاعدة البيانات الموجودة في المستشفى والاستفادة منها في تصميم برامج لمحاسبة التكاليف.

[1] د. ماهر موسى درغام، أ. خليل ابراهيم شفقة، دراسة وتطبيق أحد النماذج المتقدمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في مستشفى غزة الأوربي الحكومي، (دراسة تطبيقية على فحص الدم والتخثر)، **المجلة العربية للإدارة**، المجلد 29،(العدد الأول، يونيو 2009م) ص99.

يتفق الدارس مع هذه الدراسة في تناول موضوع التكلفة على أساس النشاط ودراسة إمكانية تطبيق نموذج التكلفة على أساس النشاط (ABC)، ويتميز عنها في دراسة التطبيق على القطاع الصناعي وكذلك دراسة الأثر على الرقابة وتعظيم الأرباح وأيضاً في دراسة أثر تكامل (ABC) مع نظام محاسبة المسئولية على متغيرات الرقابة وتعظيم الربحية.

دراسة Zaman, 2009:[1]

تناولت الدراسة تطوير مقاييس الأداء من خلال تأثير نظام التكلفة على أساس النشاط.

هدفت هذه الدراسة بشكل رئيس إلى تطوير مقياس يمكن من خلاله تحديد مدى استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في المنشأة تم استخدام أسلوب الإنحدار لقياس مدى تأثير أسلوب (ABC) على أداء عينة من المنشآت الصناعية في أستراليا، كما هدفت إلى معرفة تأثير نظام التكلفة على أساس النشاط على أداء المنشآت ودراسة تأثير نظام التكلفة على أساس النشاط على الربحية.

وتمثلت مشكلة الدرسة في عدم الدقة في تخصيص التكاليف بالمنشآت بسبب استخدام الطرق التقليدية في تخصيص التكاليف.

اختبرت الدراسة فرضية ان التخصيص الدقيق للتكاليف يؤدي تحسين الأداء في المنشآت وأن زيادة كفاءة فعالية الأنشطة تؤثر على تحسين الأداء إستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط يؤثر على ربحية المنشآت.

توصلت الدراسة إلى أن التخصيص الدقيق للتكلفة وزيادة كفاءة وفعالية الأنشطة يسهم بشكل إيجابي وكبير في تحسين أداء المنشأة، وأن استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط يحسن الربحية ويعطي عوائد مالية كبيرة فضلاً عن دوره في تعظيم القيمة للعميل في الأجل الطويل.

يتفق الدراس مع هذه الدراسة في تناول موضوع نظام التكلفة على أساس النشط وطرحه كبديل للأنظمة التقليدية لتخصيص التكاليف ودراسة أثره على الربحية، ويتميز عنها في ربط النظام بالرقابة وكذلك مكاملة نظام التكلفة على أساس النشاط مع نظام محاسبة المسؤولية.

[1] Zaman, M, "**The Impact of Activity – Based Costing on Firm Performance**:The Australian Experience" International Review of Business Research, Vol. 5, No 4 (2009).p48.

دراسة سهام أحمد سعيد2010م:1

تناولت الدراسة أثر محاسبة المسئولية على الأداء المالي وتقليل تكاليف التشغيل.

هدفت الدراسة إلى التعرف على محاسبة المسئولية ودورها في تقويم الأداء المالي وتخفيض تكاليف التشغيل.

تمثلت مشكلة الدراسة في الحوجة إلى تخفيض تكاليف التشغيل وتقويم الأداء في البنك الزراعي السوداني وتأثر محاسبة المسئولية بالأنظمة المحاسبية وتأثيرها على تحقيق أهداف المؤسسة المتمثلة في تخفيض التكلفة وتعظيم الربحية.

اختبرت الدراسة مجموعة من الفرضيات، هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين محاسبة المسئولية ودورها في تحسين الأداء المالي وتقليل تكاليف التشغيل، هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الأجهزة الرقابية وتقاريرها وتطوير الأداء في ظل تطبيق نظام محاسبة المسئولية.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج،أن تطبيق نظام محاسبة المسئولية بالبنك يوفر معلومات تفصيلية عن مستوى الأقسام والفروع بالبنك الزراعي السوداني، التقارير الرقابية تعمل على تحسين أنظمة الرقابة والضبط الداخلي كما تساعد الإدارة العليا في تحقيق الرقابة على المؤسسة، يساعد التدريب السليم للعاملين بالمؤسسات في التطبيق السليم لمبادئ محاسبة المسئولية.

وقد قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات من أهمها، ضرورة الالتزام بتطبيق نظام محاسبة المسئولية، ضرورة التقسيم إلى مراكز مسئولية لكي تساعد في الرقابة وتقويم الأداء، ضرورة الإستفادة من المعلومات التي يوفرها نظام محاسبة المسئولية بالبنك في تفعيل الرقابة.

يتفق الدارس مع هذه الدراسة في تناول موضوع محاسبة المسئولية ويختلف عنها في المتغير التابع لمحاسبة المسئولية حيث يعتبر المتغير التابع في هذه الدراسة هو الأداء المالي بينما المتغير التابع لدى الباحث هو الرقابة على التكاليف وكذلك يختلف عنها في دراسة التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية.

---

[1] سهام احمد سعيد، **"أثر محاسبة المسئولية على تقويم الأداء المالي وتخفيض تكلفة التشغيل، دراسة حالة البنك الزراعي السوداني"**، (رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 1431هـ - 2010م).

دراسة شيماء شعبان متولي، 2010م:[1]

تناولت الدراسة قياس تكاليف الجودة بالإعتماد على نظام (ABC) في خفض التكاليف.

هدفت الدراسة إلى قياس تكاليف الجودة الشاملة بالإعتماد على نظام التكاليف على أساس النشاط وذلك لأغراض إدارة وخفض التكلفة.

تمثلت مشكلة الدراسة في فشل نظام التكاليف التقليدي القياسي الدقيق لتكاليف الجودة الشاملة بطريقة صحيحة.

اختبرت الدراسة فرضية وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين دقة الموارد والقياس الدقيق لتكاليف الجودة الشاملة، لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قياس تكاليف الجودة الشاملة والخفض الحقيقي لها في ضوء نظام ABC، يحق نظام ABC استراتيجية إدارة تكلفة الجودة الشاملة.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها أنه لا توجد علاقة بين دقة تتبع الموارد والقياس الدقيق لتكاليف الجودة وتوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قياس تكاليف الجودة والخفض الحقيقي لها، ويحقق نظام التكاليف على أساس النشاط استراتيجية إدارة تكلفة الجودة.

قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات من أهمها ضرورة إعتماد نظام تكاليف سليم وجيد يمكن من خلاله قياس عناصر تكاليف الجودة الشاملة، وذلك من خلال توجيه الأنظار إلى أهمية نظام (ABC) في تحقيق التخفيض الحقيقي للتكلفة.

يتفق الباحث من هذه الدراسة في التركيز على تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط وكذلك دراسة أثره على تخفيض التكاليف، ويتميز عنه في دراسة تكامل (ABC) مع محاسبة المسئولية وليس الجودة الشاملة وكذلك في تخفيض التكاليف في القطاع الصناعي بالمعنى الواسع للتكاليف وعدم حصرها في تكاليف الجودة الشاملة وكذلك دراسة الأثر على تعظيم الأرباح والذي يمثل هدف رئيسي للإستثمار.

[1] شيماء شعبان متولي، قيا تكاليف الجودة الشاملة بالاعتماد على نظام (ABC) لأغراض إدارة خفض التكلفة، **المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية**، مصر، (العدد الأول، 2010م) ص229.

دراسة: صبري ماهر، 2010م:[1]

تناولت الدراسة أثر أساس الإستحقاق المعدل في تطبيق محاسبة المسئولية في الدوائر الحكومية الأردنية.

هدفت الدراسة إلى بيان أثر استخدام أساس الاستحقاق المعدل في تطبيق محاسبة المسئولية في الدوائر الحكومية في الأردن.

تمثلت مشكلة الدراسة في أن النظام المحاسبي في الأردن ما زال يستخدم الأساس النقدي في إثبات العمليات الحالية متجاهلاً عيوب الأساس النقدي، وتبحث الدراسة في قياس مدى إمكانية تطبيق الدوائر الحكومية في الأردن لمحاسبة المسئولية باستخدام أساس الإستحقاق المعدل.

اختبرت الدراسة فرضية أنه لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية للمتغيرات التفسيرية (الإفصاح وتقييم الأداء والتخطيط المالي والتحليل المالي والرقابة) مجتمعة وفق أساس الإستحقاق المعدل وفي تطبيق الدوائر الحكومية في الأردن لمحاسبة المسئولية، لا توجد فروقات ذات ودلالة احصائية بين أداء فئات عينة الدراسة المديرين الحاليين ومديري الرقابة الداخلية ومسئولية وحدات الرقابة الخارجية بشأن تأثير أساس الإستحقاق المعدل في تطبيق محاسبة المسئولية.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها وجود أثر إيجابي لكل من الإفصاح وتقييم الأداء والتخطيط الحالي والتحليل الحالي والرقابة على تطبيق محاسبة المسئولية في الدوائر الحكومية في الأردن وذلك وفق أساس الاستحقاق المعدل.

وقدم الباحثان مجموعة من التوصيات من أهمها التوجه نحو استخدام أساس الإستحقاق المعدل في الدوائر الحكومية لحالة من دور في تلبية متطلبات ومقومات تطبيق محاسبة المسئولية في تلك الدوائر بدلاً من الأساس النقدي المتبع حالياً وذلك وفقاً لآلية تدريجية ومنهجية واضحة وسليمة.

يتفق الدارس مع هذه الدراسة في تناول موضوع محاسبة المسئولية وفي دراسة أثر محاسبة المسئولية في الرقابة وفي اتباع أسلوب التكامل بين الأنظمة ويتميز عنها أولاً في تطبيق التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ونظام محاسبة المسئولية، ثانياً في نوعية الرقابة بينما يركز الباحث على قياس الرقابة على التكاليف، ويتميز عنها أيضاً في القطاع حيث تركز هذه الدراسة على الدوائر

[1] د. صبري ماهر مشتهى ود. أحمدان محمد، أثر أساس الاستحقاق المعدل في تطبيق محاسبة المسئولية في الدوائر الحكومية، دليل من الأردن، **دورية الإدارة العامة**، المجلد الخمسون، (العدد الثاني، ربيع الآخر 1421هـ - أبريل 2010م) ص235.

الحكومية بينما مجتمع الدراسة بالنسبة للدارس هو القطاع الصناعي وأيضاً في دراسة أثر التكامل على الربحية.

عصام على فرج2010م:[1]

تناولت الدراسة موضع مدي تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ABC في المنشآت الصناعية المصرية.

هدفت الدراسة إلي بيان مدي توافر مقومات تطبيق ومدى تطبيقه وموانع تطبيق النظام ودرجة استعداد المسئولين في المنشآت الصناعية المصرية محل الدراسة لتطبيق نظام ABC .

تمثلت مشكلة الدراسة في مدى توافر مقومات تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط وما هي أسباب عدم التطبيق للشركات المطبقة ومزايا التطبيق بالنسبة لنظام على أساس النشاط ABC بالنسبة للقطاع الصناعي المصري.

توصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج من أهمها توفر مقومات تطبيق التكلفة على أساس النشاط في المنشآت الصناعية وضرورة تطوير نظم التكاليف المطبقة في المنشآت الصناعية المصرية لتوفير المعلومات الملائمة لأغراض اتخاذ القرارات في بيئة الأعمال الحديثة، توجد عديد من المقومات التي تجعل الشركات الصناعية المصرية غير مطبقة لنظام ABC مثل عدم فهم تلك الشركات لمزايا النظام ونقص الكفاءات الإدارية وعدم توفر الإمكانيات اللازمة لتطبيق النظام.

قدمت الدارسة مجموعة من التوصيات والتي من أهمها على إدارات الشركات العمل على تحديث أنظمتها المحاسبية والتركيز على الأنظمة التي توفر لها نوعية المناسبة من المعلومات في الوقت المناسب، ضرورة تطوير نظم التكاليف التقليدية لشركات الصناعية وتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط A B C له من خصائص تتناسب مهنة الأعمال الحديثة.

يتفق الباحث مع هذه الدراسة في توضيح مدى فاعلية التكلفة على أساس النشاط الصناعية ويتميز عن الدراسة بدراسة فجوة الرقابة والدخل وأثر نظام التكلفة على أساس النشاط على الرقابة وعلى قائمة الدخل ويختلف أيضاً عند هذه الدراسة في الاستخدام نموذج التكامل مع محاسبة المسئولية والي تفضل الدور الرقابي للنظام ABC

[1] د. عصام على فرج بدر، "مدي تطبيق نام التكلفة على أساس النشاط ABC في المنشآت الصناعية المصرية "، **المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة** ، جامعة الأزهر(العدد السادس بحث منشور 2010م) ص479.

دراسة محمد شحاتة خطاب، 2010م:[1]

تناولت الدراسة التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات، هدفت الدراسة إلى اقتراح إطار للتكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات من خلال دراسات العلاقة التبادلية بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات ومعرفة أثر التكامل في دعم الميزة التنافسية.

تمثلت مشكلة الدراسة في الأزمات الإقتصادية التي مر بها الإقتصاد العالمي وأدت إلى ضرورة تطبيق حوكمة الشركات والتطورات في أساليب المحاسبة الإدارية والتي من بينها التكلفة على أساس النشاط والتي تؤدي إلى ضرورة الحاجة إلى أدوات إدارة التكلفة.

اختبرت الدراسة فرضية أن تطبيق الشركة للأدوات إدارة التكلفة يساعد في تفعيل حوكمة الشركات وأن اتباع الشركة لمبادئ حوكمة الشركات سيزيد من فعالية أدوات إدارة التكلفة، وأن التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات سيؤدي إلى تحسين القدرة التنافسية للمنشأة.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها أن أدوات إدارة التكلفة تدعم حوكمة الشركات، وأن حوكمة الشركات تدعم أدوات إدارة التكلفة والتكامل بينها سيزيد من دعم القدرة التنافسية للمنشأة، وأن اتباع الشركة لحوكمة الشركات سيزيد من فعالية أدوات إدارة التكلفة.

وقدمت الدراسة مجموعة من التوصيات من بينها أنه يجب تطبيق نتائج الدراسة على المنشأة السعودية.

يتفق الدارس مع هذه الدراسة في تبني سياسة التكامل بين الأنظمة ذات العلاقة التبادلية وفي دراسة فعالية أنظمة إدارة التكلفة والتي من بينها نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) ويتميز عنها في ربط التكلفة على أساس النشاط بمحاسبة المسئولية وليس حوكمة الشركات، وكذلك في دراسة أثر التكامل على الرقابة على التكاليف وتعظيم الأرباح.

[1] د. محمد شحاتة خطاب خطاب، التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات، **مجلة التجارة والتمويل، (كلية التجارة، جامعة طنطا)**، (العدد الثاني، 2010م) ص653.

دراسة نهلة عثمان2010م :1

تناولت الدراسة دور التكامل بين نظام محاسبة المسئولية والتكلفة على أساس النشاط في الرقابة على المنشآت الصناعية.

هدفت الدراسة لتوضيح الإطار النظري للتكامل بين التكلفة على أساس النشاط ونظام محاسبة المسئولية، تطوير الأداء بمصنع سكر الجنيد عن طريق التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية، توضيح مدى ملاءمة التكامل بين محاسبة المسئولية ونظام التكلفة على أساس النشاط للإدارة الإستراتيجية بمصنع سكر الجنيد للقيام بدورها الرقابي للتعرف على مدى تنفيذ إستراتيجياتها.

تمثلت مشكلة الدراسة في أن الإدارة الإستراتيجية بمصنع سكر الجنيد تعتمد على المحاسبة المالية كأداة رقابية في ظل غياب تام لأنظمة التكاليف مما ترتب عليه قصور النظام الرقابي المطبق بمصنع سكر الجنيد.

اختبرت الدراسة مجموعة من الفرضيات، الإعتماد على المحاسبة المالية أدى إلى قصور نظام الرقابة المطبق بإدارة مصنع سكر الجنيد، النظام الرقابي الفعال يساعد إدارة مصنع سكر الجنيد في إستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو تخفيضها إلى أدنى مستوى ممكن، تطبيق نظام رقابي فعال يساعد إدارة مصنع سكر الجنيد في إستكشاف فرص وأنشطة التحسين والتطوير المستمر في العمليات، التكامل بين نظام محاسبة المسئولية ونظام التكاليف على أساس النشاط يساعد الإدارة الإستراتيجية في تحقيق رقابة فاعلة على الأنشطة والموارد الإنتاجية والطاقة المتاحة وكيفية إستغلالها مما يساعدها في تنفيذ إستراتيجياتها بكفاءة وفعالية.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، النظام الرقابي الفعال يساعد إدارة مصنع سكر الجنيد في فحص وتقييم عناصر الكفاءة والفعالية لمختلف الأنشطة التي تمارسها الإدارة، النظام الرقابي الفعال يساعد إدارة مصنع سكر الجنيد في فحص وتقييم عناصر الكفاءة والفعالية لمختلف الأنشطة التي تمارسها الإدارة، أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساعد إدارة مصنع سكر الجيد في تقييم الأنشطة

[1] نهلة عثمان علي عمر، **"دور التكامل بين نظام محاسبة المسئولية ونظام التكاليف على أساس النشاط في الرقابة على المنشآت الصناعية بالتطبيق على مصنع سكر الجنيد"**، (رسالةماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2010م).

وتحليل تكلفتها مما يساعد على إستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو تخفيضها، التكامل بين نظام محاسبة المسئولية ونظام التكاليف على أساس النشاط يساعد الإدارة بمصنع سكر الجنيد في ربط البيانات المالية مع الأنشطة التي تزاول داخل المنشأة عن طريق إعداد الموازنات التقديرية على أساس الأنشطة.

قدمت الدارسة مجموعة من التوصيات، تفعيل إدارة التكلفة الإستراتيجية بمصنع سكر الجنيد يتحدد هدفها الأساسي في تحسين الأداء المالي لها وتحقيق التوازن بين الأهداف طويلة الأجل والأهداف قصير في الأجل وإدارة فعالة لمحركات التكلفة، تقسيم المنشآءة إلى مجمعات أنشطة ومراكز مسئولية مع وضوح الهيكل وتحديد المسئوليات والصلاحيات من أهم المقومات اللازمة لتطبيق التكامل بين نظامي محاسبة المسئولية والتكاليف على أساس النشاط.

يتفق الدارس مع هذه الدراسة في تناول مفهوم التكامل بين نظامي التكلفة على أساس النشاط ونظام محاسبة المسئولية وكذلك في المتغير التابع الذي يتمثل في الرقابة ويختلف عنها في تحديد الرقابة حيث تناولت الدارسة الرقابة بشكل عام بينما تناول الدارس الرقابة على التكاليف وكذلك في عينة الدراسة حيث تناولت ركزت الدارسة على قطاع صناعة السكر بينما يركز الدارس على صناعة المنتجات الغذائية والتي تختلف في مراحل إنتاجها ومراكز تكلفتها ومسئوليته عن قطاع صناعة السكر وكذلك يختلف عنها في طرح التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية كبديل لأنظمة التكاليف التقليدية بينما طرحته الدراسة السابقة كبديل للأنظمة المحاسبية.

دراسة: حمزة الشيخ محمد صالح، 2011م:[1]

تناولت الدراسة أنموذج محاسبي مقترح لتطبيق نظام محاسبة المسئولية في تقويم أداء المصارف السودانية، وهو دراسة تحليلية تطبيقية.

هدفت الدراسة إلى بناء نموذج محاسبي لنظام محاسبة المسئولية وتطبيقه ليتلاءم مع المصارف السودانية لتقويم أدائها بسهولة ويسر وبعدالة وموضوعية لتحفيز العاملين.

تمثلت مشكلة الدراسة في أن الأنظمة المحاسبية المعمول بها لتقويم الأداء في المصارف السودانية مرتبطة بما يحققه المصرف من ربحية مع الإحتفاظ بقدر من السيولة التي تجعله يلبي

[1] حمزة الشيخ محمد صالح عمر، **أنموذج محاسبي مقترح لتطبيق نظام محاسبة المسئولية في تقويم أداء المصارف السودانية**،(رسالة دكتوراة في الفلسفة في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، 1432هـ - 2011م).

طلبات المودعين في أي لحظة، غير أن هذه الأنظمة لا تحمل التصرف على السبب المباشر في تدني الأداء بالسرعة والدقة المطلوبين، وذلك لعدم وجود أنظمة وأدوات ووسائل تقويم فعالة للأداء المالي وغير المالي.

اختبرت الدراسة أربع فرضيات هي تقوم محاسبة المسؤولية على أسس علمية وقواعد محكمة يمكن تطبيقها في المصارف السودانية، المصارف السودانية لا تعتمد في تقويم أداء الأقسام والفروع على محاسبة المسئولية مما يؤدي للإفراط في استخدام المواد المتاحة، وأن محاسبة المسئولية تمكن من تقويم الأداء المالي للمصارف السودانية بصورة سليمة، هناك حاجة إلى بناء أنموذج محاسبي يمكن من تقسيم المصارف السودانية إلى مراكز مسئولية وتحديد معايير لتقويم أداء كل مركز حتى يمكن ترشيد الموارد المستخدمة بكل منها.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها أن معظم إيرادات البنك تأتي من عائد العمليات الاستثمارية في معظم فروعه وأنه لا يمكن من خلال التقويم اليومي أو التحليل الشهري تحديد موضع الإنحرافات بدقة في أي مركز مسئولية، كما أن التحفيز في البنك يبنى على ما حققته الفروع من إيرادات تفوق المقدر وتعمم لحوافز كل العاملين في الفرع إلى وجود منهج وغيره، بينما التنظيم الإداري يساعد على تطبيق نظام محاسبة المسئولية إضافة إلى أن رئاسة البنك تحقق إيرادات من استغلال ودائع الفروع مما يؤدي إلى انشغالها عن المتابعة والرقابة والتوجيه.

قدم الدارس مجموعة من التوصيات من أهمها أنه على إدارات الفروع في البنوك تنويع مصادر ايراداتها وعدم التركيز على العمليات الاستثمارية فقط، وذلك لتقليل مخاطر التمويل ومخاطر العميل، وعلى إدارات البنوك الإلتزام برسم الخطط والموازنة المنبثقة منها وفقاً لطبيعة النشاط في المناطق المختلفة على أن تكون أكثر واقعية لتظهر نتائج الأعمال كما هي وعلى البنوك تطبيق أنموذج في تقويم أدائها لتظهر نتائج أعمال وحداتها من رئاسة وفروع بطريقة عادلة.

يتفق الباحث مع هذه الدراسة في تناول موضوع محاسبة المسئولية ودراسة إمكانية تطبيقه، ويختلف عنها في ربط نظام محاسبة المسئولية بالتكلفة على أساس النشاط في تكامل للنظامين ودراسة أثر التكامل على الرقابة على التكاليف ونتائج الأعمال، ويختلف عنها أيضاً في مجتمع الدراسة المتمثل في القطاع الصناعي بدلاً من القطاع المصرفي.

دراسة رغد هاشم جاسم، 2011م:[1]

تناولت الدراسة موضوع أثر هندسة القيمة في تخفيض التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

هدفت الدراسة إلى اعتماد نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في تحديد تكلايف الأنشطة من أجل تحديد تكلفة المنتج بصورة دقيقة، واتباع أسلوب هندسة القيمة كأسلوب تحليل يساعد في تخفيض التكاليف للمنتجات النهائية لتحقيق الميزة التنافسية من خلال بيع المنتجات بأسعار رخيصة مقارنة مع المنافسين.

تمثلت مشكلة الدراسة في تحميل التكاليف بأنظمة التكاليف التقليدية باختيار معدل تحميل واحد للتكاليف الغير مباشرة بغض النظر عن تفاصيل أنظمة التكاليف، وكذلك إهمال تطبيق انظمة التكاليف الحديثة مثل أسلوب هندسة القيمة ونظام التكلفة على أساس النشاط والتي تساهم في تخفيض التكاليف.

اختبرت الدراسة فرضية أن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) يساهم في تحقيق العدالة والدقة في احتساب تكلفة المنتجات، هندسة القيمة تساهم في تخفيض التكاليف على أساس الأنشطة.

توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها أن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يحقق العدالة والدقة في احتساب تكلفة المنتجات، تقوم هندسة القيمة بتخفيض التكاليف على أساس النشاط من خلال الدور الذي تؤديه بالتخلص من الأنشطة غير الضرورية والتي لا تضيف قيمة.

وقدمت الدراسة توصيات أهمها اعتماد نظام التكلفة على أساس النشاط في تحديد تكاليف المنتجات من أجل الحصول على بيانات تفصيلية في تكاليف الأنشطة التي تساهم في بناء المنتج والعمل بأسلوب هندسة القيمة في سبيل حل المشاكل التي قد تواجه العملية الإنتاجية.

يتفق الدار مع هذه الدراسة في تبني استراتيجية المكاملة بين الأنظمة ذات العلاقة التبادلية وكذلك في دراسة مدى صلاحية نظام الكلفة على أساس النشاط لبيئة الأعمال الحديثة وطرحه كبديل لنظام التكاليف التقليدي ودراسة أثره على تخفيض التكاليف، ويتميز عنها في مكاملة نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) مع محاسبة المسئولية بدلاً عن هندسة القيمة، وأيضاً في دراسة الأثر على تعظيم الأرباح الذي يمثل هدف جوهري من أهداف إدارة المنشآت الصناعية.

[1] رغد هاشم جاسم، مساهمة ضريبة القيمة في تخفيض التكاليف على أساس النشاط (ABC)، **مجلة كلية التنمية، جامعة المستنصرية، العراق**، المجلد الأول، (العدد الرابع، 2011م) ص179.

دراسة سلفيا صمويل، 2011م:[1]

تناولت الدراسة موضوع التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ونظرية القيود.

هدفت الدراسة إلى دراسة إمكانية التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ونظرية القيود.

وتمثلت مشكلة الدراسة في وجود أوجه قصور تواجه كل من نظام التكلفة على أساس النشاط ونظرية القيود وتسعى الدراسة إلى تلافي عيوب التطبيق المنفرد.

اختبرت الدراسة فرضية أساسية يساعد تطبيق التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط ونظرية القيود في تحسين قرارات المنشأة.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها أن تطبيق التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ونظرية القيود يساعد في تحسين قرارات المنشأة.

وقدمت الدراسة توصيات بضرورة تطبيق التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط ونظرية القيود على الشركات الصناعية المصرية.

يتفق الباحث مع هذه الدراسة في تكامل الأنظمة ذات العلاقة التبادلية وأيضاً في دراسة التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط وفي القطاع الصناعي الذي يمثل أرضية خصبة لأنظمة التكاليف، ويتميز عنها في دراسة أثر التكامل مع نظام محاسبة المسئولية بدلاً عن نظرية القيود وكذلك في دراسة الأثر على الرقابة وتعظيم الربحية.

دراسة: فاتنة فاتح الغرايبة وآخرون، 2011م:[2]

تناولت الدراسة مدى تطبيق مقومات نظام محاسبة المسئولية في الشركات الأردنية المساهمة العامة الصناعية وأثره في ربحية الشركات وكفاءتها التشغيلية.

هدفت الدراسة إلى التحقق من مدى تطبيق الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية لسبع مقومات أساسية لمحاسبة المسئولية ومعرفة أثر تطبيق كل مقوم في ربحية الشركات وكفاءتها التشغيلية.

---

[1] سلفيا أنيس صمويل، الإتجاه نحو التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط ونظرية القيود، **المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية**، (العدد الثاني، 2011م) ص13.

[2] فاتنة فاتح القرايبة ومأمون الربيعي ومحمد أبو نصار، مدى تطبيق مقومات محاسبة المسئولية في الشركات الأردنية المساهمة العامة الصناعية وأثره في ربحية الشركة وكفاءتها التشغيلية، **المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، دراسة العلوم الإدارية**، المجلد 38، (العدد الأول،2011م) ص219.

تمثلت مشكلة الدراسة في ضعف التطبيق لنظام محاسبة المسئولية ومركزية الإدارة في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية مما يؤدي إلى عدم دقة نظم الرقابة.

اختبرت الدراسة فرضية أنه لا يوجد ارتباط ذو دلالة احصائية بين مدى تطبيق الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لمقومات نظام محاسبة المسئولية وبين ربحية هذه الشركات، كذلك لا يوجد ارتباط ذو دلالة احصائية بين تطبيق الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لمقومات نظام محاسبة المسئولية والكفاءة التشغيلية لهذه الشركات.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين كل من معدل ربحية السهم ومعدل العائد على الأصول كمقاييس الربحية وبين تطبيق مقومات محاسبة المسئولية هناك ارتباط بين معدل القيمة المناطة واستخدام الموازنات للرقابة وتقييم الأداء كأحد مقومات نظام محاسبة المسئولية.

قام الباحثون بتقديم عدة توصيات منها ضرورة زيادة إهتمام الشركات بتقسيم الهيكل التنظيمي داخلها إلى مراكز مسئولية وتحديد الأهداف المطلوب تحقيقها من كل مركز والتنسيق بين المراكز للوصول للأهداف العامة للشركة، إعداد الموازنات التخطيطية بمشاركة مديري مراكز المسئولية وتحديد موازنة لكل مركز مسئولية بما يتناسب مع أهداف الشركة العامة وبشكل واقعي وقابل للتطبيق والتغيير كلما دعت الحاجة.

يتفق الدارس مع هذه الدراسة في طرح ضرورة تطبيق نظام محاسبة المسئولية بما يتناسب مع بيئة التصنيع الحديثة وفي قطاع الدراسة الذي هو القطاع الصناعي وفي دراسة أثر تطبيق محاسبة المسئولية على الربحية والرقابة.

ويتميز عنه في مكاملة نظام محاسبة المسئولية مع نظام التكلفة على أساس النشاط ودراسة أثر التكامل على الرقابة التكلفية وأرباح الشركات الصناعية.

دراسة: بابكر علي، 2012م:[1]

تناولت الدراسة موضوع قياس التكاليف على أساس النشاط (ABC) في شركات استكشاف البترول العامل في السودان لوضع نموذج خاص بها.

[1] بابكر علي بابكر ادريس، **نموذج مقترح لقياس التكلفة على أساس النشاط (ABC) في شركات استكشاف البترول العاملة في السودان**،(رسالة دكتوراة في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة أمدرمان الاسلامية، 1433هـ ، 2012م).

هدفت الدراسة إلى تطوير النظم المحاسبية المتبعة في شركات البترول من خلال دراسة الطرق المحاسبية القائمة ومعرفة مواطن القوة والضعف والفرص والتهديدات، بحيث يأتي التطور في النظم المحاسبية مواكبة لمتطلبات واحتياجات الشركات، واقتراح نموذج لقياس تكاليف بعض الأنشطة في شركات البترول العاملة في السودان.

تمثلت مشكلة الدراسة في تحول معظم تكاليف الإنتاج إلى تكاليف ثابتة يصعب التحكم فيها، وذلك بسبب التطور التكنولوجي وقصور النظم التقليدية للتكاليف عن توفير معلومات دقيقة عن التكلفة تساعد في فعالية الرقابة على التكاليف غير المباشرة.

اختبرت الدراسة فرضيات أن شركات البترول العاملة في السودان لا تطبق نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، وأن الأساليب التقليدية لقياس التكاليف لا تمكن من تحديد تكلفة المنتج بصورة دقيقة في شركات البترول العاملة في السودان، توجد علاقة ذت دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط وكفاءة الأداء التشغيلي لشركات البترول العاملة في السودان.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها أن شركات البترول العاملة في السودان لا تطبق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) وأن نظم التكاليف التقليدية المطبقة لا توفر معلومات مفيدة للإدارة ولا تقيس تكلفة المنتج بصورة دقيقة، كذلك أثبتت الدراسة وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط وكفاءة الأداء التشغيلي لشركات البترول العاملة في السودان.

قدمت الدارسة مجموعة من التوصيات من أهمها أنه في ظل التطور التكنولوجي وتطور بيئة التصنيع الحديثة لابد من تطبيق نظام التكاليف الحديثة وخصوصاً نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في شركات البترول العاملة في السودان، ضرورة عقد دورت تدريبية لمسئولي التكاليف في شركات البترول حول أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) وآلية التطبيق وبيان أوجه الإختلاف بين النظم التقلدية للتكاليف ونظام التكلفة على أساس النشاط (ABC).

يتفق الدارس مع هذه الدراسة في تناول نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) وطرحه كبديل لأنظمة التكاليف التقليدية، وكذلك في مشكلة تخصيص التكاليف الغير مباشرة في بيئة التصنيع الحديثة وموضوع الرقابة على التكاليف، ويتميز عنه في إدخال نظام محاسبة المسئولية الذي يحقق

الرقابة الإدارية وتطبيق نموذج التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) ومحاسبة المسئولية لتحقيق الرقابة المالية والإدارية في نفس الوقت وكذلك دراسة أثر التكامل على نتائج الأعمال.

دراسة خديجة محمد كوسة، 2012م:[1]

تناولت الدراسة التكامل بين أسلوب القياس المرجعي والتكلفة على أساس النشاط وأثره على تحسين الأداء.

هدفت الدراسة إلى دراسة إمكانية تحقيق التكامل بين أسلوبي التكلفة على أساس النشاط والقياس المرجعي من خلال العلاقة التبادلية بينهما باستخدام استراتيجية التحسين المستمر لتحسين الأداء الكلي والأهداف الاستراتيجية.

تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية استخدام أسلوبي القياس المرجعي والتكلفة على أساس النشاط بهدف توفير معلومات ملائمة لتفعيل أداء المنشأة وتحقيق الأهداف الاستراتيجية في ظل البيئة الحديثة.

اختبرت الدراسة فرضية أن استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط والقياس المرجعي يؤدي إلى تحسين الأداء الكلي للمنشأة وكذلك أنه يمكه تحقيق التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب القياس المرجعي من خلال استراتيجية التحسين المستمر.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها أن استخدام التكامل بين القياس المرجعي والتحسين المستمر يؤدي إلى تحقيق البقاء والنمو والاستمرار في مواجهة المنافسة الحادة وتحسين الأداء الكلي للمنشأة، وكذلك يمكن تحقيق التكامل بين نظام (ABC) والقياس المرجعي من خلال التحسين المستمر.

يقدم الدارس مجموعة من التوصيات أهمها أهمية الربط بين القياس المرجعي وأسلوب التكلفة على أساس النشاط من خلال التحسين المستمر، وضرورة تحقيق التكامل بين أسلوب القياس المرجعي وأسلوب إدارة التكلفة الأخرى حتى تتمكن المنشأة من زيادة فعالية التحسين المستمر.

---

[1] خديجة محمد كوسة، التكامل بين أسلوب القياس المرجعي وأسلوب التكلفة على أساس النشاط بهدف تحسين الأداء، **المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة**، (العددالرابع، 2012م) ص1381.

يتفق الدارس مع هذه الدراسة في الإهتمام بفلسفة تكامل الأنظمة التي توجد بينها علاقة تبادلية لتحقيق أهداف المنشأة وكذلك في دراسة التكامل مع نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)، ويتميز عنها في الربط بين نظام التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية بدلاً عن أسلوب القياس المرجعي وفي دراسة الأثر على الرقابة والربحية في القطاع الصناعي.

دراسة: صالح عبد الرحمن، 2012م:[1]

تناولت الدراسة إمكانية تطبيق نموذج (ABC) على التكاليف الثابتة الإختيارية في الجامعات السعودية.

هدفت الدراسة إلى التعريف بالتكاليف الثابتة الإختيارية وتوضيح أهداف التكاليف الثابتة الإختيارية بالإضافة إلى استخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط في تخطيط ورقابة تكاليف العلاقات العامة.

تتمثل مشكلة الدراسة في صعوبة رقابة وتخطيط التكاليف الثابتة الإختيارية وعدم وضوح العلاقة بين حجم الإنفاق على التكاليف الإختيارية الثابتة والمنافع المتحققة.

اختبرت الدراسة فرضية أنه يمكن استخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط في تخطيط تكاليف العلاقات العامة، يمكن استخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط في الرقابة على تكاليف العلاقات العامة.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها أنه يمكن تخطيط تكاليف العلاقات العامة باستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط ويمكن الرقابة على تكاليف العلاقات العامة باستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط.

يتفق الدارس مع هذه الدراسة في استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط كبديل لأنظمة التكاليف التقليدية من خلال تخطيط ورقابة التكاليف غير المباشرة، ويختلف عنها في التركيز على القطاع الصناعي الذي يعتبر البيئة المناسبة لتطبيق أنظمة التكاليف الحديثة بدلاً من القطاع الأكاديمي الذي يعتبر نشاط خدمي.

---

[1] د. صالح بن عبد الرحمن المحمود، إمكانية تطبيق نموذج ABC على التكاليف الثابتة الاختيارية، دراسة حالة في الجامعات السعودية، **المجلة العلمية للتجارة والتمويل**، (العدد الأول، مارس 2012م) ص186.

كما يتميز عنها في استخدام أسلوب التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط محاسبة المسئولية وكذلك في إضافة تعظيم الأرباح كمتغير تابع.

دراسة محمود خالد، 2012م:[1]

تناولت الدراسة دور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تطوير نظام محاسبة المسئولية في منظمات الأعمال الكويتية.

هدفت الدراسة إلى دراسة التباين في دور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تطوير نظام محاسبة المسئولية لمنظمات الأعمال الحديثة مع دراسة اختبارية لمنظمات الأعمال الكويتية.

تمثلت مشكلة الدراسةفي تصور أساليب المحاسبة التقليدية وعدم تطبيق نظام محاسبة المسئولية بمنظمات الأعمال الحديثة وخصوصاً منظمات الأعمال الكويتية، وأن المدخل المقترح لتفعيل دور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تطوير نظام محاسبة المسئولية يؤدي إلى تفعيل الرقابة بنمظمات الأعمال الكويتية يساهم في بيان مدى قدرته على تفعيل العملية الرقابية بها مما يزيد من قدرته التنافسية.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها قصور نظام محاسبة المسئولية الحالي في تحقيق الرقابة الإستراتيجية مما يستدعي ضرورة تطوير هذا النظام من منظور استراتيجي، ولا يوجد مدخل متكامل يوضح أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية مما يستدعي الحاجة إلى نظام محاسبة المسئولية، إن المدخل المقترح لتفعيل دور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تطوير نظام محاسبة المسئولية يؤدي إلى تفعيل الرقابة في مؤسسات الأعمال الكويتية ويزيد من القدرة التنافسية.

قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات أهمها ضرورة إستخدام منظمات الأعمال لأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بد تنظيم العلاقة بين أساليب ومتطلبات الرقابة ومحاسبة المسئولية، ضرورة تطوير تقارير محاسبة المسئولية بما تستند عليه ظروف وملابسات التقارير والتي قد تختلف عن الشكل المألوف للتقارير المالية.

يتفق الدارس مع هذه الدارسة في دراسة أثر نظام محاسبة المسئولية في الرقابة وكذلك في فلسفة تكامل الأنظمة والتطبيق على منظمات الأعمال، ويتميز عنها في دراسة نظام محاسبة المسئولية

[1] محمود خالد العازلي، دور أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تطوير نظام محاسبة المسئولية في منظمات الأعمال الكويتية، دراسة اختبارية، **مجلة البحوث المالية والتجارية، (كلية التجارة جامعة بورسعيد)**، (العدد الأول، 2012م)ص 67.

كمتغير مستقل وليس تابع، وكذلك تركيز الأثر على الرقابة وتعظيم الأرباح والمكاملة مع نظام التكلفة على أساس النشاط والذي يحقق العلاقة التبادلية مع نظام محاسبة المسئولية.

دراسة نضال رؤوف، 2012م:[1]

تناولت الدراسة تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في القطاع المصرفي العراقي.

هدفت الدراسة إلى إيضاح كيفية استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في قطاع المصارف وتحديد مدى تأثيره على دقة وموضوعية قياس التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية والرقابة على الموارد المتاحة في القطاع المصرفي.

تمثلت مشكلة الدراسة في فشل أنظمة التكاليف التقليدية عن طريق معدل التحميل الواحد في تخصيص تكاليف الخدمات والذي يؤدي إلى تساوي نصيب الخدمات من التكاليف الإضافية غير المباشرة، وتنتج خسارة من بعض الخدمات نتيجة لعدم التخصيص الجيد للتكاليف.

اختبرت الدراسة فرضية أن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في المصارف يؤدي إلى التحديد الدقيق لتكلفة الخدمات المصرفية أن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) يساعد في توفير معلومات تفصيلية ودقيقة عن تكلفة الخدمات المصرفية والتي تفيد في التخطيط والرقابة على التكاليف وترشيد اتخاذ القرارات.

توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج لعل أهمها هو أن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى احتساب تكلفة الخدمات المصرفية بشكل دقيق وبالتالي معرفة الخدمات التي ترتفع فيها التكاليف والتي تأخذ نصيب أقل ومحاولة السيطرة عليها وكذلك فإن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) يوفر معلومات تفصيلية عن تكاليف الخدمات تساعد في الرقابة وترشيد القرارات.

قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات أهمها ضرورة في العمل على تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المصارف وذلك لمساعدته في توفير المعلوما الضرورية عند تكلفة الخدمات المصرفية تساعد في الرقابة واتخاذ القرارات في القطاع المصرفي، ضرورة إنشاء قاعدة بيانات تتلاءم مع متطلبات تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) لضمان تطبيقه بصورة صحيحة.

[1] د. نضال رؤوف أحمد، تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في القطاع المصرفي العراقي، دراسة تطبيقية على مصرف الرشيد فرع الوطنية، **مجلة جامعة الأنبار للعلوم الإقتصادية والإدارية**، المجلد الرابع، (العدد التاسع، 2012م) ص326.

يتفق الباحث مع هذه الدراسة في دراسة فعالية نظام التكلفة على أساس النشاط في قياس التكلفة والرقابة على التكاليف، ويختلف عنها في دراسة الأثر على القطاع الصناعي وليس القطاع المصرفي، وكذلك في دراسة أثر التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية في الرقابة وتعظيم الأرباح.

دراسة وليد خالد صالح، 2012م:[1]

تناولت الدراسة تأثير نظام التكلفة على أساس النشاط على الاستراتيجية التنافسية.

هدفت الدراسة إلى معرفة دور نظام التكلفة على أساس النشاط ABC في تخفيض التكاليف من خلال حذف الأنشطة غير المضيفة للقيمة، وبالتالي تحقيق الميزة التنافسية.

تمثلت مشكلة الدراسة في ارتفاع التكاليف في الشركات الصناعية وذلك لأنها تؤثر على إجمالي التكلفة مما يؤدي إلى زيادة أسعار السلع، وبالتالي قلة الكميات المطلوبة ومن ثم عدم تحقيق الميزة التنافسية.

اختبرت الدراسة فرضية أن استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) يؤدي إلى تحديد الأنشطة الضرورية والأنشطة غير الضرورية، وبالتالي العمل على حذف الأنشطة غير الضرورية مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف وبالتالي تحقيق الميزة التنافسية.

توصلت الدراسة إلى مجموعة نتائج أهمها أن نظام التكلفة على أساس النشاط يعتبر فعالاً في إدارة وتخفيض التكلفة، وبالتالي يؤدي إلى تحقيق الميزة التنافسية من خلال سلسلة القيمة.

قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات أهما أنه يجب التركيز على العوامل الأساسية للنجاح وهي التكلفة والجودة والوقت والمرونة التي ينعكس تأثيرها على رضاء الزبون، ويتحقق ذلك من خلال تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط.

يتفق الدارس مع هذه الدراسة في دراسة موضوع التكلفة على أساس النشاط وأثره على تخفيض التكاليف، ويتميز عنه في دراسة متغير تعظيم الأرباح وليس الميزة التنافسية، كما يتميز عنه في مكاملة التكلفة على أساس النشاط مع محاسبة المسئولية للإستغلال من العلاقة التبادلية.

---

[1] وليد خالد صالح، دور التكلفة على أساس النشاط في تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية، **مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية**، المجلد الرابع، (العدد الثامن، 2012م) ص293.

دراسة فؤاد أحمد، 2013م:[1]

تناولت الدراسة دور تكاليف الأنشطة من منظور الرقابة على تكاليف الأضرار بالبيئة.

هدفت الدراسة إلى تقييم نموذج رقابي شامل لربط عملية الرقابة على الموارد بتكلفة وفعالية واقتصادية من منظور الأداء الإستراتيجي.

تمثلت مشكلة الدراسة في ضعف أداء المراكز المسئولة عن الخدمات العامة في محطة معالجة مياه الصرف الصحي، الأمر الذي أثر على التوظيف الأمثل للموارد المتاحة، وانعكس سلباً على الأداء في تنفيذ الموازنة والرقابة عليها.

اختبرت الدراسة فرضية أنه يمكن تفعيل إدارة تكاليف الأنشطة في محطة معالجة مياه حوض وادي ميتم بمحافظة إب من منظور الرقابة الشاملة على تكاليف الأضرار البيئة، هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استهلاك المياه الملوثة وتكاليف أضرار التلوث في حوض ميتم المائي، يمكن تفعيل إدارة تكاليف الأنشطة من منظور الرقابة على موازنة الخدمات العامة في المدى غير المنظور.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن تفعسل إدارة تكاليف الأنشطة في ظل الرقابة الشاملة على أداء الوظيفة يعمل على التخلص من بعض نقاط الضعف التي يعاني منها نظام التكاليف التقليدي ويؤدي إلى تحديد تكاليف الأضرار والتلوث البيئي بصورة أكثر دقة، كذلك فإن زيادة معدل الاستهلاك للمياه الملوثة تؤدي إلى زيادة متوسط تكلفة أضرار التلوث، إن تفعيل إدارة تكاليف الأنشطة يضمن معالجة الصرف الصحي والاستفادة من المياه المعالجة وتخفيضها وتوفير فرص عمل.

قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات أهمها ضرورة تفعيل إدارة تكاليف الأنشطة من منظور الرقابة الشاملة على أداء الوظيفة للتخلص من نقاط ضعف النظام التقليدي، ضرورة خفض معدل استهلاك المياه الملوثة بحيث تؤدي إلى تخفيض متوسط التكلفة، ضرورة توازن الموارد البشرية والإمكانيات من منظور القيمة المضافة الإجتماعية بما يضمن معالجة الصرف الصحي.

يتفق الباحث مع هذه الدراسة في دراسة ثانية نظام التكلفة على أساس النشاط على تخفيض التكاليف وطرحه كبديل لأنظمة التكاليف التقليدية ويختلف عنه في دراسة التكاليف في القطاع

[1] د. فؤاد أحمد العقيدي، مدخل مقترح لإدارة تكاليف الأنشطة من منظور الرقابة الشاملة على تكاليف أضرار التلوث البيئي في محطة معالجة مياه حوض وادي ميتم بمحافظة إب، اليمن، **مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية**، (العدد 150، 2013م) ص189.

الصناعي تكاليف الإنتاج وليس التلوث البيئي، وكذلك في دراسة نظام التكلفة على أساس النشاط متكاملاً مع نظام محاسبة المسئولية وقياس الأثر على تعظيم الأرباح.

دراسة فيصل القاسم، 2013م:[1]

تناولت الدراسة تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأثره على قياس تكلفة المنتجات.

هدفت الدراسة إلى البحث عن أثر تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط في قياس تكاليف المنتجات وتسليط الضوء على مفهوم ومقومات أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأحد أساليب التكلفة الحديثة.

تمثلت مشكلة الدراسة في قصور الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المبشرة في قياس تكلفة المنتجات بمصانع شركة السكر السودانية.

اختبرت الدراسة فرضيات أنه يمكن تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط من قياس تكلفة المنتجات بصورة موضوعية، لا تعتمد مصانع شركة السكر السودانية في قياس تكلفة المنتجات على أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط، تتوافر المقومات الأساسية لتطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في مصانع السكر السودانية، يواجه تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في مصانع شركة السكر السودانية محددات فنية وإدارية.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها أن مصانع شركة السكر السودانية لا تستخدم أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط في قياس تكلفة المنتجات وتعتمد بشكل أساسي على نظم التكاليف التقليدية، إن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يوفر معلومات تفصيلية عن تكاليف الأنشطة ومحركات التكلفة مما يوفر فرص جيدة لتحسين الأنشطة والعمليات المؤثرة إيجاباً على أداء مصانع شركة السكر السودانية، تتوفر المقومات الأساسية لتطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في مصانع شركة السكر السودانية، توجد محددات فنية وإدارية تواجه تطبيق أسلوب التكلفة للنشاط في مصانع شركة السكر السودانية.

قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات والتي من أهمها ضرورة تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في مصانع شركة السكر السودانية، ضرورة رفع المهارات المحاسبية للمحاسبين وذلك بتدريبهم

[1] فيصل القاسم سنين علي،**" تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط وأثره على قياس تكلفة المنتجات، دراسة تطبيقية على مصانع شركة السكر السودانية"**،(رسالة دكتوراة في الفلسفة في التكاليف، رسالة غير منشورة، جامعة السودان للعوم والتكنولوجيا، 1434هـ، 2013م).

على الأساليب الحديثة، دعوة الدولة والجامعات بنشر ثقافة النظم الحديثة للتكاليف والدعوة بتزويد مقدرات الدراسات التطبيقية الأخرة بعلوم المحاسبة والتكاليف وذلك لرفع الوعي المحاسبي لدى خريجي العلوم التطبيقية الأخرى.

يتفق الدارس مع هذا في طرح أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كبديل للأساليب التقليدية للتكاليف وكذلك في قطاع الدراسة المتمثل في القطاع الصناعي والذي يعتبر البيئة المناسبة لتطبيق أنظمة التكاليف الحديثة.

ويتميز عنه في التدقيق والنظر في جانب الرقابة على عناصر التكاليف والربحية من زاوية وتطبيق نموذج التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسؤولية من زاوية أخرى.

دراسة محمد زين العابدين2013م:[1]

تناولت الدراسة موضوع تقييم وحدات الإدارة المحلية باستخدام مقاييس الأداء المتوازن في ظل نظام التكلفة على أساس النشاط.

تهدف الدراسة إلى الوصول إلى إطار عام متكامل يمكن من خلاله تقييم الأداء بوحدات الإدارة المحلية باستخدام مقاييس الأداء المتوازن في ظل نظام التكلفة على أساس النشاط، بيان الاختلافات في نتائج تقويم الأداء بين النظام المقترح والنظام التقليدي، تطبيق النموذج المقترح لتقييم الأداء على مراكز معلومات شبكات المرافق محل الدراسة.

اختبرت الدراسة فرضية أنه لا توجد فروق معنوية في تقييم الأداء بوحدات الإدارة المحلية باستخدام المقاييس الحالية واستخدام مقاييس الأداء المتوازن في ظل نظام التكلفة على أساس الأنشطة، لا توجد علاقة معنوية بين زيادة وفعالية تقييم أداء وحدات الإدارة المحلية واستخدام مقاييس الأداء المتوازن في ظل نظام التكلفة على أساس الأنشطة.

تمثلت مشكلة الدراسة في تزايد محاولات الحكومة في إشباع رغبات المواطنين المتنوعة في ظل ندرة الموارد وشح المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات مما يستوجب ضرورة وجود آلية لبلورة الخطة الاستراتيجية للدولة ككل وتحويلها لأهداف قابلة للتحقيق، وذلك عن طريق التأكد من كفاءة وفاعلية

[1] محمد زين العابدين محمد عبد الحميد، **"تقييم أداء وحدات الإدارة المحلية باستخدام مقاييس الأداء المتوازن في ظل نظام التكلفة على أساس النشاط دراسة تطبيقية"**، رسالة جامعية منشورة، (رسالة جامعية منشورة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، 2013م).

النظم الخاصة بتقييم الأداء التي يجب أن تشمل مؤشرات غير مالية لتقييم الأداء وتراعي الأهداف الاستراتيجية للمنظمة.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتي من أهمها أن الأسلوب المستخدم حالياً في عمليات متابعة وتقييم أداء وحدات الإدارة المحلية لا يلبي حاجة متخذي المواطنين وترضي المتعاملين، كما توصلت إلى أهمية دعم مقاييس الأداء المتوازن بنظام التكاليف على أساس النشاط.

وقدم الباحث مجموعة من التوصيات من أهمها دعم البيئة المناسبة لتطبيق مقاييس الأداء المتوازن كأحد أدوات المحاسبة الإدارية التي تحقق تقييم فعال لوحدات الإدارة المحلية، استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الذي يؤدي إلى ترشيد استخدام الموارد.

يتفق الباحث مع هذه الدراسة في التركيز على أهمية استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط بترشيد استخدام الموارد وتخفيض التكاليف، وكذلك في استخدام نماذج التكامل بين الأنظمة الرقابية للتكاليف، ويختلف عنه في التركيز على القطاع الصناعي الذي يعتبر أحوج قطاع لأنظمة التكاليف وكذلك في تطبيق نموذج التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية.

دراسة سعيد عبده المحمدي، 2014م:[1]

تناولت الدراسة موضوع المركزية واللامركزية واستخدام نظام محاسبة المسئولية لتقييم أداء وحدات الأعمال الاستراتيجية.

هدفت الدراسة إلى تحليل نظام المركزية واللامركزية في أداء الأعمال الاستراتيجية وتدعيم التكامل بين اللامركزية ونظام محاسبة المسئولية في الرقابة وتقييم الأداء وتقييم أداء الاستراتيجية على المستويين الجزئي والكلي لمنشآت الأعمال والوحدات الاقتصادية اللامركزية.

تمثلت مشكلة الدراسة في تحقيق تكامل في المعلومات على أساس الأنشطة وتطوير أنظمة معلومات المحاسبة الإدارية والمالية في ظل اللامركزية ومحاسبة المسئولية وتدعيم الرقابة على أداء الوحدات.

اختبرت الدراسة فرضية أن نظام محاسبة المسئولية يؤدي إلى تدعيم القرارات والرقابة وبناء الاستراتيجية التخطيطية القائمة على أساس موازنة الأنشطة الاسترتيجية التشغيلية، وأن نظام محاسبة

[1] د. نبيل سعيد عبده المحمدي، المركزية واللامركزية واستخدام نظام محاسبة المسئولية لتقييم أداء وحدات الأعمال الاستراتيجية، **المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة**،(2014م) ص 106.

المسئولية واللامركزية يؤدي إلى زيادة القدرة التنافسية على المستوى الداخلي بين الوحدات اللامركزية وعلى المستوى الخارجي مقارنة مع المنافسين.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن نظام محاسبة المسئولية واللامركزية يؤدي إلى تدعيم القرارات والرقابة الاستراتيجية لموازنة الأنشطة الخاصة بالاستراتيجية التشغيلية، ويؤدي إلى تدعيم المركز التنافسي على المستوى الداخلي بين الوحدات اللامركزية وعلى المستوى الخارجي بين المنافسين.

وقدمت الدراسة مجموعة من التوصيات أهمها ضرورة تبني الإدارات الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية كنظام الإدارة على أساس النشاط ومحاسبة التكلفة على أساس النشاط والتي تؤدي إلى الاستمرارية والبقاء والنمو، وتطبيق نموذج القياس المتوازن للأداء الإستراتيجية لتحقيق التكاملية بين نظام الإدارة على أساس النشاط ومحاسبة الأنشطة ومحاسبة المسئولية على أساس الأنشطة المركزية واللامركزية.

يتفق الباحث مع هذه الدراسة في تناول نظام محاسبة المسئولية ودراسة أثره على الرقابة وكذلك في دراسة أثر التكامل مع الأنظمة المحاسبية الحديثة، ويتميز عنه في تركيز الدراسة على أثر التكامل بن نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) ومحاسبة المسئولية على تعظيم الربحية والقطاع الصناعي على وجه الخصوص والذي يمثل الأرض الخصبة لدراسة أثر أنظمة التكاليف لسرعة استجابته للتغيرات.

دراسة سليمان البشتاوي، 2014م:[1]

تناولت الدراسة موضوع التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط والإدارة على أساس النشاط لتحسين أداء المصارف وتخفيض التكلفة في المصارف الأردنية.

هدفت الدراسة إلى البحث في الإتجاهات الاستراتيجية لتكامل نظامي التكلفة على أساس النشاط والإدارة على أساس النشاط لتحسين الأداء بالنسبة للأنشطة الخدمية في المصارف الأردنية.

[1] سليمان البشتاوي، الإتجاهات الاستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (ABC) ل (ABM) نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وتخفيض التكاليف، جامعة الأردن، **مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)**، المجلد 28، (العدد الثامن، 2014م) ص1867.

تمثلت مشكلة الدراسة في أن التغيرات التي حدثت قريبة الأعمال الحديثة تتطلب أنظمة تواكب هذه التغيرات لضمان حساب التكلفة بصورة دقيقة وإدارة الأنشطة لتتواكب مع الاستراتيجية في البيئة الحديثة.

اختبرت الدراسة فرضية أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (ABC) مع (ABM) والمعلومات المالية وغير المالية تمكن مديري البنوك من تحسين وتطوير الداء وكذلك وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين تكامل نظامية التكلفة والإدارة على أساس النشاط تمكن مديري البنوك من إتخاذ الإجراءات اللازمة لتخفيض تكلفة تقديم الخدمات.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن نظام التكلفة على أساس النشاط والإدارة على أساس النشاط نتاج للتغير في بيئة الأعمال بصورة عامة والمصارف بصورة خاصة، لذلك توجد علاقة بينهما تساعد هذه العلاقة التكاملية في تحسين وتطوير الأداء، وكذلك وجود علاقة بين تكامل النظامين توفر معلومات تساعد في تخفيض تكلفة الخدمات وتقديم الخدمات بصورة منافسة.

وقد أوصت الدراسة بأنه يجب فضل مخرجات نظامي التكلفة على أساس النشاط والإدارة على أساس النشاط إلى معلومات متعلقة بالتكاليف الاستراتيجية ومعلومات التكاليف الخاصة بالتطوير والتحسين التشغيلي وبناء إطار عام لتكاملها بشكل يساعد في إعداد تقارير الأداء التي تعد أهم أوجه التكامل بين النظامين المذكورين وكذلك ضرورة إجراء تغير مستمر في تقنيات الخدمات المصرفية بالاستفادة من جميع المواد المتاحة بهدف تنويع الخدمات المقدمة للزبائن.

يتفق الدارس مع هذه الدراسة في تبني فلسفة التكامل بين الأنظمة لمواجهة تحديات بيئة الأعمال الحديثة، وكذلك في متغير التكلفة على أساس النشاط وتخفيض التكاليف، ويتميز عنها في متغير محاسبة المسؤلية وتركيز الأثر على تخفيض التكاليف وتعظيم الربحية.

دراسة صديق آدم، 2014م:[1]

تناولت الدراسة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في تحكم وتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية بالتطبيق على عينة من مصانع السكر السودانية.

[1] صديق آدم محمد أبكر، ا**"لأساليب الحديثة التكاليف ودورها في تحكم وتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية"** (رسالة دكتوراه الفلسفة في التكاليف ، غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا، 1436-2014م).

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى تأثير الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف على الرقابة وتخفيض التكلفة في قطاع صناعة السكر بالسودان، معرفة أهم التطورات في أساليب محاسبة التكاليف التي يتم بموجبها اختيار الطرق المناسبة لقطاع صناعة السكر في السودان للمساعدة في الرقابة على التكاليف وتخفيضها.

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم مقدرة أساليب التكاليف التقليدية المستخدمة في قطاع صناعة السكر في السودان وإنتاج معلومات تكليفية تساعد الإدارة في القيام بوظائف الرقابة وتخفيض التكلفة في ظل المنافسة التي يتبعها عالم اليوم بين منشآت الأعمال عالمياً ومحلياً.

اختبرت الدراسة فرضية أن تطبيق أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي يؤثر على رقابة التكاليف الإنتاجية في صناعة السكر بالسودان، تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤثر على خفض تكاليف الإنتاج في صناعة السكر بالسودان، تطبيق أسلوب المحاسبة على الإستهلاك للموارد يؤثر على خفض التكاليف في صناعة السكر بالسودان، تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يؤثر على رقابة التكاليف في صناعة السكر بالسودان.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها أن معرفة الأنشطة المساهمة في تكوين المنتج بشكل تفصيلي يساهم في تخفيض تكاليف المنتج، أن تطبيق أسلوب التكلفة المستخدمة في قطاع صناعة السكر بالسودان يتفادى حدوث الزيادة في التكاليف منذ مرحلة التصميم وقبل البدء في الإنتاج، وهذا يؤدي إلى كفاءة وفعالية استخدام الموارد المتاحة، أهمية استخدام معلومات التكلفة المتوقعة والمقدرة أثناء مراحل تصميم المنتج والعمليات وذلك للمساعدة في ضبط التكلفة الفعلية حتى لا تتجاوز التكلفة المخططة، إن تطبيق أسلوب محاسبة الاستهلاك للموارد يساعد في معرفة الموارد المطلوبة فعلاً وفقط للإستخدام في المستقبل مما يؤدي إلى تقليل نسبة الضياع.

قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات منها على الإدارات بقطاع صناعة السكر السودانية التخطيط لمواردها التخطيط الأمثل الذي يتيح لها الاستخدام الكفؤ للموارد الإنتاجية، تدريب العاملين بقطاع صناعة السكر بالسودان على كيفية تحليل الأنشطة وكيفية تمييز الطاقة العاطلة عن الطاقة المستغلة، على إدارات قطاع صناعة السكر بالسودان العمل على السيطرة على تكاليف التشغيل خلال تطبيق الأساليب الحديثة للتكاليف.

يتفق الباحث مع هذه الدراسة في التركيز على الرقابة على التكاليف وتخفيضها وكذلك في قطاع الدراسة القطاع الصناعي ويختلف عنها في تحديد جزء من أنظمة التكاليف الحديثة وهو نظام التكلفة على أساس النشاط، وكذلك تكامل التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسؤولية ودراسة الأثر المزدوج لتطبيق النظامين على رقابة التكاليف ونتائج الأعمال.

دراسة: محمد العيسى وآخرون، 2014م:[1]

تناولت الدراسة موضوع انعكاسات التحول من النظم التقليدية لتحميل التكاليف لصالح نظام التكلفة على أساس النشاط.

هدفت الدراسة إلى التعرف على استعداد الشركات الصناعية للتخلي عن النظم التقليدية والتحول لصالح نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC).

تمثلت مشكلة الدراسة في مشكلة الدقة في تخصيص وتوزيع بيانات التكاليف غير المباشرة على وحدات الإنتاج والتي تعاني منها النظم التقليدية لتخصيص التكاليف.

اختبرت الدراسة مجموعة من الفرضيات ومن أهمها أن الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان لا تستخدم الطريقة التقليدية في تحميل التكاليف على الإنتاج، لا ينتج عن تطبيق نظام (ABC) قرارات سليمة ورشيدة في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بوصرة عمان.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها أن أغلبية الشركات الصناعية ما زالت تميل إلى استخدام النظم التقليدية رغم اقتناعها بعدم دقة وصحة بيانات التكاليف المصاحبة لها مقارنة مع نظام (ABC) وأن الشركات تفتقر للمعرفة بنظام (ABC) وفي حال قيام هذه الشركات بالتحول إلى نظام (ABC) فإن القرارات ونتائج الأعمال ستصبح أفضل وأكثر رشداً وسلامة.

أهم ما أوصت به الدراسة ضرورة زيادة الوعي للعاملين في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان فيما يتعلق بأهمية ومزايا وإيجابيات نظام (ABC) ومحاولة قبول التغيير نحو التحسين.

[1] د. محمد سليم العيسى ود. خالد عديج أبو ريشة، ود. محمد حميدات، انعكاسات التحول من النظم التقليدية في تحميل التكاليف لصالح نظام التكلفة على أساس النشاط، كلية التجارة، جامعة البلقاء التطبيقية، الأردن، **مجلة الفكر المحاسبي**، (العدد الأول، السنة الثامنة عشر،أبريل، 2014م) ص3.

يتفق الدراس مع هذه الدراسة في طرح نظام التكلفة على أساس النشاط كبديل للنظم التقليدية لمعالجة مشكلة التخصيص، ويتفق معه أيضاً في التركيز على القطاع الصناعي، ويتميز عنه في استخدام نظام محاسبة المسئولية جنباً إلى جنب مع نظام التكلفة على أساس النشاط ودراسة أثر التكامل بين النظامين على الرقابة وعلى تعظيم الأرباح.

دراسة مرتضي محمد على 2014م:[1]

تناولت الدراسة إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كإدارة الرقابة وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية.

هدفت الدراسة إلى معرفة إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط كإدارة للرقابة وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية من خلال الدراسة الميدانية على عينة من قطاع الصناعات التحويلية السودانية بالمنطقة الصناعية بحري، كما هدفت الدراسة إلى تحديد المشاكل التي تحول دون تطبيق أسلوب التكلفة وفقا للنشاط في المنشآت الصناعية.

تمثلت مشكلة الدراسة في إتباع المنشآت الصناعية السودانية الطرق التقليدية لحساب التكاليف وعدم تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وبالتالي صعوبة الحصول على ميزة تنافسية في بيئة الأعمال الحديثة .

اختبرت الدراسة فرضيات أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين توافر المقومات الأساسية لتطبيق أسلوب التكلفة للنشاط وتطبيقه في المنشآت الصناعية السودانية هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط والرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج، هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية.

توصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج أن المنشآت الصناعية السودانية لتطبيق أسلوب التكلفة وفقا للنشاط وتطبيقه في المنشآت الصناعية السودانية وهنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة وفقا للنشاط والرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج، وهنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة وفقا للنشاط وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية.

---

[1] مرتضى محمد علي الصديق، **"إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأداة للرقابة وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية السودانية، دراسة ميدانية لقطاع الصناعات التحويلية"**،(رسالة دكتوراة في الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، مارس 2014م).

وتوصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج أن المنشآت الصناعية السودانية لا تطبق أسلوب التكلفة على أساس النشاط والبعض منها يطبق الأسلوب التقليدي للتكلفة وأسلوب التكلفة وفقا للنشاط يحدد تكلفة الإنتاج بصورة دقيقة الأمر الذي يساعد في عملية الرقابة على عناصر التكاليف الإنتاجية، نظام الأنشطة وبالتالي يساعد في عملية تقويم الأداء .

وأوصت الدراسة بضرورة تطبيق أسلوب الحصول على بيانات دقيقة عن التكلفة والأنشطة مما يساعد في عملية الرقابة وتقويم الأداء.

يتفق الدارس مع هذه الدراسة في تناول موضوع التكلفة على أساس النشاط وطرحه كبديل لأنظمة التكاليف التقليدية ودراسة أثره على عملية الرقابة على التكاليف.

ويتميز عنه في دارسة نتائج الأعمال بدلا من تقويم الأداء وكذلك أيضا في طرح نظام التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية والاستفادة من مميزات كل منها لتلافي أوجه القصور في الآخر.

دراسة نور الدين علي الفكي، 2014م:[1]

تناولت الدراسة موضوع تطبيق نظام محاسبة المسئولية على شركات المقاولات بالسودان.

هدفت الدراسة إلى دراسة النظام المحاسبي لشركات المقاولات العاملة في السودان ومدى إمكانية تطويره ليتواءم مع متطلبات تطبيق نظام محاسبة المسئولية.

وتمثلت مشكلة الدراسة في الحاجة إلى نظام محاسبة المسئولية ودراسة إمكانية تطبيقه على شركات المقاولات العاملة بالسودان.

اختبرت الدراسة فرضية أن النظام المحاسبي لشركات المقاولات العاملة في السودان يتواءم مع تطبيق نظام محاسبة المسئولية.

توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها أن النظام المحاسبي لشركات المقاولات العاملة في السودان يتواءم مع متطلبات تطبيق نظام محاسبة المسئولية.

[1] د. نور الدين علي الفكي الشيخ، مدى إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسئولية على شركات المقاولات بالسودان (دراسة ميدانية)، **المجلة العلمية، جامعة الزعيم الأزهري**، (العدد 14، شعبان 1436هـ، يونيو 2014م) ص167.

قدمت الدراسة توصيات أهمها ضرورة تطبيق نظام محاسبة المسئولية لما له من تأثير في مساعدة الإدارة في عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتقويم الأداء بطريقة تسمح استغلال الموارد المتاحة الاستغلال الأمثل لتحقيق الأهداف بأفضل الوسائل الممكنة.

يتفق الدراس مع هذه الدراسة في دراسة أثر محاسبة المسئولية في الرقابة وتقويم الأداء، ويتميز عنه في أن هذه الدراسة ركزت الجهد في إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسئولية، بينما يسعى الباحث من خلال الدراسة إلى دراسة أثر نظام المسئولية متكاملة مع نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في الرقابة على التكاليف وتعظيم الأرباح في القطاع الصناعي السوداني.

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي لنظام التكاليف

يتناول الباحث في هذا الفصل مفهوم وأهداف ومقومات التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية ومفهوم التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية من خلال المباحث الأتية:

المبحث الاول: مفهوم وأهداف نظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط (ABC).

المبحث الثاني: مفهوم وأهداف نظام محاسبة المسئولية.

المبحث الثالث: مفهوم التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط ونظام محاسبة المسئولية.

المبحث الأول

مفهوم وأهداف ومقومات التكلفة على أساس النشاط (ABC)

بدأ ظهور نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط بداية من عقد الثمانينات حيث أخذ بعض الأكاديمين من أمثال روبين موبر وروبرت كابلان يثيرون عدداً من علامات الإستفهام حول درجة كفاية وملاءمة الممارسات العملية لنظم محاسبة التكاليف التقليدية في هذا الوقت تمكن روبين كوبر من تطوير نظام جديد للتكاليف يقوم على فكرة تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة ثم على المنتجات، ويقوم مفهوم نظم محاسبة التكاليف على أساس النشاط على فكرة أن المنتجات تحتاج إلى منظمات تقوم بأنشطة تطلب تكلفة أو موارد مما يعني ضرورة تصميم النظم بحيث يتم تخصيص أي تكاليف، لا يمكن تخصيصها مباشرة للمنتج، على الأنشطة المتسببة فيها ومن ثم يسهل تخصيص تكاليف كل نشاط على المنتج أو المنتجات حسب درجة إستفادتها المتوقعة من ذلك النشاط.[1]

ظهر نظام التكلفة على أساس النشاط لحل مشكلة التخصيص غيرالدقيق للتكاليف غير المباشرة ، وذلك من خلال تتبع التكاليف غير المباشرة للموارد على الأنشطة ومن ثم تخصيص تكاليف الأنشطة على الأوامر والمنتجات والعملاء على أساس حجم النشاط التنظيمي المستهلك (مسببات الأنشطة). ويستلزم إستخدام مسببات التكلفة وفقاً لنظام التكلفة على أساس النشاط تحديد الأنشطة الرئيسية التي تساعد وتدعم الإنتاج وذلك من خلال قيام فريق النظام بإجراء مقابلات مع الأفراد المسئولين عن كل نشاط وتوجيه مجموعة من الأسئلة إليهم، ويتم ذلك تحليل الأنشطة المختلفة إلى أنشطة تصنيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة.[2]

من اسباب ظهور نظام التكلفة على اساس النشاط، هو ان الطريقة التقليدية لتجميع التكاليف، وهي طريقة التكاليف الكلية ، تطورت عندما كانت معظم المنشأت والشركات تقوم بتصنيع منتجات في نطاق ضيق ثم تحولت الى انتاج منتجات متعددة في نفس الوقت منها منتجات تشابهة وتستهلك حصة متشابهة من تكاليف التصنيع الإضافية وكانت تشكل نسبة صغيرة من إجمالي

[1] د/ احمد صلاح عطية، **محاسبة تكاليف النشاط (ABC) للإستخدامات الإدارية**، (الاسكندرية: الدار الجامعية،2006م)، ص 70.
[2] أ.د/ علي مجدي القروي، "التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت منهج جديد لزيادة دقة تكلفة الوقت"، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، المجلد الثاني والثلاثون، العدد الثاني (2008م) ص (1).

التكاليف بينما تكلفة العمل والمواد المباشرة تمثل النسبة الاكبر من إجمالي التكاليف ، الامر الذي ادى إلى ضرورة وجود نظام أكثر دقة مع مراعة العوائد من تجميع تكاليف الصنع الإضافية وتكلفة معالجة هذه البيانات.[1]

لذا فإن مدخل تحديد التكاليف على أساس النشاط يعتبر أكثر جرأة في إيجاد علاقة السببية بين حدوث التكاليف غير المباشرة ، والنشاط الذي ينتمي إليه، وهو الأمر الذي إفتقدته معدلات التحميل. لذلك تعتبر مسببات التكلفة Cost Drivers هي المعيار السليم للسبب/الأثر. وهي التي تتعدد بتعدد الأنشطة. والتي تحل محل معدلات التحميل في نظم التكاليف التقليدية.[2]

مفهوم التكلفة على أساس النشاط (ABC):-

يمكن تعريف النشاط بأنه الجسر الذي يربط بين تحليل الإستراتيجية وتطبيقها.والنشاط هو مجموعة أعمال بدائية منفذة من كيان وتستدعي مهارة خاصة منسجمة من وجهة نظر تكاليف الأداء وتسمح بإعطاء نتيجة لزبون خارجي أو داخلي إنطلاقاً من سلسلة الموارد.[3]

يلاحظ الباحث على التعريف السابق أنه حصر النشاط في تطبيق الإستراتيجيات وتجاهل الأنشطة التشغيلية.

وعرف النشاط أيضاً بأنه أي حدث أو عملية أو إجراء يتسبب في نشآت أو وجود تكاليف في النظام مثل إعداد الآلات للتشغيل، فحص الجودة، جدولة الإنتاج، الصيانة، إصلاح الإنتاج المعين

يرى الباحث أن هذا التعريف يعتبر أشمل من التعريف السابق له لأنه يحوي في طياته الأنشطة التشغيلية والإستراتيجية ولا يقتصر على نوع معين من أنواع الأنشطة.

النشاط يعبر عن مجموعة من المهام المنجزة باليد العاملة والالات في المؤسسة.[4]

النشاط هو كيان مادي ملموس داخل الوحدة الاقتصادية لتأدية عملية أو عمليات أو تنفيذ إجراء أو إجراءات وذلك في الحدود التي تؤدي إلى التطبيق المحكم لعلاقة ربط الأثر (الموارد التي

---

[1] د.زهير عمرو دردر، **محاسبة التكاليف مدخل إتخاذ القرارات التكاليف المعيارية وإتخا القرارات** ،(الرياض:دار المريخ للنشر ،1434ه-2013م)ص 77.

[2] د. مكرم عبد المسيح باسيلي، **الرقابة والمحاسبة عن التكاليف رؤية إستراتيجية**، موسوعة محاسبة التكاليف، الكتاب الثاني (المنصورة: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، 2006م) ص 280-281.

[3] جان فرانسو هوير ولوران لمير، **المحاسبة الإدارية**، ترجمة: عبد الرحيم الكتم سلسلة الرضاء للمعلومات، كتاب رقم 193 (دمشق: دار الرضاء للمعلومات 1997م) ص 39.

[4] أ.عيادي عبد القادر،أ.نوي الحاج، "دور محاسبة التكاليف على اساس النشاط في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الكبيرة"، **الملتقى الدولي الرابع** ، (المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسة الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية) (الجزائر 2010م).

يستهلكها النشاط) بالسبب (المخرجات المترتبة على استخدام المقومات المادية والبشرية للنشاط) وبالتبعية تحقيق هدف دقة القياس[1].

يعرف نظام التكلفة حسب الأنشطة بأنه مفهوم لمحاسبة التكاليف يقوم أساساً على الإعتبار القائل بأن المنتجات تحتاج إلى منشأة تؤدي مجموعة من الأنشطة وأن هذه الأنشطة يترتب عليها تكلفة يجب أن تتحملها تلك المنشأة وتصمم أنظمة التكاليف حسب الأنشطة على أساس أن التكاليف التي يصعب ربطها مباشرة بالمنتجات ثم يلي ذلك ضرورة تخصيص تكلفة تلك الأنشطة على المنتجات تبعاً لدرجة إستفادتها من تلك الأنشطة.[2]

يعرف نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) بأنه نظام محاسبي يجمع البيانات المالية والبيانات المتعلقة بالتشغيل في ضوء طبيعة الأنشطة المتاحة بالمنشأة.[3]

يلاحظ الباحث أن هذا التعريف مال إلى أن يجعل نظام التكلفة على أساس النشاط جزء من المحاسبة المالية في حين أن هذا النظام يعتبر من النظم الفرعية لنظام محاسبة التكاليف ومن التطورات الحديثة لمحاسبة التكاليف.

ويرى آخر أن نظام التكلفة على أساس النشاط يقوم على محاولة تقسيم الإنتاج إلى أنشطة أساسية وتحديد تكاليف تلك الأنشطة ومن ثم تخصيص تلك التكاليف على المنتجات عن طريق مسببات التكلفة.[4]

التكلفة على أساس النشاط مشروع مقترح يقوم على فكرة محركات التكلفة والربط بينها وبين مستوى الأداء الإنتاجي ومحركات التكلفة تقيس مستوى تخصيص استهلاك الأنشطة من الموارد وبعدها يتم تخصيص الأنشطة على الإنتاج عن طرق متوسط استخدام هذه الأنشطة بواسطة الوحدات

---

[1] أ.د.عمانت سيد احمد عاشور، نمو اكتمال الإطار الفكري لنموذج قياس تكاليف الأنشطة – نموذج مفاهيمي مقترح لمخطط الأنشطة، **المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة**، مصر، (العدد الأول، 2008م)، ص 152.

[2] د/ زينب احمد عز الدين حسين، "تحقيق التكلفة من خلال التكامل بين تكاليف الأنشطة ومحاسبة نظرية القيود" في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة "دراسة نظرية تطبيقية" **مجلة البحوث الإدارية**، العدد الأول (يناير 2004م) ص 104.

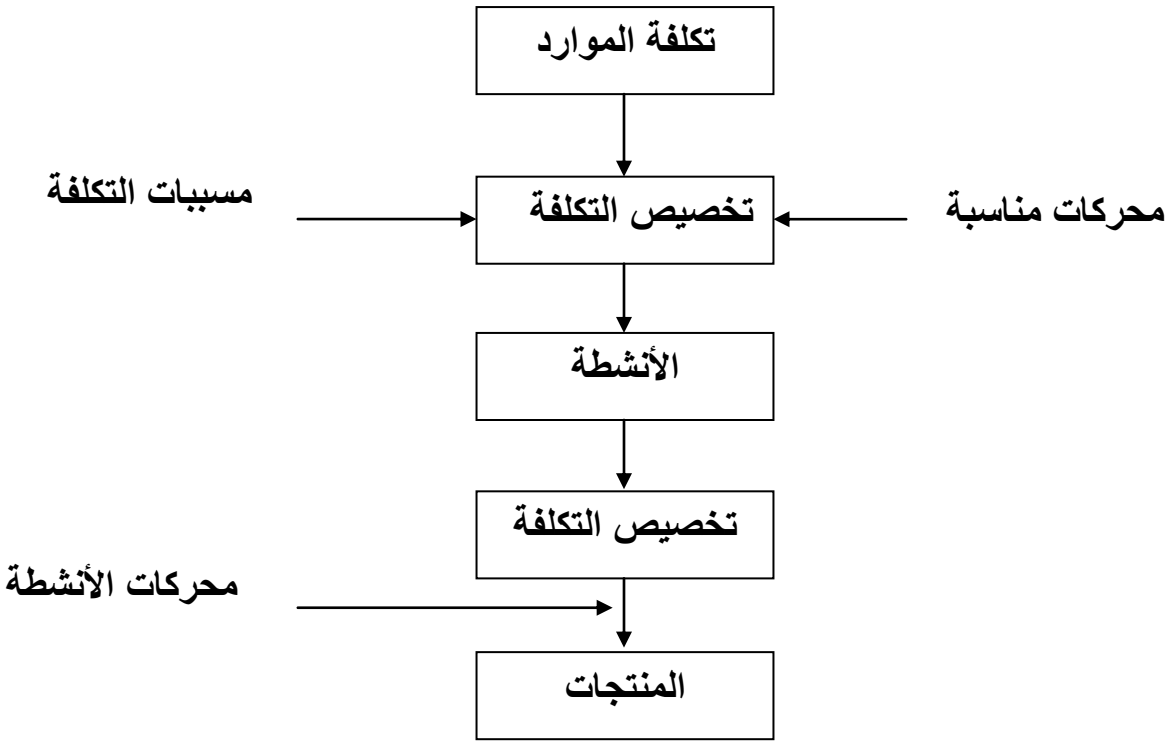
[3] د/ فؤاد خليل إبراهيم، "محاسبة تكاليف النشاط بإعتبارها مدخلاً متطوراً لتوزيع ورقابة التكاليف غير المباشرة" **مجلة التكاليف**، العدد الثاني، (سبتمبر 1993م) ص 9.

[4] Larry M, walther & Christophers," **Managerial and cost Accounting"**, Christopher J. skouser & ventus publishing, 2009), P115

الإنتاجية، وبهذا يعتبر تخصيص الموارد على الأنشطة خطوة تمهيدية للخطوة الثانية المتمثلة في توزيع تكلفة المراكز الإنتاجية على وحدة الإنتاج أو الخدمة.[1]

توضيح فلسفة نظام التكلفة على أساس النشاط:

شكل رقم (1/1/1): فلسفة نظام التكلفة على أساس النشاط



المصدر:

Maryanne M. Mowen, Don R. Hansen, Graem Metchell, Garry Tibbits," **Management Accounting",** cengage learning Australia pty, 2010, p. 117

يحتوي نظام التكلفة على أساس النشاط على مكونات ست حسب الشكل رقم **(1/1/1)** اعلاه:

1. الموارد.
2. في الخطوة الأولى يتم تحديد محركات الموارد.
3. يتم تحديد الأنشطة ومجمعات الأنشطة.
4. في الخطوة الثانية: يتم تحديد محركات الأنشطة.
5. تحديد أهداف التكاليف.

[1] Anthony A. Atkinson, Rajiv D. Banker, Robert S. Kaplan, S. Mark Young**, "Management Accounting",** 2ed, New Yourk, Prentice Jall, 1997. P263

6. التخصيص مباشرة على أهداف التكاليف إلى الوحدات المنتجة.[1]

يلاحظ الباحث من الشكل (1-1-1) ان فلسفة النظام تقوم على ان الأنشطة تستهلك الموارد والوحدات تستهلك الأنشطة لذلك يتم توزيع تكلفة الموارد على الأنشطة بإستخدام مسببات التكلفة ثم توزيع تكلفة الأنشطة على الوحدات المنتجة .

أسباب ظهور مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط:-

ظهر مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط نتيجة التطورات التكنولوجية الحديثة وظهور الحاجة إلى إتباع سياسات متطورة لتحقيق أهداف التحسين المستمر، ويمكن تلخيص الأسباب التي أدت إلى ظهور مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط في النقاط التالية:

1. الإنتقادات التي وجهت إلى طرق التخصيص القائمة:-

حيث تؤدي طرق التخصيص القائمة إلى عدم دقة بيانات تكلفة المنتج نظراً لعدم وجود علاقة سببية بين تكلفة المنتج وبين ما إستخدمه من موارد بالمنشأة، ولذلك فإن طرق التخصيص القائمة تؤدي إلى تحمل المنتجات ذات حجم الإنتاج المنخفض بتكاليف غير مباشرة قليلة بينما تحمل المنتجات ذات حجم الإنتاج الكبير بتكاليف غير مباشرة أكثر مما ينبغي.

من ناحية أخرى تركز طرق التخصيص القائمة في الغالب على عنصر الأجور، حيث أنه من الشائع إستخدام ساعات العمل المباشر أو نسبة الأجور المباشرة أو ساعات تشغيل الآلات كأساس للتخصيص بالرغم من الإنخفاض المستمر في نسبة الأجور المباشرة إلى إجمالي التكاليف في أغلب المنشآت الصناعية مما يؤدي إلى عدم الدقة في تحديد تكلفة المنتجات وعدم إرتباط التكلفة المخصصة بالموارد التي إستخدمت في الإنتاج وإلى سوء توجيه إجراءات تخصيص التكاليف غير المباشرة.[2]

2. التغير النسبي في هيكل التكاليف:-

أدى تنفيذ الأساليب الفنية المتقدمة في التصنيع بالعديد من المنشآت إلى حدوث تغيير نسبي في هيكل التكاليف مما أدى إلى إنخفاض قدرة نظم التكاليف القائمة على تحديد تكلفة المنتج بدقة[3]،

---

[1] John G. Burch, **Cost & management Accounting Amodern Approach**, (New York: west publishing co, 1994), pp 446-447

[2] نجلاء محمد احمد حجازي، **تطوير مدخل التكلفة على أساس النشاط لترشيد الأداء في الأجل القصير**، دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية في مدينة جدة (بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، 1425/1424 هـ).

[3] المرجع السابق، نقلاً عن:

حيث يؤدي تنفيذ تكنولوجيا التصنيع المتقدمة إلى زيادة نسبة التكاليف الثابتة وإنخفاض التكاليف المباشرة وزيادة التكاليف غير المباشرة.

من ناحية أخرى فإن إنخفاض التكاليف المباشرة وزيادة التكاليف غير المباشرة وإستخدام العمل المباشر العمل المباشر كأساس لتحميل التكاليف غير المباشرة أدى إلى ظهورمنتجات محملة بأنصبة غير عادلة من التكاليف غير المباشرة، وذلك لأن تخفيض العمل المباشر لم يصاحبه تخفيض مماثل في التكاليف غير المباشرة، وهذا كله من شأنه أن يؤدي إلى إتخاذ قرارات خاطئة أو غير دقيقة بسبب الخطأ في تحديد التكلفة. [1]

3. درجة التنوع والتعقيد في المنتجات:

إن الإختلاف والتنوع في حجم الإنتاج في ظل نظم التصنيع المتقدمة أدى إلى الإختلاف بين تلك المنتجات من حيث إحتياجاتها من الأنشطة المختلفة المطلوبة لعملية التصنيع، وهذه الإختلافات أدت إلى تحديد غير دقيق لتكاليف المنتجات، كما أدت التطورات الصناعية الحديثة وما ترتب عليه من زيادة في درجة التعقيد والتنوع والإختلاف في المنتجات إلى إنخفاض العمل المباشر مع الزيادة المستمرة في التكاليف الصناعية غير المباشرة.

أصبحت الحاجة ملحة وضرورية إلى التفكير في إيجاد وسيلة مناسبة لتخصيص التكاليف غير المباشرة بطريقة تضمن التحديد الدقيق لتكلفة الوحدات المنتجة بخلاف طرق التكاليف القائمة التي يؤدي إستخدمها إلى عدم دقة بيانات تكاليف المنتجات.

4. زيادة حدة المنافسة:-

لا شك في أن ما يشهده العالم الآن من حرية في التجارة الدولية وإنفتاح في الأسوق وخاصة بعد إتفاقية التجارة العالمية وظهور التكتلات الاقتصادية قد ساهم إلى حد كبير في زيادة درجة المنافسة التي توجهها المنشآت الصناعية أمام المنتجات الأجنبية، لذلك أصبح على المنشآت العمل على ترشيد إستخداماتها لمواردها المتاحة لكي تكون أكثر ربحية بدلاً من تخفيض الأسعار.

Bodrdan,James, "Review of Literature on Activity-Based Costing", **Joural of Cost Management**, Spring,1990,p:5.

[1] المرجع السابق، نقلا عن:

Grody, Michael.,"Is Your Cost Management System Meeting Your Needs?"
Journal of Cost Management, Summer,1988,p:11.

ويمكن زيادة الأرباح من خلال الإحتفاظ بنفس مستوى المخرجات مع إستخدام حجم أقل من الموارد التي تستهلكها الأنشطة التي تنتج هذه المخرجات، أو من خلال زيادة مستوى المخرجات بنفس الحجم المستخدم حالياً من الموارد، ولن يتحقق هذا الهدف إلا في وجود نظام يربط بين أداء أنشطة معينة وبين طلب هذه الأنشطة على موارد المنشأة، ويحقق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط هذا الهدف.[1]

ويرى اخر ان اوجه القصور تتمثل في: [2]

1. بالنسبة لعناصر التكاليف التي لا تتأثر بالتغير في حجم النشاط (إنتاج أو مبيعات) يلاحظ أنها توزع تبعاً لأسس تتأثر بالتغير في حجم النشاط مما يؤدي إلى اتسام عملية التخصيص (التوزيع) بعدم الواقعية.

2. يستخدم عنصر العمل المباشر كأساس لتخصيص تكاليف معظم مراكز الإنتاج على الرغم من عدم ملائمة هذا الأساس لكثير من عناصر التكاليف خاصة في ظل اعتماد الإنتاج على آلات التصنيع الحديثة التي تستخدم الكمبيوتر، ولا تحتاج إلى عنصر العمل البشري إلا نادراً، مما يؤدي إلى تحريف تكلفة المنتجات (بمعنى عدم الدقة أو البعد عن الحقيقة) ودعم ارتباط التكلفة المخصصة بالموارد التي استخدمت في إنتاجها، كما يؤدي إلى توفير معلومات تكاليفية غير صحيحة تستخدم في إتخاذ قرارات إدارية هامة.

3. تركز نظم التكاليف التقليدية على تخصيص التكاليف تبعاً للمدخل المتغير في الأجل القصير، مهملة في ذلك تأثير تكلفة الطاقة على القرارات الإستراتيجية المتعلقة بالإنتاج والتوسع.

4. عند إجراء عملية تخصيص التكاليف، تفترض نظم التكاليف التقليدية أن جميع الموارد على مستوى جودة واحد، وأنها تفيد الإنتاج بنفس القدر، وأنه قد تم الاستفادة منها كلية وغالباً لا يكون الواقع على هذا الحال.

5. تتسم معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة في ظل نظم التكاليف التقليدية بالعمومية والإجمالية، لأنها تغطي أنواع عديدة من عناصر التكاليف متفاوتة في النوعية والسلوك.

---

[1] المرجع السابق، ص69

[2] د. محمود محمد السجاعي، **"المحاسبة في المنشآت الفندقية"، مالية، تكاليف**، الجزء الثالث، (المنصورة: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، 2010م)، ص ص185-186.

6. لا تؤدي نظم التكاليف التقليدية إلى ربط أنشطة التشغيل بتكاليف كل منتج على حده، ولا تبرز العوامل التي تحرك التكاليف مما يؤدي إلى عدم وجود علاقة سببية بين تكلفة المنتج وبين ما استخدم من موارد.

7. لا تؤدي النظم التقليدية للتكاليف إلى مشاركة جميع العاملين في المنشأة لكي يتم متابعة تكاليف المنتجات، بل يقتصر الأمر على الإدارة المالية أو إدارة التكاليف إن وجدت.

عليه ولكل أوجه القصور السابقة تطلب الأمر ضرورة التحول إلى نظام تكاليف يأخذ في اعتباره القدر الذي تستهلكه الأنشطة المختلفة من عناصر التكلفة أثناء قيامها بتحقيق الأهداف الإدارية، أي التوجه نحو استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط ، كما أدى ذلك أيضاً إلى التفكير في أسس أخرى للتحميل بدلاً من ساعات العمل المباشرة، وبدأ التفكير في استخدام دورة العملية الإنتاجية كأساس أكثر مناسبة بدلاً من ساعات العمل المباشر.

يخلص الباحث إلى أن مدخل تحديد التكلفةعلى أساس النشاط ظهر إمتداد لنظم التكاليف القائمة كمدخل متطور من أجل مقابلة أوجه القصور في نظم التكاليف القائمة من حيث تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة، كما أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لا يعتبر غاية في حد ذاته وإنما هو وسيلة للحصول على معلومات تستخدم في تحقيق أهداف التحسين المستمر.

مقومات مدخل التكلفة على أساس النشاط ABC:-

أولاً: الأنشطة Activities:-

تعريف الأنشطة طبقاً لمحاسبة تكاليف النشاط ABC – بأنها مجموعة من المعطيات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أداؤه داخل المنظمة. ومن أساسيات التطبيق في ABC ضرورة تحديد الأنشطة بدقة، ثم تبويها في مجموعات متجانسة.

حيث يتم تحديد الأنشطة عن طريق عمل قائمة بكافة الأنواع المختلفة للعمل داخل المنظمة مثل المناولة، والتعبئة والتغليف، والفحص، وغيرها. ونظراً لأن تلك القائمة ستحوي المئات من الأنشطة المختلفة، لذا يتم إعادة تصنيف تلك الأنشطة إلى مجموعات متجانسة، وهي خطوة هامة لكونها تنطوي على إستخدام مرشحات Filters تؤدي إلى إختصار عدد الأنشطة والوصول إلى أوعية تكلفة متجانسة

Homogeneous Cost Pools مما يقلل بدوره من عدد مسببات التكلفة (أو معدلات التحميل) المستخدمة في عمليات التحميل وبالتالي ييسر من عملية التطبيق.

يمكن القول بوجود معيارين يمكن إستخدامها كمرشحات لإختصار عدد الأنشطة في مجموعات قليلة من الأنشطة المتجانسة وهما:[1]

- معيار مستوى النشاط، بمعنى أنه حتى يصلح نشاط ما للدخول في مجموعة معينة يجب أن يؤدي هذا النشاط في نفس المستوى الذي تؤدي فيه باقي أنشطة المجموعة، وهو ما يسهم بالتالي في أن تكون الأنشطة داخل المجموعة مترابطة منطقياً.
- معيار المسبب لتكلفة النشاط، بمعنى أنه حتى يصلح نشاط ما للدخول في مجموعة معينة يجب أن يستخدم هذا النشاط نفس مسبب التكلفة (أو معدل التحميل) المستخدم من قبل باقي أنشطة المجموعة.

وفيما يلي توضحيح لهذين المعيارين:-

التصنيف طبقاً لمستوى النشاط Activity Level Classification:-

طبقاً لهذا المعيار يتم تبويب النشاط تحت واحد من المستويات الأربعة التالية:

- مستوى وحدة الإنتاج.
- مستوى الطلبية أو الدفعة الإنتاجية.
- مستوى المنتج.
- مستوى المصنع (أو الخدمات العامة).

ويفيد التبويب طبقاً لأي من هذه المستويات في تسهيل تحديد تكلفة المنتج بإعتبار أن تكاليف الأنشطة المرتبطة بكل مستوى منها تتعامل مع شريحة من مسببات التكلفة الخاصة بها، وهو ما يتضح من إستقراء تفاصيل المستويات الأربعة فيما يلي:[2]

1. الأنشطة على مستوى الوحدة Unit-Level Activite:-

هي تلك الأنشطة المؤداة طوال الوقت المنصرم لإنتاج وحدة منتج كما هو الحال في:

[1] د/ صلاح أحمد عطية، مرجع سابق، ص71.
[2] المرجع السابق، ص72.

- التكاليف الإضافية المرتبطة بأنشطة على مستوى وحدة الإنتاج مثل الطاقة Power وساعات تشغيل الآلات Machine Hours.
- التكاليف المباشرة على مستوى وحدة الإنتاج كالمواد المباشرة، والعمالة المباشرة.

وكما هو واضح هناك علاقة طردية بين تكاليف الأنشطة على مستوى الوحدة وبين عدد الوحدات المنتجة، بمعنى أن تكاليف الأنشطة تتغير مع تغير عدد الوحدات المنتجة.

2. الأنشطة على مستوى الدفعات Batch - Level Activities :-

هي تلك الأنشطة المؤداة طوال الوقت المنصرم لإنتاج طلبية أو دفعة من المنتج، ومن أمثلتها إصدار أوامر الشراء، تجهيز وتهيئة الآلات لدفعة الإنتاج، الفحص، جدولة الإنتاج، والمناولة، والشحن. وكما هو واضح، فإن التكاليف المرتبطة بالأنشطة على مستوى الدفعة الإنتاجية تتغير مع التغير في عدد الدفعات الإنتاجية، إلا أنها من ناحية أخرى تكون ثابتة فيما يختص بعلاقتها بعدد الوحدات المنتجة داخل كل دفعة إنتاج.

3. الأنشطة على مستوى المنتج Product- Level Activities:-

وهي تلك الأنشطة المؤداة كلما كانت هناك حاجة لدعم وخدمة منتجات معينة تقوم المنظمة بإنتاجها، بحيث تصبح تلك المنتجات في صورة صالحة للبيع. ومن أبرز أمثلة تلك الأنشطة: إدخال تعديلات هندسية، إدخال تطوير على المنتجات، إدخال تحسينات على إجراءات إختبارات جودة المنتجات، صيانة المعدات والآلات، وغيرها. وتميل هذه الأنشطة وتكاليفها إلى الزيادة مع زيادة عدد المنتجات المختلفة.

4. الأنشطة على مستوى المصنع Facility- Level Activities:-

وهي تلك الأنشطة المؤداة بهدف دعم وخدمة العمليات التي تتم على مستوى المصنع ككل. وهي أنشطة تقدم منافع على مستوى المنظمة في مجموعها وليس على مستوى منتج بعينه. ومن أمثلتها: إدارة المصانع، برامج خدمة البيئة، والأمن.

أ. التصنيف طبقاً لمستوى مسبب التكلفة Driver Classification:-

الملاحظ من العرض السابق، أنه من بين أربعة مستويات للنشاط، يوجد ثلاثة منها تنطوي على أنشطة يمكن ربطها بالمنتج بصورة أو بأخرى، وهي الأنشطة على مستوى الوحدة والدفعة الواحدة

والمنتج. ويعني ذلك إمكان قياس الطلب من قبل المنتجات (كل على حدة) على الأنشطة المختلفة، وهو ما يطلق عليه نسبة أو معدل الإستهلاك Consumption Ratio ويمكن تعريف نسبة الإستهلاك بأنها مقدرا ما يستهلكه المنتج من كل نشاط.[1]

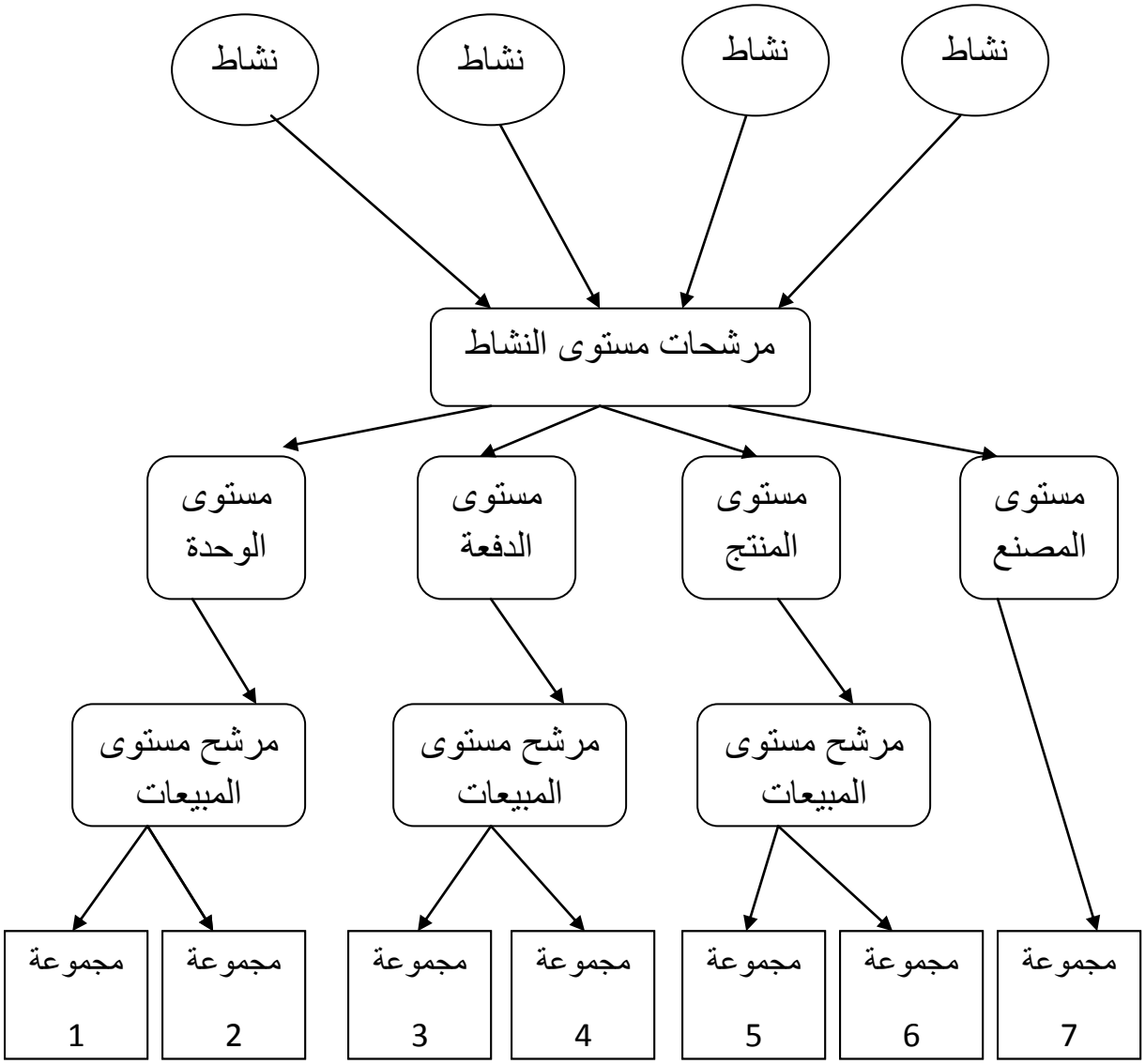
يمكن تصنيف الأنشطة (داخل المستويات الثلاثة: الوحدة، الدفعة، المنتج) على أساس نسب أو معدلات الإستهلاك، وحيث أن الأنشطة ذات نفس معدل الإستهلاك ستستخدم نفس مسبب التكلفة لتخصيص تكاليفها لذلك يتم تجميع الأنشطة التي تملك نفس مسبب التكلفة معاً داخل مجموعة واحدة. حظ أن هذا التجميع النهائي يخلق مجموعتين مجانستين من الأنشطة، سواء من حيث المستوى أو مسبب التكلفة، فالمجموعة الأولى على سبيل المثال تضم نشاطتين ينتميان كلاهما إلى مستوى واحد هو مستوى الدفعة الإنتاجية، كماأن كلا النشاطتين يملك نفس معدل الإستهلاك من قبل المنتجين أ، ب وبذلك يمكن القول أن تلك المجموعة متجانسة.

والشكل التالي يلخص مسألة تصنيف الأنشطة إلى مجموعات متجانسة:

يوضح الشكل رقم (1–1–2) يوضح تصنيف الأنشطة على حسب المستويات الاربع المزكورة أعلاه

[1] المرجع السابق، ص74.

الشكل رقم(2/1/1) يلخص تصنيف الأنشطة إلى مجموعات متجانسة



المصدر: د/ احمد صلاح عطية، **محاسبة تكاليف النشاط (ABC) للإستخدامات الإدارية**، (الاسكندرية: الدار الجامعية،2006م)، ص 77.

يلاحظ أن الأنشطة على مستوى المصنع لا تدخل ضمن التبويب على مستوى المسببات، وذلك يرجع لإستحالة قياس الطلب من قبل المنتجات على الأنشطة، وذلك على مستوى المصنع ككل يلاحظ من الشكل أيضاً أن إستخدام مرشحات المسببات في المستويات الثلاثة الأولى ينتج عنه

مجموعات أنشطة متجانسة يبلغ عددها مجموعتان لكل مستوى، وهذا لا يمنع بالطبع من أن تكون هناك أكثر من مجموعتين في كل مستوى.

ثانياً: أغراض التكلفة Cost Objects:-

غرض التكلفة، هو وحدة يتم تجميع وتحميل التكاليف عليها، سواء كانت وحدة مخرجات (منتج أوخدمة)، أو وحدة تنظيمية (قسم، وظيفة)، وهو في نفس الوقت يعبر عن الشئ المراد معرفة تكلفته، سواء كان منتجات، أو عملاء، أو قنوات توزيع، أو مجالات وظيفية.

يتضح من التعريف السابق أن غرض التكلفة قد يكون نهائياً أو متوسطاً. غرض التكلفة النهائي End Cost Object هو المنتج النهائي الذي من أجله يتم إنفاق التكاليف. ومن أبرز خصائصه أنه أصل ملموس أو غير ملموس يقوم المالك بتحويله خارج المنظمة بعد أن تكبد فيه تكاليف يتم مقابلتها عادة بإيرادات.

أما غرض التكلفة المتوسطة Interim Cost Object فهو نشاط يتم داخل المنظمة ويستنفذ تكاليف بهدف تحقيق منفعة داخل نطاق المنظمة ذاتها، كما هو الحال في نشاط إدارة شئون العاملين.[1]

ثالثاً: أوعية التكلفة Cost Pools:-

لأغراض تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط ABC تعرف أوعية التكلفة بأنها أقل مستوى من التفصيل يتم عنده تجميع وتوزيع التكاليف. هذا المستوى قد يتعلق بنشاط واحد، أو بمجموعة متجانسة من الأنشطة. وفي الحالة الأخيرة قد يتعلق بنشاط واحد، أو بمجموعة متجانسة من الأنشطة. وفي الحالة الأخيرة يمكن القول أن وعاء التكلفة المتجانس هو محصلة تجميع التكاليف الإضافية بكل مجموعة من الأنشطة المتجانسة، وذلك بإعتبار أن مجموعات الأنشطة المتجانسة تخلق مراكز تكلفة متجانسة، مما يسهل بدوره من عمليات تخصيص التكاليف على أغراض التكلفة النهائية بإستخدام مسببات التكلفة المختارة. إلا أن مسألة تجميع عناصر التكاليف في أوعية تكلفة متجانسة تثير مشكلة هامة هي العدد الأمثل من الأوعية التي يتعين تكوينها بحيث لا تكون قليلة لدرجة التبسيط المخل بعملية إنتاج أرقام التكلفة بصورة سليمة ، وكذا لا تكون مبالغاً فيها لدرجة إخلالها بمبدأ التكلفة والعائد. والحل هو أن يتم تكوين العدد المناسب من أوعية التكلفة المتجانسة الذي يقع بين طرفي

[1] المرجع السابق، ص78.

النقيضين السابقين بشرط تماثل العلاقة السببية التي تربط بين عناصر التكاليف التي تشتمل عليها، وبين أغراض التكلفة النهائية المراد تحميل التكلفة عليها، وفي الشكل السابق عرضه يمكن إعتبار المجموعات من 1 إلى 7 بمثابة أوعية تكلفة.[1]

رابعاً: مسببات التكلفة Cost Drivers:-

يتم تحديد مسببات التكلفة من مجمعات التكلفة إلى الأنشطة ، وذلك بتحديد مسببات تكلفة تتلاءم مع تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على الانشطة السابق تحديدها ويتم تحديد مسببات التكلفة في ضوء العوامل التالية : تكلفة القياس ، ومعامل الإرتباط بين محفزات التكلفة والإستهلاك الفعلي للأنشطة والأثار السلوكية المترتبة على إختيار تلك المحفزات[2].

فروض مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط:

إن الهيكل العام لمدخل تحديد التكلفة على اساس النشاط داخل المنشأة يقوم على مبادئ أساسية من أهمها:

1. أن الأنشطة هي التي تسبب في إحداث التكلفة وليس المنتجات:

فالتكاليف تتغير مع التغير في عدد وكثافة الأنشطة وليس مع التغير في حجم المنتجات، وهذه المنتجات تستهلك الموارد عن طريق إستهلاكها للأنشطة التي تم القيام بها من أجل إنتاج هذه المنتجات، ويمثل هذا المبدأ خروجاً على الإفتراض الذي تقوم عليه النظم الحالية وهو أن المنتجات هي التي تستهلك موارد المنشأة.

وبناء على هذا المبدأ يقوم مدخل تحديد التكلفة على اساس النشاط بتخصيص التكاليف غير المباشرة على مرحلتين، حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص التكاليف غير المباشرة ككل على الأنشطة المطلوبة للإنتهاء من كل أمر من أوامر الإنتاج.[3]

ومن وجهة النظر العملية يتطلب تطبيق مدخل الأنشطة القيام بعدة خطوات، تبداء بتحديد وتصنيف مختلف مهام واعمال المنشاءة في شكل أنشطة ، ثم تجميع الأنشطة المتشابهة من خلال

---

[1] المرجع السابق، ص79.

[2] محمد محمد ابراهيم منصور، "دراسة تحليلية لنظام التكلفة على أساس النشاط في ظل التغيرات البيئية للصناعة الحديثة"، بحث منشور، **مجلة الفكر المحاسبي** ،(القاهرة: كلية التجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد الثاني السنة الرابعة، 2000م.).

[3] نجلاء محمد احمد حجازي،مرجع سابق نقلاً عن:
أحمد حسين على حسين، **"مبادئ التكاليف الصناعية"**، (الإسكندرية: مكتبة الإشعاع للطباعة والنشر والتوزيع، 1997)، ص 386.

الاوعية ثم تحديد تكلفة تلك الأنشطة أو الاوعية ثم إختيار مسبب التكلفة الملائم، ثم إعداد معدلات التحميل لكل نشاط أو وعاء بقسمة التكلفة على المسبب[1] .

2. أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يركز على قياس إستهلاك الموارد أكثر من تركيزه على قياس الإنفاق على هذه الموارد:

ولإيضاح العلاقة بين كل من الإستهلاك والإنفاق ذكر أحد الباحثين أنه بالنسبة لعناصر التكاليف المتغيرة في الأجل القصير والمتعلقة بحجم الإنتاج يكون هناك علاقة طردية بين إستهلاك الموارد والإنفاق عليها، ، فمع إتساع حجم الإنتاج فإن إستهلاك الموارد يرتفع ويتبع ذلك زيادة سريعة في الإنفاق على تلك الموارد، أما بالنسبة لعناصر التكاليف الثابتة التي لاتتغير مع تغير حجم الإنتاج في الأجل القصير فإن هناك إختلافاً بين التغيير في الإنفاق، فعندما يزداد حجم الإنتاج فإن هذه الموارد سوف تستهلك بكثافة أكثر من ذي قبل.

ويتم الإنفاق على الموارد من أجل الحصول على الموارد الاذمة لأداء الأنشطة المختلفة في المنشأة أي ان الهدف من الإنفاق على الموارد هو إيجاد طاقة متاحة للقيام بأنشطة المنشأة المختلفة، بينما إستهلاك الموارد يمثل مقدار ما تستخدمه الأنشطة من الطاقة المتاحة، والفرق بين الطاقة المتاحة والطاقة المستخدمة يمثل الطاقة الفائضة أو الطاقة العاطلة.

ويرى كل من Cooper & Kaplan [2] أن المنتجات يجب تحميلها فقط بالطاقة المستخدمة أما الطاقة الفائضة أو العاطلة فإنها تعالج على أنها خسارة تحمل على حساب الأرباح والخسائر بإعتبارها تكاليف ثابتة غير مستغلة ولا تحمل على المنتجات.

ويرى أحد الباحثين أن هذه المعالجة وإن كانت تعني تحميل المنتج بالطاقة المستخدمة (الموارد المستخدمة) وليس الطاقة المتاحة (الموارد المنفقة)، وبالتالي تخفيض تكاليف المنتجات، إلا أن هذا التخصص في الفترة القصيرة لن يصاحبه أي زيادة في الربحية، بل سيتم الإعتماد على بيانات غير دقيقة تؤدي إلى قرارات غير سليمة.

---

[1] د.نور الدين عبد اللطيف ، **"الإتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات دراسة في المحاسبة الإدارية المتقدمة وتطبيقاتها على الحاسب "**(الإسكندرية:الدار الجامعية ،2009)ص ص304-305.

[22] نجلاء محمد احمد حجازي، نقلا عن:

Cooper, Robin and Kaplan, Robert., " **Activity-Based System: Measuring The Costs of Resource Usage**", Accounting Horizon, Sep, 1992, pp: 1-6.

3. أن الموارد المستهلكة لها عدد كبير من المسببات:-

يقوم مدخل تحديد التكلفة على اساس النشاط على إفتراض وجود عدد كبير من المسببات التي تؤدي إلى زيادة إستهلاك الموارد، وذلك لأن مسببات إستهلاك الموارد هي التي تحدد كمية إستهلاك الموارد بواسطة الأنشطة المختلفة في المنشأة، كما أنها هي المسؤولة عن توفير علاقة السببية بين الموارد من ناحية والأنشطة من ناحية أخرى.

ويعتمد عدد هذه المسببات على عدد الأنشطة التي تقوم بها المنشأة مما يتوجب زيادة عدد مسببات إستهلاك الموارد وذلك للوصول إلى نتائج أكثر دقة عند تحديد التكلفة.

4. أن الأنشطة في جميع مستوياتها الهرمية يمكن تحديدها وقياسها:

تمثل هذه الأنشطة الروابط بين الموارد وبين عناصر التكلفة، حيث يتم تجميع التكاليف الخاصة بكل نشاط في مجمع تكلفة ومن ثم إختيار مسبب التكلفة المناسب الذي يتم من خلاله تحميل تكاليف هذا النشاط على عنصر التكلفة النهائي، أو قد يتم دمج مجموعة من الأنشطة التي يمكن إستخدام مسبب واحد لها من أجل تحميلها على عنصر التكلفة النهائي.

ويساعد تصنيف الأنشطة في المستويات الهرمية على تحديد الأنشطة في المنشأة ومعرفة التكاليف الخاصة بكل نشاط وبالتالي سهولة تتبع تكاليف الأنشطة وربطها بمجمعات التكلفة النهائية مما يؤدي إلى إيجاد العلاقة السببية بين التكاليف ومجمعات التكلفة النهائية وبالتالي زيادة الدقة في تحديد عناصر التكلفة.[1]

5. أن تكون مجمعات التكلفة للأنشطة متجانسة:-

ذلك يعني أنه بعد تحديد الأنشطة الرئيسية في المنشأة يتم حصر تكلفة كل نشاط في مجمع تكلفة النشاط ومن ثم يحتوي كل مجمع تكلفة على مجموعة من التكاليف اللازمة لأداء مجموعة من الأنشطة الفرعية المتجانسة. [2]

كما يقصد بالتجانس أن التكاليف في مجمع التكلفة تكون لمجموعة من الأنشطة المترابطة إرتباطاً شديداً مع بعضها، بحيث أن التغير في مستوى واحد من هذه الأنشطة سيصاحبه تغير مماثل

---

[1] المرجع السابق، ص

[2] [2] نجلاء محمد احمد حجازي، مر جع سابق، نقلاً عن:

Noreen, Eric., "Conditions Under Which Activity-Based cost System Provide Relevant Costs**", Journal of Management Accounting Research**, Fall, 1991,pp:159-168.

في الأنشطة الأخرى، لذلك يجب إختيار مسبب النشاط لكل مجمع تكلفة بحيث يكون هذا المسبب ملائماً لمجوعة الأنشطة في كل مجمع تكلفة، وينعدم شرط التجانس إذا كان إحتساب التكلفة بواسطة مسببات التكلفة ينتج عنه إختلاف كبير في تحديد تكلفة المنتجات.

6. أن التكاليف في كل مجمع تكلفة متغيرة وبالتحديد مع التغير في مستوى النشاط:-

ويعني ذلك أن جميع عناصر التكاليف تتغير طردياً مع التغير في مستوى النشاط، وبقياس إستهلاك موضوعات التكلفة لتكاليف الأنشطة التي إستفادت منها قد لا يتحقق شرط التناسب إذا كان مجمع التكلفة لأحد الأنشطة يشمل على عناصر تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة (كتكلفة إستهلاك المباني الخاص بالنشاط، أوالتدفئة) في نفس الوقت، ومع ذلك يتم تحميل تكاليف هذا النشاط على المنتج كما لو كانت هذه التكاليف متغيرة تغيراً تاماً مع التغير في مستوى النشاط.

إن شرط التغير الطردي بين التكاليف ومستوى النشاط ضروري من أجل الحصول على تكلفة أكثر دقة للمنتجات النهائية، لذلك يجب إستبعاد عناصر التكاليف التي لا يتحقق بها شرط التناسب التام مع التغير في مستوى النشاط من مجمع التكلفة عند تحميل تكاليف الأنشطة على عناصر التكلفة النهائية.[1]

تخصيص التكاليف غير المباشرة مقارنة بين الطرق التقليدية ونظام التكلفة على أساس النشاط:-

يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة في الطرق التقليدية بإستخدام منهجين ويتم تخصيصها في نظام التكلفة على أساس النشاط بالتقسيم إلى مراكز أنشطة ادناه توضيح لتخصيص التكاليف غير المباشرة:

تخصيص التكاليف غير المباشرة في الطرق التقليدية:-

تعتمد الطرق التقليدية عند تخصيص التكاليف غير المباشرة أحد منهجين[2]:

---

[1] نجلاء محمد احمد حجازي، مر جع سابق، نقلاً عن:Noreen, Eric., "Conditions Under Which Activity-Based cost System Provide Relevant Costs", **Journal of Management Accounting Research**, Fall, 1991,pp:159-168

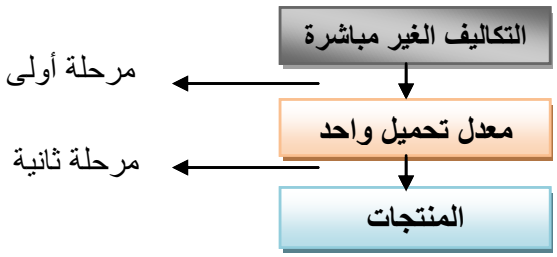
[2] د/ زينب احمد عز الدين حسين، "تحقيق التكلفة من خلال التكامل بين تكاليف الأنشطة ومحاسبة نظرية القيود" في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة "دراسة نظرية تطبيقية" **مجلة البحوث الإدارية**، العدد الأول (يناير 2004م) ، ص 103.

المنهج الأول: إستخدام معدل واحد للتحميل:-

يتم في هذا المنهج إتباع نظام موحد لتخصيص التكاليف الغير مباشرة وذلك بإستخدام معدل تحميل واحد يعتمد في حسابه على العمل المباشر ويستند هذا المنهج إلى فلسفة الإعتماد على العمل المباشر بمفرده كأساس للتخصيص حيث أن العمل المباشر يمثل جزءاً رئيسياً من التكلفة الكلية للمنتج وإن هناك إرتباط كبير بين العمل المباشر وبين حدوث التكاليف الصناعية الغير مباشرة وبناء على ذلك فإنه يعتبر أساساً جيداً للتخصيص.

يتم تنفيذ هذا المنهج على مرحلتين تتصرف الأولى إلى تجميع التكاليف الصناعية الغير مباشرة ثم يليها المرحلة التالية والتي تتمثل في توزيع وتخصيص هذه التكاليف على المنتجات بإستخدام العمل المباشر كما هو واضح في الشكل التالي:

شكل رقم (3/1/1) إستخدام معدل واحد للتحميل



المصدر: د/ زينب احمد عز الدين حسين، "تحقيق التكلفة من خلال التكامل بين تكاليف الأنشطة ومحاسبة نظرية القيود" في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة "دراسة نظرية تطبيقية" **مجلة البحوث الإدارية**، العدد الأول (يناير 2004م) ، ص 104.

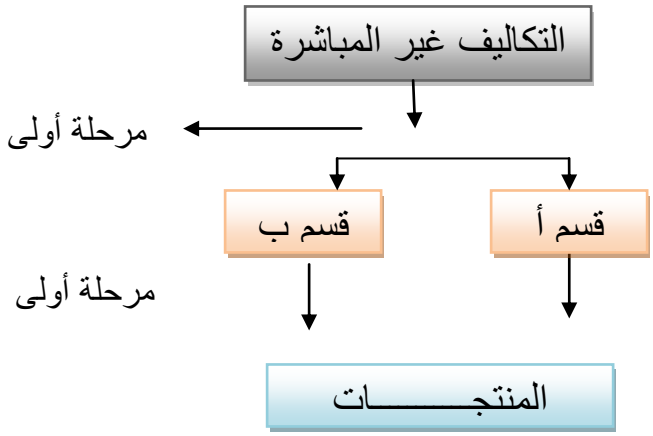
يلاحظ من الشكل **(3/1/1)** ان التكاليف غير المباشرة تمر بمرحلتين المرحلة الاولى يتم فيها حصر المصروفات غير المباشرة وإستخراج معدل تحميل واحد لكل الوحدات ،المرحلة الثانية يحدد نصيب الوحدة المنتجة بناً على معدل التحميل.

المنهج الثاني: إستخدام معدلات متعددة للتحميل:-

كنتيجة لإختلاف المنتجات عن إنتاجها من حيث إحتياج كل منها لحجم عمالة مختلف فقد يحتاج أحد المنتجات إلى عدة عمال بينما يحتاج آخر إلى عامل واحد فقط الأمر الذي يؤدي إلى حتمية وجود إختلافات في التكلفة المحملة على كل منها لهذا ظهر المنهج الثاني والذي يهدف إلى

إستخدام أسس مختلفة للتحميل وليس أساساً واحداً مثلما هو مطبق أو متبع في المنهج الأول ويتم تطبيق ذلك على مرحلتين حيث يتم في المرحلة الأولى تجميع التكاليف الصناعية الغير مباشرة وتقسيمها وتوزيعها على الأقسام داخل المنظمة بإستخدام أسس التوزيع المتبعة مثل طريقة التوزيع التنازلي أو طريقة التوزيع التبادلي مما يؤدي إلى خلق تجمعات تكاليفية خاصة بكل قسم، ثم تأتي الخطوة الثانية وهي تحميل تكاليف هذه التجمعات التكاليفية (الأقسام) على وحدات المنتجات بإستخدام معدل تحميل لكل قسم يتفق مع طبيعة وظروف العمل داخل هذا القسم فالأقسام التي تتميز بوجود عمالة مكثفة بها يتم التحميل بإستخدام ساعات العمل المباشر وفي الأقسام التي يتم فيها إستخدام الآلات بشكل كبير يتم التحميل بإستخدام ساعات عمل الآلات وهكذا أي أن المنتجات التي تمر وتنتج من خلال الأقسام الإنتاجية تستهلك التكاليف الصناعية الغير مباشرة الخاصة بهذه الأقسام ويتم تحديد نصيب كل منتج من هذه التكاليف حسب سبب التكلفة في كل قسم مثل ساعات عمل الآلات أو ساعات عمل مباشر وذلك كما يتضح من الشكل التالي:

الشكل رقم (4/1/1) إستخدام معدلات متعددة للتحميل



المصدر: د/ زينب احمد عز الدين حسين، "تحقيق التكلفة من خلال التكامل بين تكاليف الأنشطة ومحاسبة نظرية القيود" في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة "دراسة نظرية تطبيقية" **مجلة البحوث الإدارية**، العدد الأول (يناير 2004م)، ص 104.

يلاحظ من الشكل (4/1/1) بان معدلات التحميل تعتمد على الاقسام الإنتاجية حيث يستخرج معدل تحميل لكل مركز إنتاج وتحمل الوحدات التي تمر عبر المركز الإنتاجي بنصيبها من التكاليف غير المباشرة الخاصة بالمركز بإستخدام معدل تحميل المركز .

هكذا نجد أن المناهج التقليدية لتحميل التكاليف الغير مباشرة تقوم على اساس تحميل التكاليف على المنتجات النهائية بإستخدام معدلات وأسس تحميل مرتبطة بوحدات وحجم المنتجات ولا يأخذ في الإعتبار إستهلاك الموارد مما سيؤدي بطريقة تلقائية إلى زيادة تكلفة المنتجات ذات الحجم الصغير مما يؤدي إلى وجود بيانات تكاليفية غاية في التشوه، ومن الصعب الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات في ظل بيئة الأعمال الحديثة حيث أن أساس التحميل المستخدم يكون غير كاف في حالة وجود تشكيلة كبيرة من المنتجات التي تختلف من حيث الحجم الدفعة أو درجة تعقيد الإنتاج.

كنتيجة طبيعية لهذه المشاكل ظهر نظام محاسبة تكاليف الأنشطة، وتحتل كل من الأنشطة Activity ومسببات التكلفة Drivers Cost بؤرة التركيز في محاسبة تكاليف الأنشطة والنشاط هو كل ما تبذله المنظمة ويستغرق وقتاً من أجل مخرجات التشغيل والوظيفة الأساسية للنشاط هي تحويل الموارد (موارد/ عمالة/ تكنولوجيا) إلى مخرجات (منتجات/خدمات).[1]

ويقصد بمسببات التكلفة العوامل التي تؤدي إلى نشأة التكلفة بمعنى آخر تعبر مسببات التكلفة عن معدل تحميل لأي من الموارد والتكاليف المستنفذة على الأنشطة أو الأغراض النهائية للتكلفة وهناك ثلاثة معايير يجب الإلتزام بها عند إختيار مسببات التكلفة يتمثل المعيار الأول في قابلية مسبب التكلفة للقياس الكمي وإتصافه بالتجانس بينما يتضمن المعيار الثاني وصف البيانات المرتبطة بالمسبب بالشمولية وإرتباطها بخطوط الإنتاج أما المعيار الثالث فينطوي على وجود معامل إرتباط قوى مع مستويات التكلفة ضمن مجمع تكلفة النشاط المعين.

ويرى اخر ان المقارنة بين نظام التكلة على اساس النشاط والنظام التقليدي يمكن ان تتم كالاتي:

يوجد وجه شبه بين النظام التقليدي ونظام التكلفة على أساس النشاط، فكل من النظامين يقوم بالتعامل مع التكلفة المجمعة قبل التخصيص على وحدات الإنتاج في خطوتين، الخطوة الأولى يتم تجميع التكاليف غير المباشرة في المراكز الإنتاجية (وفقاً للنظام التقليدي) أو في مراكز الأنشطة (وفقاً لنظام التكلفة على أساس النشاط ABC)، والخطوة الثانية يتم التخصيص على أهداف التكلفة باستخدام

[1] المرجع السابق، ص106.

معدلات التحميل (وفقاً للنظام التقليدي) باستخدام ساعات العمل المباشر أو ساعات الآلى أو أي معدل تحميل مناسب أو استخدام علاقات السببية (وفقاً لنظام التكلفة على أساس النشاط ABC)، وعلى الرغم من وجه الإتفاق الظاهر بين النظامين فإن هنالك عديد من المميزات الخاصة بكل نظام تميزه عن الآخر يمكن حصرها في خمس نقاط هي :

أولاً: في النظام التقليدي للتكاليف يتم استخدام معدل تحميل واحد للتخصيص على أهداف التكلفة أو الوحدات المنتجة، بينما يتم وفقاً لنظام التكلفة على أساس النشاط تفعيل توزيع التكلفة الإنتاجية على المنتجات، وهذا التفعيل مهم في حالة تحليل ربحية المنتجات.

ثانياً: إن نظام التكلفة على أساس النشاط يستخدم عادة مجمعات أنشطة أكثر من النظام التقليدي والذي يستخدم المراكز الإنتاجية فقط لتجميع التكاليف غير المباشرة.

ثالثاً: نظام التكلفة على أساس النشاط يستخدم أسس متطورة للتخصيص ومفصلية لتخصيص التكلفة على المنتج.

رابعاً: نظام التكلفة على أساس النشاط يستخدم على مستوى دفعه لإنتاج محركات التكلفة للتوزيع الدوري.

خامساً: نظام التكلفة على أساس النشاط يوفر معلومات تفصيلية لخدمة وظائف الإدارة أكثر من تلك التي يوفرها النظام التقليدي الذي يعتمد على تقديرات غير دقيقة في تخصيص التكاليف.[1]

نموذج مدخل التكلفة على أساس النشاط:

يتطلب تصميم نموذج مدخل التكلفة على أساس النشاط ضرورة توصيف وتحديد الخطوات التالية:

1. تحديد الموارد المتاحة أو عناصر التكاليف.

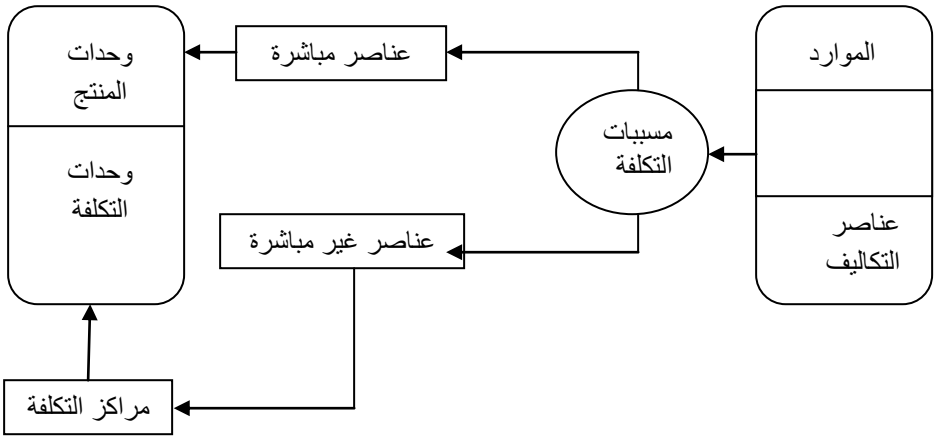
2. تحديد مسببات ومجمعات التكلفة.

[1] Trevor Hopper, Deryl Northcott & Robert Scapens. **Issues management Accounting**, Third Published, Prentice Hall, financial times, 2007, pp 160-161

3. تحديد وحدات التكلفة أو وحدات الإنتاج.

وفي ضوء الخطوات الثلاث السابقة يمكن بناء نموذج مدخل التكلفة على أساس النشاط مقارنة بمدخل التكلفة التقليدي وذلك على النحو التالي:[1]

شكل رقم (5/1/1) تخصيص التكاليف بالمدخل التقليدية



المصدر: . د. محمد عبد الفتاح العشماوي،**" محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث"**، (عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2011م)، ص289.

يتضح من نموذج مدخل التكلفة التقليدي السابق ما يلي:

1. أن المنتجات تستهلك الموارد.

2. أن مسببات التكلفة تختلف باختلاف ما إذا كانت عناصر التكاليف مباشرة (التمييز العيني، سهولة الحساب، وسهولة التخصيص) أو غير مباشرة (البحث عن أسس التوزيع المناسبة على مراكز التكلفة، والبحث عن أسس التحميل المناسبة على المنتجات).

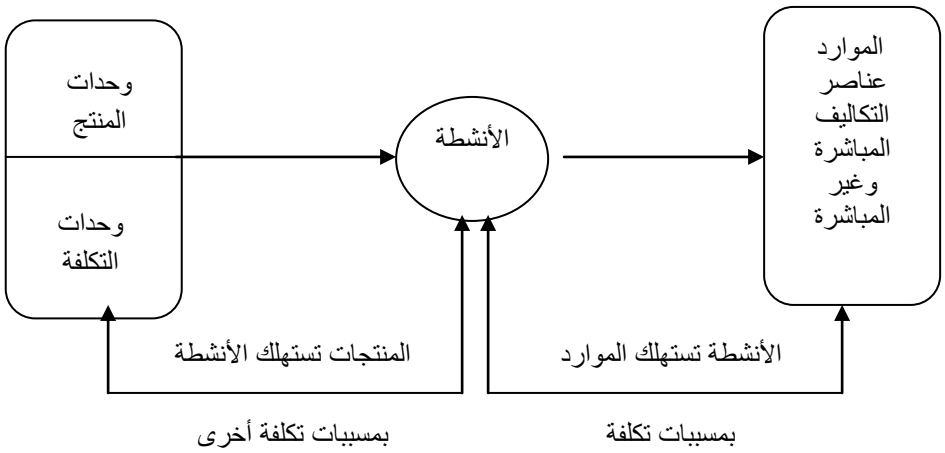
خلاصة القول يجب تطوير المدخل التقليدي للتكاليف والعمل بمدخل التكلفة على أساس النشاط لإضفاء مزيداً من الدقة في قياس تكلفة الإنتاج وهذا يتطلب المزيد من البيانات التكاليفية حول الأنشطة

[1] أ. د. محمد عبد الفتاح العشماوي،**" محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث"**، الطبعة الأولى، (عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2011م)، ص ص289-295

بالمصنع وهيكل ومسببات التكلفة وسوف تتم معالجة عند الحديث التالي عن مدخل التكلفة على أساس النشاط.

ب. **نموذج مدخل التكلفة على أساس النشاط:** الشكل التالي يوضح معالم نموذج التكلفة على أساس النشاط

شكل رقم (6/1/1) يوضح تخصيص التكاليف بالإعتماد على مدخل التكلفة على أساس النشاط



المصدر: د. محمد عبد الفتاح العشماوي،**" محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث"**، الطبعة الأولى، (عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2011م)، ص293.

يتضح من نموذج مدخل التكلفة على أساس النشاط السابق ما يلي:

1. يتم تخصيص التكاليف سواء المباشرة أو غير المباشرة على المنتجات أو على وحدات التكلفة بدلاً من الأنشطة وفي إطار مسببات التكلفة، وأيضاً مجمعات أو أوعية التكلفة المناسبة لكل مجموعة أنشطة متجانسة على حده.

2. تعدد وحدات المنتج وتنوعها واختلاف حجومها يفترض في إطار هذا المدخل أن كل وحدة منتج سوف تستهلك قدر مختلف من التكاليف المباشرة وغير المباشرة اعتماداً على مدى استفادة كل منتج من الأنشطة بالمصنع، وهذا يعكس الحال في المدحل التقليدي للتكاليف الذي يفترض أن كل وحدة منتج تستهلك نفس القدر من التكاليف وخاصة غير المباشرة اعتماداً على العمل بمعدل تحميل واحد

وثابت سواء في صورة ساعات عمل يدوي أو آلي وذلك على الرغم من تعدد المنتجات وتنوعها واختلاف حجومها.

3. المقصود بالنشاط في إطار هذا النموذج شكل من أشكال المدخلات بالمصنع كنشاط تصميم المنتج أو نشاط حركة الآلات أو نشاط حركة الخامات وهكذا.

4. معادلة قياس التكلفة طبقاً لهذا النموذج تتم على مستويين:

الأول: قياس معدل تكلفة النشاط المسبب لحدوث التكلفة ودلت بالعلاقة النسبية بين التكاليف الإجمالية للنشاط وبين عدد أو معدل مسببات التكلفة لذات النشاط.

الثاني: قياس تكلفة وحدة المنتج المسبب لوجود النشاط وذلك كما يلي:

$$\text{معدل تكلفة النشاط} \times \frac{\text{عدد مسببات تكلفة النشاط المنفذة}}{\text{إجمالي عدد مسببات تكلفة النشاط}}$$

5. تصبح بذلك تكلفة الإنتاج لمنتج معين متمثلة في مجموع تكلفة الأنشطة التي يتطلبها إنتاج هذا المنتج دون تكلفة الأنشطة الأخرى التي لم يمر عليها ذات المنتج، وبهذا المعنى تكون أمام موضوعية ودقة في قياس تكلفة منتج على حدة ومن ثم يسهل تسعيره بشكل موضوعي قادر على الدخول في منافسة أمام المنتجات الأخرى ذات الخصائص الواحدة في الشكل والمضمون والجودة.

6. من السهولة بمكان في إطار هذا النموذج وجود علاقة سببية دقيقة بين محرك أو مسبب التكلفة وبين التكلفة ذاتها.

خطوات تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة:-

أما فيما يتعلق بعملية تطبيق نظام تكاليف الأنشطة فإنها تشتمل على الخطوات الأربعة الآتية:-

الخطوة الأولى: تحليل قيمة العملية: Value Analysis PVA(Process):-

إن تحليل قيمة العملية ينصرف إلى التحليل النظامي للأنشطة اللازمة لإنتاج المنتج أي تحديد جميع الأنشطة التي تستهلك الموارد اللازمة لإنتاج المنتج ويتم التعرف على الأنشطة من خلال مراجعة الخرائط التنظيمية والأنشطة المعاونة بالإضافة إلى المقابلات الشخصية مع العاملين بالمنظمة لتحديد ماذا يفعلون من أجل إستمرار المنظمة ثم يتم تصنيف هذه الأنشطة حسب طبيعتها إلى نوعين،

النوع الأول هو أنشطة تضيف قيمة وأنشطة تصنيع وتشغيل المنتجات بينما تنصرف الثانية إلى جميع الأنشطة الأخرى.[1]

الخطوة الثانية: تحديد مراكز النشاط Identifying Activity Centers:-

بعد تحليل قيمة (PVA) تصبح كافة الأنشطة اللازمة لإنتاج كل منتج موثقة وجاهزة ويتم تجميع عدة أنشطة لها علاقة ببعضها في مركز واحد وللحصول على بيانات تكاليفية أكثر دقة يتم تقسيم الأنشطة إلى أربعة مجموعات أو مستويات وهي:

* مجموعة أنشطة على مستوى الوحدة Unit – level Activites وهي الأنشطة التي يتم أداؤها في كل مرة تنتج فيها وحدة.

* مجموعة أنشطة على مستوى دفعة الإنتاج Batch- level Activeties: وهي الأنشطة التي يتم في كل مرة يتم فيها إنتاج دفعة من المنتجات.

* مجموعة أنشطة على على مستوى المنتج Product–level Activities وهي الأنشطة التي يتم أداؤها لدعم إنتاج كل نوع من أنواع المنتجات.

* مجموعة الانشطة على مستوى العميل Customer- level Activities وهي الانشطة التي تنشاء نتيجة لتلبية طلب عميل معين .

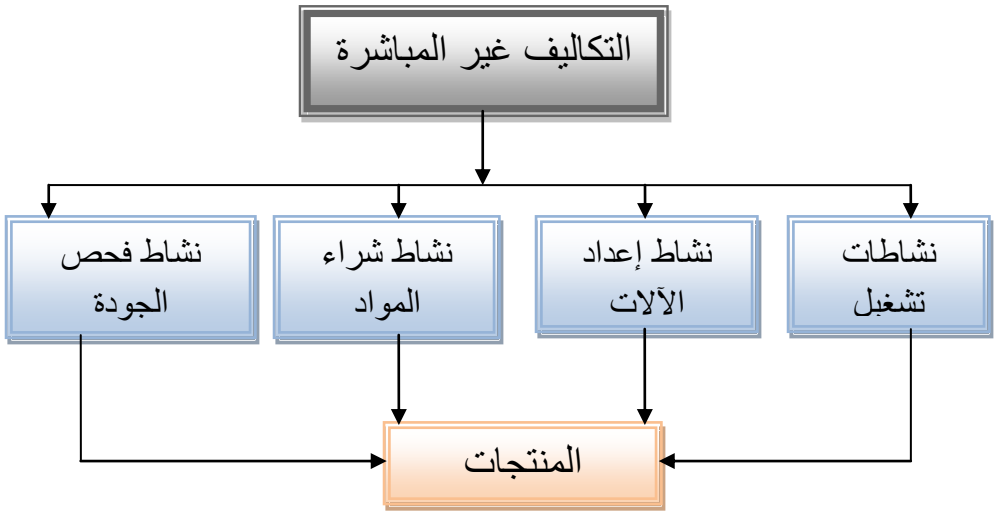
* مجموعة أنشطة على مستوى التسهيلات والتجهيزات.[2]

الشكل رقم (1–1–7) يوضح الية عمل نظام التكلفة على أساس النشاط في توزيع التكاليف الغير مباشرة

[1] المرجع السابق، ص106.

[2] Garrison,Ray H.**Mangerial Accounting**, (New york: McGraw-Hill CO,2008)pp 312-313.

شكل رقم(7/1/1) نظام محاسبة تكاليف الأنشطة:



المصدر: ري إتش جاريسون، ، نورين، إريك، ترجمة د. محمد عصام الدين زايد و د. أحمد محمد حجاج،**المحاسبة الإدارية**،(المملكة العربية السعودية: دار المريخ،2002م) ص228.

ويرى أخر أن خطوات تطبيق التكلفة على أساس النشاط كما يلي [1]:

الخطوة الأولى ربط التكاليف بمركز النشاط:-

تبدأ دورة حصر وتحميل التكاليف بربط الموارد المستهلكة (Resume Consumed) أي التكاليف بمراكز النشاط (Activity Centers) ويقصد بمركز النشاط المركز الذي يقوم بتأدية عمل متكرر يخدم في تحقيق وظائف المنشأة.

يعتمد تحديد وتبويب مراكز النشاط على مجموعة من العوامل من أهمها: مدى قرب المعدات والآلات من الناحية المكانية،وما تم من تحديد لمراكز المسئولية بالمنشأة، ومقدار تكلفة المنتج، والتناسب بين مراكز النشاط ونطاق التحكم الإداري.

يتطابق كل ذلك مع ما هو معروف ومأخوذ به بالنسبة لمراكز التكلفة في محاسبة التكاليف المدعى بتقليديتها من جانب مؤديدي مدخل تحديد التكلفة طبقاً للنشاط.

[1] د/ فؤاد خليل إبراهيم، مرجع سابق، ص 10

يتيح ربط التكاليف بمراكز النشاط – في رأي مؤيدي مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط – الفرصة للإدارة لتركيز الإهتمام على الأنشطة وتحليلها إلى نوعين أساسين هما: الأنشطة التي تحقق قيمة مضافة بالنسبة للمنشأة (Value-Added Activites) وتلك الأنشطة التي لا تحقق اي قيمة مضافة بالنسبة للمنشأة (Non-Value Added Activites). ويقصد بالأنشطة ذات القيمة المضافة تلك الأنشطة التي تزيد من قيمة المنتج أو الخدمة للمستهلك، أما الأنشطة الغير ذات قيمة مضافة فهي تلك الأنشطة التي تزيد من الوقت المنقضي على المنتج أو الخدمة. ويمكن القول بان الأنشطة الأخيرة تعبر عن الضياع الذي يكبد المنشأة نفقات يمكن الإستغناء عنها بدون التأثير عن القيمة السوقية أو جودة المنتج أو الخدمة ومن ثم فإنه يمكن بل ينبقي على الإدارة في رأي مؤيدي مدخل تحديد التكلفة طبقاً للنشاط أن تقلل أو تستأصل تلك الأنشطة التي لا تعود على المنشأة بمنفعة أو فائدة، أو بعبارة أخرى الضياع المعروف في محاسبة التكاليف المدعى بتقليديتها ولكن مع تغيير المسميات.

الخطوة الثالثة: توزيع التكاليف في مراكز النشاط المؤداة في شكل مجمعات لتكلفة الأنشطة:-

بعد حصر إجمالي التكاليف في مراكز النشاط يتم تجميع التكاليف في صورة مجمعات أو تجمعات للتكلفة بالنسبة لكل مركز من مراكز النشاط على حدة ويعبر مجمع التكلفة عن تجمع للمبالغ النقدية يتم تكبدها لتحقيق غرض معين أو عند مستوى تنظيمي معين، ولتحقيق هذا الغرض فإنه يتم تحليل النشاط المؤداة بمركز النشاط أو مجموعة من الأنشطة النوعية الفرعية ثم توزيع إجمالي تكلفة مركز النشاط على الأنشطة الفرعية داخل المركز بإستخدام المسبب الملائم للتكلفة (Cost Drivers). ويقصد بمسبب التكلفة الفعل أو الظرف الذي يؤثر بشكل مباشر في حل أو إيجاد التكلفة ومن ثم فإنه يمكن القول بأن مسببات التكلفة هي بمثابة المتغيرات السببية أو المسببة لحدوث التكلفة (Cost Casual Variables).

هذا ويراعي في إختيار وتحديد مسببات التكلفة عدة عوامل من أهمها ما يلي:

- أن يكون عدد مسببات التكلفة مناسباً.
- عدم زيادة تكلفة قياس مسبب التكلفة عن الحد الضروري.

- سهولة فهم مسببات التكلفة.
- إرتباط مسببات التكلفة بالنشاط المؤداة بشكل مباشر.
- ملائمة مسببات التكلفة لقياس الأداء.

وبتدقيق النظر فيما تقدم ذكره فإنه يمكن القول أن مسببات التكلفة تماثل إن لم تكن تطابق ما هو معروف ومعمول به في محاسبة التكاليف – المدعى بتقليديتها – تحت مسمى أسس توزيع التكاليف. وأما فيما يتعلق بتوزيع تكاليف مراكز النشاط على الأنشطة الفرعية داخل تلك المراكز، فإن هذا الأمر وارد أيضاً في محاسبة التكاليف كما أشرنا إليه.

الخطوة الرابعة:تحميل المجمعات النوعية لتكاليف الأنشطة بمراكز النشاط على المنتجات النهائية:-

يتم تحميل كل تجمع من تجمعات التكلفة – المتعلقة بالأنشطة الفرعية داخل كل مراكز النشاط – على حدة على المنتجات النهائية بإستخدام المسببات المناسبة للتكلفة. وعند هذه المرحلة بالذات من مراحل دورة حصر وتحميل التكلفة فإن مؤدي المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط يبرزون تفوق نظم التكاليف التي تبنى على أساس النشاط لإستخدامها وسائل مناسبة بدرجة أكبر في تحميل التكاليف غير المباشرة، وذلك بالمقارنة بنظم التكاليف التقليدية التي تطبق وتستخدم في رأيهم مسبباً أو معدلاً وحيداً عند تحميل التكاليف على المنتجات النهائية – كتكلفة أو ساعات العمل المباشر – في حين أن التكاليف غير المباشرة أو جانب كبير منها يحدث بسبب عوامل أخرى بخلاف ذلك، وهذا أمر سنتعرض له بالتفصيل في موضعه فيما بعد.

هذا من ناحية ومن ناحية أخرى فإن نظم التكاليف المبنية على أساس النشاط تبشر – في رأي مؤيدي تلك النظم – بتحقيق العديد من أوجه النفع المؤثرة في القرارات المتعلقة بالعملية الإنتاجية والإنتاج بالنسبة لمختلف المنشآت الإنتاجية والخدمية. والسبب في ذلك هو أن نظم التكاليف التقليدية تركز إهتماماً – في رأيهم – على الرقابة على حدوث التكلفة، بينما أن نظم التكاليف المبنية على

أساس النشاط تركز إهتماماً على الرقابة على مصدر حدوث تلك التكاليف كما أنها تسمح بإستخدام المقاييس غير المالية المتعلقة بالنشاط والأداء.[1]

سلسلة القيمة: The Value Chain:-

لكي يتم التركيز على العمليات الأساسية تبدأ الإدارة بتحديد مكونات سلسلة القيمة بالمنظمة، وقد عُرفت سلسلة القيمة Value Chain بأنها مجموعة الأنشطة والموارد اللازمة لخلق وتسليم المنتج أو الخدمة التي يرى العملاء أنه ذات قيمة. وسنوضح فيما بعد مكونات الشكل المبسط لسلسلة القيمة.

إن تفاصيل سلسلة القيمة لكل منظمة سيبدو مختلفة، وعلاوة على ذلك فإن سلسلة القيمة لكل منتج أو خدمة معينة داخل المنظمة يمكن أن تختلف بشكل كبير، فشركة Block buster عرضت على صفحتها الرئيسية بالأنترنت بعضاً من منتجاتها وخدماتها: الموسيقى، الفيديو والألعاب. وتمثل هذه المجموعات أسواق مختلفة ذات أنواع مختلفة من الموردين والعملاء، فمثلاً سوف تختلف – بشكل جوهري – خصائص المنتج التي يرى عميل الفيديو أنها ذات قيمة عن مثيلتها بالنسبة لعميل الألعاب، بالإضافة إلى أن موردي الفيديو (الشركات السينمائية) والألعاب (معدي البرمجيات) سيختلفون جوهرياً.في سلسلة القيمة التي تشبع حاجات العميل المتعددة وهو التحدي الرئيسي لمعظم المنشآت.[2]

وفيما يلي المكونات التالية الشائعة لسلسلة القيمة لكل من منتجات وخدمات الشركة:-

- أنشطة البحوث والتطوير والتصميم: وتتضمن توليد الأفكار وتحديد النماذج المبدئية للمنتجات والعمليات والخدمات.
- الموردين والأنشطة المرتبطة بالإنتاج: وتتضمن تدبير المواد الخام والإمدادات والأنشطة المطلوبة لتحويلها إلى سلع تامة وخدمات.
- أنشطة التسويق والتوزيع: وتصمم لتوفير معلومات للعملاء المرتقبين وتسهل وصول السلع والخدمات للعملاء.

---

[1] المرجع السابق، ص 12.

[2] روبرت ميجر وآخرون، **المحاسبة على أساس لقرارات الأعمال**، ترجمة: د/ مكرم عبد المسيح ود/ عبد القادر الديسطي ومراجعة: د/ أحمد حامد حجاج (الرياض: دار المريح للنشر، دت) ص 980.

- أنشطة خدمة العميل: هي تلك الموارد المستهلكة عن طريق دعم المنتج أو الخدمة بعد بيعها للعميل.

الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة:

يتم تقسيم الانشطة عند دراسة سلسلة القيمة كما يلي :

الأنشطة المضيفة للقيمة:

هي الأنشطة التي تضيف خصائص أو قيمة للمنتج من وجهة نظر المستهلك، وهذه الخصائص يقدرها المستهلك (سواء كان داخلي أو خارجي) ويكون المستهلك مستعد لأن يدفع ثمن لها، ومعنى أنها "مضيفة للقيمة" أنه لا يمكن إلغاء هذه الأنشطة بدون أن يؤدي ذلك إلى تقليل كمية أو جودة التي يحتاجها المستهلك أو المنشأة.

الأنشطة غير المضيفة للقيمة:

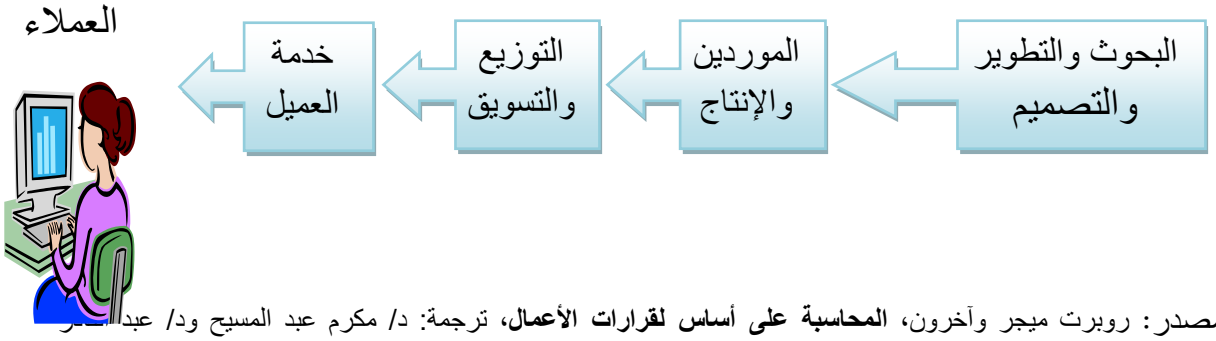
كل الأنشطة الأخرى تعتبر غير مضيفة للقيمة، بمعنى أنها لا تضيف قيمة للمنتج من وجهة نظر المستهلك، لكن ذلك لا يعني أنها أنشطة غير ضرورية، فمثلاً "التدريب" يعتبر نشاط غير مضيف للقيمة، لكن ذلك لا يعني أنه غير ضروري لأنه بدون تدريب لن تتمكن المنشأة من إنتاج منتج بجودة عالية بشكل مستمر، بالتالي فإن التدريب نشاط غير مضيف للقيمة لكنه ضروري.

الجدير بالذكر أن تحسين الأنشطة المضيفة للقيمة وتقليل الأنشطة الغير مضيفة للقيمة تعتبر عملية لا نهائية، بالتالي فإن ذلك يتطلب إنشاء نظام يتولى تحقيق هذين الهدفين بشكل مستمر، بالإضافة إلى ذلك فإنه لابد من تحليل كل أنشطة سلسلة القيمة من الأبحاث والتنمية، إلى التصميم، والإنتاج، والتسويق، والتوزيع، والخدمات.

إن نقطة البداية لتنفيذ نظام التحسين الذاتي المستمر هي استخدام نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ABC.[1]

[1] د. صلاح الدين عبد المنعم مبارك، **محاسبة التكاليف للأغراض الإدارية مدخل إدارة التكلفة**، الطبعة الأولى (الاسكندرية: مكتبة الوفاء القانونية، 2013م)، ص ص236-237

الشكل رقم (8/1/1): يوضح عناصر التحسين المستمر



المصدر: روبرت ميجر وآخرون، **المحاسبة على أساس لقرارات الأعمال**، ترجمة: د/ مكرم عبد المسيح ود/ عبد [illegible] الديسطي ومراجعة: د/ أحمد حامد حجاج (الرياض: دار المريخ للنشر، دت)، ص 981.

يتضح من الشكل (8/1/1) انعناصر التحسين المستمر تعتمد على تحليل سلسلة القيمة لكل عنصر من العناصر الظاهرة في الشكل .

مزايا وحدود المحاسبة عن التكاليف على أساس الأنشطة:-

قد يبدؤ تحديد التكلفة على أساس النشاط للنظرة الأولى أنها تحل للمدير كل مشاكل التكاليف، ولكن على الرغم من أن هناك مزايا معينة يمكن تحديدها إلا أن تحديد التكلفة على أساس النشاط له عدة حدود والتي قد تمنع تماماً تطبيقه في بعض الشركات، وفي هذا القسم نناقش هذه المزايا وتلك الحدود.

مزايا تحديد التكلفة على أساس النشاط:-

أن تحديد التكلفة على اساس الأنشطة يحسن من نظام تحديد التكاليف للمنظمة بالطرق التالية وبالتالي تؤدي إلى تكاليف للمنتج أكثر دقة.

أولاً: تزيد تحديد التكلفة على أساس النشاط من عدد مجمعات التكاليف والتي ستجمع فيها التكاليف الإضافية فبدلاً من تجميع التكاليف الإضافية كلها في مجمع واحد للشركة كلها، أو تجميعها في مجمعات الأقسام، تجميع التكاليف على أساس الأنشطة، ونتيجة لذلك تنشأ عدة مجتمعات وفقاً لعدد الأنشطة المحركة للتكلفة التي يمكن تحديدها.[1]

[1] ري إتش جارسون وإريك نورين، **المحاسبة الإدارية**، ترجمة: محمد عصام الدين زايد، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2000م) ص 237.

ثانياً: تغير تحديد التكلفة على أساس النشاط من الأساس المستخدم في تعيين التكاليف الإضافية للمنتجات، فبدلاً من تعيين هذه التكاليف على أساس العمل المباشر أو أية مقاييس أخرى تعين التكاليف على أساس نسبة من الأنشطة المحركة للتكاليف التي يمكن تتبعها للمنتج أو الأمر الإنتاجي.

ثالثاً: تغير تحديد التكلفة على أساس النشاط من نظرة المديرين للعديد من التكاليف الإضافية والتي كان يعتقد في الماضي أنها غير مباشرة (مثل القوى المحركة والتفتيش وإعداد الآلات) حيث أصبحت تحديد الأنشطة محددة ويمكن إعتبارها قابلة للتتبع للمنتجات الفردية.

وكنتيجة لتحديد تكاليف أكثر دقة للمنتجات، يصبح المديريون في موقف يسمح لهم بإتخاذ قرارات أحسن بالنسبة للمنتجات من حيث إستراجيات التسويق، وربحية المنتج وما إلى ذلك، وعلاوة على ذلك فإن تحديد التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى رقابة احسن على التكاليف، حيث يمكن للمدير أن يرى أن أحسن طريقة للرقابة على التكاليف هو الرقابة على الأنشطة التي تحدث التكاليف في المقام الأول.

ويرى اخر ان مزايا تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط (ABC) هي :-

1. يعتبر نظام ABC نظاماً شاملاً كاملاً، لأنه يعمل على توضيح ماهية عمل الشركة وتقسيمها إلى أنشطة وكذلك توزيع عناصر الأعباء الإضافية على الأنشطة التي تستهلك الموارد بعد تحديدها على أساس مجمعات التكاليف Cost Pools وإنشاء مصدر تكلفة لكل نشاط، أو لمجموعة من الأنشطة، كذلك تحديد مسببات استهلاك لكل نشاط للموارد، وإعداد معدل تحميل مناسب لجميع تكاليف كل نشاط من الأنشطة المتجانسة.

2. يصنف نظام ABC الأنشطة حسب القيمة المضافة مما يتيح الفرصة لإدارة الشركة لدراسة تكاليف الأنشطة بعمق ويجعلها قادرة على التحليل الملائم، ومحاولة استبعاد الأنشطة ذات التكاليف المرتفعة، والتي لا تضيف قيمة، وكذلك دراسة إمكانية تحسين أساليب أداء الأنشطة ذات القيمة المضافة الضعيفة.

3. يساعد على إتخاذ قرارات إدارية أفضل من خلال التحديد الدقيق لتكاليف المنتجات وبالتالي إتخاذ قرارات تتعلق بالتوقف عن إنتاج منتج معين أو التوسع في إنتاجه أو شراء من الخارج.

4. يساعد المدراء في خفض وترشيد الموارد المستنفذة من خلال تحسين مستوى الأداء عند تنفيذ عمليات البيع والتسويق، بالإضافة إلى رفع كفاءة أداء الشركات من خلال استخدام المناهج الحديثة مثل إدارة الجودة الشاملة، كما أن هذا المنهج يساهم في توفير المعلومات المالية وغير المالية عن الشركات مما يؤدي إلى زيادة الربحية وتحسين أداء وانسياب العمل في عمليات وأنشطة الشركات.

5. يقدم هذا النظام معلومات دقيقة عن تكلفة الأنشطة، كما يزود المدراء بأسباب نشوء التكلفة مما يزدهم برؤية واضحة بتحليلات التكلفة والمنفعة، ويمكن كذلك من الاستغلال الأفضل للموارد النادرة.

إذن يمكن القول بأن مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC تجعله يمثل أسلوباً استراتيجياً حديثاً، يمكن من خلاله إنجاز الكثيرمن المنافع والخدمات للمنشأة.[1]

حدود تحديد التكلفة على اساس النشاط:-

شهدت الفترة الأخيرة اهتمامات واسعة بنظم قياس التكلفة على أساس النشاط باعتبارها الأداة العامة التي استحدثها المحاسبون لتحقيق دقة القياس التكاليفي، وظهر نموذج قياس التكلفة على أساس النشاط (ABC) ونما بسرعة كبيرة، ومع ذلك بدأ هذا النموذج على درجة كبيرة من الغموض والإبهام الذي يحيط به في كثير من جوانبه، يرجع إلى أوجه القصور التي يعاني منها في العديد من مقوماته لدرجة أنه يمكن وصفه بالنموذج غير المكتمل أو الذي لم تصل مقوماته طور الإكتمال.[2]

يقابل المزايا المبنية أعلاه محددان يحيطان بتحديد التكلفة على أساس النشاط هما:

1. الحاجة إلى بعض التخصصات الحكمية التي تتم على أساس الحجم.
2. التكاليف العالية للقياس المتعلقة بمراكز الأنشطة المتعددة وكذلك محركات التكاليف.

---

[1] حسن عيسى أبو حمام، د. حيد ابراهيم الداعور، **"**أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المطبقة من قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين وتأثيرها على التحليل التحويلي لتلك الشركات**"**، **مجلة الفكر المحاسبي**، العدد الثالث، السنة السابعة عشر، (أكتوبر 2012م)، ص64

[2] أ.د.عمانت سيد احمد عاشور، نمو اكتمال الإطار الفكري لنموذج قياس تكاليف الأنشطة، مرجع سابق نقلا عن:

Drake Andrea R, HakaSu San f.**Revenscroft, Su P cost system and in centiva structure Effects on innovation, Effecting and profitability in terms, the Accounting Review**, vol. 74, No3, July, (1999) pp323-345.

innes, John & mitcheell flaconcer "**ABC" A follow up survey optima members" management Accounting,** Nov, (1991) pp28-31.

Bilington Jim **the ABCs of ABM: Activity – Based Costing and management**" Harvard management update May, (1999) pp 8-9.

1/ الحاجة إلى التخصصات الحكمية:-

تشير الإنتقادات التي توجه إلى تحديد التكلفة على اساس النشاط أنها على الرغم من أن بعض التكاليف يمكن تتبعها مباشر إلى المنتجات من خلال إستخدام مراكز الأنشطة إلا أن الشريحة الخاصة بالأنشطة على مستوى التجهيزات أو التسهيلات يجب أن تخصص على المنتجات وفقاً لأسس حكمية مثل ساعات عمل الآلات أو ساعات العمل المباشرة، وأن تكاليف الأنشطة على مستوى التجهيزات أو التسهيلات تمثل الجزء الأكبر من التكاليف الإضافية وبالتالي فأي محاولة لتحديد تكاليف أكثر دقة من خلال إستخدام تحديد التكلفة على أساس النشاط يكون لا معنى لها.

ويرى مؤيدو تحديد التكلفة على اساس النشاط أنه ليس من الضروري التمكن من تتبع غالبية التكاليف الإضافية على مستوى الواحدة أو مستوى دفعة الإنتاج أو مستوى المنتج حتى يمكن أن يكون لدينا نظام لتكاليف الأنشطة ينتج بيانات أكثر دقة لتكلفة وحدة الإنتاج .[1]

وعلاوة على ذلك يقرر مؤيدو وتحديد التكاليف على أساس النشاط أن أي قيمة من التكاليف الإضافية يمكن تتبعها مباشرة إلى المنتجات من خلال مراكز النشاط سيكون أفضل من تخصيص كل التكاليف بوسائل حكمية ببعض مقاييس الحجم، وبإختصار يقول المؤيدون أنه من الأفضل أن يكون أدينا تكاليف صحيحة بشكل تقريبيربدلاً من أن يكون لدينا تكاليف خاطئة بشكل مؤكد.

2/ تكاليف قياس عالية:-

ربما يكون أهم محددات تحديد التكلفة على أساس النشاط هو التكلفة العالية للقياس اللازمة لتشغيله، وكما أوضحنا سابقاً في الشكل رقم فإن النظام المعقد بدرجة مقبولة يحتاج إلى قدر كبير من التفاصيل والعمليات الحسابية حتى يمكن التوصل إلى تكلفة وحدة المنتج، وفي الشكل كان هناك منتجين فقط أما بالنسبة للشركات التي تنتج مئات بل الألاف المنتجات فإنه العملية ستكون بالغة التعقيد. وبإختصار فإن تطبيق تحديد التكلفة على أساس النشاط يمكن أن يقابل بتحد كبير ويمكن أن

[1] ري إتش جارسون وإريك نورين،مرجع سابق، ص 238.

تقرر الإدارة أن تكاليف القياس كبيرة جداً لدرجة لا تبرر المنافع المتوقعة، والشركات التي تميز بالخصائص الآتية يمكنها أن تحقق الفوائد المتوقعة من نظام تحديد التكلفة على أساس النشاط:

1. إختلاف المنتجات بشكل كبير من حيث الإنتاج أو دفعة الإنتاج أو تعقيد عمليات الصنع.
2. تختلف المنتجات بشكل كبير من حيث إحتياجاتها من الأنشطة المختلفة مثل إعداد الآلات أو التفتيش وما إلى ذلك عند التشغيل.
3. زيادت وتنوع المنتجات بدرجة واضحة منذ إقامة نظام التكاليف الحالي.
4. التكاليف الإضافية كبيرة وفي تزايد.
5. عندما تهمل الإدارة العليا أو رجال التسويق بدرجة كبيرة بيانات التكاليف الناتجة من النظام القائم عند وضع الأسعار أو عند إتخاذ القرارات الأخرى الخاصة بالمنتج.[1]

6. تغير تكنولوجيا الصنع بشكل كبير منذ إقامة نظام التكاليف الحالي. وعلى سبيل المثال إذا تحول المصنع إلى الأتمته الكاملة أو أعيد تصميم خطوط تدفق الإنتاج.

ويرى اخر ان عيوب مخل التكلفة على اساس النشاط تتمثل في مشكلة توافر البيانات وتكلفة التشغيل ومشكلة مقاومة العنصر البشري للتغيير ونقص الخبرات والتدريب[2]

وبذلك فإن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يتطلب كثير من الجهد.فالنظام يتتطلب فريق عمل يقوم بتجميع البيانات والتحقق منها كما يتطلب هذا النظام إستخدام برامج كمبيوتر متخصصة والتدريب عليها، وبالتالي فان تكاليف استخدام النظام تعتبر مرتفعة إذا ما قورنت بالمنافع المتوقعة منه[3].

وبسبب صعوبة جمع البيانات الخاصة بالأنشطة ومحركات التكاليف فقد طبق تحديد التكلفة على أساس النشاط بشكل واسع في الشركات التي تتمتع بدرجة عالية من الأتمته، حيث يمكن برمجة أجهزة الكمبيوتر في مثل هذه الشركات لتجمع بشكل روتيني البيانات الخاصة بأعداد الآلات أو بالتفتيش أو ما شابه ذلك، وحيث يمكن الحصول على هذه البيانات فوراً لأغراض تحديد تكاليف

---

[1] المرجع السابق، ص 239.

[2] د.رشيد الجمال ود.محمد عبد الغني ، **"محاسبة التكاليف المتقدمة"** الطبعة الاولى ،(الإسكندرية:مكتبة الوفاء القانونية، 2012م)ص108.

[3] د. سامية طلعت عباس جاب الله، ترشيد قرار إختيار نظام التكلفة على أساس النشاط بإستخدام منطق عدم التحديد (نموزج مقترح)".**مجلة الدراسات والبحوث التجارية"** السنة السابعة والعشرون –العدد الثاني ،المجلد الاول (2007م) ص133.

المنتجات، أما الشركات غير المؤتمته والتي تستخدم تحديد التكلفة على أساس النشاط فإنها تقصر نظامها على واحد أو إثنين من مراكز الأنشطة بسبب المشاكل المتعلقة بالقياس، وعندما يكون للشركة مركز أو مركزين للأنشطة فإنه يقال أن الشركة تطبق نظام تحديد تكلفة على أساس النشاط جزئياً وعندما تنمو الشركة وتقتني معدات أكثر فإنه يمكنها أن تطور نظام تحديد تكاليفها خطوة حتى يصبح تحديد التكلفة على أساس النشاط مستخدماً بشكل كامل.[1]

الظروف الداعمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

إن تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة هو عملية معقدة وشاملة تتطللب الخبرات وتستنفذ الكثير من موارد المنظمة، لذلك على الإدارة التأكد مسبقاً من أن المنافع المتوقعة أكبر من تكاليف تطبيق النظام.

ويمكن اعتبار الظروف والشروط التالية مشجعة لتطبيق النظام، بل قد يصبح التطبيق أمراً ضرورياً مع توافر تلك الظروف:

1. تعدد المنتجات وتنوع نماذجها الكبير مع اختلاف في أحجام إنتاجها، مما يجعل العملية الإنتاجية معقدة.

2. ازدياد الأنشطة المساندة كالتصميم الهندسي للمنتج وتصميم العمليات الإنتاجية وبرمجة الإنتاج والمعالجة الآلية للبيانات بالاستخدام المكثف للحاسوب وازدياد أهمية المحاسبة نتيجة نمو حاجات الإدارة إلى معلومات دقيقة وتحليلية.

3. ارتفاع نسبة التكاليف المساندة مع تضاؤل نسبة التكاليف المباشرة لليد العاملة نتيجة لما سبق، مما يجعل مسألة التخصيص الدقيق للتكاليف المساندة مهمة وجوهرية في ترشيد قرارات الإدارة.

4. تزايد استخدام نظم التصنيع المتقدمة باستخدام الإنسان الآلي، الأمر الذي يخلق طاقة إنتاجية كبيرة ويرفع نسبة التكاليف الثابتة في هيكل تكلفة المنظمة.

5. ازدياد حدة المنافسة محلياً وعالمياً بحيث يصبح تخفيض التكاليف هو استراتيجية الاستمرارية والمحافظة على حصة المنظمة في السوق.

[1] ري إتش جارسون وإريك نورين مرجع سابق، ص 239.

6. قصر العمر الإقتصادي للمنتج، مما يتطلب استبعاد بعض المنتجات وتطوير وإدخال منتجات جديدة باستمرار وبما ينسجم وتوقعات الزبائن الحاليين والمحتملين.[1]

قد يكون من غير الملائم تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط في بعض المنشأت لذا يجب على المنشآت الراغبة في التطبيق للنظام ان تحدد ماإذا كان للنظام مبرر إقتصادي ام لا من خلال دراسة تكلفة التطبيق للنظام والعائد من تطبيق النظام[2].

[1] د. أحمد كلبونة، د. رأفت سلامة، د. إيهاب نظمي، **"الأصول المحاسبية والأسس العلمية لمحاسبة التكاليف – المدخل النظري والتطبيقي"**، الطبعة الأولى، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2011م)، ص315

[2] د.عدنان بن عبد الله الملحم ، نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)دراسة تحليليةوتطبيقية على المنشآت الصناعية السعودية، **"مجلة البحوث المحاسبية"** المجلد السادس ، العدد الثاني ،(رجب 1423ه-سبتمبر 2002م)ص 109.

المبحث الثاني

مفهوم وأهداف نظام محاسبة المسئولية

نشآت محاسبة المسئولية كأسلوب يهدف إلى الرقابة وتقييم أداء العاملين في الوحدة الإقتصادية بمستوياتهم الإدارية المختلفة لمسآلتهم عن نتيجة أعمالهم مقارنة بالأداء المخطط ويتطلب تطبيق هذا الأسلوب تطوير الأنظمة المحاسبية بهدف مراقبة الأداء والتعرف على مشاكل تنفيذ الخطط لدى مختلف المستويات الإدارية.[1]

يتم تنظيم معظم المنشآت في شكل عدد من الوحدات الفرعية التي تؤدي وظائف مختلفة على سبيل المثال يوجد بالشركة الصناعية من الواجهة النموذجية إدارات خاصة بكل من المشتريات والإنتاج والمبيعات والشحنن والأفراد والمحاسبة والتمويل، وعادة ما يتم تقسيم هذه الإدارات إلى أقسام فرعية وفقاً لإختلاف خطوط الإنتاج أو المناطق الجغرافية والتنظيم على هذا النحو يمكن كل من المديرين والعاملين من التخصص في أنواع محددة من هذه الأنشطة ويساعد هذا التنظيم على إيجاد خطوط واضحة لمسئوليات الإدارة.[2]

تعتبر خطوط السلطة والإتصالات الإدارية بين الأقسام والفروع هي المحدد للسلطات والمستويات وكل ما كانت السلطات متوفرة لدى المسئول كأن من الأسهل تطبيق نظام محاسبة المسئولية لذلك يعتبر الهيكل التنظيمي اللامركزي افضل عند تطبيق محاسبة المسئولية.

مفهوم المسئولية:-

المسئولية هي الإلتزام بأداء مهام معينة بشكل يؤدي إلى تحقيق الأهداف من ناحية والإنسجام مع الأعمال الأخرى ذات الصلة من ناحية أخرى، والمسئولية تتعلق بكل مركز إداري وجوهرها هو القيام بالواجب ولا معنى لها إلا من حيث تطبيقها على الأفراد، ويمكن أن تكون المسئولية واجباً مستمراً أو تنتهي بإنتها العمل.[3]

---

[1] أ/ عثمان عتر، **محاسبة المسئولية**، منتدى المحاسبين العمانيين، (2010/7/22م)، موقع إلكتروني
http://omaac.com/vb/showthreed.php?+=263

[2] روبرت ميجر وآخرون، مرجع سابق، ص 10904.

[3] سنان المسوى، **الإدارة المعاصرة الأصول والتطبيقات**، (عمان: دار مجمد لاوي للنشر والتوزيع، 2004م) ص 176.

يلاحظ الباحث على التعريف أعلاه أنه ركز على تطبيق المعايير الموضوعه للمسئول أكثر من المسئولية نفسها ويعرف الباحث المسئولية بأنها:

إمكانية مساءلة الشخص المسئول عن المهام الموكل إليه أدآها بعد تفويضه للقيام بها وإعطاءه السلطة اللازمة للقيام بهذه المهام.

مفهوم محاسبة المسئولية:-

هو نظام يقوم على الإحتفاظ بسجلات مالية مع التأكيد على تحديد الأشخاص الذين يتحملون مسئولية كل جزء منها ويتسم النظام بالمرونة والسرعة في الكشف عن المعلومات بالإضافة إلى تحديد مسئولية كل شخص، وذلك حسب مركزه الوظيفي.[1]

يرى الباحث أن هذا التعريف ركز على المسئولية على التسجيل في السجلات المالية ولم يهتم بالمسئوليات الأخرى التي تنطوي ضمن نظام محاسبة المسئولية.

ويرى آخر:

هي نظام علمي شامل يربط فيما بين التنظيم الإداري والنظام المحاسبي من خلال تقسيم المشروع إلى مراكز مسؤولية تساعد في ربط الأداء بالأشخاص المسئولين عن هذا الأداء، وذلك من خلال نظام متكامل من التقارير يعتمد على تطبيق مبدأ الرقابة بالإستثناء، بما يساعد في عمليات التخطيط والتنظيم والرقابة وتقييم الأداء.

كما تعد محاسبة المسؤولية التطبيق العملي لأسلوب اللامركزية في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء، ويعرف الجداوي محاسبة التكاليف بأنها نظام لإعداد تقارير الأداء التي تمكن من قياس نتائج النشاط المؤدي والقرارات المتخذة بمعرفة السلطات أو مراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي للمنشأة، حيث يتم بموجب هذا النظام تحديد الأهداف المقرر تحقيقها لكل مركز من مراكز المسؤولية الذي يمنح الصلاحيات اللازمة لتمكينه من تنفيذ الهدف أو الأهداف المقررة له ومحاسبته عن الإنحرافات وتقويم كفاءة أداءه من خلال ما يتحقق من من نتائج.[2]

---

[1] د/ صبري ماهر مشتهى ود/ حمدان محمد حياصات، **"**أثر أساس الإستحقاق المعدد في تطبيق محاسبة المسئولية في الدوائر الحكومية دليل من الأردن"، **مجلة الإدارة العامة**، المجلد الخمسون، العدد الثاني (ربيع الآخر 1431هـ الموافق أبريل 2010م) ص 240.

[2] د. مصطفى يوسف كافي وآخرون، **المحاسبة الإدارية**، الطبعة الأولى، (عمان: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، 1433هـ - 2012م) ص ص42

يتضح من التعريف السابق ما يلي:

1. أن محاسبة المسؤولية نظام رقابي يتطلبه الإتجاه اللامركزي للإدارة، وهي تهدف من خلال النظام الرقابي إلى ما يلي:

أ) التحقق من الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة خلال فترة زمنية معينة.

ب) التحقق من التكامل الداخلي بين إدارات وأقسام المنشأة بما يساعد على تحقيق الأهداف.

ج) اقتراح الوسائل المناسبة لمعالجة الإنحرافات عن الأهداف.

2. إن تطبيق محاسبة المسؤولية يتطلب تقسيم المنشأة إلى وحدات تنظيمية صغيرة تسمى مراكز المسؤولية.

3. يكون مركز المسؤولية تحت إمرة شخص معين، تكون لقراراته قوة تأثير على عناصر المدخلات وأيضاً المخرجات في حدود معينة تتصف بالوضوح التام، بعبارة أخرى يكون هذا الشخص مسؤولاً عن تحقيق أهداف مركز المسؤولية وفقاً لسياسات وخطط المنشأة ككل، وذلك في حدود السلطات الممنوحة له، وفي كل مركز يتم تحديد المعدلات المعيارية لأنشطته حيث يجري مقارنتها بنتائج الأداء الفعلي لتحديد الإنحرافات.

تعريف أخر:

محاسبة المسئولية هي ذلك النظام الذي يتعرف على مختلف مراكز القرارات ويربط الأداء والتكاليف في هذه المراكز بالمدير المسئول عنها الأمر الذي يحقق ربط الرقابة المحاسبية بالهيكل التنظيمي ويقوم على تقويم أداء المسئولين عن تلك المراكز التي تسمى مركز مسئولية إستناداً إلى العوامل الخاضعة لرقابتهم.[1]

وعرف نظام محاسبة المسئولية بأنها أداء تهدف إلى رقابة وتقييم أداء العاملين في مراكز المسئولية بمختلف مستوياتهم الإدارية، وذلك من خلال الربط بين نشوء التكاليف وبين تصرفات

[1] محاسبة المسئولية، منتدى التعمير للمحاسبين العرب والليبيين، (الأحد 19/ديسمبر 2010م) موقع إلكتروني، http://casbu.yoo7.com/t103-topic

العاملين المسببه لهذه التكاليف وتتم عملية المراقبة من خلال تحديد مراكزالتكلفة والإيراد والربحية بوصفها مراكز مسئولية تحل فيها كل عناصر التكلفة التي يكون مدير المركز مسئولاً عنها بشكل معياري.[1]

يلاحظ على التعريف السابق أنه شامل لكل المسئوليات التي تلقى على مدير مركز المسئولية.

تعريف محاسبة المسؤولية:

هي نظام علمي شامل يربط فيما بين التنظيم الإداري والنظام المحاسبي من خلال تقسيم المشروع إلى مراكز مسؤولية تساعد في ربط الأداء بالأشخاص المسئولين عن هذا الأداء، وذلك من خلال نظام متكامل من التقارير يعتمد على تطبيق مبدأ الرقابة بالاستثماء، بما يساعد في عمليات التخطيط والتنظيم والرقابة وتقييم الأداء.[2]

محاسبة المسئولية: نظام يقوم على افتراض أن التكاليف الممتكبدة يجب أن تكون مسئولية شخص واحد في مكان من الشركة يعرف بمركز المسئولية، فتكلفة الإيجار على سبيل المثال تستند مسئوليتها للشخص الذي يتفاوض على الإيجار ويوقع على عقد الإجار وراتب الموظف تقع مسئوليته على عاتق المدير المباشر وينطبق هذا المفهوم على تكلفة المنتجات على كل مركز مسئولية لديه التكاليف المعيارية والتي تقع مسئوليتها على مدير المشتريات والذي يعتبر مسئولاً عن الشراء بالسعر المعياري.[3]

كما تعد محاسبة المسؤولية التطبيق العملي لأسلوب اللامركزية في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء، ويعرف الجداوي محاسبة التكاليف بأنهانظام لإعداد تقارير الأداء التي تمكن من قياس نتائج النشاط المؤدي والقرارات المتخذة بمعرفة السلطات أو مراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي للمنشأة، حيث يتم بموجب هذا النظام تحديد الأهداف المقرر تحقيقها لكل مركز من مراكز المسؤولية الذي يمنح الصلاحيات اللازمة لتمكينه من تنفيذ الهدف أو الأهداف المقررة له ومحاسبته عن الإنحرافات وتقويم كفاءة أداءه من خلال ما يتحقق من نتائج.

---

[1] د/ صبري ماهر مشتهى، مرجع سابق، ص 240.

[2] د. مصطفى يوسف كافي وآخرون، **المحاسبة الإدارية**، (عمان: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، 2012م)، ص336

[3] Steven M, Bragg, **"Management Accounting Best Practices"**, (Canada: John Wile & Sons, inl, 2007). P217

ويتضح من التعريف السابق ما يلي:

1. إن محاسبة المسؤولية نظام رقابي يتطلبه الإتجاه اللامركزي للإدارة، وهي تهدف من خلال النظام الرقابي إلى ما يلي:

أ. التحقق من الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة خلال فترة زمنية معينة.

ب. التحقق من التكامل الداخلي بين إدارات وأقسام المنشأة بما يساعد على تحقيق الأهداف.

ج. اقتراح الوسائل المناسبة لمعالجة الإنحرافات عن الأهداف.

2. إن تطبيق محاسبة المسئولية يتطلب تقسيم المنشأة إلى وحدات تنظيمية صغيرة تسمى مراكز المسؤولية.

3. يكون مركز المسؤولية تحت إمرة شخص معين، تكون لقراراته قوة تأثير على عناصر المدخلات وأيضاً المخرجات في حدود معينة تتصف بالوضوح التام، بعبارة أخرى يكون هذا الشخص مسؤولاً عن تحقيق أهداف مركز المسؤولية وفقاً لسياسات وخطط المنشأة ككل، وذلك في حدود السلطات الممنوحة له، وفي كل مركز يتم تحدد المعدلات المعيارية لأنشطته، حيث يجري مقارنتها بنتائج الأداء الفعلي لتحديد الإنحرافات.

مفهوم اللامركزية:

تتمثل اللامركزية من حيث المفهوم العام، أن تقوم الإدارة العليا بتفويض بعض صلاحياتها لإدارات ذات مستوى أقل، مثال أن يقوم بتفويض سلطة اتخاذ بعض القرارات التي كانت حكراً عليها لإدارة ذات مستوى متوسط أو حتى متدني وذلك من أجل تخفيف العبء على الإدارة العليا وخاصة فيما يتعلق بالأعمال التنفيذية الروتينية.

1) إيجابيات اللامركزية الإدارية:

أ. تخفيف العبء عن الإدارة العليا فيما يخص الأعمال الروتينية وذلك كي تتفرغ تلك الإدارة للإهتمام بالقضايا الهامة وذات البعد الاستراتيجي.

ب. تحفيز الإدارة المتوسطة للإرتقاء بمستوى قدرتها على اتخاذ القرار ومن ثم تنفيذه.

ج. لتعزيز الكفاءة الإنتاجية، كون موقع اتخاذ القرار يكون أكثر قرباً من موقع تنفيذه، وبالتالي يسهل الإشراف عليه مباشرة.

د. القيام بعملية التعرف على الأشخاص ذوي الكفاءة الإدارية في الإدارة المتوسطة وذوي القدرة في اتخاذ القرارات الصحيحة.

2) سلبيات اللامركزية:

أ. قد تتسبب اللامركزية في قيام ما يسمى بتضارب المصالح بين الأقسام المختلفة في الإدارة الواحدة، حيث يسعى كل قسم منفرداً في القيام بأنشطته بعيداً عن الأقسام الأخرى، ودون الأخذ في الإعتبار المصلحة العليا للوحدة.

ب. تكرار بعض المناصب القيادية والتنفيذية في الأقسام في الوحدة الإدارية الواحدة، حيث يحدث أن تتكرر الوظيفة الواحدة في كل قسم.

ج. ارتفاع تكاليف الرقابة الإدارية، واختلاف مصادر المعلومات وزيادة تكلفتها.

وعلى الرغم من كل ما سبق الإشارة إليه من إيجابيات وسلبيات اللامركزية الإدارية، فقد استمر الأمر على اتباع اللامركزية وذلك لأسباب كثيرة لا يمكن التغاضي عنها، ومن أهمها اتساع حجم الأعمال والشركات الحديثة وتموضعها في أكثر من بلد، وحتى في أكثر مكان في البلد الواحد.

ولهذا، كان من الضروري إيجاد ضوابط ومعايير معينة للرقابة، وذلك من أجل التأكد من قيام تلك الإدارات والأقسام – الكثيرة والمتباعدة – بتنفيذ السياسة العليا للشركة، ومن هنا قام يمكن أن نطلق عليه (محاسبة المسؤولية).[1]

يرى اخر ان سلبيات اللامركزية هي:

1. قد يتخذ المديرين بالمستوى الأدنى قرارات بدون تفهم الصورة الشاملة، فبالرغم من أن الإدارة العليا لديها معلومات أقل عن العمليات التشغيلية، إلا أنها أكثر معرفة بالمعلومات الأشمل عن الشركة ككل وارتباط باستراتيجية الشركة.

[1] د. عامر عبدالله، د. زهير الحدرب، **"المحاسبة الإدارية"**، الطبعة الأولى، (عمان: دار البداية للنشر، 1431هـ - 2010م)، ص180

2. في الشركات المدارة لا مركزياً قد يوجد نقص في التنسيق بين المديرين التنفيذيين، ويمكن تخفيض هذه المشكلة بالتوضيح الكامل لاستراتيجية الشركة وتوصيلها بطريقة فعالة خلال الهيكل التنظيمي للشركة واستخدام أسلوب بطاقة الأداء المتوازن.

3. قد يكون للمديرين بالمستويات الأدنى أهداف تختلف عن تلك الخاصة بالشركة ككل، فمثلاً قد يهتم بعض المديرين بزيادة عدد العاملين بإدارتهم لتضخيمها وذلك أكثر من اهتمامهم بزيادة ربحية الشركة.

4. قد يصعب نشر الأفكار الإبتكارية في الشركات اللامركزية، فقد يكون لأحد العاملين أفكار رائعة تفيد الأقسام الأخرى بالشركة، ولكن بدون قرارات مركزية داعمة قد لا يتم مشاركة هذه الأفكار واتباعها في بقية الأقسام، ويمكن تخفيض هذه المشكلة بالاستخدام الفعال لشبكة المعلومات الداخلية لتوصيل أفكار العاملين للجميع.[1]

أهداف محاسبة المسؤولية:-

جآت محاسبة المسئولية لتحقيق أهداف العمل الجماعي وتحقيق مبداء تفويض السلطات وتفعيل التقارير الرقابية واهداف محاسبة المسئولية عموما هي:

1- تمثل محاسبة المسؤولية مدخلا لتطوير المحاسبة وتقاريرها الرقابية دون تغيير في نظرية المحاسبة ومبادئها فتطبيق هذا النظام يتطلب فقط إعادة صياغة النظام المحاسبي ونظام التقارير من أجل الربط المباشر بالهيكل الإداري للمنظمة الاقتصادية.

2- يهدف الربط المباشر بين النظام المحاسبي والهيكل الإداري إلى تبويب وتجميع وتحليل عناصر التكاليف والإيرادات لكل مركز مسؤولية على حدا للرقابة على التنفيذ بالمقارنة بين المخطط والمنفذ بهدف تحديد حجم الانحرافات وتشخيص أسبابها والتقرير عنها تمهيدا لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لهذه الانحرافات.

3- يعتمد نظام محاسبة المسؤولية على إيجاد علاقة مباشرة بين عناصر التكاليف والإيرادات وبين الأشخاص المسؤولين عن إنشائها فهذه العلاقة المباشرة هي أساس الحكم والمساءلة الموضوعية لذلك يتم كما ذكرنا تقسيم التكاليف والإيرادات إلى بنود قابلة للتحكم والرقابة وغير قابلة للرقابة فالقابلية للتحكم والرقابة تسمح بتتبع المسؤولية وتتبع البنود نفسها.

[1] د. محمد الفيومي محمد، **المحاسبة الاستراتيجية**، (الاسكندرية: دار التعليم الجامعي، 2012م)، ص ص104-105

4- يعتمد نظام محاسبة المسؤولية إداريا على التنظيم اللامركزي ومحاسبيا على المبادئ المحاسبية المقبولة في كل من نظام المحاسبة المالية ونظام محاسبة التكاليف المعيارية والفعلية إضافة إلى نظام تقارير لتقييم الأداء مع ربط هذه النظم بالمستويات الإدارية.[1]

5- تسمح محاسبة المسؤولية بالرقابة عند المنبع وبذلك تحقق رقابة فعالة لأنها تتبع بنود التكاليف والإيرادات في النقطة التي يحدث فيها إنفاق التكاليف أو خلق الإيرادات بالنسبة لكل مركز مسؤولية على حدا.

6- تساعد على تقييم الأداء الخاص بكل مستوى من المستويات الإدارية في الهيكل التنظيمي بصورة مستقلة وتقييم أداء الوحدة الاقتصادية ككل. فمحاسبة المسؤولية هي أسلوب رقابي يهدف إلى متابعة تنفيذ الخطط والتقرير عن الانحرافات الطارئة وصعوبات التنفيذ لاتخاذ القرارات التصحيحية.

7- تساهم محاسبة المسؤولية في تطبيق نظام الإدارة بالأهداف وذلك بالربط بين الموازنات التخطيطية وبين مراكز المسؤولية.

8- يؤدي تطبيق نظام محاسبة المسؤولية إلى تطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء فأي مركز مسؤولية لايمارس ولا يراقب من العمليات إلا ما يؤهله موقعه التنظيمي لذلك ويجب عدم تبليغ الإدارة العليا إلا عند الضرورة لتصحيح الانحرافات.

المبادئ التي ترتكز عليها محاسبة المسؤولية:-

هناك عدد من المبادي التي تقوم عليها محاسبة المسئولية هي :

1- وحدات الإشراف والمسؤولية (مراكز المسؤولية): ويتم ذلك بتقسيم الوحدة الاقتصادية إلى وحدات إشراف ومسؤولية حتى يمكن تحديد المسؤول عن الانفاق والإيراد في حدود منطقة نفوذه مع مراعاة أن تمثل هذه المراكز أقساما طبيعية للمنشأة.

2- تقييم الأداء في كل مركز من مراكز المسؤولية بعد تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى مراكز مسؤولية يتم وضع الأنماط أو المعايير للأداء المستقبلي وذلك بالنسبة لكل عنصر من عناصر التكاليف

[1] د/ عبد الناصر، **نظام محاسبة المسئولية، (المتطلبات – المقومات – خطوات التطبيق)**، منتدى المحاسبين العرب (2009/3/9م) موقع إلكتروني :http://www.acc4arab.com/acc/showthreed.php?t=6518

والإيرادات في كل مركز من مراكز المسؤولية وبمقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط أولا بأول وبمعرفة المشرف على مركز المسؤولية يمكن التعرف على انحرافات عن الأداء المخطط مما يمكن من اتخاذ الإجراءات المصححة أولا بأول و يتم وضع معدلات الأداء بصورة تكاليف معيارية وبهذا يمكن تحقيق الرقابة المانعة قبل الأداء والرقابة على الأداء.

يلي عملية وضع المعايير عملية القيام بتقييم الأداء وتتم على ثلاث خطوات وهي:[1]

أ- إجراء مقارنات بين الخطط والأهداف الموضوعة وبين نتائج الممارسة الفعلية للنشاط كما تعكسها البيانات المجمعة بعد تحليلها من ناحية أخرى وعلى ضوء المقارنة يتم تحديد مدى تحقق الخطط والأهداف ومدى الانحراف عن التنفيذ

ب- تفسير الانحرافات الناتجة عن التنفيذ الفعلي بالمقارنة مع الأهداف والخطط ويعتبر تفسير الانحرافات ركنا أساسيا لعملية التقييم لأنه يؤدي إلى تتبع العلاقات السببية لهذه الانحرافات حتى مصادرها الفعلية

ج – التحديد الواضح لمراكز المسؤولية أي المراكز التي تسببت قراراتها وأنشطتها في حدوث انحرافات في النتائج

3- فصل عناصر التكاليف التي يمكن مراقبتها عند كل مستوى إداري عن التكاليف التي لايمكن مراقبتها أو التحكم بها:

وتشتمل التكاليف التي يمكن التحكم بها على تلك العناصر التي يمكن تغييرها بصورة فعالة من أحد المسؤولين في مستوى إداري معين وليس بشكل مطلق بل شخص له تأثير واضح وكبير على مقدار التكاليف. فالمشرف يكون مسؤولا فقط عن التكاليف التي يمكن التحكم بها فعلا ومع ذلك تشتمل تقارير المراكز على التكاليف التي لايمكن التحكم بها إلا أن هذه التكاليف تكون خاضعة لرقابة مستوى إداري أعلى ومن ثم تدخل في نطاق مسؤوليته.

4-إتباع مبدأ الإدارة بالاستثناء: يقتضي بضرورة بالتركيز على تلك الانحرافات التي ترى أنها ذات أهمية خاصة من ناحية القيمة أو التأثير على الأنشطة المختلفة للوحدة الاقتصادية

[1] أ /عثمان عتر، محاسبة المسئوليه، مدونة صالح محمد القرا، موقع إنترنت
http://sqarra.wordpress.com/aca1

وتعتبر أهمية الانحراف هي الأساس في اتخاذ القرار وتقصي أسبابه ومحاولة تصحيحه ويعتبر هذا المبدأ تطبيقا لمبدأ التكلفة والمنفعة حيث تقوم الإدارة عادة بتقصي أسباب الانحراف إذا كان مهما أو جوهريا.

أركان محاسبة المسؤولية:-

نظام محاسبة المسئولية له خمسة اركان هي :

1- وجود معيار علمي لتقييم الأداء (التكاليف المعيارية)

2- وجود شخص مسؤول عن الأداء.

3- تحديد التكاليف التي تخضع لرقابة المسؤول.

4- وجود تقارير تقدم إلى المسؤول في المستوى الأعلى تتضمن كمية وقيمة الانحرافات بين التكلفة المعيارية والفعلية.

5- استخدام التقارير المرفوعة لتقييم الأداء.[1]

مقومات نظام محاسبة المسئولية:

حتى يتم لمحاسبة المسئولية تحقيق أهدافها، لا بد لها من مقومات أساسية تقوم عليها، وهي:

أ/ تحديد مراكز المسئولية:-

من المقومات الأساسية التي يعتمد عليها نظام محاسبة المسئولية هو تقسيم المنشأة الى مراكز مسئولية Responsibility Centers ، حتى يمكن تحديد المسئولية عن الإنفاق والإيراد، وحتى يمكن محاسبة المسئول عن مركز المسئولية عن إحداث التكاليف والإيرادات في حدود منطقة نفوذه، وتعتبر مراكز المسئولية وحدات إدارية فرعية في التنظيم، تقع تحت إشراف ومسئولية شخص إداري مسئول، ويمثل كل مركز مسئولية مجال نشاط فني أو إداري يتم تنفيذه وفق موازنة وخطة محددة، وتحت إشراف ومسئولية محددة. وجرت العادة على تقسيم مراكز المسئولية الى:

1. مركز التكلفة: Cost Center:-

[1] المصدر السابق.

مركز التكلفة هو دائرة النشاط التي يتم محاسبة المسئول عنها "المدير" عن ما يحدث بها من تكاليف فقد وفقاً لذلك فإن مراكز التكلفة تعني أن عناصر التكاليف كلها أو بعضها تدخل في نطاق وتحكم ورقابة ومسئولية مدير مركز التكلفة.

تجدر الإشارة إلى أن مراكز التكلفة هي أكثر استخداماً من بين مراكز المسئولية، والسبب في ذلك يرجع إلى أن كثيراً من مراكز المسئولية الأخرى، وذلك لأنه من السهل حصر وقياس التكاليف المتعلقة بأي دائرة نشاط بالمنشأة مقابل ذلك فإن هناك صعوبة قياس المنافع "الأرباح" في دوائر النشاط المتعلقة بالمنشأة، وكما ذكرنا ففي مركز التكلفة يسئل المدير عن التكاليف القابلة للتحكم والمراقبة فقط.

تجدر الإشارة إلى أن تحديد تكاليف مراكز التكلفة من الصعوبة بمكان بمعنى أن تحديد ما يجب أن يتحمله كل مركز تكلفة من التكاليف يعتبر مشكلة حرجة Critical Problem عند تقويم أداء مدراء مراكز التكلفة وقد يؤثر ذلك على رقابة التكاليف بصورة عامة.[1]

2. مركز الإيراد: Revenue Center:-

يكون مدير مركز الإيراد مسئولاً عن تحقيق الإيرادات بصورة أساسية، ويعتبر قسم المبيعات من الأمثلة البارزة على مركز الإيراد، فمدير قسم المبيعات يكون مسئولاً أساساً عن تحقيق الإيرادات ببيع المنتجات، ولمعرفة فيما إذا كان مركزاً معيناً في المنشأة هو مركز إيراد أم لا، فإنه يجب التركيز على قرارات مدير المركز ومعرفة فيما إذا كانت تلك القرارات لها علاقة بالإيرادات وتؤثر عليها أم لا.

كل هذه المراكز مجتمعة تشكل أساس محاسبة المسئولية، وهذا يمكن تطبيقه على كل المستويات، أو للمنشأة ككل، الأقسام، القطاعات، الفروع، الإدارات، الأعمال، المنتجات، أو العمليات تبعاً لأهمية القياس في نقطة تنظيمية ما، وتوافر المعلومات وأهميتها وتكلفتها.

3. مراكز الربحية Profit Centers:-

مركز الربحية هو دائرة النشاط التي يتم محاسبة المسؤول عنها (المدير) عن ما يحدث بها من تكاليف وما تحققه من إيرادات، وكأن مركز الربحية يعد منشأة مستقله (لها إيرادتها وتكاليفها المستقله) داخل المنشأة الأصلية.

[1] د. الهادي آدم محمد ابراهيم، **"المحاسبة الإدارية"**، الطبعة العاشرة، (أمدرمان: جامعة القرآن الكريم للعلوم الإسلامية، 1432هـ - 2011م)، ص172

فهدف المنشأة ككل هو تحقيق الأرباح، وهو نفس ما يهدف إليه المسؤول عن مركز الربحية، وبالقطع لو تمكن مدير كل مركز ربحية من تعظيم ارباحه وتحقيق أمثل قيمة لها ومع ذلك فإنه يجب أو يراعى أن تعظيم أرباح كل مركزربحية قد لا يقود إلى تعظيم أرباح المنشأة ككل، والسبب في هذا أن تعظيم أرباح أحد مراكز الربحية

قد يكون سبباً في إيذاء وضرر مركز أو مراكز ربحية أخرى، وبالضرورة قد يكون سبباً في إلحاق الضرر بالمنشأة ككل.[1]

وبرغم أهمية الأخذ بمفهوم مراكز الربحية في تحقيق الرقابة وتقييم الأداء (لأن التقييم والمساءلة هنا تشمل الإيرادات والتكاليف معاً بعكس مركز التكلفة حيث تنحصر المساءلة فقط في عناصر التكاليف) إلا أن كثيراً من أنشطة المنشأة وأقسامها لا يمكن إعتبارها مراكز ربحية، فقسم الأدوات المنزلية – في محلات الأقسام – يمكن إعتباره مركز ربحية له تكاليفه وإيراداته المستقله عن باقي الأقسام، وهي تكاليف وإيرادات تخضع إلى درجة كبيرة – لرقابة وتحكم المسؤول عن القسم، بعكس قسم الحسابات – في محلات الأقسام – فإنه وإن كان يسهل حصر وتحديد تكاليفه إلا أنه يصعب قياس منافعه أو إيراداته، ومن هنا يكون من الأفضل إعتباره مركز تكلفة، أي مساءلة محاسبة المسؤول عنه عن ما يحدث به من تكاليف فقط، ومن هنا فإنه يمكن القول بأن العبرة هي تحديد نوع وحجم السلطة والمسؤولية لكل مدير مركز (هل هي سلطة ومساءلة عن التكاليف فقط – في حالة مراكز التكلفة – أم سلطة مساءلة عن التكاليف والإيرادات معاً – في حالة مراكز الربحية)، وبالتالي تحديد نوعية تقارير المسؤولية التي يكون من شأنها قياس أداء هذه المراكز كأحسن ما يمكن.[2]

بصفة عامة فإن هناك ثلاث معايير يمكن في ضوئها الأخذ بفكرة مراكز الربحية:

أ. أن تتضمن المنشأة وحدتين أو أكثر يمكن قياس إيرادات وتكاليف كل منها بشكل منفصل.

ب. يجب أن يتوافر لإدارة كل وحدة القدرة على الرقابة والتحكم في هذه الإيرادات مثل التكاليف (وبالطبع فإن سلطة التأثير على الربح – الفرق بين الإيرادات والتكاليف – بحيث أن يصاحبها مساءلة حقيقية عن حجم هذا الربح).

---

[1] د/ ليزي هيجر ود/ سيرج ماتولونس، **المحاسبة الإدارية**،ترجمة: عبد الرحيم الكتم، سلسلة الرضاء للمعلومات، كتاب رقم 193، (دمشق: دار الرضاء للمعلومات، 2002م)، ص 461.

[2] المرجع السابق، ص 461.

ج. يجب تحديد ربحية كل وحدة (مركز) والتقرير عنها بإنتظام إلى الإدارة العليا، كي تتمكن من رقابة وتقييم أداء هذه الوحدات (المراكز).

هذا ويلاحظ أن تحديد ربحية مركز المسؤولية يشبه إلى حد كبير تحديد ربحية منشأة فردية، الفرق الوحيد هو أنه قد يكون هناك بعض الصعوبات، أن تخصيص بعض التكاليف العامة على مراكز الربحية، فتكاليف الإدارة العليا.. البحوث والتطوير.. وخدمات الكمبيوتر المركزي، تعد تكاليف عامة تخص كل المراكز في المنشأة، وبالتالي يجب تخصيصها بأساس أو آخر على مراكز المسؤولية، لكن يجب أن يكون واضحاً أنه ما لم يتم هذا التخصيص بدقة فإن المعلومات عن ربحية مركز المسئولية تكون قليلة الفائدة، ومن هنا فإنه يكون من الأفضل تحديد ربحية كل مركز قبل تخصيص هذه التكاليف العامة ثم تحديد ربحية المركز بعد هذا التخصيص.[1]

4. مراكز الإستثمار:-

هو أي مركز مسؤولية داخل المنظمة يكون مديره مسؤولاً عن التكاليف والإيرادات، بالإضافة إلى الاستثمارات التي استخدمها في تحقيق العائد.[2]

او مركز الإستثمار هو دائرة النشاط الذي يتم محاسبة المسؤول عنها (المدير) عن العائد على ما تم إستثماره بها من موارد. فهناك الكثير ممن يعتقد بعدم كفاية صافي الربح وحده لتقييم أداء الأقسام، السبب في ذلك أن هذا المقياس – أي الربح – يتجاهل قيمة أصول المستثمرة في كل قسم.

1. مجموع مجمع الأصول Total Gross Assets: وهو يشمل كافة الإستثمارات بالقسم دون أخذ حسابات هذه الأصول المقابلة، كمجمع إستهلاك هذه الأصول مثلاً.
2. مجموع صافي الأصول Total Net Assets: وهو يشمل كافة الأصول المستثمرة في القسم مطروحاً منها حسابات هذه الأصول المقابلة.
3. مجموع صافي الأصول المستخدمة Total Net Assets Employed: وهويشمل كافة الأصول المستخدمة فعلاً في القسم بمعنى أنه يستبعد من صافي أصول القسم تلك الأصول التي لا تعمل.

---

[1] المرجع السابق، ص 462.

[2] سرحان زيادة حوري، أحمد محمد الهدى، "مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الجامعات الأردنية – دراسة ميدانية"، **المجلة الأردنية في إدارة الأعمال**، المجلد التاسع، (العدد الثاني، 2013)، ص374

4. حقوق المساهمين Stockholders Equity: ويهتم هذا الأساس بإلقاء الضوء على العائد بالنسبة للمستثمرين Investors ويشمل مساهمة رأس المال فضلاً عن الفائض المحتجز Earnings Retainedفي المنشأة والتي تعمل كفروع Divison لهذه المنشأة الأم أو الأصل Parent.
5. أسس أخرى، أن أي أساس آخر لتحديد قيمة الموارد المستثمرة في القسم يمكن أن يستخدم شريطة أن ترى الإدارة مناسبة لقياس وتقييم أداء هذا القسم.. كرأس المال العامل Working Capital أو الأصول الثابتة Fixed Assets وغير ذلك من الأسس التي يمكن إستخدامها في حساب وقياس العائد على الإستثمار.

ب/ تحديد معايير الأداء:-

لكي يتم محاسبة المديرين على نتائج أعمالهم فلا بد من وجود معايير أو مؤشرات أو مقاييس نموذجية للحكم على مدى كفاءة أدائهم الفعلي، وفاعليتهم في تحقيق أهداف الخطة المعتمدة.

ويعرف المعيار بأنه:" إرشاد أو نموذج يستخدم لقياس الأداء"،كما تشير كلمة معيار إلى: " أداة قياس أو نمط يستخدم للقياس عليه بهدف التعرف على أي فروق"، ويعبر المعيار عن المقياس الذي على أساسه يتم تقويم أداء الشيء الذي يتم قياسه.

المعيار لا بد وأن يتناسب مع الغرض المعد من أجله المعيار، ولا بد وأن يتناسب مع الظروف المحيطة بالتشغيل، والتسهيلات المتاحة في المنشأة والإمكانات البشرية والمادية عامة، ويتم التوصل إلى المعيار على أساس تجارب عملية وأبحاث علمية. [1]

تعتبر المقارنات خير مثال على المعايير، حيث يمكن مقارنة نتائج الفترة الحالية بنتائج الفترة أو الفترات السابقة، فالأداء السابق يمكن أن يعتبر مقياساً للحكم على النتائج الحالية.

ج/ اختلاف أساليب الرقابة المستخدمة باختلاف المستويات الإدارية:-

يجب أن تكون أساليب الرقابة المستخدمة مناسبة للمستويات الإدارية المختلفة، فعلى مستوى العمال فإن الملاحظة العينية والتصرف المباشر يعتبر كل منهما أسلوباً هاماً، حيث إنه يوقف أو يمنع الضياع قبل أن يبدأ أو بمجرد أن يكتشف، وعند مستوى المشرفين على العمال فإن الملاحظة العينية تعتبر وسيلة هامة، ولكنها يجب أن تطبق على أساس العينات، حيث إن رئيس العمال يقوم بالإشراف

[1] العدناني، محاسبة المسئولية، منتدى المحاسبين الأردنيين والعرب، (الأثنين 12 أبريل 2010م)، موقع إلكتروني
http://www.aazs.net/t4663-topic

على عدد كبير من العمال، وعلى ذلك فهو يراقب الأداء عن طريق تقارير أداء يومية أو أسبوعية في صورة كمية تعمل على تعويض الملاحظة المحدودة.

أما عند مستوى رؤساء الأقسام الإنتاجية فإن رئيس القسم لا يكون عادة في مركز يؤهله لاستخدام الملاحظة العينية، إذ يشرف على عدد كبير من العمال، لذلك فهو يعتمد على تقارير أداء منتظمة معبرة في صورة كمية ومالية، ولا تعدو أن تكون هذه التقارير مجرد ملخصات رؤساء العمال.

أما في أعلى المستويات الإدارية فإن مدير المصنع لا يختص فقط بأداء المصنع اليومي ولكنه مسئولاً عن التنسيق بين الأنشطة المختلفة، ورسم السياسات الإنتاجية، والإشراف على وضع البرامج اللازمة لتنفيذها، لذلك كثيراً ما يعتمد على التقارير المختصة المعبرة في صورة كمية ومالية، بالإضافة إلى رسوم بيانية تعبر عن التغيرات في أوجه النشاط الإنتاجية. [1]

د/ إتباع مبدأ الإدارة بالاستثناء في عرض نتائج مراكز المسئولية:-

يقتضي تطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء أن يرفع فقط للمستوى الإداري المعين تلك العمليات غير العادية التي تتطلب اتخاذ بعض الإجراءات من الأشخاص المسئولين، وهذا يعني أن العمليات غير المرفوعة تسير طبقاً للخطة، أو البرنامج، أو المعايير الموضوعة، وأنه ليس من الضروري أن تتابع الإدارة كل التفصيلات.

هـ/ توافر نظام عادل للحوافز:-

بعد مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط باستخدام تقارير المستويات الإدارية تطبيقاً لنظام محاسبة المسئولية ، لا بد من توفر نظام يتم بمقتضاه مجازاة المهملين، وتشجيع المجدين، ورفع روحهم المعنوية عن طريق المكافئات المادية والمعنوية مما يساعد على خفض التكاليف وزيادة الإيرادات، وتحقيق الأهداف.

يعرف الحافز بأنه: " كل أشكال العائدات المالية والخدمات المادية والفوائد الأخرى التي يستلمها العاملون كجزء من علاقات العمل ، فهي كل الأدوات والخطط والوسائل التي تهيؤها الإدارة لحث العاملين على أداء عمل معين بشكل جيد "، وللحوافز أثرها على زيادة الإنتاج، فهي تحرك جهود

[1] العدناني، **محاسبة المسئولية**، منتدى المحاسبين الأردنيين والعرب، (الأثنين 12 أبريل 2010م)، موقع إلكتروني
http://www.aazs.net/t4663-topic

الأفراد نحو أهداف معينة تسعى المنشأة إلى تحقيقها، وقد تأخذ الحوافز أشكالاً متعددة أو مختلفة مثل، ربط الأجور بالإنتاج ونظام الحوافز، العلاوات السنوية، وتوزيع جزء من الأرباح على العاملين، الترقيات وغيرها، تطبيق نظام الأجور على أساس القطعة أو الإنتاج.

لذلك يجب ربط نظام محاسبة المسئولية ونتائجه بتطبيق مبدأ الثواب والعقاب وذلك بهدف ربط أهداف العاملين في المنشأة بالتقدم والارتقاء، ورفع مستوى المعيشة بأهداف المنشأة، فيعملون كوحدة واحدة، ويشعرون أن تحقيق خطة المنشأة هو تحقيق لأهدافهم الشخصية أيضاً. [1]

متطلبات تطبيق محاسبة المسؤولية:-

حتي يتثنى تطبيق نظام محاسبة المسئولية يجب توفر ثمانية متطلبات هي [2]:

1-حصر تام لعناصر التكاليف والخدمات وعناصر الإنتاج والإيرادات وغير ذلك مما يلزم عادة لنشاط الوحدة الواحدة أو مركز المسؤولية.

2- الفصل بين عناصر التكاليف الثابتة والمتغيرة بهدف ربط العناصر التي لها علاقة بمركز المسؤولية وإبعاد العناصر التي تعتبر في مسؤولية مراكز أخرى كما هو الحال تجاه كثير من العناصر الثابتة للتكاليف.

3- الفصل بين التكاليف التي يمكن الرقابة عليها والتكاليف التي يصعب الرقابة عليها وعادة ما ترتبط التكاليف التي يمكن الرقابة عليها بالمسؤول عنها، أما التي يصعب الرقابة عليها فغالبا ماتستبعد ويتم معالجتها في المستويات الإدارية العليا .

4- تحديد مراكز المسؤولية بالمستويات الإدارية المختلفة، ويجب أن يكون مركز المسؤولية مرتبطا بشخص معين أو بمجموعة من الأشخاص حتى يسهل الرقابة على أعمالهم أو على مراكز المسؤولية التي يشرفون عليها.

5- ربط عناصر التكاليف والخدمات والإنتاج والإيرادات بمراكز مسؤولية في المستويات الإدارية المختلفة وذلك بعد تحديد هذه المراكز ومعرفة الشخص المسؤول عن كل مركز مسؤولية.

---

[1] العدناني، محاسبة المسئولية، منتدى المحاسبين الأردنيين والعرب، (الأثنين 12 أبريل 2010م)، موقع إلكتروني
http://www.aazs.net/t4663-topic

[2] محاسبة المسئولية، منتديات مملكة المحاسبة، (الأربعاء 27 مايو 2009)، موقع إلكتروني
http://mmlaket.ahlamontada.net/t411-topic

6-الإلمام التام بإطار التخطيط بالمشروع ومعرفة المعدلات التخطيطية الخاصة بكل من عناصر التكاليف والخدمات والإنتاج والإيرادات وغيرها مع وجوب إظهار وربط مسؤولية الشخص الذي وضع هذه المعدلات أو مجموعة الأشخاص الذين اشتركوا في وضعها في مراكز المسؤولية التابعة لهم.

7- قياس الأداء الفعلي للوقوف على الكميات والقيم الفعلية ومقارنتها بالكميات والقيم التقديرية لنفس مركز المسؤولية المشرف عليه شخص معين.

8- اكتشاف الانحرافات وذلك بمقارنة ماهو فعلي بما هو تقديري وتحديد الشخص المسؤول عنها.

خطوات تطبيق نظام محاسبة المسئولية:-

يمكن تطبيق نظام محاسبة المسئولية في أي مؤسسة بإتباع الخطوات التالية:[1]

أ. دراسة التنظيم الإداري. والمستويات الإدارية وتحديد احتياجات كل منها لأغراض التخطيط و الرقابة وتقويم الأداء.

ب. تحديد مراكز اتخاذ القرارات في التنظيم. وسلطة كل منها في التأثير على مستويات الأداء المختلفة، وتعتبر هذه بمثابة مراكز مسئولية التي يصمم نظام محاسبة المسئولية على أساسها.

ج. حصر عناصر التكاليف والإيرادات والاستثمارات. التي يمكن لكل مركز من مراكز المسئولية أو مراكز اتخاذ القرارات التحكم في مقدارها، والتي تعتبر خاضعة لسلطة مركز المسئولية، ومن ثم يعتبر مسئولاً عنها.

د. تفصيل الخطط على أساس مراكز المسئولية. بحيث يتحدد الهدف المرغوب تحقيقه في كل مركز منها، وتتحدد معايير الأداء الواجب على المركز الاهتداء بها بصدد تنفيذ خطته المستهدفة، ثم وضع الموازنة لكل مركز بحيث تستخدم هذه الموازنة لقياس الأداء، والانجاز للمركز أو للمدير نفسه.

هـ. وضع نظام محاسبي يمكن بواسطته تجميع البيانات عن الأداء الفعلي لمراكز المسئولية.

و. إعداد تقارير الأداء على أساس هرمي بحيث تتدفق التقارير من أسفل لأعلى وبالقدر المناسب من التفصيل على كل مستوى من المستويات التنظيمية، وتتضمن هذه التقارير مقارنة بين البيانات الفعلية، والبيانات المقدرة، والانحرافات غير المفضلة لكل مركز مسئولية، ويتم دراسة هذه الانحرافات، ومعرفة أسبابها، واتخاذ القرارات لمعالجتها.

[1] إيمان طه، نظام محاسبة المسئولية ، منتدى المحاسبين المصرين، (الأربعاء 2010/10/13م)، موقع إلكتروني http://www.egyaccountant.com/news.php?action=view&id=22

تجدر الإشارة إلى أن نظام محاسبة المسئولية الذي يتلاءم مع التنظيم الإداري لمنشأة معينة قد لا يتلاءم مع احتياجات منشأة أخرى لاختلاف التنظيم لهذه المنشأة، كما أن العمليات الإنتاجية ذاتها تختلف من منشأة لأخرى، وعليه ينبغي أن يتم تصميم نظام محاسبة المسئولية لأي مؤسسة بشكل يتفق مع التنظيم الإداري لهذه المنشأة.

مزايا تطبيق محاسبة المسؤولية:-

وهي عبارة عن مجموعة من الفوائد والمزايا نتيجة تطبيق نظم الإدارة ومحاسبة التكاليف والموازنات التخطيطية والتقارير ولتمكين أقل المستويات الإدارية في الهيكل التنظيمي من الرقابة على التكاليف والإيرادات من أهم المزايا[1]:

1- توضح للإدارة المشرفين المناسبين لتولي مراكز و مسؤوليات أكبر.

2- تمكن المستويات الإدارية المختلفة في التنظيم من التعرف على مسؤولياتهم والعناية بها.

3- خلق الشعور بالوعي التكاليفي عند أقل مستويات الإشراف في التنظيم نظراً لأن كثيراً من البنود التكاليفية يمكن للمستويات الدنيا أن تكون في موقف أحسن للرقابة عليها.

4- تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات المختلفة حول مفهوم تحليل التكلفة و الربح أو الشراء أم الصنع الاستمرار في تشغيل المركز أو الاستغناء عنه أو شراء خدماته من الخارج.

5- إمكانية الرقابة على مختلف العمليات وبنود التكاليف والإيرادات وذلك بإلقاء الضوء على الانحرافات مما يمكن من اتخاذ الإجراء المصحح المناسب .

6- تؤدي إلى المساعدة في وضع نظم المكافآت و الحوافز والأجور

7- تؤدي إلى المساعدة في اكتشاف الشخصيات الصالحة لقيادة وتفويض السلطات والمسؤوليات.

8- نتيجة لتوفر الكثير من المعلومات المالية والكمية مما يتولد لدى المستويات الإدارية المختلفة بالتنظيم والرغبة في الفحص والتحليل حيث تقارن تكلفة المنتج في كل مركز من المراكز فيما بين فترة وأخرى وتكوين رأي الإدارة عن نجاح أو فشل المشرف على المركز في نفقاته وزيادة إنتاجيته وتحقيقه لأهداف المرسومة مقدماً.

[1] د/ عبد الناصر، منتدى المحاسبين العرب، موقع إلكتروني سابق.

قياس كفاءة وفعالية الأداء في ظل محاسبة المسؤولية:-

أولا – قياس كفاءة وفاعلية الأداء:

يشتمل تطبيق محاسبة المسؤولية على تقييم الأداء في مراكز المسؤولية ونفرق بين خاصيتين يتصف بهما الأداء وهما:[1]

1- فاعلية الأداء :تعبر عن مدى نجاح الأداء الفعلي في تحقيق الهدف المرغوب أي أن الفاعلية هي مقياس لمدى تحقيق الغاية المرجوة.

2- كفاءة الأداء:مدى كفاءة الأداء الفعلي في استخدام المدخلات المتاحة للحصول على مخرجات معينة .

ويتطلب قياس كفاءة الأداء ضرورة وجود علاقة واضحة بين المدخلات و المخرجات وتستخدم هذه العلاقة في وضع معايير للأداء.

وتتأثر كفاءة وفاعلية الأداء:

- درجة الحرية في اتخاذ القرارات التي تتوفر لمركز المسؤولية.
- درجة عدم التأكد التي تحيط بالعوامل التي تؤثر على الأداء.
- الفترة التي تتأثر بالقرارات التي يتخذها مركز المسؤولية.
- مدى الرقابة التي يستطيع مركز المسؤولية ممارستها على العوامل التي تؤثر على أدائه وتزداد أهمية هذا العامل في حالة تداخل أنشطة الأقسام المختلفة.[2]

[1] الموقع السابق.
[2] الموقع السابق.

المبحث الثالث

مفهوم التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية

تعرضت بيئة الأعمال في عالمنا المعاصر والبيئة الصناعية على وجه خاص لمتغيرات جوهرية عديدة أضفت سمات عديدة على كل منها ومن أهم السمات التي تتميز بها بيئة الأعمال الحديثة. زيادة درجة المنافسة في الأسواق سواء المحلية أو العالمية وهو يؤدي إلى الإنخفاض السريع والمستمر في أسعار كثير من المنتجات نتيجة لدخول منافسيه في الأسواق يتميزون بهيكل تكلفة أقل بالإضافة إلى التغيير السريع للبيئة وتغيير مطالب العملاء وزيادة معدل دخول منتجات وخدمات إلى السوق بصورة متزامنة، ونتيجة لذلك ظهرت في عالم الإنتاج تقنيات حديثة وتطوارت جزرية ومفاهيم وطرق وأساليب الإنتاج والمخزون تمثل تحديات جديدة لنظم محاسبة التكاليف فقد ظهر إلى الوجود نظام الإنتاج في الوقت المحدد (Just in Time) ونظام التصنيع الجديد.[1]

أدت هذه التطورات في البيئة التصنيعية إلى وجود فجوة من نظم محاسبة التكاليف التقليدية وبيئة تطبيقها إستوجب ضرورة تطوير أدوات وطرق ونظم قياس وإدارة التكلفة، وظهرت نظم محاسبة التكلفة على أساس النشاط والتكلفة على أساس الموصفات لكي يواكب التطورات التي حدثت لبيئة التصنيع الحديثة.

ونتيجة التطورات السابقة بدأ يسيطر على عالم المنظمات إتجاه حديث لتطوير نظم المعلومات المتكاملة (integrated information systems).

حيث يتم تكامل كافة النظم التي تحتاجها المنظمة من خلال بناء قاعدة بيانات موحدة وعامة تتضمن كافة البيانات التي تحتاجها مختلف التطبيقات التي تفرضها حاجات إدارة المنظمة من المعلومات، إن بناء قاعدة بيانات مستغلة لكل نظام من هذه النظم كما أنه يمكن من معالجة معلومات مختلف النظم وتبادلها بشكل إلى يؤدي هذا التكامل إلى رفع كفاءة وفعالية هذه النظم كما أنه يمكن من معالجة معلومات مختلف النظم وتبادلها بشكل ألى يؤدي هذا التكامل إلى رفع كفاءة وفعالية هذه النظم المجتمعة ويقلل من تكاليف عمليات التحديث المستمر لمحتوى قاعدة البيانات، تشكل نظم التكاليف

[1] د/ زينب احمد عز الدين، مرجع سابق ص 111.

متمثلة في نظام التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية نظم فرعية من نظام معلومات المنظمة يمكن لمحللو النظم تحقيق التكامل بينهم لوجود العديد من الأسباب التي تشجع على تحقيق التكامل، حيث يفترض أن تؤدي إلى تغيير كبير في دور نظم التكاليف من نظم تصدر التقارير وتقدم المعلومات الجديدة كماً ونوعاً إلى نظم تساهم في رسم خريطة المنظمة الإقتصادية المستقبلية.[1]

ميزات ومشاكل التكامل بين نظام محاسبة المسؤولية ونظام تكاليف الأنشطة:

إن الربط بين نظام محاسبة المسؤولية ومحاسبة تكاليف الأنشطة يقدم معلومات حيوية عن فعالية نظام العمليات وإمكانيات تحسينه ومستوى استغلال الطاقة المخططة وإعداد الموازنات التقديرية من خلال استخدام نظام تكاليف الأنشطة، مما يعني تقديم الإمكانية للإدارة لتحويل ما يدعى بالتكاليف الثابتة إلى تكاليف متغيرة وجعل الإدارة تعالج التكاليف والأرباح المستقبلية من منطلق استراتيجي وليس من منطلق تاريخي يتعلق بالماضي.

العلاقة بين محاسبة المسؤولية ومحاسبة تكاليف الأنشطة:

تكمن أهمية الربط بين نظام محاسبة المسؤولية ومحاسبة تكاليف الأنشطة في أن نظام محاسبة المسؤولية يراقب ثلاثة مؤشرات جوهرية ومهمة بالنسبة لنظام تكاليف الأنشطة، هي:

-الطاقة المتاحة في ظل الموارد المخصصة للنشاط

-تكلفة ساعة العمل الإنتاجية

-الوقت اللازم لإنجاز نشاط معين.

وعند تأكد الإدارة من حدوث تحول دائم وأكيد في هذه الفرضيات، عندئذٍ يمكن استخدامها في استنتاج وإعادة معايرة معدل محرك تكلفة النشا .

وتشكل عملية التحديث لهذه المعايير أحد المداخل المهمة لتطبيق مفهوم الإدارة (التحسين المستمر) وإحدى فوائد نظام التكامل.لذلك فإن عملية تنقية البيانات التي تسجل في نظام محاسبة مراكز المسؤولية، عند حدوث تغييرات مستمرة

[1] د/ عبد الرازق محمد قاسم، آليات تحقيق التكامل بين نظام تكاليف الأنشطة ونظام محاسبة المسئولية، **مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية**، المجلد 24، العدد الأول (2008م)، ص 42.

في الطاقة والفعالية وأسعار الموارد المستخدمة، واستخدام هذه البيانات في تحديث معدلات محركات تكاليف الأنشطة المختلفة، يسهم في تحديد أسباب الانحرافات[1] بين معدلات محركات التكاليف والتكاليف الفعلية التي تم قياسها في نظام محاسبة المسؤولية، كما يمكن من تحسين المعايير المصممة لتكاليف الأنشطة وجعلها عبر الزمن أكثر دقة وموضوعية .فعندما يكون المطلوب زيادة الطاقة الفعلية لأحد لأنشطة، فإن ذلك يؤدي إلى تخفيض معدل محرك تكلفة ذلك النشاط .أما عندما يتطلب الأمر زيادة الموارد المخصصة لتنفيذ نشاط معين، فإ ن ذلك يؤدي إلى ارتفا ع معدل محرك تكلفة النشاط.

يزود نظام محاسبة المسؤولية الإدارة بمعلومات ذات قيمة عالية عن الطاقة المستغلة، ولذلك يجب تصميم نظام محاسبة المسؤولية، بحيث يستطيع تحديد الموارد الضرورية لتجاوز نقاط الاختناق في الطاقة على مستوى الأنشطة المختلفة .فعندما يربط النظام بين محرك تكلفة النشاط وتلك الموارد المخصصة لتنفيذ النشاط يصبح قادرًا على إعلام الإدارة، أنه سوف يحدث قريبًا ارتفاعًا في تكاليف نقاط الاختناق، مما يؤدي إلى زيادة تكاليف الفرصة الضائعة إذا تم قبول أعمال إضافية في هذا النشاط(، من خلال المقارنة بين تكاليف الموارد اللازمة لزيادة حجم الطاقة المتاحة في نشاط معين والإيرادات التي يمكن الحصول عليها من هذه الزيادة.

إن نظام محاسبة المسؤولية يملك المقدرة على تحسس انحراف الطاقة الفعلية عن الطاقة المخططة في نظام محاسبة تكاليف الأنشطة .فإذا ظهرت اختناقات وتأخير في تنفيذ أعمال الأنشطة على الرغم من أن الطاقة الفعلية هي أقل من الطاقة المخططة، فإ ن ذلك يتطلب تخفيض الطاقة المخططة في نظام تكاليف الأنشطة[2].

إذا كان الطلب الفعلي على طاقة النشاط يتجاوز الطاقة المخططة من دون حدوث تأخير أو إرباك في تنفيذ الأنشطة، فإ ن مثل هذه المعلومات تشكل تغذية راجعة لنظام تكاليف الأنشطة، إذ يجب في مثل هذه الحالة زيادة حجم محرك التكلفة المخططة لهذا النشاط مع الإبقاء على الموارد نفسها مما يعني تخفيض معدل محرك التكلفة، أما عند عدم الحاجة إلى زيادة حجم محركات التكلفة المتعلقة بهذا النشاط فإن بإمكان الإدارة إعادة تخصيص الموارد بين الأنشطة، مما يؤدي إلى تخفيضمعدل محرك التكلفة أيضًا.

[1] المرجع السابق ،ص52.
[2] المرجع السابق،ص53.

الربط بين محاسبة المسؤولية ومحاسبة الأنشطة وإعداد التقارير:

تتمثل أهمية محاسبة التكاليف بالنسبة لعملية إعداد التقارير المالية في تحديد تكلفة المخزون وتكلفة المبيعات، ونظرًا لأن عملية إعداد التقارير المالية تتم اعتمادًا على التكاليف الفعلية فإن نظام محاسبة المسؤولية يعد أكثر ملاءمة لعملية إعداد التقارير المالية،فهو قائم على أساس التكاليف الفعلية المدونة في السجلات المالية. ولكن من المفيد لأغراض القرارات الإدارية تقويم مخزون آخرالمدة وتكلفة المبيعات بالتكلفة المعيارية. وهنا تنشأ فروق بين الكيفية التي ترغب الإدارة فيها بتخصيص التكاليف على المنتجات وبين متطلبات إعداد التقارير المالية في تخصيص التكاليف. ومن ثم ظهور تكلفتين للمنتج الواحد. مما قد يثير الحيرة والارتباك في الإدارة. لذلك نقترح أن يتم إعداد القوائم والتقارير المالية لأغراض تقويم الأداء من قبل الإدارة على أساس تكاليف الأنشطة، ثم تتم عملية تصحيح لهذه التقارير بما ينسجم مع المبادئ المحاسبية المقبولة لأغراض المستخدمين الخارجيين، وتتم عملية التصحيح هذه على إجمالي تكلفة المخزون و تكلفة المبيعات الإجمالية لكل المنتجات وليس لكل منتج بشكل مستقل.

صعوبات التكامل بين النظامين:

تتلخص مشكلة التكامل بين نظام محاسبة المسؤولية ونظام تكاليف الأنشطة في اختلاف كل من هدف وطبيعة ومدى ومحتوى كل من النظامين يهدف نظام تكاليف الأنشطة إلى تزويد الإدارة بخريطة اقتصادية للمنظمة، بحيث يمكن التعرف على أماكن نشوء الموارد وأماكن استخدامها، إنها تساعد الإدارة في فهم الاقتصاديات المحتملة للمنظمة، حيث تعكس معدلات محرك التكاليف الفعالية الضمنية للأنشطة مقيسة بالتكلفة وكمية الموارد التي يجب توفيرها لتنفيذ الأنشطة. إن الفعالية الضمنية لا تقاس بكمية العمل الذي نتوقع أن ننجزه في

الفترة القادمة، وليس بكمية العمل الفعلية المنجزة في الفترة الماضية ولكن بكمية العمل التي يمكن أن ننجزها في ظل الموارد المتاحة.

ومن أجل تحقيق هذا الهدف يعتمد نظام تكاليف الأنشطة على التكاليف المعيارية المقدرة للموارد المخصصة للنشاط في الخطة، لذلك فإن نظام تكاليف الأنشطة هو نظام معياري من حيث طبيعته. وبناء على الطبيعية المعيارية للنظام فإن المطلوب من النظام تحديث هذه المعايير في فترات دورية

وليس بشكل مستمر وفوري. أما المدى الذي يقيس على أساسه النظام الفعالية فهو النشاط ودوره في المساهمة في تكوين القيمة من تأمين المواد والمستلزمات وصولا إلى تقديم المنتج إلى العميل.

أما نظام محاسبة المسؤولية فيهدف إلى تزويد الإدارة بمعلومات تغذية اقتصادية عكسية عن فعالية الأقسام (مراكز المسؤولية) في إنجاز وظائفها. لذلك فهو يعمل على قياس التكاليف الفعلية التي تنشأ في مراكز المسؤولية بشكل مستمر. وما دامت التكاليف الفعلية هي التي يتم الاعتماد عليها في نظام محاسبة المسؤولية، فإن الدقة في إثبات هذه التكاليف على مراكز المسؤولية أمر مهم، لأنها يجب أن تتطابق في النهاية مع النفقات المثبتة في المحاسبة المالية.

ونظرًا لأن نظام تكاليف الأنشطة هو نظام معياري فهو يبني المعايير على أساس متوسط المقاييس خلال الفترة، في حين يقوم نظام محاسبة المسؤولية بتسجيل لأحداث الاقتصادية الفعلية كّلها التي تنشأ في المنظمة بشكل مستمر خلال الفترة المحاسبية. ولما كانت الأحداث الاقتصادية ذات طبيعة عشوائية، فإن ذلك يخلق العديد من المشاكل عند تصميم النظامين على أساس التكامل بين النظامين.إذ إن نظم تكاليف محاسبة المسؤولية تقوم بتسجيل الإنفاق الفعلي الذي يتضمن تقلبات عشوائية في النفقات وكميات العمل المنجزة، مما ينعكس سلبًا أو إيجابًا على قياس فعالية الأنشطة وربحيتها، وتنشأ التقلبات في الإنفاق نتيجة طبيعةالموارد، فليست كل الموارد المشتراة في فترة معينة تستخدم في الفترة نفسها وليست كل الموارد المستخدمة في فترة معينة تكون مشتراة في الفترة نفسها، أماتقلبات العمل المنجز فتنشأ لأن الطلب على نتائج النشاط ينحرف سلبًا أو إيجابًا عن الطاقة المخططة بشكل يومي. أما تقلبات الفعالية والنتائج فإنها تحدث لأن الإجراءات تخضع لتغييرات مستمرة.

إن استخدام بيانات نظام تكاليف محاسبة المسؤولية من قبل نظام تكاليف الأنشطة مع عدم مراعاة أثر هذه التقلبات العشوائية للأحداث الاقتصادية في عمليات التقويم في الأمد القصير يمكن أن يقود الإدارة إلى قرارات غير صحيحة في حساب تكاليف المنتج أو تكاليف طلبية معينة وتقود إلى قرارات غير صحيحة في مجال تقويم أداء الأنشطة والأقسام، لأنها تخفي التحسن أو الإخفاق في الأنشطة والعمليات في المنظمة، إن تعامل نظام تكاليف الأنشطة مع بيانات نظام محاسبة المسؤولية يمكن أن يقود الإدارة إلى الخطأ في ترتيب الأولويات في أثناء تصميم إجراءات تحسين الأنشطة

والعمليات ضمن المنظمة. فعلى سبيل المثال يقود انكماش حجم الأعمال في أثناء الفترة إلى ارتفاع معدل محرك تكلفة النشاط الفعلية نتيجة انخفاض كمية الأعمال المطلوب إنجازها. وربما يكون رد فعل الإدارة على هذا الارتفاع الضغط على العاملين لتحسين الكفاءة والفعالية، على الرغم من أنه لا يوجد انخفاض حقيقي في الكفاءة الإنتاجية، إن المشكلة الحقيقية هي في غياب العمل وليس في الفعالية أو الكفاءة، والأكثر من هذا أنها ترسل إشارة مغلوط بها لتحسين الكفاءة والفعالية، فالمدير بحاجة إلى السيطرة على المشكلة الرئيسية والمتمثلة إما بتأمين عمل أكثر للمنظمة أو البدء بنقل العاملين إلى أنشطة أخرى والتخلص من التجهيزات الفائضة ليتم عزل الطاقة غير المستخدمة للموارد لعدم حاجة النشاط إليها.

بالمقابل، عند ازدهار الأعمال، فإن معدل محرك تكلفة النشاط يمكن أن ينخفض. ويقود تناقص معدل محرك التكلفة إلى شعور المدير بالرضا، ويعتقد أن فعالية النشاط جيدة، ومن ثم يتوقف عن الضغط على العاملين لتحسين الإنتاجية رغم أن انخفاض الفعالية قد يكون مستترًا خلف تزايد سرعة النشاط، إن تبدل وتقلب معدلات محرك التكلفة تجعل المدير حائراً في ربحية المنتجات والعملاء، فالطلبية التي تصل المنظمة عندما تكون كمية النشاط مرتفعة تظهر أكثر ربحية من الطلبية نفسها التي تصل المنظمة عندما تكون كمية النشاط منخفضة، مما قد يقوده إلى اتخاذ قرارات غيرصحيحة، مثل قرار تخصيص الموارد على المنتجات والعملاء أو تغيير الحد الأدنى لحجم الإنتاج كقبول الطلبات الصغيرة الحجم في فترات الازدهار ورفض هذه الطلبات في فترات الانكماش، كذلك الأمر فيما يتعلق بتسعير المنتجات فالمنتجات سوف تظهر ذات تكلفة عالية في فترات الانكماش، لأن الأنشطة لا تعمل بكامل طاقتها، مما يقود إلى ارتفاع معدل محرك التكلفة، الأمر الذي ينعكس على رفع سعر المنتج، أما في فترات الازدهار الاقتصادي فإن العكس سوف يحدث، مما يقود إلى انخفاض تكلفة المنتج، ومن ثم تنخفض أسعار المنتجات.

تكمن المشكلة إذًا في كيفية عزل التأثير العشوائي للأحداث الاقتصادية في فعالية الأنشطة، والتي يتم قياسها وتسجيلها في نظام تكاليف محاسبة المسؤولية.

الفصل الثاني

مفهوم ومتطلبات الرقابة وتعظيم الربحية

يتناول الباحث في هذا الفصل مفهوم واهداف الرقابة وفعالية الرقابة ومفهوم واهداف تعظيم الربحية من خلال المباحث الاتية :

المبحث الاول : مفهوم وأهداف وخطوات الرقابة

المبحث الثاني : متطلبات وأدوات الرقابة على التكاليف وفعالية الرقابة

المبحث الثالث :الإطار المفاهيمي لتعظيم الربحية

المبحث الاول

مفهوم وأهداف وخطوات الرقابة

عند تعدد المستويات الإدارية في المشروعات تكون هناك حاجة ماسة إلى عملية الرقابة وفي هذه الحالة يصعب على الفرد الواحد مزاولة كل الأنشطة التي تتطلبها العملية الإنتاجية في مشروع معين مهما صغر حجم ذلك المشروع، فالرقابة تتضمن مراجعة الأعمال والأفعال للتحقق من توافقها مع الخطط الموضوعة وتتطابقها مع معايير الأداء المحددة لها، وبذلك لا وجود لرقابة بدون تخطيط مسبق، حتى ولو لم يكن هذا التخطيط في صورة مكتوبة.

تباينت آراء كتاب الإدارة في نظرتهم للرقابة، فمنهم من يرى الرقابة على أنها إستخدام السلطة والنفوذ لإجبار الأفراد على تنفيذ الأوامر والتعليمات ومحاسبتهم وتوقيع العقاب عليهم في حالة خطئهم أو إهمالهم، ومنهم من ينظر للرقابة على أنها سلوكية ومن ثم يرى أن الرقابة تشكل أسلوباً وطريقاً هاماً للتأثير على سلوك الأفراد ويضيف أصحاب هذا الرأي ضرورة تنمية إتجاهات وعادات وأساليب تفكير بطريقة تحقق الأهداف وذلك من خلال مناخ تنظيمي مناسب مقنع للأفراد داعماً بولائهم لها.[1]

إن هذه الوظيفة هي الخاصة بالملاحظات حول عمليات التنفيذ، ومستوى مخرجات التخطيط والتنظيم والتوجيه، وقياس النتائج بالمقارنة مع ما تم فعلاً وكان مطلوباً إتمامه بمعايير ومحتوى الخطط المعدة والسياسات واللوائح والأوامر المعمول بها، ومن بعد المقارنة على أساس موضوعي يتم تحديد مستويات الإنحراف إيجاباً وسلباً، ودراسة وكشف أسبابه وإتخاذ ما يلزم لمعالجته، وأخذ كل النتائج في الحسبان عند إعادة التخطيط أو التنظيم وأسلوب التوجيه والإشراف والقيادة حتى لا يحدث أو يتكرر ما حدث، ووضع معايير كمية ونوعية ونقدية وزمنية لتحقيق رقابة تتنبأ بالإتجاهات المستقبلية.[2]

مفهوم الرقابة:

الرقابة هي قياس أداء المرؤسين وتصحيح المسار من أجل التأكد من أن الأهداف قد تحققت وأن الخطط قد وضعت موضع التنفيذ بالطريق الصحيح.[3]

---

[1] سنان الموسي، **الإدارة المعاصرة الأصول والتطبيقات**، (عمان: دار المجدلاوي للنشر والتوزيع، 2004م) ص 235.
[2] د. محمد علي احمد الطويل، **الإدارة المعاصرة** (المدخل – المشاكل – الكفاءة)، (طرابلس، القاهرة، لندن: دار الفرجاني 1997م)، ص 57.
[3] سنان الموسوي، مرجع سابق، ص 235.

تعرف الرقابة بأنها مجموعة الأنشطة التي تزاولها المستويات الإدارية المختلفة في مشروع معين أو منشأة معينة للتأكد من توافق الأداء الفعلي مع الأداء المخطط في شتى المجالات وتقييم الإنحرافات وتقصي أسبابها ومحاولة تصحيحها في حالة وجودها.[1]

يعتبر هذا التعريف إشمل من التعريف السابق وذلك لشموله على جميع مراحل الرقابة وتناوله مفهوم التغذية العكسية.

مفهوم الرقابة على التكاليف:-

هي أسلوب حكم وقياس للتكاليف والتي تهدف لإكتشاف الإنحراف عن المنهج المرسوم مقدماً وقت حدوث الإنحراف مع تحديد أسبابه والمسئول عنه.[2]

يلاحظ الباحث أن هذا التعريف لم يأخذ في إعتباره عملية التغذية العكسية والتي تقتضي إجراء التصحيحات اللازمة بالإستفادة من تقارير الإنحرافات عن الأداء الفعلي.

تعرف الرقابة على التكاليف بأنها المقدرة على إخضاع التكاليف لسلوك مخطط مما يحقق الكفاءة والإستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج.

يلاحظ الباحث على هذا التعريف أنه تطرق لعملية الإستخدام الأمثل لعناصر التكاليف المتعلقة بالإنتاج ولكنه أهمل شرح الهدف الرئيسي للرقابة على التكاليف إلا وهو التعرف على الإنحرافات وتقصي أسبابها وإجراء التصحيحات اللازمة.

وعرفت الرقابة على التكاليف بأنها محاولة إخضاع التكاليف الفعلية للتكاليف المعيارية قدر الإمكان.[3]

يلاحظ الباحث أن هذا التعريف لا يتناسب مع متطلبات محاسبة المسئولية لأنه لم يتعرض لموضوع الإنحرافات والمسألة عنها.

ويمكن للباحث تعريف الرقابة على التكاليف بأنها:

---

[1] أ.د/ عبد الحي مرعي، **التكاليف في مجال التخطيط والرقابة**، (الإسكندرية: مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، 1999م)، ص 437.

[2] د/ محمد عمرو وهيبة، ترشيد أساليب الفكر المحاسبي المتعارف عليها في الرقابة على التكاليف، دراسة تحليلية، **مجلة الدراسات والبحوث التجارية**، العدد الثاني (1990م)، ص 196.

[3] المرجع السابق.ص196.

هي عملية مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية ومعرفة الإنحرافات وتقييمها وتحيد أهميتها وتقصي أسبابها ومسألة المتسببين ومحاسبتهم عليها وإتخاذ الإجراءات اللازمة لمنع حدوثها مستقبلاً من أجل تحقيق كفاءة إستخدام الموارد المتاحة.

أهداف الرقابة على التكاليف:-

إن عملية الرقابة على التكاليف تعتبر جزءاً رئيسياً من وظيفة الرقابة الإدارية بالمنشأة لذلك فإن الرقابة على التكاليف أحد الوسائل الهامة لتحقيق مجموعة من الأهداف والتي تتمثل في الأتي:[1]

1. الحد من أو إزالة الضياع أو الإسراف في إستخدام الموارد المادية والبشرية المتاحة بالمشروع.
2. العمل على خلق روح الإبتكار والتجديد لدى الأفراد العاملين بعنابر التشغيل أو بالخدمات الفنية بالمنشأة.
3. إيجاد نظام لحوافز العاملين مرتبط بنظام رقابة التكاليف.
4. تخفيض تكاليف الإنتاج والتشغيل إلى المستوى الذي يحقق ذات الحجم المستهدف من الإنتاج.
5. تحقيق سيطرة الإدارة على العوامل التي تؤدي إلى زيادة أو تخفيض معدلات التكاليف بها.
6. إجراء الدراسات التشخيصية المستمرة على التكاليف بالمنشأة.
7. تزويد إدارة المنشأة بالمعلومات اللازمة لإجراء التعديلات المراد إدخالها على أساليب الإنتاج، أو مصادر المواد الخام، أو منافذ البيع والتوزيع، أو تكوين هيكل العمالة بالمنشأة.
8. تحقيق الكفاية في إستخدام الموارد المتاحة للوحدة الإقتصادية، هذا بالإضافة إلى الإهتمام بتخفيض التكاليف والذي يساهم في الرقابة على التكاليف عن طريق البحث المستمر وتنمية روح الإبتكار. للوصول إلى أفضل إستغلال للموارد المتاحة.

---

[1] محمد البشير إبراهيم احمد، **الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف وإتخاذ القرارات الإدارية**، دراسة تطبيقية على مصنعي سكر غرب سنار وعسلاية، (بحث مقدم لنيل درجة الدكتوراه في الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، ص 135 – 136، نقلاً عن د/ أحمد فرغلي محمد حسن، نظم رقابة التكاليف، (القاهرة: دار النهضة العربية 2000م).

خطوات الرقابة:-

كبداية تجدر الإشارة إلى أن خطوات عملية الرقابة لا تختلف بإختلاف طبيعة النشاط الذي يمارسه الفرد أو تمارسه المنظمة، كما أنها لا تختلف أيضاً بإختلاف المستوى الإداري. وتنطوي عملية الرقابة على ثلاث خطوات أساسية يمكن ذكرها بإختصار على النحو التالي:

1. تحديد مستويات ومعايير الأداء للفرد، للقسم، للإدارة، للمنظمة ككل. وإذا كانت هذه الخطوة تتضمنها في الواقع عملية التخطيط فإن هذا يؤكد حقيقة التكامل والإرتباط الوثيق بين وظيفتي التخطيط والرقابة. أما بخصوص أنواع معايير ومستويات الأداء فهي تختلف وتتعدد بإختلاف وتعدد الأنشطة والمستويات الإدارية والأهداف التي تسعي المنظة (أو أي جزء من أجزائها) إلى بلوغها. ومن أمثلة معايير ومستويات الأداء ما يلي[1]:

أ. معايير الربحية (معدل نمو الأرباح المستهدف، رقم الربح المطلوب تحقيقه).

ب. معايير تسويقية (حصة المنظمة في السوق، رقم/ حجم مبيعات معين، معدل نمو المبيعات).

ج. معايير تكنولوجية (إبتكار وتقديم منتج معين، تطوير إستخدامات السلعة، تحقيق مستوى جودة معين).

د. معايير زمنية (إنجاز مهمة معينة أو إنتاج عدد معين من الوحدات خلال فترة زمنية).

هـ. معايير إنتاجية (حجم معين من الإنتاج، نسبة إستغلال الطاقة..).

و. معايير مالية (نسبة معينة للسيولة أو النشاط ورأس المال).

ي. معايير ترتبط بالقوى العاملة مثل (أنواع برامج التدريب المطلوب تنفيذها، أو مستوى معين من الأجور والحوافز...).

س. معايير التكلفة (كم يتكلف إنتاج وحدة واحدة من سلعة معينة مثلاً).

2. قياس الأداء وتحليل أسباب الإنحرافات (إن وجد): حيث تتم المقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط، أي مقارنة الأداء في ضوء المعايير الموضوعة بالإضافة إلى تحديد نوع وطبيعة الإنحرافات/ الفروق بينهما (هل هي إنحرافات ملائمة أو في الصالح أم أنها غير ملائمة). وبمجرد الإنتهاء من عملية القياس أو المقارنة يتم تحليل أسباب الإنحرافات. حيث يتم طرح عدد من التساؤلات من بينها

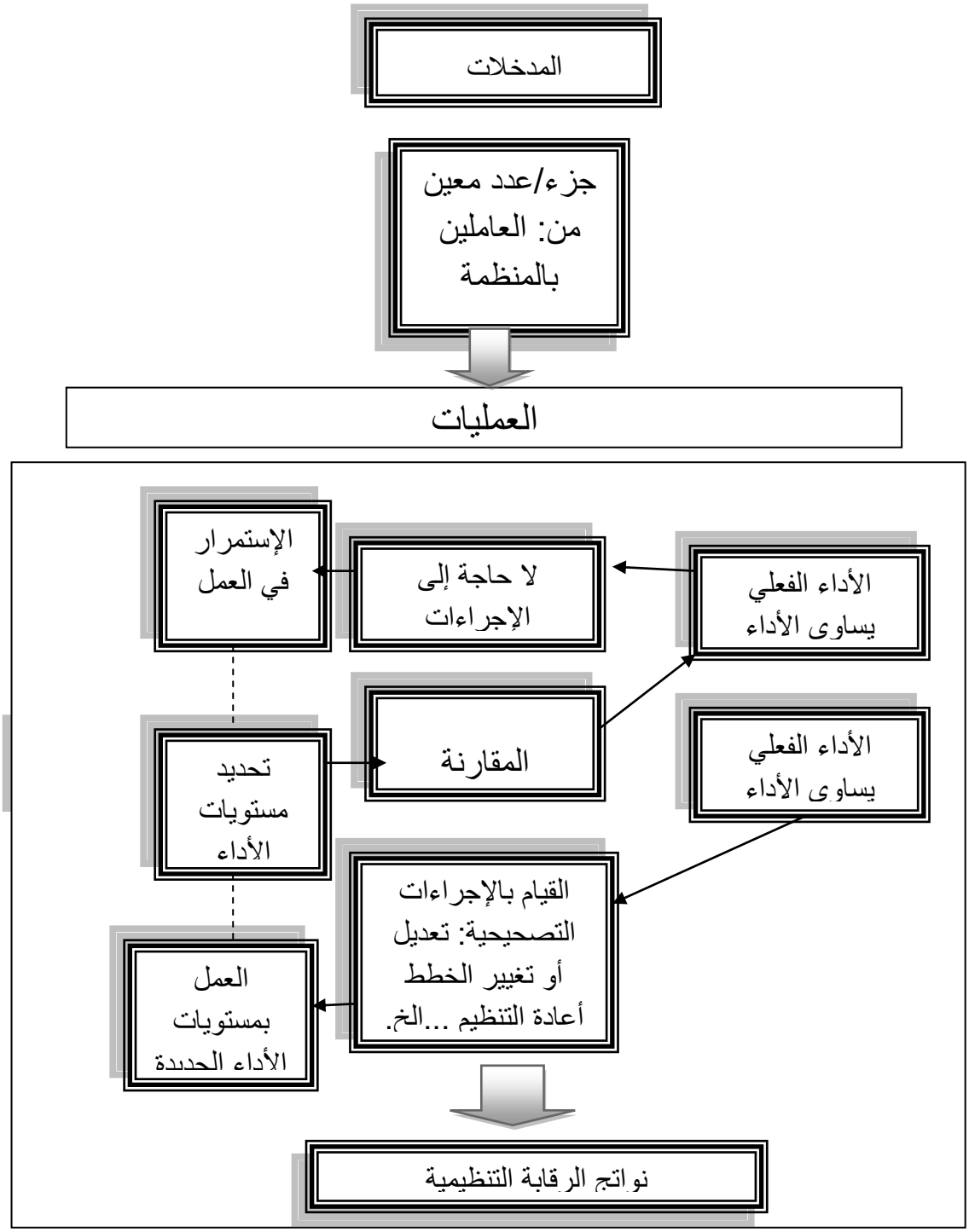
[1] د/ عبد الغفار حنفي، ود/ عبد السلام أبو قحف، **تنظيم وإدارة الأعمال**، (الأسكندرية: المكتب العربي الحديث، 1993م)، ص558.

مثلاً: هل الإنحرافات التي حدثت ترجع إلى خلل في الإدارة أم أن هذه الإنحرافات ترجع إلى عوامل خارجة عن سيطرة الإدارة (عوامل قد ترتبط بأطراف التعامل الخارجي مع المنظمة أو عوامل بيئية سواء كانت سياسية أو إقتصادية أو ثقافية)، أم إلى مزيج من كل هذه العوامل؟

3. تصحيح الإنحرافات بمجرد إنتهاء المدير من قياس الأداء وتحديد الإنحرافات يجب البدء فوراً في إتخاذ الإجراءات التصحيحية المطلوبة Corrective actions. والإجراءات التصحيحية تستهدف الوصول بالأداء الفعلي إلى مستويات ومعايير الأداء المطلوبة أو المخططة. وتتركز هذه الإجراءات بصفة عامة على: علاج الأخطاء والمشاكل خاصة في حالة الإنحرافات الغير مرغوبة. أما بالنسبة لأنواع ومجالات التصحيح فقد تشمل كل أو بعض الوظائف الإدارية المتعارف عليها. بمعنى آخر قد يتطلب تصحيح الإنحرافات إعادة التخطيط أو التنظيم أو تغيير أساليب التوجيه أو تطوير أدواته المستخدمة مثلاً.

الشكل رقم شكل رقم (1/1/2) ادناه يوضح إجرات الرقابة التنظيمية وعملية التغذية الراجعة

شكل رقم (1/1/2)يوضح إجرات التنظيمية الرقابة

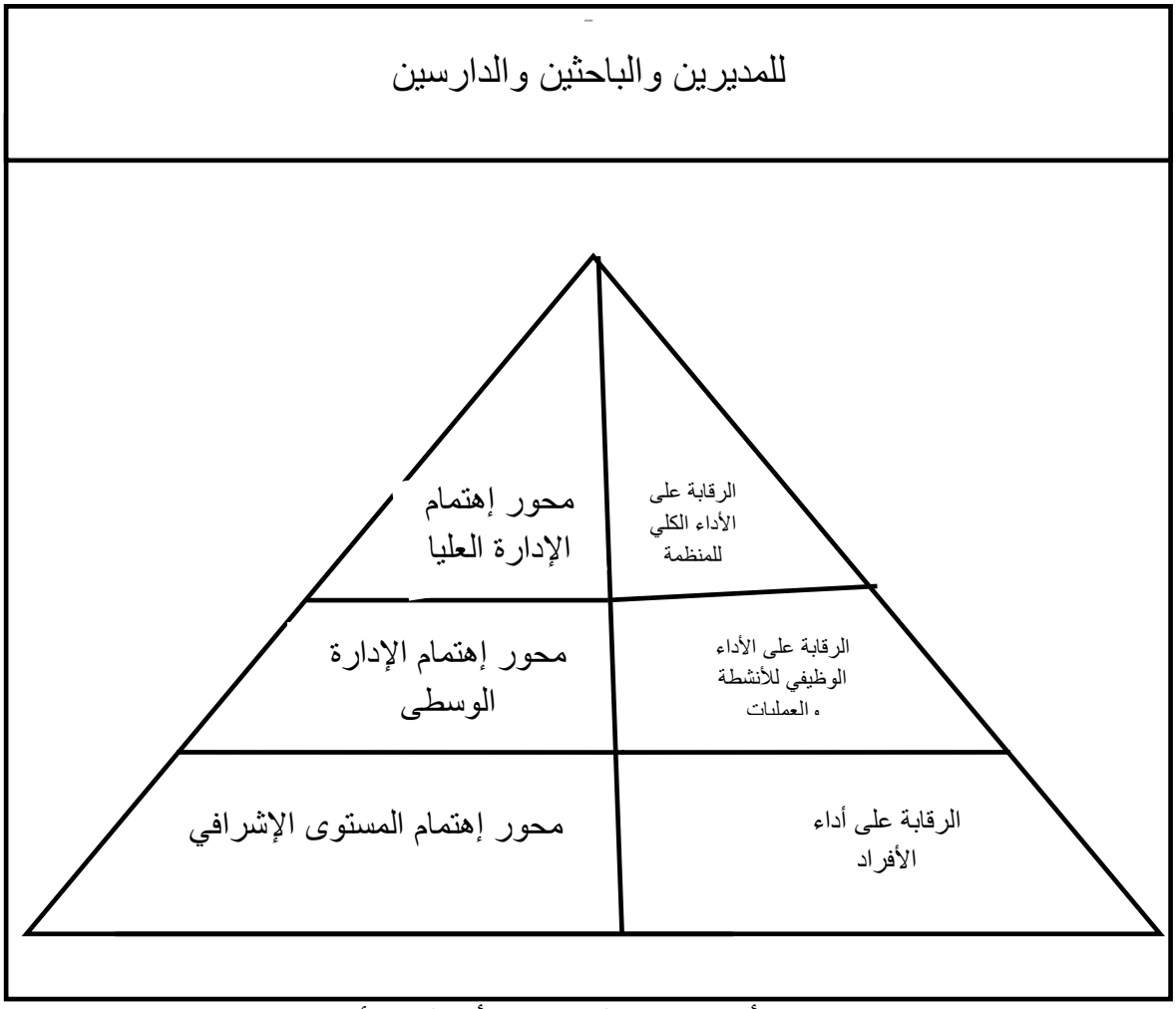


المصدر: د/ عبد الغفار حنفي، ود/ عبد السلام أبو قحف، **تنظيم وإدارة الأعمال**، (الأسكندرية: المكتب العربي الحديث، 1993م)، ص561.

يتضح من الشكل **(1/1/2)** ان عملية الرقابة التنظيمية لها مدخلات وهم العاملين المطلوب إجراء الرقابة عليهم وعمليات وفقاً لخطة معينة وتتم مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط فإذا كان الاداء الفعلي مساويا للمخطط يجب الإستمرار في نفس المسار وإذا كان الفعلي لايساوي المخطط يجب القيام بإجرات تصحيح المسار وهذه هي التغذية العكسية .

ولتحديد علاقة الرقابة بالمستويات الإدارية انظر إلى الشكل **(2/1/2)**

شكل رقم (2/1/2) يوضح العلاقة بين المستويات الإدارية ومجالات الإهتمام الرقابية



المصدر: د/ عبد الغفار حنفي، ود/ عبد السلام أبو قحف، **تنظيم وإدارة الأعمال**، (الأسكندرية: المكتب العربي الحديث، 1993م)، ص 564.

يلاحظ من الشكل رقم **(2/1/2)** إختلاف إهتمامات الإدارة بالرقابة فكلما ارتفع المستوى الإداري إزدادت النظرة شمولاً لعملية الرقابة وقل الإهتمام بالتفاصيل.

الفحص والرقابة على الجودة:

تقاس فاعلية نظام الجودة في أي منظمة صناعية كانت أمم خدمية من خلال معرفة الأساليب التي تستخدمها المنظمات في الفحص والرقابة، إذ أن عملية الفحص ؤدي إلى التأكد من خلال الملاحظة والقياس للمدخلات (Input) والعمل في التشغيل، وكذلك المخرجات من أنها مطابقة للمواصفات أو المعايير القياسية (Standards) أم لا، وهو إذاً توفير البيانات الضرورية لضمان الجودة وفق ما حدد لها مسبقاً، إذ أن فحص المدخلات يقوم على أساس منطقي هو أن المخرجات لا يمكن أن تكون بأي حال من الأحوال أفضل مدخلاتها.

وهذا يتطلب من الإدارة أن تتخذ قراراً بفحص الشحنات الواردة من المواد والأجزاء الداخلة وفق معايير يتم تحديدها مسبقاً بناءاً على التكنولوجيا التي تعتمدها هذه المنظمة من مكائن وآلات ومستوى كفاءة العاملين وغيرها من العوامل التي تؤثر على الجودة تحدد هذه المعايير بوضوح ماهو مقبول وغير مقبول ومستويات ذلك.

أما فحص العمل في التشغيل (الرقابة) (Work – In Process Inspection) فهو التأكد من مخرجات (Output) كل عملية أو كل مجموعة عمليات مترابطة بأنها مطابقة للمعايير القياسية، وبالتالي استبعاد الوحدات غير المطابقة لضمان عدم استمرار الوحدات المتضررة التي تؤدي في حالة الاستمرار إلى إرتفاع مستوى التلف في المخرجات، وبسبب تعدد العمليات التصنيعية يصبح من الضروري تحديد عدد محطات الفحص وأماكن وجودها[1].

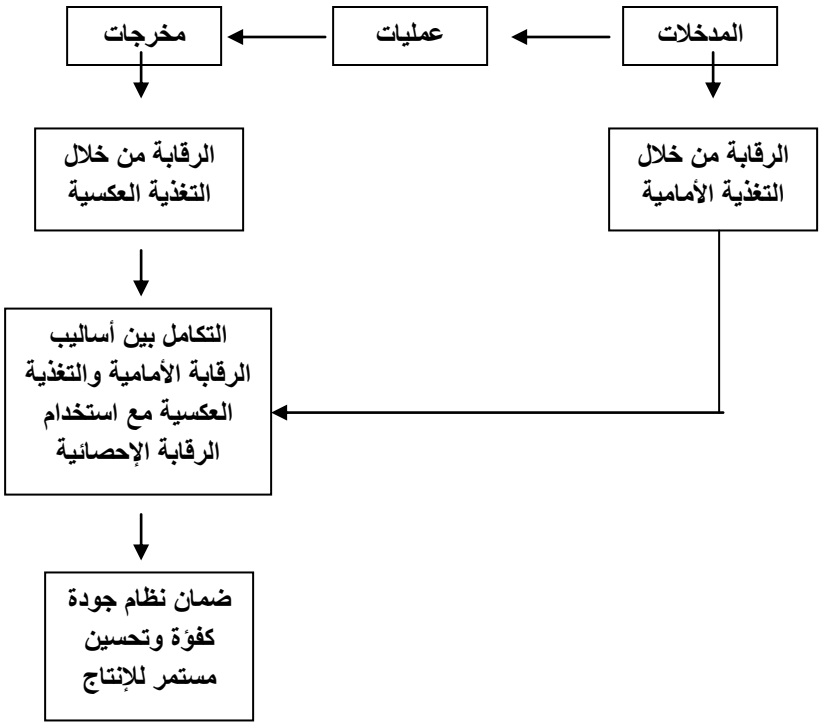
وما ينبغي الإشارة والتأكد عليه أن الإطار الرئيس للرقابة هو التغذية العكسية (Feed Back) وهي ناتج المعلومات التي تعود إلى عنصر الرقابة من ثم تعود إلى العملية التشغيلية كمدخل معين، فهي توفر الوسيلة للقرار حول متى تكون الإجراءات التصحيحية ضرورية، وهذا يتطلب إسنادها بأساليب أخرى للتنبؤ بالإنحرافات المتوقعة عن الأداء المطلوب تحقيقه، وهذا أوجد أن تبنى التغذية

[1] [1] د. يوسف حجيم الطائي وآخرون، **نظم إدارة الجودة في المنظمات الإنتاجية والخدمية**، (عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2009م)، ص ص43-105.

الأمامية مما يمكن من التعرف على المشاكل المحتملة ذلك كون أن نظام التغذية الأمامية (Feed Forward) ديناميكي وهذا يؤي إلى أن رقابة المدخلات الجديدة باستمرار مع وجود رقابة مستمرة أثناء عملية التشغيل للخط الإنتاجي، والشكل **(3/1/2)** يوضح تكامل أساليب ضبط الجودة.

الشكل رقم (3/1/2)

تكامل أساليب ضبط الجودة



المصدر: د. يوسف حجيم الطائي وآخرون، **نظم إدارة الجودة في المنظمات الإنتاجية والخدمية**، (عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2009م)، ص45.

خطة الجودة:

تعد خطة الجودة واحدة من المراحل التي تمر بها عملية التحسين المستمر للجودة، إذ لابد من العمل على صياغة وتحديد مستوى الجودة المرغوب الوصول إليه في المنظمة وتحويل هذه الصياغة والطموح إلى واقع عملي ملموس من خلال تحليل نظام الجودة وتحديد عناصره ومكوناته، وتعد خطة الجودة المحصل الرئيسية لتكامل العناصر الأساسية لنظام الجودة.

وبناء على ذلك يمكن القول أن الرقابة تنبع من مفهوم أو فلسفة إدارة الجودة الشاملة ويتضح ذلك من خلال الآتي[1]:

1. إرتكازها على تقديم جودة عالية للمستهلكين، وحتى تستطيع تحقيق ذلك لابد من وجود رقابة على هذه الجودة في جميع مراحلها.

2. ضرورة توفير قيمة للمنتج، وهذا يتحقق من خلال الرقابة على العمليات بشكل دقيق، وأيضاً مراقبة التغيرات البيئية التي تحدث ومدى التطور في رغبة المستهلك وما يقدمه المنافسون.

3. ضرورة القيام بالأعمال بطريقة صحيحة ومن أول مرة بدون عيوب وأخطاء (Zero Defects) وهذا يتطلب الرقابة قبل التنفيذ وأثناء العمليات وبعد الإنتهاء من العمليات بشكل فعال.

4. ضرورة إسعاد الزبائن، وهذا يتم من خلال الرقابة اللاحقة لمعرفة مدى رضاهم عن المنتج المقدم وإعطائه تغذية راجعة للمدخلات والعمليات من أجل تصحيح الإنحرافات في حالة وجودها.

5. لقد عمل (Deming) كمعلم لأساليب وتقنيات الرقابة على الجودة في دوائر الحرب الأمريكية في عام 1941م وهو رائد إدارة الجودة الشاملة، مما جعل طابع الرقابة هو السائد في (T.Q.M).

6. ضرورة عمل التحسينات المستمرة، من خلال تحليل أسباب الإنحرافات والعمل على تجاوز العيوب، يتم ذلك من خلال الرقابة على المدخلات بأن تكن متطابقة مع المواصفات المحددة لها مسبقاً وأثناء العمليات التصنيعية بأن تكون متطابقة للمعايير، والتأكد كذلك من أن المخرجات مطابقة للمواصفات.

وبناء على ذلك سوف نتناول الموضوعمن عدة فقرات ومن خلال مفهوم الرقابة على الجودة وأهدافها والتطور التاريخي للرقابة على الجودة والقرارات الأساسية في عملية الرقابة على الجودة، وكذلك التطرق إلى الأساليب الإحصائية المستخدمة في عملية الرقابة على الجودة إحصائياً من خلال أسلوب معينة القبول وأسلوب الرقابة على العملية من خلال استخدام الخرائط في عملية الرقابة على الجودة.

أولاً: مفهوم الرقابة على الجودة:

[1] المرجع السابق ،ص 103.

يمكن تعريف الرقابة على الجودة بأنها (مجموعة من الخطوات المحددة مسبقاً والتي تهدف إلى التأكد من الإنتاج المتحقق متطابق مع المواصفات والخصائص الأساسية الموضوعة للمنتج)، ويتضح من هذا التعريف مجموعة من العناصر والحقائق الأساسية لموضوع الجودة وهي:

1. ضرورة توفير خطوات محددة مسبقاً تمثل مجموعة من الإجراءات الضرورية التي يمكن استخدامها للتأكد من جودة المنتجات، ومن هذه الإجراءات.

أ) إجراءات خاصة بالإختبارات التي يمكن إجراءها للوحدات المراد التأك من جودتها.

ب) إجراء فحص للنظام الإنتاجي بشكل عام لمعرفة أسباب عدم المطابقة بين الوحدات المنتجة الفعلية والوحدات المنتجة المتوقعة.

ج) إجراءات خاصة لتصحيح الأخطاء وضمان منع وقوعها مرة أخرى.

2. هدف الرقابة على الجودة هو التأكد من المطابقة للمواصفات وليس إنتاج مستوى جودة مرتفع، لأن الإنتاج بمستويات جودة مرتفعة هو جزء من نظام إدارة الجودة الشاملة وليس جزءاً من نظام الرقابة على الجودة.

3. ضرورة وجود مواصفات محددة للتعبير عن مستوى الجودة، ويقصد بالمواصفات بأنها (مجموعة من الخصائص الأساسية للمنتج التي يمكن قياسها للمنتج ككل أو لبعض الأجزاء منه كل على حده مثل الوزن، السمك، درجة الصلابة ، وقد يكون ذلك سهلاً في المنتجات إلا أنه يصعب وضع مواصفات موضوعية بالنسبة لأعمال الخدمات مثل أداء الطبيب أو أداء المحامي.

4. وجود نظام للرقابة على الجودة لا يعني عدم وصول وحدات معيبة من السلعة إلى المستهلك، لأن الرقابة قد تعتمد على العينات، كما أن نظام الرقابة لا يكون هدفه تحقيق الكمال دائماً وإنما تخفيض العيوب والأخطاء إلى أقل حد ممكن.

5. تهتم الرقابة على الجودة بالرقابة على جودة المنتجات النهائي إضافة إلى الإهتمام بالرقابة على جودة المدخلات والإهتمام بالرقابة على العمليات الإنتاجية أثناء مراحل التشغيل.

ثانياً: أهداف الرقابة على الجودة:

يهدف نظام الرقابة على الجودة إلى تحقيق الأهداف الآتية:

1. تخفيض نسبة مردودات المبيعات بسبب ارتفاع مستوى الجودة.

2. المحافظة على درجة تطابق المنتج النهائي مع مواصفات التصميم الأساسية التي تم وضعها لهذا المنتج.

3. تقليل حجم المعيب في المواد المشتراة حتى لا يؤثر ذلك على درجة جودة المنتجات النهائية.

4. تخفيض عدد شكاوي العملاء بشأن تدني مستوى الجودة.

5. تخفيض تكاليف الرقابة على الجودة والفحص للوحدات المنتجة.

6. تخفيض نسبة المواد التي يعاد تشغيلها مرة أخرى بسبب انخفاض الجودة.

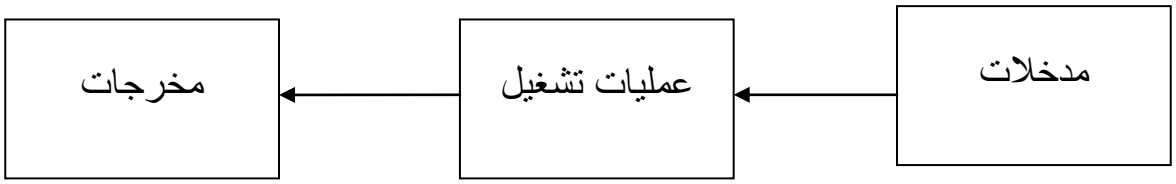
ومن الضروري لضمان نجاح النظام الرقابي في تحقيق أهدافه يتم العمل على تحليل درجة تحقق هذه الأهداف، وإعادة النظر في هذه الأهداف وتحديثها في ضوء النتائج المتحققة[1].

الرقابة على التكاليف:-

تنفذ الأنشطة المختلفة لأية منشأة معينة بواسطة مجموعة من الأنظمة الفرعية التي تكون في مجموعها النظام الشامل للمنشأة.

حيث ان نظام الإنتاج، ونظام التسويق، ونظام التمويل، وغيرها، جزء من نظام يعمل على النحو التالي:

الشكل رقم (4/1/2) يوضح النظام الشامل في المنشآة



المصدر: د. يوسف حجيم الطائي وآخرون، **نظم إدارة الجودة في المنظمات الإنتاجية والخدمية**، (عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2009م)، ص 105.

[1] المرجع السابق، ص105.

موارد:

*مواد، *إعداد برامج، *منتجات (سلع)،

*خدمات آلية، *إجراء عمليات، *منتجات (خدمات)،

*معلومات، *تنفيذ أنشطة، *معلومات.

ينظر إلى نظام محاسبة التكاليف على أنه نظام فرعي من نظام المعلومات الشامل في المنشأة. ويعتبر تحليل الأنظمة طريقة لحل المشاكل المعقدة للتنظيم، وهذا المدخل يتجنب القصور الذي يحدث نتيجة التحليل الجزئي، وتعرف المنشأة الصناعية على أنها منظمة[1] Organization إجتماعية تؤسس لإنتاج السلع والخدمات. ويعتبر نظام المنشاة معقداً وعندما ننظر اليها على أنها نظام فإننا نقول أنها تتكون من أنظمة فرعية مثل نظام فرعي للعمليات ونظام فرعي للمعلومات.

تتضمن العمليات كما أوضحنا الإنتاج والتسويق والتمويل. ويخترق نظام المعلومات هذه العناصر التشغيلية الثلاثة ويتضمن بيانات داخلية وأخرى خارجية. وتقع الفئة الأولى في نظامين للمعلومات: معلومات محاسبية، معلومات إحصائية، وتهتم فقط بنظام المعلومات المحاسبية.

تتمثل وظيفة نظم المعلومات المحاسبية في توليد وتشغيل وتحويل البيانات التي يمكن عرضها في صورة كمية بإستخدام وحدة النقود، وتتوقف منفعة هذا النظام على مدى توافقه مع المنشأة وعلاقاتها البيئية. ويعني هذا أن حسابات التكاليف يجب أن تعبر بصورة حقيقية عن الأنظمة الفرعية للتشغيل كما تراها الإدارة. ولا يعني هذا أنه يجب أن تعكس حسابات التكاليف أنظمة عمليات المنشأة في كل أبعادها وعواملها. ولكن نظام محاسبة التكاليف يقام على أساس الملاحظات والمشاهدات البيئية فهو أقرب إلى الإستجابة للمتطلبات العملية للمنشأة.

تشير الرقابة إلى العلاقة بين الأداء الفعلي للنظام والأداء المخطط (أو المرغوب فيه). ومن الأمور العادية أن يقال إن النظام "داخل حدود الرقابة" إذا كانت أهداف الأداء تتحقق، ويعتبر النظام "خارج حدود الرقابة" إذا ظهر من المشاهدات إن الأداء الفعلي يختلف (توجد إنحرافات) عن الأداء المخطط.

[1] د. كمال خليفة ابو زيد، **الرقابة على عناصر التكاليف**، (الأسكندرية: الدار الجامعية، دن)، ص 1.

2/ رقابة التكاليف:-

يعتبر نظام رقابة التكاليف جزءاً من نظام الرقابة الإدارية ويمكن[1] تبويب آلية العملية الرقابية (الطريقة التي تعمل بها) على أساس:

أ. رقابة مانعة Preventive.

ب. إسترجاع للخلف feedback (رقابة عن طريق التغذية العكسية للمعلومات).

تمثل المراجعة والرقابة الداخلية قبل التنفيذ جانباً من الرقابة المانعة. وعلى سبيل المثال، لايشترط إعتماد إمداد مواد زيادة عن الكمية المعيارية حتى يمكن منع الإستهلاك الزائد (غير ضروري) للمواد. ويمكن النظر إلى هذا الشرط على أنه يمثل نظام تحذير سابق.

يعتبر إعداد التقرير عن التصرفات أو العمليات بمثابة إسترجاع لمعلومات الأداء إلى الخلف (أي إلى الإدارة التي أقرت معايير الأداء ووضعت الخطة). وتحتاج كل منشأة إلى كلا النوعين من آليات الرقابة.

توجد طريقة أخرى لتبويب أساليب الرقابة، وذلك بنسبتها إلى مستويات التنظيم التي تمارسها. فالرقابة التي تمارسها المستويات التشغيلية، تعتبر رقابة تشغيلية Operational Control (أو رقابة العمليات)، وتطبق يوماً بيوم، أو على أساس كل عملية بذاتها، أما الرقابة التي تمارسها المستويات الإدارية العليا، فإنها تعرف بالرقابة الإدارية Management control وهي تطبق على أساس شامل، وعلى مجموعة من العمليات. وعلى سبيل المثال، يهتم مدير أحد الأقسام الإنتاجية داخل مصنع معين برقابة المفردات والمواد الأولية على أساس يومي، بينما يهتم مدير المصنع برقابة إستهلاك المواد الأولية في مجموعها على أساس إسبوعي أو شهري.

بالإضافة إلى رقابة التكاليف توجد مجالات أخرى للرقابة، مثل رقابة الإنتاج، ورقابة التسويق وغيرها.[2]

يجب أن تتكامل جميع هذه الأنواع من الرقابة معاً لكي تكون فعالة،على سبيل المثال، إذا لم تعد معايير مباشرة للمواد لتدعيم الرقابة المانعة، فلن تكون رقابة تكاليف المواد المباشرة عن طريق التغذية

[1] المرجع السابق، ص 2.
[2] المرجع السابق، ص 3.

العكسية للمعلومات فعالة. وبالمثل فإن عدم وجود تقارير التغذية العكسية للمعلومات ، يحول دون فعالية الرقابة المانعة.

3/ طبيعة رقابة التكاليف:-

إن غرض رقابة التكاليف هو تحقيق أهداف المنشأة بالوصول إلى أدنى تكلفة ممكنة. وعلى سبيل المثال، لتحقيق أعلى صافي ربح، فإنه من الضروري أن تزيد المنشأة حملاتها الإعلانية وبالتالي تزيد مصروفات الإعلان. وبالمثل لكي تزيد المنشأة نصيبها من السوق الذي تعمل فيه، زيادة التكاليف بأكثر من الربح الصافي الذي تحققه المبيعات. (فهل حققت المنشأة الهدف وزادت من أرباحهها؟ .. بالطبع لا. وبنفس الطريقة قد يؤدي إستخدام مواد رخيصة إلى تخفيض التكاليف، ولكنه يؤثر من ناحية أخرى على أهداف المنشأة في تقديم سلعة ذات جودة عالية، وبالتالي تنخفض المبيعات وتقل الأرباح، ترى هل حققت المنشأة هدفها في تحقيق وفورات تكاليف؟ بالطبع لا.

وبإختصار يجب تطبيق رقابة التكاليف مع أخذ أهداف الشركة الأخرى كلها في الإعتبار، ويجب أن لا تقتصر أهداف رقابة التكاليف على المدى الطويل فقط وإنما يجب أن تأخذ الأحداث والنتائج المتوقعة في المدى الطويل في الإعتبار أيضاً.

ولا تعتبر رقابة التكاليف وتخفيض التكاليف مترادفان (لا يعنيان نفس الشئ) فنحن نقصد بتخفيض التكاليف إنجاز نفس الشئ بتكلفة أقل من التكلفة الفعلية الماضية أو بتكلفة أقل من التكلفة المعيارية.

ويقصد برقابة التكاليف المحافظة على التكاليف في الحدود المحددة مقدماً. ويمكن تحقيق تخفيض التكاليف بإستخدام مواد، أو عمل، أقل تكلفة، وقد يمكن البحث عن عناصر أخرى من المواد تكون أرخص وبالتالي أقل تكلفة. وربما تستخدم مقادير أقل من المواد أو العمل عن طريق تحسين تصميم المنتج أو طرق إنتاجه. وحينها تنخفض تكلفة عنصر ما، فإنها تصبح بمثابة معيار جديد حتى يتم تغييره.حيث يعتبر نظام رقابة التكاليف أداة إدارية، ولذلك فأنه يكون مجالات لقرارات الإدارة، مثله في ذلك مثل الأدوات الإدارية الأخرى. وعلى سبيل المثال هل يطبق النظام – وإلى أي مدى يجب تطبيقه؟ ولا توجد أية فائدة لتصميم نظام لرقابة التكاليف إذا لم تكن الإدارة راغبة في إستخدامه. ويجب

أن نفترض أن الإدارة تقبل نظاماً ما لرقابة التكاليف،[1]كما أنها تدعمه. ويجب أن نشعر الإدارة بمنفعة أنظمة رقابة التكاليف.

الرقابة على المشتريات:-

الرقابة على المشتريات هي جزء من الرقابة على عناصر التكاليف وهي من العناصر المهمة والمؤثرة في تكلفة المنتج وفيما يلي شرح عام لعناصر الرقابة بنظام المشتريات:

1. عندما يحتاج قسم المخازن إلى بضاعة يقوم بإعداد نسختين من مستند الإحتاجات ترسل من نسخة إلى قسم المدفوعات وترسل الأخرى إلى البائع (المورد).
2. عندما يقبل المورد توريدة هذه البضاعة (بعد دراسة السوق ومعرفة بدائله) يقوم قسم المشتريات بإعداد طلب شراء من 5 نسخ.
3. ترسل نسخة من طلب الشراء إلى قسم المخازن حيث يتم التأكد من صحة السعر وبيانات العناصر المطلوب شراؤها.
4. يتم إرسال نسخ من طلب الشراء إلى أقسام حسابات المدفوعات وإستلام البضاعة، لتحفظ في الملف، ولتوضح أنه قدم تم طلب شراء البضاعة.
5. يتم إرسال نسختين من طلب الشراء إلى المورد الذي يعيد إرسال نسخة منها إلى قسم المشتريات لتوضيح أنه قد علم بمحتويات الطلبية.
6. يقوم المورد بشحن البضاعة ومعها صورة الفاتورة، والتي يتسلمها قسم الإستقبال حيث يتم فحص وعد البضاعة، ثم يعد تقرير إستلام من 3 نسخ.
7. بعد عد وفحص البضاعة، يتم إرسالها إلى قسم المخازن، ومعها نسختين من تقرير الإستلام، ويقوم قسم المخازن بمقارنة البضاعة مع تقرير الإستلام ثم يرسل نسخة من تقرير الإستلام إلى قسم حسابات المدفوعات.
8. يقوم المورد بإرسال أصل الفاتورة بالبريد، حيث تسلم إلى قسم المشتريات مباشرة.
9. يقوم قسم إستلام بإرسال النسخة الثالثة من تقرير الإستلام وصورة الفاتورة إلى قسم المشتريات، ويحفظ قسم المشتريات صورة الفاتورة، ويرسل الأصل إلى قسم حسابات المدفوعات.

[1] المرجع السابق، ص 5.

10. يقوم قسم حسابات المدفوعات بمقارنة تفاصيل مستند الإحتياجات، وطلب الشراء، والفاتورة، وتقرير الإستلام، ثم يقوم بحفظ المستندات الأربعة معاً كتوثيق للعملية.

أهداف الرقابة على المخزون:

إن نشاط الرقابة على المخزون يسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الرئيسية والتي يمكن بلورته في الآتي:[1]

1. تسعى المنشآت التي تعمل في إطار المنافسة إلى تقديم أقصى خدمات ممكنة للمستهلكين ضماناً لإيجاد نوع من الولاء الذي يسود بين عملاء الشركة ومنتجاتها ومن ثم تدعم المركز التنافسي للمشروع، ومن النواحي المهمة التي تدعم المركز التنافسي للشركة هو أن تكون تلك الخدمات التي تقدمها لعملاءها منتظمة ومستمرة ومتدفقة كلما احتاج إليها المستهلك، ومراقبة المخزون تهدف إلى تحقيق إنتظام السلع باستمرار عند أي طلب.
2. العمل على مواجهة أي إنحراف في تنفيذ برنامج الإنتاج سواء بالزيادة أو النقص.
3. تحقيق إستقرار معدلات الإنتاج وذلك بهدف المحافظة على قوة العمل المدربة.
4. العمل على أن يكون كل من الإستثمار في المخزون وتكلفة المواد عند أدنى مستوى ممكن، وهذا الهدف يتطلب إجراء موازنة بين تكاليف التخزين لكميات أكبر من اللازم وبين التكاليف التي تتحملها المنشأة نتيجة نفاذ المخزون.
5. إستمرارية تغذية السوق وحسن إستخدام الإستثمارات.

تقسيم موجودات المخازن حسب أهميتها:

إن إخضاع كافة الموجودات بالمخازن لعمليات المراقبة التفصيلية أمر شاق ومجهد ومرتفع التكاليف – خاصة إذا علمنا أن الأصناف المخزونة تصل إلى عشرت ومئات الآلاف من الأصناف، وليس من المقبول في ظل تطبيق مبدأ اقتصاديات الرقابة أن تخضع كافة هذه الأصناف للتفصيلات المطلوبة لمراقبة المخزون، الأمر الذي يفرض ضرورة تركيز المراقبة التفصيلية على بعض الأصناف والتي تزيد أهميتها عن غيرها.

[1] د. فريد عبد الفتاح زين الدين، **تخطيط ومراقبة الإنتاج مدخل إدارة الجودة**، (دم:دن،دت) ص44.

وفقاً لهذا المفهوم فإنه يتم تقسيم موجودات المخازن التي تستخدمها المنشأة في عملياتها الإنتاجية المختلفة إلى عدة أقسام وفقاً لمعيار أهميتها، وهذه الطريقة في التقسيم يطلق عليها طريقة الفئات أو طريقة (A.B.C) وهذه الطريقة تعتبر أسلوباً إحصائياً يهدف إلى تصنيف المخزون بهدف وضع نظام مراقبة المخزون المناسب.

يعرف ستانلي لارسون هذه الطريقة بأنها أسلوب إداري تحليلي يعمد إلى محاولة تركيز الإهتمام على تلك الأصناف التي تمثل أهمية خاصة عن غيرها من الأصناف، بهدف وضع أسلوب مراقبة المخزون من كل منها، بحيث يكون متناسباً مع تلك الأهمية[1].

تقوم فكرة هذه الطريقة على أساس أن هناك بعض الأصناف يكون عددها ضئيلاً بالمقارنة بموجودات المخازن ولكنها ذات تأثير هام جداً على النتائج بسبب ارتفاع قيمة المستخدم منها، وعلى العكس من ذلك نجد أن هناك عدداً ضخماً من الأصناف ليس لها تأثيراً كبيراً على النتائج بسبب انخفاض قيمتها نسبياً – وذلك بافتراض أن مقياس الأهمية كان هو القيمة، وإن كان ذلك ليس صحيحاً على إطلاقه إذ يتطلب هذا الأسلوب وضع بعض المعايير لتحديد الأهمية النسبية لكل مجموعة سلعية على حدة، ولكل صنف من موجودات المخازن.

هناك العديد من الأسباب والمبررات التي تظهر أهمية الأخذ بهذه الطريقة كأسلوب يهدف إلى تركيز الإهتمام على مجموعة معينة من الأصناف لما لها من أهمية خاصة بالمقارنة بمئات الآلاف من الأصناف التي تمثل موجودات المخازن، وفيما يلي أهم الأسباب والمبررات التي تظهر أهمية استخدام أسلوب التصنيف الثلاثي (A.B.C):

1. أن الأخذ بهذا الأسلوب يمكن إدارة المخازن من التركيز على بعض المجموعات السلعية والأصناف التي تمثل أهمية خاصة بالمقارنة بباقي المجموعات السلعية والأصناف التي تستخدم بالمشروع.

2. يزود إدارة الشركة بأساس سليم لتحديد التكلفة والمجهود الذين يبذلان في مراقبة الأصناف المختلفة من المخزون.

[1] المرجع السابق ، ص 45.

3. يعد أداة ناجحة لتزويد الإدارة بالبيانات التي تتطلبها عملية إتخاذ القرارات سواء فيما يتعلق بإدارة المخزون والرقابة عليه.

الرقابة على جودة الإنتاج:

إن الهدف الأول والأخير لأي مشروع إنتاجي، هو السعي المستمر لتخفيض التكلفة وتحقيق الجودة المناسبة، وهذا ما تسعى إليه المشاريع الصناعية المتطورة، حتى أن كثيراً منها قد أعطى لتحسين الجودة أهمية أكبر من زيادة الكمية.

ويقصد بالرقابة على الجودة مجموعة العمليات الخاصة بالتفتيش على الإنتاج في جميع مراحله وتسجيل بيانات عنه ثم تحليل هذه البيانات بقصد تحديد اختلاف عن المواصفات الموضوعية، وبالتالي استبعاد الوحدات المعيبة والتفكير في أسبابها لوضع برنامج لمعالجتها.[1]

أهداف الرقابة على الإنتاج:

إن نتائج وبيانات الرقابة على الجودة والتحليل الإحصائي تساعد الباحث للوصول إلى أفضل الطرق لتطوير وتحسين الإنتاج والمنتجات، بغية تحقيق أغراض أساسية لنظم الرقابة المتمثلة فيما يلي:

- رفع الكفاءة الإنتاجية عن طريق زيادة عدد ساعات تشغيل المنتجات الجيدة والمطابقة للمواصفات والإقلال من التلف والعوادم.
- تخفيض تكاليف الإنتاج بالإقلال من نسب العوادم والمنتجات المعيبة ومنع إعادة تشغيل المنتجات الغير مطابقة للمواصفات وبالتالي زيادة كمية المنتجات السليمة.
- زيادة عدد المبيعات ورواجها مما يؤدي إلى زيادة الإنتاج والأرباح.
- زيادة الإنتاج السليم يؤدي إلى زيادة الأجر والحافز في حالة إشباع نظام ربط الأجر بكمية الناتج وجودته، ولا شك أن هذا يساعد على رفع الرح المعنوية لكل العاملين.
- تهدف نظم الرقابة على الجودة إلى تلبية رغبات وميول المستهلكين أو المستخدمين من خلال ضبط مستويات الجودة لتكون مطابقة للمواصفات والمعايير الكفيلة بإرضاء وإشباع المستهلكين والمستخدمين للمنتجات.

[1] د. بن عنتر عبد الرحمن، **إدارة الإنتاج في المنشآت الخدمية والصناعية**، (عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2011م)، ص ص166-171

- تقليل كمية العادم أو التلف من الإنتاج إلى أدنى مستوى ممكن وتحديد الوحدات والأجزاء التي يمكن إعادة إنتاجها، وبالتالي تقليل التكاليف المصاحبة لعمليات إعادة التشغيل.
- اكتشاف وتحديد مسببات انخفاض الجودة ومسؤولية الأخطاء والتي قد يكون مصدرها:
  - عدم ضبط وتعديل الآلات والمعدات المستخدمة في الإنتاج بصورة سليمة (سوء التشغيل).
  - عيوب في المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج.
  - انخفاض في كفاءة وإتقان العمل.
  - عدم التوافق بين المواصفات والقياسات الموضوعة والإمكانات أو القدرات الإنتاجية المتاحة.
- الحفاظ على الروح الإنضباطية والتنظيمية للعاملين في دائرة الإنتاج من خلال الفحص الدوري لعينات الإنتاج، وتحديد مسؤولية الأخطاء سواء كان ذلك من قبل المنتج أو المشغل أو الالة.
- تحقيق المرونة الكافية في استخدام أجزاء وقطع الغيار المصنعة خارج الوحدة الإنتاجية، على أساس اعتبارها أجزاء مصنعة وفقاً لمواصفات وقياسات محددة.
- ضمان تصميم وإنتاج وتوزيع المنتجات لمواجهة رغبات واحتياجات محددة على ضوء مواصفات وقياسات موضوعة مسبقاً[1].

خطوات ومراحل الرقابة على جودة الإنتاج:

لتحقيق الرقابة الفعالة على جودة الإنتاج يجب أن ترافق كل مرحلة من مراحل الرقابة على مستويات الجودة تنفيذ الخطوات التالية:

أ. تحديد المواصفات والمعايير والمقاييس:

تقتضي مراقبة جودة الإنتاج تحديد المواصفات والمعايير المعينة التي تحكم نوع السلعة المنتجة، وتكون هذه المواصفات في صورة مرسومة أو مكتوبة، وتعبر الرسوم عن الشكل والمقاييس الخاصة بالسلعة كما تغطي هذه المواصفات المجالات التالية: المادة الخام، العمليات الصناعية، المنتج النهائي.

ب. تحديد مكان الرقابة:

[1] المرجع السابق ، ص ص 166-168.

تتم الرقابة في مكان الإنتاج لتفادي العيوب فور حدوثها، خاصة إذا كانت المراحل متتابعة بحيث (يتعذر أيقاف الإنتاج إلى أن يتم نقل جزء من نتائج مرحلة معينة لفحصه في مكان بعيد عن الإنتاج)، وأحياناً تستعمل طريقة أخرى للرقابة وذلك بأخذ عينات من مراحل الإنتاج المختلفة ويتوقف هذا على ظروف وطبيعة المرحلة المراد رقابتها وعلى طرق الفحص والإختبار وطرق أخذ العينات وعددها ونوع الأجهزة المستعملة.

ج. تحديد المجال الذي ستشمله عملية الرقابة:إن تحديد المجال الذي ستشمله عملية الرقابة لابد أن يتبع المراحل التالية:

- فحص المواد الأولية الداخلة في صناعة المنتج.
- مراقبة مراحل التشغيل المختلفة وتحديد مناطق ضبط الجودة لكل مرحلة.
- الفحص والرقابة على جودة الإنتاج للمنتج النهائب قبل تسليمه للمخازن.
- الفحص والرقابة على جودة المنتج بعد البيع.

غير أن تحديد المجال الذي ستشمله عمليات الرقابة يتوقف على عدة اعتبارات أهمها:

- درجة الدقة المطلوبة في السلعة المنتجة.
- الرغبة الجدية في رفع مستوى الجودة وتحسينها.
- التغيرات المتوقعة في أذواق المستهلكين.

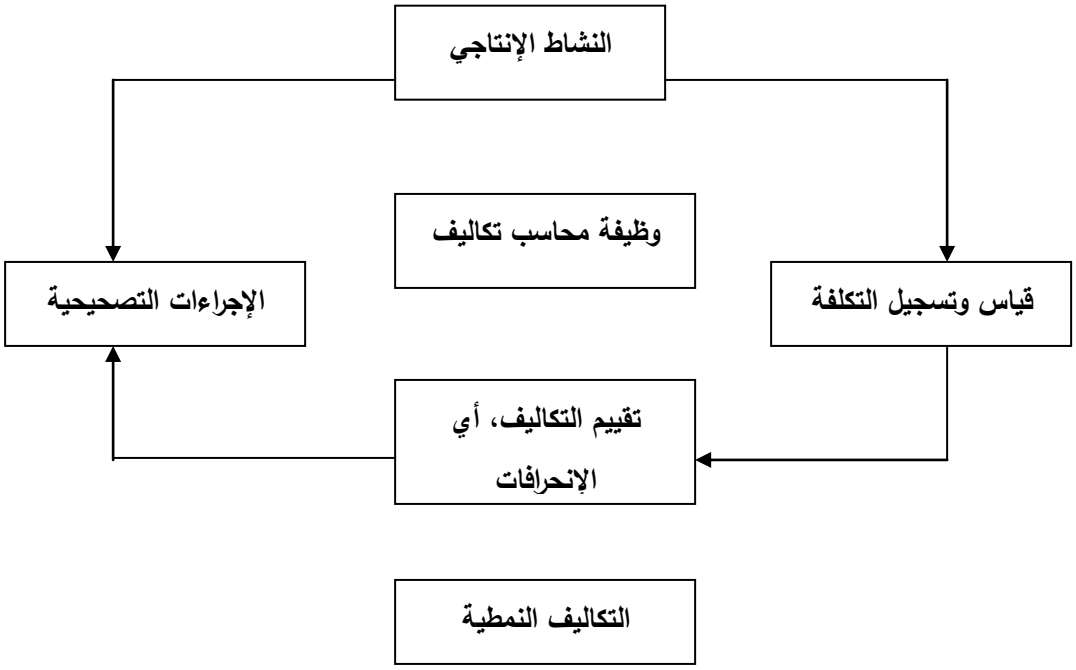
د. تحديد الأجهزة واختياراً لعاملين في عملية الرقابة:وتتضمن تحديد نوع مواصفات الأجهزة المطلوبة على الجودة، وتدريب الفنيين على تشغيل هذه الأجهزة لضمان نتائج الفحص.

هـ. تصميم النماذج والتقارير وتحديد الدورة المناسبة لها:ويتضمن تصميم نماذج تقارير ضبط الجودة لتسهيل نتائج الفحص والإختيار كما يجب أن تكون هذه النماذج واضحة ومفهومة وبسيطة بحيث يسهل قراءتها وفهمها مع تحديد الدورة المناسبة لها ومراعاة وصول التقرير أو النموذج للأشخاص الذين يهمهم الأمر في الوقت المناسب وإلا فقد قيمته.

3. الرقابة على تكلفة الإنتاج:

كما هو الحال في الرقابة على الإنتاج وجودته، فإن نظام الرقابة على تكلفة الإنتاج بحيث يجب تصميمه في شكل دائري مغلق يسمح بالرقابة على هذه التكلفة، كما هو موضح بالشكل التالي:

شكل رقم (5/1/2): النظام الدائري للرقابة على تكلفة الإنتاج



المصدر: . بن عنتر عبد الرحمن، **إدارة الإنتاج في المنشآت الخدمية والصناعية،** (عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2011م)، ص 171.

يلاحظ من الشكل **(5/1/2)** ان الرقابة على تكلفة الإنتاج تتم بخطوات منطقية وتعطي معلومات يستفاد منها في عملية التغذية العكسية بهدف تصحيح المسار

المبحث الثاني

متطلبات وأدوات الرقابة على التكاليف وفعالية الرقابة

يتناول الباحث في هذا المبحث المشكلة الرقابية ومتطلبات وادوات الرقابة على التكاليف ومتطلبات تحقيق فعالية الرقابة وذلك كمايلي:

التعريف بالمشكلة الرقابية:-

يتوافر للمديرين في محاولتهم للرقابة على التكاليف نوعين من القرارات يتحتم عليهم القيام بها، فهناك قرارات تربط بالأسعار التي تسدد في مقابل الحصول على مستلزمات الإنتاج وقرارات أخرى تتعلق بالكميات التي تستخدم من تلك العناصر. ويتوقع المديرين أن يدفعوا أقل الأسعار الممكنة مع ثبات جودة المخرجات المطلوبة، وذلك لتحقيق أهداف شركاتهم، ولتحقيق هذه الأهداف فإن المديرين يتوقعوا أن تستخدم أقل الكميات من الموارد المتاحة لديهم، وذلك مرة أخرى مع المحافظة على الجودة المرغوبة في المنتجات.

إن الفشل في رغابة الأسعار والكميات يمكن أن يؤدي إلى إرتفاع التكاليف وإنخفاض هامش الربح. والآن نتساءل كيف يمكن للمديرين أن يمارسوا رقابة فعالة على الأسعار المدفوعة والكميات المستخدمة؟ يمكن للمديرين أن يفحصوا بطريقة شخصية كل عملية تتم في المنشأة لكن هذا يمثل بوضوح إهداراً لجهد المديرين ويعكس إستخداماً غير كفؤ لوقت الإدارة، أن الإجابة على المشكلة الرقابية تتمثل في التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية.[1]

أدوات الرقابة على التكاليف:

يوجد عدد من الاساليب المستخدمة بواسطة محاسبة التكاليف في عملية الرقابة على التكاليف وفيما يلي توضيح لهذه الأدوات:

أولاً: الرقابة على التكاليف بإستخدام التكاليف المعيارية:

[1] د/ عمر حسين، د/ صلاح مبارك، ود/ صبحي الخطيب، **محاسبة التكاليف في المجال الإداري**، (الأسكندرية: الدار الجامعية 2001م)، ص 224.

التكاليف المعيارية من اهم واقدم الادوات المستخدمة في الرقابة على التكاليف وفيما يلي شرح للمفاهيم المتعلقة بنظام التكاليف المعيارية :

مفهوم المعيار:

يمكن تعريف المعيار بأنه علاقة أو نمط لقياس الأداء، وتتوافر المعايير في العديد من أوجه حياتنا اليومية. فالسيارة التي نركبها يمكن تصنيعها في ظل معايير هندسية دقيقة، كما يخضع تصنيع الطعام المحفوظ لمعايير دقيقة من النظافة والمكونات الطبيعية، وتستخدم المعايير على نطاق واسع في محاسبة التكاليف، حيث تتعلق المعايير في هذه الحالة بأسعار وكميات المدخلات المستخدمة في تصنيع السلع أو توفير الخدمات.[1]

مفهوم التكلفة المعيارية:-

هي تكلفة حكمية أو تقديرية لما يجب أو لما يتوقع بمكونات تكلفة معينة خاصة بفترة معينة تحت ظروف تشغيل مفترضة ولحجم إنتاج مفترض تستخدم كمعدلات إنجاز ولتوجيه نظر الإدارة إلى الحالات الخاصة التي تحقق الفحص والدراسة.[2]

التكاليف المعيارية والإدارة بالإستثناء:-

Standard Cost-Management By Exeption

يمكن تعريف المعيار بأنه إرشاد benchmark أو نموذج norm يستخدم لقياس الأداء وتستخدم المعايير في أوجه الحياة اليومية، فالطلاب الراغبون في الإلتحاق بالجامعة يجب أن يحصلوا على مجموع درجات معينة تسمح بقبولهم، والسيارات تخضع لمعايير هندسة دقيقة، والأكل يعد وفقاً لمعايير النظافة والتغذية، والمعايير المستخدمة كثيراً في المحاسبة الإدارية، ونهتم هنا بالمعايير الخاصة بكميات وتكلفة المدخلات المستخدمة في إنتاج السلع أو الخدمات. وتضع الإدارة معايير الكمية والتكلفة لعناصر تكاليف المدخلات الثلاثة، المواد والعمل والتكاليف الغير مباشرة ، وتشير معايير الكمية إلى مقدار عنصر التكلفة مثل وقت العمل أو المواد الخام الواجب إستخدامها في إنتاج وحدة المنتج أو الخدمة، أما معايير التكلفة فتشير إلى ما يجب أن تكون عليه تكلفة هذا الوقت أو هذه الخدمات، وتقارن الكميات والتكاليف الفعلية بهذه المعايير لمعرفة ما إذا كانت العمليات تسير وفق

[1] المرجع السابق، ص 224.
[2] د/ محمد عمرو وهيبة، مرجع سابق، ص 199.

الحدود التي رسمتها الإدارة، فإذا تجاوزت الكميات أو التكاليف الحدود التي رسمتها الإدارة فيجب توجيه العناية والإهتمام نحو الفروق بما يسمح للمدير بتركيز مجهوداته لكي يكون أدائه أفضل وهو ما يعرف بـ "الإدارة بالإستثناء management by exception ".[1]

من يستخدم التكاليف المعيارية: Who Used Standard Cost

تستخدم المنشآت الصناعية والخدمية والغذائية والمنظمات التي لا تهدف للربح المعايير (في شكل كميات أو تكاليف) وذلك بدرجات متفاوتة، وتضع مراكز خدمة السيارات مثلاً معايير لزمن العمل اللازمة لإستكمال أعمال معينة مثل تركيب الكربورتيور أو تركيب صمام، وبعد ذلك تقارن الأداء الفعلي بهذه المعايير، وتضع محلات الوجبات السريعة مثل ماكدونالدز معايير كميات اللحوم التي توضع في كل ساندوتش وكذلك معايير تكلفة هذه اللحوم، وللمستشفيات أيضاً معاييرها لتكاليف (التغذية والمغسلة والبنود الأخرى) لكل سرير يتم إشغاله يومياً، كذلك لمعايير الوقت اللازم لأداءأنشطة روتينية معينة مثل الفحوص المعملية.

ولعل أوسع تطبيق للتكاليف المعيارية يوجد في الشركات الصناعية، حيث توضع معايير للمواد والعمل والتكاليف الإضافية بشكل تفصيلي ولكل منتج على حدة، وتنظم هذه المعايير في بطاقة تكاليف معيارية Standard cost card التي تقدم للمدير المعلومات عما يجب أن تكون عليه تكلفة وحدة المنتج.

إعداد التكاليف المعيارية Setting Standard Cost:-

تعتبر عملية إعداد معايير التكاليف فناً أكثر منها علماً، فهي تتطلب تفهم خبرة الأفراد المسئولين عن كميات أو أسعار المدخلات، ويتطلب إعداد المعايير للأنشطة الصناعية تعاون المحاسب الإداري، ومندوب المشتريات والمهندس الصناعي ومشرف الإنتاج ومديري خطوط الإنتاج وحتى عمال الإنتاج أنفسهم.

نقطة البداية في إعداد معاييرالتكاليف هي النظرة الفاحصة للتجارب السابقة، ويمكن أن يساعد المحاسب الإداري في ذلك بإعداد البيانات لتتمشى مع التغير في الأنماط الإقتصادية، والتغير في العرض والطلب والتغير في التكنولوجيا، وقد تشمل التكاليف التاريخية على أربعة قصور نتيجة نقص

[1] ري اتش جاريسون، واريك نورين، مرجع سابق، ص 486.

الكفاءة، فإذا حدث ذلك فيجب تعديل هذه البيانات، ويجب أن يعتقد المدير بأن الماضي ذو قيمة فقط في مونه يساعد على التنبؤ بالمستقبل، وبإختصار فإن المعايير يجب أن تعكس كفاءة العمليات في المستقبل ولا تعكس عدم كفاءة العمليات الماضية.

المعايير المثالية والعلمية Ideal Versus Practical Standards:-

هل يمكن تحقيق المعايير طوال الوقت، أو فقط في بعض الأحيان؟ أو بمعنى آخر يجب أن تكون محكمة أو ضيقة "أي تمثل الحلم الذي لا يمكن تحقيقه"؟ إختلفت الآراء حول هذا الموضوع، لكن يمكن تقسيم المعايير إلى مجموعتين: معايير مثالية، ومعايير علمية.

المعايير المثالية Ideal Standards:-

هي تلك التي يمكن تحقيقها فقط في ظل أحسن الظروف، فهي لا تسمح بأية أعطال للآلات أو توقف للعمل، وتتطلب مستوى مجهود يمكن فقط للعمال الأكثر مهارة وخبرة تحقيقي عندما يعمل عند أقصى جهد 100% من الوقت. ويعتقد بعض المديرين أن مثل هذه المعايير يكون لها قيمة من ناحية التحفيز، فهم يرون أن العاملين حتى وأن يشعروا بأنهم شعروا بأنهم سوف لا يحققوا هذه المعايير إلا أنها تذكرهم دائماً بالحاجة إلى زيادة كفاءتهم ومجهوداتهم. ويطبق عدد قليل من المنشآت المعايير المثالية، حيث يرى البعض الأخر من المديرين أن المعايير ستكون غير ذات مغزى، والسبب في ذلك هو أن الإنحراف تشتمل على عناصر نقص الكفاءة العادي وليس فقط نقص الكفاءة غير العادي الذي يرغب المديرين في ضرورة العمل على حدة وتوجيه عنايتهم نحوه.

المعايير العلمية Practical Standards:-

يمكن تعريفها بأنها محكمة ولكن يمكن تحقيقها، فهي تسمح بعطل الآلات العادي، وفترات راحة العاملين، وأنه يمكن للعامل المتوسط بالمجهود المعتدل الكفء تحقيقه، والإنحرافات عن هذه المعايير تعتبر مفيدة جداً للإدارة حيث مثل الإنحراف عن المعتاد، وتعكس نقص الكفاءة وبالتالي تعتبر إشارة تجذب إنتباه الإدارة. ويمكن أن تخدم المعايير في عدة أغراض في وقت واحد، فمن الممكن إستخدامها أيضاً في التنبؤ أو التخطيط حيث لا تسمح بأي تقصير حتى ولو كان عادياً وبالتالي تؤدي إلى تخطيط غير واقعي وإلى تنبؤ غير صحيح.[1]

[1] المرجع السابق، ص 488.

مزايا التكاليف المعيارية Advantage of Standard Costs:-

يمكن ذكر عدد مزايا إستخدام التكاليف المعيارية في المنظمة كالأتي:

1. كما ذكرنا سابقاً فإن إستخدام التكاليف المعيارية يجعل من الممكن تطبيق فكرة الإدارة بالإستثناء فطالما أن التكاليف في حدود المعايير فلا حاجة لتدخل الإدارة، ولكن حينما تقع التكاليف خارج هذه المعايير فإن ذلك يجذب إنتباه الإدارة فوراً بإعتبار ذلك إستثناء، والإدارة بالإستثناء تمكن من حسن إستخدام وقت الإدارة.
2. تسهل التكاليف المعيارية تخطيط النقدية وتخطيط المخزون.
3. متى وضعت المعايير العلمية فإنها تؤدي إلى تحقيق مزيداً من إقتصاديات التشغيل الكفاءة بين العاملين، وبالإضافة إلى ذلك فإنه يمكن ربط نظم حوافز الأجر بنظام التكاليف المعيارية بمجرد وضع هذه المعايير.
4. عند قياس الدخل يعتبر نظام التكاليف المعيارية أكثر إقتصاداً وأسهل تشغيلاً من نظام التكاليف التاريخية، حيث يمكن الإحتفاظ ببطاقة التكاليف المعيارية لكل منتج أو عملية، وتحمل تكاليف المواد والعمل والتكاليف الإضافية طبقاً للمعايير، وهذا يسهل عملية التسجيل المحاسبي.
5. يمكن أن تساعد التكاليف المعيارية على تطبيق محاسبة المسئولية، حيث تحدد المسئولية عن رقابة التكاليف كما يمكن تقييم ذلك من خلال إعداد تقارير الأداء.[1]

عيوب التكاليف المعيارية Disadvantage of Standard Cost :-

على الرغم من هذه المزايا لإستخدام التكاليف المعيارية ولكن يجب أن نذكر بأن هنالك صعوبات لا تشجع المديرين على تطبيق التكاليف المعيارية، علاوة على ذلك فإن سوء تطبيق التكاليف المعيارية ومبدأ الإدارة بالإستثناء قد تؤدي إلى نتائج عكسية للمنظمة، من أهم الصعوبات والمشاكل الرئيسية لإستخدام التكاليف المعيارية:

1. قد تواجه الإدارة صعوبات عند تحديد أي من الإنحرافات تعتبر مهمة من ناحية القيمة .

[1] المرجع السابق، ص 491.

2. قد يؤدي التركيز فقط على الإنحرافات بعد مستوى معين (مثل الإنحرافات التي تعتبر مهمة من حيث قيمتها) إلى ملاحظة معلومات مهمة أخرى مثل الإتجاهات.
3. إذا كان تقييم أداء الإدارة مرتبطاً بمدأ الإدارة بالإستثناء قد يؤدي إلى إتجاه المستويات الإدارية الأقل إلى إخفاء الإستثاءات السالبة أي عدم التقرير عنها كلية، وبالإضافة إلى ذلك فقد لا يحصل العاملين على تشجيع عن الأعمال الإيجابية مثل التحكم أو تخفيض التكاليف في دائرة إختصاصهم ولكنهم يتعرضون للتوبيخ عن البنود التي تتجاوز معايير التكاليف الموضوعة، وهو ما قد يؤذي معنويات هؤلاء العاملين بسبب عدم وجود التشجيع عن الأعمال الإيجابية.[1]
4. قد يؤثر أيضاً إستخدام أسلوب الإدارة بالإستثناء على المشرفين بطريقة سيئة، فقد يشعروا بأنهم يحصلوا على فحص كامل للعمليات لأنهم دائماً منشغلون بالمشاكل، وبالإضافة إلى شعورهم بأنهم دائماً منتقدون من رؤسائهم بأن أدائهم منخفض، وقد يكون لذلك آثار سالبة على معنويات المشرفين.

وتتطلب هذه المشاكل الهامة من المديرين العناية الفائقة عند إدارة نظام التكاليف المعيارية، ومن المهم أن يركز المدير على الإيجابيات أيضاً بدلاً من السلبيات فقط وأن الأعمال التي تتم بكفاءة تؤخذ في إعتبارهم.

النموذج العام لتحليل الإنحرافات AGeneral Model for Variance Analysis:-

ترجع أحد أساليب تقسيم المعايير إلى قسمين – السعر والكمية – إلى أن القرارات الرقابية المتعلقة بالأسعار المدفوعة والكميات المستخدمة تقع في توقيتات مختلفة من الزمن بصفة عامة، ففي حالة المواد الخام على سبيل المثال تكون الرقابة على السعر وقت الشراء بعكس الرقابة على الكمية لا تأتي إلا بعد إستخدام المواد في الإنتاج والتي تكون بعد عدة أسابيع وربما شهور من تاريخ الشراء، بالإضافة إلى أن التحكم في الأسعار المدفوعة والكميات المستخدمة تقع في مسئولية مديرين مختلفين وبالتالي يتطلب الأمر مساءلة كل منهم على حدة، وكما اكدنا سابقاً فإن أي مدير لا يكون مسئولاً عن أي تكلفة لا تخضع لرقابته، ولذلك من الضروري أن تفصل إعتبارات الأسعار عن إعتبارات الكميات في منهجنا للرقابة والتحكم في التكاليف.

[1] المرجع السابق، ص 491.

إنحرافات السعر والكمية price and quality variances:-

يفصل المدير إعتبارات السعر عن إعتبارات الكمية عند الرقابة على التكاليف بإستخدام النموذج العام حيث يميز هذا النموذج بين هذين العنصرين حتى يمكن وضع أساس تحليل الإنحرافات، والإنحراف variance هو الفرق بين الأسعار والكميات المعيارية الأسعار والكميات الفعلية، وهذا النموذج الذي يتعامل مع التكاليف المتغيرة يفصل إنحرافات السعر عن إنحرافات الكمية، ويبين كيف يحسب كل من هذه الإنحرافات، يوضح هذا النموذج الشكل **(1/2/2)**[1]

الشكل (1/2/2)

النموذج العام لتحليل الإنحرافات – تكاليف الإنتاج المتغيرة

(1)	(2)	(3)
كميات المدخلات الفعلية بالسعر الفعلي(ك ف× س ف)	كميات المدخلات الفعلية بالسعر الفعلي(ك ف× س ع)	كميات المدخلات المعيارية بالسعر الفعلي(ك ع × س ع)

إنحراف السعر	**إنحراف الكمية**
(1) – (2)	(2) – (3)
إنحراف سعر المواد	إنحراف كمية المواد
إنحراف معدل الإجور	إنحراف كفاءة العمل
إنحراف إنفاق التكاليف الإضافية المتغيرة	إنحراف إنحراف كفاءة التكاليف الإضافية المتغيرة
إجمالي الإنحرافات	

المصدر: ري إتش جارسون وإريك نورين، **المحاسبة الإدارية**، ترجمة: محمد عصام الدين زايد، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2000م) ، ص 492.

وهناك أشياء ثلاثة يجب ملاحظتها في الشكل (1/2/2):

أولاً: لاحظ أنه يمكن حساب إنحراف السعر وإنحراف الكمية لكل عناصر التكاليف، المواد المباشرة والعمل المباشر، والتكاليف الإضافية المتغيرة، على الرغم من إختلاف أسماء الإنحرافات، فمثلاً

[1] المرجع السابق، ص 492.

إنحراف سعر المواد في حالة المواد المباشرة، ويسمى إنحراف معدل العمل في حالة العمل المباشر في حالة الأجور، ويسمى إنحراف إنفاق التكاليف الإضافية في حالة التكاليف الإضافية المتغيرة.

ثانياً: على الرغم من أن إنحراف السعر له عدة أسماء إلا أنه يحسب بنفس الطريقة تماماً بغض النظر عما إذا كنا نتناول إنحراف المواد المباشرة أو العمل المباشر أو التكاليف الإضافية المتغيرة ونفس الشئ في إنحراف الكمية.

ثالثاً: لاحظ أن تحليل الإنحراف هو فعلاً نوع من تحليل المدخلات والمخرجات، وتمثل المخرجات الإنتاج الجيد خلال الفترة معبراً عنها "بالكمية المعيارية" (أو الساعات المعيارية) المسموح بها. ونقصد بالكمية المعيارية المسموح بها أو الساعات المعيارية المسموح بها كمية المواد المباشرة أو العمل المباشر أو التكاليف الإضافية المتغيرة التي "يجب" إستخدامها لإنتاج ما أنتج فعلاً خلال الفترة، وهذا يمكن أن يزيد أو ينقص عما يستخدم فعلاً طبقاً لكفاءة أو نقص كفاءة العمليات، وتحسب الكمية المعيارية المسموح بها بضرب عدد وحدات المخرجات الفعلية في معيار المدخلات المسموح بها خلال الفترة.

ثانياً: الرقابة على التكاليف بإستخدام الموزنات التخطيطية:-

الموازنة التخطيطية من الادوات المهمة المستخمة على الرقابة والتي تؤدي دورها بفعالية إذا مادمجت مع نظام التكاليف المعيارية وفيما يلي عرض للمفاهيم المرتبطة بالموازنة وكيفية إستخدامها في الرقابة:

مفهوم الموازنة التخطيطية:-

الموازنة التخطيطية هي أداء للتعبير عن الأهداف والسياسات والخطط والنتائج وتعد مقدماً بواسطة الإدارة العليا لكل قسم من أقسام المشروع بإعتباره وحدة واحدة وتتكون الميزانية التقديرية من عدة موازنات فرعية لكل قسم تتفرع بدورها إلى ميزانيات أصغر.[1]

الموازنة هي عبارة عن ترجمة مالية لخطة كمية تغطي جميع أوجه نشاط المشروع لفترة مستقبلية بصورة شاملة ومنسقة يوافق عليها المسئولون والمنفذون ويرتبطون بها وتتخذ كهدف يتم على أساسه متابعة إتخاذ الإجراءات المصححة لمعالجة الإنحرافات والتوصل إلى الكفاية القصوى.[2]

مراحل إعداد الموازنة التخطيطية:-

يمر إعداد الموازنة التخطيطية بثلاث مراحل رئيسية هي:

مرحلة تحديد الأهداف:-

تعتبر الموازنة أداة تستخدم للتعبير الكمي والمالي عن الهدف أو الأهداف التي تسعى إدارة المشروع إلى تحقيقها. وقد يتمثل هذا الهدف بتحقيق عائد معين على رأس المال، أو تحقيق نسبة معينة من الربح، أو إنتاج وبيع كمية معينة من السلع، أو رفع الكفاية الإنتاجية للعاملين في المشروع، أو خفض التكاليف أو أية أهداف محتملة أخرى.

مهما كان الهدف أو الأهداف فيجب أن تكون واضحة ومحددة إذ لا يمكن لأي أسلوب علمي أن يحقق هدفاً غير واضح أو غير محدد المعالم. لذا، وبصدد تحديد الأهداف يجب على لجنة الموازنة:

- أن تحدد الأهداف طويلة الأجل والأهداف قصيرة الأجل بحيث تكون الأهداف قصيرة الأجل خطوة على الطريق للوصول إلى الأهداف طويلة الأجل.

---

[1] أ/ عبد العزيز محمود الإمام، **الموازنة التخطيطية كأداء للرقابة على حسابات الشركات دراسة تطبيقية نظرية**، (الرياض: دار المريخ للنشر، دت) ص1.

[2] د/ جبرائل جوزيف كحاله، د/ رضوان حلوه عنان، **المحاسبة الإدارية "مدخل محاسبة المسئولية وتقييم الأداء"** (عمان: الدار العلمية الدولية ومكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع 2002م)، ص 38.

- أن تحدد الأهمية النسبية للأهداف المختلفة حتى يمكن ترجمة هذه الأهمية النسبية ترجمة سليمة وواضحة في خطط وساعات العمل حتى لا يكون هنالك تضارب بين الأهداف المختلفة أثناء التخطيط والتنفيذ.
- أن تحدد الأهداف الممكنة التحقيق، إذ يجب أن يكون الهدف وسطاً فلا هو سهل التنفيذ ولا هو صعب التحقيق، بل يجب أن يكون الهدف ممكناً طبقاً لمعايير وأساليب مدروسة دراسة واقعية وأن يمثل تحدياً مناسباً.

بعد تحديد الأهداف، تتطلب الموازنة التنبؤ بالمستقبل والمفاضلة بين البدائل لإختيار أفضلها ويتضمن التنبؤ بالمستقبل قيام لجنة الموازنة بعملية تقييم موضعي لنتائج الفترات السابقة ودراسة الإتجاهات في المستقبل، وعلى أساس ذلك التقييم وهذه الدراسة يمكن الوصول إلى خطط فرعية وسياسات تفصيلية خاصة للفترة المقبلة.

وعلى اساس من المفاضلة بين هذه الخطط والسياسات الخاصة تقوم لجنة الموازنة بإختيار خطط وسياسات محددة تكون أساساً للموازنة.

يعتمد تحديد الخطط الفرعية والسياسات التفصيلية لأي مركز من مراكز المسئولية بالمشروع – في مختلف المستويات الإدارية – عبر مشرف هذا المركز والعاملين فيه المسؤولين عن تنفيذ هذا الجزء من الخطة، يسندهم في ذلك فنيو الإنتاج وخبراء الأفراد والمدير المالي وفي هذا المجال، فقد تمثل الموازنة عاملاً إيجابياً أو سلبياً على الدافعية فإذا شاركت المستويات الإدارية الدنيا في إعداد الموازنة وإقتنع المسؤولون عن التنفيذ بتوافق مصالحهم مع مصالح المشروع، كان أثر ذلك إيجابياً على دافعيتهم وأدى إلى تحقيق أهداف الموازنة. أما إذا تم تجاهل المستويات الإدارية لدنيا المسؤولة عن التنفيذ عند إعداد الموازنة وفرضت عليهم من قبل لجنة الموازنة أدى ذلك إلى آثار سلبية على دافعيتهم وإلى تجاهل تنفيذ الموازنة ومقاومة تحقيق أهدافها.

بعد تحقيق الخطط الفرعية والسياسات التفصيلية لمختلف مراكز المسئولية في المشروع، تأتي الخطوة التالية وهي ترجمة هذه الخطط والسياسات ترجمة كمية (عينية) ومالية في خطة عمل مستقبلية تخص فترة قادمة.[1]

[1] المرجع السابق، ص 52.

هكذا، تستمد الموازنة الشاملة بياناتها من جداول معيارية فرعية تتضمن مجموعة من المعايير الكمية والمالية للمبيعات والمشتريات وعناصر تكاليف الإنتاج من مواد وأجور ومصروفات غير مباشرة، إضافة إلى بيانات معيارية عن الطاقة الإنتاجية للمشروع وحركة مقبوضاته ومدفوعاته النقدية ومصادر تمويله.

مرحلة التنسيق بين الخطط والسياسات الفرعية:-

تبين لنا أنه لنجاح الموزنات التخطيطية في التطبيق العملي لا بد من إشتراك المستويات الإدارية المسؤولة عن تنفيذ الموازنة في إعدادها. ويجب أن يكون هذا الإشتراك جاداً ومؤثراً. ولكن يجب – من ناحية أخرى – مراجعة معايير الموازنة وخططها وسياساتها الفرعية من قبل لجنة الموازنة بهدف التنسيق بينها وتقليل أثر التحيز إلى أقل حد ممكن.

كذلك، يجب أن تكون خطط وسياسات الموازنة ومعاييرها واقعية وممكنة التحقيق وتمثل تحدياً مناسباً للمدير وللعاملين معه، لذا فمن الضروري أن يقتنع المديرون والعاملون المسؤولون عن تنفيذ الموازنة بأنها خطط وسياسات ومعايير ممكنة التحقيق وأن يقبلوا بها، إذ أن إعتقادهم بأنها خطط وسياسات ومعايير غير ممكنة التحقيق وعدم قبولهم بها سيؤدي إلى تجاهل الموازنة وبالتالي إفشالها.

غير أن هذه المشاركة قد تؤدي – غالباً – إلى إهتمام مدير إحدى الإدارات إهتماماً شديداً بإدارته إلى درجة تؤثر على التنسيق بين هذه الإدارة والإدارات الأخرى في المشروع، وفي هذه الحالة، فمن مسئولية لجنة الموازنة إعادة التوازن وتحقيق التنسيق بين المديرين المختصين وحسم الإتجاهات المتطرفة، بحيث تسير بالمشروع ككل نحو تحقيق أهدافه العامة ودون أن تؤثر تأثيراً سلبياً على الدافع الشخصي لهذا المدير.

نخلص مما تقدم، إلى أنه في مجال التنسيق بين الخطط والسياسات الفرعية لمختلف أنشطة المشروع لتحقيق الترابط بينها وجمعها في خطة شاملة متكاملة متوازنة واحدة، تلعب لجنة الموازنة دوراً هاماً وأساسياً عن طريق ما تتخذه من قرارات لحسم أية تباينات بين خطط مختلف أنشطة المشروع أو للتقليل من التحيز في معايير هذه الخطط.

مرحلة إعتماد الموازنة:-

يعتبر إعداد الموازنة عملية تعاونية تشترك فيها جميع أنشطة المشروع بمستوياتها الإدارية المختلفة إلى جانب لجنة الموازنة، فبعد أن تتلقى لجنة الموازنة الأهداف العامة للمشروع من إدارته العليا وتبلغ هذه الأهداف إلى المستويات الإدارية لمختلف أنشطة المشروع التي تقوم بإعداد خططها وسياساتها الفرعية والتفصيلية لتحقيق هذه الأهداف، تعود لجنة الموازنة التي تلقى الخطط والسياسات الفرعية والتفصيلية من مختلف المستويات الإدارية لأنشطة المشروع للتنسيق بينها.

بإعتماد الموازنة الشاملة من الإدارة العليا والموافقة عليها، تعتبر هذه الموازنة للأداء معياراً له، كذلك يعتبر هذا الإعتماد وهذه الموافقة ضروريان حتى يتوافر عنصر الإلتزام بالموازنة وحتى يعمل الجميع على التقيد بها وتحقيق الأهداف التي ترمي إليها. ومن مقتضيات إعتماد الموازنة والموافقة عليها ما يلي:

1. يمثل إعتماد الموازنة إذناً أو ترخيصاً بتنفيذ جميع عمليات المشروع وفقاً لهذه الموازنة.
2. تعتبر الموازنة، بعد إعتمادها، مستنداً رقابياً هاماً.
3. تتسلم كل وحدة من الوحدات التنظيمية في المشروع نسخة من جداول وقوائم الموازنة المعتمدة المتعلقة بنشاط المشروع، ترجع إليها للإسترشاد بها عند تنفيذ العمليات المختلفة.[1]

أهداف الرقابة بإستخدام الموازنات:-

من الناحية العملية، تهدف الرقابة بإستخدام الموازنات إلى تحقيق ما يلي:[2]

1. لتأكد من تحقيق الأهداف وتنفيذ الإستراتيجيات والسياسات الموضوعة من قبل إدارة المنشأة: إن متابعة الأداء ومقارنة النتائج الفعلية بتلك المقدرة، مؤشر جيد على مدى إلتزام كافة المسئولين والعاملين في المنشأة بتحقيق الأهداف وتنفيذ الإستراتيجيات والسياسات الموضوعة من قبل الإدارة العليا. كما أن متابعة الأداء تعطي الفرصة للإدارة العليا للحكم على مدى واقعية هذه الأهداف والإستراتيجيات والسياسات، وبالتالي مدى الحاجة إلى تغيرها وتطويرها وأيضاً توفر عملية متابعة الأداء المعلومات المناسبة اللازمة التي تساعد على إتخاذ القرارات التصحيحية فيما قد يتعرض تطبيق الإستراتيجيات والسياسات والخطط الموضوعة من معلومات أو مشاكل.

---

[1] المرجع السابق، ص 55.

[2] د/ محمد سامي راضي ود/ جدي حامد حجازي، **المدخل في إعداد وإستخدام الموازنات**، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2001م)، ص 281.

2. إقامة رقابة داخل المنشأة: إن إعداد موازنة لكل مركز من مراكز المسئولية في المنشاة ،يعني إتاحة الفرصة لكل مسئول في كل مركز من هذه المراكز، للرقابة الذاتية على أدائه، وللتأكد من إلتزامه بالأهداف والإستراتيجيات والسياسات والمعايير الموضوعة من قبل الإدارة والمعبر عنها في الموازنة الخاصة به.

3. الرقابة على الإيرادات: على الرغم من صعوبة التحكم في الإيرادات بشكل كامل من قبل المنشأة، إلا أن إجراء المقارنات بين النتائج الفعلية والنتائج المقدرة يمكن أن يوجه إنذارات ومحاذير مبكرة عن التطورات السلبية المحتملة لأوضاع المنشأة مثل دخول منافسين جدد أو خسارة نقاط بيع وتوزيع ... الخ.

4. الرقابة على المصاريف: نظراً لأن عناصر المصروفات أكثر عرضه من غيرها من العناصر للإنحرافات عن التقديرات الموضوعة فضلاً على أنها قابلة للتحكم فيها بشكل كبير من داخل المنشأة – خلافاً للإيرادات. فإن الموازنات تساعد على أحكام الرقابة على المصروفات. ومن الجدير بالذكر أنه يجب أن يتم – على مستوى كل مركز من مراكز المسئولية في المنشأة – فصل المصروفات التي يمكن لهذا المركز أن يتحكم فيها عن تلك التي لا يمكنه أن يتحكم فيها، إذ يجب أن تعكس الموازنة الخاصة بكل مشرف على مركز مسئولية المصاريف التي يتولى فعلياً مسئولياتها ومن ثم خاضعة لرقابته.

5. الرقابة على نتائج الأعمال: يلخص بيان نتائج الأعمال الإيرات والمصروفات الفعلية للمنشأة. وعليه، فإن أي مشاكل أو إنحرافات في أي عناصر الإيرادات والمصروفات ستنعكس حتماً على نتائج الأعمال، حيث يمكن للموازنات، من خلال تقارير الأداء، إبراز هذه الإنحرافات وأسبابها وعلاقتها النسبية والسببية ببعضها البعض.

6. الرقابة على المركز المالي: إن إعداد موازنة المركز المالي بالشكل التفصيلي، ومقارنة النتائج الفعلية بتلك المقدرة، يمكن أن يكشف العديد من المشاكل التي تواجهها المنشأة وأسبابها، ويوفر الأساس لإتخاذ القرارات التصحيحية في شأنها.[1]

[1] المرجع السابق، ص 283.

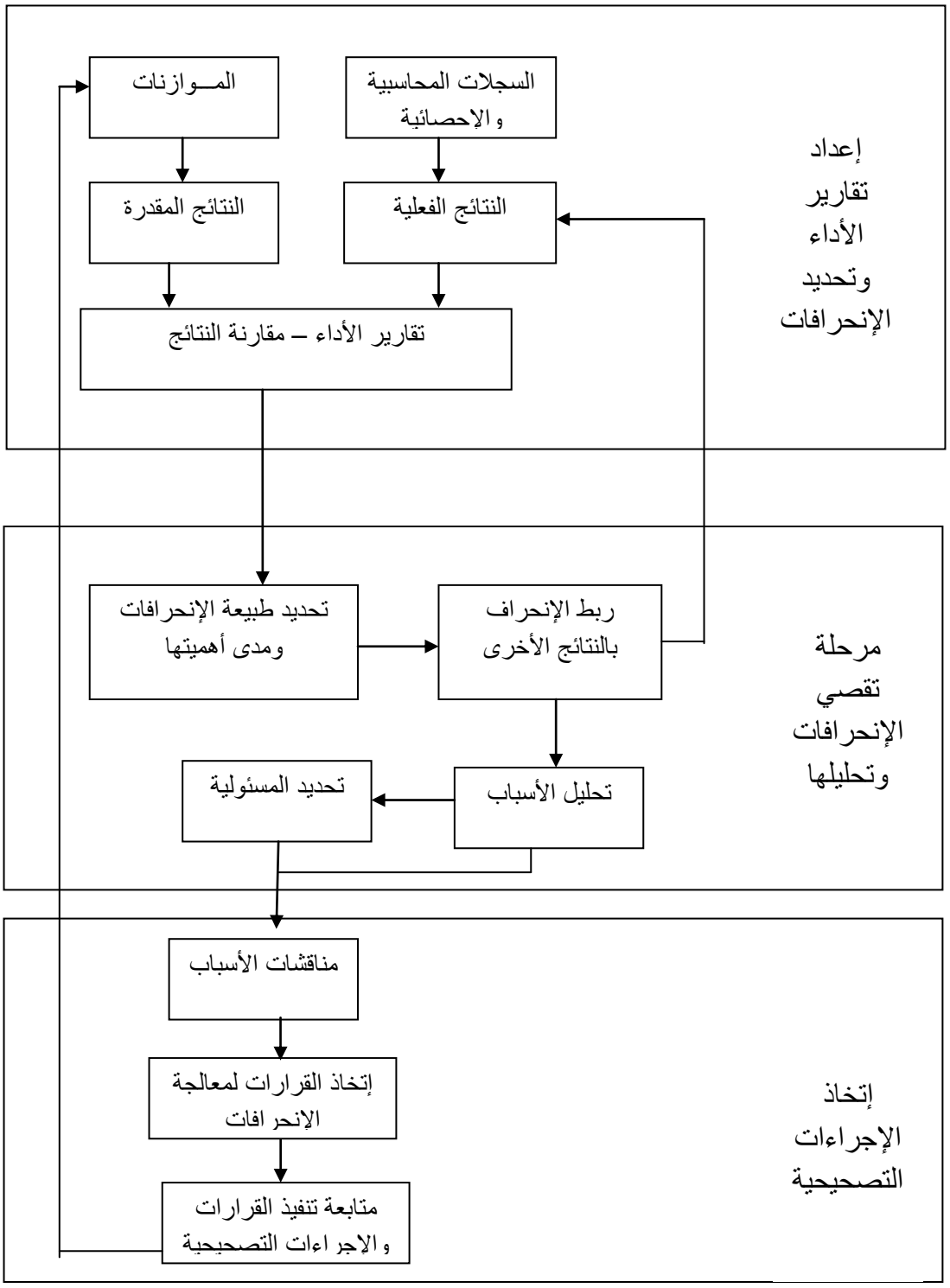
ولا شك أن هناك العديد من المشاكل التي قد تؤثر في عناصر المركز المالي مثل إرتفاع أرصدة الذمم المدينة بسبب ضعف التحصيل، إنخفاض أرصدة الذمم الدائنة بسبب عدم توفر تسهيلات السداد في الموردين، عدم توفر رأس المال العامل وإرتفاع الحاجة إلى التمويل الخارجي ... الخ.

1. الرقابة على التدفق النقدي: أن المشاكل والصعوبات التي تؤثر في نتائج الأعمال والمركز المالي تؤثر أيضاً في التدفق النقدي، مع إختلاف محتمل في التوقيت. إذ يمكن أن تؤدي تطورات سلبية معينة (إنخفاض المبيعات مثلاً) إلى تحسين الوضع النقدي للمنشأة لفترة محدودة نتيجة تحصيل الديون المستحقة دون إستحقاق ديون جديدة، بينما تؤدي تطورات إيجابية (إرتفاع المبيعات مثلاً) إلى تدهور في الوضع النقدي لفترة محدودة أيضاً، خاصة إذا كانت هذه المبيعات بالجل.

ولا شك أن مقارنة التدفق النقدي الفعلي بالتدفق النقدي المقدر يحقق رقابة دائمة ومستمرة على معدل وتوقيت التدفقات النقدية، كما يؤدي إلى إيجاد إشارات تحذيرية بإحتمالات معينة نتيجة قيام المنشأة بممارسة نشاطات تفوق ما يسمح به التمويل المتاح لها

دورة الرقابة بإستخدام الموازنات: تمر عملية الرقابة بإستخدام الموازنات بثلاث مراحل رئيسية، وذلك على النحو الظاهر في الشكل رقم **(2/2/2)**.

شكل رقم (2/2/2) مراحل عملية الرقابة بإستخدام الموازنات



المصدر: د/ محمد سامي راضي ود/ جدي حامد حجازي، **المدخل في إعداد وإستخدام الموازنات**، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2001م)، ص 285.

ويمكن تناول كل مرحلة من مرحل عملية الرقابة بإستخدام الموازنات من خلال الشكل **(2/2/2)** على النحو التالي:

مرحلة إعداد تقارير الأداء وتحديد الإنحرافات:-

تنطوي هذه المرحلة على مقارنة النتائج الفعلية بتلك المقدرة الظاهرة في الموازنات المختلفة، وإحتساب الإنحرافات لكل عنصر من العناصر سواء أكانت هذه الإنحرافات إيجابية أم سلبية

مرحلة تقصي الإنحرافات:

يتم في هذه المرحلة دراسة كل إنحراف بهدف تحديد مدى اهميته وأسبابه والمسئولية عنه، حيث يتم البدء بالأرقام الإجمالية، ثم يتم التوجه لتحليل الإنحرافات التفصيلية لكل العناصر المكونة للأرقام الإجمالية. وتتطلب هذه المرحلة:

أ. تحديد طبيعة الإنحراف، ومدى أهميته المطلقة والنسبية.

ب. ربط الإنحراف بالنتائج الأخرى، ومقارنة الإتجاه فيما بينها.

ت. تقصي الأسباب التي أدت إلى هذا الإنحراف، وتحليلها بما قد يتطلبه ذلك من الحصول على معلومات إضافية تفصيلية عن النتائج الفعلية والنتائج المقدرة، أو الرجوع إلى تقارير أداء أخرى لربط الإنحراف بالنتائج الأخرى.

ث. تحديد المسئولية عن الإنحراف، إعتماداً على قدرة المسئول على الرقابة والتحكم في النتائج.

مرحلة إتخاذ الإجراءات التصحيحية:

في هذه المرحلة يتم مناقشة الأسباب التي أدت إلى وجود الإنحراف، وإتخاذ القرارات والخطوات التنفيذية لمعالجة الإنحراف ومنع تكراره. ويتطلب ذلك

أ. مناقشة الأسباب التي أدت إلى الإنحرافات مع المسئولين المباشرين عن هذه الإنحرافات سواء أكان ذلك من خلال مطالبتهم بتقديم تفسيرات خطية للإنحرافات الهامة المسجلة، أو من خلال الإجتماع معهم مباشرة لمناقشة هذه الإنحرافات، وسواء أكانت إنحرافات إيجابية أوسلبية.

ب. إتخاذ القرارات في شأن الخطوات الواجب إتباعها لمعالجة الإنحرافات، وتحديد الطرق والوسائل التي تعالج وتصحح الأوضاع غير المرضية وتمنع تكرارها في المستقبل.

الموازنة المرنة كأداة للرقابة على عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة:-

تتضمن الموازنة التقديرية الشاملة للمشروع البيانات التقديرية المتعلقة بالمبيعات والإنتاج وكذا التكاليف المرتبطة بخطة الإنتاج والبيع، ويجب أن تعد التقديرات المتعلقة بالتكاليف على أساس أقسام المشروع المختلفة، ويلاحظ في هذا المجال أن عناصر التكلفة تتكون من عنصرين كما سبق وأن أوضحنا، عنصر متغير يتبع التغيرات في الإنتاج، فإذا زاد الإنتاج يزيد وإذا نقص الإنتاج إنخفضت قيمته وتسمى هذه التكاليف عادة بالتكاليف المباشرة على المنتج أو الإنتاج. وإلى جانب هذا النوع من التكاليف يوجد عناصر التكاليف غير المباشرة الأخرى التي لا ترتبط إرتباطاً مباشراً بالإنتاج.

فعلى الرغم من أن هذه التكاليف تسهل عملية الإنتاج إلا أن العلاقة الواضحة بالإنتاج غير موجودة، وحتى بالنسبة لعناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة التي تتغير مع التغيرات في حجم الإنتاج، إلا أنه لا يمكن أن نصل إلى معدل ثابت لتكلفة الوحدة المنتجة من تلك المواد غير المباشرة، وبالإضافة إلى هذه العناصر فإنه يوجد عناصر التكاليف غير المباشرة الثابتة التي لا تتأثر عادة بحجم الإنتاج وما ينطبق على التكاليف الصناعية غير المباشرة ينطبق على المصروفات الإدارية ومصروفات البيع والتوزيع، فبعض هذه التكاليف يتغير مع التغيرات في حجم الإنتاج ولكنه لا توجد علاقة واضحة بينها وبين حجم الإنتاج أو المبيعات، فيما عدا بعض الإستثناءات وخاصة فيما يتعلق بعمولة المبيعات فهي ذات علاقة بحجم المبيعات، كما أن بعض عناصر التكاليف غير الصناعية يعتبر ثابت بصرف النظر عن التقلبات في الحجم.

خلاصة القول أنه يوجد درجة من التغير في عناصر التكاليف الصناعية وذلك بالعلاقة بحجم النشاط. ولكن هذا التغير جزئي، ولهذا لا يمكن أن نصل إلى متوسط ثابت لتكلفة الوحدة المنتجة أو المباعة من هذه العناصر.

وتمثل التكاليف الصناعية غير المباشرة الكلية نسبة كبيرة من تكاليف الإنتاج، إلا أن كل عنصر من هذه التكاليف بمفرده لا يمثل نسبة كبيرة من التكلفة بالمقارنة بتكلفة المواد المباشرة والأجور المباشرة مثلاً، ولا شك أن المبادئ والأفكار التي تحكم رقابة التكاليف الصناعية غير المباشرة هي نفسها التي تحكم الرقابة على المواد المباشرة والأجور المباشرة، ولكن أساليب الرقابة تختلف للأسباب التالية:

1. لا يبرر حجم كل مفردة من مفردات التكاليف الصناعية غير المباشرة عادة إنشاء نظام رقابي خاص بها.
2. صعوبة تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة لمنتجات معينة أو لعمليات معينة.
3. إنتشار المسئولية عن مفردات التكاليف الصناعية غير المباشرة في المنشأة.
4. عدم إنتظام مسلك هذه العناصر.

ولا تغطي الصعوبات السابقة أن التكاليف الصناعية غير المباشرة قابلة للرقابة، وإنما هذه التكاليف ما تزال قابلة للرقابة في مستويات إدارية مختلفة في المنشأة، وتختلف الأساليب المستخدمة في رقابتها عن تلك المستخدمة بالنسبة للمواد المباشرة والأجور المباشرة، فالعناصر المباشرة عادة يمكن تحقيق الرقابة عليها عن طريق التكاليف المعيارية.

أما عناصر التكاليف غير المباشرة فإنه يتم رقابتها عادة عن طريق الموازنات التقديرية للتكاليف الإضافية (غير المباشرة) للأقسام.

بالإضافة إلى الإختلاف في أسلوب الرقابة المستخدم بالنسبة لهذه العناصر، فإن توقيت الرقابة مختلف ايضاً فعلى سبيل المثال يمكن رقابة المواد المباشرة المستخدمة في الإنتاج كل ساعة. كما يمكن تتبع كفاءة عمال الإنتاج المباشرين يومياً، أما التكاليف الإضافية للقسم فإنه يمكن تتبعها على أساس شهري. بإستخدام الموازنات التقديرية للتكاليف غير المباشرة للأقسام.

الجدير بالذكر أنه إذا تم تقدير التكاليف الصناعية غير المباشرة بالنسبة لحجم واحد متوقع للنشاط خلال فترة الموازنة، دون الإشارة إلى مقدار التغير في هذه التكاليف لو تغير حجم النشاط. فإن هذا سوف يترتب عليه ضعف نظام الموازنات التقديرية للتكاليف الصناعية غير المباشرة بطريقة توضح مستوى هذه التكاليف في ظل أحجام إنتاجية مختلفة، فإن فائدتها في مجال الرقابة والتخطيط ستزداد بدرجة كبيرة، ويطلق إصطلاح الموازنة الثابتة fixed or static budget على الموازنة التي تقدر التكاليف في مستوى واحد لا يتغير، أما الموازنات التقديرية للتكاليف التي توضح مستوى هذه التكاليف في ظل أحجام إنتاجية مختلفة فتسمى الموازنات المرنة أو المتغيرة ,flexible budgets variable budgets or sliding budgets.[1]

[1] د/ احمد نور، ود/ شحاته السيد شحاته، **مبادئ محاسبة التكاليف لأغراض القياس والرقابة في بيئة التصنيع المعاصرة**، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2005م)، ص ص 461 -463.

فعالية الرقابة

يناقش الباحث في هذا الجزء فعالية الرقابة ومفهومها وسمات النظام الرقابي الجيد والفعال وكيف تتحقق فعالية الرقابة بإعتبار فعالية الرقابة تمثل احد متغيرات الدراسة التابعة وذلك كالاتي :

السمات التي تميز النظام الرقابي الجيد[1]:

1/ توافق النظام الرقابي وطبيعة الأنشطة التي تمارسها المنظمة وحجم المنظمة: فالنظام الخاص بالشراء يختلف عن ذلك النظام الذي يتعلق بالبيع رغم كون النشاطين من الأنشطة التسويقية. كما أن النظام الرقابي الذي يناسب المنظمات الكبرى قد لا يمكن إعتماده للمنظمات الصغيرة. وقد تختلف النظم الرقابية حتى بين الإدارات أو المنظمات الصغيرة. وقد تختلف النظم الرقابية حتى بين الإدارات أو المنظمات التي تعمل في حقل واحد من حقول الأعمال.

2/ ملاءمة النظام الرقابي لنظام المنظمة: إذ لا يكفي تطابق الرقابة مع طبيعة الأعمال بل ملائمته لنظام المنظمة والذي يمثل الإطار الذي يضم مسؤوليات وصلاحيات الأفراد الذين سيقومون بأداء الأعمال والوصول إلى الأهداف. وكذلك تماشياً مع فلسفة الإدارة في الميل للمركزية أو اللامركزية في تنظيم السلطة وإلى إيمانها بنوع وشكل القيادة التي تميل إليها. إذ كل تلك الوسائل التنظيمية تؤثر على شكل النظام الرقابي الذي ترتضيه المنظمة.

3/ الإيجابية: إيجابية النظام الرقابي كونه نظاماً لا يقصد من وراء رقابة الأداء فرض العقاب، كما أن إيجابية النظام الرقابي أن لا تكون الرقابة بعد الإنتهاء من تنفيذ الأعمال، أو أثناء التنفيذ بل تمتد إلى إكتشاف ما سيحدث من أخطاء مستقبلاً لتجنبها وإتخاذ ما يلزم لضمان عدم تكرارها إن وقعت. والإدارة بنظرتها الموضوعية تبتعد عن السلبية في الرقابة التي هدفها تصيد الأخطاء والهفوات لكي تتلافى وقوعها، ومن ثم معالجتها إن حدثت بقصد عدم تكرارها.

4 / **قدرة النظام الرقابي على سرعة إكتشاف الإنحراف:** إن النظام الرقابي الجيد هو ذلك النظام الذي له القدرة على إكتشاف الأخطاء وتلافيها بالسرعة الممكنة. إذ كلما كان تلاقي الأخطاء ميسوراً كلما أمكن إيقاف الخطأ قبل أن يتسع ويتحول إلى مخاطر. (عساف وسلامة، 1988).

[1] د/ كمال خليفة ابو زيد، مرجع سابق، ص 237.

5/ الوضوح والمرونة: والرقابة لا بد من أن تكون واضحة وسهلة الإدراك من قبل من سيلتزم في تطبيقها وإلا عدت ضرباً من العبث، كما يتصف النظام الرقابي بالمرونة التي تجنبه الكثير من الجهود وتزيد من قدرته على مواجهة التغيرات في الظروف وتعنية على التأقلم معها إلى جانب مواجهته لتغيير الخطط.

6/ إقتصادية النظام الرقابي: إذ يجب أن لا يكون النظام الرقابي مصدر تكلفة إضافية بل تتناسب تكلفته مع طبيعة العمل الذي أوجد من أجله. وقد لا تحتاج أنشطة أخرى إلى جهاز رقابي يتناسب وأهميتها، صحيح أن الحكم على النظام الرقابي من الزاوية الإقتصادية أمر عسير أحياناً ولكن هنالك من الحالات التي تبين بوضوح عدم وجود المبرر الإقتصادي لنظام رقابي معين.

7/ إمكانية النظام على تصحيح الأخطاء: إذ لا يكفي ان يكون النظام الرقابي قادراً على تحديد الأخطاء والإنحرافات بل تصحيح تلك الأخطاء وتقويمها بما يساعد على رفع الأداء ولهذا لا بد للنظام الرقابي أن يؤدي العمليات التالية:

أ. تحديد الأخطاء والإنحرافات وبيان مواقع حدوثها.

ب. تحديد الجهة المسئولة عن وقوع تلك الأخطاء والإنحرافات.

ج. تحديد الإجراءات الواجبة الإتباع لتصحيح تلك الأخطاء والإنحرافات.

د. إتخاذ التدابير اللازمة للحيلولة دون وقوعها مستقبلاً.

8/ الإستفادة من النظم الرقابية المماثلة: لدى المؤسسات الأخرى لغرض أخذها بعين الإعتبار عند وضع إستراتيجيات وسياسات ومناهج الرقابة الجديدة.

ويرى اخر ان نظام المراقبة الجيد والفعال:

إن نظام المراقبة الجيد والفعال يجب أن يشمل المواصفات والخصائص التالية[1]:

1. يجب أن يكون نظاماً مرناً.

2. يجب أن يكون نظاماً فعالاً من ناحية التكلفة، بمعنى أن لا تتعدى تكلفة نظام المراقبة قيمة المردود والعائد عن هذا النظام.

[1] د. أحمد يوسف دودين، **إدارة المشاريع المعاصرة نظري وكمي**، (عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2014م)، ص ص345-347

3. يجب أن يحقق نظام المراقبة الاحتياجات الفعلية للمشروع، وليس لأهواء مدير المشروع، بمعنى آخر يجب أن يكون نظام المراقبة مفيداً فعلاً.

4. يجب أن يعمل النظام بطريقة أخلاقية.

5. يجب أن تكون الأجهزة الحساسة والموجهات دقيقة ومتقنة بدرجة كافية لمراقبة المشروع.

6. يجب أن يكون النظام بسيطاً عند تشغيله لأغراض المراقبة على المشروع.

7. يجب أن يكون نظام المراقبة سهل للصيانة.

8. يجب أن يكون نظام المراقبة قادراً على الاتساع أو قابل للتغيير.

9. يجب أن يكون نظام المراقبة واضحاً ودققاً وملائماً للمشروع.

مكونات نظام المراقبة الجيد:

لنظام المراقبة الجيد والفعال مكونات لابد من توافرها لضمان تنفيذ العملية الرقابية بكفاءة وفاعلية، وهذه هي أهم هذه المكونات:

1. تحديد الهدف من الرقابة: أي أن الهدف العام للرقابة هو معرفة الخطأ والخطر قبل وقوعه والعمل على تحاشيه، أو معرفة الخطأ فور وقوعه وإصلاحه فوراً قبل استفحال أمره.

2. تحديد المعيار أو المؤشر المستعمل للحكم على الإنجاز، ويجب أن يكون المعيار محدداً وواضحاً ومفهوماً وأن كيون بلوغه ميسوراً وواقعياً.

3. تحديد نظام للتبليغ عن الإنحرافات عند حدوثها.

4. تحديد أساليب الرقابة ووسائلها.

وتشمل أساليب الرقابة ما يلي:

أ. أساليب وصفية: مثل الرسوم البيانية، وخرائط جانت.

ب. أساليب ميدانية: مثل الجولات التفتيشية سواء أكانت مفاجئة أو دورية.

ج. الأساليب الكمية: مثل الموازنات التقديرية.

د. الأساليب الشبكية: مثل CPM و PERT.

استعمالات نتائج المراقبة (أهداف المراقبة):

إن الرقابة وسيلة لا غاية في حد ذاتها، فهي وسيلة لتحقيق الأهداف التالية:

1. اكتشاف الإنحراف عن المعيار ثم تصحيحه بعد تحديد أسبابه الفعلية.
2. تستعمل نتائج المراقبة كتغذية راجعة لتعديل الخطط وتطويره بحيث تكون أكثر واقعية وأكثر دقة.
3. تقييم كفاءة المشروع وكفاءة المنظمة بشكل عام للحكم على مدى نجاح أساليب إدارتها.

المتطلبات الضرورية لفعالية نظام الرقابة على التكاليف:-

* التنظيم والأفراد والقيادة:-

يجب أن تحدد أنشطة التنظيم بوضوح، ثم تستند مسئوليات إنجاز الوظائف المختلفة إلى الأفراد المعينين المسئولين عنها. كما تفوض السلطة الضرورية لكل فرد حتى يقوم بتنفيذ واجباته المحدودة ويكون مسئولاً عن التكاليف في إطار مسئوليته، ويجب تقسيم التنظيم الشامل للمنشأة إلى أقسام بحسب مسئولية كل فرد.

يدعم التنظيم بالمديرين وغيرهم من الأفراد ذوي الجدارة والكفاءة حيث يكون لديهم الخبرة الضرورية وحصلوا على التدريب الكافئ ويمكن القول بأن المدير الكفء يعوض النقص في كفاءة التنظيم أو كفاءة نظام الرقابة وتعتبر القدرة القيادية هامة لأغراض رقابة التكاليف، ونحن ندرك أن الأنظمة لن تعمل تلقائياً ولن تقوم من نفسها برقابة التكاليف.

* مراكز التكلفة cost centers:-

من الجوانب التنظيمية المهمة في رقابة التكاليف تحديد مراكز التكلفة، ويمثل مركز التكلفة الإطار الذي يتم في حدوده تجميع التكاليف، ويكون من مسئولية فرد معين.

الخاصية الرئيسية لمركز التكلفة أنه يعتبر بمثابة المحور الذي يبدأ منه حدوث التكلفة، كما يبدو منه أيضاً تدفق المنتج. ويعتبر مركز التكلفة نظاماً مغلغاً (فهو نظام فرعي من نظام الإنتاج) له مدخلاته، عوامل الإنتاج (مواد، عمل، خدمات) ويحصل عليها من السوق أو مراكز التكلفة الأخرى، وله مخرجاته سواء كانت منتجات وسيطة (الإنتاج تحت التشغيل) أو منتجات نهائية تحول إلى المخازن أو إلى السوق. ويمثل تسليم المنتجات لبيعها في السوق الهدف النهائي للتكلفة. ويخضع مركز التكلفة لإشراف مدير مسئول يتخذ بعض القرارات في نطاق مسئوليته. ويعتبر هذا المدير مسئولاً عن إستخدام الفعال للموارد البشرية وإستهلاك المواد وإستخدام المعدات، وذلك بصرف النظر عن كونه مسئولاً عن قرارات الإنفاق التي ترتب عليها الحصول على هذه الموارد أم لا.

*** التخطيط:-**

لتحقيق أغراض رقابة التكاليف فمن الواجب أن يتم تخطيط الأنشطة المختلفة والمهام حتى يمكن تقدير التكاليف اللازمة لكل الأنشطة التي تم تخطيطها. وربما لا تظهر أهمية التخطيط لعملية رقابة التكاليف بصورة واضحة. وعلى سبيل المثال، إذا لم تخطط أنشطة المبيعات ولم يحدد حجم المبيعات المخططة، فلن يتعرف قسم الإنتاج على مقدار الإنتاج الذي يجب تحقيقه. ما هي النتيجة؟ إما أن تنتج المنشأة أكثر من اللازم، أو تنتج مقدراً أقل مما يكفي لمقابلة المبيعات.

تعني الزيادة في المخزون أن تتحمل المنشأة تكاليف أكثر للمحافظة على المخزون، علاوة على خطر التقدم المحتمل. ويعني النقص في مقابلة طلبات العملاء، خسارة في الإيرادات وعدم الإستفادة الكاملة من إمكانيات البيع. وعلاوة على ذلك، إذا لم يستطع قسم الإنتاج تخطيط أنشطته بتحديد كمية الإنتاج المطلوب ووقته فإنه لن بكن قادراً على تخطيط مشترياته من المواد الأولية. وقد يضطر إلى الشراء، بكميات غير إقتصادية مما يعني زيادة في التكاليف[1].

كما يجب وضع السياسات والإجراءات الملائمة المرتبطة بالتكاليف، والسلطات التي تسمح أو ترخص بها، وطرق سداد المستحقات.

*** المعايير:-**

يجب أن تحدد الأهداف، أو الأداء المطلوب مقدماً، وتعد المعايير والموازنات التقديرية للنشاط والتكاليف اللازمة. ويجب أن تعد هذه المعايير بصورة منظمة على مستوى مراكز المسئولية. وعلى سبيل المثال، إذا كنا نعلم إن مقدار 2 كيلوجرام من مادة قد إستخدمت في إنتاج وحدة واحدة من الناتج النهائي، فإنه يمكننا معرفة ما إذا كانت المواد الأولية تستخدم بكفاءة أم لا. لأننا إذا كنا نعلم أن معيار المواد لهذا المنتج 1,9 كيلو جرام من المواد، فيمكن القول عندئذ بأن هناك إستهلاك زائد في المواد الأولية.

*** إعداد التقارير:-**

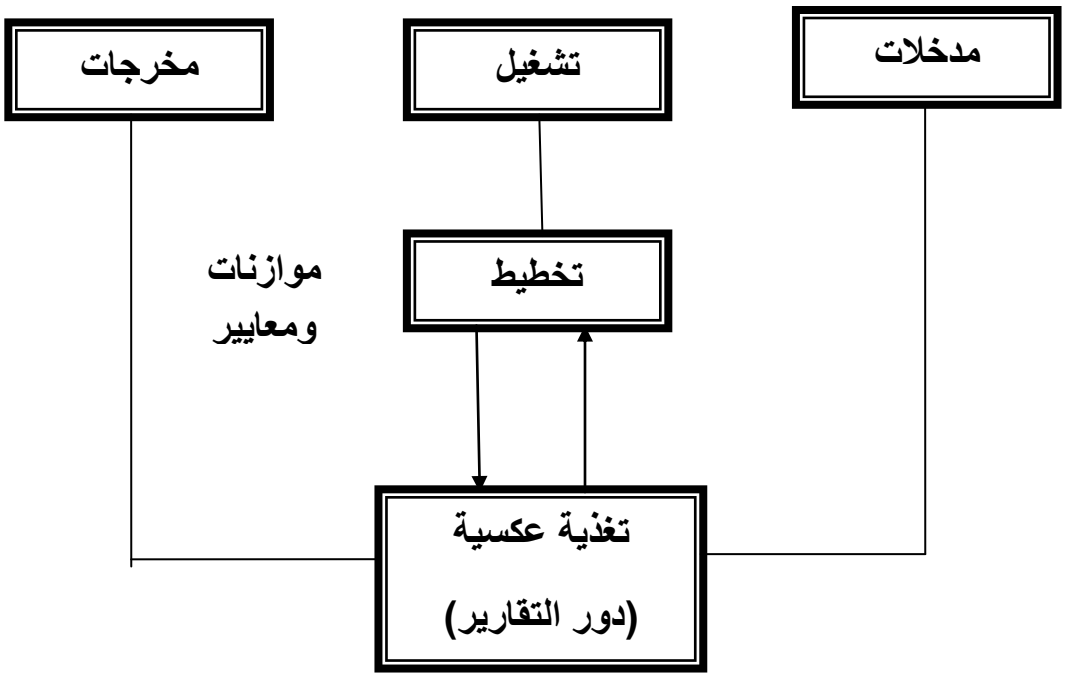
[1] د/ كمال خليفة ابوزيد، مرجع سابق، ص 7.

يجب تجميع التكاليف التي تحدث في مراكز المسئولية المختلفة لأنه بدون قياس هذه التكاليف لا يمكن الرقابة عليها، وتجرى مقابلة التكاليف الفعلية بالمعايير الموضوعة، ثم تحسب الإنحرافات (الفروق المعيارية بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية) ويحدد المسؤولين عنها.

وتعد تقارير التكاليف التي تتضمن التكاليف الفعلية والمعيارية والإنحرافات مع شرح كافِ لأسباب الإنحرافات: وتمثل هذه التقارير التغذية العكسية لمعلومات التكاليف. وبدون هذه التقارير لن يتوفر لمديري مراكز المسئولية وسيلة لمعرفة نتائج أعمالهم.

ويوضح الشكل التالي أهمية التقارير في دورة الرقابة على التكاليف.[1]

شكل رقم (3/2/2) يوضح دورة الرقابة على التكاليف



المصدر: د/كمال خليفة ابو زيد، الرقابة على عناصر التكاليف، (الأسكندرية: الدار الجامعية، دت)، ص 10.

[1] المرجع السابق، ص 9.

الأعمال والتصرفات المانعة أو التصحيحية:-

يجب أن يفحص مديرو مراكز المسئولية أسباب الإنحرافات حتى يمكنهم إتخاذ التصرف المانع أو التصحيح اللازم. وفي معظم الحالات، فإن الرقابة تتم يوماً بيوم وعلى أساس كل عنصر (كل عملية أو مهمة) على حدة. أي يجب أن يكون مديرو مراكز المسئولية ومعاونيهم قادرين على ملاحظة الإنحرافات في العمليات بأنفسهم.

آلية الحركة الذاتية:-

يجب أن تكون آلية رقابة التكاليف ذاتية الحركة، بمعنى أنها يجب أن تبني على أساس خطوات متتابعة تتم بصورة مستمرة ومنتظمة. وعلى سبيل المثال، بمجرد رفع التقارير إلى مديري مراكز المسئولية، فإنه يجب على المديرين شرح أسباب الإنحرافات الجوهرية، وطبيعة الأعمال التي يجب إتخاذها لتصحيح – أو منع – الإنحرافات، ويجب عدم الإنتظار حتى تحدد الإدارة التصرف في كل حالة، ويكفي وضع الحدود اللازمة لتحديد العناصر الجوهرية.[1]

قياس الكفاءة والفاعلية:-

تعبر الكفاءة عن العلاقة بين المدخلات والمخرجات التي تم الحصول عليها، وكلما قل مقدار المدخلات اللازمة للحصول على حجم معين من المخرجات كانت الكفاءة أعلى.

تعتبر الفاعلية عن مدى تحقيق الأهداف المحددة مقدماً. وكل مركز مسئولية يعتبر مسئولاً عن تحقيق بعض النتائج (المخرجات) مثل حجم إنتاج أو حجم مبيعات أو إجراء الملاحظات. ولكي تتمكن المراكز المختلفة من إنجاز وظائفها فإنها تستخدم بعض الموارد (المدخلات).

إذا حقق مركز المسئولية أهدافه أو زاد ما أنجزه عن النتائج المحددة مقدماً فإنه يعتبر فعالاً. وبخلاف ذلك يقال بأنه غير فعال، أو أنه أقل فاعلية، وإذا كان مركزٌ ما يستخدم الموارد في الحدود الموضوعة فإنه يعتبر كُفْاً، وإذا لم يكن الأمر كذلك فإنه يعتبر غير كفء أو أقل كفاءة، ومن الطبيعي ألا يكون مركز المسئولية كفءاً أو أقل كفاءةً. فحسب، ولكن يجب ألا يكون فعالاً وإلا فإن الشركة لن تحقق أهدافها.

[1] المرجع السابق، ص 10.

المبحث الثالث

الإطار المفاهيمي لتعظيم الربحية

يتناول الباحث في هذاء المبحث مفهوم وأهداف تعظيم الربحية من و تعظيم الربحية في ضوء العلاقة بين التكلفة والحجم والربح والعلاقة بين السيولة والمخاطر وتعظيم الربحية :

مفهوم الربحية وأهميتها:

إن أول مفهوم للربحية Profit قديم قدم الإنسان نفسه، فالربحية له تعني الاستفادة، فقد استفاد الإنسان القديم من جهوده في صنع رمح أو فأس تسهيلاً لعملية الصيد التي كانت مضنية قبل استخدام الربح، وبالمثل كلنا يربح من عمل شئ ما، فأنت تربح من جهودك لتتعلم شيئاً أو من تعلمك استخدام أداة، وأنت تربح من بيع عملك إذا ما استلمت في المقابل ما يغطي تكاليف عملك ومعيشتك، وتربح بالتأكيد إذا ما زرعت بذوراً في حديقتك وتعهدتها وجنيت منها محصولاً يفوق البذور التي زرعتها، كل هذا يبين أننا جميعاً مهتمين بالربحية.

فالربح ضروري لاستمرار أي مشروع وكلما زادت الربحية كلما أمكن تجديد الأصول وتحسين جودة المنتجات، والإنفاق على البحث والتطوير، والاستثمار في مجالات جديدة، أما المشروع غير المربح فمصيره التصفية وضياع بعض الحقوق، فالعمال يفقدون عملهم والموردون أو الدائنون يفقدون بعض أموالهم إذا فاقت الخسارة أموال الملاك.[1]

القوة الإيرادية للمنشأة وقياسها:

تعبر القوة الإيرادية للمنشأة عن قدرة الأصول العاملة على تحقيق عائد من عملياتها، وتقاس القوة الإيرادية بقسمة صافي ربح العمليات على صافي الأصول العاملة.

وإذا قسمنا صافي المبيعات على صافي الأصول العاملة الملموسة لاستخرجنا معدل دوران الأصول العاملة وبقسمة صافي ربح العمليات على صافي المبيعات، نحصل على حافة صافي العمليات، فكأن القوة الإيرادية = معدل دوران الأصول العاملة الملموسة × حافة صافي ربح العمليات.

فلتقييم القوة الإيرادية للمنشأة تستخدم قائمة الدخل وصافي الأصول العاملة الملموسة ويراعى عند احتسابها ما يلي:

[1] د. سليمان أبو صبحا، **الإدارة المالية**، (القاهرة: الشركة العربية المتحدة، 2009)، ص ص264،267

1. تستبعد جميع عناصر الإيرادات والمصروفات التي لا تتعلق بالعمليات العادية، كما تستبعد الأصول غير الملموسة للوصول إلى صافي ربح العمليات، وعادة ما يحسب الأخير قبل الضريبة، وقبل اقتطاع الفوائد المدينة.

2. وتستبعد من الأصول، والأصول غير العاملة للحصول على صافي الأصول، تأتي أهمية هذا المقياس في التحليل المالي من شموليته لأنه يجمع بين نسب النشاط، ولتوضيح ذلك دعنا نعرض نظام Du Pont الواسع الانتشار في هذا الخصوص.

نظام Du Pont:

القوة الإيرادية =

حافة صافي العمليات × معدل دوران

صافي الدخل – صافي المبيعات صافي المبيعات ÷ صافي الأصول العاملة الملموسة

المبيعات أصول متدولة + أصول ثابتة بعد الإستهلاك

نقدية أراضي

\+ +

تكلفة المبيعات

مواد ذمم مدينة مبان (صافي)

أجور

مصروفات غير مباشرة + +

بضاعة أجهزة وآلات (صافي)

المصاريف

مصروفات إدارية + +

مصروفات بيعية مصروفات أثاث (صافي)

+

مصروفات أخرى مقدماً سيارات (صافي)

بين النظام التحليلي أعلاه معدل دوران الأصول العاملة، وحافة صافي العمليات، وبضرب معدل دوران الأصول العاملة، في حافة صافي العمليات وتكون النتيجة القوة الإيرادية، طبقاً للمعادلة التالية:

القوة الإيرادية = (صافي المبيعات / مجموع الأصول العاملة الملموسة × (صافي الدخل / صافي المبيعات)

يكشف النظام التحليلي أعلاه أن بإمكان الإدارة أن تحسن من قوتها الإيرادية إذا ما حسنت من هامش ربحية المبيعات، أو معدل دوران الأصول أو الإثنين معاً، وتستطيع المنشأة تحسين هامش الربح على مبيعاتها بزيادة مبيعاتها بنسبة أكبر من نسبة ارتفاع نفقاتها التشغيلية أو تخفيض نفقاتها التشغيلية بنسبة أكبر من نسبة انخفاض مبيعاتها.

أهمية الربحية:

إن الأهداف المالية للمنشأة تمت صياغتها بحيث تنسجم مع عمليات التقويم التي تقوم بها الأسواق المالية، إن الهدف الرئيسي للإدارة المالية هو تحقيق أقصى ثروة للمساهمين (مالكي الشركة) والذي من خلاله تتحقق المنفعة القصوى لهم، وتقاس ثروة المساهمين (حاملي الأسهم) بقيمة (أسعار) أسهم الشركة في الأسواق المالية، وبناء على ذلك فإن الشركة التي تنجز أكثر من غيرها تتمتع بالإرتفاع في أسعار أسهمها في السوق وتستطيع الحصول على موارد مالية إضافية بشروط مفضة، وكذلك عندما تنتقل الموارد المالية إلى الشركات التجارية التي تكون أسعار أسهمها عالية نسبياً فإن هذه الموارد تخصص لاستخدامات فعالة.

لقد تبنت الغالبية من المؤلفات والكتابات في حقل التمويل مبدأ "تحقيق الحد الأقصى لأسعار الأسهم العادية للشركة خلال الأجل الطويل"، وقد تطورت بعض نظريات من هذا الإفتراض ولاقت مساندة كبيرة بعد الإختبارات والتجارب العملية، ولكن هناك عدد من القضايا أثيرت حول قاعدة (تحقيق أقصى ثروة للمساهمين) وسنشرح هذه القضايا فيما يلي:[1]

[1] فريد ويستون ويوحين برجام، ترجمة: د. عدنان داعستاني ود. أحمد نبيل عبد الهادي، **التمويل الإداري**، الجزء الأول، (الرياض: دار المريخ للنشر، 1427هـ - 2006م)، ص ص26-28

1. تحقيق أقصى ربح مقابل تحقيق أقصى ثروة:

افترض بأن الإدارة المالية لشركة معينة تهتم في المقام الأول بمصلحة المساهمين وبأنها تهدف إلى تحقيق المنفعة القصوى لهم، فهل تحقيق أقصى ربح للشركة سيفي بالغرض؟

أ. الربح الإجمالي Total Profits: من أجل أن نجيب على السؤال السابق يجب أن نأخذ بعين الإعتبار الأرباح الإجمالية مقابل ربحية السهم (مكاسب السهم الواحد) للشركة، دعنا نفترض بأن الشركة حصلت على رأس المال عن طريق إصدار وبيع الأسهم ومن ثم استثمرته بشراء سندات حكومية، إن الربح الإجمالي للشركة سيزداد ولكن في نفس الوقت عدد أسهمها المتداولة سيزداد أيضاً بمقدار الأسهم التي أصدرتها للحصول على رأس المال هذا، فإذا كانت نسبة الزيادة في الأسهم المتداولة أعلى من نسبة الزيادة في الربح الإجمالي فإن ربحية السهم ستنخفض مسببة الإنخفاض في قيمة كل سهم من أسهم الشركة وبالتالي في ثروة المساهمين.

فتحقيق أقصى ربح للشركة لا يضمن بشكل حتمي تحقيق أقصى ثروة للمساهمين – ولهذا وبالرغم من أهمية الربح للشركة – يجب على المدير المالي أن يركز اهتمامه على ربحية السهم (مكاسب السهم) بدلاً من الأرباح الإجمالية للشركة.

ب. ربحية (مكاسب السهم) Earning per Share: هل تحقيق الحد الأقصى لربحية السهم يؤدي بالضرورة إلى تحقيق المنفعة القصوى للمساهمين؟ أم أن هناك عوامل أخرى يجب تقويمها وتقديرها؟ إن أحد العوامل التي يجب أخذها في الإعتبار هو توقيت المكاسب timing of earnings (أي الوقت أو الفترة الزمنية التي تتحقق خلالها المكاسب للسهم.

تعظيم الارباح في ضوء والعلاقة بين التكلفة والحجم والربح

تحليل التكلفة والحجم والربح يساعد الإدارة في معرفة العلاقة بين التكاليف والإيرادات والأرباح والهدف هو تخطيط الربح، ويعتمد الربح على عدد كبير من العوامل أهمها هي تكلفة تصنيع وحجم المبيعات، وحجم المبيعات يعتمد على حجم الإنتاج والذي يرتبط بدوره بالتكلفة مرة أخرى، وتنتج التكلفة من تشغيل عدد من العوامل المختلفة هي: حجم الإنتاج، مزيج الإنتاج، الكفاءة الداخلية، طرق الإنتاج، حجم الماكينات ... إلخ، وحجم الإنتاج هو أكثر العوامل المؤثرة على التكاليف[1].

أهداف تحليل التكلفة والحجم والربح :-

تحليل التكلفة والحجم والربح يحقق الاهداف الاتية :

1. من اجل تقدير الارباح بدقة يجب معرفة العلاقة بين الارباح والتكاليف من جهة والحجم من جهة اخرى .
2. تحليل التكلفة والحجم والربح مفيد عند إعداد الموازنة المرنة التي توضح التكاليف عند مستويات النشاط المختلفة.
3. يساعد في تقييم الأداء لأغراض الرقابة ول؟إستغراء الارباح المحققة والتكاليف المتكبدة والأثار المطلوبة من التغييرفي الحجم لتحقيق الأرباح.
4. يلعب دوراً مهماً في قرار التسعير.
5. ترتبط معدلات الإنفاق العام بالوحدات المختارة للتخزين ودراسة العلاقة بين التكلفة والحجم والربح ضرورية من أجل معرفة مقدار التكاليف العامة التي يمكن تحميلها للإنتاج عند المستويات المختلفة للعمليات.[2]

يساعد تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح في الإجابة على التساؤلات الآتية:

1. ماهو حجم المبيعات الذي يمكن المنشأة من الوصول لنقطة التعادل (النقطة التي لا توجد فيها أرباح ولا خسائر)؟

[1] The institute of company secretaries of India, "**company Account cost & management Accounting"**, (New Delhi: student company secretary, 2011). P685 & 687

[2]The institute of Company Secretaries of India "**Company Accounts Cost &Management Accounting** " (Newdalhi: Student Company Secretary,2011)pp 685-687.

2. ماهو حجم المبيعات اللازمة لتحقيق الأرباح المخططة للفترة؟

3. ماهو تأثير التغيرات التي تحدث في إجمالي الربح للوحدة أو على إجمالي الأرباح ونسبة إجمالي الأرباح؟

4. ماهي قيمة المبيعات اللازمة لتحقيق ربح محدد.[1]

تحليل التعادل والرفع التشغيلي:

يطلق على تحليل التعادل Breakeven Analysis أحياناً: تحليل التكاليف وحجم المبيعات والربح Cost – Volume – profit analysis ويهدف تحليل التعادل إلى تحديد حجم المبيعات الذي تكفي متحصلاته فقط لتغطية كافة التكاليف، أي حجم المبيعات الذي لا تحقق المنشأة عنده ربحاً (صافي الربح قبل الضريبة) أو خسارة، وبذلك تكون نقطة التعادل النقطة التي تساوي عندها الإيرادات الكلية مع التكلفة الكلية أي أن الربح التشغيلي للمنشأة عند هذا المستوى يساوي صفراً.

فرضيات نقطة التعادل:

افتراضات العلاقة بين التكلفة – الحجم – الربح هناك عدة فرضيات تمثل البنية التحتية لنموذج العلاقة بين التكلفة وحجم النشاط والأرباح والهدف من هذه الفرضيات هو تبسيط الواقع لكي يتم التعبير عنه بسهولة، وهذه الفرضيات كالآتي[2]:

1. سعر البيع لا يتغير مع تغير الكمية: الواقع أن سعر البيع قد يتغير من أجل التأثير على كمية المبيعات ولكن للتبسيط يفترض عدم حدوث ذلك.

2. إن هناك سلعة واحدة تبيعها المنشأة أو خليطاً ثابتاً من السلع وهذه الفرضية يصعب التسليم بها لأن الكثير من المنشآت تبيع أكثر من سلعة واحدة أو أن تشكيلة السلع التي تبيعها المنشأة ليست ثابتة.

3. إن المخزون ثابت لا يتغير، أي أن الإنتاج يساوي المبيعات وكل ما ينتج في أثناء الفترة يباع.

4. تصنف جميع تكاليف المنشأة إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة، ولا توجد أية تكاليف لا يمكن تصنيفها بطريقة أخرى إلا ضمن أحد هذين الصنفين.

---

[1] Horace R. Brock, linda A. Herrington,**" cost accounting Principles and Applications"**, (New York, Mc Graw—Hill, 1998) P. 607

[2] د. شقيري نوري موسى وآخرون، **إدارة المخاطر**، (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع، 1433هـ - 2012م)، ص 146.

5. إن مجموع تكاليف الإنتاج تتغير بشكل خطي مع تغير حجم الإنتاج أي أن تكاليف المواد والأجور والمصاريف الصناعية غير المباشرة تتغير بشكل طردي مع تغير حجم الإنتاج.

6. إن حجم الإنتاج هو العامل الوحيد المباشر في التكلفة، ولذلك لا يوجد تأثير لموسمية السلعة أو للتراجع في الحالة الإقتصادية العامة أو لازدهارها على مبيعات السلعة أو مزيد السلع الثابت.

فوائد تحليلات نقطة التعادل:

إن لتحليلات نقطة التعادل في المنشآت فوائد يمكن تلخيصها بالآتي:

1. تلخص بشكل مبسط وواضح معلومات ضخمة وكثيرة حول أوضاع معينة ومهمة في المنشأة التي يمكن معرفة دلالاتها من مجرد نظرة بسيطة إلى خريطة التعادل.

2. معرفة الآثار التي تركتها على كلف الإنتاج والأرباح والتغيرات التي تحصل في سياستها، فيما يتعلق بسياسة تسعير منتجاتها أو تغير خليط المبيعات أو وسائل التوزيع أو في الإعلان .... إلخ.

3. إن تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح التي تصورها خريطة التعادل تعطي نظرة سريعة لما ستكون عليه الأرباح في مدى واسع لمستويات النشاط في المشروع.

4. قرارات إضافة منتج أو منتجات جديدة، حيث يوضح تحليل التعادل حجم المبيعات المطلوب لتحقيق الربحية المترتبة على هذه الإضافة.

5. قرارات الاستثمار المضاف في الموجودات الثابتة وتبديل لتكنولوجيا الإنتاج وبخاصة زيادة كثافة رأس المال.

حدود الإنتفاع بتحليلات نقطة التعادل:

إن الطريقة المبسطة التي تصورها تحليلات نقطة التعادل في بعض القضايا المعقدة في الشركات، تجعل من الضروري الإحتراص ضد المبالغة في الإعتماد على هذه التحليلات من قبل الذين يستعملونها لعدة أسباب منها[1]:

1. عدم ثبات قسم أو كل الإفتراضات التي تكمن وراء تحليل علاقات التكلفة – الحجم – الربح، التي تجعل الفائدة من هذه التحليلات والتنبؤ بما ستكون عليه التكلفة والأرباح تنحصر في نطاق ضيق، ولا

[1] المرجع السابق ، ص 148.

تصح بصورة دقيقة إلا في الحالات التي تنتج وتبيع فيها المؤسسة منتجاً واحداً وبسعر ثابت إلى العملاء كلهم.

2. المؤسسة التي تنتج وبيع عدداً من السلع لا تكون لديها نقطة تعادل مستقرة إلا عندما تكون التكاليف إلى الأسعار واحدة في جميع هذه المنتجات، وإذا ما أريد عمل خريطة نقطة تعادل لواحدة من هذه المنتجات، فستقف مشلة توزيع بعض التكاليف بين هذه المنتجات المتعددة من دون الوصول إلى نتائج دقيقة.

ويستخلص من كل ذلك بأن تحليلات نقطة التعادل في معظم الحالات هي تحليلات مبسطة كوسيلة التنبؤ بالأرباح، فهي تفترض استمرارية أوضاع معينة داخلية وخارجية في المؤسسة، وهي تفترض أيضاً بأن الأرباح تعتمد على حجم المنتج المباع فقط، ومع أن هذا قد يكون صحيحاً في المدى القصير وفي حدود مستويات إنتاجية قليلة، إلا أنه لا يكون صحيحاً كلما طالت فترة التنبؤ واتسعت حدود المستويات الإنتاجية في المؤسسة، وذلك لأن الظروف لا تبقى مستقرة على وتيرة واحدة، ولا سيما تلك التي تتعلق بأسعار عوامل الإنتاج (كالأجور، وأسعار المواد الأولية) وكفاءة الإنتاج والتكنولوجيا وأسعار البيع.

إن عدم ثبات هذه العوامل يجعل مركز نقطة التعادل غير مستقرة في محل واحد على الخريطة، مما يقلل كثيراً من فائدة هذه الخرائط.

لذلك من الضروري أن نضع في أذهاننا دائماً الحدود الضيقة التي يمكن أن تستخدم بها تحليلات نقطة التعادل، لكي لانقع في خطأ الوصول إلى استنتاجات غير سليمة بناء على تلك التحليلات.

ومع أن التحليلات قد تسلط بعض الأضواء على مشاكل المؤسسة فإنها يجب أن تستخدم جنباً إلى جنب مع وسائل أخرى قد تكون أكثر نفعاً منها كالميزانيات التقديرية والتكلفة المعيارية.

أنواع التكاليف: هناك عدة أنواع للتكاليف هي[1]:

1. التكاليف الثابتة (ث) Fixed Cost (FC):

[1] المرجع السابق ، ص 149.

وهي التكاليف التي يتغير حجمها الكلي تبعاً لحجم الإنتاج أو النشاط، حيث أن المنشأة ستتحملها سواء قامت بالإنتاج أم لا، ومن الأمثلة عليها:

أ. الاستهلاكات، ومصاريف الصيانة الدورية للآلات والإيجارات، ومصاريف الإعلان.

2. التكاليف المتغيرة الكلية (ت م ك) Total Variable Costs:

وهي التكاليف التي يتغير حجمها الكلي تبعاً لغير حجم الإنتاج أو النشاط ومن الأمثلة عليها: تكاليف المواد المباشرة، تكاليف العمل المباشرة، وعمولة رجال البيع.

3. التكاليف شبه المتغيرة Semi-Variable Costs:

وهي تكاليف ثابتة في الأساس لغاية حجم معين من الإنتاج، فإذا زاد هذا الحجم أصبحت متغيرة عند هذه النقطة، ومن هنا أصبحت شبه متغيرة، ومن الأمثلة عليها: أجور العمل الإضافة، ورواتب الإداريين الإضافيين.

$$\text{نقطة التعادل بالوحدات} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{هامش المساهمة للوحدة الواحدة}}$$

استخدامات نقطة التعادل:

إن المرونة التي تتمتع بها التحليلات التي تتعلق بالتكلفة والحجم والربح تشير إلى مجال واسع في احتمالات التغير لكل من هذه العناصر وما يترتب على ذلك من احتمالات التغير في الربح لكل مستوى من مستويات التشغيل والإنتاج والبيع، وعليه فإن تحليلات العلاقة المذكورة يمكن أن تستخدم لأغراض مختلفة منها:

1. تحليل التعادل وهدف الربحية (الربح المستهدف).
2. تحليل التعادل والضريبة على الأرباح.
3. تحليل التعادل ونقطة إغلاق المصنع.

أولاً: تحليل التعادل وهدف الربحية (الربح المستهدف):

إن الوحدات الإقتصادية التجارية منها والصناعية تهدف إلى تحقيق الربح ولذلك تسعى إلى تحديد عدد الوحدات الواجب إنتاجها لتحقيق ربحها المستهدف، لذلك فإن المنشأة تضع في الحسبان

الوصول إلى حجم المبيعات الذي يفوق مبيعات نقطة التعادل بالشكل الذي يصل فيه هذا الحجم إلى العدد الذي تمثل مساهمته الكلية مبلغاً إجمالياً مساوياً للربح المستهدف.

ولحساب الوحدات المطلوب بيعها للوصول إلى حجم الإنتاج والبيع الذي يمكن المنشأة من الوصول إلى هدفها، نستخدم المعادلة التالية:

$$\text{عدد الوحدات المطلوبة لتحقيق الربح المستهدف} = \frac{\text{التكاليف الثابتة + الربح المستهدف}}{\text{سعر بيع الوحدة – التكلفة المتغيرة}}$$

ولحساب إيرادات مبيعات الربح المستهدف الذي ترغب المنشأة في تحقيقه نستخدم المعادلة التالية

$$\text{مبيعات الربح المستهدف} = \frac{\text{التكاليف الثابتة +الربح المستهدف}}{1 - \frac{\text{التكلفة المتغيرة}}{\text{سعر بيع الوحدة}}}$$

ثانياً: تحليل التعادل والضريبة على الأرباح:

تخضع أرباح غالبية المنشآت لضريبة الدخل والتي تستوفي كنسبة من الربح الصافي قبل الضريبة، وبما أن الشركة تهدف أساساً في تخطيطها إلى معرفة صافي الربح بعد الضريبة باعتباره هدفاً نهائياً فإن من الضروري الأخذ بالحسبان التأثير في الأرباح الذي يمكن أن يحدث بسبب الضرائب المفروضة على أرباح المنشآت.

ولحساب حجم المبيعات المستهدف في حالة وجود ضريبة على الأرباح نستخدم المعادلة التالية:

$$\text{مبيعات الربح المستهدف} = \frac{\frac{\text{التكاليف الثابتة + الربح المستهدف بعد الضريبة}}{1 - \text{معدل الضريبة}}}{\text{سعر بيع الوحدة – التكلفة المتغيرة للوحدة}}$$

ثالثاً: تحليل التعادل ونقطة إغلاق المصنع:

يساعد تحليل التعادل على إتخاذ القرار المناسب بإغلاق المصنع مؤقتاً أو عدم إغلاقه، ذلك أن نقطة التعادل هي نقطة تعادل الإيرادات الكلية مع التكاليف الكلية وعند هذه النقطة يغطي هامش المساهمة التكاليف الثابتة النقدية وغير النقدية (الدفترية).

إن خصوصية تحليل التعادل لغرض إغلاق المصنع من عدمه تكمن في أن هامش المساهمة يعجز في هذه الحالة عن تغطية جميع التكاليف الثابتة وإنما يستطيع تغطية التكاليف الثابتة النقدية، أما التكاليف الدفترية الثابتة فإنها تظل من دون تغطية وتمثل خسارة، ولذلك فإن الإدارة تستطيع اتخاذ قرار الإغلاق قبل الوصول إلى النقطة التي تعجز فيها إيرادات المبيعات عن تغطية التكاليف النقدية الثابتة.

$$\text{حجم مبيعات نقطة إغلاق المصنع} = \frac{\text{التكاليف الثابتة النقدية}}{\text{سعر بيع الوحدة – التكلفة المتغيرة للوحدة}}$$

تحليل التعادل في حالة تعدد المنتجات:

من خلال الدراسات كان التركيز منصباً على حالة التحليل للتعادل مفترضين وجود منتد واحد أو سلعة واحدة تتعامل بها الشركة، إلا أن واقع الحال يشير إلى أن غالبية شركات الأعمال تتعامل بعدة أصناف من السلع والمنتجات.

وفي مثل هذه الحالة يعتمد تحليل التعادل على جميع مكونات مزيج الإنتاج وليس على منتج واحد.

إن تحليل التعادل في ظل حالة تعدد المنتجات يقوم على الأسس نفسها والمفاهيم الأساسية لنقطة التعادل في حالة وجود منتج واحد، مع اختلاف وهو أن مبيعات التعادل للشركة ستكون ممثلة بمزيج معياري معين، يتم على ضوئه تحديد المساهمة الحدية المرجحة للوحدة الواحدة ومن ثم تحليل نقطة التعادل سواء بالكمية أم بالقيمة.

ولاستخراج عدد وحدات التعادل في حالة تعدد المنتجات نستخدم المعادلة التالية:

$$\text{عدد وحدات نقطة التعادل} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{المتوسط المرجح لهامش المساهمة للوحدة}}$$

والمشكلة الأساسية التي يضيفها هذا الوضع هي صعوبة التعامل بيانياً في شكل خرائط التعادل أو خرائط الربحية لإظهار أثر تعدد المنتجات في التحليل.

ونؤكد هنا أن تحليل التعادل ماهو إلا أداة لدراسة العلاقة بين التكاليف (الثابتة والمتغيرة) والأرباح، وإن الهدف من هذا التحليل هو معرفة حجم المبيعات التي لا تحقق الشركة عندها ربحاً أو خسارة، إلا أنه يعاب على تحليل التعادل أنه أسلوب غير واقعي، فهو يفترض أن الوحدات المنتجة تباع بالسعر نفسه، كما يفترض أن كل ماهو منتج يباع، ويفترض كذلك أن العلاقة بين حجم المبيعات والتكلفة المتغيرة هي علاقة خطية، وهذا قد لا يكون صحيحاً، فمثلاً زيادة الإنتاج والمبيعات قد يصاحبها تشغيل العاملين وقتاً إضافياً بمعدلات أجر أعلى من المعدل العادي، كما أن زيادة الإنتاج والمبيعات قد يساعد الشركة في الحصول على خصم سعر أو خصم كمية على مشترياتها الإضافية، مما يخفض التكلفة.

الرفع الكلي:

إذا استطاعت المنشأة أن تجمع بين الرفع التشغيلي والرفع المالي، فإن التأثير المشترك لهذين النوعين من الرفع على صافي الربح التشغيلي بعد الفوائد والضرائب يمكن التعبير عنه بما يسمى بالرفع الكلي أو الرفع المقترن المشترك، أي أنه الرفع الناتج عن اشتراك نتائج الرفع المالي بنتائج الرفع التشغيلي، ومن هنا يمكن تعريف الرفع الكلي Total Leverage بأنه استخدام التكاليف الثابتة التشغيلية والتمويلية لتعظيم تأثير التغير في المبيعات في ربحية السهم العادي، وهذا يعني أن الرفع الكلي يكشف تأثير هيكل التركيبات الإنتاجية والهيكل المالي معاً على ربحية السهم، فإذا حدثت زيادة في المبيعات في ظل وجود الرفع التشغيلي، فإن هذه الزيادة في المبيعات ستؤدي إلى زيادة أكبر في الربح التشغيلي قبل الفوائد والضرائب، وإذا ما اقترن وجود الرفع التشغيلي بوجود الرفع المالي فإن الزيادة الحاصلة في الربح التشغيلي قبل الفوائد والضرائب ستؤدي ولا شك إلى زيادة أكبر في العائد على السهم صافي الربح القابل للتوزيع، لهذا إذا استعملت منشأة ما مزيجاً من الرفع المالي والرفع التشغيلي ولو بدرجة قليلة فإن ذلك سيؤدي إلى تغير هام في العائد على السهم[1].

[1] المرجع السابق ، ص 176.

وقد عرف الرفع الكلي على أنه المدى أو نسبة الزيادة في الأرباح نتيجة استخدام التكاليف الثابتة في العمليات واستخدام أموال الغير في العمليات معاً، بالإضافة إلى المخاطر الناتجة عن زيادة تقلبات الربح الصافي بعد الفوائد والضرائب نتيجة لتقلب بسيط في المبيعات، وتعتد هذه التقلبات على درجات الرافعة الكلية، فكلما زادت درجات الرافعة الكلية كلما زادت التقلبات، وبالتالي زادت المخاطر الناتجة عن شدة التقلب في الأرباح، ولكن وبالرغم من أن الرفع الكلي يزيد من شدة وتقلبات الأرباح أي أنها تزيد من حدة المخاطر وخاصة في المشاريع التي تنتج سلعاً أو خدمات ذات طلب مرن إلا أنها تزيد من قدرة الشركة على تحقيق أرباح تشغيلية في حالة زيادة المبيعات.

أهمية الرفع الكلي:

ترجع أهمية الرفع الكلي إلى سببين:

1. يمكن من خلال الرفع الكلي تحديد الأثر الدقيق للتغير في حجم المبيعات على الإيرادات المتوفرة للأسهم الكلية.

2. يسمح الرفع الكلي بإظهار العلاقة المتداخلة في الرفع التشغيلي والرفع المالي، فعلى سبيل المثال يمكن لرجل الأعمال استخدام هذا المفهوم لمعرفة تأثير القرار الذي سيأخذه بشأن الحصول على آلة أوتوماتيكية حديثة وتمويل شرائبها باستخدام السندات على الإيرادات، فقد تكون نتيجة هذا القرار ظهور موقف عين يترتب عنه انخفاض المبيعات بمقدار 10% وانخفاض الإيرادات بمقدار 50% في حين أن مزيجاً من الرفع التشغيلي والرفع المالي قد يؤدي بالمنشأة إلى وضع آخر تنخفض فيه الإيرادات بمقدار 20% فقط نتيجة لانخفاض المبيعات بمقدار 10%، والسؤال المطروح الآن هو: هل الرافعة الكلية تساوي حاصل ضرب الرافعة المالية مع الرافعة التشغيلية؟ أم أن الرافعة الكلية تساوي حاصل جمع الرافعة المالية مع الرافعة التشغيلية؟

الربح التشغيلي المستهدف Target Operating Income:

قد يستعمل مدير المنشأة المعادلة العامة للربح لإيجاد حجم المبيعات المطلوب للتوصل إلى ربح معين منشود أو مستهدف، وبالتحديد فإن المعادلة رقم (5) تعطي الإجابة على السؤال المتعلق بمعرفة حجم المبيعات المطلوب للتوصل إلى ربح تشغيلي مستهدف خلال فترة معينة، ونعيد فيما يلي كتابة المعادلة رقم (5) المذكورة بالكلمات:

$$\text{حجم المبيعات بالوحدة} = \frac{\text{الربح التشغيلي + إجمالي التكاليف الثابتة للفترة}}{\text{سعر بيع الوحدة – التكاليف المتغيرة للوحدة}}$$

نسبة عائد المساهمة Contribution Margin Ratio:

لقد تعرضنا فيما سبق إلى مفهوم عائد المساهمة للوحدة مقاساً بالنقود وهو يساوي سعر بيع الوحدة مطروحاً منه التكلفة المتغيرة للوحدة، ويمكن أن يتم التحليل على أساس نسبة عائد المساهمة والذي يساوي عائد المساهمة للوحدة مقسوماً على سعر البيع للوحدة، بمعنى أنه يمكن كتابة نسبة عائد المساهمة عن طريق المعادلة رقم (10) التالية:

$$\text{نسبة عائد المساهمة} = \frac{\text{عائد المساهمة للوحدة}}{\text{سعر البيع للوحدة}}$$

هامش الأمان Margin of Safety:

يمكن تعريف هامش الأمان بأنه الزيادة في حجم المبيعات الفعلية عن حجم المبيعات عند نقطة التعادل، ويمكن احتساب هذه الزيادة كنسبة من المبيعات الفعلية، وسواء تم احتساب هامش الأمان بالدينار أو بالوحدات أو كنسبة فإن ذلك يشير إلى مدى إمكانية إنخفاض المبيعات دون حدوث خسارة للمنشأة، وبالتالي كلما زاد حجم المبيعات الفعلية عن حجم المبيعات عند نقطة التعادل كلما زاد "الأمان" الذي تتمتع به المنشأة، ويمكن التعبير عن هامش الأمان بالمعادلة التالية:

هامش الأمان = المبيعات الفعلية – المبيعات عند نقطة التعادل

حيث يمكن قياس هامش الأمان بالوحدات أو بالدينار

العلاقة بين السيولة والمخاطر وتعظيم الارباح

تعريف المخاطرة وعلاقتها ببعض المفاهيم التي تقترب منها:

إن دراسة موضوع المخاطرة هي من إهتمام العديد من العلوم الشرعية والإجتماعية، كالفقه والإحصاء وعلم الاقتصاد والإدارة المالية والتأمين ... إلخ، ولا ريب أن نظرة كل علم من هذه العلوم للمخاطرة له خصوصياته التي ينفرد بها عن الآخر، ومع كل التعقيدات النظرية التي تكتنفها دراسة المخاطر فإن معناها لا يمكن أن يخرج من جميع هذه العلوم.

في هذا المبحث سوف نتعرض نتعرض لمختلف تعريفات المخاطرة من وجهة نظر كل علم، وعلاقتها ببعض المفاهيم التي تقترب منها وبيان الفرق بينها، لعلنا نصل في الأخير إلى تصور شامل عن المخاطرة في الإقتصاد الإسلامي.

تعريف المخاطرة:

1. التعريف اللغوي: الخطر: المجازفة والإشراف على الهلكة.[1]

والخطر هو السبق الذي يترامى عليه في الرهن، والجمع أخطار، وأخطر المال جعله خطراً بين المتراهنين، وتخاطروا تراهنوا، والمخطر هو الذي يجعل نفسه خطراً لقرنه فيبارزه ويقابله، والعرض نفسه للهلاك.[2]

والخطر: الإشراف على الهلاك خوف التلف، وخاطر بنفسه فعل ما يكون الخوف فيه أغلب.[3]

وقال ابن دريد: الخطر من قولهم: أمسى فلان على خطر عظيم، أي: على شفى الهلاك، وتخاطر الرجلان إذا تواضعا على شئ، فكل واحد منهما على خطر أن يغلب، والخواطر الرماح وسميت خواطر لاهتزازها واضطرابها.[4]

والخطر: السبق الذي يترامى عليه في الرهن، وأخطر المال، أي: جعله خطراً بين المتراهنين، والخطر الإشراف على الهلكة، وخاطر بنفسه مخاطرة: أشفى بها على خطر هلك أو نيل ملك.[1]

---

[1] عبد الناصر براني أبو شهد، **إدارة المخاطر في المصارف الإسلامية** (عمان: دار النفائس للنشر والتوزيع، 2013م).
نقلاً عن: محمد رواس قلعة جي، حامد صادق قنيبي، **معجم لغة الفقهاء**، ط2 (عمان:دار النفائس، 1988م)، ص197.

[2] نفس المرجع، نقلاً عن: عبد الأعلى مهنا، **لسان اللسان** ، (بيروت، دار الكتب العلمية ، 1993م)، ص349

[3] المرجع السابق، نقلاً عن: أحمد بن محمد بن علي المقري الفيومي، **المصباح المنير في غريب الشرح الكبير للرافعي**، (دار القلم، بيروت، د ت، ج1-2)، ص236-237

[4] المرجع السابق، نقلاً عن: ابن دريد: **جمهرة اللغة**، مادة خطر تحقيق رمزي منير بعلبكي، (دم: دار العلم للملايين، نوفمبر 1987م) ص588،

والمخاطرة بضم الميم من الخطر، الإشراف على الهلاك، أو هي كل ما يعتمد على الحظ دون أن يكون للإنسان تدبير فيه، أو هي التصرف الذي قد يؤدي إلى الضرر risk.[2]

وقيل أيضاً: خاطر بنفسه مخاطرة: أشفاها على خطر هلاك، وهذا أمر خطر، أي متردد بين أن يوجد وبين أن لا يوجد.

وقال الزمخشري: أخطر لي فلان وأخطرت له إذا تراهنا، والخطر ما وضعناه على يدي العدل فمن فاز أخذه، وهو من الخطر، بمعنى الغرر، لأن المال على شفا أن يفاز به ويؤخذ.[3]

مفهوم المخاطرة عند فقهاء الشريعة:

لم يحظ مفهوم المخاطرة عند الفقهاء بالقدر من الإهتمام والدقة التي يشهدها اليوم في علم الاقتصاد، ولعل مرد ذلك هو كون الأوضاع الاقتصادية التي كانت سائدة عندئذ، ومنهج النظر في العقود لم يعط هذا المفهوم الأهمية التي يلقاها اليوم في المعاملات المالية والاقتصادية المعاصرة.

ومعلوم أن أهمية دراسة المخاطرة لم تصبح ظاهرة إلا بعد تطوير طرق قياس الخطر، إذ أمكن عندئذ تصنيف العقود بحسب مقدار الخطر الكائن، وإدخال مقاييس ضمن عملية اتخاذ القرارات.[4]

والحق أن الإنسان منذ العصور الأولى عندما عرف حيازة الأشياء، وبدأ يزاول النشاط الإقتصادي، ويتبادل غيره، وبعد تطور المعاملات وظهور النقود كوسيلة للتبادل، لم تكن تخلو المعاملات المالية والتجارية آنذاك من المخاطر المعرفة، كتغير الأسعار والمخاطر الائتمانية، أو خطر تعرض المستثمرات والمضاربات إلى خسارة، أو عدم قبض المبيع على الحالة المتفق عليها، أو مخاطرة تلف المنتوج، أو الثمار قبل جنيها ، لإعتبار أن الخطر موجود في كل عقد يتضمن حقوق والتزامات تتم في المسقبل.

---

[1] المرجع السابق، نقلاً عن: أبو الفضل جمال الدين ابن منظور: **لسان العرب**، مادة خطر (القاهرة: دار المعارف، د ت) ص1197.

[2] المرجع السابق، نقلاً عن: محمد رواس قلعة جي، حامد صادق قنيبي، **معجم لغة الفقهاء**، مرجع سابق، ص414

[3] المرجع السابق، نقلاً عن: الزمخشري، **الفائق في غريب الحديث**، ، (القاهرة: حيدر أباد ، 1324هـ) ص331.

[4] المرجع السابق، نقلاً عن: محمد علي القري، المخاطر الائتمانية في التمويل المصرفي الإسلامي، **مجلة دراسات اقتصادية اسلامية**، تصدر عن البنك الإسلامي للتنمية، دبي، المعهد الإسلامي للبحوث والتدريب،(مجلد 9، العددان 1-2 محرم 1422/2002م) ص19.

المخاطرة Risk:

العامل أو القضية الأخرى التي يجب أخذها بالإعتبار وتقويمها هي المخاطرة التي تحيط بالمشروع، افترض وجود مشروعين تحت الدراسة، المشروع الأول يتوقع منه أن يزيد ربحية السهم بمقدار 6 ريالات وهذا المشروع غير محاط بالمخاطرة (أي أن تحقيق الـ 6 ريالات هو أمر مؤكد) والمشروع الثاني يتوقع أن يزيد ربحية السهم بمقدار 9 ريالات ولكنه محاط بمخاطرة عالية، أياً من هذين المشروعين هو الأفضل؟ الجواب يتوقف على درجة تخوف المساهمين من المخاطرة، إذا كان المساهمون يخافون وينفرون من المخاطرة، فالمشروع الأول يمكن أن يكون بالرغم من أن ربحية السهم المتوقعة من المشروع الثاني أكبر قدراً من الأول.

ومن هذين العاملين (التوقيت والمخاطرة) نجد أن الإعتماد على ربحية السهم وحدهما كمقياس لتحقيق المنفعة القصوى للمساهمين لا يفي بالغرض، ولذا يجب على المديرين الماليين أن يركزوا على قيمة (أسعار) أسهم الشركة في السوق المالي كمقياس للمنفعة والثروة القصوى للمساهمين، والسبب في ذلك هو أن هذه الأسعار تعكس نتائج تقويمات السوق للمكاسب (الربحية) المتوقعة للشركة عبر أو خلال الزمن وللمخاطر المحيطة بهذه المكاسب المتوقعة ولعوامل أخرى كثيرة، ويسعى المديرون الماليون الذين يهتمون بالمنفعة القصوى للمساهمين إلى تحقيق الحد الأقصى لقيمة الأسهم العادية للشركة، وكلما ازدادت نسبة إنجازاتهم في هذا الصدد كلما ارتفعت أسعار أسهم شركاتهم في السوق، فأسعار الأسهم هي المقياس الذي من خلاله يقدر المساهمون مدى إنجازاتهم وكفاءة إدارة الشركة.[1]

وتفترض هذه النظرية حلولاً لهذه المشاكل الإدارية، وتتضمن هذه الحلول وجوب:

أ. وضع أنظمة لتدقيق حسابات الشركة لتقييد هذا النوع من سلوك الإدارة.

ب. الحصول على أنواع مختلفة من تعهدات مضمونة (بالكفالة) من المديرين بعدم ممارسة إساءات كهذه.

ج. القيام بتغييرات في أنظمة المؤسسة للحد من قدرة المديرين على القيام بالممارسات غير المرغوبة، وتحقيق هذه الحلول يتطلب تحميل الشركة بنفقات إضافية تسمى تكاليف الإدارة.

[1] فريد ويستون، مرجع سابق، ص28

تفترض نظرية (جنس ومكلينغ) بأن المديرين يملكون جميع الأسهم العادية للشركة في البداية، ومن ثم يبيع صفقة واحدة فقط من هذه الأسهم، ولكن بما أن السوق المالي يتوقع من المديرين أن يضاعفوا في التبذير والتهرب من المسؤولية في كل وقت تنخفض حصصهم الجزئية لرأس المال، فإن قيمة هذه الأسهم تهبط في السوق.

ولكن في الحياة الواقعية هناك فرصة للمديرين للبرهنة على اهتمامهم بالمنفعة القصوى للشركة، وأحد المقاييس لهذا هو درجة الإنجاز الإستثماري للشركة وقيمة الأسهم في السوق، وتظهر أهمية هذه الأسواق أيضاً في الدراسة التي قام بها الأستاذ فاما Fama، فهذا الأستاذ لاحظ بأن أسواق العمل الإداري تعزز الضغوط على المديرين من خلال تقويماتها المستمرة لطاقتهم (كرأس مال بشري) على أساس العلاقة بين قدرتهم الكامنة على الإنجاز وإنجازتهم الفعلي.

المساهمون وحاملوا السندات:

إن قرارات الاستثمار للشركة تؤثر في درجة المخاطر المحيطة بتدفقات دخلها، فالمشروع الاستثماري المحفوف بمخاطر عالية ينفع المساهمين على حساب حاملي السندات، والسبب في ذلك هو أن حاملي السندات يشترون مديونية الشركة بالسعر والعائد اللذين يعكسان في نظرهم نسبة ودرجة المخاطرة المحيطة في مشاريع استثمار الشركة، فإذا بدلت الشركة هذه المشارع بمشاريع أخرى أكثر مخاطرة في المستقبل، فإن العائد المطلوب من هذه السندات في السوق سيرتفع مسبباً في ذلك انخفاضاً في أسعارها الحالية في السوق، ولكن إذا حدث ونجحت المشاريع الأكثر مخاطرة في المستقبل فإن عوائد حاملي السندات ستبقى على ماهي دون ارتفاع بينما منفعة المساهمين ستزداد.

ويشرح الأستاذ فاما بأن هناك عاملين يضمنان هيمنة مبدأ (تحقيق القيمة القصوى للشركة) كهدف لها، وهذا العاملان هما: التخوف من احتمال الاستيلاء على الشركة من الأطراف الخارجية وضغوط التقويم المستعملة من قبل الأسواق، فإذا تبنت الشركة قاعدة مختلفة عن مبدأ (تحقيق القيمة القصوى للشركة) فإن قيمة سنداتها وقيمة أسهمها في السوق ستكون أقل نسبياً، إن قيمة السندات ستون أقل للإعتقاد بأنها ستنخفض في المستقبل نتيجة لتغيرات مشاريع استثمار الشركة، وقيمة الأسهم العادية ستكون أقل لأن قيمة الشركة إجمالاً ستكون أقل لاعتقاد السوق بأن الشركة يمكن أن تقوم بتغييرات في استراتيجيات الاستثمار في المستقبل.

في رصيد النقدية وحجم المخزون ومقدار المدينين في الشركة، لأن هذه السياسة مبنية على تحمل مخاطرة عالية نسبياً في الاستثمار بالأصول المتداولة، يمثل الخط الذي يقع في الوسط سياسة الأصول المتداولة المعتدلة (CA_2) Middle-Ground Policy.

وعند أي مستوى معين من حجم الإنتاج، فإن مقدار ممتلكات الأصول المتداولة للشركات التي تتبع السياسة التحفظية تكون أكثر من ممتلكات الأصول المتداولة للشركات التي تأخذ بالسياسة المغامرة، وبافترض أن تنبؤ الشركة عن المستقبل كان مثالياً إلى درجة الكمال، فإن الشركة تكون قد احتفظت بمقدار من النقدية كاف تماماً، (دون زيادة أو نقصان) لدفع المستحقات عند ميعاد استحقاقها، وبحجم من المخزون كاف تماماً لمواجهة متطلبات الإنتاج والمبيعات، وبمقدار من المدينين متناسق تماماً مع السياسة الإئتمانية المثلى، وبالمثل إذا كانت الشركة قد قامت باستثمارات قصيرة الأجل (كالأوراق المالية وغيرها)، وبالطبع فإن احتمال الوصول إلى التنبؤ المثالي نادراً في الحياة الواقعية، ولذلك فيمكننا أن نعتبر مقدار الأصول المتداولة المتطلبة حسب التنبؤ المثالي بمثابة الحد الأدنى الضروري للشركة التي تسعى لتحقيق أقصى ربح، إن أية زيادة في الأصول المتداولة عن هذا الحد الأدنى (التي لا ترافقها زيادة في العائدات) تؤدي إلى تراكم غير ضروري، وبالتالي إلى الإنخفاض في العائد على مجموع الأصول، ومن جهة أخرى إذا كانت الأصول المتداولة أقل من هذا الحد الأدنى، فإن الشركة لا تستطيع دفع ديونها عند استحقاقها، وأن قلة حجم مخزونها يؤدي إلى الإنخفاض في مقدار مبيعاتها وإنتاجها، وكذلك فإن السياسة الإئتمانية المقيدة تسبب الإنخفاض في مبيعاتها.

عندما يدخل عدم التأكد إلى الصورة، أي عندما يؤخذ عدم التأكد بعين الإعتبار فإن إدارة الأصول المتداولة تتطلب:

1. تحديد الحد الأدنى للأرصدة اللازمة في كل نوع من أنواع الأصول المتداولة.
2. ثم إضافة مخزون الأمان Safety Stock لكل من هذه الأنواع، وذلك لمواجهة عنصر عدم التأكد المحيط بالتنبؤات التي تقوم بها لتحديد الحد الأدنى للأصول المتداولة اللازمة.

التوازن بين العائد والمخاطرة:

بالرغم من أن تكلفة الدين قصيرة الأجل أقل من تكلفة الدين طويل الأجل، إلا أن استخدام الدين قصير الأجل يمكن أن يتضمن مخاطرة أعلى، ولذا فإننا نواجه بموضوع التوازن بين معدل العائد والمخاطرة.

مفهوم المخاطرة Risk Concept:

تعرف المخاطرة بشكل عام بأنها فرصة لتحقيق خسارة مالية، أو هي احتمال اختلاف العائد المتحقق عن المتوقع، وطبقاً لهذا المفهوم فإن المخاطرة ترتبط بالعائد، ولكون العائد له مفهوم مالي فإن المخاطرة لها مفهوم مالي قابل للقياس الكمي.

في كثير من الأحيان يستخدم مصطلح المخاطرة Risk وعدم التأكد Uncertainty مفهومان مترادفان للإشارة إلى تقلب عوائد الاستثمارات، ولكن أن لكل منهما مفهوم ومعنى، فالمخاطرة دالة لاحتمالات يعتمدها متخذ القرار في تقييم وقياس المخاطرة، وعليه فإن متخذ القرار يستند إلى معلومات في تقييم المخاطرة، في حين يشير مفهوم عدم التأكد إلى عدم امتلاك متخذ القرار المعلومات الكافية في تحديد العائد المتوقع، وتلعب مهارات وحدس متخذ القرار دوراً كبيراً في تحليل المعلومة وتقييمها.[1]

تختلف مخاطر الاستثمار باختلاف الجهة المصدرة، فالأوراق المالية الحكومية تتمتع بضمانة عالية لتحقيق العائد، ولذلك تكون خالية المخاطرة، في حين الاستثمار بأسهم الشركات المساهمة تتسم بالمخاطرة، لأنه يصعب التنبؤ الدقيق بحجم وتوقيت تدفقاتها النقدية، وتقسم المخاطرة إلى مخاطرة غير نظامية وتتمثل بتقلب عوائد سهم معين ومقياسها الإحصائي والإنحراف المعياري، ومخاطرة نظامية (سوقية) ومقياسها معامل بيتا، وتتمثل بتقلب عوائد جميع أسهم الشركات نتيجة عوامل مشتركة تصيب الاقتصاد الوطني، وبالتالي لا يمكن للمستثمر تجنب هذه المخاطر بتنويع محفظته الاستثمارية.

1. تفضيل المخاطرة Risk – Preference:

يختلف المستثمرين ومدراء الاستثمار باتجاهاتهم في تفضيل المخاطرة، والمهم في ذلك هو أي مستوى مقبول من المخاطرة، والإجابة على ذلك يتطلب تحديد ثلاث سلوكيات أساسية لتفضيل المخاطرة.

[1] د. عدنان تايه النعيمي، د. أرشد فؤاد التميمي، **الإدارة المالية المتقدمة**، (عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2009م)، ص 104.

2. المتجنب للمخاطرة Risk – Avers:

هذا السلوك ينطبق على المستثمر أو المدير الذي يرغب بعائد متوقع أكبر للتعويض عند المخاطر المحتملة، لذا فإن قانون تناقص المنفعة الحدية ينطبق لى هذا السلوك، أي تحقيق منفعة حدية متناقصة كلما زاد العائد على الاستثمار.

3. لا يكترث للمخاطرة Risk – Indifferent:

يتسم سلوك المستثمر تجاه المخاطرة بالجمود، فهو ينظر إلى التغير في العائد المتوقع مع الرغبة في ثبات المخاطرة، ومثل هذا السلوك افتراضي لأنه في الواقع العملي العلاقة الطردية بين العائد والمخاطرة تلغي مثل هذا المفهوم.

4. الباحث عن المخاطرة Risk – Seeking:

سلوك المستثمر هنا يوصف بالمغامر ويبدي اهتماماً متناقصاً بالمخاطرة كلما توقع عائداً أكبر، لذلك ينطبق على هذا السلوك قانون تزايد المنفعة الحدية، أي أن الإشباع المتحقق من الدينار الثاني من العائد يفوق الدينار الأول ويقل عن الدينار الثالث وهكذا، ومع ذلك في ظل تطبيق افتراضات النظرية المالية فإن هذا السلوك يوصف بكونه استثنائي.

قياس المخاطرة Risk – Measurement:-

يرتبط العائد والمخاطرة بعلاقة طردية، ولكون أن العائد له مفهوم مالي فإن للمخاطرة مفهوم مالي قابل للقياس الكمي، بموجب مقاييس احصائية وعلى وفق الآتي[1]:

1. تحليل الحساسية Sensitivity Analysis:

هو مدخل سلوكي يعتمد في استخدامه على احتمالات تحقق العائد وفقاً للحالة الاقتصادية، هذا المدخل يوضح اتجاه التقلب بين العوائد الممكنة، بموجب هذا المدخل فإن مخاطرة الاستثمار تعتمد على المدى Range، الذي يحسب بالفرق بين أفضل وأسوء حالة اقتصادية، وكلما كان الفرق كبير كلما دل على مخاطرة أعلى للإستثمار.

2. التنويعات الإحتمالية Probability Distribution:

[1] المرجع السابق ، ص 106.

توفر التوزيعات الإحتمالية نافذة كمية على مخاطر الاستثمارات، إذ أن قيمة كل احتمال تعني فرصة لتحقيق مقدار من العائد، بمعنى أن هذه التوزيعات تمثل نموذجاً يرتبط بالإحتمالات المصاحبة للعوائد الممكنة.

3. الإنحراف المعياري Standard Deviation:

يعرف الإنحراف المعياري بأنه مقياس لتشتت القيم عن وسطها الحسابي، وفي إطار الإدارة المالية أنه يمثل مقدار تشتت العوائد المحتملة عن القيمة المتوقعة للعائد وفقاً للحالة الاقتصادية السائدة وطبقاً لإحتمالات حدوثها، سواء كان مقدار التشتت أكبر أو أدنى من القيمة المتوقعة، يحسب الإنحراف المعياري على وفق الصيغة الآتية:

$$\sigma_r = \sqrt{\sum \{R_i - E(r)\}^2 Pr}$$

4. معامل الإختلاف Coefficient of Variation:

يوصف معامل الإختلاف بأنه مقياس نسبي للتشتت، يستخدم للمقارنة بين مخاطر الاستثمارات ذات العوائد المتوقعة المختلفة، والاستثمار الذي له معامل اختلاف أقل ذو مخاطرة أقل. ويحسب وفق الصيغة الآتية:

$$C,V = \sigma R_i / E_{(r)}$$

معامل بيتا Beta Coefficient:

يمثل معامل بيتا مقياس للمخاطرة الغير قابلة للتنويع أو ما يعرف بمخاطرة السوق والناشئة بسبب عوامل مشتركة تصيب الاقتصاد الوطني ككل.

يعكس هذا المعامل اتجاه تقلب عائد الورقة المالية (الأسهم) استجابة إلى أي تغير بعائد محفظة السوق، أي أن هذا المعامل يقيس درجة حساسية تقلب العائد عند أي تقلب في عائد سوق المال، كون أن هذا السوق يمثل حصيلة التغيرات في الاقتصاد الوطني، أي أن محفظة سوق المال ذات الموجودات المخاطرة مرآة تعكس العوامل الاقتصادية السائدة، وينظر إلى معامل بيتا السوق على

أنه مساوي إلى الواحد الصحيح، في حين معامل بيتا للإستثمارات ذات المخاطرة إما أن تكون موجبة أو سالبة وقد تكون أقل أو أكبر من الواحد الصحيح.

يؤشر معامل بيتا طبيعة الموجود الاستثماري، فإذا كان المعامل أكبر من الواحد الصحيح فإن هكذا موجودات توصف بكونها استثمارات هجومية لأنها تتحرك بمعدل أسرع من معدل التغير في محفظة السوق، وقد يكون باتجاه السوق عندما يكون المعامل موجباً، أو باتجاه معاكس للسوق عندما يكون المعامل سالباً، أما المعامل الأقل من الواحد الصحيح فإنه يؤشر الطبيعة الدفاعية للموجود الاستثماري كونه يتحرك بمعدل أقل سرعة من محفظة السوق، أما باتجاه السوق إذا كان موجباً أو بعكس اتجاه السوق إذا كان سالباً، ويقاس معامل بيتا وفق الصيغة الآتية:

$$\beta = Cov\ (R_i R_m)\sigma^2 Rm$$

$$Cov\ (R_i R_m) = \sum\{\big(Ri = E(r)\big)(Rm - E(r)\}Pr$$

$$\sigma^2_{rm} \sum\{R_i - E_{(r)}\}2_{Pr}$$

إذ أن Cov (RiRm) تمثل التباين المشترك بين عائد الاستثمار وعائد محفظة السوق، في حين σRm^2 يمثل تباين معدل العائد لمحفظة السوق.

يؤشر التباين المشترك إلى أي مدى يتحرك متغيران عشوائيان مع بعضهما بنفس الإتجاه، ولذلك يمكن التعبير عن هذا التباين بمفهوم معامل الارتباط، وعليه فإن معامل بيتا هو دالة إلى معامل الإرتباط بين المتغيرين والإنحرافات المعيارية لهما، وتقع درجة الإرتباط بين (+1) وهو ارتباط موجب طردي تام، (-1) وهو ارتباط سالب عكسي تام.

العائد والمخاطرة في إطار التنويع Risk – Return and diversification:

ينظر المستثمر إلى عائد ومخاطر الفرص الاستثمارية في إطار نظرية المحفظة Portfolio Theory وهي نظرية معيارية تهتم بالقرارات الرشيدة للموازنة بين العائد والمخاطرة لأفضل تشكيلة لمكونات المحفظة من حيث النوع والجودة، أي بمعنى أن المستثمر يحاول تعظيم منفعة من الفرص

الاستثمارية على أساس مبدأ التنويع عند تخصيص رأس المال المستثمر، وينحصر مفهوم المنفعة هنا من خلال تعظيم العائد وتخفيض المخاطرة من خلال توزيع المخاطر على تشكيلة المحفظة.

إن مبدأ التنويع الذي قدمه ماركوفتز عام 1952م يعد أسلوب علمي متقدم لإدارة المحافظ الاستثمارية، ومفهوم الارتباط بين عوائد الاستثمارات هو الأداة الأساسية في تفسير عائد ومخاطر المحافظ الكفؤة، وأفضل تشكيلة للمحفظة هي التشكيلة التي لها معاملات ارتباط سالبة بين مكوناتها أو ذات ارتباط موجب منخفض، وهي المحفظة التي يكون لها أعلى عائد ومخاطرة أقل (سواء على أساس الإنحراف المعياري أو معامل بيتا) وتجدر الإشارة هنا أنه بجانب درجة الإرتباط فإن وزن كل مكون من تشكيلة المحفظة يلعب دوراً كبيراً في عائد ومخاطرة المحفظة.

ولذلك فإن عائد المحفظة هو المتوسط المرجح للعائد المتوقع من الاستثمارات الداخلة في المحفظة ويقصد بالترجيح هنا أوزان هذه الاستثمارات من رأس المال المخصص للمحفظة، أما مخاطرة المحفظة هي الأخرى تعتمد على هذه الأوزان، وفق الآتي:

$$E(rp) = wi\ E(ri)1 + w2\ E(ri)2 - - - - - wn\ E(ri)n$$

$$Bp = w1\ \beta i1 + w2\ \beta i2 - - - - wn\ \beta in$$

إذ أن w يمثل وزن الورقة المالية في المحفظة ويحسب بقسمة مبلغ استثمار الورقة المالية على المبلغ الإجمالي المستثمر في المحفظة، أما E (ri) فهو يمثل العائد المتوقع لكل ورقة مالية، βi يمثل معامل بيتا للورقة المالية.

أما قياس مخاطرة المحفظة على أساس الإنحراف المعياري مكونة من أصلين يكون على وفق الآتي:

$$\sigma_p = \sqrt{w_1^2\sigma_1^2 + w_2^2\sigma_2^2 + 2w_1w_2\sigma_1\sigma_2P_{12}}$$

ولأغراض التبسيط تم استخدام أصلين فقط في قياس مخاطرة المحفظة، لأنه عند اعتماد أكثر من أصل سوف نحتاج إلى عمليات حسابية معقدة وطويلة، فمثلاً المحفظة ذات الأصول العشرة سوف تحتاج

إلى 99 متغير وبالتالي يصعب كتابة المعادلة، ولكن باستخدام البرامج الإحصائية المحوسبة يمكن تجاوز هذه المشكلة[1].

مفهوم السيولة وأهميتها:

السيولة Liquidity هي إحدى الحالات التي تتشكل بها المادة في الطبيعة حولنا، فإذا ما كانت المادة سائلة فهي سريعة الإنسياب من مكانها إلا إذا تم حصرها، لذا نجد المياه غير المحصورة تنساب من مكان إلى آخر بسهولة ويسر، هذا المعنى الإنسيابي للسيولة استخدم في عالم المال لوصف إمكانية بيع الأصول، فالسيولة في عالم المال تعني الرواج أو صلاحية الأصل للعرض بالسوق، ويستطيع الشخص أن يكون سائلاً بنفس المفهوم الذي يكون فيه قادراً على أداء الدين، وعكس ذلك أن يكون غير سائل بنفس المفهوم الذي يكون فيه غير قادر على الإيفاء بالدين.

ومن هنا يمكننا القول أن النقود سائلة لأنها رائجة ولا يرفضها السوق، بل هي الوسيلة لدفع الإلتزامات المستحقة والإنفاق اليومي على المعاملات العادلية والمشاهد أن الكثير من العمليات تتطلب الدفع النقدي، قد يملك الشخص أو المشروع آلات وأجهزة ومبان قيمة وكثيرة لكنها أصول غير سائلة، لأنها لا تستخدم في دفع فاتورة مستحقة الآن، ويصعب تحويلها إلى نقدية بسرعة بدون خسارة، عندها نقول مثل هذا الشخص أو المشروع يعاني من مشكلة عدم سيولة، وهذا ليس إفلاساً لكن ضمن ظروف معينة قد يكون تأثيرها كبيراً، أما الشخص أو المشروع الذي بين يديه نقدية أو حسابات جارية في البنوك فلا يعاني من مشكلة السيولة.

إن توفر السيولة أمر في غاية الأهمية للمشروع لينجز معاملاته العادية، وتحوطاً للظروف غير المتوقعة، ولاقتناص الفرص التي قد تأتي في المستقبل وأول من أشار إلى تفضيل السيولة الاقتصادي الشهير كينز وقد عزاها للدوافع التالية[2]:

1. دافع المعاملات:

ترغب الشركة والأفراد في توفر السيولة لديهم لإنجاز معاملاتهم العادية، فالشركة تحتاجها لدفع الأجور إلى مستحقيها، وثمن المواد المشتراة إلى مورديها ودفع المياه والمحروقات وأجور المكالمات

[1] المرجع السابق ،ص 108.
[2] د. سليمان أبو صبحا، مرجع سابق، ص245.

.... إلخ، والفرد يحتاج السيولة للإنفاق على معاملاته العادية مثل شراء الطعام والشراب والملابس والإنفاق على المواصلات والسكن وما أشبه ذلك.

2. دافع الحيطة:

كذلك يرغب الأفراد والشركات في توفر السيولة تحوطاً للظروف غير المتوقعة لكن حجم السيولة الواجب توفرها لدفع الحيطة يعتمد على نوعية التوقعات للتدفقات الداخلة والخارجة، وهناك عامل آخر يؤثر على حجم الرصيد الواجب الإحتفاظ به لدافع الحيطة ألا وهو قدرة الشركة على الاستدانة السريعة عند الحاجة.

3. دافع المضاربة:

يدعو دافع المضاربة الشركات والأفراد إلى تفضيل السيولة لاقتناص الفرص التي قد تظهر في المستقبل، وإن كان أثر هذا الدافع أشد لدى الأفراد، بالإضافة إلى الدوافع العامة، تتطلب الإدارة الواعية لرأس المال العامل الإحتفاظ بالقدر الكافي من النقد لأسباب خاصة منها:

أ. وجود نقدية كافية لدى الشركة يمكنها من الاستفادة من الخصم النقدي الذي يسمح به المورد إذا دفعت قيمة بضاعته في وقت محدد.

ب. بما أن نسبة السيولة السريعة هي إحدى المؤشرات التي تستخدم في التحليل الإئتماني، فمن مصلحة الشركة الإبقاء على نسبة التداول السريعة المقبولة للموردين، حتى تستطيع أن تشتري بشروط أفضل.

ج. وجود نقدية كافية لدى الشركة يتيح لها اقتناص الفرص التي تلوح لها من وقت لآخر.

د. النقص في النقدية يستدعي إما تصفية بعض الأصول تحت ظروف غير مواتية أو الحصول على أموال إضافية بفوائد عالية.

قياس السيولة:

بينا أن السيولة مصطلح يستخدم في عالم المال لوصف سهولة بيع أي أصل، فكلما كانت إمكانية تحويل الأصل إلى نقدية بدون خسارة تذكر كان الأصل سائلاً، فالنقدية في المنشأة سائلة جداً، والأوراق المالية التي لها سوق تداول نشط سائلة لكنها أقل سيولة من النقدية، وتتدرج سيولة أصول المنشأة من النقدية الأكثر سيولة إلى البناء والأراضي الأقل سيولة، فالسيولة دلالة نوعية وليست كمية،

لذا لا نجد من يقول أن سيولة هذا الأصل 50% أو 60% بل نجد من يقول أن هذا الأصل عالي الاسيولة وذلك الأصل قليل السيولة، ولما كان هذا الوصف لا يفي بالغرض فقد لجأ المحللون الماليون إلى قياس السيولة من خلال إيجاد علاقة بين بنود ميزانية المنشأة، ودعوا هذه العملية باسم التحليل بالنسب المالية ومن التحليل حصلوا على بعض النسب التي تقيس سيولة المنشأة وسموها نسب السيولة وأشهرها ما يلي[1]:

نسبة التداول: Current ratio = الأصول المتداولة / الخصوم المتداولة

طورت هذه النسبة حسب المفهوم الشائع عن الفترة التي يستغرقها تحويل الموجودات إلى نقدية، فمن المعروف أن عملية تحويل الأصول المتداولة إلى نقدية تستغرق وقتاً قصيراً نسبياً، لذا تكشف هذه النسبة قدرة المنشأة المعنية على تسديد التزاماتها قصيرة الأجل في وقت قصير نسبياً، فإذا كانت النسبة 2 مثلاً فهذا يعني أن لديها أصولاً قابلة للتحويل إلى نقدية ضعف التزاماتها، وللحكم على قبول النسبة أو رفضها عادة ماتقارن مع معدل العام التي تكشفه دراسة هذه النسبة في الصناعة والذي يسمى معدل الصناعة ومع اتجاه النسبة لنفس المنشأة خلال عدة فترات سابقة إما بالصعود أو الهبوط.

نسبة التداول السريع Acid tes Rate = (الأصول المتداولة – المخزون / الخصوف المتداولة) تكشف هذه النسبة مدى قدرة الشركة على السداد بدون الإعتماد على مبيعاتها على اعتبار أن بيع البضاعة يأخذ بعض الوقت وإذا ما سرعت عملية البيع قد يكون ذلك على حساب الأسعار.

التدفقات النقدية Cash Flows:

يعرف التدفق النقدي بأنه حركة النقود من وإلى المشروع، حيث يعبر عن التدفق من المشروع بالتدفقات الخارجة، وإلى المشروع بالتدفقات الداخلة، ومن هذين التدفقين يمكن الحصول على صافي التدفقات النقدية الذي هو الفرق بينهما، وللأخير أهمية في تقييم المشروعات وكذلك التخطيط للنقدية، لهذا نعمد إلى الحصول على صافي التدفق النقدي من قائمة التكاليف والإيرادات لغايات تقييم المشروع ومن خلال المقبوضات والمدفوعات أو قائمة الدخل والميزانية لغايات التخطيط للنقدية، والفرق بين القائمتين طفيف ومرده إلى أن قائمة التدفق على أساس التاليف والإيرادات تعطي نفقت ومنافع

[1] المرجع سابق، ص ص 247- 249.

المشروع من نشأته إلى زواله، في حين أن قائمة المقبوضات والمدفوعات تغطي مرحلة زمنية في حياة المشروع، لكن المبدئ التي تحكم القائمتين واحدة.

التدفقات النقدية الداخلية:

يتدفق النقد إلى المشروع من مصادر مختلفة، منها المبيعات النقدية، وتحصيل حسابات الذمم، ومبيعات أي أوراق مالية أو أصول أخرى، يليها مساهمات جديدة في رأس المال، وقروض بنكية، وأية دخول أخرى، ولا تخرج قائمة التدفقات الداخلة عن القائمة أدناه:

المقبوضات النقدية

المبيعات النقدية

تحصيل حسابات المدينين

مبيعات الأصول والأوراق المالية من الأسهم والسندات

دفع قيمة أسهم رأس المال

الدخل من الاستثمارات

القروض البنكية النقدية أو تمويل نقدي آخر

أي دخل نقدي آخر

التدفقات النقدية الخارجة:

يتدفق النقد من المشروع لغايات عديدة، فعلى جانب التدفقات الخارجة تحصر كل الدفعات المتوقعة لشراء أصول جديدة ومواد ولوازم وأجور للوفاء بجدول الإنتاج، ومصروفات الإدارة، ومصروفات متعلقة بالمنافع والصيانة والفوائد، ومدفوعات ديون قصيرة وطويلة الأجل، وفق جداول سدادها، وتوزيعات أرباح الأسهم على المساهمين، والضرائب على الدخل، واستثمار جديد وإلى أشياء عديدة، ولا تخرج قائمة التدفقات النقدية الخارجة لأغراض التعرف على النقدية عن القائمة أدناه:

المدفوعات النقدية

المشتريات النقدية من المواد ومستلزمات الإنتاج

الرواتب والأجور

النفقات النقدية للإدارة والمنافع والصيانة والفوائد

مدفوعات الديون قصيرة الأجل وطويلة الأجل.

التوزيعات كأرباح الأسهم على المساهمين

الاستثمارات الرأسمالية في الآلات والمعدات

المصروفات المتعلقة بالمشروع

الضرائب على الدخل

العلاقة المتبادلة بين السيولة والربحية وكيفية التوزان بينهما:

السيولة والربحية لا يجتمعان إلا في أضيق الحدود، فالنقدية التي في صندوق المنشأة هي أكثر أصول المنشأة سيولة لا أرباح لها، والآلات والمباني أقل أصول المنشأة سيولة لكنها هي أساس التشغيل وجني الأرباح التي تعود للمنشأة، فالمشاهد أن أصول أي منشأة تحقق أرباحاً بدرجات متفاوتة تتناسب عكسياً مع سيولتها، وإن بدا أحياناً أنهما يسيران جنباً إلى جنب، فالمدير المالي الذي يهدف إلى تحقيق نتيجة مزدوجة في إدارة أصول منشأته، الأولى تعظيم القيمة السوقية لثروة الملاك، والثانية المحافظة على سيولة المنشأة وعدم وقوعها في أي عسر مالي، لكن تحقيق الربح ليس لوحده كافياً لعدم وقوع الشركة في عسر مالي نتيجة نقص السيولة، فقد تستخدم الشركة الأموال المتحققة من الأرباح في شراء أصول ثابتة أو في تسديد قرض طويل الأجل أو قد توزع أرباحاً على الملاك، فلا غرابة من أن تعاني بعض المنشآت التي لا تحقق ربحاً أو قد تحقق ربحاً متدنياً، لا تعاني من نقص في رأسمالها العامل ولا تتعرض إلى أي عسر مالي نتيجة بيع بعض أصولها الثابتة أو الإقتراض قروضاً طويلة الأجل أو إضافة مال جديد إلى استثماراتهم.

إن إدارة الموجودات تعني توزيع الأموال المتاحة للمشروع بين مختلف بنوداها من نقدية وذمم وبضاعة بطريقة تمكن من تحقيق أعلى دخل ممكن ضمن حدود المخاطر المقبولة والمحافظة على سيولة مناسبة، من الطبيعي أن تحتفظ المنشأة في ظل التأكد بالأصول المتداولة التالية: نقدية في الصندوق أو البنك تعادل تماماً النفقات المطلوبة على وجه السرعة لمواجهة احتياجات التشغيل والنفقات والإلتزامات مستحقة الدفع، بضاعة تعادل تماماً احتياجات العملاء واحتياجات الإنتاج ذمم مدينة وفقاً للسياسة المثلى للإئتمان.

يهدف مدير أي منشأة إلى تحقيق نتيجة مزدوجة: تعظيم الأرباح وعدم الوقوع في أي عسر مالي، وللموازنة بين الربحية والسيولة طورت العديد من المداخل لإدارة الموجودات منها[1]:

1. طريقة مجمع الأموال The Pool of Founds Method:

لا تمييز بين أموال المشروع، وينظر له ككم واحد يجري استخدامها بالكم والكيف الذي يحقق هدف المشروع، تعطى الأولوية عند ترتيب أولويات توظيفاتها عناية خاصة لعنصري السيولة والربحية، لا تحدد هذه الطريقة النسبة المستثمرة في كل بند وتركت لحصافة متخذ القرار لحل التعارض بين السيولة والربحية.

2. طريقة تخصيص الموارد Asset allocation method:

التمييز بين الأموال على أساس مصادرها: طبيعة المصدر والاستعمالات الملائمة له تقوم فكرتها على أساس تحديد عدة مراكز للسيولة والربحية تفترض هذه الطريقة أن كمية السيولة مرتبطة بالمصدر الذي جاءت منه الأموال.

3. المدخل العلمي:

استعمال معادلات وأساليب رياضية متقدمة لتحليل العلاقات المعقدة بين مختلف بنود الميزانية وقائمة الدخل، وتتطلب الطريقة العلمية لإدارة الأصول تحديد الهدف من إدارة الأصل، وتحديد المتغيرات التي تؤثر على القرارات المتعلقة بالتشغيل والتسويق، التعرف على كيفية توزيع أصوله بين مختلف البنود مقارنة مع الصناعة.

4. إدارة السيولة:

إدارة السيولة هي إدارة المخاطر المتعلقة باحتمال عدم توفر الأموال الكافية لدى المشروع لمواجهة التزاماته القائمة تجاه الغير أو للإستفادة من الفرص المتوقعة.

تقدر إحتياجات السيولة عادة بمقدار افتراض سريان الأنماط الماضية (الموسمية والدورات التجارية) وإجراء تعديل عليها في ضوء ما يتوقع حدوثه من تطورات.

كان الإحتياط للسيولة يمارس من خلال الإحتفاظ بالنقد والأوراق المالية الحكومية، ثم ظهرت فكرة تدبير السيولة من إدارة المطلوبات حيث تشتري الشركة الأموال عند حاجتها للسيولة.

[1] المرجع سابق، ص252.

تتم مراقبة السيولة بمسك سجلات باستحقاقات مختلف أنواع الموجودات والمطلوبات مبينة الاستحقاقات باليوم أو الشهر ما امكن، وهذا يتطلب نظام معلومات فعال يقدم معلومات دقيقة في الوقت المناسب للتعرف على مراكز السيولة، يمكن إدارة مركز السيولة ضمن الميزانية خلق احتياط كاف منها من خلال الحساب الجاري، ومن خارج الميزانية، من خلال ترتيب تسهيلات Credit Lines مع البنوك.

أنواع مخاطر الإستثمار المالي:

1. المخاطر العادية:

توجد في هذا الصنف من المخاطر عدة أشكال من أهمها[1] :

أ) مخاطر التضخم:

إن أغلب الإستثمارات ذات العائد الثابت تصاب بهذه المخاطر، خاصة إذا كان العائد الذي تجنيه أقل من معدل التضخم.

ب) مخاطر إعادة الإستثمار:

تنشأ هذه المخاطر عند قيام المستثمر باسترداد أمواله المستثمرة بغية استثماره في فرص استثمارية أخرى ذات عوائد كبيرة موازاة مع العائد المنتظر في الاستثمار السابق، وهذا ما يتجسد في السندات القابلة للإستدعاء، غير أن تذبذبات أسعار الفائدة في السوق تحول دون الوصول إلى العائد المنتظر خاصة عندما تكون القيمة السوقية للسند أو للسهم أقل من القيمة الإسمية لكلتيهما سواء كانت الورقة المالية عبارة عن سند أو سهم.

ج) مخاطر أسعار الفائدة:

تبرز هذه المخاطر عندما يكون المستثمر في ضائقة مالية، إذ يقوم ببيع الأوراق المالية التي يملكها من أجل الحصول على السيولة اللازمة لتغطية هذا العجز المالي، غير أن أسعار الأوراق المالية في تذبذب مستمر خلال الدورة المالية، مثل أسعار فائدة السندات السائدة في السوق عندما تكون معدلاتها أعلى من قيمتها الإسمية فإن حامل هذه السندات مضطر إلى بيعها بأقل من قيمتها

[1] د. سيد سالم عرفة، **دراسة جدوى المشروعات**، (د م: الرابة، 1432هـ - 2011م)، ص174.

الإسمية، أما إذا كان العكس فإنه سيتمكن من بيعها بأعلى من قيمتها الإسمية، وهذا في حالة معدلات الفائدة السائدة في السوق أقل من نظيرتها المدونة في القيم الإسمية.

د) المخاطر الإقتصادية:

إن عوائد الأسهم تتحدد بالأرباح التي تجنيها بالمؤسسة المصدرة لهذه الأوراق خلال دوراتها الإنتاجية والمالية، أي بمقدار الأرباح التي ستوزعها للسماهمين، بيد أن هذه الأرباح تتأثر هي الأخرى بالأوضاع الإقتصادية التي تعمل في إطارها هذه الشركات مما يعرضها لهزات اقتصادية كالتضخم، الكساد، تذبذبات العرض والطلب، الشئ الذي يؤثر على عوائد الأسهم والتي تعرض حاملها للخسارة أو ضئالة العوائد.

هـ) مخاطر عدم ثبات العائد أو عدم التأكد منه:

يمكن أن نسلم بأن الاستثمار في الأوراق المالية عوائدها في أغلب الأحيان لا يمكن التأكد منها، حيث أن هذا الحدس المالي من شأنه أن يزيد من عوائد الأوراق المالية مستقبلاً نظراً للخطر الكبير الذي تمليه المعطيات المالية المستقبلية.

ومنه كلما كانت درجة عدم التأكد من عوائد الأوراق المالية كبيرة كلما كانت محفوفة بدرجة كبيرة من المخاطر، هذه الدرجة الكبيرة تملي عائد مرتفع جراء الاستثمار في هذه الأوراق.

2. المخاطر النظامية وغير النظامية:

أ) المخاطر النظامية (مخاطر السوق):

نقصد بالمخاطر النظامية المخاطر الناتجة عن تأثير عوامل السوق الخارجي والداخلي، والتي تؤدي بعدم التأكد من عوائد الأوراق المالية المستثمرة، هذه المخاطر أهمها تتصف بعدة مميزات أهمها:

- العوامل التي يتأثر بها السوق في تحركاته.
- شمولية هذه المخاطر إذ لا تقتصر على قطاع معين أو نشاط معين.
- تتحدد أساساً بالظروف الإقتصادية التي تمر بها البلاد كحالات التضخم والكساد.
- تمس في أغلب الأحيان ذات التكاليف الثابتة المرتفعة (درجة الرفع التشغيلي مرتفع).

ومن هذه المعطيات الخمس يمكن أن نخرج باستنباط، وهو أن المخاطر النظامية تمس المؤسسات في مبيعاتها وأرباحها، وبالتالي تترجم هذه التذبذبات إلى الأسهم التي أصدرتها.

ب) المخاطر الغير نظامية:

نقصد بالمخاطر غير النظامية المخاطر الناتجة عن المعطيات الخاصة للشركة، وما تترجمها من عوامل تهدد المؤسسة من وجود مخاطر ممكن الوقوع فيها كعدم التأكد من عوائد الأوراق المالية التي أصدرتها بغية تعزيز رصيدها المالي، وتعرف أيضاً بمخاطر العمل.

تجدر الإشارة إلى أن العوامل التي تحدد هذه المخاطر تكون مستقلة تماماً عن الظروف الإقتصادية التي تمر بها البلاد سواء في حالة الرواج الإقتصادي أو في حالة الأزمات الإقتصادية.

ومن أمثلة هذه المخاطر:

- موجات الإضراب العمالية بين الحين والآخر سواء في الشركة المصدرة أو أحد فروعها.
- الأخطاء الإدارية في الشركة.
- ظهور منافسين جدد في نفس النشاط الذي تمارسه المؤسسة المصدرة للأوراق المالية ناتجة على سبيل المثال عن اختراعات جديدة.
- الحملات الدعائية (الإشهارية) لمنافسي المؤسسة.
- التغيرات التي تطرأ على أذواق المستهلكين.
- ظهور قوانين وتشريعات التي تصاب بهذه المخاطر الشركات المنتجة للسلع الإستهلاكية غير المعمرة، مثل شركات المشروبات المنتجة للسلع مبيعاتها لا تعتمد على النشاط الإقتصادي والتغيرات التي تطرأ على السوق بدرجة كبيرة[1].

إن لهذه المخاطر عدة متغيرات تحددها أهمها:

-التغير الذي يطرأ على مكونات الأصول للمؤسسة المصدرة للأوراق المالية.

-درجة استخدا الإقتراض في التمويل.

-الزيادة في حدة المنافسة في مجال النشاط الذي تنطوي تحته هذه المؤسسة

[1] المرجع السابق ، ص 176.

الفصل الثالث
دور أنظمة التكاليف في الرقابة وتعظيم الارباح

يتناول الباحث في هذا الفصل دور نظام التكلفة على أساس النشاط ودور نظام محاسبة المسئولية والتكامل بينهما في الرقابة وتعظيم الارباح وذلك من خلال المباحث الاتية :

المبحث الأول: دور التكلفة على أساس النشاط في الرقابة وتعظيم الارباح.

المبحث الثاني: : دور محاسبة المسؤلية في الرقابة وتعظيم الأرباح .

المبحث الثالث: دور التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسؤلية في الرقابة وتعظيم الأرباح .

المبحث الأول

دور التكلفة على أساس النشاط في الرقابة وتعظيم الأرباح

تزايد الإهتمام في الفترة الأخيرة بالمحاسب الإداري وذلك لدوره الفعال في دعم سياسات المنشأة الخاصة بالرقابة وتقويم الأداء ودراسة مؤشرات نتائج الأعمال، لذلك تضمنت الدراسات المحاسبية في مجال المحاسبة الإدارية والتكاليف مؤخراً إهتمام متزايد فيما يتعلق بتقديم إطار موضوعي لإعداد الموازنة، وتتراوح أساليب أعدادها بين الطرق التقليدية المتعارف عليها والتي تركز على محاسبة مراكز التكلفة Cost Center Accounting وموازنة الإعتماد Fund Budgeting، والأساليب التي تستند إلى مفهوم الأنشطة Activity-Based Techniques (ABT) ويساعد إستخدام الأساليب الحديثة في نمذجة عمليات التشغيل بالمنشأة مثل إستخدام أساليب محاسبة تكلفة النشاط (ABC) Activity Based Management مما يمكن من تحديد أدق لتكلفة الإنتاج وقياس أفضل للأداء، وتحسين الإطار النظري لإعداد الموازنة بحيث يأخذ في الإعتبار تحليلات ومناقشات الإدارة، بما يدعم دقة التنبؤات والتقديرات التي تستند عليها عملية إعداد الموازنة.[1]

شهدت السبيعنات صعوبات كانت تواجه مدخل الموازنة ذات الأساس الصفرى لعدم توافر البيانات المناسبة سواء ما يتعلق بنوعية الأنشطة التي تؤديها المنشأة أو تكلفتها إلا أن هذه الصعوبات بدأت تقل مع ظهور التكلفة على أساس النشاط لذلك يمكن القول بأن التكلفة على أساس النشاط أدت إلى نجاح الموازنات الصفرية وساعدت في تقدير إحتياجات كل نشاط والتسلسل من الأصغر إلى الأكبر حتى تحدد كل إحتياجات المنظمة.

الهيكل التنظيمي والرقابة على مستوى النشاط:-

يعتمد نظام التكلفة على أساس النشاط في تحديده لمراكز الأنشطة وفي الرقابة على الهيكل التنظيمي لذلك عند تحليل دور التكلفة على اساس النشاط في الرقابة لابد من الربط بالهيكل التنظيمي

هيكل ورقابة مستوى النشاط:-

[1] د/ أحمد محمود يوسف، القياس المحاسبي لمدخل تحليل الأنشطة في إعداد الموازنات كأداة للرقابة على التكاليف، محاكاة تجريبية، **المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة**، العدد الثاني (إبريل 1988)، ص 111.

تبدأ عملية خلق وبناء الميزة التنافسية خلال عملية التصميم عند المستوى الوظيفي. إلا أن مفتاح التنفيذ الناجح للإستراتيجية هو وجود الهيكل التنظيمي الذي يربط ويجمع المهارات والكفاءات الخاصة بوظائف خلق القيمة في الشركة، مما يهيئ لها الأجواء لإنتهاج إستراتيجية مستوى النشاط بنجاح.

الإستراتيجيات العامة لمستوى النشاط Business Level:-

تعتبر عملية تصميم المزيج المناسب من الهيكل والرقابة عند مستوى النشاط إستمراراً لتصميم وظائف الشركة. وعقب الإنتهاء من وضع الهيكل التنظيمي الصحيح ونظام الرقابة لكل وظيفة مستقلة، فإنه يتعين على الشركة مباشرة الترتيبات التنظيمية حتى تسمح بإدارة كل الوظائف معاً لتحقيق أهداف إستراتيجية مستوى النشاط. ونظراً لأن التركيز يكون موجهاً نحو إدارة العلاقات الوظيفية المتداخلة، لذا فإن إختيار التميز الأفقي (وضع الأنشطة التنظيمية في مجموعات) والتكامل لتحقيق وتنفيذ إستراتيجيات مستوى النشاط يصبح أمراً ذو أهمية كبيرة. كما يجب أيضاً إختيار نظم الرقابة واضعين في الإعتبار عملية ضبط وتقويم الأنشطة الوظيفية المتداخلة والمتشابكة.[1] الجدول رقم (3-1-1) يلخص الهيكل الوظيفي المناسب ونظم الرقابة التي يمكن للشركات إستخدامها عند إنتهاجها لإستراتيجية التكلفة المنخفضة، إستراتيجية التميز أو إستراتيجية التركيز.

[1] شارلزهل، وجاريث جونز، **الإدارة الإستراتيجية مدخل متكامل**، ترجمة: د/ رفاعي محمد رفاعي، مراجعة: د/ محمد سيد أحمد عبد المتعال، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2006م)، ص 681.

شكل رقم (1/1/3) الإستراتيجيات والرقابة على الانشطة

	نوع الإستراتيجية		
	الريادة التكاليفية	التمييز	التركيز
الهيكل المناسب	وظيفي	فريق عمل المنتج أو مصفوفي	وظيفي
آليات التكامل	تركيز على التصنيع	تركيز في البحوث والتطوير أو التسويق	تركيز على المنتج أو العميل
أنظمة الرقابة على المخرجات	إستخدام كبير مثل رقابة على التكلفة	بعض الإستخدام (أهداف الجودة مثلاً)	بعض الإستخدام (رقابة على التكاليف والجودة مثلاً)
أنظمة الرقابة على السلوك	إستخدام محدود (الموازنات، التخطيط)	إستخدام كبير (القواعد والموازنات مثلاً)	بعض الإستخدام (الموازنات مثلاً)
الثقافة التنظيمية	إستخدام قليل (دوائر رقابة الجودة)	إستخدام كبير (القيم وقواعد السلوك مثلاً)	إستخدام كبير (القيم وقواعد السلوك مثلاً)

المصدر: شارلزهل، وجاريث جونز، **الإدارة الإستراتيجية مدخل متكامل**، ترجمة: د/ رفاعي محمد رفاعي، مراجعة: د/ محمد سيد أحمد عبد المتعال، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2006م)ص 682.

إستراتيجية ريادة التكلفة والهيكل:-

يتجسد الهدف من إستراتيجية ريادة التكلفة جعل منتج الشركة الأقل تكلفة في السوق. وعند مستوى النشاط فذلك يعني خفض التكاليف ليس على صعيد الإنتاج فحسب ولكن على صعيد كل الوظائف في المنظمة بما في ذلك وظائف البحوث والتطوير والمبيعات والتسويق.

وإذا ما كانت الشركة تتبنى إستراتيجية الرياتدة في التكلفة فإن جهوداً في مجال البحث والتطوير قد تتركز على تطوير المنتج وتطوير العمليات بدلاً من التركيز على تحديث المنتج الأكثر تكلفة والذي لا يضمن تحقيق النجاح، وبمعنى أخر، تركز الشركة في البحث لتحسين خصائص المنتج أو تسعى لتخفيض تكاليف صنع المنتجات القائمة.

وعملاً بنفس المفهوم، تحاول الشركة تخفيض تكاليف البيع والتسويق من خلال طرح منتج نمطي في كل الأسواق، بدلاً من طرح منتجات مختلفة موجهة لشرائح مختلفة من السوق والذي يعد أمراً أكثر

تكلفة ومن أجل تنفيذ إستراتيجية الريادة بالتكلفة، تختار الشركة هيكلاً ونظاماً للرقابة ينطوي على مستوى منخفض من التكاليف البيروقاطية.

إن التكاليف البيروقراطية هي تلك التكاليف الخاصة بإدارة إستراتيجية الشركة عبر الهيكل التنظيمي والرقابة، ولا شك أن الهيكل والرقابة عنصران مكلفان ، كلما زادت درجة تعقد اهيكل التنظيمي اي كلما إرتفع مستوى التمييز والتكامل، كلما زادت التكاليف البيروقراطية. ومن أجل تحقيق الإقتصاد في مجال التكاليف البيروقراطية، فسنجد أن رائد التكلفة سوف يختار أبسط الهياكل وأقلها تكلفة بما يتوافق مع مقتضيات إستراتيجية التكلفة المنخفضة.

في مجال التطبيق عادة ما يكون الهيكل المختار هيكلاً وظيفياً. ولا شك أن هذا الهيكل يعتبر هيكلاً غير مكلف نسبياً أثناء التشغيل، إذ أنه يرتكز على مستوى منخفض من التمييز والتكامل. حتى مع إستخدام الهيكل التنظيمي الوظيفي لفريق عمل الوظائف المتداخلة أن تتموحور تنظيماً حول وظيفة التصنيع. وعلى سبيل المثال نجد أن برنامج إدارة الجودة الشاملة الذي يجرى تنفيذه من خلال فرق العمل يمكن تطويره كي يتكامل مع أنشطة التصنيع والوظائف الأخرى. ولا شك أن ذلك يتيح الفرصة لإجراء تحسينات مستمرة في القواعد والإجراءات المتعلقة بمعايرة أنشطة المهام التي تعدُ بمثابة مصدراً رئيسياً لتحقيق الوفورات في التكلفة[1].

كما تحاول الشركة الرائدة في مجال التكلفة أن تحافظ على هيكلها في صورته المسطحة من أجل خفض تكاليف البيروقراطية. والهياكل الوظيفية هياكل مسطحة نسبياً ويلجأ رائد التكلفة إلى تقويم مدى إحتياجه إلى مستوى إضافي من الهرم التنظيمي، ومدى إمكانية الأخذ بنظام لا مركزية السلطة (ربما لفريق العمل) للحفاظ على معدلات التكاليف عند مستوى منخفض. وتعد شركة Seagate تكنولوجي التي تعمل في مجال إنتاج الأقراص الصلبة "Hard disk" مثالاً جيداً لرائد التكلفة، الذي تعمل بإستمرار على تنظيم وتبسيط هياكلها للحفاظ على ميزتها التنافسية. وتعمل الشركة بصفة دورية على تخفيض مستويات الهرم التنظيمي، كما تعمل على إرساء نظم رقابة صارمة على الإنتاج لتخفيض التكاليف إلى الحد الأدنى. تلك العملية قد جعلت الشركة تتفوق على منافسيها اليابانيين.

[1] المرجع السابق، ص 682

لتحقيق مزيداً من خفض التكاليف، تحاول الشركات الرائدة في التكلفة إستخدام أرخص وأسهل أنماط الرقابة المتاحة (وهي أنظمة الرقابة على المخرجات) وتعمل الشركة التي تبني أنظمة رقابة على المخرجات لكل وظيفة من الوظائف، بما يسمح للشركة بضبط وتقويم الأداء الوظيفي عن كثب.

في وظيفة التصنيع، تقوم الشركة بفرض نظم رقابية صارمة، وتركز على موازنات ملائمة تعتمد على أهداف إنتاجية أو تكاليفية أو أهداف متعلقة بالجودة. أما فيما يختص بوظيفة البحوث والتطوير أيضاً فينصرف الإهتمام والتركيز على العوامل الحاسمة، وحيث نجد أن الأفراد العاملين في مجال الوفر من التكاليف، يتجهون إلى تركيز جهودهم على تحسين العمليات التقنية حيث يمكن حساب الوفرات التي تم تخفيضها.

ولا شك أن مثال شركة أتش جي هاينز يصور لنا تلك الجهود بوضوح. إذ في معرض تبني هذه الشركة لإستراتيجية الريادة بالتكلفة، يجري التأكيد على عمليات تحسين الإنتاج التي يمكن أن تؤدي إلى خفض تكلفة إنتاج . وكما هو الحال مع وظائف التصنيع والبحوث والتطوير، فإنه يمكن مراقبة وظيفة المبيعات عن كثب، وعادة ما تكون أهداف البيع مثيرة للتحدي. ومن المرجح بالنسبة للشركات الرائدة في مجال التكلفة أن تكافئ موظيفيها عن أي مستويات عالية من الأداء. وغالباً ما تعتمد الأنماط الثقافية لتلك الشركات على القيم التي تؤكد على العوامل الحاسمة. وتعتبر شركة لنكولن الكتريك وشركة بيبسي مثالين آخرين على تلك الشركات. بإختصار أن تتبنى إستراتيجية ريادة تكلفة ناجحة يتطلب تركيز الإنتباه على تصميم الهيكل والرقابة من أجل الحد من التكاليف البيرقراطية . إن المديرين والقواعد واليات الرقابة التنظيمية تكلف أموالاً، ويجب على شركات التكلفة المنخفضة أن تحاول تحقيق الوفرات الإقتصادية عند تطبيق هياكلها التنظيمية. عندما تعتمد الميزة التنافسية للشركة على بناء ودعم ميزة التكلفة المنخفضة، فلا شك أن تبنى الترتيبات التنظيمية الصحيحة يعد أمراً حيوياً.

إستراتيجية التمييز والهيكل:-

يتعين على الشركة لكي تتبنى إستراتيجية التمييز (Differentiation) تطوير الكفاءة المتميزة في إحدى الوظائف مثل البحوث والتطوير أو التسويق والمبيعات. وكما أشرنا فيما سبق، فإن ذلك يعني أن الشركة تنتج تشكيلة واسعة من المنتجات، إذ تخدم شرائح أكثر من السوق، ويتعين عليها

بوجه عام أن تقوم بتصنيع منتجاتها بحيث تلبي إحتياجات العملاء المختلفة. ولا شك أن تلك العوامل تجعل من الصعب تنميط الأنشطة، كما أن ذلك يتطلب توافر المديرين الوظيفين. ومن ثم نجد أن الشركة التي تعتمد على سياسة التمييز عادة ما تستخدم هيكلاً تنظيمياً أكثر تعقيداً، أي هيكلاً يتسم بمستوى عالي من التمييز والتكامل مقارنة بالشركات التي تتبنى إستراتيجية الريادة بالتكلفة. وتزيد التكاليف البيروقراطية المصاحبة الإستراتيجية التمييز عن تلك المصاحبة لإستراتيجية الريادة بالتكلفة، ولكن هذه التكاليف يجرى إستردادها من خلال تحقيق القيمة العالية المضافة للمنتجات المتنوعة.

يتعين على الشركة التي تتبنى إستراتيجية التمييز أن تقوم بتصميم هيكلها ونظام الرقابة بها حول المصدر المحدد الذي نستسقي منه ميزتها التنافسية، وذلك من أجل إضافة لمسة من التفرد على منتجاتها في أعين عملاءها.[1]

إذا كانت مواطن قوة الشركة التي تنتهج سياسة التميز يكمن في كفاءتها التقنية فالشركة تمتلك أحدث ما وصلت إليه التقنية. وفي هذه الحالة، يجب تصميم هيكل الشركة ونظم الرقابة حول وظيفة البحوث والتطوير. إن إستخدام هيكل المصفوفة، كما فعلت كل من شركتي تكساس انسترومنتس وتي آر دبليو سيستمز أدى إلى تعزيز إتجاه التحديث وتسريع عملية تطوير المنتج، حيث أن هذا النوع من الهياكل يسمح بتحقيق تكامل مكثف بين الوظائف المتداخلة. وتساعد آليات التكامل، مثل قوى المهمة الخاصة والفرق، على نقل المعرفة بين الوظائف، كما أنها تركز على وظيفة البحوث والتطوير. كما أن الأهداف المرتبطة بالمبيعات والتسويق والإنتاج يتم تحديدها بحيث تتوافق مع أهداف البحوث والتطوير، كما يتم تصميم برامج الإعلان التي تركز على الإمكانات التقنية، وكذلك يجرى تقويم أفراد المبيعات في ضوء فهمهم وإدراكهم لخصائص المنتج الجديد، وفي ضوء قدرتهم على إحاطة العملاء المتوقعين بتلك المنتجات. وكما لا يحتمل في هذا الموقف وضع أهداف بيعة دقيقة ومحكمة، حيث أن الهدف المرجو في هذه المرحلة هو تحقيق جودة الخدمة.

هناك مشكلات كثيرة ترتبط بهيكل المصفوفة. وجدير بالذكر أن تغيير تركيب وتشكيل الفرق الإنتاجية والغموض واللبس المترتب على مساءلة الفرد الواحد أمام رئيسين، كما أن إستخدام أليات تكامل أكثر تعقيداً، فضلاً عن تعاظم صعوبة مراقبة وتقويم فرق العمل لا يؤدي حتماً إلى زيادة

[1] المرجع السابق، ص 685.

التكاليف البيرقراطية اللازمة لتنسيق أنشطة المهام المختلفة والرقابة. إلا أن الشركات لا تمانع في تحمل تلك التكاليف البيروقراطية العالية المرتبطة بهيكل المصفوفة حيث يهيأ الفرصة لخلق قيمة أعلى خلال تطبيق إستراتيجية التمييز.

أحياناً يمكن الحصول على مزايا إستراتيجية التمييز من خلال إستخدام هيكل أقل تكلفة. وعلى سبيل المثال، عندما يمثل التفوق في مجال الجودة أو الإستجابة للعملاء مصدراًللميزة التنافسية للشركة، فإنه في هذه الحالة يكون من ألأفضل للشركات أن تقوم بتصميم هيكلها على أساس المنتجات، وفرق الإنتاج، والمناطق. وفي إطار هيكل الفريق الإنتاجي، يمكن لكل مجموعة إنتاجية أن تركز على إحتياجات سوق منتج معين.

إن الوظائف الداعمة مثل البحوث والتطوير أو المبيعات يجرى تنظيمها وفقاً لأساس المنتج، وقوى المهمة الخاصة والفرق يتم توجيهها بالمنتج وليس بالبحوث. أما إذا كانت إستراتيجية التمييز في الشركة تركز على خدمة إحتياجات عدد من شرائح السوق المختلفة، فهنا يصبح الهيكل الجغرافي هو الأكثر ملائمة. وهكذا إذا ما إتجهت الشركة التي تنتهج إستراتيجية التمييز إلى التركيز على نوعيات من العملاء، فإنها قد تستخدم الهيكل الجغرافي المصمم وفقاً للمناطق أو وفقاً لنوعيات مختلفة من العملاء مثل شركات الأعمال، العملاء، الأفراد الحكومة. ولقد قامت كل من كومباك وروكويل إنترناشنوال مؤخراً بإعادة تنظيم هياكلها للتركيز على إحتياجات عملاء معنيين أو مناطق خاصة. ويسمح الهيكل الجغرافي الجديد لهما بأن يصبحا أكثر إستجابة لإحتياجات نوعيات معينة من العملاء ومن ثم خدمة تلك الإحتياجات بشكل أفضل. وعلى سبيل المثال، فإن المعلومات عن التغييرات التي تطرأ على أفضليات العملاء يمكن إسترجاعها سريعاً وتوصيلها لقسمي البحوث والتطوير وتصميم المنتج حتى يمكن للشركة حماية ميزتها التنافسية.

كما يمكن تكييف نظم الرقابة المستخدمة في تحقيق التوافق ففي الهيكل التنظيمي كي تتلاءم مع الكفاءة المتميزة للشركة. وبالنسبة للشركة التي تنتهج سياسة التمييز، فإنه من الأهمية ألا تتحرك الوظائف المختلفة في إتجاهات شتى، إذ في الحقيقة أن التعاون بين تلك الوظائف يعد أمراً حيوياً لتحقيق التكامل بين الوظائف المتداخلة. ومع ذلك وعندما تعمل الوظائف مع بعضها البعض، فإنه يصبح من الأصعب إستخدام أنظمة الرقابة على المخرجات.

وبصفة عامة، أنه لأمر عسير أن يتم معايرة وقياس أداء الأفراد في وظائف مختلفة عندما يؤدون عملاً مشتركاً بينهم. ولذلك يتعين على الشركة أن تعتمد أكثر على الضوابط السلوكية والقواعد السلوكية المشتركة والقيم عندما تتبنى إستراتيجية التمييز.

لهذا السبب نجد أن الشركات التي تتبنى إستراتيجية التمييز عادة ما يكون لديها أنواع من الأنماط الثقافية تتباين بشكل ملحوظ مع نظيرتها في الشركات التي تتبنى إستراتيجية التكلفة المنخفضة. ونظراً لأن الموارد البشرية – العلماء البارزين، والمصممين، أو أخصائي التسويق – عادة ما تمثل مصدر التمييز الرئيسي، لذا نجد أن تلك المنظمات تنتهج نمطاً ثقافياً يرتكز على الإحتراف أو ذلك النمط الثقافي الذي يؤكد على مميزات الموارد البشرية بدلاً من التركيز العالي على العوامل الحاسمة (Bottom Line). وتعتبر شركات هيولت باكارد وموتورلا وكوكا كولا من الشركات التي تؤكد على نوع ما من الكفاءة المميزة والتي تتبنى أنماطاً ثقافية مهنية.

إن التكاليف البيروقراطية المصاحبة لإستخدام الهيكل ونظام الرقابة في الشركة التي تتنتهج سياسة التمييز تعد أعلى مقارنة بتلك الشركات التي تتبنى إستراتيجية الريادة بالتكلفة، ولكن المنافع سوف تكون أعظم إذا ما إستطاعت الشركة جني ثمار الأسعار المجزية. إن الشركات تكون على إستعداد لتحمل مستوى عالي من التكاليف البيروقراطية المصاحبة للهيكل ونظم الرقابة طالما ستحقق في النهاية التفوق في الكفاءة، والجودة، والتحديث، والإستجابة للعملاء.

تطبيق إستراتيجية مشتركة من التمييز والريادة بالتكلفة:-

نجد أن إنتهاج إستراتيجية مشتركة تجمع ما بين إستراتيجية التمييز وإستراتجيية التكلفة المنخفضة يمثل أكثر التحديات صعوبة في مواجهة الشركة عند مستوى النشاط. فمن ناحية يتعين على الشركة تنسيق أنشطتها حول التصنيع وإدارة الموارد لتنفيذ إستراتيجية التكلفة المنخفضة. ومن ناحية أخرى يتعين على الشركة تنسيق أنشطتها حول مصدر ميزتها الخاصة بالتمييز مثل البحوث والتطوير أو التسويق لحماية كفاءتها في مجال التحديث والإستجابة للعملاء. وبالنسبة لشركات كثيرة في هذا الموقف، كان الحل يتجسد في تبني هيكل الفريق الإنتاجي، حيث هيكل الفريق الإنتاجي أقل تكلفة عند الإستخدام مقارنة بهيكل المصفوفة ولكنه يوفر مستوى أعلى من التكامل بين الوظائف المتداخلة مقارنة بالهيكل الوظيفي.

إستراتيجية التركيز والهيكل التنظيمي:-

تعرف إستراتيجية التركيز (Focus strategy) كإستراتيجية موجهة إلى سوق معينة أو شريحة من المستهلكين. وتركز الشركة على منتج أو سلسلة من المنتجات الموجهة إلى نوع واحد من العملاء أو المناطق. وتتسم هذه الإستراتيجية بتكاليف إنتاج عالية مقارنة بالإستراتيجيتين الآخرتين بسبب إنخفاض كمية المخرجات، مما يجعل العسير على الشركة تحقيق إقتصاديات حجم كبيرة. ونتيجة لذلك، يتعين على الشركة أن تنتهج إستراتيجية التركيز الإعتماد على ضوابط التكلفة.

ومن ناحية أخرى وبسبب أن بعض سمات وخصائص منتجها عادة ما تعطي مثل هذه الشركة ميزتها المتفردة – ربما قدرتها على تقديم خدمة عالية الجودة للعملاء – فإنه يتعين على الشركة التي تعتمد على إستراتيجية التركيز أن تقوم بتطوير الكفاءة المتفردة. ولهذين السببين، فإن الهيكل التنظيمي ونظام الرقابة في الشركة تعتمد على إستراتيجية التركيز عادة ما تتبنى الهيكل الوظيفي لمقابلة تلك الإحتياجات[1].

ويعتبر هذا الهيكل ملائماً حيث أنه معد بما لا يكفي لإدارة الأنشطة الضرورية لخدمة إحتياجات شريحة السوق أو طرح سلسلة ضيقة من المنتجات. وفي نفس الوقت، تعتبر التكاليف البيروقراطية المترتبة على إستخدام الهيكل الوظيفي منخفضة نسبياً، وليست هناك حاجة ملحة للإستعانة بآليات تكامل معقدة ومكلفة. ويسمح هذا الهيكل بمزيد من الرقابة الشخصية والمرونة مقارنة بالهيكلين الآخرين، ولذلك فهو يؤدي إلى خفض التكاليف البيروقراطية، بينما يعمل على تشجيع تطوير الكفاءة المتميزة. ومع الآخذ في الإعتبار الحجم الصغير لها، فإن الشركة التي تستخدم إستراتيجية التركيز يمكن أن تعتمد بشكل أقل على أنظمة الرقابة على المخرجات، والضوابط السلوكية، وبشكل أكبر من النمط الثقافي الذي يعتبر عنصراً حيوياً لتطوير قدرات الشركة الخدمية. وبالرغم أن الرقابة على المخرجات يتعين إستخدامها في مجال الإنتاج والمبيعات، إلا أن هذا النمط من الرقابة يعد غير مكلف بالنسبة للمنظمات الصغيرة.

إن المزج بين الهيكل الوظيفي والنظام الرقابي المنخفض التكلفة يساعد على تعويض تكاليف الإنتاج العالية، وفي نفس الوقت يسمح للشركة بتطوير مواطن القوة المتفردة لديها. ولذلك فإنه لا عجب

[1] مرجع السابق، ص 686.

في أن كثيراً من الشركات تعتمد على إستراتيجية التركيز. بالإضافة إلى ذلك ونظراً لإرتكاز الميزة التنافسية للشركة على الخدمة الشخصية، فإن مرونة هذا النوع من الهيكل تمنح الشركة فرصة الإستجابة السريعة لإحتياجات العملاء، وتعديل منتجاتها إستجابة لطلبات العملاء. ويعمل الهيكل إذاً على دعم الإستراتيجية ويساعد الشركة على تطوير الكفاءة المتميزة والمحافظة عليها.

وخلاصة القول يتعين على الشركات عند وضع الإستراتيجية على مستوى النشاط تتبنى الصيغة والنمط المناسب من الهيكل ونظام الرقابة، إذا ما أرادت الإستغلال مواردها بشكل فعال لتحقيق التفوق في مجالات الكفاءة والجودة والتحديث والإستجابة للعملاء. وتستطيع الشركات أن تتحمل التكاليف البيروقراطية المصاحبة لإستخدام الهيكل التنظيمي وأنظمة الرقابة إذ ما ساعدت تلك الأنظمة على زيادة قدرتها على خلق القيمة من خلال تخفيض التكاليف أو تتبنى أسعار مجزية لمنتجاتها. ومن ثم وعلى مدار الوقت يتعين على الشركات أن تدير وتغير هياكلها التنظيمية للسماح بتهيئة فرص خلق القيمة. إلا أن كثيراً من الشركات تخفق إستخدام الأنماط المناسبة من الهيكل التنظيمي على مدار الوقت، ومن ثم تفشل في إدارة إستراتيجياتها. وتلك الشركات تفتقر النجاح وليس بمقدورها البقاء والإستمرار طويلاً مثل الشركات التي تنجح في تحقيق التوافق بين الإستراتيجية والهيكل والأنظمة الرقابية.[1]

نظام الرقابة بين الطرق التقليدية ونظام التكلفة على أساس النشاط:-

لعلنا نبدأ في تناول هذه التداعيات بعرض محاولة Kaplan للإجابة على تساؤل إيجابي يتمثل في: لماذا لا تتلاءم نظم التكاليف التقليدية مع أغراض الرقابة التشغيلية فلقد حدد مصادر عدم التلاؤم في التوقيت غير الملائم وبالتالي عدم الإستفادة من بيانات التغذية العكسية (الرجع) Feed back، والدرجة العالية من التجميع حيث تم تحديد الإنحراف على مستوى الأقسام ولا يتم تحديدها لدفعة إنتاج معينة أو لوردية معينة، وزيادة درجة التركيز على النتائج المالية وعدم الإهتمام بالأنشطة الفعلية التي أفرزت هذه النتائج، وإحتواء البيانات التكلفية على تشوهات نتيجة التخصيص الحكمي للتكاليف والذي لا يتلائم مع أغراض الرقابة التشغيلية. بينما في ضوء تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC)، حيث تتوافر معلومات عن مسببات إستخدام النشاط التي ساهمت في توفير نظرة جديدة في

[1] مرجع السابق، ص ،691.

تفهم سلوك التكاليف، وحيث تتوافر العديد من المقاييس غير المالية التي تتضمن مثلاً مقاييس لتقدير الجودة وزمن التشغيل، وهذا يمكن من زيادة فعالية الموازنات المرنة لأغراض الرقابة وتقويم الأداء. وفي هذا الصدد طالب البعض بضرورة دراسة كيفية الإستفادة من هذه المعلومات في تعديل الموازنة المرنة وتحليل الإنحرافات لمواكبة البيئة الجديدة التي خلقها تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط حيث يجب أن تعمل المقاييس المالية إلى جانب المقاييس غير المالية في مجال الرقابة وتقويم الأداء. كما أن إلصاق تكلفة الموارد التي تم إستخدامها فقط في مركز النشاط، يعني أنها ستكون خاضعة لتحكم المسئول عن مركز النشاط. وهذا يعني من ناحية أخرى التوافق مع أغراض قياس الأداء التشغيلي على مستوى مراكز النشاط[1].

فالمدخل الذي يقدمه نظام التكاليف على أساس النشاط سيضمن الرقابة على الكمية التي كان يجب إنجازها من مخرجات الأنشطة المختلفة. وسيضمن تفهم مسبب التكلفة لكل نشاط، وتحديد أي من الأنشطة يمكن أن لا يتأثر الأداء فيها بعوامل تخضع لتحكم الإدارة (بمعنى أن مسبب التكلفة يخضع للتحكم)، وأي الأنشطة لا يتأثر الأداء فيها بعوامل لا تخضع لتحكم الإدارة (بمعنى أن مسبب التكلفة لا يخضع للتحكم)، وهذا يعني توافر إمكانية فرض رقابة محكمة على العوامل التي تسبب التكاليف. كما أن هذا النظام يفيد زيادة الإدراك بالأنشطة الهامة التي تفرز القدر الأكبر من التكاليف الإضافية، بما يوفر إمكانية تحسين جودة الرقابة على حدوث هذه التكاليف.

وعلى سبيل المثال، فإن مجموعة شركات Wavin للصناعات الكيميائية والبترولية طبقت نظاماً للتكاليف على أساس النشاط لتطوير الأداء الصناعي في شركاتها عن طريق:

1. تفهم العلاقة بين تكاليف الإنتاج وبين الموارد المستخدمة.
2. توافر فرصة إدارة والرقابة على الموارد التي تفرز التكاليف الإضافية.
3. علاج الخلل في تحديد ربحية المنتجات المختلفة التي يتم إنتاجها لأغراض رسم إستراتيجية متكاملة للإنتاج والتسويق لشركات المجموعة.

[1] د/ سعيد مصطفى الهلباوي، مشاكل تخصيص وتقويم الأداء في إطار مدخل نظام التكاليف على اساس النشاط (ABC) نموذج مفتوح، **المجلة العلمية للتجارة والتمويل**، العدد الأول (1995م)، ص 26.

وفي مجال إبراز أثر تطبيق نظم التكاليف على أساس النشاط على قياس وتقويم الأداء، فإن هذا المدخل يتيح لنا فرصة تطبيق أحدث إتجاه لقياس الأداء والذي يدور حول ثلاثة محاور تتمثل في:[1]

1. زيادة ما تولده كل العمليات الداخلية من مخرجات (منتجات/ خدمات) جيدة مباعة، التي تمثل أموال تكون في طريقها لتدخل المنشأة وتتولد عن طريق تحويل المستلزمات والخامات إلى إيرادات المبيعات.
2. تخفيض المخزون، حيث يقصد بالمخزون الأموال التي تظل في النظام، و لا يقتصر على المنتجات فقط (تامة/ تحت التشغيل)، ولكن تمتد إلى كل ما يتم شراؤه ويمكن بيعه (مباني/ معدات وتجهيزات.
3. تخفيض التكاليف التشغيلية، وهي الأموال التي تكون في طريقها إلى خارج المنشأة. وهي التي يتم إنفاقها للحصول على ما تولده كل العمليات الداخلية.

فتتوافر البيانات المستندة إلى أنشطة معينة، تساعد في إدارة هذه المحاور الثلاثة بتزامن. فإستراتيجية إدارة التزامن هذه تستهدف إبراز التأثير الخفي لسياسة المخزون على كل من الجودة، تكلفة الإنتاج، إمكانية حدوث التغيرات الهندسية بسرعة، كمية الإستثمارات في الأصول الثابتة، زمن دورة التشغيل، إمكانية وضع جداول للإنتاج وجداول للتسليم بكفاءة. كما تستهدف زيادة ما تولده كل العمليات الداخلية وتخفيض المخزون وتكاليف التشغيل في آن واحد. وهذا يتم تجميعه في مقياس واحد يعرف بـ (T_1, I_d, OC_d)، يمثل المظلة التي تنظم في ضوئها فلسفة إدارة التزامن للقرارات التشغيلية المختلفة. وقد ترتب على ذلك زيادة الإهتمام بما أطلق عليه المحاسبة عن ما تولده كل العمليات الداخلية، والتي تمثل الدور المحاسبي في تحقيق التوازن بين تدفق الموارد وبين الطلب عليها، وذلك بالتركيز على ديناميكية تدفق الإنتاج داخل المصنع، وبتخفيض أو إستبعاد نقاط الإختناق التي تفرضها قيود الموارد .

النشاط والمعلومات المالية للقيادة:-

لقد مررنا عدة مرات على مفهوم النشاط، ولاحظنا، منذ تحديد مهمة الرقابة الإدارية، ودورها كنقطة إتصال بين العمليات والبئية، وبين القيمة والتكلفة، ويمكن للمحاسبة الإدارية إذن أن تعطي ببناء

[1] المرجع السابق، ص 27.

عملها حول مفهوم النشاط، معلومة مفيدة للرقابة الإستراتيجية، للرقابة الإدارية وللرقابة العملياتية في نفس الوقت. إنه من المنطلق إذن أن نجد الأثر، ليس فقط من خلال طريقة التكاليف المبنية على النشاط التي طورت حساب التكاليف في المنشآت، وإنما أيضاً عند تحديد حاجات مختلف المرسل إليهم من المعلومات المالية للقيادة.[1]

النشاط والتكاليف التي تخدم مجموع الرقابة:-

كنا قد رأينا أن المراحل الثلاث المختلفة للرقابة الإدارية ليست مخدومة بنفس أنواع التكاليف، الميزة الرئيسية لطريقة التكاليف حسب النشاط (ABC) هي أنها تسمح بتنظيم الأنواع المختلفة من التكاليف إنطلاقاً من نفس القالب المشترك. هكذا يصبح عمل الرقابة الإدارية مبسطاً وأكثر فعالية.[2]

نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC): هو أسلوب يسمح للمنظمات بتحديد التكلفة الفعلية للمنتجات دون النظر إلى طبيعة الهيكل التنظيمي ويمكن الاستفادة من معلومات نظام التكلفة على أساس النشاط في إتخاذ عشرة قرارات هي[3]:

- قرار تعديل المزيج الإنتاجي والتسعير.
- نقطة إعادة هيكلة المنتجات والتسعير.
- تحديد المنتجات البديلة.
- القضاء على الطاقة الإنتاجية العاطلة.
- تحسين وتطوير المنتجات.
- إعادة تصميم المنتجات.
- تحسين عملية الإنتاج.
- تحسين العلاقات مع العملاء.
- تغيير استراتيجيات وسياسات التشغيل.
- تحسين العلاقة مع الموردين.

[1] جان فرانسو هويد ولوران لميد، مرجع سابق، ص 115.
[2] المرجع السابق، ص 116.
[3] William H, Webster, "**Accounting for Management**", (New York: Mcgraaw-Hill, 2004). P132[3]

نظام التكلفة على أساس النشاط يقلل من التكاليف الصناعية غير المباشرة والتي يتم تخصيصها على أساس ساعات العمل المباشر وتمويل المصاريف لمجمعات تكلفة أخرى وتحت نظام التكلفة على أساس النشاط، بعض المصروفات يتم تخصيصها على أساس بالإعتماد على عدد الدفعات المنجزة وبعضها على أساس عدد أنشطة الحجم الكبير للإنتاج في شكل مجموعات إنتاج صغيرة يقلل التكلفة عن طريق الأنشطة التي لا تضيف شئ للمنتج.[1]

العمل التمهيدي لإستخدام طريقة التكاليف حسب النشاط :

يجب أن ينفذ العمل الذي سيوصف في هذه الفترة من الرقابة الإدارية، وليس فقط من المحاسبة الإدارية. كما سنرى ستبقى الرقابة الإدارية فقط (بإتصال مع العمليات، الإستراتيجية والمالية) هي التي تنفذ هذا العمل.

كشف الأنشطة:-

الطريقة:

تحديد أنشطة المنشأة هو عملية منظمة يجب أن تجند كامل المنظمة، بدفع من الرقابة الإدارية. المقصود فهرسة كافة الأنشطة التي تشترك في عمليات المنشأة. من أجل ذلك، يجب تحديد عمليات المنشأة بفضل سلسلة القيم، مثلاً. ميزة إشراك المستويات الإدارية المتوسطة، بالتوازي مع البحث عن العمليات، هي الإستفادة من مسؤولياتهم.

بعد تحديد العمليات والمسئوليات يجب حل رموزها تحت شكل أنشطة. هذا التقسيم سريع العطب، وهو بالضرورة غير موضوعي لأن النشاط هو مجموعة أعمال. تتدخل في هذه المرحلة إذن ظلال من الفروق مثل فكرة كل فرد من أهداف المنشأة وأهدافه الخاصة. على كل حال، مختلف الرؤى تتكامل، ويجب التوصل إلى مشهد شامل للأنشطة بإعادة تقسيمها.

ميزة هذه الطريقة هي عرض النشاط، محدد بالتقاطع بين الرؤية حسب العمليات (الإستراتيجية) والرؤية حسب المسؤولية (تنظيمي)، مثل قلب المنشأة.

[1] Garrison – Norrison, "**Manual of managerial Accounting"**, (New York: Mcraw-Hill company, ince, 2006), P488

وتترجم، إجبارياً الشمولية التي تم الحصول عليها بحشو ومشاكل تحديد الأنشطة. هكذا، نفس تسلسل الأعمال يتبع، مثلاًُ، لعدة أنشطة حسب المحاورين. ولكن، يرجع للرقابة الإدارية أن تختار التقسيم الذي سيعتمد أخيراً. في الواقع، يجب التفكير دوماً أن هذا التحليل لا يقوم إلا بتقسيم الواقع المتحرك للمنشأة بنظام للتقديم، ولا يختلط بشئ مع هذا الواقع. وهذا الإهتمام هو الذي يجعل من الضروري التركيز على المعلومات المهمة.[1]

إعداد الموازنات التخطيطية على أساس النشاط:-

يقوم إعداد الموازنات التخطيطية على أساس الأنشطة على أساس تحديد الطاقة المطلوب من كل نشاط أن ينفذها ثم تخصص الموارد الضرورية لتنفيذ هذا النشاط عند ذلك المستوى من الطاقة في الفترات القادمة. ولعل من أهم مزايا نظم المعلومات المتكاملة إمكانية إعداد الموازنات التقديرية على أساس الأنشطة. وتمكن عملية إعداد الموازنات التقديرية على أساس الأنشطة الإدارة من الرقابة بشكل أكثر فعالية على بنية التكاليف، إذ أنها تمكن الإدارة من تحويل القسم الأعظم من التكاليف الثابتة إلى تكاليف متغيرة. لإن التمييز بين التكاليف المتغيرة والثابتة هو أمر يتعلق بالقرار الإداري الذي يحدد كم يجب أن ينفق على تأمين هذا المورد وليس متعلقا بطبيعة المورد المستخدم،[2] وما هي قدرة القرار الإداري على المواءمة بين الحاجة إلى الموارد وتوفير هذه الموارد بسرعة. يستطيع المدير اتخاذ القرارات المتعلقة بتأمين الموارد أثناء عمليات إعداد الموازنة على أساس الأنشطة وبالتالي يمكن اعتبار كل التكاليف التي سوف تخصص لنشاط معين بمثابة تكاليف متغيرة عند إعداد الموازنة.

إن نظام تكاليف الأنشطة يمكن الإدارة من اتخاذ القرارات المتعلقة بحجم الإنفاق على الموارد التي تعد وفق المفهوم التقليدي ضمن التكاليف الثابتة مثل المعدات والتجهيزات والعاملين وتكاليف تشغيل نظم المعلومات. وتتضمن إجراءات إعداد الموازنات المراحل الرئيسية التالية:

تقدير كميات الإنتاج والمبيعات في الفترة المالية:-

تتطلب عملية إعداد الموازنة على أساس الأنشطة بالإضافة إلى تقدير كميات المبيعات والإنتاج تحديد المزيج الإنتاجي وتشكيلة العملاء المستهدفين. وبالتالي فإن التقديرات لا تتضمن فقط

[1] ا جان فرانسو هويد ولوران مرجع سابق، ص ص 118-119.

[2] دكتور / تامر متولي حجازي ،دكتوراه الفلسفه في محاسبه التكاليف جامعة أوكسفورد ، موقع إلكتروني:
http://www.aliahmedali.com/forum/archive/index.php/t-2138.html
2008-20-04، 06:42 PM

المنتجات التي سوف تباع وإنما عدد ونوعية العملاء الذين سوف يشترون هذه المنتجات. إن إعداد الموازنة وفق هذه الطريقة يتطلب معلومات أكثر تفصيلا من الموازنة التقليدية، لأنه يجب توافر معلومات حول الإجراءات الواجب استخدامها من أجل إنجاز خطة المبيعات والإنتاج. مثل عدد مرات التصنيع لكل منتج، طرق الشحن، تكرار أوامر الشراء للمواد الأولية، عدد طلبات العملاء المتوقعة، فمثل هذه المعلومات تعد بمثابة الأساس في تحديد الأنشطة التي تحتاجها المنظمة والطاقة التشغيلية لكل نشاط .

التنبؤ بالأنشطة التي تحتاج إليها المنظمة والطاقة التشغيلية لكل نشاط:

يتطلب إعداد الموازنات التخطيطية على أساس الأنشطة وضع قائمة بالأنشطة الضرورية لإنتاج وبيع المنتجات مثل نشاط الفوترة، نشاط الاستلام، نشاط معالجة المواد، نشاط الصيانة، نشاط فحص المنتجات ونشاط تطوير وتصميم المنتجات الجديدة وجميع الأنشطة الأخرى. وبعد عملية تحديد الأنشطة يتم تحديد المستوى التشغيلي لكل نشاط من الأنشطة بناء على معطيات خطة الإنتاج والمبيعات وبقية المعلومات الأخرى الواردة الفقرة السابقة. يلاحظ على هذه الطريقة في إعداد الموازنة شموليتها لكافة الأنشطة بينما تقوم الموازنات التقديرية العادية على تقدير المواد والعمل البشري وعمل الآلات فقط .

تحديد الموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة :-

بعد وضع قائمة الأنشطة التي يحتاجها تنفيذ الخطة الإنتاجية والتسويقية يتم وضع تقديرات حول نوع الموارد من تجهيزات ويد عاملة ومواد أولية وكافة مستلزمات تنفيذ الأنشطة من حيث الكمية والمواصفات التي تحتاجها الأنشطة، حتى يمكن لهذه الأنشطة الوصول إلى الطاقة التشغيلية المطلوبة والمحددة في الفقرة السابقة.

تحديد الموارد الفعلية التي يجب توفيرها:

بعد وضع التقديرات السابقة يتم تحويل الحاجة إلى الموارد إلى تقدير إجمالي للموارد التي يجب توفيرها بحسب الإمكانيات المالية والفنية المتاحة للمنظمة ورغبة المنظمة في تخصيص الموارد المتاحة لديها بالشكل الأمثل الذي يساهم في تحقيق هدف المنظمة الاستراتيجي. حيث يتم تخصيص الموارد المتاحة من قبل إدارة المنظمة على هذه الأنشطة حسب حاجة كل نشاط إلى هذه الموارد حسب

تقديرات وسياسة إدارة المنظمة. ويراعى في عملية التوزيع هذه مدى مرونة عرض الموارد تجاه الطلب عليها.

وسياسة إدارة المنظمة. ويراعى في عملية التوزيع هذه مدى مرونة عرض الموارد تجاه الطلب عليها.

تحديد طاقة كل نشاط :

في النهاية يجب حساب الطاقة الإنتاجية لكل نشاط من الأنشطة ضمن المنظمة في ظل الموارد المخصصة لكل نشاط. وإذا تم الانطلاق من الموارد المخصصة، فإن النظام يقوم بتحديد أي عنصر من عناصر الموارد هو الذي يتحكم بالطاقة الإنتاجية القصوى للنشاط (المورد الحرج). في معظم الأحوال فإن الإجراء الأخير هو إجراء معقد ويتطلب إعادة الحسابات لهذه العملية عدداً من المرات. إن تحديد الطاقة المطلوبة من النشاط يتطلب معرفة نماذج طلبات البيع، جدولة الإنتاج، المشتريات والشحن، والموارد التي يمكن استخدامها في أنشطة متنوعة والطلب الموسمي على الأنشطة. ويشكل إعداد الموازنات التقديرية على أساس الأنشطة أحد أساليب تزويد نظام تخطيط الموارد في المنظمة بمعلومات ذات قيمة عالية تستخدم في توزيع الموارد المتاحة على أنشطة المنظمة المختلفة بما يساهم في تحقيق أهداف المنظمة.[1]

يتم تزويد نظام محاسبة تكاليف الأنشطة بالطاقة المتاحة من كل نشاط والموارد المخصصة لكل نشاط، ثم يتم استخدام هذه المعلومات من قبل نظام محاسبة المسؤولية، لمراقبة استخدام الموارد المخططة ومقارنتها مع النفقات الفعلية وبالتالي تقويم مدى نجاح الأنشطة المختلفة في تحقيق الأهداف المرسومة لها.

الرقابة على التكاليف في حالة تعدد المنتجات واستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط والتاثير المتوقع على الأرباح:

لكي تتم وظيفة اتخاذ القرارات لاختيار المزيج الأمثل للمنتجات يستلزم الأمر إجراء تحليل ضروري للأنشطة للتخلص من الأنشطة التي لا تحقق قيمة مضافة كخطوة أولى من خطوات الوصول إلى المراحل المتكاملة لأدوات إدارة التكلفة من أجل الوصول للتكلفة المستهدفة للتشكيلة

[1] آليات تحقيق التكامل بين نظام تكاليف الأنشطة ونظام محاسبة المسؤولية، موقع إلكتروني:
http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=1275

البيعية، وبعد الخطوة السابقة وظهور عدم تطابق مبدئي بين التكلفة المستهدفة للمزيج البيعي والتكلفة الفعلية المقدرة أثناء مرحلة التصميم، فإن خطة التعديل يجب أن تبدأ بعملية تحليل الأنشطة والتخلص من تلك الأنشطة غير الضرورية بما يساعد في نهاية الأمر على تعديل التكلفة والوصول بالتكلفة الفعلية لمزيج من المنتجات لمستوى التكلفة المستهدفة بدون التأثير على جودة المنتجات.

ومن ثم فإن الخطوة المبدئية لو أن المنشأة ترغب في أن تكون تشكيلة منتجاتها في وضع تنافسي مقبول تتمثل في تحديد الأنشطة التي يستنفذها إنتاج تلك التشكيلة ثم يتم إعادة تنسيق هذه الأنشطة لتحسين الكفاءة الإنتاجية، ولكي تتحقق المنفعة المرجوة من تحليل الأنشطة تحتاج المنشأة إلى إعداد بيانات النشاط يم يتم إدارة تشكيلة الأنشطة باستخدامها[1].

ويعرف تحليل الأنشطة بأنه عملية نظامية لتقويم العمليات التفصيلية التي تتطلبها الأنشطة التي تقوم بها المنشأة لإنتاج المنتجات، وهذا التحليل يمكن أن يساعد في تحديد والتخلص من التكاليف التي لا تضيف قيمة Non-value added costs وهي تكاليف الأنشطة التي يمكن التخلص منها بدون التأثير على جودة المنتجات داخل المزيج البيعي ومستوى أدائه وقيمته.

وفورات التكلفة عند اختيار المزيج الإنتاجي.يساعد تحليل التكلفة على بيان أثر استخدام أجزاء عامة وتخفيض عدد الأجزاء الداخلة في إنتاج التشكيلة الإنتاجية على تكلفة هذه المنتجات، وذلك من خلال التفرقة بين المنتجات غير المعقدة ذات عدد الأجزاء الأقل والتي تحتاج إلى قدر أقل من خدمات تخطيط وجدولة الإنتاج والفحص، وتلك المنتجات المعقدة ذات عدد الأجزاء الأكبر والتي تحتاج إلى قدر أكبر من خدمات التخطيط وجدولة الإنتاج، وإعادة تجهيز الآلات، بمعنى آخر تكلفة تعقد العمليات داخل المزيج الإنتاجي، ومن هنا فإن تنوع الأجزاء الداخلة في إنتاج تشكيلة المنتجات يحدث طلباً كبيراً على الموارد الهندسية وأنشطة مراقبة الجودة وإصدار أوامر الشراء وتخزين ومناولة المواد والتشغيل، كما يؤدي إلى بطء عمليات الإنتاج وارتفاع نسبة الخردة وارتفاع التكاليف المرتبطة بإعداد الآلات من أجل الإنتاج، وبالتالي فهناك ضرورة لإعادة تصميم المنتجات وتشكيلتها بحيث يتم استخدام الأجزاء العامة وتخفيض التنوع وتبسيط المواصفات، وبالتالي إمكانية إنتاج تلك التشكيلة الإنتاجية بموارد هندسية وخردة أقل وبمستوى جودة مرتفع، كما أن هذه المعلومات تشير إلى الوفورات التكاليفية التي

[1] د. عبيد محمود حميدة،" أثر إدارة التكلفة في تقييم الأنشطة الجديدة لتدعيم الميزة التنافسية"، **المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية**، (العدد الثالث، 2009)، ص310.

يمكن تحقيقها من خلال القيام بالعمليات المتماثلة عند آخر مرحلة مع استخدام مكونات عامة، بمعنى أن جميع المنتجات تتماثل في المراحل الإنتاجية المستخدمة لإنتاجها وعدد الأجزاء الداخلة في إنتاجها وتختلف فقط عند المرحلة الأخيرة من العملية الإنتاجية، حيث يستقل كل منتج على حدة.

إن عملية الموازنة الصحيحة بين توفير القدرات الوظيفية من خلال استخدام أجزاء عامة أو استخدام جزء معين لا يمكن القيام بها بأفضل حال بدون:

- وضع مقاييس محكمة وضوابط تهدف إلى استخدام مدخلات أقل وترشيدها.
- الاستثمار في تطورات تكنولوجية تساعد على التميز والتنافس.
- الاستغلال الأفضل للموارد والطاقة بعد دراسة أسلوب المنافسين في ذلك.
- إعادة تصميم المنتجات في ضوء أدوات إدارة التكلفة.
- الاستفادة من العلاقات بين الأنشطة.

من خلال ما يوفره التحليل الاستراتيجية لعناصر التكاليف من معلومات يتم التوصل للتكلفة المتوقعة بناء على البيانات الحالية لكل من التكاليف والتصميم مع الأخذ في الإعتبار جميع الفرص المتاحة لتخفيض التكلفة ويتم ذلك من خلال إتباع ما يلي[1]:

1. التعرف على تشكيلة المنتجات الجديدة والتي تلبي احتياجات العملاء:

عندما ترغب المنشأة في تطور تشكيلتها البيعية أو تقديم تشكيلة جديدة، تقوم بإعداد مشروع لهذه التشكيلة وذلك في مرحلة التخطيط، كما تقوم المنشة في هذه المرحلة بدراسة جدوى تسويق تلك التشكيلة من المنتجات، ويتم التوصل إلى مشروع مبدئي ودراسة السوق والمنافسين والمستهلكين المحتملين واحتياجاتهم، وبعد إعداد المشروع يتم التوصل إلى مشروع مبدئي لتكلفة التصميم، ويمكن الاستعامة في هذه المرحلة بتكلفة تشكيلة منتجات مشابهة لدى أفضل المنافسين، وتتركز جهود المسئولين عن اتخاذ القرارات بشأن هذه التشكيلة من المنتجات في مراجعة تقديرات تكلفة هذه التصميمات للتشكيلة السلعية الجديدة لعرضها على اللجهة التي تستطيع من واقع المعلومات المستقاة من دراسة السوق وبيانات التكلفة المقدرة تحديد مدى جدوى إنتاج تلك التشكيلة.

2. تحديد سعر البيع المستهدف لتشكيلة المنتجات:

[1] المرجع السابق ، ص 312.

يعبر سعر البيع المستهدف لتشكيلة المنتجات عن السعر المقدر لتلك المنتجات الذي يكون المستهلكون المحتملون على استعداد لدفعه للحصول على تشكيلة المنتجات، ويتم التوصل لهذا السعر عن طريق دراسة مدى تقبل المستهلكين لتشكيلة المنتجات ورد فعل المنافسين للسعر، بمعنى أنه يمكن تحديد المدى الذي يتعين أن يقع في حدوده سعر تشكيلة المنتجات من خلال بحوث السوق ودراسة أسعار المنافسين، فبسبب حدة المنافسة لم يعد السعر دالة في التكلفة المقدرة، ولكن أصبحت التكلفة دالة في سعر البيع والربح المستهدف، وانحسرت المرونة أمام متخذ القرار عند القيام بتحديد السعر، حيث أن سعر البيع المستهدف والربح المستهدف أصبحا من العوامل والمحددات الثابتة نتيجة الضغوط التنافسية، ولذا فإن تخفيض التكلفة يمثل السبيل الوحيد للبقاء بالأسواق، ففي ظل سوق تنافسي فإن السوق هو الذي يحدد السعر ومن ثم على المنشأة أن تحدد أسعار منتجاتها في مستوى قريب من أسعار المنافسين.

3. تحديد الربح المستهدف من تسويق تشكيلة الإنتاج:

يجب التخطيط للربح المستهدف لتشكيلة المنتجات عن طريق استراتيجية الربح العامة للنشاط ككل، كما يجب أن يكون تطوير المنتجات متناسقاً مع الخطط الاستراتيجية للمنشأة ككل، وعلى ذلك فمن الضروري إدراك أن الربح المستهدف لا يمثل مجرد هدف بل هو التزام يتفق عليه كل من له دور في تحقيقه، ولذلك يجب تحديده على أسس علمية ومنطقية وإلا فلن يقبل أحد مسئولية تحقيقه.

ثالثاً: التحليل الوظيفي لتكاليف التشكيلة الإنتاجية:

تتم هذه الخطوة من خلال استخدام أدوات تحجيم التكلفة وما يتيحه التحليل الاستراتيجي لعناصر تكاليف المزيج الإنتاجي، ومن خلال استخدام التحليل الوظيفي للتكلفة في تحقيق الخطوات التالية[1]:

1. جمع المعلومات من داخل المنشأة، وتشمل معلومات عن مواصفات المنتجات داخل التشكيلة المستهدف إنتاجها، التصميم التفصيلي، الإنتاج، التسويق ومعلومات تكاليفية مثل مشاكل ونقاط الضعف داخل العملية الإنتاجية ومقارنة تكاليف المنتجات المنافسة، ويساعد التحليل الاستراتيجي للتكلفة ف توفير هذه المعلومات.

[1] المرجع السابق ، ص 313.

2. تحديد الوظائف الرئيسية والثانوية لتشكيلة المنتجات وتمثيلها في شكل منطقي بمساعدة إدارة التخطيط الهندسي.

3. إعداد مصفوفة الأجزاء والوظائف والتكلفة: وتعبر هذه المصفوفة عن العلاقات أو الروابط بين أجزاء كل منتج داخل التشكيلة الإنتاجية والوظائف التي تقوم بها تلك المنتجات مصحوبة بتكاليفها الفعلية بناء على التصميم المحدد مسبقاً.

4. تحديد القيمة النسبية لكل وظيفة من وجهة نظر العميل: ففي هذه الخطوة يتم تحديد القيمة النسبية لكل وظيفة من وجهة نظر العميل، وتعبر هذه القيمة عن ما يرغب العميل في دفعه مقابل كل وظيفة يؤديها المنتج، وتتم هذه الخطوة بمساعدة قسم التسويق من خلال البحوث التسويقية.

العلاقة بين التكاليف الحدية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة ومقارنة الأثر وتعظيم الأرباح:

تنظر المنشأة عادة إلى مركزها في الأجل الطويل، وتهدف إلى زيادة حصتها في السوق وتعظيم ربحيتها، ومن المعلوم أن هناك تعارض بين وجهة النظر المحاسبية والاقتصادية حول كيفية استخدام معلومات التكاليف في قرارات التسعير، حيث أن التسعير باستخدام التكلفة الكلية على خلاف مع الرأي الاقتصادي حول تعظيم الربحية والذي يتحدد فيه السعر عندما تتعادل التكاليف الحدية MC مع الإيراد الحدي MR.[1]

ويرى المحاسبون أن دراسة هيكل التكاليف في المنشأة يمكننا من تصور الحد الأدنى لسعر البيع، فالمنشآت على اختلاف أنواعها ترغب في تحديد السعر الذي يعطي إجمالي التكاليف في الأجل القصير (الحالية) مما يسمح بتكوين فائض يوزع على الملاك.

ويعتمد التحليل التقليدي لعناصر التكاليف على إمكالية تبويب تلك العناصر وفقاً لعلاقتها بحجم الإنتاج إلى عناصر تكاليف ثابتة وأخرى متغيرة، وأن هناك العديد من طرق التسعير المختلفة والتي منها:

- التكلفة مضافاً إليها هامش الربح Cost plus Approach
- التسعير وفقاً لحجم التعادل.

[1] د. امال نظير مدكور، د. سوزان جمال الدين، "زيادة فعالية نظام التكلفة على أساس النشاط باستخدام التكاليف الحقيقية وتفعيل دور المراجع الداخلي"،**المجلة العلمية الاقتصادية والتجارة**، (العدد الثالث، 2001م) ص ص262-264.

- التسعير على أساس معدل العائد على الأموال المستثمرة.
- التسعير على أساس التكاليف المتغيرة.
- التسعير على أساس السوق.

وبمراجعة الأدب المحاسبي نجد أن هناك اهتمام متزايد من جنب المحاسبة الإدارية حول استخدام التكاليف الكلية (Full Cost) في التسعير، وقد ناقش ذلك Sudit & Shim حيث وجدوا أن 70% من الشركات التي تناولتها دراستهم المسحية يسعرون منتجاتهم على أساس التكاليف الكلية، 12% يسعرون منتجاتهم على أساس التكاليف المتغيرة، 18% على أساس السوق، وقد توصل آخرون إلى نفس النتائج.

ويستخلص مما سبق أن التسعير باستخدام متوسط التكلفة المغيرة مضافاً إليه هامش التكلفة هو نفسه التكلفة الحدية أو ما يقابل التكلفة الحدية في الأجل الطويل، وأن معادلة حساب التسعير كما يلي:

P = AVC + Costing margin

حيث أن:

P = السعر

AVC = متوسط التكلفة المتغيرة.

Costing margin = هامش التكلفة

أي أن:

السعر = متوسط التكلفة المتغيرة + هامش التكلفة

وأن معادلة حساب هامش التكلفة هي:

Costing margin = AFC + NP

حيث أن:

AFC = التكاليف الثابتة مقسومة على عدد الوحدات المتوقعة (الإنتاج)

NP = الأرباح العادية لمثل هذا النوع من الصناعة

أي أن:

هامش التكلفة = متوسط التكاليف الثابتة للوحدة، الأرباح العادية لمثل هذا النوع من الصناعة بناء على معايير الصناعة.

مما سبق يلاحظ أن المحاسبين يتخذون متوسط التكاليف الكلية في الأجل القصير على أنها معيار للتسعير في الأجل الطويل، وأن هذا لا ينطبق مع وجهة النظر الاقتصادية، حيث يرى الاقتصاديون أن السعر على أساس متوسط التكاليف المتغيرة بالإضافة إلى التكاليف الهامشية هي مساوية للتكلفة الحدية المستخدمة في التسعير في الأجل الطويل.

P = AVC + Costing Margin = MC in long run

ونخلص مما سبق أن نظام تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة يقوم على أساس التكلفة الكلية التي يمكن تدنيتها في الأجل الطويل، إلا نه في بعض الأحيان نجد أن تخفيض مستوى الإنتاج لا يصاحبه تخفيض في التكاليف الكلية، حيث أن هناك بعض التكاليف الغير قابلة للتجزئة مثل تكلفة المباني والمعدات والتي لا يمكن تخصيصها بشكل مباشر على الأنشطة.

ومن المعلوم أن هذه التكلفة موجودة بغض النظر عن الأنشطة، وبالتالي لا يمكن تجنبها، كما أن هناك بعض التكاليف المتغيرة لا يمكن التخلص منها لاعتبارات اقتصادية مثل تكلفة العمالة الماهرة والتي لم تستغل الاستغلال الأمثل، وهذا يعتبر من أخطر العيوب التي تصاحب تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، وبناء على ذلك فإن نظام التكاليف على أساس الأنشطة، وبالتالي يمكن الوصول إلى التكاليف الحدية التي يمكن تدنيتها في الأجل الطويل.

دور نظام التكلفة على أساس النشاط في تعظيم الأرباح:

بصفة عامة يؤدي استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى تحديد تكاليف المنتجات والخدمات بدرجة عالية من الدقة، حيث يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات من خلال استخدام أسس ملائمة لتحميل هذه التكاليف على المنتجات، وبذلك فإن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يسمح للشركة أن تتعقب تكاليف الأنشطة اللازمة لإنتاج المنتج أو توصيل الخدمة، مما يساعد الإدارة أن تركز إهتمامها على أنشطة محددة لها تأثير كبير على زيادة ربحية المنتج، ومن ثم فإنه يساعد المديرين على إتخاذ قرارات سليمة في مجالات تطوير المنتج والتسعير والتسويق واختيار

التشكيلة المثالية للمنتجات وتشجيع لتطورات التشغيلية بصفة مستمرة، كذلك يساعد نظام التكاليف على ساس لنشطة على تحقيق رقابة فعالة على التكاليف لأنه يؤدي إلى رقابة الأنشطة التي تستهلك التكاليف، وبذلك يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة أداة جيدة للتخطيط والرقابة واستغلال الموارد.[1]

تكمن فكرة نظام التكاليف على أساس زمن الأنشطة (TDABC) في تقدير الوقت المطلوب لإنجاز كل نشاط من خلال تحديد طول المدة الزمنية التي يستغرقها الموظف أو العامل لإنجاز الوحدة من النشاط، حيث لا يهتم النظام بإجمالي الوقت المستغرق في أداء النشاط وإنما يركز على الوحدة من النشاط، فإذا كان النشاط هو إصدار أوامر الشراء، فالمهم ليس إجمالي الزمن المستغرق لإصدار أوامر الشراء خلال فترة معينة وإنما المهم هو الزمن المطلوب لإصدار أمر شراء واحد.

وعلى ذلك فإن نظام التكاليف على أساس زمن النشطة يستطيع تقدير الزمن اللازم للنشاط ثم تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات على أساس هذا الزمن.

على الرغم من أهمية نظام التكاليف على أساس زمن الأنشطة في توفير معلومات أكثر دقة عن تكلفة المنتج وما يعقبه من اتخاذ قرارات إدارية سليمة، إلا أن دراسة Kaplan & Anderson (2007) قد أوضحت أن تطبيق نظام التكاليف على أساس زمن الأنشطة قد يكون أكثر صعوبة وأعلى تكلفة إذا كان نظام المحاسبة الموجود بالشركة لا يوفر المعلومات التي يحتاجها النظام التقليدي للتكاليف على أساس الأنشطة، وبالتالي فإن الإعتماد على المقابلات الشخصية والدراسات الميدانية للحصول على المعلومات المطلوبة قد يترتب عليه انفاق المزيد من الوقت واستهلاك المزيد من الموارد.

[1] د. فايزة عبيد الله، نموذج مقترح لتقدير التكاليف غير المباشرة باستخدام الأساليب الاحصائية في ظل نظام التكاليف على أساس الأنشطة، دراسة تطبيقية، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، المجلد 35، (العدد الثاني، 2011)، ص ص209-213

المبحث الثاني

دور محاسبة المسئولية في الرقابة وتعظيم الارباح

يحدد نطاق مفهوم الرقابة عموماً بمجموعة من الأنشطة التي تمارسها المستويات الإدارية المختلفة في وحدة إقتصادية معينة للتأكد من توافق الأداء المحقق مع الأداء المخطط طبقاً للمعايير والموازنات الموضوعة لهذا الغرض، وتحديد الفروق وأسبابها والمسئول عنها وكيفية تصحيحها ويعتبر تطبيق مبادئ محاسبة المسئولية من أهم مقومات الأساليب الرقابية الناجحة في أحكام عملية الرقابة على كفاءة الأداء سواء أكان هذا الأداء مرتبطاً بالأنشطة الصناعية أو غيرها من الأنشطة التي تمارسها الوحدات الإقتصادية، ومع ذلك فإن إختيار الوسيلة الملائمة للرقابة سوف يختلف تبعاً للهدف منها وطبيعة النشاط ولما كان إهتمام الرقابة في مجال الأنشطة الصناعية ينصب بصفة أساسية على التكلفة بما يحقق أقصى إنتاجية لعناصرها، فإن نموذج التكاليف المعيارية الجيد يعد من أهم الأساليب الرقابية التي يمكن إستخدامها في مثل هذه الظروف ويتحقق ذلك بإختيار المعايير الفنية والمالية الملائمة لطبيعة العمليات الصناعية، وعناصر التكلفة وظروف التشغيل وفي هذا التطبيق لمحاسبة المسئولية يمكن لإستخدام هذه المعايير كأداة فعالة في قياس الأداء الفعلي وتحسب مستوى كفاءة الأداء والدافعية للعمل المرضي في الحاضر والمستقبل.[1]

المقومات المحاسبية لنظام محاسبة المسئولية كنظام رقابي:-

يتطلب تطبيق نظام محاسبة المسئولية تبويب عناصر التكاليف والإيرادات في كل مركز مسئولية من منظور مدى تأثر العنصر بما يتخذه المسئول عن المركز من قرارات، وبالتالي يخضع أو لا يخضع لتحكمه ومن ثم رقابته، وعليه يمكن مساءلته عن أي فروق قد تحدث عما هو مخطط بالنسبة لتلك العناصر. وتتم هذه المساءلة من خلال التقارير التي توفر المعلومات التي تمكن من تحديد وتقييم مدى نجاح المسئول في الإضطلاع بمسئولياته بما ينعكس على تحقيق أهداف المنشأة. وتجدر الإشارة إلى أن محتويات تلك التقارير لا تتضمن إلا تلك العناصر التي يمكن مساءلة المسئول بشأنها بإعتبارها تخضع لرقابته وتحكمه، بالإضافة إلى تلك العناصر التي ترغب الإدارة أن يكون هذا

[1] أ.د عبد الحي مرعي، أ.د صلاح الدين عبد المنعم، د. عطية عبد الحي مرعي، محاسبة التكاليف المتقدمة لإغراض التخطيط والرقابة، (الأسكندريسة: الدار الجامعية، 2002م)، ص 29.

المسئول على علم بها حتى وإن كانت لا تخضع لرقابته. وهكذا فإن المقومات المحاسبية لنظام محاسبة المسئولية تتمثل في[1]:

أولاً: تبويب عناصر التكاليف والإيرادات:-

ترتب على إستخدام محاسبة المسئولية وتجميع عناصر التكاليف والإيرادات على أساس مراكز المسئولية، ومحاولة ربط هذه العناصر بالشخص المسئول عن إحداثها ومساءلته بشأنها، أن أمكن تبويب تلك العناصر إلى عناصر قابلة للرقابة Controllable وأخرى غير قابلة للرقابة Uncontrollable.

أ/ التكاليف (الإيرادات) الخاضعة للرقابة Controllable Costs (Revenue):-

هي عناصر التكاليف أو الإيرادات التي تحدث في مركز مسئولية معين، وتخضع لإرادة المسئول عن هذا المركز، ويمكنه التحكم فيها والتأثير عليها في حدود زمنية معينة وتحت ظروف وإمكانيات محددة. مثل هذه العناصر سواء كانت تكاليف أو إيرادات دائماً تكون نابعة من طبيعة النشاط في مركز المسئولية.

ب/ التكاليف (الإيرادات) غير الخاضعة للرقابة Uncontrollable Costs (Revenue):-

هي عناصر التكاليف أو الإيرادات التي تحدث في مركز مسئولية معين، ولاتخضع لإرادة المسئول عن هذا المركز، ولا يمكنه التحكم فيها والتأثير عليها في حدود زمنية معينة وتحت ظروف وإمكانيات محددة.

ومن الأمور الهامة التي يجب التركيز عليها، أن خضوع أو عدم خضوع العنصر للرقابة يعتبر أمراً نسبياً، إذ إنه يعتمد على المستوى الإداري، وعلى الفترة الزمنية، وكذلك على طبيعة العنصر ومدى الملائمة بين ذلك العنصر والمنهج الرقابي المستخدم. وبعبارة اخرى فإن القابلية للرقابة تتوقف على ثلاثة عوامل أساسية هي[2]:

- المستوى الإداري لمركز المسئولية.
- الفترة الزمنية.

[1] د. احمد محمد زامل، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات الحاسب الآلي، (الرياض، دن، 1421هـ-2000م)، ص 516.

[2] المرجع السابق، ص 518.

- طبيعة العنصر (التكلفة) ومدى ملائمة المنهج الرقابي.

العامل الأول: المستوى الإداري لمركز المسئولية:-

من المتعارف عليه أن الحدود الوظيفية لمركز المسئولية تلعب دوراً كبيراً في تحديد المسئولية عن إحداث عناصر التكاليف والإيرادات، وبالتبعية القدرة على التحكم في تلك العناصر من عدمه. فعدم خضوع العنصر للرقابة مرتبطة بمستوى إداري معين، ولا يعني إن هذا العنصر غير خاضع للرقابة على الإطلاق. بمعنى أن العنصر غير الخاضع لرقابة مستوى إداري معين هو – في حقيقة الأمر – خاضع لرقابة مستوى إداري آخر يكون عادة أعلى من المستوى الأول، أو في نفس المستوى على أقل تقدير.

وكلما كان إرتقى المستوى الإداري كلما إتسع نطاق العناصر التي يمكن التحكم فيها وبالتالي رقابتها. وهنا تتضح بجلاء فكرة المسئولية المباشرة والمسئولية غير المباشرة عن إحداث العنصر. فالمسئولية المباشرة في هذا المجال تعني أن سلطة التأثير على العنصر في يد المرؤس، الأمر الذي يتفق مع مبدأ تفويض السلطة مع تحمل المسئولية كاملة.

العامل الثاني: الفترة الزمنية:-

الفترة الزمنية موضع الدراسة تؤثر على التبويب من حيث القابلية للرقابة. ففي الأجل القصير هناك عناصر خاضعة للرقابة وأخرى غير خاضعة للرقابة، أما في المدى الطويل فإن جميع عناصر التكاليف تكون خاضعة للرقابة والتحكم. وبعبارة مختصرة فإنه كلما طالت الفترة الزمنية إتسع نطاق العناصر التي يمكن التحكم فيها وبالتالي رقابتها.

العامل الثالث: طبيعة العنصر ومدى ملائمة المنهج الرقابي:-

يرتبط هذا العامل بصفة أساسية بعناصر التكاليف، حيث تنقسم في ضوء طبيعتها وبالتالي قابليتها للرقابة بإستخدام منهج رقابي معين إلى ثلاث مجموعات:

- التكاليف المقننة.
- تكاليف السياسات الإدارية.
- تكاليف الطاقة.

المجموعة الأولى: التكاليف المقننة Engineered Costs:-

هي عناصر التكاليف التي يمكن تحديدها مقدماً بقدر كبير من الدقة نظراً لوجود علاقة واضحة بينها كمدخلات وبين المخرجات، بحيث يمكن قياس المخرجات في ضوء المدخلات من هذه التكاليف. وتتحدد هذه العلاقة بين المدخلات والمخرجات عن طريق التحليل الهندسي، حيث دراسات الحركة والزمن، والتحليل الفني للمنتج، ومراحل الإنتاج ومتطلباته في كل مرحلة من خامات بكميات ومواصفات محددة، وعمال بدرجة مهارة معينة لفترة محددة، وآلات بمواصفات معينة إلى غير ذلك. كما تتحدد أيضاً عن طريق دراسة وتحليل البيانات التاريخية. ومن أمثلة هذه المجموعة عناصر التكاليف المباشرة من مواد وأجور. وبصفة عامة فإن هذه المجموعة تخضع لرقابة المستوى الإداري المسئول عنها في الأجل القصير.

وتستخدم التكاليف المعيارية كأساس للرقابة وتقييم الأداء بغرض تحديد المسئولية، حيث يكون من السهل الوصول إلى معايير واقعية بإستخدام الدراسات العلمية والمعملية.

المجموعة الثانية: تكاليف السياسات الإدارية Managed Costs:-

هي عناصر التكاليف التي تتحدد في ضوء ما تقرره الإدارة من سياسات. فهي تنشأ بقرارات إدارية تحدد قيمتها وتعكس توقعات الإدارة وقت تقريرها. ويترتب على هذه التكاليف منافع للمنشأة ولكن من الصعب قياس تلك المنافع، وبالتالي من الصعب إيجاد علاقة دقيقة بين التكاليف كمدخلات وبين المنافع كمخرجات. ومن أمثلتها تكاليف البحوث والتطوير، تكاليف الإعلان.

فبالرغم من أن مخرجات مشروعات البحوث والتطوير غالباً ما تكون محددة في شكل منتج جديد، أو تطوير منتج قائم، أو تطوير في طرق الإنتاج أو التخزين، إلا إنه بسبب طول الفترة الزمنية المنقضية بين الإنفاق على مثل هذه المشروعات وبين ظهور نتائجها، يصعب إيجاد علاقة قوية بين المدخلات والمخرجات. أما بالنسبة لتكاليف الإعلان فمن الصعب قياس المخرجات المرتبطة بهذا نظراً لوجود نشاطات ترويج أخرى تقوم بها المنشأة في نفس الوقت. فالمخرجات النهائية لتكاليف الإعلان هي الزيادة في المبيعات، ولكن قد تكون هذه الزيادة ناتجة عن عوامل أخرى بخلاف الإعلان مثل جهود رجال البيع، تغير ظروف المنافسين، التغيرات في الأسعار، وغير ذلك من العوامل.

وفيما يتعلق بالرقابة على هذه المجموعة من التكاليف، تجدر الإشارة إلى أنه بمجرد وضع الموازنة الخاصة بتكاليف السياسات الإدارية، فإنها تأخذ صفة الثبات خلال فترة الموازنة، بالرغم من

أنها تتفق على مدار تلك السنة وليس كمبلغ واحد. إن هذا يوفر إمكانية للمراجعة الدورية (مرة كل شهر مثلاً) للوقوف على ما تحقق من منافع ومدى تناسبه مع ما تم إنفاقه، الأمر الذي يؤدي إلى خلق جو من اليقظة والحذر لدى المسئولين عن مراكز المسئولية، كما يساعد على وضع ضوابط للإسترشاد بها عند إتخاذ قرارات تتعلق بهذه المجموعة من التكاليف. ولعل مفهوم الفاعلية يلعب دوراً أهم وأكبر من مفهوم الكفاية في الحكم على الأداء في مراكز المسئولية بالنسبة لهذه المجموعة من التكاليف.

المجموعة الثالثة: تكاليف الطاقة Capacity Costs:-

هي التكاليف التي تتحملها المنشأة في سبيل إنشاء الطاقة، فهي لا تتغير في مجموعها مع التغيرات في حجم النشاط في الأجل القصير. وتنشأ هذه التكاليف نتيجة تجهيز الطاقة الآلية والمباني وطاقة العمل الأساسية، وتتكون من الآلات والمعداتع وإهلاك المباني وتكاليف صيانتها الدورية، ومرتبات الموارد البشرية التي لا يمكن الإستغناء عنها.

وما دامت هذه التكاليف ثابتة، فليس أمام مركز المسئولية إلا أن يستوعبها، مع مراعاة أنها لا تمثل تكاليف خاضعة لرقابة وتحكم المسئول عن المركز الذي تحدث فيه، الأمر الذي يعني عدم أخذها في الإعتبار عند قياس الأداء في هذا التكاليف تنصب أساساً على جانب الإنفاق فقط. فمن المفروض ألا تستجيب التكاليف الثابتة للتقلبات في حجم النشاط، لهذا فإن المصدر الرئيسي المحتمل لفروق التكاليف الثابتة هو عامل السعر أو المعدل. أما العامل الآخر وهو فرق الكمية فلا وجود له بالنسبة لتلك العناصر في الأجل القصير على الأقل ولا يتأثر بالتقلبات في حجم النشاط.

ولكن المتبع في مجال تحديد وتحليل الفروق من جانب المحاسبين غير ذلك، حيث يتم تحديد فروق الطاقة والذي ينشأ نتيجة إختلاف الطاقة الفعلية عن طاقة الأساس التي إتخذت كأساس لإعداد الموازنة الثابتة. ويمثل هذا الفرق ذلك القدر من التكاليف الصناعية الثابتة الذي لم يحمل للإنتاج في حالة ما إذا كانت طاقة الأساس أكبر من الطاقة الفعلية، أو ذلك القدر من التكاليف الصناعية الثابتة الذي لم يحمل للإنتاج في حالة ما إذا كانت طاقة الأساس أقل من الطاقة الفعلية. هذا الفرق الذي يمثل فرق تحميل التكاليف الثابتة، ما هو إلا إنعكاس لقرار إداري، وتتحدد المسئولية عنه في ضوء السبب في حدوثه ويظهر في تقرير الرقابة على التكاليف الخاصة بمركز المسئولية المتسبب في

حدوثه، كما يمكن أن يظهر في التقرير الخاص بالمركز المستخدم للتكاليف الثابتة إذا رأت الإدارة ذلك[1].

ومن الجدير بالذكر أنه أحياناً ما تختلط تلك الأنواع الثلاثة من التكاليف، بحيث يثار التساؤل عن أساس تحديد العلاقة بين المدخلات والمخرجات لبند معين، لكي يمكن إعتباره تكلفة مقتنة بدلاً من تكلفة سياسات إدارية مثلاً. ولعل الإجابة هنا تكمن في نتيجة تطبيق المعيارين التاليين عند إجراء عملية التبويب هذه.

- المعيار الأول: درجة دقة تحديد العلاقة بين المدخلات والمخرجات.
- المعيار الثاني: المدى الزمني الذي تستطيع خلاله الإدارة التاثير بشكل جوهرى في التكلفة.

ويلخص الجدول رقم (1/2/3) خصائص كل من مجموعات التكلفة الثلاث:

مجموعة التكاليف	المدى الزمني للقرار	العلاقة بين المدخلات والمخرجات
تكاليف مقننة	قرارات قصيرة الأجل – يومية	علاقة قوية
تكاليف سياسات إدارية	قرارات متوسطة الأجل – شهرية أو ربع سنوية	علاقة ضعيفة
تكاليف طاقة	قرارات طويلة الأجل – أكثر من عام	علاقة قوية

المصدر: [1] د. احمد محمد زامل، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات الحاسب الآلي، (الرياض، دن، 1421هـ–2000م)، ص 522.

ثانياً: التقارير الرقابية:

لا شك أن الإختلاف في نطاق سلطة ومسئولية المسئول عن مركز المسئولية، وكذلك الإختلاف في طبيعة عناصر التكاليف وفي قابليتها للرقابة في حدود معينة وظيفية وزمنية وأيضاً في النهج الرقابي المستخدم كل ذلك ألقى بظلاله على كيفية إعداد التقارير الرقابية (تقارير المسئولية) بإعتبارها الوعاء الذي يتضمن المعايير التي تستخدم في تقييم الأداء المالي للمسئولية.

[1] المرجع السابق، ص 521.

علاقة التقارير الرقابية بنظام محاسبة المسؤولية:-

تعريف التقارير:

طريقة للاتصال داخل التنظيم في ظل نظام محاسبة المسؤولية وتعمل على إمداد المنفذين بالبيانات اللازمة لتطبيق الإجراءات الرقابية المناسبة لتحقيق كفاية الاستخدام فهي من أدوات نظام محاسبة المسؤولية وخاصة أن الهدف الرئيسي من محاسبة المسؤولية هو اتخاذ الإجراءات الصحيحة لأنها ستفيد في تعديل الظروف المستقبلية التي تؤثر على التكاليف بشكل جيد قبل حدوثها (رقابة مانعة) ولما كان تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يتطلب ربط التكاليف وتحليلها وفقاً للمستويات الإدارية فلا بد من وجود آلية لربط التكاليف وتحليلها وتتمثل في التقارير.

ب- خصائص تقارير الأداء : يجب أن تتوفر عدة خصائص في هذه التقارير:

1- يجب أن تعرض التقارير بصورة واضحة ومبسطة بيانات التكلفة الكلية وتكلفة الوحدة وكميات المدخلات و المخرجات.

2- استبعاد كل البيانات عن العناصر غير الخاضعة لرقابة مركز المسؤولية

3- يجب أن تقدم التقارير في مواعيد منتظمة وذلك لإجراء المقارنة خلال الفترة الزمنية المعينة.[1]

هامش المسئولية Responsibility Margin:-

يعد هامش المسئولية أداة ممتازة لتقييم آثار القرارات قصيرة الأجل على الربحية. وعادة ما لا تتضمن مثل هذه القرارات التغيرات للتكاليف الثابتة للشركة وعلى عكس القرارات قصيرة الأجل غالباً ما تؤثر القرارات طويلة الأجل التكلفة الثابتة وهكذا يعد هامش المسئولية مقياس أكثر نفعاً للربحية بالمقارنة مع هامش المساهمة لأنه يأخذ في الإعتبار التغيرات بالتكاليف الثابتة التي يمكن تتبعها إلى مركز عمل محدد ومن أمثلة القرارات طويلة الأجل تحديد ما إذا كان سيتم زيادة الطاقة الحالية حتى يتم إضافة مركز ربحية جديد أو حذف مركز ربحية قائم يتسم أدائه بالقصور.[2]

[1] محاسبة المسئوليه – أ /عثمان عتر، http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=6518

[2] روبرت ميجر وآخرون، مرجع سابق، ص 1106.

تقييم أداء مديري مراكز المسئولية Evaluating Responsibility Center Managers:-

تخرج بعض التكاليف التي يمكن تتبعها إلى المركز على الرقابة المباشرة للمديرين. فإذا ما تم تحميل المركز بتكاليف كبيرة تخرج عن نطاق رقابة المديرين قد لا يشير الأداء الذي يتم التقرير عنه إلى الأداء الفردي للمديرين وقد تعد هذه المسألة نقطة حساسة جداً خاصة إذا تاثر راتب المدير أو مكافأته.

وفي ضوء هذه المشكلة، تقسم بعض الشركات التكاليف الثابتة التي يمكن تتبعها إلى تكاليف ثابتة قابلة للتحكم فيها Controllable Fixed Costs أو التكاليف الثابتة الملزمة Committed Fixed Costs. وتتمثل التكاليف الثابتة القابلة للتحكم فيها في تلك التكاليف الخاضعة مباشرة لرقابة المدير مثل المرتبات والإعلان. أما التكاليف الثابتة الملزمة، فتتمثل في تلك التي لا يستطيع المدير تغييرها بسهولة مثل الإهلاك وضرائب الملكية. وفي قائمة الدخل على أساس المسئولية، يمكن طرح التكاليف الثابتة القابلة للتحكم فيها هامش المساهمة للتوصل إلى مجموع فرعي يسمى الأداء Performance Margin. وبعد ذلك، يتم طرح التكاليف الثابتة الملزمة من هامش الأداء حتى يتم تحديد هامش المسئولية.

ويؤدي تقسيم التكاليف التي يمكن تتبعها جزئياً على هذا النحو إلى التمييز بين أداء مدير المركز وربحية المركز كإستثمار طويل الأجل. فيشمل هامش الأداء فقط كل من الإيراد والتكاليف التي تدخل مباشرة في نطاق رقابة المدير مما يجعله أداة مفيدة لتقييم قدرة المدير على الرقابة على التكاليف. أما هامش المسئولية، فيتم إستخدامه لقياس وتقييم الربحية بالأجل الطويل عندما يتم للمركز بصورة إجمالية [1].

معارضة تخصيص التكاليف الثابتة العامة على مراكز المنشأة Arguments Against Allocating Common Fixed Costs to Business Centers:-

أن بعض الشركات تتبع سياسة تخصيص التكاليف الثابتة العامة بين مراكز المنشأة التي تنتفع من هذه التكاليف. وتتسم الأسس التي تستخدم لتخصيص التكاليف العامة بالضرورة بالتحكم، مثل

[1] أ.عثمان عنتر ،مرجع سابق، ص 109.

الحجم النسبي للمبيعات أو القدم المربع للمساحة المستغلة من الدور والتي يشغلها المركز. وفي ظل قائمة الدخل على أساس المسئولية، يطلق على هامش المسئولية مطروحاً منه التكاليف الثابتة العامة "دخل التشغيل".

لا تعتبر هذه الطريقة مجدية وذلك للأتي:-

1/ غالباً ما لا تتغير التكاليف الثابتة العامة حتى ولو تم إغلاق مراكز العمل. لذلك تخصيص هذه التكاليف يؤدي إلى تحريف القيم التي يساهم بها كل مركز في دخل الشركة.

2/ لا تخضع التكاليف الثابتة العامة للرقابة المباشرة لمسئولي المراكز في تقييم أداء المسئولين.

3/ قد يؤدي تخصيص التكاليف الثابتة العامة إلى إحداث تغيرات في الربحية لا تتعلق بأداء المركز.

أسعار التحويل Transfer Prices:-

عندما يتم تحويل المنتجات إما البضائع أو الخدمات من إدارة إلى أخرى تلعب أسعار التحويل دوراً هاماً في تقيم أداء الإدارات ويتمثل سعر التحويل في القيمة النقدية التي يتم إستخدامها في تسجيل التحويلات بين الإدارات.

وقد رأينا بالفعل أمثلة لأسعار التحويل. فعندما كما ندرس نظم محاسبة التكاليف (الفصل السابع عشر)، رأينا كيف تم تحويل تكاليف التصنيع من حساب الإنتاج تحت التشغيل إلى آخر. ومن الوجهة الفعلية، تعد تكاليف التصنيع هذه بمثابة أسعار التحويل للبضائع التي يتم تحويلها من إدارة تشغيلية لأخرى.

ويتم إستخدام التكلفة كسعر تحويل فقط إذا كانت الإدارة التي تنتج المنتج يتم تقييمها كمركز تكلفة (عادة ما تكون إدارات الإنتاج مراكز). ولكن، لا تعد التكلفة سعراً عرضياً للتحويل لمخرجات مركز الربحية.

أسعار التحويل التحويل لمراكز الربحية:-

عادة ما تبيع مراكز الربحية مخرجاتها. ولكن – كما هو الحال لقسم Pepsi Colaبالحالة التوضيحية – يمكن لبعض مراكز الربحية أيضاً أن تقدم جزء من مخرجاتها إلى وحدات عمل أخرى داخل منظمة الأعمال.

فإذا ما تم إستخدام التكلفة كسعر تحويل، يمكن لمركز الربحية أن يستخدم بعضاً من موارده على نحو لا يتم معه إنتاج أرباحاً. فمن شأن تقديم منتجات بأعداد أكبر للأجزاء الداخلية من المنشأة بالتكلفة – بدلاً من بيعها للعملاء خارج المنشأة وتحقيق الربح – أن يتم تخفيض هامش مساهمة الإدارة وهامش مسئولية الإدارة والمقاييس الأخرى لأداء الإدارة.

ومن ناحية أخرى ستحصل الإدارة التي ستحصل التي تتسلم البضائع بالتكلفة على صفقة رابحة. وبديهياً، ستكون تكلفة التشغيل هذه أقل من سعر السوق، مما يجعل هذه الإدارة تبدو وكأنها تحقق ربحاً غير عادي.

بإختصار، يؤدي إستخدام التكلفة كسعر تحويل إلى نقل الهامش من الإدارة التي تنتج المنتج إلى الإدارة التي ستقوم في النهاية بيع ذلك المنتج إلى العملاء الخارجين.

ولهذا السبب، يستخدم العديد من الشركات الآن القيمة السوقية كسعر للتحويل للبضائع التي يتم إنتاجها في مراكز الربحية. وعلى هذا النحو، سيتمثل ربح الإدارة في مركز الربحية الذي أنتج المنتج، وليس في المراكز الذي تم تحويل المنتج إليه.

أسعار التحويل للشركات متعددة الجنسية:-

تصبح مسألة التحديد الملائم لأسعار التحويل أمر أكثر تعقيداً إذا كانت أجزاء المنشأة تقع في دول مختلفة. وإذا تم شحن البضائع عبر الحدود الدولية، قد يتأثر سعر التحويل بالضرائب والرسوم والتعريفات وإتفاقيات التجارة الدولية.

أضف إلى ذلك، قد تختلف القيمة السوقية إختلافاً كبيراً بين كل من الدولة التي تم تصنيع البضائع فيها والدولة التي تم شحنها إليها.

التقرير عن مركز المسئولية ضمن القوائم المالية:-

ركزنا في هذا الفصل على مراكز المسئولية من منظور الإدارة، ومن هذا المنظور حدت المراكز مرتبطة بمواقع المسئولية الإدارية، وتبدأ مع وحدات أعمال متغيرة جداً مثل الأقسام أو كل "منطقة" رجل بيع.

ويمكن إعداد معلومات لشركة كبيرة تحتوي على آلاف المراكز، والهدف من هذه المعلومات مساعدة الإدارة في تخطيط ورقابة كل جانب من عمليات تشغيل المشروع.

ويطلب مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) من الشركات الضخمة إفصاح معين "معلومات موجزة" ضمن الملاحظات المعدة لقوائمها المالية، ويشمل هذا الإفصاح على صافي المبيعات، دخل التشغيل والأصول الممكن تحديدها في الصناعات الضخمة والمناطق الجغرافية التي تعمل بها الشركة وظهور المعلومات الموجزة في القوائم المالية يكون أقل تفصيلاً من معلومات مركز المسئولية المعدة للإدارة، ولكن بالطبع تستخدم هذه المعلومات لفرض مختلف جداً ومستخدمي التقرير السنوي يكون لتقييم الربحية الشاملة والإمكانيات المستقبلية للشركة تدرس ككل، وليس لتقييم كفاءة كل قسم، متجر وعملية إنتاجية ولأغراض إعداد التقرير المالي تقسم بعض شركات القطاع عمليات التشغيل إلى "قسمين" فقط [1].

تقارير الأداء لمراكز المسؤولية:

تعد تقارير الأداء من الوسائل الرقابية المهمة إذا ما أمكن تعرف أساب انحرافات الأداء الفعلي عن المعايير المحددة مقدماً، وتستخدم التقارير لإبلاغ المسؤولين بها، ومتابعتها، والقيام باتخاذ ما يلزم من إجراءات تصحيحية ملائمة، ويعرف التقرير بشكل عام على أنه عرض للحقائق الخاصة بموضوع معين أو مشكلة معينة عرضاً تحليلياً بطريقة متسلسلة مع ذكر الإقتراحات التي تتماشى مع النتائج التي تم التوصل إليها بالدراسة والتحليل.

إن إيصال المعلومات عن مراكز المسؤولية في المستويات الإدارية الدنيا إلى المستويات الإدارية العليا يتم في شكل تقارير أداء، حيث تعد هذه التقارير وسيلة الاتصال الرسمي بين المستويات المختلفة في التنظيم الإداري في الوحدة الاقتصادية، وتبين هذه التقارير الأداء الفعلي والأداء المخطط والإنحرافات بينهما عن فترة مالية محددة، وكذلك تحليل الإنحرافات وتفسير أسبابها وتحديد المسؤولية عنها.

والواقع أن البيانات المالية في محاسبة المسؤولية تتدرج من القمة إلى القاعدة عن الأداء المخطط، وعلى العكس تتدفق بينات الأداء الفعلي من القاعدة إلى القمة، وتتسلسل التقارير من المستوى الإداري الأعلى إلى المستوى الإداري الأدنى، حيث تكون التقارير عند المستويات الإدارية الدنيا مفصلة بدقة، ثم تتجمع وتتلخص في المستويات الإدارية العليا.

[1] المرجع السابق، ص 111.

وعند إعداد تقارير الأداء هناك قواعد يجب أن يتم الإلتزام بها، حتى تكون فاعلة في الرقابة على الأداء وتقويمه، ومن هذه القواعد ما يلي[1]:

1. أن يعد التقرير وفقاً للمستويات الإدارية الموضحة في التنظيم الإداري للوحدة الإقتصادية، حيث يعكس نشاط كل مركز من مراكز المسؤولية، ويتم رفع التقرير من المستوى الإداري الأدنى إلى المستوى الإداري الأعلى المسؤول عنه.

2. أن يكون محتوى التقرير ملائماً للمستوى الإداري المقدم إليه، حيث لا تقدم تفاصيل غير ملائمة أو غير ضرورية للمستوى الإداري المعني باتخاذ القرار.

3. أن يقتصر التقرير على التكاليف والإيرادات الخاضعة لمسؤولية رئيس المركز والعاملين معه المسؤول عن محاسبتهم.

4. أن يتم إعداد التقرير وفقاً للأساليب العلمية والتحليلية لدعم كفاءة التقويم وفاعليته.

5. أن يتم شكل التقرير بالثبات فيما يحتويه من بيانات تتلاءم ونشاط مركز المسؤولية مما يسهم في إجراء المقارنات الدورية السليمة.

6. أن تقدم التقارير في الوقت المناسب وبالسرعة اللازمة، حيث تمكن متخذ القرار من الاستفادة منها وممارسة الرقابة واتخاذ القرار السريع.

مفهوم الرقابة ومحاسبة المسؤولية وتقييم الأداء والأثر على الارباح:

محاسبة المسؤولية هي أداة تهدف إلى رقابة وتقييم أداء العاملين في المنظمة بمختلف مستوياتهم الإدارية من خلال الربط بين نشوء التكاليف وبين تصرفات العاملين المسببة لهذه التكاليف، وتتم عملية الرقابة من خلال تحديد مراكز التكلفة أو مراكز الإيرادات أو مراكز الربحية أو مراكز الاستثمار كمركز مسؤولية تسجل فيه كل عناصر التكلفة التي يكون مدير المركز مسؤولاً عنها بشكل معياري (الموازنات التخطيطية)، كما يتم الإثبات الفعلي للتكاليف الناشئة في هذا المركز من واقع سجلات نظام المحاسبة المالية، وبلتظالي فهو نظام يقدم معلومات تعكس مدى الفعالية والكفاءة الاقتصادية لمراكز المسؤولية في المنظمة والعمليات وتقويم أداء المراكز لمختلفة داخل المنظمة بهدف دعم جهود التحسين المستمر على مستوى المراكز والأقسام.

[1] عبد الحكيم مصطفى جودة، عماد يوسف الشيخ، سليمان سند السبوع، "مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الفنادق الإدارية"، **مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية**، المجلد التاسع، (العدد الثاني، 2009)، ص ص32-33

وتعتبر محاسبة المسؤولية الأساس في مجال التنظيم المحاسبي حيث تخدف إلى وضح العلاقات المختلفة بين الأشخاص المسئولين في مختلف المستويات الإدارية التي يتضمنها الهيكل التنظيمي الإداري للمنشأة، حيث يتم المفاضلة بين أسلوبين لإعداد الهيكل التنظيمي أحدهما الهيكل التنظيمي الرأسي حيث يتبع فيه أسلوب المركزية في الإدارة أو الهيكل التنظيمي الأفقي الذي يتبع فيه أسلوب اللامركزية.[1]

وتهدف عملية تقسيم المستويات الإدارية في الشركة إلى مراكز مسؤولية لحصر تكاليف وإيرادات كل قسم من أقسام هذه المنشأة، بحيث يتم تحميل الشخص المسئول عن هذا القسم أو هذه الإدارة بأي انحراف سلبي.

وفي ظل الإتجاه الحديث في الإدارة نحو تفضيل اللامركزية بشكل عام على المركزية، وبالتالي تفويض اتخاذ القرارات للإدارات المختلفة، وإعطاء الاستقلالية في معظم الأحيان للأقسام والفروع المختلفة التابعة للمنشأة، تبرز أهمية وجود معايير وضوابط للرقابة للتأكد من قيام هذه الإدارات تنفيذ المطلوب منها بكفاءة للوصول بالمنشأة إلى غايتها الرئيسية، حيث أن تقييم أداء الفروع والأقسام المختلفة في المنشأة في المسؤوليات الملقاة عليها والصلاحيات المعطاة لها هو ما يطلق عليه بمحاسبة المسؤولية.

وتعرف محاسبة المسؤولية والتي يطلق عليها أحياناً بمحاسبة الأنشطة بأنها عبارة عن نظام يقوم بتجميع وإعداد تقارير دورية عن المعلومات المتعلقة بالتكاليف والإيرادات الخاصة بكل مركز مسؤولية موجود بالمنشأة بهدف تمكين الإدارة العليا من القيام بوظيفة التخطيط والرقابة على أداء هذه المراكز، وتعتبر محاسبة المسؤولية إحدى الأدوات الهامة التي تسهل عملية تفويض السلطة للإدارات المختلفة وتساهم في تعزيز مفهوم الإدارة بالأهداف ومفهوم الإدارة بالاستثناء.

[1] عماد القرسي، "مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقييم الأداء في شركة سكة حديد العقبة"، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، المجلد 37، (العدد الأول، 2013)، ص ص321-322

المبحث الثالث

الإطار المفاهيمي للتكامل بين التكلفة على اساس النشاط ومحاسبة المسئولية كنظام لرقابة التكاليف وتعظيم الارباح

إن المرحلة الحاسمة في إدارة ورقابة تكاليف التصنيع المساندة تتمثل في تطوير نموذج يمكن من خلاله التعرف على القوى المحركة لهذه التكاليف، فهما يفترضان أن الذي يحرك هذه التكاليف ويسبب حدوثها ليس حجم الإنتاج وإنما العمليات والأنشطة المساندة مثل عمليات الإمداد وعمليات الجودة وعمليات الحصول على المعلومات، لذلك يصنفان الأنشطة بحسب الهدف من النشاط، يطلق على هذه العوامل المحركة "محركات تكاليف النشاط" لأن حجم المحرك في كل نشاط هو الذي يحدد تكاليف النشاط، حيث يرتبط المستهلك من مورد معين مرن مع مستوى تشغيل النشاط، فمثلاً يتعلق حجم الكمية المستخدمة من الوقود والزيوت بعدد ساعات عمل الآلة، كما تتعلق مصارف إعداد وتهيئة الآلات بعدد مرات الإعداد والمدة الزمنية لكل عملية إعداد، كما تتعلق تكاليف التصميم الفني للمنتج بعدد التصميمات المنفذة والزمن الذي يحتاجه إعداد كل تصميم، كما تتعلق تكاليف قسم النقل بالكميات التي تم نقلها، يطلق على هذه المقاييس محركات تكلفة النشاط Activity Cost Drivers لأن تكاليف الأنشطة تتحرك تزايداً أو تناقصاً مع التغيير في هذه المقاييس (مسببات نشوء التكاليف).

إن التكاليف ترتبط بالطاقة التي يتوقع أن تحتاج إليها المنظمة، لأن المنظمة تقوم بتخصيص الموارد بناءً على الطاقة التي تتوقع أن تحتاج إليها، وبالتالي فإذا كانت الطاقة المتاحة أكبر من الطاقة المستهلكة فإن ذلك يقود إلى ارتفاع التكلفة.

أما إذا زاد الطلب على الطاقة عن المتاح منها فإن المنظمة بحاجة إلى تخصيص موارد إضافية لتزيد حجم الطاقة المتاحة، مما يزيد من حجم التكاليف، لذلك يكون الوضع الأمثل عندما يتساوى الطلب على الطاقة مع المتاح من هذه الطاقة، وهذا ما يطلق عليه التكلفة العادية للوحدة وهي تساوي إلى التكاليف المنتظمة للطاقة المتاحة مقسومة على عدد وحدات الطاقة المتاحة عند هذا الحد من التكاليف.

وبالتالي فإن التكلفة العادية لوحدة النشاط هي مقياس متوسط تكلفة الوحدة عندما يكون النشاط متغيراً بشكل كامل، لذلك تعد التكلفة العادية الأساس في تحديد السعر على الأمد الطويل.

متطلبات نظام تكاليف محاسبة المسؤولية كنظام رقابي على قاعدة البيانات

محاسبة المسؤولية هي أداة تهدف إلى رقابة وتقييم أداء العاملين في المنظمة بمختلف مستوياتهم الإدارية من خلال الربط بين نشوء التكاليف وبين تصرفات العاملين المسببة لهذه التكاليف، وتتم عملية الرقابة من خلال تحديد مراكز التكلفة أو مراكز الإيرادات أو مراكز الربحية أو مراكز الاستثمار كمركز مسؤولية تسجل فيه كل عناصر التكلفة التي يكون مدير المركز مسؤولا عنها بشكل معياري (الموازنات التخطيطية) كما يتم الإثبات الفعلي للتكاليف الناشئة في هذا المركز من واقع سجلا ت نظام المحاسبة المالية. وبالتالي فهو نظام يقدم معلومات تعكس مدى الفعالية والكفاءة الاقتصادية لمراكز المسؤولية في المنظمة والعمليات وتقويم أداء المراكز المختلفة داخل المنظمة بهدف دعم جهود التحسين المستمر على مستوى المراكز والأقسام

يستخدم نظام محاسبة المسؤولية من أجل الرقابة التشغيلية على مستوى الأقسام والمراكز، لذلك يجب إثبات وحساب هذه التكاليف بشكل دقيق وكذلك تحديث بيانات النظام بشكل مستمر، بما يضمن أن تكون المعلومات التي يقدمها النظام حديثة ودقيقة، تعكس التكاليف الفعلية في هذه الأقسام والمراكز، لذلك يجب أن تكون المعلومات التي يعتمد عليها وقتية ودقيقة ومختصة بمركز المسؤولية . يتضمن هذا النظام بالإضافة إلى المعلومات المالية مثل بنية التكاليف في المركز، نتائج عمل المركز، معلومات أخرى غير مالية مثل زمن دورة العمليات والأعطال والتالف في مركز المسؤولية، ويقوم النظام بإصدار تقارير يومية أو في نهاية كل أمر إنتاجي يتضمن مثل هذه المعلومات بغرض تزويد العاملين بتغذية عكسية حول فعالية وكفاءة ونوعية العمليات المسؤولين عنها. كما أنه يقدم معلومات مالية ملائمة حول المستهلك من الموارد المخصصة أثناء تنفيذ العمليات التشغيلية.

يقدم هذا النظام الرقابي إضافة إلى ما سبق تقارير حول مقاييس الأداء على مستوى الأقسام ومراكز المسؤولية مثل كمية الأعمال المنجزة وقيمتها بالإضافة إلى بعض المعايير الأخرى مثل ربحية المركز والعائد على رأس المال المستثمر..

إن نظام محاسبة المسؤولية يمكن أن يتضمن تعريفاً للأنشطة المنفذة داخل الأقسام والمراكز، ولكن تعريف النشاط داخل المراكز والأقسام هو أكثر تفصيلا من تعريف النشاط في نظام تكاليف الأنشطة، لأن البيانات التفصيلية ضرورية لتقديم تغذية عكسية من أجل تحسين العمليات الفرعية داخل الأقسام والمراكز.[1]

تتطابق التكاليف وفق نظام محاسبة المسؤولية مع النفقات المثبتة في نظام المحاسبة المالية، والتي تقيس النفقات الفعلية التي تخص مركز المسؤولية والتكاليف المستقبلية التي تكون تحت تأثير وسيطرة العاملين في المركز. وبالتالي فإن التكاليف تمثل نفقات الحصول على الموارد المخصصة لهذا المركز . يتطلب تطبيق هذا المدخل التمييز بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة على الأمد القصير، فالتكاليف المتغيرة هي التكاليف التي يمكن للعاملين في المركز التأثير عليها ، أما التكاليف الثابتة فهي التكاليف التي لا يمكن للعاملين التأثير عليها في الأمد القصير.

متطلبات نظام تكاليف الأنشطة كنظام رقابي على قاعدة البيانات

إن الهدف من نظام تكاليف الأنشطة هو تمكين الإدارة العليا من تقويم ربحية المنتجات والعملاء ووحدات المنظمة المختلفة، وذلك بتخصيص التكاليف على أساس توزيع موارد المنظمة بشكل شامل، أي أنه يعمل على قياس تكاليف الأنشطة والعمليات و مدى استغلال الطاقة المخططة. لذلك يقدم نظام تكاليف الأنشطة معلومات تسمح بتكوين نظرة استراتيجية حول المنظمة وتساعد الإدارة العليا في فهم اقتصاديات المنظمة المستقبلية المحتملة عند تصنيع المنتجات أو خدمة العملاء.

تقوم نظم تكاليف الأنشطة بربط تكاليف الموارد ضمن المنظمة بالأنشطة الإنتاجية والإدارية والمعلوماتية والفنية المختلفة اللازمة لإتمام عمليات الإنتاج والبيع مثل أنشطة تصميم المنتجات وتخطيط الإنتاج ورقابة النوعية.

النشاط هو مجموعة من العمليات التي تقوم بإنجاز عمل محدد مثل شراء مواد، صيانة الآلات، تصميم المنتج، الإشراف على العملية الإنتاجية، وتقوم هذه النظم بعملية ربط التكاليف الصناعية المساندة (التكاليف غير المباشرة) التي تنشأ ضمن المنظمة بالأنشطة، وذلك بافتراض أن

[1] منتدى المحاسبين العرب والأردنين ،تحقيق التكامل بين نظام تكاليف النشاط ونظام محاسبة المسئولية ،الاربعاء 10اكتوبر 2007م موقع إلكتروني:
http://www.aazs.net/t166-topic?highlight=%CA%DF%C7%E1%ED%DD

الأنشطة هي التي تسبب نشوء تكاليف الصنع المساندة . وبما أن الأنشطة هي التي تسبب نشوء التكاليف، فإن ربط الموارد بالأنشطة المستهلكة لهذه الموارد يقدم آلية أفضل لفهم طبيعة نشوء التكاليف والرقابة عليها. إن تحليل أعمال المنظمة على شكل مجموعة من الأنشطة ودراسة العلاقات فيما بين هذه الأنشطة يساعد في تحديد الأهمية النسبية لهذه الأنشطة لإتمام عمليات الإنتاج والبيع، كما يساعد في تحديد الطاقة المتاحة والمطلوبة من كل نشاط من الأنشطة، مما يساعد في تحديد الموارد التي يجب تخصيصها على هذه الأنشطة من أجل تحقيق أهداف المنظمة[1]

يرى أن المرحلة الحاسمة في إدارة ورقابة تكاليف الصنع المساندة تتمثل في تطوير نموذج يمكن من خلاله التعرف على القوى المحركة لهذه التكاليف ، يفرض أن الذي يحرك هذه التكاليف ويسبب حدوثها ليس حجم الإنتاج وإنما العمليات والأنشطة المساندة مثل عمليات الإمداد وعمليات الجودة وعمليات الحصول على المعلومات. لذلك تصنف الأنشطة بحسب الهدف من النشاط. يطلق على هذه العوامل المحركة "محركات تكاليف النشاط"، لأن حجم المحرك في كل نشاط هو الذي يحدد تكاليف النشاط، حيث يرتبط المستهلك من مورد معين مرن مع مستوى تشغيل النشاط، فمثلا يتعلق حجم الكمية المستخدمة من الوقود والزيوت بعدد ساعات عمل الآلة، كما تتعلق مصاريف إعداد وتهيئة الآلات بعدد مرات الإعداد والمدة الزمنية لكل عملية إعداد، كما تتعلق تكاليف التصميم الفني للمنتج بعدد التصميمات المنفذة والزمن الذي يحتاجه إعداد كل تصميم، كما تتعلق تكاليف قسم النقل بالكميات التي تم نقلها. يطلق على هذه المقاييس محركات تكلفة النشاط لأن تكاليف الأنشطة تتحرك تزايداً أو تناقصاً مع التغيير في هذه المقاييس مسببات نشوء التكاليف

محرك تكلفة النشاط هو وحدة قياس لتحديد المستوى أو الكميات التي ينجزها النشاط. أي أنه الكمية المنجزة من تنفيذ نشاط معين، وبالتالي فإن محرك تكلفة النشاط هو تعبير عن أسباب نشوء التكلفة في نشاط معين.

أما معدل محرك تكلفة النشاط فهو عبارة عن نسبة تكاليف الموارد من أجل تأمين أو تنفيذ نشاط معين إلى مستوى الطاقة الذي يمكن جعله متاحا بواسطة هذه الموارد.

[1] نفس المصدر

إن ربط التكاليف المساندة للإنتاج (التكاليف غير المباشرة) بالأنشطة التي تسببت في نشوء هذه التكاليف وفق هذا المفهوم يقدم إمكانية أفضل لإلغاء مفهوم التكاليف غير المباشرة، فما يمكن أن يكون غير مباشر بالنسبة لوحدة المنتج يمكن أن يكون تكاليف مباشرة لأنشطة متعلقة بأمر الإنتاج، وما يعد تكاليف غير مباشرة لأمر الإنتاج يمكن أن يعد تكاليف مباشرة لأنشطة عملية الإنتاج بشكل عام، وأخيرا فإن ما يعد تكاليف غير مباشرة لعملية الإنتاج يكون تكاليف مباشرة للأنشطة التي تخدم المنظمة بشكل عام[1]

يتطلب تنفيذ الأنشطة كماً من الموارد مثل المواد والتجهيزات واليد العاملة. إن الحصول على هذه الموارد واستخدامها يؤدي إلى نشوء التكاليف التي تقوم المحاسبة بقياسها. من هنا تنشأ علاقة ارتباط قوية بين وجود النشاط ومستوى النشاط والتكاليف، تساعد علاقة الارتباط هذه على فهم أفضل لأسباب نشوء التكاليف وإمكانية تخفيضها مما ينعكس على تكلفة المنتجات. إن نظام تكاليف الأنشطة يقوم على تتبع أثر التكاليف من الموارد (عمال ، مواد ، الآلات وبقية التجهيزات) إلى الأنشطة والعمليات ضمن المنظمة وصولا إلى تكلفة منتج معين أو خدمة أو عميل. إنها تحتوي على التكاليف الاستراتيجية للمنتجات والعملاء. يمكن تقدير وتخطيط التكاليف الاستراتيجية للمنتجات أو الخدمات أو العملاء أو الوحدات التنظيمية، مما يمكن الإدارة العليا من فهم وتقويم المستويات المختلفة من المنظمة وهرمها التنظيمي.

إن التكاليف ترتبط بالطاقة التي يتوقع أن تحتاج إليها المنظمة، لأن المنظمة تقوم بتخصيص الموارد بناءً على الطاقة التي تتوقع أن تحتاج إليها، وبالتالي فإذا كانت الطاقة المتاحة أكبر من الطاقة المستهلكة فإن ذلك يقود إلى ارتفاع التكلفة. أما إذا زاد الطلب على الطاقة عن المتاح منها فان المنظمة بحاجة إلى تخصيص موارد إضافية لتزيد حجم الطاقة المتاحة ، مما يزيد من حجم التكاليف. لذلك يكون الوضع الأمثل عندما يتساوى الطلب على الطاقة مع المتاح من هذه الطاقة، وهذا ما يطلق عليه التكلفة العادية للوحدة وهي تساوي إلى التكاليف المنتظمة للطاقة المتاحة مقسومةً على عدد وحدات الطاقة المتاحة عند هذا الحد من التكاليف. وبالتالي فان التكلفة العادية لوحدة النشاط هي مقياس متوسط تكلفة الوحدة عندما يكون النشاط متغيراً بشكل كامل. لذلك تعد التكلفة العادية الأساس

[1] نفس المصدر

في تحديد السعر على الأمد الطويل وبالتالي فإن تكلفة النشاط يجب أن تعرف على أنها التكاليف المنتظمة اللازمة لتأمين موارد النشاط اللازمة للوصول إلى مستوى الطاقة الإنتاجية المخططة.

تمثل عدد وحدات محرك تكلفة النشاط الطاقة المتاحة من النشاط عند هذا الحد من الموارد المخصصة له. وبما أن المنظمات تقوم بتخصيص الموارد للأنشطة المختلفة قبل معرفة الطلب الفعلي على هذه الموارد ، فإن تكلفة تقديم هذه الموارد سوف تتحملها الأنشطة سواء تم استخدام هذه الموارد بشكل كامل أم لا، إن تكاليف هذه الموارد مثل العمل المباشر والطاقة الإنتاجية للآلات والإيجار والتأمين سوف تأخذ شكل التكاليف الثابتة طالما لم يتجاوز حجم الطاقة المستخدمة حدود الطاقة المتاحة. بينما يرتبط عرض بعض الموارد المرنة مباشرة بمستوى الإنتاج مثل المواد الأولية والطاقة الكهربائية فهي تقابل بدقة الطلب على هذه الموارد لذلك تعد تكاليف متغيرة. ويمكن تفسير سلوك العديد من عناصر التكلفة في الأمد القصير الأجل وفق مدخل مرونة الموارد. فالأنشطة التي تكون تكاليف الموارد المخصصة لها مرنة في المدى القصير أو المتوسط تصنف بأنها تكاليف متغيرة، أما تكاليف الموارد التي لا يمكن تعديلها إلا في الأمد الطويل الأجل فإنها تصنف ضمن التكاليف الثابتة.[1]

إن البيانات حول الوقت الضائع وتكلفته لكل نشاط من الأنشطة لا تظهر في قائمة الدخل التقليدية، بالرغم من أهميتها للإدارة في تتبع ورقابة هذه التكاليف من أجل استخدامها في قرارات تحديد عدد العاملين في كل نشاط وطلبات العملاء التي يمكن قبولهايترتب على ذلك أنه يجب ، لأغراض اتخاذ القرارات، إعداد قوائم التكاليف على أساس التكلفة العادية بغض النظر عن أثر نسبة استغلال الطاقة على معدل محرك تكلفة النشاط، أما الإنفاق الإجمالي فيتم عرضه ضمن القوائم المالية التقليدية. إذ أنه من غير المعقول رفع تكلفة الوحدة الواحدة في فترات الكساد وتخفيض تكلفة الوحدة الواحدة في فترات الرواج.

يقوم نظام تكاليف الأنشطة بتجميع التكاليف المتعلقة بالأنشطة التي يمكن أن تشمل العديد من مراكز المسؤولية والتكلفة، فمثلا يتطلب حساب تكلفة طلبية عميل جديد من تركيب خط هاتف تحديد تكلفة تنفيذ هذه الطلبية في العديد من الأقسام، قسم خدمة العملاء، قسم التخطيط، القسم الفني، قسم إعداد الفواتير، وقسم المحاسبة.

[1] نفس المصدر

إن ما يميز نظام تكاليف الأنشطة، ليس فقط شمولية النظرة إلى حوامل التكلفة، وإنما اعتماده في حساب تكلفة حوامل التكلفة على المعدلات المعيارية التقديرية، وليس على التكاليف الفعلية، عند تتبعه لتكلفة تنفيذ الأنشطة والعمليات، وهذه المعدلات تحسب كما هو واضح على أساس الطاقة المتاحة القصوى المخططة وليس على أساس الطاقة المستغلة فعليا في وقت تنفيذ النشاط، لأن تذبذب كميات النشاط سوف ينعكس على تكاليف المنتجات والعملاء، مما يشوه مقياس الكفاءة الداخلية للنشاط، لذلك لا يوجد مبرر إلى عمليات تحديث مباشرة وفورية في نظام تكاليف الأنشطة وذلك لأن هذه المعدلات تبقى ثابتة على الأمد القصير.

أما من حيث دقة البيانات التي تشكل مدخلات نظام تكاليف الأنشطة فإنه ليس من الضروري أن تكون هذه البيانات دقيقة بنسبة 100%. فالمدير يمكنه صناعة قرارات جيدة.

كيفية تاثير تحقيق التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية على الرقابة في قاعدة البيانات

أن المشكلة الأساسية في تحقيق التكامل بين نظام محاسبة المسؤولية ونظام تكاليف الأنشطة ترتبط بشكل أساسي بالتأثير العشوائي للأحداث الاقتصادية. فإذا أمكن عزل التأثير العشوائي لكميات العمل المنجزة والإنفاق الفعلي، عندئذٍ يمكن الوصول إلى حل لمشاكل التكامل بين النظامين ضمن المنظمة، ويمكن تطوير حلول التكامل بين النظامين عبر استغلال إمكانيات نظم إدارة قواعد
البيانات الترابطية (Relational Database Management Systems)، حيث تتيح هذه النظم، ومرحلة (Database) الفصل بين مرحلتين في بناء نظم المعلومات، مرحلة بناء قاعدة البيانات تتضمن مرحلة بناء قاعدة البيانات (Application Programs). إعداد وتطوير برامج التطبيقات تحديد الكيانات المشاركة في النظام والصفات التي يجب ربطها بهذه الكيانات من أجل تصوير واقع المنظمة، أما برامج التطبيقات فتتضمن عمليات المعالجة التي يجب أن تتم على قيم الصفات المخزنة في قاعدة البيانات من أجل الوصول إلى النتائج التي يرغب المستفيدون من النظام في الوصول إليها.

انطلاقًا من هذه الإمكانية يجب عند تصميم نظام معلومات التكاليف الفصل بين هاتين المرحلتين، ففي المرحلة الأولى مرحلة بناء قاعدة البيانات والتي سوف نطلق عليها في نظام.

والمرحلة الثانية والتي تتضمن " Basic Accounting ". معلومات التكاليف المحاسبة الأساسية عملية إعداد برامج التطبيقات والتي سوف نطلق عليها الحسابات التقويمية "Evaluating Accounts "[1].

المحاسبة الأساسية: Basic Accounting

يقصد بالمحاسبة الأساسية مرحلة تجميع وتسجيل مخزون البيانات التي تشكل مادة المعالجة في نظام معلومات التكاليف بشكل يِمكن من تقديم هذه البيانات التي يحتاج نظام معلومات التكاليف إليها للإجابة على كافة الاستفسارات التي يحتاجها المستخدمون. تتكون المحاسبة الأساسية من مجموعة من الروابط التي تصور الكيانات المشاركة والصفات المرتبطة بهذه الكيانات في نظام التكاليف . وبما أن الصفات المرتبطة بكيان ما غير محدودة لذلك يجب أن تتم عملية اختيار للصفات التي تلعب دوراً مهماً عند عمليات التقويم التي يخضع لها مخزون البيانات. ومن أجل جعل المحاسبة الأساسية قابلة للتقويم بشكل عام والإجابة على كافة الاستفسارات الممكنة، فإنه يجب عند تسجيل بيانات التكاليف في المحاسبة الأساسية الالتزام بالقواعد التالية:[2]

يجب أن تتضمن الحسابات الأساسية كل العمليات والأنشطة الهامة لعمليات التقويم اللاحقة. ويتم ضمان تحقيق هذا المتطلب عن طريق التوسع في تحديد الأنشطة والفعاليات التي تسبب نشوء التكاليف عوضا عن المفهوم التقليدي الذي يكتفي بتصنيف التكاليف إلى عناصر التكلفة ،ثم توزيع عناصر التكاليف على مراكز التكلفة ووحدات الإنتاج.

كل القيم يجب أن تسجل وتربط بذلك الكيان الذي يمكن من الوصول إليها . أي أنه يجب تسجيل القيم مع ذلك الكيان الذي يمكن التعرف إلى عنصر التكلفة معه كتكلفة مباشرة. وبالتالي فإن الحسابات الأساسية لا تحتوي على تكاليف غير مباشرة وفق المفهوم الجديد.

يجب أن تسجل كافة الصفات التي تخص الكيان والتي تعتبر هامة لعمليات التقويم لاحقا مثل الصفات النوعية والبعد الزمني للكيان والعلاقات بين الكيانات المختلفة الموجودة في الحسابات الأساسية. ويتم ذلك عبر مجموعة من البيانات التي تسجل بالإضافة إلى البيانات المالية، مثل

[1] د/ عبد الرازق محد قاسم مرجع سابق ص ص 58-59.
[2] المرجع السابق، ص59.

الكميات المستهلكة والزمن، نوعية الموارد (موارد مرنة أو موارد غير مرنة)، البعد الزمني لعنصر التكلفة.والعلاقة بين عنصر التكلفة ومحرك التكلفة.

لا يجوز دمج العناصر المتجانسة مع بعضها، إذا كانت هناك حاجة لها لعمليات التقويم لاحقا، فمثلاً يوجد نوع من المواد يستخدم في تصنيع عدة منتجات في مركز تكلفة محدد، فلا يجوز إثبات هذه المادة مع مركز التكلفة فقط، لأننا لا نستطيع معرفة نصيب كل منتج من المنتجات من هذه المادة.

لا يجوز توزيع قيم متجانسة إلا إذا كانت هناك إمكانية للوصول لهذه القيمة عن طريق تجميع القيم الموزعة بشكل عكسي. فلا يجوز توزيع نفقة إيجار المصنع على أقسام المصنع إلا إذا كانت عملية التوزيع تتم مثلا على أساس مساحة كل قسم وكانت مساحة كل قسم مخزنة في الرابطة.

يجب بناء محاسبة أساسية تتضمن المعطيات التخطيطية المعيارية في نظام معلومات التكاليف وبناء محاسبة أساسية تتضمن البيانات الفعلية عن الأحداث الاقتصادية التي جرت في المنظمة.

يعتمد نظام تخطيط التكاليف على المعلومات الفنية للإنتاج بالإضافة إلى معلومات نظام تخطيط الإنتاج وجدولته. لذلك يجب الانطلاق في تصميم وتشغيل نظم التكاليف التخطيطية من التكامل (Integration) بين كافة نظم المعلومات ضمن المنظمة. يدعم هذه المقولة أن البيانات التي تخزن وتعالج في نظام معلومات التكاليف هي في معظمها بيانات ثانوية (Secondary)، أي أنها ليست أولية (Original) ، مثل المواد الأولية اللازمة لإنتاج وحدة المنتج التي يتم تحديدها من حيث الكمية والمواصفات من قبل مصممي المنتج وتصاغ على شكل قائمة مواد ، وكذلك خطة العمل (Work Plan) الموزعة على مجموعة من العمليات الصناعية، والتي تتضمن نوع وزمن العمل البشري وعمل الآلات اللازمين لإنتاج وحدة المنتج في كل مرحلة من مراحل الإنتاج . وتعد هذه البيانات الأساس في تحديد معايير التكاليف الصناعية وتخطيط التكاليف والرقابة عليها لاحقاً سواء كان لأغراض محاسبة الأنشطة أو محاسبة المسؤولية . بالإضافة إلى معلومات أخرى حول الهرم التنظيمي وبنية مراكز التكلفة وطبيعة الأنشطة في المنظمة. ويتم التكامل تخطيطيا عبر ربط العمليات الموجودة في قاعدة البيانات من خلال أرقام تعريفية مرة بمركز المسؤولية ومرة أخرى بالنشاط الذي تنتمي إليه العملية المذكورة. وبذلك يمكن الاعتماد على قاعدة البيانات في تخطيط التكاليف على

مستوى مراكز المسؤولية ومرة ثانية في تقدير تكاليف الأنشطة وتخطيطها. أما بالنسبة للعمليات غير الإنتاجية مثل نشاط التصميم ونشاط تحويل الآلات ونشاط التخزين نشاط الشحن ..الخ، فتتم عملية ربط الموارد المخصصة لهذه الأنشطة مع الأنشطة عبر الخطة التنظيمية التي تقوم بتخصيص الموارد على الأنشطة ومراكز التكلفة مع تخزين كل المؤشرات الكمية والنوعية التي تساعد في العملية التخطيطية.

أما في إطار نظام التكاليف الفعلية المتعلقة بقياس وتقويم الموارد المستهلكة أثناء تنفيذ العملية الإنتاجية والتسويقية ضمن المنظمة ، فانه يمكن تحقيق قاعدة بيانات موحدة تخدم كلاً من نظام تكاليف الأنشطة ونظام محاسبة المسؤولية ، إذا تم في تصميم قاعدة البيانات (الحسابات الأساسية) مراعاة الاعتبارات التالية ، بهدف الوصول إلى حسابات أساسية تحقق الحياد والموضوعية[1]:

- الربط بين نظم محاسبة التكاليف والمستندات الأساسية:

يتم تخزين المستندات الأساسية في رابطتين تحتوي الرابطة الأولى على المعلومات العامة المتعلقة بالمستند، أما الرابطة الثانية فتتضمن محتوى المستند الحقيقي المتمثل في أسطر المستند. وسوف نوضح آلية تصميم روابط المستندات الأولية من خلال قسيمة سحب مواد أولية من المخازن إلى قسم الإنتاج، يتطلب توصيف الرابطة الأولى لقسيمة المواد الحقول التالية:

(رقم القسيمة، التاريخ ، رقم الشخص الذي طلب المواد).

أما توصيف محتويات قسيمة المواد فتتضمن أسطر قسيمة المواد، وبما أن القسيمة يمكن تحتوي على أكثر من سطر لذلك يتوجب إنشاء رابطة ثانية تدعى رابطة أسطر قسيمة المواد وتتضمن الحقول التالية:

(رقم القسيمة، رقم السطر، رقم المورد، التوصيف، وحدة القياس، الكمية، معدل التحميل ، رقم عنصر التكاليف ، رقم النشاط ،رقم مركز التكلفة، رقم المنتج ، رقم طلبية الإنتاج ،تاريخ بدء الاستفادة من النفقة ، تاريخ الانتهاء)

وهكذا بالنسبة لبقية المستندات، أما بالنسبة لبعض أنواع النفقات التي لا يمكن تصنيفها مع منتج معين فيكفي تصنيفها مع النشاط الذي تسبب في نشوئها في إطار الحسابات الأساسية، إذ أنه

[1] المرجع السابق ،ص 61.

من الممكن ربط كل مستند من المستندات مع نشاط محدد، وبالتالي يتم التخلي بشكل كامل عن عمليات التوزيع العشوائي لبعض عناصر التكلفة على المراكز المستفيدة أو المنتجات في (الحسابات الأساسية). وتستخدم هذه الحقول التعريفية مثل رقم النشاط أو رقم المنتج في تصنيف التكاليف على الأنشطة المستفيدة وعلى المنتجات المستفيدة ومراكز التكلفة المستفيدة.

الربط بين مستندات الإنفاق والمدة الزمنية للاستفادة من النفقة:

يشكل الحقلان تاريخ بدء الاستفادة وتاريخ الانتهاء مدخلا يمكن من عزل التأثير العشوائي للأحداث الاقتصادية وذلك عن طريق تصنيف النفقات وجعلها متضمنة في الحسابات التقويمية فقط إذا كانت الفترة مستفيدة فعلا من النفقة بغض النظر عن تاريخ دفع النفقة.

إثبات الكميات المستهلكة من الموارد بمعزل عن قيم هذه الكميات:

يجب تخزين الكميات المستهلكة والزمن المستهلك من الموارد بشكل مستقل عن عمليات تقويمها وفق الأسعار المختلفة حيث يسمح ذلك بإمكانيات تقويم مختلفة لعناصر الموارد المستخدمة ولعزل التغييرات في الأسعار في قياس كفاءة الأنشطة ومراكز التكلفة[1].

قياس إنجاز الأنشطة:

يتطلب تقويم فعالية الأنشطة المختلفة داخل نظام تكاليف الأنشطة، ربط التكاليف المستهلكة بالنتائج التي ينفذها النشاط، وبالتالي لابد من قياس وإثبات نتائج عمل الأنشطة عبر مؤشرات إنجاز (مقاييس) تعد معبرة بشكل جيد عن الفعالية الاقتصادية للنشاط. يمكن استخدام محركات التكلفة لقياس نتائج الأنشطة المختلفة، لأن محركات التكلفة هذه توصف درجة التشغيل لنشاط معين فهي تشكل نتائج هذا النشاط، لذلك يمكن استخدامها لقياس مستوى إنجاز الأنشطة المختلفة، وبالتالي تستخدم لبناء معدلات التحميل تكاليف الأنشطة المختلفة على حوامل التكلفة، لأن تحليل تكاليف الأنشطة يجب أن يمتد ليشمل العلاقة بين تكاليف النشاط والنتائج التي تقدمها الأنشطة.

ويجب المحافظة على هذه البيانات في الحسابات الأساسية دون عمليات دمج أو تلخيص لأغراض التقويم وإعداد التقارير. ومن الأمثلة على البيانات التي تجمع في الحسابات الأساسية بيانات

[1] المرجع السابق ،ص 63.

توصيف الأنشطة المختلفة، وكذلك العلاقات بين هذه الأنشطة والتكاليف النوعية وكذلك العلاقات بين الأنشطة والنتائج، وبالتالي فإن عمليات الحسابات التقويمية لا تغير من محتوى البيانات المخزنة.

الحسابات التقويمية والتقارير الرقابية:

فهي عبارة عن مجموعة من برامج التطبيقات التي تتم على البيانات المخزنة في الحسابات الأساسية بغرض إعداد التقارير وتقديمها بالشكل الذي يلائم المستخدمين، مثل حساب تكلفة الوحدة بغرض تقويم المخزون، حساب الانحرافات ، حساب تكلفة الوحدة من المنتج لأغراض التسعير، تحديد تكاليف أمر الإنتاج ، تحديد الحجم الأمثل لأمر الإنتاج من عمليات التقويم التي تتم على البيانات التكاليفية، وكل العمليات الأخرى التي تهدف إلى إنتاج معلومات من قاعدة البيانات المتمثلة في المحاسبة الأساسية. ولذلك فإن عمليات المعالجة التي تتم في الحسابات الخاصة لا يجوز أن تؤدي إلى تغيير محتوى المحاسبة الأساسية من أجل ضمان نزاهة البيانات. إنها عبارة عن برامج تطبيقات تعمل على الوصول إلى البيانات المخزنة في الحسابات الأساسية وتعمل على تجميعها وتلخصيها وترتيبها بحسب الغرض من استخدامها من قبل المستفيدين .

تعد بمثابة برامج التطبيقات (Application Programs) التي تعمل على تلخيص وترتيب وتصنيف البيانات المخزنة في قاعدة البيانات لتقدم بالشكل والأسلوب الذي يلائم المستخدم بحسب المشكلة التي تواجهه من دون أن تغير في محتوى قاعدة البيانات .

وبالتالي تتمثل المشكلة في هذه الحالة في تحديد القيم التي يجب أن تدخل في نموذج اتخاذ القرار وليس في تخزين البيانات في قاعدة البيانات.

ويتفق هذا المدخل مع مدخل الأحداث الذي اقترحه سورتر (Sorter, 1969, pp.13) حيث يقول :

"Instead of producing input values for unknown and perhaps unknowable decision models directly, accounting provides information about relevant economic events that allows individual users to generate their own input values for their own individual decision models"[1]

ويرى الباحث أن كل من نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية يكملان بعضهما البعض حيث نجد أن محاسبة تكاليف النشاط تعمل على تخصيص وتوزيع التكاليف

[1] المرجع السابق ،ص 65.

الغير مباشرة على المنتجات المختلفة في ضوء وجود علاقة السبب والنتيجة أي أن نظام التكلفة على اساس النشاط يركز جل إهتمامه على القياس وتحديد تكلفة الوحدة بدقة، ويتجاهل هذا النموذج حجم الموارد والطاقات المتاحة للأنشطة المختلفة وما تنطوي عليه من طاقات غير مستقلة ووجود نقاط إختناق وإنخفاض مستوى الجودة وإرتفاع مستوى مخزون تحت التشغيل.

وهذا يعني إخفاق نموذج التكلفة حسب النشاط في تحقيق أقصى مستوى إنتاجية ممكن في ظل الموارد والطاقات المتاحة للأنشطة المختلفة والتي يمكن أن تتم عن طريق الإدارة الجديدة لنقاط الإختناق للوصول إلى مستوى النشاط الذي تعتبر عنده الطاقات غير المستغلة في أدنى مستوى لها بالإضافة إلى الإهتمام بتكلفة العمل المباشر وإعتباره أحد بنود التكاليف المستغلة.

وبالنظر إلى محاسبة المسئولية نجد أن أنها قد تلافت كثير من نواحي القصور التي يعاني منها نظام التكلفة على أساس النشاط حيث يركز نظام محاسبة المسئولية جل إهتمامه على الرقابة عن طريق تحديد مراكز المسئولية وتحديد شخص مسئول عن كل مركز وله معايير للتكلفة يجب أن لا يتخطاها ومعايير للإيرادات يجب عليها تحقيقها وإستثماراتها المتاحة يجب أن تستغل إستغلالاً أمثل، وبتحديد معايير لمراكز المسئولية نكون قد تجاوزنا إشكالية إستغلال الطاقة بحيث يكون لدى مدير مركز المسئولية موارد محددة ونجاح مدير مركز المسئولية يحدد بالإستغلال الأمثل للطاقة المتاحة.

وفي محاولة مديري مراكز المسئولية لتعظيم ربحية مراكز المسئولية يقومون بإزالة نقاط الإختلاف عن طريق تحديد التكلفة المثلى والتي لا تؤدي إلى توقف العمل وفي نفس الوقت عدم وجود طاقة عاطلة.

وهذه العلاقة العكسية بين إزالة نقاط الإختلاف وعدم وجود طاقة عاطلة لها نقطة توازن هي النقطة التي تكون فيها التكلفة الكلية لمركز المسئولية في أدنى مستوياتها والموارد المتاحة في أعلى مستويات الكفاءة الإنتاجية.

وكذلك بتحديد معايير تقييم مراكز المسئولية والمحاسبة على الإنحرافات السلبية تشمل أيضاً المحاسبة عن تلك الإنحرافات المتعلقة بعدم مطابقة المواصفات.

وبهذا التكامل نكون قد إستفدنا من نظام التكلفة على أساس النشاط بما يمتاز به من مقدرة على حساب التكاليف بدقة في بيئة التصنيع الحديثة ونظام محاسبة المسئولية بما له من أدوات تساعد على الإستغلال الأمثل للطاقة وتحسين مستوى الجودة.

ويمكن التكامل بين كل من نظام التكلفة على أساس النشاط من تحقيق الأهداف الرقابية والأهداف المتعلقة بنتائج الأعمال إلى تعظيم الأرباح من خلال إمكانية تنفيذ الاستراتيجيات وكذلك التغلب على آثار الهيكل التنظيمي، فمثلاً يسهل على المنظمة تطبيق استراتيجية زيادة التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية حيث أن استراتيجية زيادة التكلفة تجعل المنتج أقل تكلفة بالاستفادة من نظام التكلفة على أساس النشاط بالتخصيص العادل للتكاليف غير المباشرة على المنتجات، ويفيد في سياسة التسعير، وكذلك في تخفيض التكاليف البيروقراطية المتعلقة بتكلفة الهيكل التنظيمي، حيث تستبعد كل التعقيدات التي لا تضيف قيمة للمنتج النهائي، وكذلك بما أن محاسبة المسئولية مرتبطة بالهيكل التنظيمي، فيتم تقسيم الهيكل إلى مراكز مسئولية فيكون على رأس كل مركز مسئول توضع له موازنة على أساس الأنشطة الخاصة بمركزه، ويكون مسئولاً عن تنفيذ هذه المسئولية عن الإنحرافات السلبية والحوافز المتوقعة عن الإنحرافات الإيجابية تؤدي إلى جودة الرقابة وتعظيم الأرباح حسب افتراض الباحث.

وكذلك يمكن التكامل من تطبيق استراتيجية التمييز والتي تطلب تكلفة مرتفعة في الهيكل التنظيمي وظيفة المنتجات، ولكن التكامل يمكن من الرقابة على التكاليف وذلك أن التكلفة البيرقراطية يجب أن تضبط قيمة أعلى من تكلفتها حسب افتراض نظام التكلفة على أساس النشاط أو يتم حذف الأنشطة البيرقراطية غير المضيفة للقيمة.

وتمكن محاسبة المسئولية من توفير الحوافز على حسن الأداء إذا كانت عن طريق الثواب في حالة الإنحرافات الإيجابية أو العقاب في حالة الإنحرافات السلبية.

ولكن إذا دمجت الاستراتيجيات بين زيادة التكلفة والتميز يكون الأثر للتكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية واضحاً على الرقابة وتعظيم الأرباح وكذلك الحال في حالة تبني المؤسسة الاستراتيجية بالتركيز، وبهذا يفترض الباحث نتائج إجابته على الرقابة وتعظيم الأرباح من خلال التكامل المقترح.

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

يتناول الباحث في هذا الفصل تركيبة مجتمع البحث ونبذة تعريفية عنه وكذلك تحليل بيانات الدراسة التي تم جمعها إضافة إلى إختبار الفرضيات ومناقشة نتائج الدراسة مع ماتوصلت اليه الدراسات السابق وذلك من خلال المباحث التالية :

المبحث الأول: نبذة تعريفية عن مجتمع الدراسة

المبحث الثاني: تحليل بيانات الدراسة .

المبحث الثالث: إختبار فرضيات الدراسة .

المبحث الأول

نبذة تعريفية عن المنطقة الصناعية الخرطوم – بحري

تقع المنطقة الصناعية بحري في الناحية الشمالية الشرقية من مدينة الخرطوم بحري، ويحدها من الجنوب حي عمر المختار ، ومن الناحية الشمالية مزارع طيبة الأحامدة، ومن ناحية الشرق منطقة كافوري أما من ناحية الغرب فتحدها أحياء شمبات والصافية والمغتربيين[1].

تعتبر منطقة بحري الصناعية من أوائل المناطق الصناعية بالبلاد ، حيث شهدت ميلاد الصناعة السودانية الحديثة وهي من المناطق التي عاصرت التقنيين في مجالات الاستثمار الصناعي ومواكبة وتطور تلك القوانيين وتشريعاتها ، بدأت الصناعة بهذه المنطقة منذ زمن بعيد وبالتحديد في أربعينات القرن الماضي وتطورت عبر الحقب الزمنية إذ كانت في الخمسينات تركز على الصناعات في مجال المواد الغذائية ، وهي في فترة الستينات كان أكثر ما يميز المنطقة الصناعية ببحري صناعة النسيج ومطاحن الغلال ، أما فترة السبعينات والثمانينات فقد شهدت توسعاً وامتداد في الكثير من الصناعات المختلفة .

يمكن القول أن طفرة صناعية قد حدثت وبالذات في مجال صناعة الغزل والنسيج، البطاريات السائلة والجافة وصناعة البطاطين، كما أن حقبة التسعينات شهدت الكثير من قيام صناعات الأدوية وشهدت نهاية الحقبة قيام صناعات الأدوية وشهدت نهاية الحقبة قيام مطاحن الغلال العملاقة.

تتميز منطقة بحري الصناعية بالآتي:

- من أقدم وأعرق المناطق الصناعية بالبلاد.
- تحظى بخدمات صرف صحي معقولة.
- مستثمرة بها رؤوس أموال ضخمة.
- بها أكبر مطاحن للغلال بالبلاد (سيقا – ويتا).
- تتمتع بقدر لا بأس به من البنيات التحتية.
- بها أكبر طاقة صناعية بالبلاد.
- بها مصانع لا توجد في غيرها من المناطق الصناعية بالبلاد، مثال:
  - صناعة البطاريات الجافة (مصنع النيل الأبيض للبطاريات).
  - صناعة البطاطين (مصنع البطاطين الوطني).

[1] الادارة العامة للتخطيط والبحوث – التقرير الختامي للحصر الميداني لبيان معلومات المنطقة الصناعية بالخرطوم بحري،(الخرطوم ، 2003م) ، ص2.

- أطباق البلوسترين (مصنع أطباق البلوسترين).
- السراميك (مصنع سراميك أطلس).

تبلغ المساحة الكلية للمنطقة الصناعية بحري حوالي 4767488 متر مربع وعدد المنشآت القائمة بها 1022 منشأة، وتتكون المنطقة من تسعة مربعات صناعية تتفاوت في مساحتها وعددية المصانع التي بها ، والجدول رقم (4-1-1) يوضح إحصائية عدد القطاعات الصناعية بالمنطقة الصناعية بحري، وذلك كالاتي :

جدول رقم (1/1/4)

موقف القطاعات الصناعية الرئيسية بمنطقة بحري الصناعية عام 2003م

القطاع	عاملة	متوقفة	تحت التشييد	لم تبدأ الإنتاج	خالية	الإجمالي
الغذائيات	72	70	11	20	10	183
الغزل والنسيج	21	22	5	8	1	57
الكيماويات	72	28	21	18	19	158
المنتجات التعدينية غير المعدنية عدا البترول والفحم	23	18	3	4	2	50
المنتجات المعدنية والماكينات والمعدات	21	7	-	3	1	32
المنتجات المعدنية الأساسية	13	8	-	4	-	25
صناعة الورق ومنتجات الورق والطباعة والنشر	21	7	1	0	1	30
المنتجات الخشبية والحديدية	6	6	0	1	0	13
الإجمالي	249	166	41	58	34	548

المصدر : هيئة الاستثمار والصناعة- الإدارة العامة للتخطيط والبحوث ولاية الخرطوم 2002-2003م

من الجدول رقم **(1/1/4)** يتضح أن 45% من جملة المصانع تعمل وأن 30% هي المصانع المتوقفة عن الإنتاج . وتبلغ نسبة المصانع التي لم تبدأ الإنتاج بعد 11% والمصانع الخالية تبلغ نسبتها 6%، أما المصانع التي هي تحت التشييد فتبلغ نسبتها 8%، وهذا يعني أن هنال ضعفاً في الإقبال على الاستثمار في المجال الصناعي.

جدول رقم (2/1/4)

الموقف الحالي للقطاعات الصناعية الرئيسة بمنطقة بحري الصناعية عامة 2010م

م	القطاع	عاملة	متوقفة مؤقتا	متوقفة تماما	تحت التشييد	المجموع
1	الغذائيات	63	19	43	6	131
2	الغزل والنسيج	8	3	10	0	21
3	الملابس وصبغها	7	0	5	0	12
4	الجلود والحقائب والأحذية	8	0	6	0	14
5	المنتجات الخشبية	2	0	0	0	2
6	الورق	4	0	2	2	8
7	الطباعة ووسائط الإعلام	21	7	8	0	36
8	المنتحات الكيماوية	72	13	26	19	130
9	المنتجات المطاطية	3	2	3	0	8
10	مواد البناء	31	3	6	3	43
11	المعادن	0	0	1	1	2
12	منتجات المعادن	43	10	15	6	74
13	الالات	7	1	1	0	9
14	المعدات الكهربائية	8	0	0	1	9
15	الأثاثات	16	1	3	0	20
16	التبغ	2	0	0	0	2
المجموع		**295**	**59**	**129**	**38**	**521**

المصدر: وزارة الصناعة ولاية الخرطوم التقرير الختامي لمنطقة بحري الصناعية– 2010م

من الجدول رقم **(2/1/4)** يتضح أن 56% من جملة المصانع تعمل وأن 11% هي المصانع المتوقفة بينما نجد أن 25% متوقف تماما عن الإنتاج. وتبلغ نسبة المصانع التي لم تبدأ الإنتاج بعد (تحت التشييد)8% . وهذا ما يؤكد أن هناك ضعفا في الإقبال على الاستثمار في المجال الصناعي

بناءاً على نتائج بيانات الجدول رقم **(1/1/4)** والجدول رقم **(2/1/4)** مما يتوجب على وزارة الصناعة معالجة الأمر مع الجهات ذات الاختصاص .

جدول رقم (3/1/4)

الموقف الحالي للقطاعات الصناعية الرئيسة بمنطقة بحري الصناعية عام 2016م

الأنشطة الصناعية	مصانع بحري	مصانع الجيلي	العدد الكلي	النسبة المئوية الكلية
الصناعات الهندسية	378	12	390	%40
الصناعات الغذائية	157	-	157	%19
الصناعات الكيميائية	132	3	135	%16
الغزل والنسيج	26	-	26	%03
الجملة	693	15	708	

المصدر: وزارة الصناعة ولاية الخرطوم التقرير الختامي لمنطقة بحري الصناعية– 2016م

يتضح من الجدول **(3/1/4)** ان المنطقة الصناعية الخرطوم شمال تنقسم الي المنطقة الصناعية الخرطوم بحري وبها (693) مصنع عامل ، ومنطقة الجيلي الصناعية مكونة من (15) مصنع عامل ، وان مجتمع دراسة الباحث يتمثل في المصانع العاملة بالمنطقة الصناعية الخرطوم بحري ، حيث تعتبر من اكبر المناطق الصناعية بولاية الخرطوم وتضم العديد من القطاعات الصناعية والتي تم تصنيفها مؤخراً الي اربع قطاعات متمثلة في قطاع الصناعات الهندسية وقطاع الصناعات الغذائية ، قطاع الصناعات الكيماوية ، وقطاع صناعة الغزل والنسيج ، ويحتوي كل قطاع علي العديد من انواع الصناعة ، وذلك بدلاً من التصنيف المعتمد لسنة 2010م .

المنشآت الصناعية المتوقفة بمنطقة بحري الصناعية:

أصبحت ظاهرة المصانع المتوقفة بمنطقة بحري الصناعية ظاهرة واضحة للعيان ولا يمكن تجاوزها ولا بد من الوقوف عندها ومحاولة إيجاد الحلول الناجعة لها.

إن إغلاق المصانع ولفترات طويلة يشكل وضعا مقلقا على الاستثمار الصناعي والقطاع الاقتصادي بالبلاد وله مردوده السلبي الاقتصادي ، ونجد أن هذا التوقف باختصار يعني الآتي:

- طاقات مقيدة ومكبلة.
- رؤوس أموال مجمدة.
- موارد مهدرة في حين نحن في أشد الحاجة إليها (الأراضي).
- بنيات اساسية غير مستغلة .

نلاحظ ان عدد المصانع المتوقفة بمنطقة بحري الصناعية قد بلغت 166 من اصل 548 بالمنطقة الصناعية وذلك بنسبة 40%. ويمكن تصنيف المصانع المتوقفة الي مجموعتين، مجموعة توقفت منذ عشرات السنين وهذه تعتبر ميئوس منها وتحتاج الي قرارات حاسمة وشجاعة لتبدا العمل من جديد ، ومجموعة اخري تتارجح ما بين التشغيل والتوقف وهذه يمكن انقاذها بقلبل من التدابير والسياسات والمعينات.

كما يلاحظ ان بعض هذه المنشات بها مساحات شاسعة من الاراضي كما اصبح الكثير منها بؤرة للكثير من الممارسات الخاطئة نتيجة للسكن العشوائي .

مشاكل ومعوقات الصناعة بمنطقة بحري الصناعية:

من خلال استقراء واقع المنطقة الصناعية ببحري وعلي ضوء نتائج الحصر وجدت العديد من المشاكل والمعوقات التي يعاني منها قطاع الصناعات التحويلية بهذه المنطقة الصناعية المهمة.

1. البنيات والخدمات الاساسية : تقوم عليها التنمية عامة ومن امثلتها :

أ. الطاقة الكهربائية : وهي مشكلة مشتركة بين معظم القطاعات الصناعية فهي عصب الحياة والدينمو المحرك للنشاط الصناعي فهي لذلك تعتبر أول معوقات الإنتاج من حيث:

- عدم توفر الطاقة الكهربائية الكافية بالمنطقة الصناعية بحري .
- تذبذب التيار والقطع المبرمج والغير مبرمج يؤدي إلى خسائر كبيرة .
- التعرفة العالية تؤدي إلى رفع تكلفة المنتج النهائي .
- اللجوء إلى التوليد الذاتي يؤدي أيضاً إلى ارتفاع التكلفة إضافة إلى آثاره السالبة على البيئة .

ب. المحروقات : قلة الإمداد بالمود البترولية ، وارتفاع أسعارها من وقت لآخر يؤدي إلى ارتفاع تلكفة المنتج النهائي .

ج. الطرق : الطرق الفرعية والجانبية تحتاج إلى السفلتة والتعبيد ، وكذلك لابد من ردم الحفر التي بالقرب من المصانع والتي يجعل منها فصل الخريف بركاً ومستنقاعات .

د. البيئة والصرف الصحي : لابد من تأهيل الشبكة القائمة للصرف الصحي ، وكذلك لابد من معالجة مشكلة الأشجار والغابات التي تسد الشوارع ، وكذلك عدم إنارة الشوارع يجعل المنطقة في ظلام دامس ليلاً .

2. السكن العشوائي : نجده في داخل المصانع المشيدة وبالقطع الخالية والشوارع الجانبية ، مما يشكل هاجساً امنياً وصحياً .

3. التسويق : هنالك ضعف في منافسة المنتجات الصناعية الوطنية للمنتجات المستوردة المشابهة لها وذلك للأسباب الآتية :

- ارتفاع تكلفة الإنتاج.
- إغراق السوق بالمنتجات المشابهة المستوردة بطرق قانونية وغير قانونية .

4. قدم التكنولوجيا والماكينات : الكثير من المصانع يتعامل تكنولوجياً وخطوط إنتاج عفا عليها الدهر وتجاوزتها التكنولوجيا وليس هنالك اهتمام بعمليتي الإحلال والإبدال .

5. الإدارة : الكثير من المنشآت الصناعية تعاني من سوء الإدارة ولازالت الإدارة فيها تعتمد على العلاقات السرية ، والكثير من الإدارات تفتقد إلى التخطيط السليم والإشراف العلمي على عمليات الإدارة .

6. التمويل : إن صيغ التمويل في الجهاز المصرفي لم تكن في كثير من الأحيان في صالح القطاع الصناعي سواء من ناحية سعر الفائدة أو فترة السماح .

7. الرسوم : وهي متعددة قانونية وغير قانونية ، والضرائب والجهات المتحصلة أصبحت تمثل هاجساً للقطاع الصناعي وتثقل كاهله من ناحية مادية ومن ناحية التعنت في طريقة التحصيل والجباية .

8. تعدد التشريعات والقوانين ذات الصيغة الضرائبية والجبائية وعدم وجود الدراسات المتعمقة في الواقع الصناعي من قبل تلك التشريعات والقوانين .

9. عدم التكامل والترابط بين السياسات الاقتصادية والنقدية والمالية والسياسات الصناعية .

ويشير واقع الصناعة إلى أن هنالك بعض القطاعات تحقق نجاحات و تعمل على إستغلال نسبة مقدرة من طاقتها الإنتاجية المتاحة بينما تتعثر قطاعات أخرى تتصاعد فيها معدلات الطاقة العاطلة و

توقف بعضها تماما ، كل هذا نتيجة للتحديات التي تواجه القطاع الصناعي والمشاكل المختلفة التي تحول دون إنطلاق هذا القطاع وتوقف بعض المصانع وهي[1]. :-

1/ ضعف التمويل المتاح و إرتفاع تكلفته .

2/عدم توفر مدخلات الإنتاج الصناعي بالكميات والمواصفات المطلوبة والسعر المناسب عالمياً.

3/ الضرائب و الرسوم والجبايات المتعددة التي تضعف القدرة التنافسية للإنتاج الوطني.

4/ضعف البنيات الأساسية وعدم توفر العديد من الخدمات الضرورية في المناطق الصناعية.

5/ إرتفاع تكلفة مدخلات الإنتاج التي تحددها الدولة مثل الكهرباء ، المحروقات و سكر الصناعات و عدم توفير الإحتياجات المطلوبة بأسعار إقتصادية مقارنة بالدول المنافسة .

6/ إغراق الأسواق بالمنتجات المستوردة منخفضة التكلفة و رديئة الجودة.

7/ السياسة الخاصة لتصدير بعض المواد الخام التي تحتاجها الصناعة المحلية.

8/ عدم إستقرار السياسات التي لها أثر مباشر على التنمية الصناعية .

9/ التقاطع في الإختصاصات وعدم التنسيق بين الجهات المختصة و التدخل المستمر من الأجهزة الحكومية

10/ عدم الإلتزام بتطبيق المواصفات على المنتجات .

11/ أثر المشاكل الخاصة في توقف بعض المصانع التي تمد مصانع أخرى ببعض المدخلات أو المكونات

12/ عدم إعتراف سلطات الجمارك بالأسعار المقدمة في فواتير بالنسبة للواردات.

13/ عدم تطبيق الإمتيازات الجمركية الممنوحة بموجب قانون تشجيع الإستثمار بحجة أن هذا النشاط الصناعي الجديد غير مدرج بقوائم الجمارك .

14/ التحصيل المقدم لضريبة القيم المضافة مما يلقي على المنشأة الصناعية بأعباء تمويلة جديدة علماً بأن هذه الضريبة تحصل كضريبة مبيعات .

15/ عدم توفر الطاقة الكهربائية في بعض المناطق الصناعية الجديدة و إلزام المستثمرين الجدد بتحمل تكاليف المحولات و مد الشبكة لمصانعهم .

16/ عدم وجود أسس ومعايير موحدة لتقدير العوائد بين المحليات المختلفة .

---

[1] وزارة الصناعة والاستثمار – الادارة العامة للمناطق الصناعية ، ادارة منطقة بحري الصناعية ،تقري للحصر الميداني لبيان معلومات المنطقة الصناعية بالخرطوم بحري،(الخرطوم ، 2016م) ، ص ص 1-2 .

17/ تواصل عمل الشركات الحكومية و شبه الحكومية في العديد من المجالات و إنشاء الجديد منها مما يخلق تشوهات في السوق و يقود إلى منافسة غير متكافئة .

المشاكل الصحية والامنية:

1- شبكة المياه تحتاج لتغيير كامل نسبة للكسور المتكررة التي اعاقت الحركة في كثير من الشوارع .

2- عدم وجود مركز تأمين للشرطة متكامل والمنطقة في حآجة ماسة له وبها مهددات امنية كثيرة مثل وجود كثير من السكن العشوائي حول وداخل المنطقة وكثافة اشجار المسكيت والتي أصبحت ملاذاً للمجرمين وعدم وجود إنارة كافية للشوارع الرئيسية.

3- عدم وجود شبكة مصارف سطحية مما يجعل حركة التنقل داخل الشوارع في فترة الخريف صعبة للغاية وبعض الأنشطة تتوقف تماما عن العمل خاصة مربع 1 للحرفيين ومربع 5 ومربع 6 .

4- الجبايات المختلفة رسوم محلية + خدمات وعوائق + ضرائب وكيفية تحصيلها مما ادخل بعض رجال الأعمال وأصحاب الشركات والمصانع في صدامات مع الجهات المتحصلة وأحياناً تنتهي بالمحاكم.

5- الرعاية الصحية : لايوجد مستشفى او مركز صحي متكامل يقوم بمعالجة الحالات الطارئة بل هناك مركز صحي واحد يفتقد لأدني مقومات العلاج وتقديم الخدمة للمحتاجين ، وتمت زيارة اهذا المركز من قبل وزير الصحة ومعتمد محلية بحري لتأهيله وتم التبرع بمبلغ 300,000 جنيه سوداني لهذا الغرض ولكنها لم ترى النور بعد .

6- وحدة الدفاع المدني تحتاج لتأهيل كامل لأدوات السلامة ومواد الحريق المتطورة والآليات لمجابهة الأخطار الناتجة من الصناعة كالحريق وغيره .

7- الرسوم الجمركية وسعر الصرف ومشاكل الصادر.

مهام وإختصاصات الإدارة العامة للمناطق الصناعية :-

1. تمثل الإدارة العامة الكليات التنسيقية بين المناطق الصناعية و الجهات ذات الصلة و تتولى كافة الشؤون الإدارية .
2. تطبيق الأسس والضوابط لضمان صحة البيئة و الحفاظ على الأمن الصناعي بالتنسيق مع الجهات ذات الصلة .
3. الإطلاع على المستندات و السجلات الخاصة بالإنتاج و العمل على معالجة المعوقات التي تتعرض تنفيذ العملية الإنتاجية .
4. مراقبة إستقلال الإمتيارزات وفق الأغراض المصدقة لها .
5. القيام بالدراسات و الإحصاءات و التقارير التي تساعد على إتخاذ القرار .

6. حصد الأنشطة الصناعية المختلفة وتصنيفها و تحديد العامل منها و المتعطل و الأسباب .
7. رصد كمية الإنتاج ومعرفة إمكانية الصادر .
8. مسح واقع الخدمات المتوفرة .
9. القيام بمهام متابعة تنفيذ الخدمات و ضمان إستمراريتها .

المبحث الثاني

إجرآت الدراسة الميدانية

يستعرض الباحث في هذا المبحث اداة الدراسة الرئيسية المتمثلة في الإستبانة والبيانات التي تم جمعها بالإعتماد على الإستبانة والبيانات الديمغرافية الخاصة بعينة الدراسة وإختبارات الصدق والثبات عرض الخصائص الأساسية لإجابات المبحوثين على عبارات الإستبانة:

1/ أداة الدراسة:

بعد اطلاع الباحث على الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة، ومن أجل تحقيق اغراض هذه الدراسة والإجابة عن تساؤلاتها والتحقق من صحة فرضيتها، قام الباحث بتصميم أداة الدراسة المتمثلة في استبانة خاصة للتعرف على كيفية اتخاذ القرار في المنطقة الصناعية بحري وآلية تنفيذه ومستوى الأداء من خلال التنفيذ.

وقد تم اختيار الاستبانة أداة للدراسة لعدة أسباب من أهمها:

1. الحصول على بيانات لا يمكن الحصول عليها من مصادر أخرى كالسجلات الرسمية.
2. إمكانية استخدامها مع عينات كبيرة وواسعة.
3. تعطي المفحوص الفرصة للتفكير أثناء الإجابة عن الأسئلة.
4. سهولة ترتيب نتائج الاستبانة وتفسير بياناتها.

وصف وبناء أداة الدراسة:

تتكون أداة الدراسة من قسمين، القسم الأول احتوى على بعض المعلومات الديمغرافية والتي تنقسم حسب تصنيف العميل إلى قسمين: القسم الأول خاص بالمعلومات الديمغرافية وتشتمل على الآتي:

- العمر
- المؤهل التعليمي
- التخصص التعلمي
- المؤهل المهني
- المركز الوظيفي

- سنوات الخبرة

القسم الثاني من الدراسة يتكون من محاور الدراسة والتي اشتملت على ستة فرضيات، لقياس الدراسة من خلال المحاور المختلفة.

ترميز أداة الدراسة:

تم ترميز الاستجابات بالنسبة للعبارات على النحو التالي:

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
1	2	3	4	5

وتم أخذ متوسط الاستجابات لعبارات كل محور لقياس المحور

2/ عينة الدراسة:

تم سحب عينة الدراسة من داخل المجتمع بطريقة العينة العشوائية

جدول(1/2/4): يوضح توزيع الاستبانات

الاستبانات	عدد الاستمارات	النسبة
الموزعة	150	%100
المسترجعة	130	%86.67
المستبعدة	3	%2
المعتمدة	**127**	**%98**

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2016م.

القيمة المعنوية المعيارية للدراسة:

قام الباحث بتحديد القيمة المعنوية المعيارية للدراسة بـ (α=0.05)، وذلك حسب ما هو متعارف عليه في البحوث الاجتماعية.

المتوسط المعياري المرجح:

المتوسط المعياري المرجح هو القيمة التي تبدأ منها الاستجابة الإيجابية، عليه فإن كان متوسط العينة أكبر من المتوسط المرجح فإننا نعتبر أن الاستجابة إيجابية بشكل عام، أما إذا كانت أقل من المتوسط المعياري المرجح فإن الاستجابة تكون محايدة أو سلبية.

قام الباحث بحساب المتوسط المعياري المرجح على النحو التالي:

- بما أن الباحث يستخدم المقياس اللديكارتي الخماسي فإن قيمة الاستجابة تتراوح بين (1) و(5).

- عليه يكون المدى = أكبر قيمة – أصغر قيمة = 5 – 1 = 4.
- للحصول على طول الفئة يقوم الباحث بقسمة المدى على عدد الفئات

  = 4 ÷ 5 = 0.8
- عليه تكون بداية الفئة الأولى (1) وبداية الفئة الثانية (1 + 0.8=1.8) وبداية الفئة الثالثة (1 + 2 × 0.8 = 2.6)

جدول(2/2/4): فئات الاستجابات حسب المقياس الليكارتي الخماسي

الاستجابة	بداية الفئة	نهاية الفئة
(لا أوافق بشدة)	1.000	1.799
(لا أوافق)	1.800	2.599
(محايد)	2.600	3.400
(أوافق)	3.400	4.200
(أوافق بشدة)	4.200	5.000

المصدر: المصدر: : إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2016م.

المتوسط المعياري للمقياس الخماسي = 3.400

تقييم الإستجابة:

يعبر المتوسط عن استجابة المبحوث على المحور في شكل أرقام تحتاج إلى بعض التفسير، لذا قام الباحث بوضع جدول يحدد تقييم فئات الاستجابة بعد أن قام بتقسيمها إلى سبعة فئات، وذلك على النحو التالي:

- بما أن الباحث يستخدم المقياس الليكارتي الخماسي فإن قيمة الاستجابة تتراوح بين (1) و(5).
- عليه يكون المدى = أكبر قيمة – أصغر قيمة = 5 – 1 = 4.
- للحصول على طول الفئة يقوم الباحث بقسمة المدى على عدد الفئات (7) فئات للاستجابة عليه يكون طول الفئة (4 ÷ 7 = 0.571).
- عليه يكون تقسيم الفئات على النحو التالي:

جدول (3/2/4): فئات تقييم الاستجابة

الفرضية	بداية الفئة	نهاية الفئة
استجابة سلبية قوية	1.000	1.570
استجابة سلبية متوسطة	1.571	2.142
استجابة سلبية ضعيفة	2.143	2.713
استجابة محايدة	2.714	3.285
استجابة إيجابية ضعيفة	3.286	3.856
استجابة إيجابية متوسطة	3.857	4.428
استجابة إيجابية قوية	4.429	5.000

المصدر: المصدر: : إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2016م .

تقييم معامل الارتباط:

معامل الارتباط قيمة تتراوح ما بي (−1) و(1) يعبر عن مدى ارتباط متغيرين ببعضهما، فالقيمة السالبة تعبر عن أن الارتباط عكسي، بمعنى أنه عند زيادة المتغير (X1) فإن المتغير (X2) سينخفض، أما القيمة الموجبة تعبر عن أن الارتباط طردي بمعنى أنه عند زيادة المتغير (X1) فإن المتغير (X2) سيزيد، والاقتراب من القيمة (1) سواء كانت سالبة أو موجبة يعبر عن مدى قوة الارتباط كما أن الاقتراب من الصفر يعبر عن مدى ضعف الارتباط، تم تقسيم معامل الارتباط . من أجل التقييم . إلى سبعة فئات كما هو موضح في الجدول التالي(4−2−4)

جدول (4/2/4): تقييم قوة واتجاه الارتباط

بداية الفئة	نهاية الفئة	قوة واتجاه الارتباط
1.000-	0.715-	ارتباط عكسي قوي
0.714-	0.430-	ارتباط عكسي متوسط
0.429-	0.144-	ارتباط عكسي ضعيف
0.143-	0.142	ارتباط محايد

0.143	0.428	ارتباط طردي ضعيف
0.429	0.713	ارتباط طردي متوسط
0.714	1.000	ارتباط طردي قوي

المصدر: : إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2016م.

الاختبارات المستخدمة في الدراسة:

- **اختبار كولماقروف . سميرنوف للعينة الواحدة:**

الإجراء كولموجروف–سميرنوف هو اختبار يقارن التوزيع التراكمي المشاهد لمتغير ما مع توزيع إحصائي محدد، وقد يكون هذا التوزيع المحدد هو التوزيع الطبيعي أو توزيع بواسون أو التوزيع الأسي أو غيرها من التوزيعات الإحصائية المعروفة. يقوم الإجراء بإجراء المقارنة وتقديم الإحصاء (Kolmogorov-Smirnov Z) والذي يتم حسابه من أكبر الفروق (بالقيمة المطلقة) بين التوزيع التراكمي المشاهد لمتغير ما والتوزيع الإحصائي المحدد.

يقوم هذا الاختبار بتحديد احتمالية أن تكون المشاهدات أخذت من التوزيع الإحصائي المحدد ويقدم القيمة ((Asymp. Sig. (2-tailed)، وهي تمثل احتمال أن تكون المشاهدات أخذت من التوزيع الإحصائي المحدد للاختبار، كلما كانت القيمة الإحتمالية تقترب من الواحد الصحيح كان ذلك دالاً على أن المشاهدات تتبع التوزيع المحدد، وكلما اقتربت من الصفر كان ذلك دالاً على بعد العينة من التوزيع المحدد. وعموماً جرت العادة على اعتبار القيمة الاحتمالية ذات دلالة إحصائية إذا كانت أكبر من مستوى المعنوية والذي غالباً ما يكون (0.05)، بمعنى آخر إذا كانت القيمة الاحتمالية أكبر مستوى المعنوية فإنه يمكن قبول الفرضية القائلة بأن مشاهدات العينة تتبع للتوزيع الإحصائي المحدد في الاختبار.

- **معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha)**

ويقوم هذا الأسلوب على الاتساق الداخلي بين عناصر المقياس على أساس متوسط الارتباط بين البنود. وهذا هو الأسلوب الذي اتبعه الباحث.

- **اختبار (ت) للعينة الواحدة (One Sample T-Test):**

هو عبارة عن إجراء يستخدم في اختبار ما إذا كان المتوسط لمتغير معين يختلف عن قيمة معيارية معطاة.

حساب الإحصاء (t):

$$t = \frac{\bar{X} - u_0}{\frac{s}{\sqrt{n}}}$$

حيث:

$\bar{X}$ ≡ متوسط المتغير المراد اختباره. u_0 ≡ المتوسط المعياري.

s ≡ الانحراف المعياري n ≡ العدد الكلي للعينة t ≡ الإحصاء t

معادلة درجة الحرية:

$$v = n - 1$$

حيث n ≡ العدد الكلي للعينة. v ≡ درجات الحرية = (88)

بعد تحديد قيمة الإحصاء (t)، يقوم الباحث بمقارنة الإحصاء مع القيمة الجدولية لتوزيع القيم الحرجة لـ (t)، وهي في هذه الحالة (1.684)[1].

بما أن المطلوب معرفة مستوى معنوية الموافقة، فقد قام الباحث بإجراء هذا الاختبار من طرف واحد.

الاختبارات المبدئية لبيانات الدراسة:

اختبار الطبيعية:

في الجزء التالي تم اختبار ما إذا كانت البيانات تتبع توزيعاً طبيعياً أما لا وذلك باستخدام اختبار كولماقروف سميرنوف وكانت النتائج كما هو موضح في الجدول (4−**Error! No text of specified style in document.**−1):

جدول (5/2/4): نتيجة اختبار كولماقروف سميرنوف على فرضيات الدراسة

المحور	الإحصاء	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية
الفرضية الاولى	0.245	241	0.000
الفرضية الثانية	0.278	241	0.000
الفرضية الثالثة	0.290	241	0.000

[1] مستخرجة من جدول القيم الحرجة لـ t

الفرضية الرابعة	0.276	241	0.000
الفرضية الخامسة	0.300	241	0.000
الفرضية السادسة	0.304	241	0.000

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2016م.

من الجدول أعلاه، وكما يتضح من خلال القيم الاحتمالية فإن محور الدراسة لم تكن تتبع توزيعاً طبيعياً، ولكن استناداً إلى نظرية النهاية المركزية، وبما أن حجم العينة أكبر من (30)، فيمكن استخدام الاختبارات المعلمية التي تخص المتوسط.

اختبار الصدق (Reliability):

تم اختبار صدق البيانات باستخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha)، حيث تم اخضاع عبارات المحاور كلاً على حدة لاختبار صدق المحور، وقد كانت النتيجة كما هو موضح في الجدول (4-**Error! No text of specified style in document.**-6):

جدول رقم (6/2/4) يوضح اختبار الصدق والثبات بمقياس ألفا كرنباخ

المحور	عدد العناصر	معامل ألفا
الفرضية الأولى	7	0.802
الفرضية الثانية	7	0.747
الفرضية الثالثة	7	0.839
الفرضية الرابعة	7	0.806
الفرضية الخامسة	7	0.813
الفرضية السادسة	7	0.811

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2016م.

عرض الخصائص الأساسية للعينة:

عرض خصائص البيانات الديمغرافية:

جدول : (7/2/4) توزيع أفراد العينة حسب خصائص البيانات الديمغرافية

صفة العميل	البيان	التكرار	النسبة
العمر	أقل من 30 سنة	42	%33.1
	من 31 – 40 سنة	58	%45.7
	من 41 – 50 سنة	21	%16.5
	من 50 سنة فأكثر	6	%4.7
	الجملة	127	%100
المؤهل العلمي	بكلاريوس	82	%64.6
	دبلوم عال	11	%8.7
	ماجستير	27	%21.3
	دكتوراه	4	%3.1
	اخرى	3	%2.4
	الجملة	127	%100
التخصص العلمي	تكاليف ومحاسبة إدارية	29	%22.8
	إقتصاد	6	%4.7
	إدارة أعمال	12	%9.4
	محاسبة	65	%51.2
	نظم معلومات محاسبية	1	%.8
	دراسات مصرفية	5	%3.9
	أخرى	9	%7.1
	الجملة	127	%100
المؤهل المهني	زمالة بريطانية	2	%1.6
	زمالة أمريكية	5	%3.9
	زمالة عربية	0	0
	زمالة سودانية	15	%11.8
	اخرى	105	%82.7
		127	%100
المركز الوظيفي	مدير عام	6	%4.7
	مدير مالي	5	%3.9
	مدير إداري	4	%3.1
	رئيس قسم التكاليف	8	%6.3
	محاسب تكاليف	14	%11.0
	محاسب مالي	55	%43.3

	مراجع داخلي	6	%4.7
	أخرى	29	%22.8
	الجملة	127	%100
سنوات الخبرة	5 سنوات فأقل	48	%37.8
	من 6 – 10 سنوات	47	%37
	من 11 – 15 سنة	20	%15.7
	من 16 – 20 سنة	9	%7.1
	من 21 – 25 سنة	2	%1.6
	25 سنة فأكثر	1	%.8
		127	%100

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2016م.

من الجدول **(7/2/4)**، يمكن ملاحظة الآتي:

- نسبة الأفراد تتمثل العمر من حجم العينة بنسبة 33.1% أقل من (30 سنة) ،أما من(31– 40 سنة) كانت 45.7% ، من (41 – 50 سنة) شكلت نسبة 16.5% ، أما (50 سنة فأكثر)، منه يتضح ان 66.95% من افراد تتجاوز أعمارهم 30 سنة مما يؤكد نضجهم وينعكس ذلك إيجابا على ارائهم حول عبارات الاستبانة.

- نسبة المؤهل العلمي تمثل بكلاريوس أكثر من نصف أفراد العينة، حيث بلغت 64.6% ، اما الدبلوم العالي 8.7% ، ماجستير 21.3% ، دكتوراه 3.1% ، اخرى 2.4%،يلاحظ ان أثر من 97% من افراد العينة حاصلين على شهادات أكاديمية بدرجة البكلاريوس على الأقل مما ينعكس على مقدرتهم على الإجابة على عبارات الإستبانة.
- توزيع الفئات حسب التخصص العلمي النسب التالي، حيث بلغت نسبة تكاليف ومحاسبة إدارية 22.8%، إقتصاد 4.7% ، إدرة أعمال 9.4%، محاسبة 51.2%، نظم معلومات0.8% ، دراسات مصرفية 3.9% ، أخرى 7.1%،يلاحظ ان نسبة 74% من افراد العينة تخصص محاسبة وتكاليف وهذا يعني ان تخصص افراد العينة يدل على مقدرتهم على الإجابة على عبارات الإستبانة.
- كان فئة المؤهل المهني تشكل أفراد العينة بنسبة زمالة بريطانية بلغت 1.6%، وكان نسبة الزمالة الأمريكية 3.9% ، الزمالة السودانية 11.8% ، اما اخرى82.7% ،يلاحظ ان 17% من حملة الزمالات المختلفة وهي نسبة معقولة تدل على وجود عدد معقول من حملة الزمالات المهنية وهذا يؤثر على إجابات الإستبانة.

- كان فئة المركز الوظيفي تشكل أفراد العينة بنسبة 4.7% مدير عام ، 3.9 مدير مالي ، مدير إداري 3.1% ، 6.3% رئيس قسم ، محاسب تكاليف 11% ، محاسب مالي 43.3% ، مراجع داخلي 7.4% ، أخرى 22.8%، يلاحظ أن 31.6% من افراد العينة يشغلون وظائف قيادية مما ينعكس على جودة بيانات الإستبانة.
- كان فئة سنوات الخبرة تشكل أفراد العينة بنسبة 5 سنوات فأقل 37.8% ، من (6 – 10 سنوات) 37% ، من (11 – 15 سنة) 15.7% ، من 16(– 20 سنة) 7.1% ، من (21 – 25 سنة) 1.6% ، (25 سنة فأكثر) 0.8% ، يلاحظ أن 41.2% من افراد العينة تزيد خبرتهم عن 10 سنوات ويمكن الإستدلال على مصداقية سنوات الخبرة بمؤشر العمر ونلاحظ تناسب فئات الأعمار مع الخبرة وتنعكس الخبرة على كفاءة افراد العينة في الإجابة على عبارات الإستبانة.

عرض خصائص المحاور:

الفرضية الأولى: يؤدي تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) الى زيادة فعالية الرقابة:

جدول رقم (8/2/4)استجابات أفراد العينة على عبارات الفرضية الأولى وبعض خصائصها الوصفية

العبارة		لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	المتوسط	الانحراف المعياري
يوفر نظام التكلفة على أساس النشاط معلومات عن تكلفة كل الانشطة في المنشأة مما يساعد على فعالية الرقابة على التكاليف	التكرار	56	68	1	2	0	1.60	0.594
	النسبة	%44.1	%53.5	%0.8	%1.6	%0.00	استجابة إيجابية قوية	تشتت ضعيف
استخدام مسببات تكلفة الانشطة كأساس لتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على الانشطة يعتبر اساس عادل لتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة ويساعد على فعالية الرقابة على التكاليف	التكرار	43	64	17	2	1	1.85	0.767
	النسبة	%33.9	%50.4	%13.4	%1.6	%0.8	استجابة إيجابية قوية	تشتت متوسط
استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط يؤدي الى سهولة تتبع تدفق التكاليف وربطها بأغراض التكلفة والرقابة عليها	التكرار	51	65	9	2	0	1.70	0.670
	النسبة	%40.2	%51.2	%7.1	%1.6	%0.000	استجابة إيجابية قوية	تشتت متوسط
استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط يساعد على تطبيق الموازنة المرنة وبالتالي تفعيل نظام الرقابة على التكاليف	التكرار	46	68	11	2	0	1.76	0.675
	النسبة	%36.2	%53.5	%8.7	%1.6	%0.000	استجابة إيجابية قوية	تشتت متوسط
استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط يساعد على فعالية الرقابة في حال تعدد المنتجات من خلال أوعية التكاليف بتجميع الانشطة المتجانسة	التكرار	52	49	22	2	2	1.84	0.877
	النسبة	%40.9	%38.6	%17.3	%1.6	%1.6	استجابة إيجابية قوية	تشتت متوسط
استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط يؤدي الى فعالية الرقابة في بيئة التصنيع الحديثة التي تتصف بحدة المنافسة	النسبة	44	64	17	2	0	1.82	0.717
	التكرار	%34.6	%50.4	%13.4	%1.6	%0.000	استجابة إيجابية قوية	تشتت متوسط
استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط يساعد على إعداد الموازنة التخطيطية على أساس النشاط وزيادة فعالية الرقابة	النسبة	43	68	14	2	0	1.80	0.691
	التكرار	%33.9	%53.5	%11	%1.6	%0.000	استجابة إيجابية قوية	تشتت متوسط

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2016م

من الجدول (8/2/4) يلاحظ ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الاولى من عينة الدراسة بلغت 97.6 % اوفق بشدة واوافق بينما الذين المحايدين 0.8% بينما الذين لايوافقون 1.6%، مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدرسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة . وايضاً من الجدول يلاحظ ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الثانية من عينة الدراسة بلغت 84.3% اوفق بشدة واوافق بينما الذين المحايدين 13.4% بينما الذين لايوافقون ولا يوافقون بشدة 2.4%، مما يرجح القرار

الإحصائي بقبول فرضية الدرسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة، اما بالنسبة للعبارة الثالثة فنجد ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الثالثة من عينة الدراسة بلغت 91.4%اوفق بشدة واوافق بينما المحايدين 7.1% ، بينما لايوافقون ولا يوافقون بشدة 1.6%، مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدرسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة ، اما بالنسبة للعبارة الرابعة فنجد ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الرابعة من عينة الدراسة بلغت 89.7% اوفق بشدة واوافق بينما المحايدين 8.7%، بينما لايوافقون ولا يوافقون بشدة 1.6% مما يرجح القرار الإحصائي رفض فرضية الدرسة وقبول العدم في حدود العبارة المذكورة ، اما بالنسبة للعبارة الخامسة فنجد ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الخامسة من عينة الدراسة بلغت 79.5% اوفق بشدة واوافق بينما المحايدين 17.3% ، بينما الذين لايوافقون ولا يوافقون بشدة 3.2%، مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدرسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة ، اما بالنسبة للعبارة الخامسة فنجد ان نسبة الذين يوافقون على العبارة السادسة من عينة الدراسة بلغت 85% اوفق بشدة واوافق بينما المحايدين 13.4% ، بينما الذين لايوافقون ولا يوافقون بشدة 1.6%، مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدرسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة ، اما بالنسبة للعبارة السابعة فنجد ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الخامسة من عينة الدراسة بلغت 87.4% اوفق بشدة واوافق بينما المحايدين 11% ، بينما الذين لايوافقون ولا يوافقون بشدة 1.6%، مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدرسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة.

الفرضية الثانية: تطبيق نظام محاسبة المسئولية يؤدي الى تفعيل نظام الرقابة على التكاليف :

جدول رقم (9/2/4) يوضح استجابات أفراد العينة على عبارات الفرضية الثانية وبعض خصائصها الوصفية

العبارة		لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	المتوسط	الانحراف المعياري
تقسيم المنشأة إلى مراكز مسئولية يساعد على تطبيق نظام رقابي فعال على عناصر التكاليف الخاصة بكل مركز	التكرار	67	53	5	2	0	1.54	0.652
	النسبة	%52.8	%41.7	%3.9	%1.6	%0.00	استجابة إيجابية قوية	تشتت ضعيف
اعتماد نظام اللامركزية في إعطاء مديري المراكز السلطات اللازمة للقيام بمسئولياتهم يساعد على فعالية الرقابة على التكاليف في القطاع الصناعي	التكرار	40	55	26	6	0	1.98	0.845
	النسبة	%31.5	%43.3	%20.5	%4.7	%0.00	استجابة إيجابية قوية	تشتت متوسط
تقسيم مراكز المسئولية الى مراكز تكلفة وإيراد يساعد على تحقيق فعالية الرقابة على عناصر التكلفة والايرادات في المنشأت الصناعية	التكرار	42	68	15	2	0	1.82	0.695
	النسبة	%33.1	%53.5	%11.8	%1.6	%0.000	استجابة إيجابية قوية	تشتت متوسط
تقسيم مراكز المسئولية الى مراكز ربحية وإستثمار يساعد على تحقيق فعالية الرقابة على عناصر الربحية وعلى الاستثمار في المنشأت الصناعية	التكرار	36	63	19	8	1	2.02	0.873
	النسبة	%28.3	%49.6	%15	%6.3	%0.8	استجابة إيجابية قوية	تشتت متوسط
تطبيق نظام محاسبة المسئولية يساعد على تطبيق مبداء الادارة بالاستثناء مما يؤدي الى فعالية الرقابة على التكلفة من خلال توفير الوقت الضائع	التكرار	33	69	18	6	1	2	0.816
	النسبة	%26	%54.3	%14.2	%4.7	%0.8	استجابة إيجابية قوية	تشتت متوسط
تطبيق نظام محاسبة المسئولية يساعد على مقارنة الاداء الفعلي بالاداء المخطط وتحديد انحرافات مركز المسئولية ومحاسبة إدارة المركز على الانحراف السلبي ومكافأتهعلى الانحراف الايجابي .	النسبة	41	74	9	3	0	1.80	0.671
	التكرار	%32.3	%58.3	%7.1	%2.1	%0.000	استجابة إيجابية قوية	تشتت متوسط
تطبيق نظام محاسبة المسئولية والذي يعتمد على نظام اللامركزية في الادارة يساعد على فعالية الرقابة في جميع المستويات الادارية	النسبة	31	63	26	6	1	2.08	0.841
	التكرار	%24.4	%49.6	%20.5	%4.7	%0.8	استجابة إيجابية قوية	تشتت متوسط

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2016م

من الجدول(9/2/4) يلاحظ ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الاولى من عينة الدراسة بلغت 94.5 % اوفق بشدة واوافق بينما الذين المحايدين 3.9% بينما الذين لايوافقون 1.6%، مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدرسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة . وايضاً من الجدول يلاحظ ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الثانية من عينة الدراسة بلغت 74.8% اوفق بشدة واوافق بينما الذين المحايدين 20.5% بينما الذين لايوافقون ولا يوافقون بشدة 4.7%، مما يرجح القرار

الإحصائي بقبول فرضية الدرسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة، اما بالنسبة للعبارة الثالثة فنجد ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الثالثة من عينة الدراسة بلغت 86.6%اوفق بشدة واوافق بينما المحايدين 11.8% ، بينما لايوافقون ولا يوافقون بشدة 1.6%، مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدرسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة ، اما بالنسبة للعبارة الرابعة فنجد ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الرابعة من عينة الدراسة بلغت 77.9% اوفق بشدة واوافق بينما المحايدين 15%، بينما لايوافقون ولا يوافقون بشدة 7.1% مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدرسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة ، اما بالنسبة للعبارة الخامسة فنجد ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الخامسة من عينة الدراسة بلغت 80.3% اوفق بشدة واوافق بينما المحايدين 14.2% ، بينما الذين لايوافقون ولا يوافقون بشدة 5.5%، مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدرسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة ، اما بالنسبة للعبارة الخامسة فنجد ان نسبة الذين يوافقون على العبارة السادسة من عينة الدراسة بلغت 90.6% اوفق بشدة واوافق بينما المحايدين 7.1% ، بينما الذين لايوافقون ولا يوافقون بشدة 2.1%، مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدرسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة ، اما بالنسبة للعبارة السابعة فنجد ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الخامسة من عينة الدراسة بلغت 74% اوفق بشدة واوافق بينما المحايدين 20.5% ، بينما الذين لايوافقون ولا يوافقون بشدة 5.5%، مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدرسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة.

الفرضية الثالثة : يؤدي تطبيق التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط ونظام محاسبة المسئولية الى فعالية الرقابة على التكاليف :

جدول رقم (10/2/4)يوضح استجابات أفراد العينة على عبارات الفرضية االثالثة وبعض خصائصها الوصفية

العبارة		لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	المتوسط	الانحراف المعياري
التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية يؤدي الى توفير معلومات عن الانشطة والاستفادة منها في تحديد مراكز المسئولية مما يؤدي الى زيادة فعالية الرقابة على التكاليف في القطاع الصناعي	التكرار	43	69	12	3	0	1.80	0.702
	النسبة	%33.9	%54.3	%9.4	%2.4	%0.00	استجابة إيجابية قوية	تشتت ضعيف
التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية يساعد في الرقابة من خلال إعداد الموازنات التخطيطية على اساس النشاط وتحديد المسئولية عن تنفيذها	التكرار	36	69	19	3	0	1.91	0.724
	النسبة	%28.3	%54.3	%15	%2.4	%0.000	استجابة إيجابية قوية	تشتت متوسط
تطبيق الموازنة التخطيطية على أساس الانشطة وتحديد المسئوليات يساعد على مقارنة الاداء الفعلي للانشطة ولمراكز المسئولية وبيان الانحرافات وتفعيل نظريات الدافعية والتحفيز	التكرار	42	61	20	3	1	1.90	0.805
	النسبة	%33.1	%48	%15.7	%2.4	%0.8	استجابة إيجابية قوية	تشتت متوسط
يساعد تطبيق التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية على فعالية الرقابة على التكلفة والايرادات من خلال التقسيم الى مراكز مسئولية ومراكز أنشطة للتكلفة والايرادات في المنشأت الصناعية	التكرار	39	65	14	8	1	1.95	0.862
	النسبة	%30.7	%51.2	%11	%6.3	%0.8	استجابة إيجابية قوية	تشتت متوسط
يساعد تطبيق التكامل بين التكلفة ومحاسبة المسئولية على فعالية الرقابة على الربحية والاستثمار من خلال التقسيم الى مراكز ربحية ومراكز أنشطة للربحية والإستثمار في المنشأت الصناعية	التكرار	33	70	18	6	0	1.98	0.771
	النسبة	%26	%55.1	%14.2	%4.7	%0.000	استجابة إيجابية قوية	تشتت متوسط
يسمح تطبيق التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية بالاستفادة من العلاقة التبادلية بين النظامين لتفعيل الرقابة على التكاليف في المنشأت الصناعية	النسبة	39	72	13	2	1	1.85	0.725
	التكرار	%30.7	%56.7	%10.2	%1.6	%0.8	استجابة إيجابية قوية	تشتت متوسط
يساعد تطبيق التكامل بين التكلفة ومحاسبة المسئولية على فعالية الرقابة على التكاليف في البيئة الحديثة من خلال متابعة تدقيق التكلفة داخل مراكز الانشطة والمسئولية وربطها بأغراض التكلفة	النسبة	40	69	15	3	0	1.85	0.714
	التكرار	%31.5	%54.3	%11.8	%2.4	%0.000	استجابة إيجابية قوية	تشتت متوسط

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2016م.

من الجدول(10/2/4) يلاحظ ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الاولى من عينة الدراسة بلغت 88.2 % اوفق بشدة واوافق بينما الذين المحايدين 9.4% بينما الذين لايوافقون 2.4%، مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدرسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة . وايضاً من الجدول يلاحظ ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الثانية من عينة الدراسة بلغت 82.6% اوفق بشدة واوافق بينما الذين المحايدين 15% بينما الذين لايوافقون ولا يوافقون بشدة 2.4%، مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدرسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة، اما بالنسبة للعبارة الثالثة فنجد ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الثالثة من عينة الدراسة بلغت 81.1%اوفق بشدة واوافق بينما المحايدين 15.7% ، بينما لايوافقون ولا يوافقون بشدة 3.2%، مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدرسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة ، اما بالنسبة للعبارة الرابعة فنجد ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الرابعة من عينة الدراسة بلغت 81.9% اوفق بشدة واوافق بينما المحايدين 11%، بينما لايوافقون ولا يوافقون بشدة 7.1% مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدرسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة ، اما بالنسبة للعبارة الخامسة فنجد ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الخامسة من عينة الدراسة بلغت 81.1% اوفق بشدة واوافق بينما المحايدين 14.2% ، بينما الذين لايوافقون ولا يوافقون بشدة 4.7%، مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدرسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة ، اما بالنسبة للعبارة الخامسة فنجد ان نسبة الذين يوافقون على العبارة السادسة من عينة الدراسة بلغت 87.4% اوفق بشدة واوافق بينما المحايدين 10.2% ، بينما الذين لايوافقون ولا يوافقون بشدة 2.4%، مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدرسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة ، اما بالنسبة للعبارة السابعة فنجد ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الخامسة من عينة الدراسة بلغت 85.8% اوفق بشدة واوافق بينما المحايدين 11.8% ، بينما الذين لايوافقون ولا يوافقون بشدة 2.4%، مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدرسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة.

الفرضية الرابعة: يؤدي تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) الى تعظيم ربحية المنشأة الصناعية :

جدول رقم (11/2/4)استجابات أفراد العينة على عبارات الفرضية الرابعة وبعض خصائصها الوصفية

العبارة		لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	المتوسط	الانحراف المعياري
يساعد تطبيق التكلفة على أساس النشاط على مواجهة حدة المنافسة في بيئة التصنيع الحديثة وتعظيم الارباح	التكرار	45	62	17	3	0	1.83	0.746
	النسبة	%35.4	%48.8	%13.4	%2.4	%0.00	استجابة إيجابية قوية	تشتت ضعيف
يؤدي تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط للتخصيص العادل للتكاليف على المنتجات و منع إهدار الموارد مما يعظم الربحية	التكرار	46	66	14	1	0	1.76	0.672
	النسبة	%36.2	%52	%11	%0.8	%0.000	استجابة إيجابية قوية	تشتت متوسط
استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط يؤدي الى سهولة تتبع تدفق التكاليف وربطها بأغراض التكلفة والرقابة عليها	التكرار	43	64	17	3	0	1.84	0.739
	النسبة	%33.9	%50.4	%13.4	%2.4	%0.000	استجابة إيجابية قوية	تشتت متوسط
تطبيق الموازنة التخطيطية على أساس الانشطة يؤدي الى دقة التقديرات المتعلقة بعناصر التكاليف وتساهم في تعظيم ربحية المنشأت الصناعية	التكرار	40	69	13	5	0	1.87	0.749
	النسبة	%31.5	%54.3	%10.3	%3.9	%0.000	استجابة إيجابية قوية	تشتت متوسط
يساعد تطبيق التكلفة على أساس النشاط في ترشيد قرارات التسعير والمزيج البيعي عن طريق التحديد الدقيق للتكلفة مما يعظم الربحية في المنشأت الصناعية	التكرار	42	72	11	2	0	1.79	0.662
	النسبة	%33.1	%56.7	%7.8	%1.6	%0.000	استجابة إيجابية قوية	تشتت متوسط
يساعد تطبيق التكلفة على أساس النشاط على بمتابعة تدقيق التكلفة وربطها بأغراض التكلفة بدقة مما يعظم الربحية في المنشأت الصناعية	النسبة	44	66	14	3	0	1.81	0.721
	التكرار	%34.6	%52	%11	%2.4	%0.000	استجابة إيجابية قوية	تشتت متوسط
تحقيق فعالية الرقابة على التكاليف عن طريق تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يؤدي الى تعظيم ربحية المنشأت الصناعية	النسبة	41	63	17	2	4	1.94	0.898
	التكرار	%32.3	%49.6	%13.4	%1.6	%3.1	استجابة إيجابية قوية	تشتت متوسط

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2016م.

من الجدول (11/2/4) يلاحظ ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الاولى من عينة الدراسة بلغت 84.2 % اوفق بشدة واوافق بينما الذين المحايدين 13.4% بينما الذين لايوافقون 2.4%، مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدرسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة . وايضاً من الجدول يلاحظ ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الثانية من عينة الدراسة بلغت 88.2% اوفق بشدة واوافق بينما الذين المحايدين 13.4% بينما الذين لايوافقون ولا يوافقون بشدة 0.8%، مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدرسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة، اما بالنسبة للعبارة الثالثة فنجد ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الثالثة من عينة الدراسة بلغت 84.3%اوفق بشدة واوافق بينما المحايدين 13.4% ، بينما لايوافقون ولا يوافقون بشدة 2.4%، مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدرسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة ، اما بالنسبة للعبارة الرابعة فنجد ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الرابعة من عينة الدراسة بلغت 85.8% اوفق بشدة واوافق بينما المحايدين 10.3%، بينما لايوافقون ولا يوافقون بشدة 3.9% مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدرسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة ، اما بالنسبة للعبارة الخامسة فنجد ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الخامسة من عينة الدراسة بلغت 89.8% اوفق بشدة واوافق بينما المحايدين 7.8% ، بينما الذين لايوافقون ولا يوافقون بشدة 1.6%، مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدرسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة ، اما بالنسبة للعبارة الخامسة فنجد ان نسبة الذين يوافقون على العبارة السادسة من عينة الدراسة بلغت 86.6% اوفق بشدة واوافق بينما المحايدين 11% ، بينما الذين لايوافقون ولا يوافقون بشدة 2.4%، مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدرسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة ، اما بالنسبة للعبارة السابعة فنجد ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الخامسة من عينة الدراسة بلغت 81.9% اوفق بشدة واوافق بينما المحايدين 13.4% ، بينما الذين لايوافقون ولا يوافقون بشدة 4.7%، مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدرسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة.

الفرضية الخامسة: تطبيق نظام محاسبة المسئولية يؤدي الى تعظيم الربحية في القطاع الصناعي السوداني :

جدول رقم (12/2/4) يوضح استجابات أفراد العينة على عبارات الفرضية الخامسة وبعض خصائصها الوصفية

العبارة		لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	المتوسط	الانحراف المعياري
تقسيم المنشأة الى مراكز ربحية يؤدي الى تحديد وحدة القرار والإنسجام بين أجزاء كل مركز مسئولية والسعي لتحقيق الخطة وبالتالي المساعدة في تعظيم ربحية المنشأت الصناعية	التكرار	38	73	12	3	1	1.87	0.739
	النسبة	%29.9	%57.3	%9.4	%2.4	%0.8	استجابة إيجابية قوية	تشتت ضعيف
تطبيق نظام اللامركزية في الادارة وتحديد مسئول واحد عن كل مركز مسئولية يساعد في تعظيم الربحية	التكرار	32	63	28	4	0	2.03	0.776
	النسبة	%25.2	%49.6	%22	%3.1	%0.000	استجابة إيجابية قوية	تشتت متوسط
يساعد تطبيق نظام محاسبة المسئولية في تقسيم عناصر التكاليف والايرادات الى عناصر خاصعة وغير خاضعة لرقابة ادارة مركز المسئولية وتكون الادارة مسئولة عن العناصر التي لرقابتها وتسعى لادارتها بأفضل الطرق مما يؤدي الى تعظيم الارباح	التكرار	36	67	20	4	0	1.94	0.753
	النسبة	%28.3	%52.8	%15.7	%3.1	%0.000	استجابة إيجابية قوية	تشتت متوسط
يساعد تطبيق النظام على تطبيق مبدأ الادارة بالإستثناء وبالتالي التركيز على نقاط الضعف الخاصة بكل مركز ومعالجتها مما يؤدي الى تعظيم ربحية المنشأت الصناعية	التكرار	35	67	20	4	1	1.97	0.796
	النسبة	%27.6	%52.8	%15.7	%3.1	%0.8	استجابة إيجابية قوية	تشتت متوسط
إستخدام أسعار التحويل للمنتجات بين مراكز المسئولية وهامش المسئولية بدلا من هامش الربحية يساعد في تقويم أداء المراكز ويحفز مدراء المراكز على مضاعفة الجهود ويشجع على تنفيذ المعايير الموضوعة للمراكز وتعظيم ربحية المركز مما يؤدي الى تعظيم ربحية المنشأت الصناعية	التكرار	31	62	28	5	1	2.08	0.832
	النسبة	%24.4	%48.8	%22	%3.9	%0.8	استجابة إيجابية قوية	تشتت متوسط
تطبيق نظام محاسبة المسئولية يقوم بوضع معايير تقييم الاداء لمراكز المسئولية ووضع نظام الحوافز على الانجاز مما يعظم الربحية	النسبة	41	68	13	5	0	1.86	0.753
	التكرار	%32.3	%53.3	%10.9	%3.9	%0.000	استجابة إيجابية قوية	تشتت متوسط
تطبيق نظام محاسبة المسئولية يمكن من تطبيق مبداء الادارة بالاستثناء ومعالجة نقاط الضعف في الوقت المناسب مما يؤدي الى تعظيم ربحية المنشأت الصناعية	النسبة	31	74	17	3	2	1.98	0.787
	التكرار	%24.4	%58.3	%13.4	%2.4	%1.6	استجابة إيجابية قوية	تشتت متوسط

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2016م

من الجدول(12/2/4) يلاحظ ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الاولى من عينة الدراسة بلغت 87.2 % اوفق بشدة واوافق بينما الذين المحايدين 9.4% بينما الذين لايوافقون 3.2%، مما يرجح

القرار الإحصائي بقبول فرضية الدرسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة . وايضاً من الجدول يلاحظ ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الثانية من عينة الدراسة بلغت 74.8% اوفق بشدة واوافق بينما الذين المحايدين 22% بينما الذين لايوافقون ولا يوافقون بشدة 3.1%، مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدرسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة، اما بالنسبة للعبارة الثالثة فنجد ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الثالثة من عينة الدراسة بلغت 81.1%اوفق بشدة واوافق بينما المحايدين 15.7% ، بينما لايوافقون ولا يوافقون بشدة 3.1%، مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدرسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة ، اما بالنسبة للعبارة الرابعة فنجد ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الرابعة من عينة الدراسة بلغت 80.4% اوفق بشدة واوافق بينما المحايدين 15.7%، بينما لايوافقون ولا يوافقون بشدة 3.9% مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدرسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة ، اما بالنسبة للعبارة الخامسة فنجد ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الخامسة من عينة الدراسة بلغت 73.2% اوفق بشدة واوافق بينما المحايدين 22% ، بينما الذين لايوافقون ولا يوافقون بشدة 4.7%، مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدرسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة ، اما بالنسبة للعبارة الخامسة فنجد ان نسبة الذين يوافقون على العبارة السادسة من عينة الدراسة بلغت 85.6% اوفق بشدة واوافق بينما المحايدين 10.9% ، بينما الذين لايوافقون ولا يوافقون بشدة 3.9%، مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدرسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة ، اما بالنسبة للعبارة السابعة فنجد ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الخامسة من عينة الدراسة بلغت 82.7% اوفق بشدة واوافق بينما المحايدين 13.4% ، بينما الذين لايوافقون ولا يوافقون بشدة 4%، مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدرسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة.

الفرضية السادسة : يؤدي تطبيق التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط ونظام محاسبة المسئولية الى تعظيم ربحية المنشأت الصناعية بالسودان .

جدول رقم (13/2/4) يوضح استجابات أفراد العينة على عبارات الفرضية االسادسة وبعض خصائصها الوصفية

العبارة		لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	المتوسط	الانحراف المعياري
يساعد التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط على إستخدام مراكز الانشطة كأساس لتحديد مراكز المسئولية والاستفادة من ميزات كل نظام لتفادي عيوب الاخر وتعظيم الارباح	التكرار	45	72	9	1	0	1.73	0.623
	النسبة	%35.4	%56.7	%7.1	%0.8	%0.00	استجابة إيجابية قوية	تشتت ضعيف
تطبيق التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية يسمح بدراسة سلسلة القيمة وإستبعاد الانشطة غير المضيفة للقيمة مما يؤدي إلى تخفيض تكاليف الانشطة وبالتالي تعظيم ربحية المنشأت الصناعية	التكرار	35	73	16	2	1	1.91	0.728
	النسبة	%29.1	%57.5	%12.6	%1.6	%0.8	استجابة إيجابية قوية	تشتت متوسط
تطبيق التكامل بين نظامي التكلفةعلى أساس النشاط ومحاسبة المسئولية يسمح عن طريق سلسلة القيمة وإستبعاد الانشطة غير المضيفة للقيمة مما يؤدي الى تخفيض تكاليف الانشطة وبالتاليتعظيم الربحية	التكرار	28	69	53	7	0	2.07	0.789
	النسبة	%22	%54.3	%18.1	%5.5	%0.000	استجابة إيجابية قوية	تشتت متوسط
يسمح تطبيق التكامل بين نظامي التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية بتطبيق الموازنة على أساس الانشطة وتحديد المسئولين عن تنفيذها وتشجيعهم على تنفيذها بإستخدام نظام الحوافز مما يؤدي الى تعظيم ربحية المنشأت الصناعية	التكرار	37	72	14	3	1	1.89	0.748
	النسبة	%29.1	%56.7	%11	%2.4	%0.8	استجابة إيجابية قوية	تشتت متوسط
يسمح تطبيق التكامل بين نظامي التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية بالاستفادة من ميزات نظام يساعد في دقة حساب التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة ونظام محاسبة المسئولية من خلال مايوفره من أدوات تسمح باستغلال الموارد وتحسين الجودة مما يؤدي الى تعظيم ربحية المنشأت الصناعية	التكرار	43	70	11	3	0	1.80	0.694
	النسبة	%33.9	%55.1	%7.8	%2.4	%0.000	استجابة إيجابية قوية	تشتت متوسط
يساعد تطبيق التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية على التقسيم لمراكز تكلفة ومراكز الايرادات والسعي لتخفيض التكلفة وزيادة الايرادات مما يعظم ربحية المنشأت الصناعية	النسبة	34	73	17	2	1	1.92	0.730
	التكرار	%26.8	%57.5	%13.4	%1.6	%0.8	استجابة إيجابية قوية	تشتت متوسط
يساعد تطبيق التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية على التقسيم لمراكز ربحية ومراكز إستثمار وإدارة مراكز الاستثمار بكفأة مما يعظم ربحية المنشأت الصناعية	النسبة	39	70	14	3	1	1.87	0.756
	التكرار	%30.7	%55.1	%11	%2.4	%0.8	استجابة إيجابية قوية	تشتت متوسط

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2016م.

من الجدول(13/2/4) يلاحظ ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الاولى من عينة الدراسة بلغت 92.1 % اوفق بشدة واوافق بينما الذين المحايدين 7.1% بينما الذين لايوافقون 0.8%، مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدرسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة . وايضاً من الجدول يلاحظ ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الثانية من عينة الدراسة بلغت 86.6% اوفق بشدة واوافق بينما الذين المحايدين 12.6% بينما الذين لايوافقون ولا يوافقون بشدة 2.4%، مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدرسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة، اما بالنسبة للعبارة الثالثة فنجد ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الثالثة من عينة الدراسة بلغت 76.3%اوفق بشدة واوافق بينما المحايدين 18.1% ، بينما لايوافقون ولا يوافقون بشدة 5.5%، مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدرسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة ، اما بالنسبة للعبارة الرابعة فنجد ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الرابعة من عينة الدراسة بلغت 85.8% اوفق بشدة واوافق بينما المحايدين 11%، بينما لايوافقون ولا يوافقون بشدة 3.2% مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدرسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة ، اما بالنسبة للعبارة الخامسة فنجد ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الخامسة من عينة الدراسة بلغت 89% اوفق بشدة واوافق بينما المحايدين 7.8% ، بينما الذين لايوافقون ولا يوافقون بشدة 2.4%، مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدرسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة ، اما بالنسبة للعبارة الخامسة فنجد ان نسبة الذين يوافقون على العبارة السادسة من عينة الدراسة بلغت 84.3% اوفق بشدة واوافق بينما المحايدين 13.4% ، بينما الذين لايوافقون ولا يوافقون بشدة 2.4%، مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدرسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة ، اما بالنسبة للعبارة السابعة فنجد ان نسبة الذين يوافقون على العبارة الخامسة من عينة الدراسة بلغت 85.8% اوفق بشدة واوافق بينما المحايدين 11% ، بينما الذين لايوافقون ولا يوافقون بشدة 3.2%، مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدرسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة.

المبحث الثالث

تحليل البيانات وإختبار الفرضيات

يستعرض الباحث في هذا المبحث إختبار فرضيات الدراسة والخصائص الوصفية المتعلقة بفرضيات الدراسة ونتائج إختبار (ت) وذلك كمايلي:

اختبار (ت) :

تم استخدام اختبار (ت) لاختبار نتيجة محاور الدراسة ومعرفة الدلالة الإحصائية لها.

تتلخص فكرة الاختبار في معرفة ما إذا كان هناك اختلاف بين متوسط استجابات المحور والمتوسط المعياري (3.4 في هذه الحالة)، وتقوم الفكرة على اختبار احتمالية أن يكون الاختلاف أقل من مستوى المعنوي (α=0.05)، فإذا كان كذلك فإننا نكون قد حصلنا على الدلالة الإحصائية على النتيجة توصلنا إليها. أما إذا كانت احتمالية أن يكون الاختلاف أكبر من مستوى المعنوية ففي هذه الحالة لا تكون لدينا دلالة على النتيجة التي تم التوصل إليها.

جدول رقم (1/3/4) الخصائص الوصفية لمحاور الفرضية الأولى

المحور	حجم العينة	المتوسط	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري
1.1	127	1.60	.594	.053
2.1	127	1.85	.767	.068
3.1	127	1.70	.670	.059
4.1	127	1.76	.675	.060
5.1	127	1.84	.877	.078
6 – 1	127	1.82	.717	.064
7 – 1	127	1.80	.691	.061

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2016م.

من الجدول **(1/3/4)**، نجد أن متوسطات المحاور كانت مرتفعة نسبيا ويمكن تصنيفها كاستجابات إيجابية متوسطة في حين كان تشتتها ضيقاً نسبياً.

جدول (2/3/4): نتيجة اختبار (ت) الفرضية الأولى :

المحور	إحصاء (ت)	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	متوسط الاختلاف	فترة ثقة 95%	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
1.1	30.304	126	0.000	1.598	1.49	1.70
2.1	27.182	126	0.000	1.850	1.72	1.99
3.1	28.590	126	0.000	1.701	1.58	1.82
4.1	29.309	126	0.000	1.756	1.64	1.87
5.1	23.684	126	0.000	1.843	1.69	2.00
6 – 1	28.575	126	0.000	1.819	1.69	1.94
7 – 1	29.428	126	0.000	1.803	1.68	1.92

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2016م.

يلاحظ من الجدول(2/3/4)، أن القيم الاحتمالية لكل محاور الدراسة كانت أقل من مستوى المعنوية المعياري (α=0.05)، كما أن فترة الثقة لا تحتوي على الصفر، عليه فإن محاور الدراسة ذات دلالة إحصائية.

جدول رقم(3/3/4) الخصائص الوصفية لمحاور الفرضية الثانية

المحور	حجم العينة	المتوسط	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري
1.2	127	1.54	.652	.058
2.2	127	1.98	.845	.075
3.2	127	1.82	.695	.062
4.**2**	127	2.02	.873	.077
5.**2**	127	2.00	.816	.072
6 – 2	127	1.80	.671	.060
7 – 2	127	2.08	.841	.075

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2016م.

من الجدول (3/3/4)، نجد أن متوسطات المحاور كانت مرتفعة نسبيا ويمكن تصنيفها كاستجابات إيجابية متوسطة في حين كان تشتتها ضيقاً نسبياً.

جدول (4/3/4):يوضح نتيجة اختبار (ت) الفرضية الثانية :

المحور	إحصاء (ت)	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	متوسط الاختلاف	فترة ثقة 95%	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
1.2	26.688	126	0.000	1.543	1.43	1.66
2.2	26.463	126	0.000	1.984	1.84	2.13
3.2	29.500	126	0.000	1.819	1.70	1.94
4.2	26.029	126	0.000	2.016	1.86	2.17
5.2	27.604	126	0.000	2.000	1.86	2.14
6 – 2	30.166	126	0.000	1.795	1.68	1.91
7 – 2	27.840	126	0.000	2.079	1.93	2.23

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2016م.

يلاحظ من الجدول**(4/3/4)**، أن القيم الاحتمالية لكل محاور الدراسة كانت أقل من مستوى المعنوية المعياري (α=0.05)، كما أن فترة الثقة لا تحتوي على الصفر، عليه فإن محاور الدراسة ذات دلالة إحصائية.

جدول رقم (5/3/4)الخصائص الوصفية لمحاور الفرضية الثالثة

المحور	حجم العينة	المتوسط	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري
1.3	127	1.80	.702	.062
2.3	127	1.91	.724	.064
3 .3	127	1.90	.805	.071
4.**3**	127	1.95	.862	.077
5.**3**	127	1.98	.771	.068
6 – 3	127	1.85	.725	.064
7 – 3	127	1.85	.714	.063

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2016م.

من الجدول (5/3/4)، نجد أن متوسطات المحاور كانت مرتفعة نسبيا ويمكن تصنيفها كاستجابات إيجابية متوسطة في حين كان تشتتها ضيقاً نسبياً.

جدول رقم .Error! No text of specified style in document**(6/3/4): نتيجة اختبار (ت) الفرضية الثالثة :**

المحور	إحصاء (ت)	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	متوسط الاختلاف	فترة ثقة 95%	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
1.3	28.950	126	0.000	1.803	1.68	1.93
2.3	29.783	126	0.000	1.913	1.79	2.04
3.3	26.563	126	0.000	1.898	1.76	2.04
4.3	25.517	126	0.000	1.953	1.80	2.10
5.3	28.882	126	0.000	1.976	1.84	2.11
6 – 3	28.778	126	0.000	1.850	1.72	1.98
7 – 3	29.223	126	0.000	1.850	1.73	1.98

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2016م.

يلاحظ من الجدول (6/3/4)، أن القيم الاحتمالية لكل محاور الدراسة كانت أقل من مستوى المعنوية المعياري (α=0.05)، كما أن فترة الثقة لا تحتوي على الصفر، عليه فإن محاور الدراسة ذات دلالة إحصائية.

جدول رقم (7/3/4) الخصائص الوصفية لمحاور الفرضية الرابعة

المحور	حجم العينة	المتوسط	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري
1.4	127	1.83	.746	.066
2.4	127	1.76	.672	.060
3.4	127	1.84	.739	.066
4.4	127	1.87	.749	.066
5.4	127	1.79	.662	.059
6 – 4	127	1.81	.721	.064
7 – 4	127	1.94	.898	.080

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2016م.

من الجدول (7/3/4)، نجد أن متوسطات المحاور كانت مرتفعة نسبيا ويمكن تصنيفها كاستجابات إيجابية متوسطة في حين كان تشتتها ضيقاً نسبياً.

جدول رقم (8/3/4): نتيجة اختبار (ت) الفرضية الرابعة :

المحور	إحصاء (ت)	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	متوسط الاختلاف	فترة ثقة 95%	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
1.4	27.583	126	0.000	1.827	1.70	1.96
2.4	29.575	126	0.000	1.764	1.65	1.88
3.4	28.090	126	0.000	1.843	1.71	1.97
4.4	28.070	126	0.000	1.866	1.73	2.00
5.4	30.416	126	0.000	1.787	1.67	1.90
6 – 4	28.314	126	0.000	1.811	1.68	1.94
7 – 4	24.322	126	0.000	1.937	1.78	2.09

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2016م.

يلاحظ من الجدول (8/3/4)، أن القيم الاحتمالية لكل محاور الدراسة كانت أقل من مستوى المعنوية المعياري (α=0.05)، كما أن فترة الثقة لا تحتوي على الصفر، عليه فإن محاور الدراسة ذات دلالة إحصائية.

جدول رقم (9/3/4) الخصائص الوصفية لمحاور الفرضية الخامسة

المحور	حجم العينة	المتوسط	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري
1.5	127	1.87	.739	.066
2.5	127	2.03	.776	.069
3.5	127	1.94	.753	.067
4.5	127	1.97	.796	.071
5.5	127	2.08	.832	.074
6 – 5	127	1.86	.753	.067
7 – 5	127	1.98	.787	.070

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2016م.

من الجدول (9/3/4)، نجد أن متوسطات المحاور كانت مرتفعة نسبيا ويمكن تصنيفها كاستجابات إيجابية متوسطة في حين كان تشتتها ضيقاً نسبياً.

جدول رقم (10/3/4) نتيجة اختبار (ت) الفرضية الخامسة :

المحور	إحصاء (ت)	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	متوسط الاختلاف	فترة ثقة 95%	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
1.5	28.476	126	0.000	1.866	1.74	2.00
2.5	29.502	126	0.000	2.031	1.90	2.17
3.5	28.979	126	0.000	1.937	1.80	2.07
4.5	27.863	126	0.000	1.969	1.83	2.11
5.5	28.158	126	0.000	2.079	1.93	2.22
6 – 5	27.810	126	0.000	1.858	1.73	1.99
7 – 5	28.427	126	0.000	1.984	1.85	2.12

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2016م.

يلاحظ من الجدول (10/3/4)، أن القيم الاحتمالية لكل محاور الدراسة كانت أقل من مستوى المعنوية المعياري (α=0.05)، كما أن فترة الثقة لا تحتوي على الصفر، عليه فإن محاور الدراسة ذات دلالة إحصائية.

جدول رقم (11/3/4) الخصائص الوصفية لمحاور الفرضية السادسة

المحور	حجم العينة	المتوسط	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري
1.6	127	1.73	.623	.055
2.6	127	1.91	.728	.065
3.6	127	2.07	.789	.070
4.**6**	127	1.89	.748	.066
5.**6**	127	1.80	.694	.062
6 – 6	127	1.92	.730	.065
7 – 6	127	1.87	.756	.067

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2016م

من الجدول (11/3/4)، نجد أن متوسطات المحاور كانت مرتفعة نسبيا ويمكن تصنيفها كاستجابات إيجابية متوسطة في حين كان تشتتها ضيقاً نسبياً.

جدول رقم (12/3/4): نتيجة اختبار (ت) الفرضية السادسة :

المحور	إحصاء (ت)	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	متوسط الاختلاف	فترة ثقة 95%	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
1.6	31.337	126	0.000	1.732	1.62	1.84
2.6	29.478	126	0.000	1.906	1.78	2.03
3.6	29.593	126	0.000	2.071	1.93	2.21
4.6	28.480	126	0.000	1.890	1.76	2.02
5.6	29.155	126	0.000	1.795	1.67	1.92
6 – 6	29.645	126	0.000	1.921	1.79	2.05
7 – 6	27.941	126	0.000	1.874	1.74	2.01

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2016م.

يلاحظ من الجدول (12/3/4)، أن القيم الاحتمالية لكل محاور الدراسة كانت أقل من مستوى المعنوية المعياري (α=0.05)، كما أن فترة الثقة لا تحتوي على الصفر، عليه فإن محاور الدراسة ذات دلالة إحصائية.

مماسبق يتضح اهمية التكامل بين نظامي التكلفة على أساس النشاط (ABC)ومحاسبة المسئولية حيث يساعد التكامل المنشآت الصناعية في تفعيل الرقابة على التكاليف وتدعيم تعظيم الأرباح في القطاع الصناعي في بئية الأعمال الحديثة التي تتسم بحدة المنافسة وتبنى القرارات والمزايا التنافسية على إستراتيجية ريادة التكلفة وذلك لصعوبة التحكم في الأسعار بسبب المنافسة ويرى البحث البدء بتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والإستفادة من تقسيم المنشآة إلى مراكز أنشطة في تحديد مراكز المسئولية .

اختبار الفرضية الأولى :

لإختبار وجود فروق ذات دلالة احصائية بين أعداد المبحوثين تم استخدام مربع كاي لدلالة الفروق بين الاجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية الأولى ، الجدول (13/3/4) يلخص نتائج الاختبار مربع كاي لهذه العبارات :

العبارة	مربع كآي	درجة الحرية	القيمة المعنوية
يوفر نظام التكلفة على أساس النشاط معلومات عن تكلفة كل الانشطة في المنشأة مما يساعد على فعالية الرقابة على التكاليف	**117.567**	3	0.000
استخدام مسببات تكلفة الانشطة كأساس لتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على الانشطة يعتبر اساس عادل لتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة ويساعد على فعالية الرقابة على التكاليف	**118.630**	4	0.00
استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط يؤدي الى سهولة تتبع تدفق التكاليف وربطها بأغراض التكلفة والرقابة عليها	**90.669**	3	0.000
استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط يساعد على تطبيق الموازنة المرنة وبالتالي تفعيل نظام الرقابة على التكاليف	**89.220**	3	0.000
استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط يساعد على فعالية الرقابة في حال تعدد المنتجات من خلال أوعية التكاليف بتجميع الانشطة المتجانسة	**93.354**	4	0.000
استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط يؤدي الى فعالية الرقابة في بيئة التصنيع الحديثة التي تتصف بحدة المنافسة	**72.213**	3	0.000
استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط يساعد على إعداد الموازنة التخطيطية على أساس النشاط وزيادة فعالية الرقابة	**83.173**	3	0.000
متوسط الفرضية الأولى	**93.732**	16	0.000

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2016م.

من الجدول أعلاه :

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة على ما جاء بالعبارة الأولى **(117.567)** عند مستوى معنوية (0.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (7.81) واعتماداً على ما ورد في الجدول (13/3/4) فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى معنوية (5%) بين اجابات أفراد العينة على أن **نظام التكلفة على أساس النشاط يوفر معلومات عن تكلفة كل الانشطة في المنشأة مما يساعد على فعالية الرقابة على التكاليف.**

بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة على ما جاء بالعبارة الثانية **(118.630)** عند مستوى معنوية (0.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (9.49) واعتماداً على ما ورد في الجدول (13/3/4) فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى (5%) بين اجابات أفراد العينة على أن **استخدام مسببات تكلفة الانشطة كأساس لتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على الانشطة يعتبر اساس عادل لتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة ويساعد على فعالية الرقابة على التكاليف .**

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة على ما جاء بالعبارة الثالثة **(90.669)** عند مستوى معنوية (0.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (7.81) واعتماداً على ما ورد في الجدول (13/3/4) فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى (5%) بين اجابات أفراد العينة على **استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط يؤدي الى سهولة تتبع تدفق التكاليف وربطها بأغراض التكلفة والرقابة عليها .**
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة على ما جاء بالعبارة الرابعة **(89.220)** عند مستوى معنوية (0.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (7.81) واعتماداً على ما ورد في الجدول (13/3/4) فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى (5%) بين اجابات أفراد العينة على أن **استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط يساعد على تطبيق الموازنة المرنة وبالتالي تفعيل نظام الرقابة على التكاليف .**
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة على ما جاء بالعبارة الخامسة **(93.354)** عند مستوى معنوية (0.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (9.49) واعتماداً على ما ورد في الجدول (13/3/4) فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى (5%) بين اجابات أفراد العينة على أن **استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط يساعد على فعالية الرقابة في حال تعدد المنتجات من خلال أوعية التكاليف بتجميع الانشطة المتجانسة .**

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة على ما جاء بالعبارة السادسة(**72.213**) عند مستوى معنوية (0.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (7.81) واعتماداً على ما ورد في الجدول (13/3/4) فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى (5%) بين اجابات أفراد العينة على أن **استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط يؤدي الى فعالية الرقابة في بيئة التصنيع الحديثة التي تتصف بحدة المنافسة .**
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة على ما جاء بالعبارة السابعة(**83.173**) عند مستوى معنوية (0.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (7.81) واعتماداً على ما ورد في الجدول (13/3/4) فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى (5%) بين اجابات أفراد العينة على أن **استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط يساعد على إعداد الموازنة التخطيطية على أساس النشاط وزيادة فعالية الرقابة .**

ولقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين اجابات عينة الدراسة على ما جاء في جميع عبارات الفرضية الأولى (**93.732**) و مستوى معنوية (0.000) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (16) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (26.30) واعتماداً على ما ورد في الجدول (13/3/4) فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى (5%) بين اجابات أفراد العينة على أنه يؤدي تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) الى زيادة فعالية الرقابة.

اختبار الفرضية الثانية :

لإختبار وجود فروق ذات دلالة احصائية بين أعداد المبحوثين تم استخدام مربع كاي لدلالة الفروق بين الاجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية الثانية ، الجدول (14/3/4) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات :

العبارة	مربع كآي	درجة الحرية	القيمة المعنوية
تقسيم المنشأة إلى مراكز مسئولية يساعد على تطبيق نظام رقابي فعال على عناصر التكاليف الخاصة بكل مركز	103.772	3	0.000
اعتماد نظام اللامركزية في إعطاء مديري المراكز السلطات اللازمة للقيام بمسئولياتهم يساعد على فعالية الرقابة على التكاليف في القطاع الصناعي	41.094	3	0.000
تقسيم مراكز المسئولية الى مراكز تكلفة وإيراد يساعد على تحقيق فعالية الرقابة على عناصر التكلفة والايرادات في المنشأت الصناعية	81.409	3	0.000
تقسيم مراكز المسئولية الى مراكز ربحية وإستثمار يساعد على تحقيق فعالية الرقابة على عناصر الربحية وعلى الاستثمار في المنشأت الصناعية	97.055	4	0.000
تطبيق نظام محاسبة المسئولية يساعد على تطبيق مبداء الادارة بالاستثناء مما يؤدي الى فعالية الرقابة على التكلفة من خلال توفير الوقت الضائع	117.528	4	0.000
تطبيق نظام محاسبة المسئولية يساعد على مقارنة الاداء الفعلي بالاداء المخطط وتحديد انحرافات مركز المسئولية ومحاسبة إدارة المركز على الانحراف السلبي ومكافأتهعلى الانحراف الايجابي.	101.252	3	0.000
تطبيق نظام محاسبة المسئولية والذي يعتمد على نظام اللامركزية في الادارة يساعد على فعالية الرقابة في جميع المستويات الادارية	95.165	4	0.000
متوسط الفرضية الثانية	54.299	14	0.000

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2016م.

من الجدول أعلاه :

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة على ما جاء بالعبارة الأولى (103.772) عند مستوى معنوية (0.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (7.81) واعتماداً على ما ورد في الجدول (14/3/4)فإن ذلك يشير الى وجود

فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى معنوية (5%) بين اجابات أفراد العينة على أن تقسيم المنشأة إلى مراكز مسئولية يساعد على تطبيق نظام رقابي فعال على عناصر التكاليف الخاصة بكل مركز .

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة على ما جاء بالعبارة الثانية (41.094) عند مستوى معنوية (0.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (7.81) واعتماداً على ما ورد في الجدول (14/3/4)فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى (5%) بين اجابات أفراد العينة على أن اعتماد نظام اللامركزية في إعطاء مديري المراكز السلطات اللازمة للقيام بمسئولياتهم يساعد على فعالية الرقابة على التكاليف في القطاع الصناعي .
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة على ما جاء بالعبارة الثالثة (81.409) عند مستوى معنوية (0.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (7.81) واعتماداً على ما ورد في الجدول (14/3/4)فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى (5%) بين اجابات أفراد العينة تقسيم مراكز المسئولية الى مراكز تكلفة وإيراد يساعد على تحقيق فعالية الرقابة على عناصر التكلفة والايرادات في المنشأت الصناعية .
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة على ما جاء بالعبارة الرابعة (97.055) عند مستوى معنوية (0.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (9.49) واعتماداً على ما ورد في الجدول (14/3/4)فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى (5%) بين اجابات أفراد العينة على أن تقسيم مراكز المسئولية الى مراكز ربحية وإستثمار يساعد على تحقيق فعالية الرقابة على عناصر الربحية وعلى الاستثمار في المنشأت الصناعية .
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة على ما جاء بالعبارة الخامسة (117.528) عند مستوى معنوية (0.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (9.49) واعتماداً على ما ورد في الجدول (14/3/4) فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى (5%) بين اجابات أفراد العينة على أن تطبيق نظام محاسبة المسئولية يساعد على تطبيق مبداء الادارة بالاستثناء مما يؤدي الى فعالية الرقابة على التكلفة من خلال توفير الوقت الضائع
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة على ما جاء بالعبارة السادسة(101.252) عند مستوى معنوية (0.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (7.81) واعتماداً على ما ورد في الجدول (14/3/4) فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى (5%) بين اجابات أفراد العينة على أن تطبيق نظام محاسبة

المسئولية يساعد على مقارنة الاداء الفعلي بالاداء المخطط وتحديد انحرافات مركز المسئولية ومحاسبة إدارة المركز على الانحراف السلبي ومكافأتهعلى الانحراف الايجابي .

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة على ما جاء بالعبارة السابعة(95.165) عند مستوى معنوية (0.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (9.49) واعتماداً على ما ورد في الجدول (14/3/4) فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى (5%) بين اجابات أفراد العينة على أن تطبيق نظام محاسبة المسئولية والذي يعتمد على نظام اللامركزية في الادارة يساعد على فعالية الرقابة في جميع المستويات الادارية .

ولقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين اجابات عينة الدراسة على ما جاء في جميع عبارات الفرضية الثانية (54.299) و مستوى معنوية (0.000) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (14) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (23.68) واعتماداً على ما ورد في الجدول (14/3/4) فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى (5%) بين اجابات أفراد العينة على تطبيق نظام محاسبة المسئولية يؤدي الى تفعيل نظام الرقابة على التكاليف.

اختبار الفرضية الثالثة :

لإختبار وجود فروق ذات دلالة احصائية بين أعداد المبحوثين تم استخدام مربع كاي لدلالة الفروق بين الاجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية الثالثةة ، الجدول (15/3/4) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات :

العبارة	مربع كآي	درجة الحرية	القيمة المعنوية
التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية يؤدي الى توفير معلومات عن الانشطة والاستفادة منها في تحديد مراكز المسئولية مما يؤدي الى زيادة فعالية الرقابة على التكاليف في القطاع الصناعي	**86.008**	3	0.000
التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية يساعد في الرقابة من خلال إعداد الموازنات التخطيطية على اساس النشاط وتحديد المسئولية عن تنفيذها	**75.425**	3	0.000
تطبيق الموازنة التخطيطية على أساس الانشطة وتحديد المسئوليات يساعد على مقارنة الاداء الفعلي للانشطة ولمراكز المسئولية وبيان الانحرافات وتفعيل نظريات الدافعية والتحفيز	**105.087**	4	0.000
يساعد تطبيق التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية على فعالية الرقابة على التكلفة والايرادات من خلال التقسيم الى مراكز مسئولية ومراكز أنشطة للتكلفة والايرادات في المنشأت الصناعية	**109.496**	4	0.000
يساعد تطبيق التكامل بين التكلفة ومحاسبة المسئولية على فعالية الرقابة على الربحية والاستثمار من خلال التقسيم الى مراكز ربحية ومراكز أنشطة للربحية والإستثمار في المنشأت الصناعية	**72.969**	3	0.000
يسمح تطبيق التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية بالاستفادة من العلاقة التبادلية بين النظامين لتفعيل الرقابة على التكاليف في المنشأت الصناعية	**143.827**	4	0.000
يساعد تطبيق التكامل بين التكلفة ومحاسبة المسئولية على فعالية الرقابة على التكاليف في البيئة الحديثة من خلال متابعة تدقيق التكلفة داخل مراكز الانشطة والمسئولية وربطها بأغراض التكلفة	**80.717**	3	0.000
متوسط الفرضية الثالثة	**79.279**	16	0.000

من الجدول أعلاه :

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة على ما جاء بالعبارة الأولى (86.008) عند مستوى معنوية (0.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (7.81) واعتماداً على ما ورد في الجدول (15/3/4) فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى معنوية (5%) بين اجابات أفراد العينة على أن التكامل بين التكلفة على أساس النشاط

ومحاسبة المسئولية يؤدي الى توفير معلومات عن الانشطة والاستفادة منها في تحديد مراكز المسئولية مما يؤدي الى زيادة فعالية الرقابة على التكاليف في القطاع الصناعي .

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة على ما جاء بالعبارة الثانية (75.425) عند مستوى معنوية (0.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (7.81) واعتماداً على ما ورد في الجدول (15/3/4)فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى (5%) بين اجابات أفراد العينة على أن التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية يساعد في الرقابة من خلال إعداد الموازنات التخطيطية على اساس النشاط وتحديد المسئولية عن تنفيذها .
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة على ما جاء بالعبارة الثالثة (105.087) عند مستوى معنوية (0.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (9.49) واعتماداً على ما ورد في الجدول (15/3/4) فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى (5%) بين اجابات أفراد العينة على أن تطبيق الموازنة التخطيطية على أساس الانشطة وتحديد المسئوليات يساعد على مقارنة الاداء الفعلي للانشطة ولمراكز المسئولية وبيان الانحرافات وتفعيل نظريات الدافعية والتحفيز .
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة على ما جاء بالعبارة الرابعة (109.496) عند مستوى معنوية (0.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (9.49) واعتماداً على ما ورد في الجدول (15/3/4)فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى (5%) بين اجابات أفراد العينة على أن يساعد تطبيق التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية على فعالية الرقابة على التكلفة والايرادات من خلال التقسيم الى مراكز مسئولية ومراكز أنشطة للتكلفة والايرادات في المنشأت الصناعية .
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة على ما جاء بالعبارة الخامسة (72.969) عند مستوى معنوية (0.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (7.81) واعتماداً على ما ورد في الجدول (15/3/4) فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى (5%) بين اجابات أفراد العينة على أن يساعد تطبيق التكامل بين

التكلفة ومحاسبة المسئولية على فعالية الرقابة على الربحية والاستثمار من خلال التقسيم الى مراكز ربحية ومراكز أنشطة للربحية والإستثمار في المنشأت الصناعية .

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة على ما جاء بالعبارة السادسة(143.827) عند مستوى معنوية (0.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (9.49) واعتماداً على ما ورد في الجدول (15/3/4)فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى (5%) بين اجابات أفراد العينة على أن يسمح تطبيق التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية بالاستفادة من العلاقة التبادلية بين النظامين لتفعيل الرقابة على التكاليف في المنشأت الصناعية .
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة على ما جاء بالعبارة السابعة(80.717) عند مستوى معنوية (0.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (7.81) واعتماداً على ما ورد في الجدول (15/3/4) فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى (5%) بين اجابات أفراد العينة على أن يساعد تطبيق التكامل بين التكلفة ومحاسبة المسئولية على فعالية الرقابة على التكاليف في البيئة الحديثة من خلال متابعة تدقيق التكلفة داخل مراكز الانشطة والمسئولية وربطها بأغراض التكلفة .

ولقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين اجابات عينة الدراسة على ما جاء في جميع عبارات الفرضية الثالثة (79.279) و مستوى معنوية (0.000) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (16) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (26.30) واعتماداً على ما ورد في الجدول(15/3/4) فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى (5%) بين اجابات أفراد العينة على أن تطبيق التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط ونظام محاسبة المسئولية يؤدي الى فعالية الرقابة على التكاليف.

اختبار الفرضية الرابعة :

لإختبار وجود فروق ذات دلالة احصائية بين أعداد المبحوثين تم استخدام مربع كاي لدلالة الفروق بين الاجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية الرابعة ، الجدول (16/3/4) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات :

العبارة	مربع كآي	درجة الحرية	القيمة المعنوية
يساعد تطبيق التكلفة على أساس النشاط على مواجهة حدة المنافسة في بيئة التصنيع الحديثة وتعظيم الارباح	67.236	3	0.000
يؤدي تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط للتخصيص العادل للتكاليف على المنتجات و منع إهدار الموارد مما يعظم الربحية	83.047	3	0.000
استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط يؤدي الى سهولة تتبع تدفق التكاليف وربطها بأغراض التكلفة والرقابة عليها	69.630	3	0.000
تطبيق الموازنة التخطيطية على أساس الانشطة يؤدي الى دقة التقديرات المتعلقة بعناصر التكاليف وتساهم في تعظيم ربحية المنشأت الصناعية	79.457	3	0.000
يساعد تطبيق التكلفة على أساس النشاط في ترشيد قرارات التسعير والمزيج البيعي عن طريق التحديد الدقيق للتكلفة مما يعظم الربحية في المنشأت الصناعية	95.772	3	0.000
يساعد تطبيق التكلفة على أساس النشاط على بمتابعة تدقيق التكلفة وربطها بأغراض التكلفة بدقة مما يعظم الربحية في المنشأت الصناعية	77.630	3	0.000
تحقيق فعالية الرقابة على التكاليف عن طريق تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يؤدي الى تعظيم ربحية المنشأت الصناعية	107.606	4	0.000
متوسط الفرضية الرابعة	100.906	15	0.000

من الجدول أعلاه :

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة على ما جاء بالعبارة الأولى (67.236) عند مستوى معنوية (0.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة

(5%) والبالغة (7.81) واعتماداً على ما ورد في الجدول (16/3/4) فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى معنوية (5%) بين اجابات أفراد العينة على أنه يساعد تطبيق التكلفة على أساس النشاط على مواجهة حدة المنافسة في بيئة التصنيع الحديثة وتعظيم الارباح.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة على ما جاء بالعبارة الثانية (83.047) عند مستوى معنوية (0.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (7.81) واعتماداً على ما ورد في الجدول (16/3/4)فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى (5%) بين اجابات أفراد العينة على أنه يؤدي تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط للتخصيص العادل للتكاليف على المنتجات و منع إهدار الموارد مما يعظم الربحية .
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة على ما جاء بالعبارة الثالثة (69.630) عند مستوى معنوية (0.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (7.81) واعتماداً على ما ورد في الجدول (16/3/4)فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى (5%) بين اجابات أفراد العينة على أن استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط يؤدي الى سهولة تتبع تدفق التكاليف وربطها بأغراض التكلفة والرقابة عليها.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة على ما جاء بالعبارة الرابعة (79.457) عند مستوى معنوية (0.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (7.81) واعتماداً على ما ورد في الجدول (16/3/4) فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى (5%) بين اجابات أفراد العينة على أن تطبيق الموازنة التخطيطية على أساس الانشطة يؤدي الى دقة التقديرات المتعلقة بعناصر التكاليف وتساهم في تعظيم ربحية المنشأت الصناعية .
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة على ما جاء بالعبارة الخامسة (95.772) عند مستوى معنوية (0.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (7.81) واعتماداً على ما ورد في الجدول(16/3/4) فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى (5%) بين اجابات أفراد العينة على أن تطبيق التكلفة على أساس النشاط يساعد في ترشيد قرارات التسعير والمزيج البيعي عن طريق التحديد الدقيق للتكلفة مما يعظم الربحية في المنشأت الصناعية .

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة على ما جاء بالعبارة السادسة (77.630) عند مستوى معنوية (0.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (7.81) واعتماداً على ما ورد في الجدول (16/3/4) فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى (5%) بين اجابات أفراد العينة على أن تطبيق التكلفة على أساس النشاط يساعد على بمتابعة تدقيق التكلفة وربطها بأغراض التكلفة بدقة مما يعظم الربحية في المنشأت الصناعية .

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة على ما جاء بالعبارة السابعة(107.606) عند مستوى معنوية (0.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (9.49) واعتماداً على ما ورد في الجدول (16/3/4) فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى (5%) بين اجابات أفراد العينة على أن تحقيق فعالية الرقابة على التكاليف عن طريق تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يؤدي الى تعظيم ربحية المنشأت الصناعية .

ولقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين اجابات عينة الدراسة على ما جاء في جميع عبارات الفرضية الرابعة (100.906) و مستوى معنوية (0.000) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (15) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (25.00) واعتماداً على ما ورد في الجدول (16/3/4)فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى (5%) بين اجابات أفراد العينة على أن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) يؤدي الى تعظيم ربحية المنشأة الصناعية .

اختبار الفرضية الخامسة :

لإختبار وجود فروق ذات دلالة احصائية بين أعداد المبحوثين تم استخدام مربع كاي لدلالة الفروق بين الاجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية الخامسة ، الجدول (17/3/4) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات :

العبارة	مربع كآي	درجة الحرية	القيمة المعنوية
تقسيم المنشأة الى مراكز ربحية يؤدي الى تحديد وحدة القرار والإنسجام بين أجزاء كل مركز مسئولية والسعي لتحقيق الخطة وبالتالي المساعدة في تعظيم ربحية المنشأت الصناعية	145.717	4	0.000
تطبيق نظام اللامركزية في الادارة وتحديد مسئول واحد عن كل مركز مسئولية يساعد في تعظيم الربحية	55.457	3	0.000
يساعد تطبيق نظام محاسبة المسئولية في تقسيم عناصر التكاليف والايرادات الى عناصر خاصعة وغير خاضعة لرقابة ادارة مركز المسئولية وتكون الادارة مسئولة عن العناصر التي لرقابتها وتسعى لادارتها بأفضل الطرق مما يؤدي الى تعظيم الارباح	68.307	3	0.000
يساعد تطبيق النظام على تطبيق مبدأ الادارة بالإستثناء وبالتالي التركيز على نقاط الضعف الخاصة بكل مركز ومعالجتها مما يؤدي الى تعظيم ربحية المنشأت الصناعية	114.378	4	0.000
إستخدام أسعار التحويل للمنتجات بين مراكز المسئولية وهامش المسئولية بدلا من هامش الربحية يساعد في تقويم أداء المراكز ويحفز مدراء المراكز على مضاعفة الجهود ويشجع على تنفيذ المعايير الموضوعة للمراكز وتعظيم ربحية المركز مما يؤدي الى تعظيم ربحية المنشأت الصناعية	94.063	4	0.000
تطبيق نظام محاسبة المسئولية يقوم بوضع معايير تقييم الاداء لمراكز المسئولية ووضع نظام الحوافز على الانجاز مما يعظم الربحية	77.693	3	0.000
تطبيق نظام محاسبة المسئولية يمكن من تطبيق مبداء الادارة بالاستثناء ومعالجة نقاط الضعف في الوقت المناسب مما يؤدي الى تعظيم ربحية المنشأت الصناعية	138.315	4	0.000
متوسط الفرضية الخامسة	84.89	16	0.000

من الجدول أعلاه :

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة على ما جاء بالعبارة الأولى (145.717) عند مستوى معنوية (0.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (9.49) واعتماداً على ما ورد في الجدول (17/3/4)فإن ذلك يشير الى وجود

فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى معنوية (5%) بين اجابات أفراد العينة على أن تقسيم المنشأة الى مراكز ربحية يؤدي الى تحديد وحدة القرار والإنسجام بين أجزاء كل مركز مسئولية والسعي لتحقيق الخطة وبالتالي المساعدة في تعظيم ربحية المنشأت الصناعية.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة على ما جاء بالعبارة الثانية (55.457) عند مستوى معنوية (0.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (7.81) واعتماداً على ما ورد في الجدول (17/3/4) فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى (5%) بين اجابات أفراد العينة على أن تطبيق نظام اللامركزية في الادارة وتحديد مسئول واحد عن كل مركز مسئولية يساعد في تعظيم الربحية.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة على ما جاء بالعبارة الثالثة (68.307) عند مستوى معنوية (0.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (7.81) واعتماداً على ما ورد في الجدول (17/3/4)فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى (5%) بين اجابات أفراد العينة على أن يساعد تطبيق نظام محاسبة المسئولية في تقسيم عناصر التكاليف والايرادات الى عناصر خاصعة وغير خاضعة لرقابة ادارة مركز المسئولية وتكون الادارة مسئولة عن العناصر التي لرقابتها وتسعى لادارتها بأفضل الطرق مما يؤدي الى تعظيم الارباح .
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة على ما جاء بالعبارة الرابعة (114.378) عند مستوى معنوية (0.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (9.49) واعتماداً على ما ورد في الجدول (17/3/4)فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى (5%) بين اجابات أفراد العينة على أن تطبيق النظام يساعد على تطبيق مبدأ الادارة بالإستثناء وبالتالي التركيز على نقاط الضعف الخاصة بكل مركز ومعالجتها مما يؤدي الى تعظيم ربحية المنشأت الصناعية.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة على ما جاء بالعبارة الخامسة (94.063) عند مستوى معنوية (0.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (9.49) واعتماداً على ما ورد في الجدول (17/3/4)فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى (5%) بين اجابات أفراد العينة على أن إستخدام أسعار التحويل

للمنتجات بين مراكز المسئولية وهامش المسئولية بدلا من هامش الربحية يساعد في تقويم أداء المراكز ويحفز مدراء المراكز على مضاعفة الجهود ويشجع على تنفيذ المعايير الموضوعة للمراكز وتعظيم ربحية المركز مما يؤدي الى تعظيم ربحية المنشأت الصناعية .

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة على ما جاء بالعبارة السادسة (77.693) عند مستوى معنوية (0.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (7.81) واعتماداً على ما ورد في الجدول (17/3/4) فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى (5%) بين اجابات أفراد العينة على أن تطبيق نظام محاسبة المسئولية يقوم بوضع معايير تقييم الاداء لمراكز المسئولية ووضع نظام الحوافز على الانجاز مما يعظم الربحية.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة على ما جاء بالعبارة السابعة(138.315) عند مستوى معنوية (0.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (9.49) واعتماداً على ما ورد في الجدول (17/3/4) فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى (5%) بين اجابات أفراد العينة على أن تطبيق نظام محاسبة المسئولية يمكن من تطبيق مبداء الادارة بالاستثناء ومعالجة نقاط الضعف في الوقت المناسب مما يؤدي الى تعظيم ربحية المنشأت الصناعية .

ولقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين اجابات عينة الدراسة على ما جاء في جميع عبارات الفرضية الخامسة (84.89) و مستوى معنوية (0.000) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (16) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (26.30) واعتماداً على ما ورد في الجدول (17/3/4)فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى (5%) بين اجابات أفراد العينة على أن تطبيق نظام محاسبة المسئولية يؤدي الى تعظيم الربحية في القطاع الصناعي السوداني .

اختبار الفرضية السادسة :

لإختبار وجود فروق ذات دلالة احصائية بين أعداد المبحوثين تم استخدام مربع كاي لدلالة الفروق بين الاجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية السادسة الجدول (18/3/4) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات :

العبارة	مربع كآي	درجة الحرية	القيمة المعنوية
يساعد التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط على إستخدام مراكز الانشطة كأساس لتحديد مراكز المسئولية والاستفادة من ميزات كل نظام لتفادي عيوب الاخر وتعظيم الارباح	102.638	3	0.000
تطبيق التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية يسمح بدراسة سلسلة القيمة وإستبعاد الانشطة غير المضيفة للقيمة مما يؤدي إلى تخفيض تكاليف الانشطة وبالتالي تعظيم ربحية المنشأت الصناعية	141.307	4	0.000
تطبيق التكامل بين نظامي التكلفةعلى أساس النشاط ومحاسبة المسئولية يسمح عن طريق سلسلة القيمة وإستبعاد الانشطة غير المضيفة للقيمة مما يؤدي الى تخفيض تكاليف الانشطة وبالتالي تعظيم الربحية	65.850	3	0.000
يسمح تطبيق التكامل بين نظامي التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية بتطبيق الموازنة على أساس الانشطة وتحديد المسئولين عن تنفيذها وتشجيعهم على تنفيذها بإستخدام نظام الحوافز مما يؤدي الى تعظيم ربحية المنشأت الصناعية	139.102	4	0.000
يسمح تطبيق التكامل بين نظامي التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية بالاستفادة من ميزات نظام يساعد في دقة حساب التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة ونظام محاسبة المسئولية من خلال مايوفره من أدوات تسمح بإستغلال الموارد وتحسين الجودة مما يؤدي الى تعظيم ربحية المنشأت الصناعية	89.661	3	0.000
يساعد تطبيق التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية على التقسيم لمراكز تكلفة ومراكز الايرادات والسعي لتخفيض التكلفة وزيادة الايرادات مما يعظم ربحية المنشأت الصناعية	139.890	4	0.000
يساعد تطبيق التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية على التقسيم لمراكز ربحية ومراكز إستثمار وإدارة مراكز الاستثمار بكفأة مما يعظم ربحية المنشأت الصناعية	133.906	4	0.000
متوسط الفرضية السادسة	89.732	14	0.000

من الجدول أعلاه :

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة على ما جاء بالعبارة الأولى (102.638) عند مستوى معنوية (0.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (7.81) واعتماداً على ما ورد في الجدول (18/3/4) فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى معنوية (5%) بين اجابات أفراد العينة على أن التكامل بين نظام التكلفة

على أساس النشاط يساعد على إستخدام مراكز الانشطة كأساس لتحديد مراكز المسئولية والاستفادة من ميزات كل نظام لتفادي عيوب الاخر وتعظيم الارباح.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة على ما جاء بالعبارة الثانية (141.307) عند مستوى معنوية (0.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (9.49) واعتماداً على ما ورد في الجدول (18/3/4) فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى (5%) بين اجابات أفراد العينة على أن تطبيق التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية يسمح بدراسة سلسلة القيمة وإستبعاد الانشطة غير المضيفة للقيمة مما يؤدي إلى تخفيض تكاليف الانشطة وبالتالي تعظيم ربحية المنشأت الصناعية .
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة على ما جاء بالعبارة الثالثة (65.850) عند مستوى معنوية (0.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (7.81) واعتماداً على ما ورد في الجدول (18/3/4) فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى (5%) بين اجابات أفراد العينة على أن تطبيق التكامل بين نظامي التكلفةعلى أساس النشاط ومحاسبة المسئولية يسمح عن طريق سلسلة القيمة وإستبعاد الانشطة غير المضيفة للقيمة مما يؤدي الى تخفيض تكاليف الانشطة وبالتالي تعظيم الربحية .
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة على ما جاء بالعبارة الرابعة (139.102) عند مستوى معنوية (0.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (9.49) واعتماداً على ما ورد في الجدول (18/3/4) فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى (5%) بين اجابات أفراد العينة على أن يسمح تطبيق التكامل بين نظامي التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية بتطبيق الموازنة على أساس الانشطة وتحديد المسئولين عن تنفيذها وتشجيعهم على تنفيذها بإستخدام نظام الحوافز مما يؤدي الى تعظيم ربحية المنشأت الصناعية .
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة على ما جاء بالعبارة الخامسة (89.661) عند مستوى معنوية (0.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (7.81) واعتماداً على ما ورد في الجدول (18/3/4) فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى (5%) بين اجابات أفراد العينة على أن يسمح تطبيق التكامل بين نظامي

التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية بالاستفادة من ميزات نظام يساعد في دقة حساب التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة ونظام محاسبة المسئولية من خلال مايوفره من أدوات تسمح بإستغلال الموارد وتحسين الجودة مما يؤدي الى تعظيم ربحية المنشأت الصناعية .

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة على ما جاء بالعبارة السادسة (139.890) عند مستوى معنوية (0.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (9.49) واعتماداً على ما ورد في الجدول (18/3/4) فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى (5%) بين اجابات أفراد العينة على أن يساعد تطبيق التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية على التقسيم لمراكز تكلفة ومراكز الايرادات والسعي لتخفيض التكلفة وزيادة الايرادات مما يعظم ربحية المنشأت الصناعية .
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة على ما جاء بالعبارة السابعة(133.906) عند مستوى معنوية (0.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (9.49) واعتماداً على ما ورد في الجدول (18/3/4) فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى (5%) بين اجابات أفراد العينة على أن يساعد تطبيق التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية على التقسيم لمراكز ربحية ومراكز إستثمار وإدارة مراكز الاستثمار بكفأة مما يعظم ربحية المنشأت الصناعية .

ولقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين اجابات عينة الدراسة على ما جاء في جميع عبارات الفرضية السادسة (89.732) و مستوى معنوية (0.000) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (14) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (23.68) واعتماداً على ما ورد في الجدول (18/3/4) فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى (5%) بين اجابات أفراد العينة على أن تطبيق التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط ونظام محاسبة المسئولية يؤدي الى تعظيم ربحية المنشأت الصناعية بالسودان .

مناقشة نتائج الدراسة في ضوء ماتوصل إليه الدراسات السابقة من نتائج :

تم تحليل دور المتغيرات المستقلة على المتغيرات التابعة حيث تم إثبات جميع الفرضيات وقد ايدتها النتائج الجزئية لبعض الدراسات السابقة كمايلي :

1. نصت فرضية الدراسة الأولى على : يؤدي تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط إلى زيادة فعالية الرقابة على التكاليف في القطاع الصناعي وقد تم إثباتها، وهذه النتيجة ايدت ماتوصلت اليه الدراسات السابقة مثل دراسة **(سالم عبدالله حلس، 2006م)** حيث توصل إلى أن استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط في مجال الخدمات التعليمية يساعد في تخصيص التكاليف غير المباشرة الخاصة بالخدمات التعليمية بشكل دقيق، الأمر الذي يساعد في رقابة التكاليف.

كما ايدت ايضاً دراسة **(رياض مصلح ضيف الله، 2007م)** حيث توصل إلى ضرورة الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف والتي عجز عنها المدخل التقليدي للتكاليف ويتحقق أكبر قدر من الرقابة عن طريق تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط.

كما ايد ت دراسة **(فيصل القاسم 2009م)** حيث توصلت إلى: يعمل أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط على إظهار الأنشطة المختفية في ظل النظم التقليدية مما يساعد إدارة مصنع سكر عسلاية على الرقابة.

كما ايدت دراسة **(مرتضي محمد على 2014م)** والتي توصلت إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة وفقا للنشاط والرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج في المنشآت الصناعية السودانية .

2. نصت الفرضية الثانية على تطبيق نظام محاسبة المسئولية يؤدي إلى تفعيل نظام الرقابة على التكاليف في القطاع الصناعي، وقد أثبتت وهذه النتيجة ايدت ماتوصلت اليه الدراسات السابقة مثل دراسة **(عادل ضرار، 2009م)**حيث توصلت إلى أن محاسبة المسئولية أداة تعمل على ربط النظام المحاسبي مع الإداري وتساعد الإدارة في الرقابة.

كما ايدت دراسة **(سعيد عبده المحمدي، 2014م)** والتي توصلت إلى أن نظام محاسبة المسئولية واللامركزية يؤدي إلى تدعيم القرارات والرقابة الاستراتيجية لموازنة الأنشطة الخاصة بالاستراتيجية التشغيلية.

3. نصت الفرضية الثالثة على : يؤدى تطبيق التكامل بين نظام التكلفة على اساس النشاط ونظام محاسبة المسئولية إلى فعالية الرقابة على التكاليف، وقد أثبتت وهذه النتيجة ايدت ماتوصلت اليه الدراسات السابقة مثل دراسة **(نهلة عثمان2010م)** حيث توصلت إلى أن التكامل بين نظام محاسبة المسئولية ونظام التكاليف على أساس النشاط يساعد الإدارة بمصنع سكر الجنيد في ربط البيانات المالية مع الأنشطة التي تزاول داخل المنشأة عن طريق إعداد الموازنات التقديرية على أساس الأنشطة.

4. نصت الفرضية الرابعة على: يؤدي تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط (ABC)إلى تعظيم ربحية المنشاءات الصناعية، وقد أثبتت وهذه النتيجة ايدت ماتوصلت اليه الدراسات السابقة مثل دراسة **(Dunk 2005)** والتي توصلت إلى ان المنشآت التي تطبق نظام التكلفة على أساس النشاط إستفادت من تطبيقه في تحسين أدائها.

كما ايد ت دراسة **(Zaman, 2009)** والتي توصلت إلى أن التخصيص الدقيق للتكلفة وزيادة كفاءة وفعالية الأنشطة يسهم بشكل إيجابي وكبير في تحسين أداء المنشأة.

كما ايدت دراسة **(بابكر علي، 2012م)** والتي توصلت إلى وجود علاقة ذت دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط وكفاءة الأداء التشغيلي لشركات البترول العاملة في السودان.

كما أيدت درأسة **(فيصل القاسم، 2013م)** والتي توصلت إلى إن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يوفر معلومات تفصيلية عن تكاليف الأنشطة ومحركات التكلفة مما يوفر فرص جيدة لتحسين الأنشطة والعمليات المؤثرة إيجاباً على أداء مصانع شركة السكر السودانية.

5. نصة الفرضية الخامسة على تطبيق نظام محاسبة المسئولية يؤدي إلى تعظيم الربحية في القطاع الصناعي السوداني، وقد أثبتت وهذه النتيجة ايدت ماتوصلت اليه الدراسات السابقة مثل دراسة **(فاتنة فاتح الغرايبة وآخرون، 2011م)** والتي توصلت إلى أن هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين كل من معدل ربحية السهم ومعدل العائد على الأصول كمقاييس الربحية وبين تطبيق مقومات محاسبة المسئولية.

6. نصت الفرضية السادسة على يؤدى تطبيق التكامل بين نظام التكلفة على اساس النشاط ونظام محاسبة المسئولية إلى تعظيم ربحية المنشاءات الصناعية بالسودان، وقد أثبتت وهذه النتيجة ايدت ماتوصلت اليه الدراسات السابقة مثل دراسة(**Sartorius, 2007**) حيث توصلت إلى أن التكامل بين

أسلوبي التكلفة على أساس النشاط وتحليل سلسلة القيمة ونظام القياس المتوازن يسهم في تحسين الأداء المالي بنسبة 88.6% وزيادة كفاءة عمليات التشغيل الداخلية بمقدار 88.4%.

كما ايدت دراسة **(نهلة عثمان2010م)** حيث توصلت إلى أن التكامل بين نظام التكلفة على اساس النشاط ونظام محاسبة المسئوليةيؤدي إلى ربط البيانات المالية مع الأنشطة والإستغلال الأمثل للطاقة وزيادة الكفاءة والفاعلية.

الخاتمة

يستعرض الباحث في هذه الخاتمة النتائج التي توصلت اليها الدراسة إضافة إلى التوصيات التي قدمها الباحث بناً على تلك النتائج وذلك من خلال التفريع التالي :

أولاً : النتائج .

ثانياً : التوصيات .

الخاتمة

اولاَ: النتائج :

من خلال الدراسة النظرية والدراسة الميدانية وإختبار الفرضيات تم التوصل للنتائج الاتية :

1. ساعد تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط المنشأت الصناعية في تفعيل الرقابة على التكاليف.
2. ساعد تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في تفعيل نظام الرقابة على التكاليف في القطاع الصناعي من خلال تطبيق الموازنة المرنة .
3. ساعد تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في فعالية الرقابة على التكاليف في حالة تعدد المنتجات من خلال اوعية التكاليف بتجميع الأنشطة المتجانسة.
4. ساعد تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في إستيعاب التغيرات المرتبطة بئية التصنيع الحديثة التي تتصف بحدة المنافسة مما يؤدي إلى فعالية الرقابة في البئة الحديثة.
5. ادي تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط إلى فعالية الرقابة على التكاليف في القطاع الصناعي من خلال تطبيق الموازنة التخطيطية على أساس النشاط.
6. ادي تطبيق نظام محاسبة المسئولية إلى فعالية الرقابة على التكاليف في القطاع الصناعي
7. تقسيم مراكز المسئولية إلى مراكز تكلفة وإيراد ساعد على تحقيق فعالية الرقابة على عناصر التكلفة والإيرادات من خلال تقييم أداء مديري المراكز في المنشأت الصناعية من خلال تقييم أداء مديري المراكز.

8. تقسيم مراكز المسئولية إلى مراكز ربحية وإستثمار ادي إلى فعالية الرقابة على عناصر الربحية وعلى الإستثمار في المنشأت الصناعية من خلال تقييم أداء مديري المراكز.

9. ادي تطبيق نظام محاسبة المسئولية إلى تطبيق مبداء الإدارة بالإستثناء مما يؤدي إلى توفير الوقت الضائع في الرقابة وبالتالي تفعيل الرقابة على التكلفة في القطاع الصناعي.
10. ادى تطبيق التكامل بين نظام التكلفة على اساس النشاط ونظام محاسبة المسئولية إلى فعالية الرقابة على التكاليف في القطاع الصناعي.

11. ادي تطبيق التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية إلى توفير معلومات عن الأنشطة والإستفادة منها في تحديد مراكز المسئولية مما يحقق فعالية الرقابة على التكاليف في القطاع الصناعي.

12. ساعد تطبيق التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية في إعداد الموازنات التخطيطية على أساس النشاط وتحديد المسئولية عن تنفيذها مما يؤدي إلى فعالية الرقابة على التكاليف في القطاع الصناعي.

13. ساعد تطبيق التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية على فعالية الرقابة على التكاليف في المنشأت الصناعية من خلال الإستفادة من العلاقة التبادلية بين النظامين.

14. ادي تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاطإلى تعظيم ربحية المنشاءات الصناعية .

15. ساعد تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط على مواجهة حدة المنافسة في بئية التصنيع الحديثة مما يحقق تعظيم الأرباح في القطاع الصناعي.

16. ادي تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط للتخصيص العادل للتكاليف على المنتجات ومنع إهدار الموارد مما يعظم الربحية في المنشأت الصناعية.

17. ساعد تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط على تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة من خلال تخفيض الأنشطة التي لاتضيف قيمة مما يساعد على خفض التكاليف وتعظيم ربحية المنشأت الصناعية.

18. ساعد تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في ترشيد قرارات التسعير والمزيج البيعي عن طريق التحديد الدقيق للتكلفة مما يعظيم الربحية في المنشأت الصناعية.

19. تطبيق نظام محاسبة المسئولية ادي إلى تعظيم الربحية في القطاع الصناعي.

20. ساعد تطبيق نظام محاسبة المسئولية في تقسيم عناصر التكاليف والإيرادات إلى عناصر خاضعة وغير خاضعة لرقابة إدارة مركز المسئولية وتكون الإدارة مسئولة عن العناصر التي تخضع لرقابتها وتسعى لإدارتها بافضل الطرق مما يؤدي لتعظيم الارباح في القطاع الصناعي.

21. ساعد تطبيق نظام محاسبة المسئولية على تطبيق مبداء الإدارة بالإستثناء وبالتالي التركيز على نقاط الضعف الخاصة بكل مركز ومعالجتها ممايؤدي لتعظيم ربحية المنشأت الصناعية.

22. إستخدام اسعار التحويل للمنتجات بين مراكز المسئولية وهامش المسئولية بدلا من هامش الربحية. ساعد في تقويم اداء المراكز ويحفز مدراء المراكز على مضاعفة الجهود ويشجع على تنفيذ المعايير الموضوعة للمركز وتعظيم ربحية المركز مما يؤدي إلى تعظيم ربحية المنشأت الصناعية.

23. ادى تطبيق التكامل بين نظام التكلفة على اساس النشاط ونظام محاسبة المسئولية إلى تعظيم ربحية المنشاءات الصناعية.

25. ساعد تطبيق التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية على إستخدام مراكز الأنشطة كاساس لتحديد مراكز المسئولية والإستفادة من ميزات كل نظام لتفادي عيوب الاخر وتعظيم الأرباح في القطاع الصناعي.

26. تطبيق التكامل بين نظامي التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية يسمح عن طريق سلسلة القيمة بإستبعاد مراكز المسئولية غير المضيفة للقيمة مما يودي الى تخفيض التكاليف الإدارية المتعلقة بزيادة عدد المراكز وبالتالي تعظيم الربحية.

27. يسمح تطبيق التكامل بين نظامي التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية بالإستفادة من ميزات نظام التكلفة على اساس النشاط الذي يساعد في دقة حساب التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة ونظام محاسبة المسئولية من خلال مايوفره من ادوات تسمح بأستغلال الموارد وتحسين الجودة مما يؤدي إلى تعظيم ربحية المنشأت الصناعية.

28. ساعد تطبيق التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية على التقسيم لمراكز ربحية ومراكز إستثمار وإدارة مراكز الربحية والإستثمار بكفأة مما يعظم ربحية المنشأت الصناعية.

ثانياً: التوصيات:

بناء على نتائج الدراسة قدم الباحث التو صيات الاتية :

1. على الشركات الصناعية السعي لتطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط بما له من ادوات تساعد في فعالية الرقابة على التكاليف .

2. على الشركات الصناعية الإستفادة من نظام التكلفة على اساس النشاط في عملية الرقابة على التكاليف من خلال إعداد الموازنة التخطيطية على أساس النشاط ومراقبة تنفيذها.

3. ضرورة الإعتماد على نظام التكلفة على اساس النشاط في الرقابة على التكاليف في بئة التصنيع الحديثة والتي تتصف بحدة المنافسة وتعدد المنتجات.

4. على الشركات تقسيم المنشأة إلى مراكز انشطة وحصر التكاليف الخاصة بكل نشاط وجمع الأنشطة المتشابهة في مجمعات الأنشطة بهدف فعالية الرقابة على التكاليف وكذلك للإستفادة منها في التكامل.

5. على الشركات الصناعية السعي لتطبيق نظام محاسبة المسئولية للمساهمة في عملية الرقابة على التكاليف .

6. على الشركات الصناعية إعتماد نظام الإدارة اللامركزية وتفويض السلطات من اجل فعالية الرقابة على التكاليف.

7. على المنشأت الصناعية تقسيم المنشأة إلى مراكز تكلفة وايراد وربحية وإستثمار وتطبيق مبداء الإدارة بالإستثناء من اجل تحقيق فعالية الرقابة.

8. على المنشأت الصناعية عند تحديد مراكز المسئولية الأخذ في الإعتبار الانشطة كخطوة تمهيدية لتطبيق التكامل .

9. على الشركات الصناعية ان تتبنى تطبيق التكامل بين نظام التكلفة على اساس النشاط ونظام محاسبة المسئولية لمساهمة التكامل في فعالية الرقابة على التكاليف في القطاع الصناعي .

10. على الشركات الصناعية السعي لتطبيق الموازنة التخطيطية على أساس النشاط وتحديد المسئولية عن تنفيذها لتحقيق فعالية الرقابة على التكاليف من خلال التكامل بين نظام التكلفة على اساس النشاط ونظام محاسبة المسئولية.

11. على الشركات الصناعية الإستفادة من العلاقة التبادلية بين نظام التكلفة على اساس النشاط ونظام محاسبة المسئولية في تفعيل الرقابة على التكاليف.

12. على المنشأت الصناعية عند تطبيق التكامل بين نظام التكلفة على اساس النشاط ونظام محاسبة المسئولية البدء بتطبيق التكلفة على أساس النشاط والإستفادة من التقسيم إلى مراكز انشطة وجعل كل مركز نشأط مركز مسئولية.

13. على الشركات الصناعية السعي لتطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط بما له من ادوات تساعد في تعظيم ربحية المنشأت الصناعية مثل دراسة وتحليل سلسلة القيمة وإعتماد مبداء القيمة المضافة.

14. على المنشأت الصناعية السعي لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط الذي يحقق التخصيص العادل للتكاليف غير المباشرة على المنتجات ويقلل إهدار الموارد.

15. على المنشأت الصناعية تتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط لترشيد قرارات المزيج البيعي الأمثل لتعظيم الأرباح.

16. على الشركات الصناعية السعي لتطبيق نظام محاسبة المسئولية للمساهمة في تعظيم الارباح من خلال تطبيق نظريات الدافعية والتحفيز.

17. على الشركات الصناعية السعي لتطبيق نظام محاسبة المسئولية لانها تساعد على وحدة القرار والإنسجام بين وحدات المنشأة الامر الذي يؤدي إلى تعظيم الارباح.

18. على الشركات الصناعية إعتماد الاسلوب اللامركزي في الإدارى بغرض تسهيل تطبيق مبداء الإدارة بالإستثناء وتعظيم الارباح.

19. على الشركات الصناعية ان تتبنى تطبيق التكامل بين نظام التكلفة على اساس النشاط ونظام محاسبة المسئولية لمساهمة التكامل في تعظيم الارباح في القطاع الصناعي من خلال الإستفادة من المميزات المتوفرة في النظامين في نفس الوقت .

20. على الشركات الصناعية تطبيق التكامل بين نظامي التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية للإستفادة من ميزات نظام التكلفة على اساس النشاط الذي يساعد في دقة حساب التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة ونظام محاسبة المسئولية من خلال مايوفره من ادوات تسمح بأستغلال الموارد وتحسين الجودة مما يؤدي إلى تعظيم ربحية المنشأت الصناعية.

توصيات بداراسات مستقبلية :

1. دراسة مدى تطبيق التكامل بين نظامي التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية في المنشأت الصناعية السودانية.

2.أثر التكامل بين التكلفة على اساس النشاط ومحاسبة المسئولية على الأداء المالي.

3.دور التكامل بين التكلفة على اساس النشاط ومحاسبة المسئولية في ترشيد قرارات التسعير وتحقيق الميزة التنافسية

-

الـمصـادر والـمـراجـــع

قائمة المصادر والمراجع

القرآن الكريم

أولاً: المراجع بالغة العربية :

1/ الكتب:

- أبو الفضل جمال الدين ابن منظور: **لسان العرب،** (القاهرة: دار المعارف، د ت).
- أحمد بن محمد بن علي المقري الفيومي، **المصباح المنير في غريب الشرح الكبير للرافعي،** (دار القلم، بيروت، د ت).
- د. أحمد حسن طاهر، **المحاسبة الإدارية،** (عمان: دار وائل للنشر، 2002م).
- د/احمد صلاح عطية، **محاسبة تكاليف النشاط (ABC) للإستخدامات الإدارية،** (الاسكندرية: الدار الجامعية،2006م).
- د. أحمد كلبونة، د. رأفت سلامة، د. إيهاب نظمي، **"الأصول المحاسبية والأسس العلمية لمحاسبة التكاليف – المدخل النظري والتطبيقي"**، الطبعة الأولى، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2011م).
- د/أحمد فرغلي محمد حسن، **نظم رقابة التكاليف،** (القاهرة: دار النهضة العربية 2000م).
- د/احمد محمد زامل، **المحاسبة الإدارية مع تطبيقات الحاسب الآلي،** (الرياض، دن، 1421هـ–2000م).
- د/احمد نور، ود/ شحاته السيد شحاته، **مبادئ محاسبة التكاليف لأغراض القياس والرقابة في بيئة التصنيع المعاصرة،** (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2005م).
- د. أحمد يوسف دودين، **إدارة المشاريع المعاصرة نظري وكمي،** (عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2014م).
- الزمخشري، الفائق في غريب الحديث، ، (القاهرة: حيدر أباد ، 1324هـ).
- د. الهادي آدم محمد ابراهيم، **"المحاسبة الإدارية"**، الطبعة العاشرة، (أمدرمان: جامعة القرآن الكريم والعلوم الإسلامية، 1432هـ - 2011م).
- ابن دريد: **جمهرة اللغة،** مادة خطر تحقيق رمزي منير بعلبكي (دم: دار العلم للملايين، 1987م)
- د. بن عنتر عبد الرحمن، **إدارة الإنتاج في المنشآت الخدمية والصناعية،** الطبعة الأولى، (عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2011م.
- جان فرانسو هوير ولوران لمير، **المحاسبة الإدارية،** ترجمة: عبد الرحيم الكتم سلسلة الرضاء للمعلومات، كتاب رقم 193 (دمشق: دار الرضاء للمعلومات 1997م) .

- د/جبرائل جوزيف كحاله، د/ رضوان حلوه عنان، **المحاسبة الإدارية** "**مدخل محاسبة المسئولية وتقييم الأداء**" (عمان: الدار العلمية الدولية ومكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع 2002م).
- روبرت ميجر وآخرون، **المحاسبة على أساس لقرارات الأعمال**، ترجمة: د/ مكرم عبد المسيح ود/ عبد القادر الديسطي (الرياض: دار المريح للنشر، دت).
- د.رشيد الجمال ود.محمد عبد الغني، **"محاسبة التكاليف المتقدمة"** (الإسكندرية:مكتبة الوفاء القانونية، 2012م).
- ري إتش جارسون وإريك نورين، **المحاسبة الإدارية**، ترجمة: محمد عصام الدين زايد، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2000م).
- د.زهير عمرو دردر، **محاسبة التكاليف مدخل إتخاذ القرارات التكاليف المعيارية وإتخا القرارات** (الرياض:دار المريخ للنشر ،1434ه- 2013م).
- سنان المسوى، **الإدارة المعاصرة الأصول والتطبيقات**، (عمان: دار مجد لاوي للنشر والتوزيع، 2004م).
- د. سليمان أبو صبحا، **الإدارة المالية**، (القاهرة: الشركة العربية المتحدة، 2009).
- د. سيد سالم عرفة، **دراسة جدوى المشروعات**، (د م: الراية، 1432هـ -2011م).
- شارلزهل، وجاريث جونز، **الإدارة الإستراتيجية مدخل متكامل**، ترجمة: د/ رفاعي محمد رفاعي، مراجعة: د/ محمد سيد أحمد عبد المتعال، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2006م).
- د. شقيري نوري موسى وآخرون، **إدارة المخاطر**، الطبعة الأولى، (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع، 1433هـ - 2012م).
- د. صلاح الدين عبد المنعم مبارك، **"محاسبة التكاليف للأغراض الإدارية مدخل إدارة التكلفة"**، الطبعة الأولى، (الاسكندرية: مكتبة الوفاء القانونية، 2013م).
- د. عامر عبدالله، د. زهير الحدرب، **"المحاسبة الإدارية"**، الطبعة الأولى، (عمان: دار البداية للنشر، 1431هـ - 2010م).
- عبد إله على مهنا، **لسان اللسان**، دار الكتب العلمية، (بيروت :دن، 1993م).
- أ.د/عبد الحي مرعي، أ.د صلاح الدين عبد المنعم، د. عطية عبد الحي مرعي، **محاسبة التكاليف المتقدمة لإغراض التخطيط والرقابة**، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2002م).
- أ.د/عبد الحي مرعي، **التكاليف في مجال التخطيط والرقابة**، (الإسكندرية: مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، 1999م).
- أ/عبد العزيز محمود الإمام، **الموازنة التخطيطية كأداء للرقابة على حسابات الشركات دراسة تطبيقية نظرية**، (الرياض: دار المريخ للنشر، دت).

- د/عبد الغفار حنفي، ود/ عبد السلام أبو قحف، تنظيم وإدارة الأعمال، (الأسكندرية: المكتب العربي الحديث، 1993م).
- عبد الناصر براني أبو شهد، **إدارة المخاطر في المصارف الإسلامية**، (عمان: دار النفائس للنشر والتوزيع، 2013م).
- د. عدنان تايه النعيمي، د. أرشد فؤاد التميمي، **الإدارة المالية المتقدمة**، (عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2009م).
- د. فريد عبد الفتاح زين الدين، **تخطيط ومراقبة الإنتاج مدخل إدارة الجودة**، (دم:دن،دت).
- فريد ويستون ويوحين برجام، ترجمة: د. عدنان داعستاني ود. أحمد نبيل عبد الهادي، **التمويل الإداري**، الجزء الأول، (الرياض: دار المريخ للنشر، 1427هـ - 2006م).
- د/كمال خليفة ابو زيد، الرقابة على عناصر التكاليف، (الأسكندرية: الدار الجامعية، دت).
- د/ليزي هيجر ود/ سيرج ماتولونس، المحاسبة الإدارية،ترجمة: عبد الرحيم الكتم، سلسلة الرضاء للمعلومات، كتاب رقم 193، (دمشق: دار الرضاء للمعلومات، 2002م).
- د. محمد الفيومي محمد، **"المحاسبة الاستراتيجية"**، (الاسكندرية: دار التعليم الجامعي، 2012م).
- محمد رواس قلعة جي، حامد صادق قنيبي، **معجم لغة الفقهاء**، ط2، (عمان: دار النفائس، 1988م).
- د/محمد سامي راضي ود/ جدي حامد حجازي، **المدخل في إعداد وإستخدام الموازنات**، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2001م).
- أ.د محمد صالح الحناوي، د. جلال ابراهيم العبد، **الإدارة المالية مدخل القيمة واتخاذ القرار**، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2002م).
- أ. د. محمد عبد الفتاح العشماوي، **"محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث"**، الطبعة الأولى، (عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2011م).
- د/محمد علي احمد الطويل، **الإدارة المعاصرة** (المدخل – المشاكل – الكفاءة)، (القاهرة: دار الفرجاني 1997م).
- د. محمود محمد السجاعي، **"المحاسبة في المنشآت الفندقية"، مالية، تكاليف**، الجزء الثالث، الطبعة الأولى، (المنصورة: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، 2010م).
- د. مصطفى يوسف كافي وآخرون، **"المحاسبة الإدارية"**، (عمان: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، 1433هـ - 2012م) .
- د/مكرم عبد المسيح باسيلي، **الرقابة والمحاسبة عن التكاليف رؤية إستراتيجية، موسوعة محاسبة التكاليف**، الكتاب الثاني (المنصورة: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، 2006م) .
- د.نور الدين عبد اللطيف ، **"الإتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات دراسة في المحاسبة الإدارية المتقدمة وتطبيقاتها على الحاسب "**(الإسكندرية:الدار الجامعية ،2009).

- د. يوسف حجيم الطائي وآخرون، **نظم إدارة الجودة في المنظمات الإنتاجية والخدمية**، (عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2009م).

2) الدوريات العلمية:

- ابراهيم عمر ميرة، نظام محاسبة المسئولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية، **مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية**، المجلد 19، العدد الثاني،(2003م).
- د/أحمد محمود يوسف، القياس المحاسبي لمدخل تحليل الأنشطة في إعداد الموازنات كأداة للرقابة على التكاليف، محاكاة تجريبية، **المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة**، العدد الثاني (إبريل 1988).
- أسماء عوض محمد منصور، استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف الأنشطة بالمنظمات الخدمية بهدف دعم قدرتها التنافسية، **مجلة البحوث المالية والتجارية، (كلية التجارة، جامعة بورسعيد)**، العدد الأول، 2008م.
- د. امال نظير مدكور، د. سوزان جمال الدين، "زيادة فعالية نظام التكلفة على أساس النشاط باستخدام التكاليف الحقيقية وتفعيل دور المراجع الداخلي"،**المجلة العلمية الاقتصادية والتجارة**، (العدد الثالث، 2001م).
- د. جمال الشرايدي، إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات الأردنية والمعوقات التي تفترض تطبيقه، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، المجلد 31، (العدد الثاني، 2007م).
- حسن عيسى أبو حمام، د. حيد ابراهيم الداعور، "أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المطبقة من قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين وتأثيرها على التحليل التحويلي لتلك الشركات"، **مجلة الفكر المحاسبي**، العدد الثالث، السنة السابعة عشر، (أكتوبر 2012م).
- حمدي شحده محمود زعرب، مقومات تطبيق محاسبة المسئولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، **مجلة البحوث الإدارية**، السنة الرابعة والعشرون، العدد الأول، (يناير 2009م).
- خديجة محمد كوسة، التكامل بين أسلوب القياس المرجعي وأسلوب التكلفة على أساس النشاط بهدف تحسين الأداء، **المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة**، (العددالرابع، 2012م).
- رضوان محمد العناني، مدى تطبيق شركات الكهرباء في الأردن لنظام التكاليف والإدارة المبني على الأنشطة، **مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية**، المجلد التاسع، (العدد الأول، 2009م).

- رغد هاشم جاسم، مساهمة ضريبة القيمة في تخفيض التكاليف على أساس النشاط (ABC)، **مجلة كلية التنمية، جامعة المستنصرية، العراق**، المجلد الأول، (العدد الرابع، 2011م).
- د. زهير محمد كامل، مدى تطبيق محاسبة المسئولية في الشركات اليمنية (دراسة ميدانية على الشركات التجارية والصناعية في الحديدة)، **مجلة العلوم الإدارية والإقتصادية**، (العدد الثالث، 2009م).
- د/زينب احمد عز الدين حسين، "تحقيق التكلفة من خلال التكامل بين تكاليف الأنشطة ومحاسبة نظرية القيود" في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة "دراسة نظرية تطبيقية" **مجلة البحوث الإدارية**، العدد الأول (يناير 2004م).
- د. سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية، **المؤتمر العربي الأول، الإمارات**،(جودة الجامعات ومتطلبات الترخيص والاعتماد)، مجلد 1، (2006م).
- د. سامية طلعت عباس جاب الله، ترشيد قرار إختيار نظام التكلفة على أساس النشاط بإستخدام منطق عدم التحديد (نموزج مقترح)".**مجلة الدراسات والبحوث التجارية**" السنة السابعة والعشرون –العدد الثاني ،المجلد الاول (2007م) .
- سرحان زيادة حوري، أحمد محمد الهدى، "مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الجامعات الأردنية – دراسة ميدانية"، **المجلة الأردنية في إدارة الأعمال**، المجلد التاسع، (العدد الثاني، 2013.
- د/سعيد مصطفى الهلباوي، مشاكل تخصيص وتقويم الأداء في إطار مدخل نظام التكاليف على اساس النشاط (ABC) نموذج مفتوح، **المجلة العلمية للتجارة والتمويل**، العدد الأول (1995م).
- سلفيا أنيس صمويل، الإتجاه نحو التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط ونظرية القيود، **المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية**، (العدد الثاني، 2011م).
- سليمان البشتاوي، الإتجاهات الاستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (ABC) ل (ABM) نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وتخفيض التكاليف، جامعة الأردن، **مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)**، المجلد 28، (العدد الثامن، 2014م).
- د. سليمان الدلاهمة، "تطبيق محاسبة المسئولية في المستشفيات الخاصة السعودية (دراسة ميدانية)"،**مجلة جامعة القدس المفتوحة للابحاث والدراسات – فلسطين**،(العدد 14، 2008م).

- شيماء شعبان متولي، قيا تكاليف الجودة الشاملة بالاعتماد على نظام (ABC) لأغراض إدارة خفض التكلفة، **المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية**، القاهرة، (العدد الأول، 2010م).
- د. صالح بن عبد الرحمن المحمود، إمكانية تطبيق نموذج ABC على التكاليف الثابتة الاختيارية، دراسة حالة في الجامعات السعودية، **المجلة العلمية للتجارة والتمويل**، العدد الأول،(مارس 2012م).
- د/صبري ماهر مشتهى ود/ حمدان محمد حياصات، "أثر أساس الإستحقاق المعدد في تطبيق محاسبة المسئولية في الدوائر الحكومية دليل من الأردن"، **مجلة الإدارة العامة**، المجلد الخمسون، العدد الثاني (ربيع الآخر 1431هـ الموافق أبريل 2010م).
- د. عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، مدخل إدارة الأنشطة لتطوير نظم إدارة تكاليف الجودة الشاملة، **مجلة البحوث التجارية المعاصرة، (كلية التجارة، جامعة سوهاج)**، المجلد 17، (العدد الأول، 2003م).
- عبد الحكيم مصطفى جودة، عماد يوسف الشيخ، سليمان سند السبوع، "مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الفنادق الإدارية"، **مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية**، المجلد التاسع، (العدد الثاني، 2009).
- د/عبد الرازق محمد قاسم، آليات تحقيق التكامل بين نظام تكاليف الأنشطة ونظام محاسبة المسئولية، **مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية**، المجلد 24، العدد الأول (2008م).
- د. عبيد محمود حميدة،" أثر إدارة التكلفة في تقييم الأنشطة الجديدة لتدعيم الميزة التنافسية"، **المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية**، (العدد الثالث، 2009).
- د.عدنان بن عبد الله الملحم ، نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)دراسة تحليلية وتطبيقية على المنشآت الصناعية السعودية، **"مجلة البحوث المحاسبية"** المجلد السادس ، العدد الثاني ،(رجب 1423ه-سبتمبر 2002م).
- عماد القيسي، "مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقييم الأداء في شركة سكة حديد العقبة"، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، المجلد 37، (العدد الأول، 2013).
- أ.د.عمانت سيد احمد عاشور، نمو اكتمال الإطار الفكري لنموذج قياس تكاليف الأنشطة نموذج مفاهيمي مقترح لمخطط الأنشطة، **المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة**، مصر، (العدد الأول، 2008م).
- أ.د/علي مجدي القروي، "التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت منهج جديد لزيادة دقة تكلفة الوقت"، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، المجلد الثاني والثلاثون، العدد الثاني (2008م) .

- فاتنة فاتح القرايبة ومأمون الربيعي ومحمد أبو نصار، مدى تطبيق مقومات محاسبة المسئولية في الشركات الأردنية المساهمة العامة الصناعية وأثره في ربحية الشركة وكفاءئتها التشغيلية، **المجلة الأردنية في إدارة الأعمال**، دراسة العلوم الإدارية، المجلد 38، العدد الأول،(2011م).
- د. فايزة عبيد الله، نموذج مقترح لتقدير التكاليف غير المباشرة باستخدام الأساليب الاحصائية في ظل نظام التكاليف على أساس الأنشطة، دراسة تطبيقية، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، المجلد 35، (العدد الثاني، 2011).
- د. فؤاد أحمد العقيدي، مدخل مقترح لإدارة تكاليف الأنشطة من منظور الرقابة الشاملة على تكاليف أضرار التلوث البيئي في محطة معالجة مياه حوض وادي ميتم بمحافظة إب، اليمن، **مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية**، (العدد 150، 2013م).
- د. عصام على فرج بدر، "مدي تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ABC في المنشآت الصناعية المصرية "، **المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة** ، جامعة الأزهر(العدد السادس بحث منشور 2010م).
- أ.د/علي مجدي القروي، "التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت منهج جديد لزيادة دقة تكلفة الوقت"، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، المجلد الثاني والثلاثون، العدد الثاني (2008م) .
- أ.عيادي عبد القادر،أ.نوي الحاج، "دور محاسبة التكاليف على اساس النشاط في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الكبيرة"، **الملتقى الدولي الرابع** ، (المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسة الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية).
- د/فؤاد خليل إبراهيم، "محاسبة تكاليف النشاط بإعتبارها مدخلاً متطوراً لتوزيع ورقابة التكاليف غير المباشرة" **مجلة التكاليف**، العدد الثاني، (سبتمبر 1993م).
- د. ماهر موسى درغام، أ. خليل ابراهيم شفقة، دراسة وتطبيق أحد النماذج المتقدمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في مستشفى غزة الأوربي الحكومي، (دراسة تطبيقية على فحص الدم والتخثر)، **المجلة العربية للإدارة**، المجلد 29،(العدد الأول، يونيو 2009م).
- د. محمد شحاتة خطاب خطاب، التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات، **مجلة التجارة والتمويل، (كلية التجارة، جامعة طنطا)**، (العدد الثاني، 2010م).
- محمود عبد الفتاح إبراهيم ، **تطوير مدخل قياسي التكلف على أساس المواضفات بهدف الاستقلال الأمثل للطاقة المتاحة** ، مع دراسة تطبيقية ،(د م ، د ت).
- د/محمد عمرو وهيبة، ترشيد أساليب الفكر المحاسبي المتعارف عليها في الرقابة على التكاليف، دراسة تحليلية، **مجلة الدراسات والبحوث التجارية**، العدد الثاني (1990م).

- د. محمد سليم العيسى ود. خالد عديج أبو ريشة، ود. محمد حميدات، انعكاسات التحول من النظم التقليدية في تحميل التكاليف لصالح نظام التكلفة على أساس النشاط، كلية التجارة، جامعة البلقاء التطبيقية، الأردن، **مجلة الفكر المحاسبي**، العدد الأول، السنة الثامنة عشر،(أبريل، 2014م).
- محمد محمد ابراهيم منصور، "دراسة تحليلية لنظام التكلفة على أساس النشاط في ظل التغيرات البيئية للصناعة الحديثة"، بحث منشور، **مجلة الفكر المحاسبي** ،(القاهرة: كلية التجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد الثاني السنة الرابعة، 2000م.).
- محمود خالد العازلي، دور أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تطوير نظام محاسبة المسئولية في منظمات الأعمال الكويتية، دراسة اختبارية، **مجلة البحوث المالية والتجارية، (كلية التجارة جامعة بورسعيد)**، (العدد الأول، 2012م).
- د. محمود عبد الفتاح ابراهيم أزرق، "الاختيار الأمثل لمحركات التكاليف كمدخل مقترح لتخصيص التكاليف في ظل نظام التكلفة على أساس النشاط مع دراسة تطبيقية"، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، العدد الأول، المجلد التاسع والعشرون،(دراسة منشورة، جامعة المنصورة، كلية التجارة، 2005م).
- د. نبيل سعيد عبده المحمدي، المركزية واللامركزية واستخدام نظام محاسبة المسئولية لتقييم أداء وحدات الأعمال الاستراتيجية، **المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة**،(2014م).
- د. نضال رؤوف أحمد، تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في القطاع المصرفي العراقي، دراسة تطبيقية على مصرف الرشيد فرع الوطنية، **مجلة جامعة الأنبار للعلوم الإقتصادية والإدارية**، المجلد الرابع، (العدد التاسع، 2012م).
- د. نور الدين علي الفكي الشيخ، مدى إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسئولية على شركات المقاولات بالسودان (دراسة ميدانية)، **المجلة العلمية، جامعة الزعيم الأزهري**، (العدد 14، شعبان 1436هـ، يونيو 2014م).
- وليد خالد صالح، دور التكلفة على أساس النشاط في تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية، **مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية**، المجلد الرابع، (العدد الثامن، 2012م).

3) الرسائل الجامعية:

- بابكر علي بابكر ادريس، **نموذج مقترح لقياس التكلفة على أساس النشاط (ABC) في شركات استكشاف البترول العاملة في السودان**،(رسالة دكتوراة غير منشورة في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة أمدرمان الاسلامية، 1433هـ ، 2012م).

- حمزة الشيخ محمد صالح عمر، **أنموذج محاسبي مقترح لتطبيق نظام محاسبة المسئولية في تقويم أداء المصارف السودانية،**(رسالة دكتوراة في الفلسفة في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، 1432هـ – 2011م).
- رياض مصلح ضيف الله، " **الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط في الشركات الصناعية الأردنية**"،(القاهرة،: كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2007م.)
- سهام احمد سعيد، "**أثر محاسبة المسئولية على تقويم الأداء المالي وتخفيض تكلفة التشغيل، دراسة حالة البنك الزراعي السوداني**"، (بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 1431هـ – 2010م).
- صديق آدم محمد أبكر، ا"**لأساليب الحديثة التكاليف ودورها في تحكم وتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية**" (رسالة دكتوراه الفلسفة في التكاليف في التكاليف غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا، 1436–2014م).
- عبد الناصر نمر عبد الرحمن ،" **دور التقارير الرقابية في تقومي الأداء في ظل تطبيق نظام محاسبة المسئولية** "(رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة ،غير منشورة، جامعة النيلين ،كلية الدراسات العليا،2008م).
- عادل ضرار على بشارة، **دور محاسبة المسئولية في تقويم أداء المنشآت الصناعية السودانية، دراسة حالة شركة جياد للسيارات والشاحنات،**(رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، 1430هـ – 2009م).

- فيصل القاسم سنين علي، "**أثر تطبيق أسلوب التكاليف على أساس النشاط (ABC) على رقابة وتخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية بالتطبيق على مصنع سكر عسلاية للفترة من 2003 –2007م**"، (بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 143هـ – 2009م).
- فيصل القاسم سنين علي،" **تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط وأثره على قياس تكلفة المنتجات، دراسة تطبيقية على مصانع شركة السكر السودانية**"،(رسالة دكتوراة في الفلسفة في التكاليف، رسالة غير منشورة، جامعة السودان للعوم والتكنولوجيا، 1434هـ، 2013م).
- محمد زين العابدين محمد عبد الحميد، "**تقييم أداء وحدات الإدارة المحلية باستخدام مقاييس الأداء المتوازن في ظل نظام التكلفة على أساس النشاط دراسة تطبيقية**"، رسالة جامعية

منشورة، (رسالة جامعية منشورة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، 2013م).

- مرتضى محمد علي الصديق، "**إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأداة للرقابة وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية السودانية، دراسة ميدانية لقطاع الصناعات التحويلية**"،(رسالة دكتوراة في الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، مارس 2014م).
- منى خالد فرحات،" **نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)، دراسة تطبيقية في أحد الوحدات الاقتصادية في سوريا**"، (رسالة جامعية منشورة لنيل درجة الدكتوراة في المحاسبة، دمشق، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، 1425هـ – 2004م).
- نهلة عثمان علي عمر، "**دور التكامل بين نظام محاسبة المسئولية ونظام التكاليف على أساس النشاط في الرقابة على المنشآت الصناعية بالتطبيق على مصنع سكر الجنيد**"، (رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا،2010م).

ثانيا:المراجع باللغة الإنجليزية: –

1/ Books

- Anthony A. Atkinson, Rajiv D. Banker, Robert S. Kaplan, S. Mark Young**, "Management Accounting",** 2ed, New York, Prentice Jall, 1997.
- Garrison – Norrison, "**Manual of managerial Accounting"**, (New York: Mcraw-Hill company, ince, 2006).
- Garrison, Ray H. **Managerial Accounting**, (New york: McGraw-Hill CO,2008).
- Horace R. Brock, Linda A. Herrington," **cost accounting Principles and Applications"**, (New York, Mc Graw—Hill, 1998) .
- John G. Burch, **Cost & management Accounting Amodern Approach**, (New York: west publishing co, 1994).
- Larry M, walther & Christophers," **Managerial and cost Accounting"**, Christopher J. skouser & ventus publishing, 2009).

- Maryanne M. Mowen, Don R. Hansen, Graem Metchell, Garry Tibbits," **Management Accounting",** cengage learning Australia pty, 2010.
- Steven M, Bragg, **"Management Accounting best Practices"**, (Canada: John Wile & Sons, inl, 2007).
- The institute of company secretaries of India, "**company Account cost & management Accounting**", (New Delhi: student company secretary, 2011).
- Trevor Hopper, Deryl Northcott & Robert *Scapens*. **Issues management Accounting**, Third Published, Prentice Hall, financial times, 2007.
- William H, Webster, **"Accounting for management"**, (New York: mcgraaw-Hill, 2004).

2/Periodicals:

- Beheshti, H.M, "**Gaining and Sustaining Competitive Advantage With Activity – Based Cost Management System**", Industrial Management and Data systems, Vol. 104 No 5 (2004)
- Bilington Jim **the ABCs of ABM: Activity – Based Costing and management**" Harvard management update May, (1999) .
- Bodrdan,James, "Review of Literature on Activity-Based Costing", **Joural of Cost Management**, Spring,1990.
- Cooper, Robin and Kaplan, Robert., " **Activity-Based System: Measuring The Costs of Resource Usage**", Accounting Horizon, Sep, 1992.
- Drake Andrea R, HakaSu San f. **Revenscroft, Su P cost system and in centiva structure Effects on innovation, Effecting and profitability in terms, the Accounting Review**, vol. 74, No3, July, (1999) .
- Dunk. A.S"**The Impact of Activity – Based Costing on Plant Performance**", management Accounting Research, Vol. 16. No 3(2005).
- Grody, Michael.,"Is Your Cost Management System Meeting Your Needs?"**Journal of Cost Management,** Summer,1988.
- innes, John & mitcheell flaconcer "**ABC" A follow up survey optima members" management Accounting,** Nov, (1991) .

- Liberatore, M., and T. Miller, "**A framework for integrating Activity – Based costing and the Balanced Scorecard**", Journal of Business Logistic, Vol. 19, No (1998)
- Maiga, S. And A. Jacobs, "Balanced Scorecard, Activity-Based Costing and Company Performance: An Empirical Analysis" **Journal of Managerial Issues** Vol. 15, No 3 (2003)
- Newing, R, **Wake up to the Balanced Scorecard**", Management Accounting, Vol. 73, No 3(1995)
- Noreen, Eric., "Conditions Under Which Activity-Based cost System Provide Relevant Costs**", Journal of Management Accounting Research**, Fall, 1991.
- Sartorius, K., C. Eitzen and P. Kamala, "**The Design and Implementation of Activity-Based Costing (ABC): a South African Survey**" Meditari Accountancy Research, Vol. 15, No 22 (2007)
- Zaman, M, "**The Impact of Activity – Based Costing on Firm Performance**:The Australian Experience" International Review of Business Research, Vol. 5, No 4 (2009).

ثالثاً :المواقع الالكترونية:

- http://omaac.com/vb/showthreed.php?+=263.
- http://www.acc4arab.com/acc/showthreed.php?t=65182-
- http://sqarra.wordpress.com/aca1
- http://www.aazs.net/t4663-topic
- http://mmlaket.ahlamontada.net/t411-topic
- http://www.egyaccountant.com/news.php?action=view&id=22
- http:/www.broonzyah.net/Vb/t4309.html.
- Http:/www.educdz.com/old site/thread22809.html.
- http://www4am3a.net/tl2023-topic
- http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=6518
- http://www.aliahmedali.com/forum/archive/
- http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=1275
- http://www.aazs.net
- http://www.alaswaq.net

الـــمـــــــــلاحـــــــق

ملحق رقم (1)

الإستبانة

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

السيد/ .....

المحترم

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته،،،

يقوم الباحث باجراء دراسة عن " **دور التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)ومحاسبة المسئولية في الرقابة على التكاليف و تعظيم ربحية المنشآت الصناعية(بالتطبيق على القطاع الصناعي السوداني- المنطقة الصناعية بحري)**" .

متنياً الإستفادة من خبراتكم في المجال التطبيقي للمساهمة في ربط العلم النظري بالتطبيقي، عن طريق إبداء رأيكم بوضوح وشفافية على عبارات الاستبانة ونضمن لكم سرية البيانات المقدمة من قبلكم والتي ستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

نرجوا من حضراتكم التكرم بتعبئة الاستبانة المرفقة ، وان نتائج الدراسة يمكن ان ترسل لحضرتكم اذا رغبتم في ذلك.

ولكم جزيل الشكر،،،

الباحث :

محمد النابر محمدين خوجلي

تـلـفـون : **0111337732**

0924119665

أولاً:البيانات الشخصية:-ارجو وضع علامة √ أمام ما يلائمكم:-

1/العمر:

30 سنة فأقل ☐ 31–40 سنة ☐ 41–50 سنة ☐ 50 سنة فأكثر ☐

2/ المؤهل العلمي:-

بكلاريوس ☐ دبلوم عال ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ أخرى ☐

3/ التخصص العلمي:

تكاليف ومحاسبةإدارية ☐ إقتصاد ☐ إدارة أعمال ☐ محاسبة ☐

نظم معلومات محاسبية ☐ دراسات مصرفية ☐ أخرى ☐

4 / المؤهل المهني:-

زمالة بريطانية ☐ زمالة أمريكية ☐ زمالة عربية ☐

زمالة سودانية ☐ أخرى ☐

5/ المركز الوظيفي:-

مدير عام ☐ مدير مالي ☐ مدير إداري ☐ رئيس قسم التكاليف ☐

محاسب تكاليف ☐ محاسب مالي ☐ مراجع داخلي ☐ اخري ☐

6/ سنوات الخبرة:-

5 سنوات فأقل ☐ 6–10 سنوات ☐ 11–15 سنة ☐

16–20 سنة ☐ 21–25 سنة ☐ 25 سنة فأكثر ☐

القسم الثاني: عبارات الإستبانة:-

الفرضيه الأولى: يؤدي تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط (ABC)إلى زيادة فعالية الرقابة على التكاليف في القطاع الصناعي .

العبـــــارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1/ يوفر نظام التكلفة على أساس النساط معلومات عن تكلفة كل الأنشطة في المنشأة مما يساعد على فعالية الرقابة على التكاليف.					
2/استخدام مسببات تكلفة الأنشطة كأساس لتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على الأنشطة يعتبر أساس عادل لتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة ويساعد على فعالية الرقابة على التكاليف.					
3// استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى سهولة تتبع تدفق التكاليف وربطها بأغراض التكلفة والرقابة عليها .					
4/إستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط يساعد على تطبيق الموازنة المرنة وبالتالي تفعيل نظام الرقابة على التكاليف .					
5/ إستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط يساعد في فعالية الرقابة في حالة تعدد المنتجات من خلال اوعية التكاليف بتجميع الأنشطة المتجانسة.					
6/إستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى فعالية الرقابة في بئية اتصنيع الحديثة التي تتصف بحدة المنافسة.					
7/إستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط يساعد على إعداد الموازنة التخطيطية على أساس النشاط وزيادة فعالية الرقابة					

الفرضيه الثانية: تطبيق نظام محاسبة المسئولية يؤدي إلى تفعيل نظام الرقابة على التكاليف في القطاع الصناعي .

العبـــــارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1/ تقسييم المنشاءة إلى مراكز مسئولية يساعد على تطبيق نظـام رقـابي فعـال علـى عناصـر التكـاليف الخاصـة بكـل مركز.					
2/ إعتمـاد نظـام اللامركزيـة فـي الإدارة وإعطـاء مـديري المراكـز السـلطات اللازمـة للقيـام بمسـئولياتهم يسـاعد علـى فعالية الرقابة على التكاليف في القطاع الصناعي.					
3/تقسيم مراكز المسئولية إلى مراكز تكلفة وإيراد يساعد على تحقيق فعاليـة الرقابـة علـى عناصـر التكلفـة والإيـرادات فـي المنشأت الصناعية.					
4/ تقسيم مراكز المسئولية إلى مراكز ربحية وإستثمار يساعد علـى تحقيـق فعاليـة الرقابـة علـى عناصـر الربحيـة وعلـى الإستثمار في المنشأت الصناعية.					
5/تطبيق نظام محاسبة المسئولية يساعد على تطبيق مبداء الإدارة بالإستثناء مما يؤدي إلى فعالية الرقابة على التكلفة من خلال توفير الوقت الضائع في الرقابة .					
6/تطبيق نظام محاسبة المسئولية يساعد على مقارنة الأداء الفعلـي بـالأداء المخطـط وتحديد انحرافات مركـز المسـئولية ومحاسبة إدارة المركز على الإنحراف السلبي ومكأفأته على الإنحراف الإيجابي .					
7/تطبيق نظام محاسبة المسئولية والذي يعتمد على نظام الامركزيـة فـي الإدارة يسـاعد علـى فعاليـة الرقابـة فـي جميـع المستويات الإدارية.					

الفرضيه الثالثة: يؤدى تطبيق التكامل بين نظام التكلفة على اساس النشاط ونظام محاسبة المسئولية إلى فعالية الرقابة على التكاليف.

العبـــــارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1/ التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية يؤدي إلى توفير معلومات عن الأنشطة والإستفادة منها في تحديد مراكز المسئولية مما يؤدي إلى زيادة فعالية الرقابة على التكاليف في القطاع الصناعي.					
2/ التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية يساعد في الرقابة من خلال إعداد الموازنات التخطيطية على أساس النشاط وتحديد المسئولية عن تنفيذها.					
3/ تطبيق الموازنات التخطيطية على أساس النشاط وتحديد المسئوليات يساعد على مقارنة الأداء الفعلي للأنشطة ولمراكز المسئولية وبيان الإنحرافات وتفعيل نظريات الدافعية والتحفيز					
4/ يساعد تطبيق التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية على فعالية الرقابة على التكلفة والإيرادات من خلال التقسيم إلى مراكز مسئولية ومراكز انشطة للتكلفة والإيراد في المنشأت الصناعية.					
5// يساعد تطبيق التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية على فعالية الرقابة على الربحية والإستثمار من خلال التقسيم إلى مراكز مسئولية ومراكز انشطة للربحية والإستثمار في المنشأت الصناعية.					
6/يسمح تطبيق التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية بالإستفادة من العلاقة التبادلية بين النظامين لتفعيل الرقابة على التكاليف في المنشأت الصناعية.					
7/ يساعد تطبيق التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية على فعالية الرقابة على التكاليف في بئية التصنيع الحديثة من خلال متابعة تدفق التكلفة داخل مراكز الأنشطة والمسئولية وربطها بأغراض التكلفة					

الفرضيه الرابعة: يؤدي تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط (ABC)إلى تعظيم ربحية المنشاءات الصناعية .

العبـــــارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1/ يساعد تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط على مواجهة حدة المنافسة في بئية التصنيع الحديثة وتعظيم الأرباح.					
2/ يودي تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط للتخصيص العادل للتكاليف على المنتجاتومنع إهدار الموارد مما يعظم الربحية.					
3/تطبيق الموازنة التخطيطية على اساس الأنشطة يؤدي إلى دقة التقديرات المتعلقة بعناصر التكاليف وتساهم في تعظيم ربحية المنشأت الصناعية.					
4/يساعد تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط على تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة من خلال تخفيض الأنشطة التي لاتضيف قيمة مما يساعد على خفض التكاليف وتعظيم ربحية المنشأت الصناعية.					
5/يساعد تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في ترشيد قرارات التسعير والمزيج البيعي عن طريق التحديد الدقيق للتكلفة مما يعظيم الربحية في المنشأت الصناعية.					
6/ يساعد تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط بمتابعة تدفق التكلفة وربطها بأغراض التكلفة بدقة مما يعظم الربحية في المنشأت الصناعية.					
7/ تحقيق فعالية الرقابة على التكاليف عن طريق تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى تعظيم ربحية المنشأت الصناعية السودانية.					

الفرضيه الخامسة: تطبيق نظام محاسبة المسئولية يؤدي إلى تعظيم الربحية في القطاع الصناعي السوداني.

العبـــــــارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1/ تقسيم المنشأءة إلى مراكز مسئولية يودي إلى تحديد وحدة القرار والإنسجام بين اجزاء كل مركز مسئولية والسعي لتحقيق الخطة وبالتالي المساعدة في تعظيم ربحية المنشات الصناعية.					
2/ تطبيق نظام اللا مركزية في الإدارة وتحديد مسئول واحد عن كل مركز مسئولية يساعد في تعظيم الربحية.					
3/يساعد تطبيق نظام محاسبة المسئولية في تقسيم عناصر التكاليف والإيرادات إلى عناصر خاضعة وغير خاضعة لرقابة إدارة مركز المسئولية وتكون الإدارة مسئولة عن العناصر التي تخضع لرقابتها وتسعى لإدارئها بافضل الطرق مما يؤدي لتعظيم الارباح.					
4/يساعد نظام محاسبة المسئولية على تطبيق مبداء الإدارة بالإستثناء وبالتالي التركيز على نقاط الضعف الخاصة بكل مركز ومعالجتها ممايؤدي لتعظيم ربحية المنشأت الصناعية.					
5/إستخدام اسعار التحويل للمنتجات بين مراكز المسئولية وهامش المسئولية بدلا من هامش الربحية يساعد في تقويم اداء المراكز ويحفز مدراء المراكز على مضاعفة الجهود ويشجع على تنفيذ المعايير الموضوعة للمركز وتعظيم ربحية المركز مما يؤدي إلى تعظيم ربحية المنشأت الصناعية.					
6/تطبيق نظام محاسبة المسئولية يقوم بوضع معايير تقييم الأداء لمراكز المسئولية ووضع نظم الحوافز على الإنجاز مما يؤدي إلى تعظيم ربحية المنشأت الصناعية.					
7/تطبيق نظام محاسبة المسئولية يمكن من تطبيق مبداء الإدارة بالإستثناء ومعالجة نقاط الضعف في الوقت المناسب ممايؤدي إلى تعظيم ربحية المنشأت الصناعية.					

الفرضيه السادسة: يؤدى تطبيق التكامل بين نظام التكلفة على اساس النشاط ونظام محاسبة المسئولية إلى تعظيم ربحية المنشاءات الصناعية بالسودان.

العبـــــــارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1/ يساعد تطبيق التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية على إستخدام مراكز الأنشطة كاساس لتحديد مراكز المسئولية والإستفادة من ميزات كل نظام لتفادي عيوب الاخر وتعظيم الأرباح.					
2/ تطبيق التكامل بين نظامي التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية يسمح بدراسة سلسلة القيمة وإستبعاد الأنشطة غير المضيفة للقيمة مما يودي الى تخفيض تكاليف الانشطة وبالتالي تعظيم ربحية المنشأت الصناعية.					
3/ تطبيق التكامل بين نظامي التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية يسمح عن طريق سلسلة القيمة بإستبعاد مراكز المسئولية غير المضيفة للقيمة مما يودي الى تخفيض التكاليف الإدارية المتعلقة بزيادة عدد المراكز وبالتالي تعظيم الربحية.					
4/يسمح تطبيق التكامل بين نظامي التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية بتطبيق الموازنة على إساس الأنشطة وتحديد المسئولين عن تنفيذها وتشجيعهم على تنفيذها بإستخدام نظام الحوافز مما يؤدي إلى تعظيم ربحية المنشأت الصناعية.					
5/ يسمح تطبيق التكامل بين نظامي التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية بالإستفادة من ميزات نظام التكلفة على اساس النشاط الذي يساعد في دقة حساب التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة ونظام محاسبة المسئولية من خلال مايوفره من ادوات تسمح بأستغلال الموارد وتحسين الجودة مما يؤدي إلى تعظيم ربحية المنشأت الصناعية.					
6// يساعد تطبيق التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية على التقسيم لمراكز تكلفة ومراكز الإيرادات والسعي لتخفيض التكلفة وزيادة الإيرادات مما يعظم الربحية في المنشأت الصناعية.					
7/ يساعد تطبيق التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية على التقسيم لمراكز ربحية ومراكز إستثمار وإدارة مراكز الربحية والإستثمار بكفأة مما يعظم ربحية المنشأت الصناعية.					

ملحق رقم (2)

محكمو الإستبانة:

الرقم	الإسم	الدرجة العلمية	الجامعة
.1	د.بابكر إبراهيم الصديق	أستاذ مشارك	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
.2	د.هلال يوسف صالح	أستاذ مشارك	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
.3	د.مصطفى نجم البشاري	أستاذ مشارك	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
.4	د.الجيلاني الطاهر الشريف	أستاذ مشارك	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
.5	د.عبد الرحمن البكري منصور أمبدي	أستاذ مشارك	جامعة النيلين
.6	د.صالح حامد محمد علي	أستاذ مشارك	جامعة النيلين
.7	د.ياسر تاج السر محمد سند	أستاذ مساعد	جامعة النيلين
.8	د.مصطفى هارون عز الدين	أستاذ مساعد	جامعة النيلين
.9	د.إسماعيل عثمان محمد النجيب	أستاذ مساعد	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
.10	د.عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن	أستاذ مساعد	جامعة النيلين
.11	د.أسعد مبارك حسين	أستاذ مساعد	جامعة النيلين
.12	د.عبد الرحمن عادل خليل	أستاذ مساعد	جامعة النيلين