

بسم الله الرحمن الرحيم



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأداة للرقابة وتقويم الأداء في

المنشآت الصناعية السودانية

(دراسة ميدانية لقطاع الصناعات التحويلية 2013م)

**Possibility of Applying Activity-Based Costing as a Tool
of Monitoring and Performance Evaluation in Sudanese
Industrial Establishments**

(A Field Study of the Manufacturing Sector 2013)

رسالة مقدمة للاستيفاء الكلي لمتطلبات درجة دكتوراة الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية

إعداد الدارس:

مرتضى محمد علي الصديق

إشراف الدكتور:

فتح الرحمن الحسن منصور

أستاذ المحاسبة المشارك

مارس/ 2014م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الاستهلال

قال الله تعالى:

﴿لَا يَكْلِفُ اللَّهُ نَفْسًا إِلَّا وُسْعَهَا لَهَا مَا كَسَبَتْ وَعَلَيْهَا مَا اكْتَسَبَتْ رَبَّنَا لَا تُؤْخِذْنَا إِنْ نَسِينَا أَوْ أَخْطَأْنَا رَبَّنَا وَلَا تَحْمِلْ عَلَيْنَا إِيْرَاكَمَا حَمَلْتَهُ عَلَى الَّذِينَ قَبْلَنَا رَبَّنَا وَلَا تُحَمِّلْنَا مَا لَا طَاقَةَ لَنَا بِهِ وَاعْفُ عَنَّا وَاعْفِرْ لَنَا وَارْحَمْنَا أَنْتَ هَوْلَانَا فَاَنْصُرْنَا عَلَى الْقَوْمِ الْكَافِرِينَ﴾

صدق الله العظيم

سورة البقرة - الآية ﴿286﴾

الإهداء

إلى الوالدة الحبيبة وهي تحترق لتتير لي السبيل إلى كل ما هو جميل.
إلى والدي الحبيب ومرشدي إلى النور في غياهب الدجى ومحثي على الصبر
والمثابرة.
إلى زوجتي الحبيبة التي هي سند ظهري في الحياة من بعد الله سبحانه وتعالى.
إلى أبنائي فلذة كبدي الذين منحوني مزيداً من الثقة لمواصلة المشوار فأعطوني بلا
كلل ولا ملل.
إلى إخواني الأعزاء وأخواتي الأحباء.
إلى أساتذتي الكرام الذين تعلمت منهم معنى الحياة والوصول إلى المرامي العالية.
إلى أصدقائي وزملائي الأوفياء.
إلى كل هؤلاء لهُدي ثمرة جهدي هذا لعلّي أوفيههم قليلاً من فضلهم عليّ والفضل لله
وحده ثم إليهم من بعده.

الشكر والتقدير

اللهم لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك، لك الحمد عدد خلقك ورضا نفسك وزنة عرشك ومداد كلماتك، اللهم لا نحصي ثناء عليك أنت كما أثنيت على نفسك، والصلاة والسلام على الهادي الأمين المبعوث رحمة للعالمين وعلى آله وصحبه أجمعين.

يشرفني ويسعدني أن أتقدم بوافر الشكر وعظيم الامتنان إلى د. فتح الرحمن الحسن منصور على إشرافه على هذه الدراسة وعلى ملاحظاته القيمة وتوجيهاته السديدة التي كان لها بالغ الأثر في إعداد هذه الدراسة ولما أبداه من روح علمية وخلق عالٍ ونبيل.

كما أتقدم بأسمى كلمات الشكر إلى د. مصطفى محمد محمد صالح لما قدمه من توجيه وإرشاد ميداني ولما منحني من وقته وعلمه.

الشكر موصول إلى جميع العاملين بالمنطقة الصناعية بحري قطاع الصناعات التحويلية على تعاونهم اللامحدود في توفير كافة البيانات وتقديم المساعدات.

الشكر إلى جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ذلك الصرح الشامخ المتجدد لما تقدمه لطلاب العلم والعلماء.

الشكر إلى أسرة مكتبة الدراسات العليا بجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا وأسرة مكتبة الدراسات العليا بجامعة النيلين على توفير المراجع العلمية.

الشكر موصول إلى كل الذين وقفوا بجانبني وقدموا لي العون وفاتني ذكر أسمائهم، أسأل الله أن يمنحهم الصحة والعافية ويجزيهم عني خير الجزاء. ختاماً أسأل الله من فضله أن يجعل هذا العمل خالصاً لوجهه الكريم.

مستخلص الدراسة

تناولت الدراسة إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأداة للرقابة وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية السودانية قطاع الصناعات التحويلية.

تمثلت مشكلة الدراسة في أن " أوضحت نتائج الدراسات السابقة أن تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط ينحصر في الدول الصناعية المتقدمة وبعض الدول النامية على المستوى الأفريقي، أما المنشآت الصناعية السودانية فهي بعيدة كل البعد عن تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط والبعض منها يطبق أسلوب التكاليف التقليدي الذي يعطي معلومات عن تكلفة المنتجات تتصف بعدم الدقة في التخصيص، مما يعتبر من المعوقات الأساسية التي تحد من عملية الرقابة على عناصر تكلفة المنتجات ومن ثم فقد المقدرة على تقويم الأداء الإنتاجي، لذلك المنشآت الصناعية في بيئة تنافسية تحتاج إلى تطبيق أسلوب تكاليف متقدم مثل أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط من أجل دقة معلومات التكاليف الإنتاجية حتي تتمكن تلك المنشآت من الرقابة على عناصر تلك التكاليف ومن ثم تقويم الأداء الإنتاجي.

هدفت الدراسة إلى معرفة إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأداة للرقابة وتقويم الأداء الإنتاجي في المنشآت الصناعية السودانية من خلال تحليل الأنشطة الإنتاجية إلى (أنشطة ذات قيمة إنتاجية مضافة، وأنشطة ليس لها قيمة إنتاجية مضافة) من خلال الدراسة الميدانية على عينة من قطاع الصناعات التحويلية السودانية بالمنطقة الصناعية بحري، كما هدفت الدراسة إلى تحديد الصعوبات والمشاكل التي تحول دون تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في المنشآت الصناعية السودانية ووضع الحلول والمقترحات التي تساعد من عملية تطبيق الأسلوب.

تحقيقاً لأهداف الدراسة تم اختبار الفرضيات التالية:-

الفرضية الأولى: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين توافر المقومات الأساسية لتطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وتطبيقه في المنشآت الصناعية السودانية.

الفرضية الثانية: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط والرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج.

الفرضية الثالثة: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وتقويم الأداء الإنتاجي في المنشآت الصناعية.

أظهرت نتائج الدراسة أن المنشآت الصناعية السودانية لا تطبق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط، والبعض منها يطبق الأسلوب التقليدي للتكلفة، كما أظهرت نتائج الدراسة أن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يحدد تكلفة الإنتاج بصورة دقيقة الأمر الذي يساعد في عملية الرقابة على عناصر التكاليف الإنتاجية، بالإضافة إلى ذلك فهو يقدم معلومات تفصيلية عن الأنشطة مما يمكن من عملية تقويم الأداء الإنتاجي، أيضاً أظهرت نتائج الدراسة أن قلة الموارد البشرية المؤهلة تأهيلاً علمياً وعملياً على تطبيق أسلوب

التكلفة وفقاً للنشاط، وعدم وجود البرامج الحاسوبية للأسلوب من أهم المشاكل والصعوبات التي تحول دون تطبيقه بالمنشآت موضع الدراسة.

توصلت الدراسة إلى العديد من التوصيات من أهمها: ضرورة تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في المنشآت الصناعية السودانية للحصول على بيانات دقيقة عن تكلفة الإنتاج ومعلومات تفصيلية عن الأنشطة الإنتاجية من أجل فرض الرقابة على عناصر التكاليف الإنتاجية وتقويم الأداء الإنتاجي، التدريب العلمي والعملية للموارد البشرية على تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط، كما توصي الدراسة بالبرمجة الحاسوبية لأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط مما يسهل من عملية تطبيقه.

Abstract

The study addresses the Possibility of Applying Activity-Based Costing (ABC) as a Tool of Control and Performance Evaluation in Sudanese Industrial Establishments manufacturing sector.

The problem of the study is represented in "the findings of the related literature show applying the method of Activity-Based Costing (ABC) is restricted to the developed industrial countries and some developing countries on the African level, but the Sudanese industrial Establishments are very far to great degree of applying the method of Activity-Based Costing, some of them applied the method of traditional costing which provides information about the cost of the products that characterized with inaccuracy in allocating of which considered as basic impediment decreases the surveillance process upon the cost of product elements then losing the ability of production performance evaluation, therefore industrial Establishments - in competitive environment in need of applying an advanced method of Activity-Based Costing (ABC) for the sake of the accuracy of productive costing information to enable these Establishments to achieve the Control upon the elements of these costs and furthermore to evaluate productive performance.

The study aims at realizing the ability of applying the method of Activity-Based Costing (ABC) as a means of Control and evaluating the productive performance in Sudanese industrial Establishments through analyzing productive activity (activities with productivity added-value, and activities without productivity added-value), that is carried out through a field study to the a sample of Sudanese sector of manufacturing industries at industrial Area in Khartoum North, the study aims also at difficulty and problem finding without applying the method of Activity-Based Costing in the Sudanese industrial facilities and putting solutions and providing suggestions which support in the process of applying the method (ABC).

To achieve the objectives of the study the following hypotheses are tested:-

The first hypothesis: there is statistically oriented relationship between the availability of basic infrastructure to apply the method of Activity-Based

Costing and its applied in Sudanese industrial establishments.

The second hypothesis: there is a statistically oriented relationship between applying the method of Activity-Based Costing (ABC) and surveillance of cost production elements.

The third hypothesis: there is a statistically oriented relationship between applying the method of Activity-Based Costing and evaluation of productive performance in the industrial establishments.

The study findings show that Sudanese industrial establishments do not applied the method of Activity-Based Costing, some of them do applied the traditional costing method, the study findings show also the method of Activity-Based costing (ABC) controls the productive cost precisely which support the process of control the productivity costing elements, besides it provides detailed information about the activities enabling the process of evaluation of productive performance, the findings show also the lack of human resources with scientific and practical qualification to applied the method of Activity-Based Costing (ABC), and lack of computer programs for the method is the most serious problems and obstacles that stand as barriers to applying it in the establishments case study.

The study is concluded with several recommendations of the most important ones are: the necessity of applying the method of Activity-Based Costing (ABC) in Sudanese industrial establishments to find out precise data about production cost and detailed information about productive activities in order to enforce control upon productivity costs and evaluation of productive performance, the scientific and practical training for human resources for applying the method of Activity-Based Costing (ABC), as well as the study recommends the computer programming to make the applying of the method Activity-Based Costing (ABC) easier.

فهرس الموضوعات

الصفحة	عنوان الموضوع
أ	الاستهلال
ب	الإهداء
ج	الشكر والتقدير
د	مستخلص الدراسة
و	Abstract
ح	فهرس الموضوعات
ي	فهرس الجداول
ل	فهرس الأشكال
1	المقدمة
2	ولاً: الإطار المنهجي
6	ثانياً: الدراسات السابقة
42	الفصل الأول: أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط
43	المبحث الأول: مفهوم وأهمية أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط
52	المبحث الثاني: مقومات وفروض وأهداف وخطوات تصميم أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط
68	المبحث الثالث: تقويم أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط
80	الفصل الثاني: الرقابة على عناصر التكاليف الإنتاجية
81	المبحث الأول: مفهوم وأدوات الرقابة على عناصر التكاليف الإنتاجية
95	المبحث الثاني: دور أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في الرقابة على عناصر التكاليف الإنتاجية
110	المبحث الثالث: التكامل بين أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط ومحاسبة المسؤولية
126	الفصل الثالث: مفهوم ومبادئ وأساليب ومراحل ومعايير تقويم الأداء
127	المبحث الأول: مفهوم وأهداف وأهمية وأنماط تقويم الأداء

142	المبحث الثاني: مبادئ وأسس ومقاييس وأساليب تقويم الأداء
162	المبحث الثالث: معايير ومراحل ومعوقات تقويم الأداء في المنشآت الإنتاجية
178	الفصل الرابع: الدراسة الميدانية
179	المبحث الأول: نبذة تعريفية عن القطاع الصناعي السوداني
195	المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات
226	الخاتمة
227	ولاً : النتائج
229	ثانياً: التوصيات
230	المصادر والمراجع
245	الملاحق

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجداول	الجدول
197	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(1/2/4)
198	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	(2/2/4)
198	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	(3/2/4)
199	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير الوظيفة	(4/2/4)
199	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	(5/2/4)
200	التوزيع التكراري لآراء عينة الدراسة تجاه العبارة الأولى للفرضية الأولى	(6/2/4)
200	التوزيع التكراري لآراء عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الأولى	(7/2/4)
201	التوزيع التكراري لآراء عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الأولى	(8/2/4)
201	التوزيع التكراري لآراء عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الأولى	(9/2/4)
202	التوزيع التكراري لآراء عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الأولى	(10/2/4)
202	التوزيع التكراري لآراء عينة الدراسة تجاه العبارة السادسة للفرضية الأولى	(11/2/4)
203	التوزيع التكراري لآراء عينة الدراسة تجاه العبارة السابعة للفرضية الأولى	(12/2/4)
203	التوزيع التكراري لآراء عينة الدراسة تجاه العبارة الثامنة للفرضية الأولى	(13/2/4)
204	التوزيع التكراري لآراء عينة الدراسة تجاه العبارة الأولى للفرضية الثانية	(14/2/4)
204	التوزيع التكراري لآراء عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثانية	(15/2/4)
205	التوزيع التكراري لآراء عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثانية	(16/2/4)
205	التوزيع التكراري لآراء عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثانية	(17/2/4)
206	التوزيع التكراري لآراء عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثانية	(18/2/4)
206	التوزيع التكراري لآراء عينة الدراسة تجاه العبارة السادسة للفرضية الثانية	(19/2/4)
207	التوزيع التكراري لآراء عينة الدراسة تجاه العبارة السابعة للفرضية الثانية	(20/2/4)
207	التوزيع التكراري لآراء عينة الدراسة تجاه العبارة الثامنة للفرضية الثانية	(21/2/4)
208	التوزيع التكراري لآراء عينة الدراسة تجاه العبارة التاسعة للفرضية الثانية	(22/2/4)
208	التوزيع التكراري لآراء عينة الدراسة تجاه العبارة العاشرة للفرضية الثانية	(23/2/4)
209	التوزيع التكراري لآراء عينة الدراسة تجاه العبارة الأولى للفرضية الثالثة	(24/2/4)
209	التوزيع التكراري لآراء عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثالثة	(25/2/4)
210	التوزيع التكراري لآراء عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثالثة	(26/2/4)
210	التوزيع التكراري لآراء عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثالثة	(27/2/4)

211	التوزيع التكراري لآراء عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثالثة	(28/2/4)
211	التوزيع التكراري لآراء عينة الدراسة تجاه العبارة السادسة للفرضية الثالثة	(29/2/4)
212	التوزيع التكراري لآراء عينة الدراسة تجاه العبارة السابعة للفرضية الثالثة	(30/2/4)
212	التوزيع التكراري لآراء عينة الدراسة تجاه العبارة الثامنة للفرضية الثالثة	(31/2/4)
214	الوسط الحسابي والوسيط لعبارات الفرضية الأولى	(32/2/4)
215	الوسط الحسابي والوسيط لعبارات الفرضية الثانية	(33/2/4)
216	الوسط الحسابي والوسيط لعبارات الفرضية الثالثة	(34/2/4)
217	قيم مربع كاي المحسوبة لعبارات الفرضية الأولى	(35/2/4)
219	قيم مربع كاي المحسوبة لعبارات الفرضية الثانية	(36/2/4)
221	قيم مربع كاي المحسوبة لعبارات الفرضية الثالثة	(37/2/4)
223	العلاقة بين العبارة الأولى والثامنة لعبارات الفرضية الأولى	(38/2/4)
224	العلاقة بين العبارة الأولى والعاشره لعبارات الفرضية الثانية	(39/2/4)
224	العلاقة بين العبارة الثانية والتاسعة لعبارات الفرضية الثانية	(40/2/4)
225	العلاقة بين العبارة الأولى والثامنة لعبارات الفرضية الثالثة	(41/2/4)

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الشكل
54	العلاقة بين أنشطة المنشأة	(1/2/1)
57	التنظيم الهرمي لتكاليف المصنع	(2/2/1)
63	هءاف أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط	(3/2/1)
175	مراحل تقويم الأداء	(1/3/3)

المقدمة

تشتمل على الآتي:-

أولاً: الإطار المنهجي.

ثانياً: الدراسات السابقة.

أولاً: الإطار المنهجي

تمهيد:

إن التطور الذي يتسم به عالمنا المعاصر في المجالات الاقتصادية والصناعية وظهور تكنولوجيا الإنتاج المتطورة، والذي كان من نتائجه أن أنشئت الصناعات الكبرى ذات الإنتاج الواسع والمتنوع بما يتناسب مع التقدم التكنولوجي في وسائل الإنتاج المختلفة، أدى ذلك إلى تزايد المنافسة العالمية، حيث أصبحت المنافسة هي: العنصر الحاكم في بيئة الأعمال، فالعملاء في بيئة الأعمال المعاصرة يهتمون بجودة المنتج والثقة في المنتج والتسليم السريع والتنوع في المنتجات وبأقل تكلفة ممكنة.

لذا فإن المنشآت الصناعية السودانية بشكل عام، عليها أن تعمل على مواجهة ذلك التطور بمحاولة مواكبة المستجدات العصرية من خلال مواجهتها من منظور استراتيجي يتمثل في حسن إدارة منشآتها بالنظر للبيئة الخارجية (التنافسية)، والبيئة الداخلية من خلال تحليل عناصر القوة والضعف وتقويم نقاط الضعف من خلال الرقابة على تكاليف الإنتاج والحد من الإسراف والفاقد الإنتاجي، لذلك كان لزاماً عليها البحث عن أدوات تساعد في ذلك، فكان أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط أداة من أهم أدوات الرقابة على التكاليف الإنتاجية وتقويم أداء المنشآت الصناعية.

كما أن ظهور الثورة الصناعية الكبرى أدى إلى ظهور أساليب إنتاج متعددة، الأمر الذي أدى إلى عدم ملائمة أسلوب التكلفة بشكله التقليدي للمحاسبة عن التكلفة الإنتاجية، وذلك لأنه يستند إلى تخصيص عناصر التكاليف الإنتاجية على مراكز التكلفة أولاً ثم يتم تحميل تلك المراكز على وحدات المنتج النهائي بناءً على حجم المنتج، فأصبح أسلوب التكلفة بشكله التقليدي لم يعد قادراً على مسايرة تلك الثورة الصناعية ولا يتناسب مع بيئة التصنيع الحديثة التي تعتمد على وسائل التكنولوجيا والتصنيع الآلي، مما أدى إلى بزوغ أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط، وذلك لأنه يقوم على اعتبار أن الأنشطة هي: التي تستهلك الموارد وأن المنتجات أو الخدمات تستهلك تلك الأنشطة، أي بالتركيز على مسببات التكلفة باعتبار أن الأنشطة هي: التي تسبب التكلفة وأن المنتجات تسبب التكلفة من خلال الأنشطة التي تحتاجها، بناءً على فكرة استخدام الأنشطة كأساس لتتبع التكاليف الإضافية وتحميلها على وحدات المنتج وفقاً لعلاقة السبب والأثر مما يساعد في عملية الرقابة على التكاليف الإنتاجية وتقويم الأداء من خلال تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط واستخدامه كأداة للرقابة وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية السودانية.

مشكلة البحث:

تمثلت مشكلة الدراسة في أن "أوضحت نتائج الدراسات السابقة أن تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط ينحصر في الدول الصناعية المتقدمة وبعض الدول النامية على المستوى الأفريقي، أما المنشآت الصناعية السودانية فهي بعيدة كل البعد عن تطبيق أسلوب لتكلفة وفقاً للنشاط والبعض منها يطبق أسلوب التكاليف التقليدي الذي يعطي معلومات عن تكلفة المنتجات تتصف بعدم الدقة في

التخصيص، مما يعتبر من المعوقات الأساسية التي تحد من عملية الرقابة على عناصر تكلفة المنتجات ومن ثم فقد المقدرة على تقويم الأداء الإنتاجي"، فالمنشآت الصناعية في بيئة تنافسية تحتاج إلى تطبيق أسلوب تكاليف متقدم مثل أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط من أجل دقة معلومات التكاليف الإنتاجية حتي تتمكن تلك المنشآت من الرقابة على عناصر تلك التكاليف ومن ثم تقويم الأداء الإنتاجي، لذلك تأتي هذه الدراسة لتتناول مشكلة عدم تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في المنشآت الصناعية السودانية من خلال التساؤلات الآتية:-

1. هل تتوفر لدى المنشآت الصناعية السودانية البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لتطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط؟

2. هل يعتبر أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط أسلوباً فعالاً في تحقيق الرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج المختلفة؟

3. هل يعتبر أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط أسلوباً فعالاً في تقويم الأداء الإنتاجي في المنشآت الصناعية السودانية؟

أهداف البحث:

يهدف البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:-

1. معرفة إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في المنشآت الصناعية السودانية.
2. مقترح تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأداة من أدوات الرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج المختلفة.
3. مقترح تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأداة لتقويم الأداء الإنتاجي في المنشآت الصناعية السودانية.

أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في الآتي:-

الأهمية العلمية: كثيراً من الدراسات العلمية السابقة تناولت أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط من جانب علمي واحداً وهو توزيع عناصر التكاليف الإنتاجية غير المباشرة على الوحدات المنتجة ولم يجد الباحث دراسة من الدراسات السابقة تتناول أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط من جانب استخدامه كأداة للرقابة على الأنشطة الإنتاجية وذلك لأن تلك الأنشطة هي: المسبب الأساسي لتلك التكاليف والتي على ضوءها يمكن تقويم الأداء الإنتاجي من خلال تقويم تلك الأنشطة مما خلق فجوة دراسية لدراسة أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأداة للرقابة وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية السودانية.

الأهمية العملية: هناك مشكلة حقيقية تتمثل في عدم تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة بالمنشآت الصناعية السودانية وتقوم هذه الدراسة بالوقوف على المعوقات التي تحول دون تطبيقه ووضع الحلول والتوصيات التي تساعد في عملية تطبيقه.

منهجية البحث:

لتحقيق أهداف البحث تم إتباع المناهج الآتية:-

1. المنهج الاستنباطي للتعرف على طبيعة المشكلة وتحديد محاور البحث.
2. المنهج الاستقرائي لوضع الفرضيات.
3. المنهج التاريخي لعرض الدراسات السابقة التي لها صلة بموضوع البحث.
4. المنهج الوصفي التحليلي باستخدام أسلوب العينة العشوائية لمعرفة إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأداة للرقابة وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية السودانية.

فرضيات البحث:

يسعى البحث إلى اختبار الفرضيات الآتية:-

1. هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين توافر المقومات الأساسية لتطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وتطبيقه في المنشآت الصناعية السودانية.
2. هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط والرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج.
3. هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وتقويم الأداء الإنتاجي في المنشآت الصناعية.

حدود البحث:

الحدود المكانية: (قطاع الصناعات التحويلية بالمنطقة الصناعية بحري ولاية الخرطوم).

الحدود الزمنية: 2013م

مصادر جمع البيانات:

اعتمدت الدراسة في جمع البيانات على المصادر التالية:-

أولاً: البيانات الأولية تم جمع بيانات البحث الأولية من خلال أسلوب الاستقصاء والملاحظة والمقابلات الشخصية.

ثانياً: البيانات الثانوية تم جمع بيانات البحث الثانوية من المراجع والكتب والرسائل الجامعية والدوريات والتقارير المنشورة ومواقع الإنترنت.

هيكل البحث:

يتناول البحث إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأداة للرقابة وتقويم الأداء في المنشآت

الصناعية السودانية من خلال المقدمة وأربعة فصول وذلك على النحو التالي:-

تتناول المقدمة الإطار المنهجي للدراسة والدراسات السابقة.

يتناول الفصل الأول أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط من خلال ثلاثة مباحث، حيث يتناول المبحث

الأول مفهوم وأهمية أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط، ويتناول المبحث الثاني مقومات وفروض وأهداف

وخطوات تصميم أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط، ويتناول المبحث الثالث تقويم أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط. يتناول الفصل الثاني الرقابة على التكاليف الإنتاجية من خلال ثلاثة مباحث حيث يتناول المبحث الأول مفهوم وأدوات الرقابة على عناصر التكاليف، ويتناول المبحث الثاني دور أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في الرقابة على عناصر التكاليف الإنتاجية، ويتناول المبحث الثالث نظام محاسبة المسؤولية والعملية الرقابية على التكاليف الإنتاجية.

يتناول الفصل الثالث مفهوم ومبادئ وأساليب ومراحل ومعايير تقويم الأداء من خلال ثلاثة مباحث حيث يتناول المبحث الأول مفهوم وأهداف وأهمية وأنماط تقويم الأداء، ويتناول المبحث الثاني مبادئ وأسس ومقاييس وأساليب تقويم الأداء، ويتناول المبحث الثالث معايير ومراحل ومعوقات تقويم الأداء في المنشآت الإنتاجية.

يتناول الفصل الرابع الدراسة الميدانية من خلال مبحثين حيث يتناول المبحث الأول نبذة تعريفية عن القطاع الصناعي السوداني، ويتناول المبحث الثاني تحليل البيانات واختبار الفرضيات. الخاتمة وتحتوي على النتائج والتوصيات.

ثانياً: الدراسات السابقة

تناولت العديد من الدراسات السابقة أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وأهميته في معالجة تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة وتخفيض تكلفة الوحدة المنتجة والرقابة على التكاليف الإنتاجية، وفيما يلي بعض هذه الدراسات السابقة:-

دراسة Robert. S Kaplan (1984م)⁽¹⁾

تناولت الدراسة المعوقات المترتبة على استخدام الأسلوب التقليدي للتكاليف والرقابة المطبقة حالياً والتي تسببت في تشويه تكاليف الإنتاج وعدم إبراز المعلومات والبيانات الأساسية غير المالية المطلوبة للكفاءة وفاعلية العمليات.

كما بينت الدراسة أن المعلومات التي يقدمها الأسلوب التقليدي تعكس التقرير الخارجي أكثر من الواقع الصناعي الحديث، وترى الدراسة أن الأسلوب المستخدم حالياً لا يصلح لبيئة المنافسة السائدة اليوم، لذلك يؤدي استخدامه إلى تشويه واقع الأداء الصناعي فلا بد من إصلاحه وتطويره.

انتقدت الدراسة استخدام المعدل الوحيد كأساس لتخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس ساعات العمل المباشر وذلك لقلّة نسبتها إلى إجمالي التكاليف، وأضافت إن تكاليف العمل أصبحت ثابتة، لذلك أصبح الرقابة على التكاليف أقل أهمية، داعياً إلى تعلم أساليب جديدة لقياس التكاليف وربحية المنتجات.

توصلت الدراسة إلى أن المنافسة العالمية اليوم تتطلب مقاييس غير مالية تستخدم في تقييم الأداء الصناعي باقتراح عدد من المقاييس غير المالية وهي مثلاً (الجودة، المخزون، الإنتاج، الابتكار، العمل).

تتميز هذه الدراسة عن الدراسة السابقة في تناولها لأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط واستخدامه كأداة من أدوات الرقابة على التكاليف الإنتاجية ودرجة مساهمته في تخفيض تكلفة الوحدة المنتجة، بينما تتناول الدراسة السابقة المعوقات التي تترتب على استخدام الأسلوب التقليدي لتخصيص التكاليف الصناعية وعدم مساهمته في عملية الرقابة على تكاليف الإنتاج، مما يؤدي إلى تشويه تكلفة الوحدة المنتجة.

دراسة David Dugdale and Sue Shrimpton (1990م)⁽²⁾

تناولت الدراسة التعرف على الأساليب الجديدة لمحاسبة التكاليف وكيفية استخدامها مثل التكلفة على أساس النشاط، وأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد مع الاحتفاظ بأدنى حد للمخزون، وقد أوضح الباحثان أن أسلوب التكلفة له ثلاثة أهداف وهي:-

⁽¹⁾ Robert .S Kaplan, Yesterday Accounting Undermines Production, Harvard Organization Business Review, July-1984.

⁽²⁾ David Dugdale, Sue Shrimpton, Product Costing in (J.I.T) Environment Management Accounting, March-1990.

الهدف الأول هو تأكيد وضمان إن كل قسم إنتاج قد حمل بنصيب عادل من التكاليف وفي هذا المجال تم استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في توزيع التكاليف على خطوط الإنتاج وفي تحديد الموارد المستهلكة، أما الهدف الثاني فهو توفير معلومات لتقييم المخزون، حيث تم استبعاد العمل المباشر كأساس للتحميل وُدُمج في الأعباء الإضافية، كما تم استخدام تكلفة المواد كأساس للتوزيع، إضافة إلى استخدام أسلوب التدفق العكسي لتقييم المخزون كأسلوب ملائم لأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد، أما الهدف الثالث فهو توفير معلومات للقرارات الاستراتيجية المتعلقة بالإنتاج، وفي هذا المجال نظراً لمحدودية التكاليف المعيارية لم تستخدم في عملية إتخاذ القرارات بل وسعت وتضمنت عملية الموازنة على أساس النشاط كأسلوب بديل.

تتميز هذه الدراسة عن الدراسة السابقة في تناولها لأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأداة من أدوات الرقابة وتقويم الأداء الصناعي في الشركات الصناعية السودانية ومن ثم تخفيض تكلفة الوحدة المنتجة، بينما تتناول الدراسة السابقة عملية التعرف على أساليب التكاليف الحديثة بما فيها أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط، وأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد وأسلوب التدفق العكسي.

دراسة Osteranger (1990م)⁽¹⁾

تتناول الدراسة اقتراح ضرورة تبني أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة كنقطة للتركيز على إدارة التكلفة ودراسة الأحداث والظروف التي تسببت في هذه الأنشطة (مسببات التكلفة) وتقتصر الدراسة منهجاً لتحقيق التكاليف بناءً على تحليل الأنشطة ومسبباتها ويتضمن هذا المنهج سبعة مراحل وهي كالآتي:-

المرحلة الأولى هي: تجميع التكاليف المساعدة في أوعية التكاليف بالإضافة لتكلفة المواد والعمالة المباشرة، وفي المرحلة الثانية يتم تخصيص تكلفة المواد المباشرة والعمالة المباشرة على المنتجات المباشرة، وفي المرحلة الثالثة يتم تحليل الأنشطة المستهلكة للموارد وتحديد أي من الأنشطة له قيمة مضافة، وأي منها ليس له قيمة مضافة وأي منها يرتبط بالفترة الزمنية، أما المرحلة الرابعة فهي: بناءً على تحليل الأنشطة يتم تخصيص بعض التكاليف المساعدة ضمن أوعية التكاليف المباشرة على المنتجات التي استفادت مباشرة من هذه الأنشطة وسببت تكلفة هذه الأنشطة، وفي المرحلة الخامسة يتم تخصيص مجموعة أخرى من التكاليف على مراكز التشغيل بناءً على قائمة تحليل الأنشطة لمراكز التشغيل للمنتجات، والمرحلة السادسة هي: بناءً على قائمة تحليل أنشطة المنتجات في مراكز التشغيل والتكاليف المتجمعة في مراكز التشغيل يتم تخصيص تكاليف مراكز التشغيل للمنتجات، أما المرحلة السابعة والأخيرة فهي: المجموعة المتبقية من التكاليف المساعدة في أوعية التكاليف المساعدة بعد ربط معظم التكاليف المساعدة بأنشطة معينة لمنتجات معينة أو مراكز تشغيل معينة لمنتجات معينة فيتم تخصيص على أساس الأنشطة ومسببات حدوثها ولم يتبقى إلا مجموعة

⁽¹⁾ Osteranger. R. M, Activities The Focus Point Of Total Cost, Management Accounting, Feb-1990.

أخيرة ذات بنود متنوعة تم تخصيصها للمنتجات بناءً على الأسس التقليدية القائمة على الحجم. تتميز هذه الدراسة عن الدراسة السابقة في تناولها لأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأداة من أدوات الرقابة وتقويم الأداء بالمنشآت الصناعية السودانية، بينما تتناول الدراسة السابقة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة لإدارة التكلفة ودراسة الأحداث والظروف التي تسببت في هذه الأنشطة (مسببات التكلفة).

دراسة نصر عبد الكريم محمد ورشيد فائق الكخن (1997م)⁽¹⁾

تناولت الدراسة حاجة الإدارة إلى أسلوب محاسبي كفاء في المنشآت الصناعية الفلسطينية يساعد على توفير المعلومات لمتخذي القرارات في الوقت المناسب، والتحديد المناسب لتكلفة الوحدات أو الخدمات المنتجة حتى تستطيع المنشآت المنافسة عالمياً. هدفت الدراسة إلى التعرف بأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط من حيث مفهومه وخصائصه واستخداماته وتقديمه لمتخذي القرارات في الشركات الصناعية الفلسطينية، وكذلك البحث عن إمكانية تطبيقه كبديل عن أسلوب التكاليف التقليدي في الشركات الصناعية الفلسطينية لمساعدتها على مواجهة التحديات الجديدة.

أشارت أهم نتائج الدراسة إلى أن العديد من الشركات الصناعية الفلسطينية قد أحدثت تغييرات على أنظمتها الإنتاجية والإدارية تمشياً مع التغيرات العالمية السائدة في السوق. أوصت الدراسة بضرورة الاستعانة بخبراء ومستشارين مؤهلين ومتخصصين في مجال تصميم الأساليب المحاسبية عند تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط للمساعدة في إعداد وتطوير خطة عمل تهدف إلى شرح مفهوم أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وتطبيقه، كما أوصت بضرورة إقناع جميع الموظفين بأهميته في دعم واستقرار واستمرار عمل المنشأة.

تطرقت الدراسة السابقة إلى دور أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في مد الإدارة بالمعلومات عن التكلفة الإنتاجية والخدمية ولم تتطرق إلى الدور الذي يقوم به أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في عملية الرقابة على التكاليف الإنتاجية وتقويم الأداء الصناعي وهذا ما يميز هذه الدراسة عن الدراسة السابقة.

دراسة Cooper & Kaplan (1998م)⁽²⁾

تقوم الدراسة على إطار علمي تحليلي وزيارات ميدانية لأنواع مختلفة من الشركات وخصوصاً ذات التكنولوجيا المتطورة كما تناقش الأسس التي يقوم عليها أسلوب التكاليف التقليدي وإلى أي مدى يمكن أن يشوه تكاليف الإنتاج. تقترح هذه الدراسة ثلاثة أساليب لتخصيص عناصر التكاليف وهي:-

(1) د. نصر عبد الكريم محمد ورشيد فائق الكخن، مستلزمات تطبيق نظام التكاليف وفقاً للنشاط في بعض الشركات الصناعية الفلسطينية، معهد الإدارة العامة، مجلة الإدارة العامة، الرياض: المجلد (36)، العدد (4)، شوال 1417هـ - 1997م.

(2) Robin C., & Robert K., Measure Cost Accounting Make the Right Decisions, Harvard Business Review, Sep-1998.

الأسلوب الأول يتم فيه تخصيص عناصر التكاليف التي تحدث في الأقسام المساندة بسبب تعقد عمليات المنتج على أساس عدد التجهيزات، والأسلوب الثاني هو يتم تخصيص عناصر التكاليف التي لا ترتبط بعدد التجهيزات وترتبط بالوقت اللازم للتجهيزات التي يقوم بها الأفراد على أساس ساعات العمل المباشر، والأسلوب الثالث هو أن يتم تخصيص عناصر التكاليف الخاصة بالفحص وتحريك المواد وإدخالها للمخزن على أساس عدد مرات استلام المنتجات.

انتقدت الدراسة الأسلوب الثاني وهو أسلوب استخدام ساعات العمل المباشر، كما أن هنالك شركات أخرى ذات الإنتاج الفوري تستخدم المواد المباشرة رغم التكنولوجيا المتقدمة، وعدد قليل يستخدم ساعات الآلة للتخصيص والبعض الآخر يستخدم الأساليب الثلاثة في وقت واحد. عليه فإن الأمر يتطلب إجراء تغيير جذري في تصميم أساليب التكاليف الحالية حتى تواكب وتساير التطورات السريعة في الصناعة وتخفيض التكلفة لضمان الاستقرار والثبات في السوق العالمي والمحلي وتحقيق رغبة المستهلك.

خلصت الدراسة إلى أن معظم هذه الشركات تستخدم مرحلتين لتخصيص التكاليف غير المباشرة على كل مراكز التكلفة (الإنتاجية والخدمية) ثم مراكز التكلفة الإنتاجية على المنتجات. تتميز هذه الدراسة عن الدراسة السابقة في تناولها لأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وإمكانية تطبيقه كأداة من أدوات الرقابة على تكاليف الإنتاج وتقويم الأداء ومن ثم تخفيض تكلفة الوحدة المنتجة، بينما تتناول الدراسة السابقة عيوب تخصيص التكاليف وفقاً للأسلوب التقليدي ومن ثم تنتقد التخصيص على أساس ساعات العمل المباشر.

دراسة جمال عبد الواحد مناور (1998)⁽¹⁾

تناولت الدراسة إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط على إحدى الشركات الصناعية الخاصة بصناعة الأدوية في المملكة العربية السعودية وذلك لمعرفة مدى ملائمة تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وأهم العقبات والظروف التي تحد من إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وأيضاً الفوائد المترتبة على هذا التطبيق.

هدفت الدراسة إلى التعرف على مقومات ومزايا وإمكانية تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط ومعرفة الاختلافات بينه وبين الأسلوب القائم حالياً.

خلصت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: أن الانتقادات الموجهة لأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط من المعارضين لا ترقى إلى إضعاف دوره حيث أن هذه الانتقادات تفتقد الحجة والموضوعية، وبها ضعف المنطق، كما إن استخدام أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يمتاز بالتحديد الدقيق لتكلفة المنتجات. تتميز هذه الدراسة عن الدراسة السابقة في تناولها لإمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في المنشآت الصناعية كأداة من أدوات الرقابة وتقويم الأداء الصناعي ومن ثم تأثيره على تخفيض

⁽¹⁾ جمال عبد الواحد مناور المطلق، مدى فاعلية نظام محاسبة تكاليف النشاط - دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير في محاسبة التكاليف غير منشورة، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، 1998م.

تكلفة الوحدة المنتجة، بينما تتناول الدراسة السابقة التعرف على مقومات ومزايا أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط ومعرفة الاختلاف بينة وبين الأسلوب التقليدي للتكاليف.

دراسة مؤيد الفضل (1998م)⁽¹⁾

تناولت الدراسة أهمية محاسبة تكاليف النشاط في تخصيص الموارد في ظل نظرية الوكالة. هدفت الدراسة إلى اختبار أهمية تطبيق محاسبة التكاليف على أساس النشاط في مساعدة الأصيل في اختيار أفضل نوعية من التعاقد مع الوكيل لتحقيق المنفعة الثنائية المثلى وذلك عن طريق اختبار قدرة أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في تخصيص الموارد ثم تحقيق الأداء المرضي لعلاقة الوكالة. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: إن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط لم يقدم الأسلوب المناسب لحل مشكلة التخصيص فهو لا يوفر الوسيلة لاستمالة الوكيل للإفصاح عن معلوماته الخاصة بصدق وأمانة ومن ثم التغلب على مشكلة المعلومات غير المتماثلة والمشاكل الأخرى المنبثقة عنها وصولاً إلى الأداء المرضي لعلاقة الوكالة، كما ينبغي في علاقة الوكالة أن يصمم أسلوب الحوافز للكلاء على أساس النقاط التجميعية المشتركة لكل رئيس نشاط أو مدير، كما توصلت إلى عدم دقة معدلات التحميل التقديرية حتى في ظل أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط طالما أن هنالك تميز في تقدير التكاليف، أو عدم دقة التخصيص لذلك فإن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط لا يقدم الطريقة التي تساعد الأصيل في أن يوائم بين اختياره لمستوى الموارد.

تتميز هذه الدراسة عن الدراسة السابقة في تناولها لإمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأداة من أدوات الرقابة على التكاليف الإنتاجية وتقويم الأداء ومساعدته في تخفيض تكلفة الوحدة المنتجة، بينما تتناول الدراسة السابقة إمكانية أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في تخصيص الموارد في ظل نظرية الوكالة وتنتقد هذا الأسلوب لأنه لا يقدم الطريقة التي تساعد الأصيل في الاختيار بين بدائل الموارد.

دراسة عبد العال بن هاشم محمد أبو خشبة (1999م)⁽²⁾

تناولت الدراسة دراسة وتقييم أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط مع إمكانية تطبيقه على القطاع الصناعي والخدمي والتمويلي في المملكة العربية السعودية.

هدفت الدراسة إلى معرفة الإطار العلمي لأسلوب التكلفة على أساس النشاط بجميع جوانبه مع دراسة مدى إمكانية تطبيق الأسلوب في المملكة العربية السعودية.

توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: إن الاختلاف والتنوع في حجم الإنتاج في ظل نظم التصنيع المتقدمة وما ترتب عليه من انخفاض تكلفة العمل المباشر والزيادة المستمرة في التكاليف

(1) د. مؤيد الفضل، أهمية محاسبة تكلفة النشاط في تخصيص الموارد في ظل نظرية الوكالة، الجامعة الأردنية، عمادة البحث العلمي، مجلة دراسات، عمان: المجلد (25)، العدد (2)، 1419هـ - 1998م.

(2) د. عبدالعال بن هاشم محمد أبو خشبة، دراسة وتقييم مدخل التكلفة على أساس النشاط مع إمكانية التطبيق في المملكة العربية السعودية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة 1999م.

غير المباشرة جعل بيئة التكاليف في المنشآت الصناعية ملائمة لتطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط .
توصلت الدراسة إلى عدة توصيات من أهمها: لضمان نجاح تطبيق الأسلوب في البيئة السعودية يلزم توافر مقومات وأسس تطبيقه وتهيئة المناخ الملائم لتطبيقه وهذا لن يكون في القريب العاجل بل قد يحتاج إلى فترات زمنية طويلة لوجود العديد من الصعوبات والمحددات التي تحد من تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط حالياً.

تتميز هذه الدراسة عن الدراسة السابقة في تناولها لإمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط واستخدامه كأداة من أدوات الرقابة وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية السودانية، بينما تتناول الدراسة السابقة دراسة وتقييم أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وإمكانية تطبيقه في المنشآت الصناعية والخدمية في المملكة العربية السعودية.

دراسة مجدي محمد سامي (2000م)⁽¹⁾

تناولت الدراسة مدى فعالية أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأسلوب للمعلومات التكاليفية مع التركيز على الوظيفة الرقابية وذلك من خلال توضيح دور هذا الأسلوب في التغلب على المشكلات والعقبات التي يفرزها أسلوب التكاليف التقليدي، وكذلك التعرف على المزايا والمنافع والمعلومات التي تنتج من تطبيق هذا الأسلوب.

هدفت الدراسة إلى إبراز كيفية توظيف أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأسلوب للمعلومات مع التركيز على الوظيفة الرقابية.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: إن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط هو الأكثر ملائمة لترشيد القرارات الإدارية الداخلية والخارجية بما يوفره من معلومات، فهو يقدم معلومات دقيقة عن التكاليف، كما إنه يواكب الأساليب الإدارية الحديثة، أيضاً يوفر المعلومات التكاليفية السليمة لوضع الاستراتيجية اللازمة، كما إنه يقدم المعلومات غير المالية عن الأنشطة ومقاييس الأداء التي تساعد في تطوير الأداء.

توصلت الدراسة إلى عدة توصيات منها ضرورة تطوير نظم المعلومات المستخدمة داخل المنشأة لملاءمة تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط، ضرورة توافر مجموعة من المقومات الأساسية لضمان نجاح أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط ومن أهمها: توافر بيئة مناسبة لأسلوب فعال.

تتميز هذه الدراسة عن الدراسة السابقة في تناولها لإمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأداة من أدوات الرقابة وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية السودانية، بينما تتناول الدراسة السابقة دراسة أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأسلوب للمعلومات بغرض مساعدة إدارة المنشآت في ترشيد قراراتها والتغلب على المشكلات والعقبات التي يفرزها تطبيق أسلوب التكلفة التقليدي.

(1) د. مجدي محمد سامي، مدى فعالية نظام تكلفة النشاط كنظام لمعلومات التكاليف، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد (22)، العدد (2)، 2000م.

دراسة رضا إبراهيم صالح (2002م)⁽¹⁾

تناولت الدراسة تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في المستشفيات الخاصة واستخدامه لقياس تكلفة الخدمات الصحية وترشيد القرارات الإدارية.

هدفت الدراسة إلى استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في مجال القياس وترشيد تكلفة الخدمات الصحية وتوفير المعلومات اللازمة في مجال ترشيد القرارات الإدارية وتحديد أسعار تلك الخدمات في المستشفيات الخاصة على أسس موضوعية دقيقة.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: نتيجة لتمييز أنشطة الخدمات الصحية بسمات خاصة عن أوجه النشاط الأخرى فقد ظهرت العديد من المشكلات المرتبطة بقياس وتحليل عناصر التكاليف الخاصة بها وما يرتبط بذلك من مشاكل تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة، كما توصلت إلى إنه يمكن التغلب على المشكلات المرتبطة باستخدام الأسلوب التقليدي لتخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة وذلك باستخدام أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط.

أوصت الدراسة بضرورة تكثيف الجهود في مجال أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وذلك لأنه يحتاج إلى مزيد من البحوث وخاصة في ظل التطورات البيئية الحديثة.

تتميز هذه الدراسة عن الدراسة السابقة في تناولها لأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وإمكانية تطبيقه كأداة لقياس وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية، بينما تتناول الدراسة السابقة أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط على المنشآت الصحية الخدمية من أجل قياس تكلفة الخدمات الصحية وترشيد القرارات الإدارية.

دراسة محمد عثمان حامد أبودقن (2004م)⁽²⁾

تناولت الدراسة تعدد الأساليب المستخدمة في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على الإنتاج في بيئة التصنيع الحديثة واختلاف هذه الأساليب عن بعضها في معالجتها لمشكلة تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة.

هدفت الدراسة إلى دراسة الأساليب الحديثة لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة ومقارنتها واختيار ما يتناسب منها مع الواقع الصناعي السوداني.

اتبع الباحث المنهج الاستنباطي من خلال تعريفه لطبيعة المشكلة وعلى المحاور الرئيسية المرتبطة بموضوع البحث، كما اتبع المنهج الاستقرائي لاختبار مدى صحة الفروض، أيضاً اتبع المنهج الوصفي لدراسة الحالة والذي من خلاله قام الباحث باختبار إمكانية تطبيق الأساليب الحديثة على إحدى المنشآت في القطاع الصناعي السوداني.

(1) د. رضا إبراهيم صالح، مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط كأساس لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات، مجلة الإدارة العامة، الرياض: معهد الإدارة العامة، المجلد (42)، العدد (1)، محرم 1423هـ - أبريل 2002م.

(2) محمد عثمان حامد أبودقن، الاتجاهات الحديثة لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة أم درمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، 2004م.

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم اختبار ثلاثة فرضيات، الفرضية الأولى هي: الأسس المستخدمة في أسلوب التكاليف المطبق حالياً في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة غير دقيق ويظهر تكلفة المنتجات على غير حقيقتها، أما الفرضية الثانية هي: مساهمة أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة تخصيصاً دقيقاً، أما الفرضية الثالثة فهي: مساهمة أسلوب المحاسبة عن الإنجاز باستخدام قيمة الوقت المستنفذ في الإنجاز في تخفيض معدلات تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات غير المتجانسة التي تنتج في مركز تكلفة واحد. تم اختبار الفرضيات السابقة حيث كانت نتيجة اختبار الفرضية الأولى هي: هنالك حاجة ضرورية لتطبيق الاتجاهات الحديثة لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة لتواكب التطور التكنولوجي في البيئة الإنتاجية، أما نتيجة اختبار الفرضية الثانية فهي: يساعد أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط على التخصيص الأفضل للتكاليف الصناعية غير المباشرة ويتجاوز الكثير من العقبات التي تعترض الأسلوب التقليدي، وتأتي نتيجة اختبار الفرضية الثالثة وهي: يساعد نظام المحاسبة عن الإيجاز على دراسة زمن التشغيل اللازم للإنتاج وبالتالي يعمل على المراقبة والمحافظة على الزمن ومحاربة الزمن الضائع، كما إنه يكون فعالاً في حالة المنتجات المتعددة وغير النمطية والتي تنتج في وحدة إنتاج واحدة.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: يساعد أسلوب التكلفة على أساس النشاط على تدعيم موقف الرقابة وبياناتها من خلال استخدام محرك التكلفة (السبب) والذي يعتبر مقياساً لحجم النشاط وأداة لقياس أداء النشاط والرقابة عليه، أيضاً يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط على تحقيق درجة مرتفعة من الدقة والرقابة على تكلفة استخدام وحدة المورد من خلال ربط هذه التكاليف بالأنشطة الخاصة بها ومقارنتها بالعائد من استخدامها داخل المنشأة.

توصلت الدراسة إلى عدة توصيات من أهمها: ضرورة تطوير أساليب التكاليف في المنشآت الصناعية السودانية حتى تتمكن من عملية التخطيط وتحقيق الرقابة وقياس وتقويم الأداء وصولاً إلى تحقيق الأهداف نظراً لزيادة الاهتمام وأهمية التكلفة في البيئة الصناعية، كما أوصت بضرورة الفصل التام بين التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة عن المتغيرة وذلك للتخصيص السليم للتكاليف الصناعية غير المباشرة، أيضاً يجب تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في حالة اختلاف أحجام وكميات الإنتاج والتنوع الكبير وتعقيد العمليات الإنتاجية، كذلك أوصت بضرورة توجيه انتباه الباحثين في مجال المحاسبة بدراسة أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط باعتباره توجهاً جديداً يتلاءم مع بيئة التصنيع الحديثة.

تتميز هذه الدراسة عن الدراسة السابقة بتناولها لتطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأداة للرقابة على التكاليف الإنتاجية وتقويم الأداء من خلال تحليل انحرافات تكاليف الإنتاج في المنشآت الصناعية السودانية وإمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في المنشآت الصناعية السودانية ومعوقات

تطبيقه، بينما تتناول الدراسة السابقة تعدد الأساليب المستخدمة في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على الإنتاج في بيئة التصنيع الحديثة واختلاف هذه الأساليب عن بعضها في معالجتها لمشكلة تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة.

دراسة خالدة عبد الله محمد عيساوي (2004م)⁽¹⁾

تناولت الدراسة عملية التحول نحو زيادة الآلية واستخدام تقنيات الإنتاج الحديثة في كثير من الصناعات وانعكاسات هذا التحول على أساليب التكاليف فتأثر بها تأثيراً بالغاً امتد نطاقه إلى مختلف الجوانب، حيث أدى إلى تغير كثير من المفاهيم والأساليب المتبعة في تحديد التكلفة، كما أدى إلى زيادة نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة إلى إجمالي التكاليف حيث تعتبر مشكلة توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات من أهم مشاكل التكاليف والتي مازالت محل العديد من البحوث نظراً لعدم الرضا عن نتائج الأساليب المتبعة.

هدفت الدراسة إلى كيفية توظيف أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأسلوب لتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة.

اتبع الباحث المنهج التاريخي لعرض الدراسات السابقة وتتبع نشأة أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط، ثم التطور التاريخي لصناعة الدواء، والمنهج الاستنباطي لوضع الفروض المنطقية للبحث، والمنهج الاستقرائي لاختبار مدى صحة فروض البحث، كما اتبع المنهج الوصفي لدراسة الحالة بالتطبيق على معامل اميفارما للأدوية.

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم اختبار ثلاثة فرضيات، الفرضية الأولى هي: يؤدي الأسلوب التقليدي لتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة إلى قياس غير سليم للتكاليف، والفرضية الثانية هي: أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط هو الأفضل لقياس التكاليف الصناعية غير المباشرة، أما الفرضية الثالثة فهي: يمكن تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في القطاع الحكومي لصناعة الأدوية في السودان.

تم اختبار الفرضيات السابقة حيث كانت نتيجة اختبار الفرضية الأولى هي: إن الأسلوب التقليدي يؤدي إلى تقديم معلومات مضللة للإدارة عن التكاليف حيث إنه يمتاز بالقصور وعدم المواكبة للتغيير الذي طرأ على بيئة الصناعة، كما أنه يمتاز بانشقاقه من أساليب المحاسبة المالية ويسعي إلى تحقيق أهدافه أكثر من أهداف محاسبة التكاليف، كما إنه يهتم بالتكاليف الصناعية ولا يهتم كثيراً بالتكاليف الأخرى، أما نتيجة اختبار الفرضية الثانية فهي: يراعى أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط عملية تحميل المنتجات بكافة عناصر التكاليف (صناعية، بيعية، إدارية)، كما إنه يقوم بترشيد التكاليف عن طريق إحداث تكامل بين الأنشطة المنتجة والتخلص من الأنشطة غير المنتجة، أيضاً يراعى الدقة في

(1) خالدة عبدالله محمد عيساوي، مدى فعالية نظام التكلفة وفقاً للنشاط في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة أم درمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، 2004م.

تحديد تكلفة المنتجات وبالتالي تقديم معلومات صحيحة ودقيقة للإدارة، كما إنه يساعد في الرقابة على التكاليف عند المنبع، ونتيجة اختبار الفرضية الثالثة هي: يمكن تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في القطاع الحكومي لصناعة الأدوية في السودان وذلك لأن تعدد المنتجات وتنوعها وتعقيد العملية الإنتاجية واستخدام الآلات والماكينات في العملية الإنتاجية والدقة في تحديد تكلفة المنتج لتحديد السعر المناسب لتسويقه في ظل المنافسة السائدة في السوق العالمية يتطلب تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: افتقار أسلوب التكاليف التقليدي إلى الموضوعية والدقة في قياس التكلفة وعدم مواكبتها للتغيير الذي طرأ على بيئة الصناعة الحديثة، كما إن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يؤدي إلى كشف الأنشطة غير المجدية للتخلص منها، أيضاً أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يساعد في عملية الرقابة على التكاليف.

توصلت الدراسة إلى عدة توصيات من أهمها: إجراء المزيد من الدراسات حول أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في الجانبين النظري والتطبيقي لتذليل كافة الصعوبات التي قد تواجه تطبيق هذا الأسلوب. تتميز هذه الدراسة عن الدراسة السابقة في تناولها لتطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأداة للرقابة على التكاليف الإنتاجية وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية السودانية وإمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في المنشآت الصناعية السودانية ومعوقات تطبيقه، بينما تناولت الدراسة السابقة التحول نحو زيادة الآلية واستخدام تقنيات الإنتاج الحديثة في كثير من الصناعات وانعكاسات هذا التحول على أساليب التكاليف المختلفة.

دراسة مني خالد فرحات (2004م)⁽¹⁾

تتمثل مشكلة الدراسة في إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في الشركات الملاحية التي تعمل في ميناء اللاذقية وميناء طرطوس كأداة أساسية لتطبيق مبدأ الإدارة بالأهداف، ومبدأ فصل الإدارة عن الملكية لأنه يقدم بيانات متعلقة بأماكن وجود طاقة فائضة وأماكن وجود عجز في الطاقة على مستوي كل نشاط على حدة، كما يساعد على بيان الأنشطة ذات التكلفة المرتفعة وإعادة ترشيد توزيع الموارد وتوجيه جهود تخفيض التكاليف.

هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة بصفته أسلوباً جيداً للتكاليف صُمم للوفاء بحاجة الإدارة إلى المعلومات الإنتاجية لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة بالعمليات الإنتاجية المختلفة من أجل دعم الاستراتيجية التنافسية ودعم جهود التحسين المستمر.

استخدم الباحث المنهج الاستنباطي في الاطلاع على تجارب العديد من الشركات التي تبنت تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، ومن أجل بيان مجالات تطبيق هذا الأسلوب، ومنافع ذلك التطبيق، والتعرف على أهم الشروط التي يجب توافرها للتحقق من مدى ملائمة هذا الأسلوب

⁽¹⁾ مني خالد فرحات، نظام التكلفة على أساس الأنشطة دراسة تطبيقية في إحدى الوحدات الاقتصادية في سورية، رسالة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، 2004م.

للشركات العاملة في ميناء اللاذقية وميناء طرطوس، كما استخدم الباحث المنهج الاستقرائي من أجل التحقق من إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في الشركات العاملة في ميناء اللاذقية وطرطوس، ومن أجل التحقق من صحة فرضيتي الدراسة، كما تم استخدام المنهج التحليلي باستخدام أسلوب العينة العشوائية من أجل تعزيز النتائج التي توصل إليها الباحث.

تحقيقاً لأهداف الدراسة تم اختبار فرضيتين، الفرضية الأولى هي: لا يمكن الاستناد إلى البيانات التي يقدمها أسلوب التكاليف المستخدم في الشركات العاملة في ميناء اللاذقية وميناء طرطوس من أجل اتخاذ القرارات الإدارية، أما الفرضية الثانية فهي: الحاجة إلى تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في الشركات العاملة في ميناء اللاذقية وميناء طرطوس.

تم اختبار الفرضيات السابقة، حيث كانت نتائج اختبار الفرضية الأولى هي: لا يمكن الاعتماد على البيانات التي يقدمها أسلوب التكاليف المستخدم من أجل اتخاذ القرارات المتعلقة بتنسيق الآليات واستبدالها، وذلك لأنه لا يقدم بيانات عن التكاليف المتعلقة بكل آلية على جدها، كما أنه لا يمكن الاستناد إلى البيانات التي يقدمها أسلوب التكاليف المستخدم من أجل الاختيار بين البدائل المتاحة، أما نتائج اختبار الفرضية الثانية فهي: رغبة الإدارة في اعتماد أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وذلك لما يقدمه من بيانات أكثر دقة، كما يمكن الاعتماد على البيانات التي يقدمها من أجل اتخاذ القرارات الإدارية، كما أنه يساعد في الرقابة على التكلفة من خلال بيان أماكن التكلفة المرتفعة، وبيان الأنشطة التي لا تضيف قيمة والتي لن يؤثر استبعادها في أداء العمل في الشركات العاملة في ميناء اللاذقية وميناء طرطوس.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: أن تعديل أسلوب التكاليف التقليدي لا يمثل الحل الأمثل لمشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة ولا بد من استخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، كما إن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يسمح بتضمين بعض مصاريف البيع والتوزيع والمصاريف الإدارية العامة، أيضاً تكمن القيمة الحقيقية لأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في استخدام المعلومات التي يقدمها من أجل دعم جهود إعادة هندسة العملية الإنتاجية والتحسين المستمر ودعم عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية والتركيز على الزبون من أجل دعم الميزة التنافسية، أيضاً أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يساعد في تحسين الجودة وتخفيض التكاليف من خلال بيان الأماكن ذات التكلفة الأكثر وتبرير الاستثمار في أنشطة تحسين الجودة التي قد يعتقد أنها غير اقتصادية.

أوصت الدراسة بضرورة القيام بخطوات فعلية من أجل تحسين أسلوب التكاليف المطبق في جهات القطاع العام بما يكفل تحسين عملية اتخاذ القرار وتحسين عملية الرقابة على التكلفة خاصة بعد إثبات فشل أسلوب التكاليف التقليدي في تقديم البيانات الملائمة لعملية اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، كما أنه لا بد من تحديث أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة والتأكد من سلامته على أساس مستمر حيث إنه قد تتغير الأنشطة ومسبباتها ومقدار سبب التكلفة مع مرور الزمن وذلك بسبب إضافة

أنشطة جديدة أو استبعاد بعض الأنشطة أو تطبيق برامج الجودة الشاملة.

تتميز هذه الدراسة عن الدراسة السابقة في تناولها لطريق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في المنشآت الصناعية السودانية كأداة للرقابة على التكاليف الإنتاجية وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية السودانية، وكذلك معوقات تطبيقه ودرجة تأثيره في تخفيض تكلفة الوحدة المنتجة، بينما تتناول الدراسة السابقة إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في الشركات الملاحية التي تعمل في ميناء اللاذقية وميناء طرطوس كأداة أساسية لتطبيق مبدأ الإدارة بالأهداف ومبدأ فصل الإدارة عن الملكية.

دراسة هاجر نصر الدين النور عبد القادر (2005م)⁽¹⁾

تناولت الدراسة مشكلة عدم تحديد تكلفة الوحدة الإنتاجية بصورة دقيقة لدى الكثير من المنشآت الصناعية التي تعتمد على استخدام نظرية التكاليف الإجمالية في تحديد التكلفة مما يؤثر سلباً على مركزها التنافسي وعدم مقدرتها على التنافس عالمياً ومحلياً.

هدفت الدراسة إلى إظهار دور أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في تحميل المنتجات بالتكاليف الصناعية غير المباشرة حسب استفادتها من تلك الأنشطة.

استخدم الباحث المنهج التاريخي لعرض الدراسات السابقة، والمنهج الاستنباطي لوضع فروض الدراسة، والمنهج الاستقرائي لاختبار صحة الفروض، كما استخدم المنهج الوصفي التحليلي. من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم اختبار ثلاثة فرضيات، الفرضية الأولى هي: لا يمكن حساب تكلفة الوحدة الإنتاجية بصورة عادلة ودقيقة في ظل أسلوب التكاليف التقليدي، أما الفرضية الثانية فهي: إن استخدام التكلفة على أساس الأنشطة يؤدي إلى تحديد تكلفة الوحدة الإنتاجية بصورة دقيقة وملائمة، والفرضية الثالثة هي: عدم تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يؤدي إلى إتخاذ القرارات غير السليمة والتي بالضرورة تقود إلى فقدان المنشأة لقدرتها التنافسية وبالتالي خروجها من الأسواق المحلية والعالمية.

تم اختبار الفرضيات السابقة حيث كانت نتيجة اختبار الفرضية الأولى هي: لا يؤدي الأسلوب التقليدي لتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة إلى تحميل المنتجات حسب درجة استفادتها من المراكز أو الأقسام الإنتاجية والخدمية وبالتالي عدم الدقة في تحديد تكلفة الوحدة الإنتاجية، أما نتيجة اختبار الفرضية الثانية فهي: أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يمكن من تجميع عناصر تكلفة كل نشاط داخل الشركة ثم توزيع تكلفته على المنتجات حسب درجة استفادتها منه، كما يمكن من تجميع عناصر تكلفة كل منتج من خلال الأنشطة المختلفة حسب استفادتها من الأنشطة وعليه يتم تحديد تكلفة الوحدة الإنتاجية بصورة دقيقة وملائمة، أما نتيجة اختبار الفرضية الثالثة فهي: هذا الأسلوب يوفر

⁽¹⁾ هاجر نصر الدين النور عبد القادر، التكلفة على أساس الأنشطة ودورها في قياس تكاليف الإنتاج (دراسة تحليلية تطبيقية)، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشور، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2005م.

معلومات مفصلة عن الأنشطة التي تساعد المنشأة في التخطيط واتخاذ القرارات السليمة المتعلقة بالأسعار لأنها مبنية على معلومات دقيقة وليست تقديرية مما يعني عدم تطبيق هذا الأسلوب يؤدي إلى إتخاذ قرارات غير سليمة تقود المنشأة إلى فقدان قدرتها التنافسية وبالتالي خروجها من الأسواق المحلية والعالمية.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: إن تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة يؤدي إلى تحديد تكلفة الوحدة الإنتاجية للمنتجات بصورة دقيقة وعادلة وذلك حسب درجة استفادتها من الأنشطة الموجودة بالمنشأة، كما أنه يؤدي إلى توفير معلومات تفصيلية وواقعية عن الأنشطة التي تساعد في إتخاذ القرارات السليمة والتخطيط والرقابة والتسعير وتقويم الأداء، كما إن توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة بالأسلوب التقليدي يؤدي إلى تحميلها على المنتجات تقديرياً مما يؤدي إلى تحديد تكلفة الإنتاج بصورة غير دقيقة.

أوصت الدراسة بضرورة الاستفادة من التقدم التكنولوجي داخل المنشآت الصناعية لتقليل تكلفة الإنتاج من خلال تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، كما أوصت بضرورة تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة لأنه يوفر معلومات تفصيلية عن الأنشطة التي تساعد الإدارة في الرقابة والتخطيط، أيضاً لابد من الاهتمام بتفعيل دور محاسبي التكاليف بإدارات التكاليف داخل المنشآت الصناعية ودعمها بكوادر تخصصية في مجال التكاليف واستمرارية تدريبهم لمواكبة التغيرات التي تحدث في هذا المجال والاستفادة منها.

تتميز هذه الدراسة عن الدراسة السابقة في تناولها لإمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في المنشآت الصناعية السودانية كأداة للرقابة على التكاليف الإنتاجية وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية السودانية وإمكانية تخفيضه لتكلفة الوحدة الإنتاجية، بينما تتناول الدراسة السابقة استخدام أسلوب التكاليف الإجمالية في تحديد التكلفة، وعدم تحديد تكلفة الوحدة الإنتاجية بصورة دقيقة لدى الكثير من المنشآت الصناعية التي تعتمد عليها، كما تناول أسلوب التكاليف التقليدي وعدم إمكانيته في تحديد تكلفة الوحدة الإنتاجية بصورة عادلة ودقيقة.

دراسة عصام السيد بريمة (2005م)⁽¹⁾

تتمثل مشكلة الدراسة في عدم وجود أسلوب تكاليف جيد يوفر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات السليمة في العديد من المنشآت الصناعية وبالتالي ليس لديها أيضاً أسس واضحة لقياس أدائها.

هدفت الدراسة إلى التعريف بأهمية محاسبة التكاليف وما تقدمه من مساعدة للإدارة على إتخاذ القرارات الصحيحة من خلال المفاضلة بين البدائل وتوفير المعلومات التي تساعد في استخدام واستحداث أسس قياس جيدة وملائمة لأداء الوحدات داخل المنشأة وفقاً للخطط والأهداف المرسومة

⁽¹⁾عصام السيد بريمة، دور بيانات محاسبة التكاليف في قياس وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية (دراسة تطبيقية)، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشور، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2005م.

حتى تستطيع المنشأة تحقيق التطور والتحسين المستمر في أدائها في ظل بيئة الأعمال المعاصرة.

اتبع الباحث في تناوله لموضوع الدراسة المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة والتي لها علاقة بموضوع الدراسة، والمنهج الاستنباطي لوضع فروض الدراسة، والمنهج الوصفي التحليلي.

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم اختبار ثلاثة فرضيات، الفرضية الأولى هي: وجود أسلوب تكاليف مبني على محاسبة المسؤولية يساعد على توفير التقارير الدقيقة التي تسهل عملية قياس وتقييم الأداء على مستوى المنشأة والأقسام والأفراد، أما الفرضية الثانية فهي: تستخدم الموازنات التخطيطية كأداة للتخطيط أكثر من كونها أداة لقياس وتقييم الأداء، أما الفرضية الثالثة فهي: عدم اختيار أسس القياس المناسبة للمنشأة يؤثر في تقييم كفاءة الأداء للمنشأة ويؤدي إلى انخفاض الحصة السوقية مما يؤثر على القدرة التنافسية للمنشأة.

تم اختبار الفرضيات السابقة حيث كانت نتيجة اختبار الفرضية الأولى هي: إن لمحاسبة المسؤولية دوراً كبيراً في تسهيل عملية قياس وتقييم الأداء من خلال التقارير التفصيلية، أما نتيجة اختبار الفرضية الثانية فهي: إن الموازنات التخطيطية تستخدم كوسيلة للتخطيط أكثر من كونها أداة لقياس وتقييم الأداء، أما نتيجة اختبار الفرضية الثالثة فهي: إن عدم اختيار أسس القياس المناسبة يؤثر على أداء المنشأة.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: إن تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية يساعد في تحقيق اللامركزية في اتخاذ القرارات دون أن تفقد الإدارة العليا سيطرتها على أداء المراكز، أيضاً من أهم عوامل نجاح وتطبيق محاسبة المسؤولية هو تقسيم المنشأة إلى وحدات ودوائر نشاط أو مراكز مسؤولية وتحديد الشخص المسئول ومراعاة التنظيم الإداري وحجم الوحدة الاقتصادية، كما أن قياس وتقييم الأداء قد تطور مفهومه تبعاً للتطورات الاقتصادية والإدارية وما يترتب على ذلك من توسع الأعمال وظهور وظائف الإدارة الحديثة مثل أسلوب الإدارة بالأهداف والنتائج وبرامج الجودة الشاملة والهدف منها جميعاً تجويد وتحسين الأداء كنتيجة متوقعة لقياس وتقييم الأداء.

توصلت الدراسة إلى عدة توصيات من أهمها: ضرورة الاهتمام بالموازنات التخطيطية من ناحية قياس وتقييم الأداء، فمن الضروري للمنشآت أن تهتم بقياس وتقييم الأداء لجميع جوانب المنشأة وليس الجانب المالي فقط.

تتميز هذه الدراسة عن الدراسة السابقة في تناولها لإمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأداة من أدوات الرقابة وتقييم الأداء في المنشآت الصناعية السودانية ومساعدته في تخفيض تكلفة الوحدة المنتجة، بينما تتناول الدراسة السابقة دور محاسبة التكاليف في قياس وتقييم الأداء في المنشآت الصناعية، مستخدمة في ذلك الموازنات التخطيطية ومحاسبة المسؤولية كأداة من أدوات القياس وتقييم الأداء.

دراسة سيف النصر التجاني إبراهيم شمعون (2005م)⁽¹⁾

تناولت الدراسة مشكلة استخدام الأسلوب التقليدي في حساب تكاليف الإنتاج وما يعيبه من قصور وعدم الدقة في حصر وتحديد تكلفة الإنتاج بصورة دقيقة.

هدفت الدراسة إلى إظهار دور وأهمية الاتجاهات المعاصرة لمحاسبة التكاليف وما يمكن أن تقدمه من معلومات أكثر دقة وأهمية لخطوط الإنتاج وسلوك التكلفة، مما يساعد على تخفيض تكاليف الإنتاج وتحقيق ميزة تنافسية وحصة سوقية تساعد المنشآت الصناعية على البقاء والاستمرار والازدهار.

اعتمد الباحث في تناوله لموضوع الدراسة على المنهج الاستنباطي لوضع فروض الدراسة، والمنهج الاستقرائي لاختبار صحة الفروض، كما اعتمد على المنهج الوصفي التحليلي.

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم اختبار ثلاثة فرضيات، الفرضية الأولى هي: تصميم المنتج بطريقة تقلل من عدد الأجزاء التي تدخل في تكوين هذا المنتج يؤدي إلى تخفيض التكلفة المحددة لتحقيق مستوي الجودة الشاملة للمنتج ككل، أما الفرضية الثانية فهي: نظام الإنتاج الفوري يساعد على التخفيض أو التخلص من تكاليف الاحتفاظ بالمخزون، والفرضية الثالثة هي: الاعتماد على أسلوب التكلفة على أساس النشاط، يساعد على تجنب عيوب تحميل التكاليف غير المباشرة باستخدام أسلوب التكاليف التقليدي.

تم اختبار الفرضيات السابقة حيث كانت نتيجة اختبار الفرضية الأولى هي: أثبتت الدراسة أنه يمكن باستخدام الأساليب الحديثة للجودة الشاملة تخفيض تكاليف المنتج، أما نتيجة اختبار الفرضية الثانية فهي: باستخدام نظام الإنتاج بدون مخزون يمكن التخلص من الأنشطة التي لا تضيف إلى القيمة وبالتالي تخفيض تكاليف المنتج، ونتيجة اختبار الفرضية الثالثة هي: بالاعتماد على أسلوب التكلفة على أساس النشاط يمكن التخلص من زيادة التكاليف الصناعية المباشرة، والدقة في حساب التكاليف الصناعية غير المباشرة.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: يساهم استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في المنشآت التي تتعدد فيها الأنشطة والعمليات، في تحديد التكلفة الحقيقية للمنتجات وبصورة دقيقة، كما أن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساعد المنشآت على تجنب فقدان فرص عديدة للبيع نتيجة لإظهار المنتج بتكلفة حقيقية وغير مضللة، أيضاً باستخدام الأسلوب التقليدي لتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على الإنتاج يظهر المنتج بتكلفة أقل من التكلفة الحقيقية مما يعرض المنشأة إلى تحقيق خسارة، ولكن باستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط يظهر المنتج بتكلفته الحقيقية مما يساعد الإدارة على اتخاذ القرارات المتعلقة بالإنتاج والبيع من أجل تحقيق أفضل هامش ربحية .

(1) سيف النصر التجاني إبراهيم شمعون، الاتجاهات المعاصرة في محاسبة التكاليف وأثرها على قياس تكلفة الإنتاج (دراسة تحليلية تطبيقية)، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشور، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2005م.

توصلت الدراسة إلى عدة توصيات من أهمها: باستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط يمكن الاستفادة من خصائصه في التمييز الدقيق بين المصروفات الصناعية المباشرة وغير المباشرة، وفوائده التي تعود على المنشأة من دقة وصحة ووضوح في حساب التكلفة، أيضاً يساعد المنشآت على إتخاذ القرارات الرشيدة بالاعتماد على هذا الأساس السليم، كذلك يساعد على تحديد التكلفة بصورة دقيقة وخالية من التضليل، كما أنه يمكن المنشآت الصناعية من تخفيض تكلفة المنتجات بصورة كبيرة عن طريق التخلص من الأنشطة التي لا تضيف إلى القيمة مثل تكاليف المناولة والترحيل والتكاليف الأخرى.

تتميز هذه الدراسة عن الدراسة السابقة في سعيها نحو الرقابة على تكاليف الإنتاج ومن ثم تخفيضها وتقويم أداء المنشآت الصناعية مستخدمه في ذلك أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط، بينما الدراسة السابقة تسعى إلى تخفيض التكلفة وإظهار التكلفة الحقيقية للمنتجات مستخدمه في ذلك الأساليب الحديثة للجودة الشاملة وأسلوب الإنتاج بدون مخزون، أيضاً تناولت مشاكل استخدام الأسلوب التقليدي في حساب تكاليف الإنتاج وما يعيها من قصور وعدم الدقة في حصر وتحديد تكلفة الإنتاج بصورة دقيقة.

دراسة أماني محجوب عباس العركي (2006م)⁽¹⁾

تناولت الدراسة مشاكل توزيع التكاليف غير المباشرة بالأسلوب التقليدي من خلال استعراض محاسبة التكاليف على أساس النشاط ودورها في تحسين المعلومات المتوفرة والتي تساعد الإدارة على إتخاذ القرارات الرشيدة.

تهدف الدراسة إلى عرض أسلوب المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط في قياس تكلفة المنتجات الصناعية (توزيع التكاليف غير المباشرة) وتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية وتحديد الأسعار على أسس موضوعية من خلال الأهداف الفرعية الآتية:-

الهدف الأول هو دراسة أهم مشكلات الأسلوب التقليدي في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة، والهدف الثاني هو دراسة وتحليل أسلوب المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط من حيث مفهومه وخصائصه واستخداماته، أما الهدف الثالث فهو بيان أثر أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في عملية إتخاذ القرارات وتوفير المعلومات اللازمة لتسعير المنتجات.

اعتمد الباحث في تناوله لموضوع الدراسة على المنهج التاريخي لعرض الدراسات السابقة وتتبع نشأة أسلوب التكلفة على أساس النشاط والتطور التاريخي لشركة سكر كنانة، والمنهج الاستنباطي لوضع الفروض المنطقية للبحث، كما اعتمد على المنهج الاستقرائي لاختبار مدى صحة فروض البحث.

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم اختبار ثلاثة فرضيات، الفرضية الأولى هي: يؤدي استخدام الأسلوب التقليدي لتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة إلى توفير بيانات مضللة عن

⁽¹⁾ أماني محجوب عباس العركي، أثر تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط على جودة المعلومات المالية (دراسة تحليلية تطبيقية) بالتطبيق على شركة سكر كنانة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2006م.

تكاليف الإنتاج، والفرضية الثانية هي: أسلوب التكلفة على أساس النشاط، يحسن من خصائص المعلومات المحاسبية مقارنة بالأسلوب التقليدي، أما الفرضية الثالثة فهي: يساهم أسلوب التكلفة على أساس النشاط في توفير المعلومات لاتخاذ القرارات الرشيدة.

أكدت النتائج التي توصل إليها الباحث صحة جميع الفروض حيث كانت نتيجة اختبار الفرضية الأولى هي: أن الأسلوب التقليدي يفتقر إلى الموضوعية والدقة في القياس بتقديمه معلومات مضللة للإدارة عن التكاليف مما يعني توفير معلومات لا تمتاز بخصائص الجودة النوعية، ونتيجة اختبار الفرضية الثانية هي: أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساهم في توفير معلومات تمتاز بخصائص الجودة النوعية للمعلومات المحاسبية، أما نتيجة اختبار الفرضية الثالثة فهي: أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساهم في توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات على سبيل المثال التسعير وتخفيض التكاليف.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: إن أسلوب التكلفة على أساس النشاط يعمل على تحميل المنتجات بكافة عناصر التكاليف مع توفير الدقة في تحديد تكلفة المنتجات وهذا يعني تقديم معلومات دقيقة وصحيحة وموثوق بها.

توصلت الدراسة إلى عدة توصيات من أهمها: إعطاء أسلوب التكاليف على أساس النشاط الأولوية في التطبيق في المنشآت لتمييزه بتوفير المعلومات الجيدة والتي تتصف بالملاءمة والمصادقية في إتخاذ القرارات المناسبة، أيضاً إدراج أسلوب التكلفة على أساس النشاط في مناهج محاسبة التكاليف وإعداد دورات تدريبية في أسلوب التكلفة على أساس النشاط للمنشآت الصناعية والخدمية وقطاع المصارف.

تتميز هذه الدراسة عن الدراسة السابقة في تناولها لإمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في المنشآت الصناعية السودانية وما يميزه من خصائص تساعد في عملية الرقابة على تكاليف الإنتاج ومن ثم تقويم أداء تلك المنشآت وتخفيض تكلفة الوحدة المنتجة، بينما تناولت الدراسة السابقة أسلوب التكلفة على أساس النشاط وما يميزه من خصائص تساعد في توفير معلومات تمتاز بخصائص الجودة النوعية للمعلومات المحاسبية، مما يساعد الإدارة على إتخاذ القرارات الرشيدة.

دراسة ماهر موسي ضرغام (2006م)⁽¹⁾

تتمثل مشكلة الدراسة في إمكانية تطبيق أسلوب تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، كما تناولت معوقات تطبيق أسلوب تكاليف الأنشطة ومدى توافر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيقه في الشركات الصناعية في غزة.

هدفت الدراسة إلى التعرف على المقومات الأساسية لتطبيق أسلوب تكاليف الأنشطة ومدى توافرها في بيئة الشركات الصناعية في قطاع غزة، كما هدفت إلى التعرف على الصعوبات

⁽¹⁾ ماهر موسي ضرغام، مدى توافر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، الجامعة الإسلامية بغزة، كلية التجارة، 2006م.

والمعوقات التي قد تحول دون تطبيق أسلوب تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، وطرق علاجها ومحاولة التغلب عليها.

اعتمد الباحث في تناوله لموضوع الدراسة على المنهج التاريخي لعرض الدراسات السابقة، والمنهج الاستنباطي لوضع الفروض المنطقية للبحث، كما اعتمد على المنهج الاستقرائي لاختبار مدى صحة فروض البحث، والمنهج الإحصائي التحليلي من خلال استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية في تحليل الاستبيان، كما تم استخدام أداة كرونباخ ألفا لإثبات مصداقية الاستبيان.

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم اختبار ستة فرضيات، الفرضية الأولى هي: تؤثر توجهات الإدارة العليا في تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، أما الفرضية الثانية فهي: يتطلب تنوع وتعقيد العملية الإنتاجية في الشركات الصناعية في قطاع غزة تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، والفرضية الثالثة هي: يساعد توافر أنظمة محاسبية سليمة لدى الشركات الصناعية في قطاع غزة في تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، والفرضية الرابعة هي: يساعد تزايد درجة المنافسة المحلية والدولية في تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة من قبل الشركات الصناعية في قطاع غزة، والفرضية الخامسة هي: يتطلب تنوع الأنشطة المساندة للمنتجات في الشركات الصناعية في قطاع غزة تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، أما الفرضية السادسة فهي: إن انخفاض قدرة الشركات الصناعية في قطاع غزة على تفسير ربحية منتجاتها يساعد في تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة.

تم اختبار الفرضيات السابقة حيث كانت نتيجة اختبار الفرضية الأولى هي: هنالك معوقات تحول دون تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية الفلسطينية منها عدم معرفة إدارات الشركات بالأسلوب الجديد، وعدم الرغبة في تحمل تكاليف التحول إلى الأسلوب الجديد، أيضاً اعتقاد بعض إدارات الشركات بسلامة أسلوب التكاليف التقليدي لديها، أيضاً تعتقد بعض إدارات الشركات إن تكلفة تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط، تفوق المنافع المتوقعة من تطبيقه، أما نتيجة اختبار الفرضية الثانية فهي: إن بيئة الشركات الصناعية ليست ببعيدة عن التطور التكنولوجي الهائل في جميع مناحي الحياة، وقد نتج عن هذا التطور تنوع وتعقيد العملية الإنتاجية المقدمة بشكل كبير من قبل الشركات الصناعية، وهذا بدوره يدفع بقوة نحو تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في تلك الشركات، ونتيجة اختبار الفرضية الثالثة هي: إن توافر الموارد البشرية المؤهلة، والأساليب المحاسبية الخبيرة في بيئة الشركات الصناعية في قطاع غزة يعطي مؤشراً إيجابياً على وجود بنية تحتية لتطبيق أساليب محاسبية متقدمة لدى الشركات الصناعية في قطاع غزة، وهذا بدوره يساعد في تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، أما نتيجة اختبار الفرضية الرابعة فهي: إن تزايد درجة المنافسة الناتجة عن اختلاف وتدني أسعار المنتجات الأخرى يلعب دوراً مهماً وفعالاً في تبني أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة من قبل الشركات الصناعية في قطاع غزة، مما يساعد في الرقابة

على عناصر التكاليف وتحديد تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة ومن ثم تحديد السعر التنافسي للمنتج، ونتيجة اختبار الفرضية الخامسة هي: إن دخول تكنولوجيا المعلومات في جميع مناحي الحياة ومنها المجال الصناعي أدى إلى زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة من مجموع تكلفة المنتج، كما أن تنوع الأنشطة المساندة في المجال الصناعي وعجز الأسلوب التقليدي في معالجتها مما يشكل حافزاً لتطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة من قبل الشركات الصناعية في قطاع غزة، أما نتيجة اختبار الفرضية السادسة فهي: نتيجة لعدم الدقة في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات تجد إدارة الشركة صعوبة في تفسير ربحيتها أو خسارتها، وهذا يساعد على تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: يساعد أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في إمكانية تخفيض التكلفة بشكل ملموس دون المساس بتقديم الخدمة والتوقيت أو الجودة ويمكن تحقيق تخفيض للتكلفة من خلال تحديد واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة، كما يوفر أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة معلومات متنوعة مالية وغير مالية تُعد بمثابة مقاييس للأداء، مثلاً يمكن اعتبار تكاليف الأنشطة على أنها مؤشر للمدخلات من الموارد، ومعدل مسبب التكلفة كمؤشر للكفاءة الإنتاجية.

أوصت الدراسة بضرورة تطبيق أسلوب تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية بغض النظر عن حجمها، وذلك لما يحققه هذا الأسلوب من دقة في تحديد تكلفة المنتجات، وتحديد أسعارها بدرجة من الدقة والموضوعية، وبالتالي تحديد السعر الواجب استيفاؤه من المستهلك حسب ظروف السوق والمنافسة، كما أوصت بضرورة التحول التدريجي نحو أسلوب تكاليف الأنشطة وعلى مراحل بحيث يبدأ بقسم وينتهي بتطبيقه على مستوى الشركة ككل وذلك جنباً إلى جنب مع أسلوب التكاليف الحالي، حيث يمكن الاستفادة من الخبرات الكبيرة لدى الموظفين في الشركة من جانب، وتقليل مقاومتهم للتغيير من جانب آخر.

تتميز هذه الدراسة عن الدراسة السابقة في تناولها لإمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في المنشآت الصناعية السودانية وتقويم أدائها والرقابة على تكاليفها الإنتاجية مستخدمة في ذلك أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط، بينما تتناول الدراسة السابقة إمكانية تطبيق أسلوب تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، ومعوقات تطبيقه ومدى توافر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيقه في الشركات الصناعية في غزة، والتعرف على الصعوبات والمعوقات التي قد تحول دون تطبيق أسلوب تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، وطرق علاجها ومحاولة التغلب عليها.

دراسة خالد محمد احمد عبد الله (2007م)⁽¹⁾

تتناول الدراسة مشكلة الأسلوب التقليدي لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة حيث

⁽¹⁾ خالد محمد احمد عبد الله، أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط على تحديد تكلفة الوحدة المنتجة في المنشآت الصناعية، دراسة حالة المنشأة (س)، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2007م.

إنها لم تعد فاعلة في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات بصورة دقيقة خاصة بعد التطور الفني الكبير الذي حدث في تكنولوجيا الإنتاج وما يترتب عليه من انخفاض في دور العمالة المباشرة والاعتماد على الآلية بشكل كبير، ونتيجة لذلك كان لابد من تطوير أساليب تكاليف حديثة لتواكب هذا التطور حتى تساعد في الحصول على معلومات تكاليف أكثر دقة تمكن الإدارة من القيام بوظائفها واتخاذ القرارات السليمة.

تهدف الدراسة إلى معالجة مشكلة تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة باستخدام احد الأساليب الحديثة للتكاليف وهو (أسلوب التكاليف على أساس النشاط) لتحديد تكلفة دقيقة للوحدة المنتجة كما تهدف إلى إظهار فوائد ومزايا هذا الأسلوب للاستفادة منه في المنشآت الصناعية المختلفة. اعتمد الباحث في تناوله لموضوع الدراسة على المنهج التاريخي لعرض الدراسات السابقة وتتبع نشأة الأسلوب، والمنهج الاستنباطي لوضع الفروض المنطقية للدراسة، والمنهج الاستقرائي لاختبار مدى صحة الفروض، كما اعتمد على المنهج الوصفي لأسلوب دراسة الحالة ولمعرفة الأسس والقواعد التي يتم بها توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة.

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم اختبار فرضيتين، الفرضية الأولى هي: لا يمكن الأسلوب التقليدي لتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة من تحديد تكلفة الوحدة المنتجة بصورة دقيقة، والفرضية الثانية هي: يؤدي تطبيق أسلوب التكاليف على أساس النشاط إلى تحديد التكلفة الحقيقية للوحدة المنتجة.

أكدت النتائج التي توصل إليها الباحث صحة جميع الفروض حيث كانت نتيجة اختبار الفرضية الأولى هي: أن تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة عن طريق الأسلوب التقليدي يؤدي إلى توزيع غير عادل للتكلفة وبالتالي حساب تكلفة الوحدة المنتجة بصورة غير دقيقة، ونتيجة اختبار الفرضية الثانية هي: إن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى الحصول على مخرجات أكثر دقة وشمولية نتيجة لاستخدامه أكثر من معدل تحميل وبذلك يراعى التفاوت النسبي في تكاليف كل نشاط مما يجعل تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة أكثر موضوعية.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها، إن تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة عن طريق الأسلوب التقليدي يؤدي إلى توزيع غير عادل للتكلفة وبالتالي حساب تكلفة الوحدة المنتجة بصورة غير دقيقة، أيضاً تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى الحصول على مخرجات أكثر دقة وشمولية نتيجة لاستخدام أكثر من معدل تحميل وبذلك يراعى التفاوت النسبي في تكاليف كل نشاط مما يجعل تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة أكثر موضوعية.

توصلت الدراسة إلى عدة توصيات من أهمها: ضرورة مساعدة مساعدي التكاليف في الحصول على المعلومات التفصيلية عن المنتجات ومراحلها الإنتاجية من القائمين على أمر الإنتاج لأن تقارير تكلفة المنتجات تحتاج إلى معلومات تفصيلية وعدم الإفصاح عن هذه المعلومات يؤدي إلى

الحصول على نتائج غير دقيقة وبالتالي قرارات إدارية غير سليمة، كما أوصت بضرورة اهتمام الدولة بأمر التكاليف وتقديم كل الإمكانيات والتسهيلات لحل المشاكل التي تعترضها.

تتميز هذه الدراسة عن الدراسة السابقة في تناولها لأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وتطبيقه كأداة من أدوات الرقابة والتقييم لتقويم أداء المنشآت الصناعية من خلال الرقابة على تكاليف الوحدات الإنتاجية ومن ثم تحليل انحرافات التكاليف الإنتاجية وتقويمها وخفض تكلفة الوحدة المنتجة، بينما تتناول الدراسة السابقة الأسلوب التقليدي لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة وما يترتب عليها من توزيع غير عادل للتكلفة وبالتالي حساب تكلفة الوحدة المنتجة بصورة غير دقيقة، الأمر الذي أدى إلى تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وتأثيره على تحديد تكلفة الوحدة المنتجة.

دراسة كمال الدين الصافي علي أبو ضلع (2007م)⁽¹⁾

تتناول الدراسة الاهتمام بأسلوب التكلفة على أساس النشاط وما يوفره من مزايا متعددة في مجال القياس الدقيق للتكلفة وتوفير معلومات تفيد الإدارة في أغراض التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة، بالرغم من هذه المزايا السابقة والآراء العلمية المؤيدة لهذا الأسلوب إلا أن هذا الأسلوب يواجه بمشكلات تتلخص في إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في الشركة العربية السودانية للزيوت النباتية المحدودة وأيضاً مدى تأثير المعلومات المنشورة بالتقارير المالية بتطبيق أسلوب التكاليف على النشاط على الشركة العربية السودانية للزيوت النباتية المحدودة.

تسعى الدراسة إلى تحقيق ثلاثة أهداف الهدف الأول هو إبراز دور أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في تحقيق القياس الدقيق للتكلفة والرقابة عليها، والهدف الثاني هو توضيح دور المدخل المقترح في توفير المعلومات اللازمة لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة، أما الهدف الثالث فهو بيان كيفية تحليل وتحديد الأنشطة بالشركة العربية السودانية للزيوت النباتية (محل التطبيق).

اعتمد الباحث في تناوله لموضوع الدراسة على: المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة، والمنهج الاستنباطي لتحديد محاور الدراسة وصياغة المشكلة ووضع الفروض، والمنهج الاستقرائي لاختبار مدى صحة الفروض، كما اعتمد على المنهج الوصفي باستخدام أسلوب دراسة الحالة لمعرفة الأسس والقواعد المستخدمة في تحديد وقياس التكلفة في الشركة العربية السودانية للزيوت النباتية المحدودة.

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم اختبار ثلاثة فرضيات، الفرضية الأولى هي: يؤدي تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في الشركة العربية السودانية للزيوت النباتية المحدودة إلى القياس الدقيق للتكاليف وتخصيصها على منتجات الشركة، والفرضية الثانية هي: أسلوب التكاليف المطبق بالشركة العربية السودانية للزيوت النباتية المحدودة لا يؤدي إلى القياس الدقيق للتكاليف

⁽¹⁾ كمال الدين الصافي علي أبو ضلع، إطار مقترح لنظام التكاليف في القطاع الصناعي في ضوء مدخل التكلفة على أساس الأنشطة، (دراسة تطبيقية على الشركة العربية السودانية للزيوت النباتية المحدودة) رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2007م.

وتخصيصها على منتجات الشركة، أما الفرضية الثالثة فهي: تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة يوفر معلومات أكثر جودة من الأسلوب الذي تستخدمه الشركة العربية السودانية للزيوت النباتية المحدودة (محل التطبيق) والتي تفيد إدارة الشركة بصورة أفضل في أغراض التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة.

أكدت النتائج التي توصل إليها الباحث صحة جميع الفروض حيث كانت نتيجة اختبار الفرضية الأولى هي: تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة يؤدي إلى قياس أدق لتكلفة الوحدة المنتجة مقارنة مع الأسلوب الذي تستخدمه الشركة الذي يقوم على أسس تقليدية، ونتيجة اختبار الفرضية الثانية هي: أسلوب التكاليف الذي تستخدمه الشركة في قياس تكلفة وحدة الإنتاج لا يؤدي إلى القياس الدقيق لتكلفة الوحدة المنتجة، أما نتيجة اختبار الفرضية الثالثة فهي: تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يؤدي إلى قياس أدق للتكاليف مقارنة مع الأسلوب المستخدم بالشركة وبالتالي فإن المعلومات التي يوفرها أكثر جودة وتفيد الإدارة بشكل أفضل في أغراض التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة يمكن من القياس الدقيق لتكلفة الوحدة المنتجة وذلك لأنه يعمل على تحميل المنتجات بكافة عناصر التكاليف، كما إنه يؤدي إلى توفير معلومات تفصيلية عن الأنشطة التي تساعد على إتخاذ القرارات والتخطيط الإنتاجي السليم.

توصلت الدراسة إلى عدة توصيات من أهمها: ضرورة إيلاء الاهتمام بتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بالشركة العربية السودانية للزيوت في ضوء أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة كما أوصت بضرورة توافر مجموعة من السجلات والدفاتر الإحصائية اللازمة لمسببات التكلفة.

تتميز هذه الدراسة عن الدراسة السابقة في تناولها لأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وإمكانية تطبيقه في المنشآت الصناعية السودانية واستخدامه كأداة من أدوات الرقابة على تكاليف الإنتاج، وخفض تكاليف الإنتاج وتقويم الأداء بالمنشآت الصناعية السودانية، بينما تتناول الدراسة السابقة أسلوب التكلفة على أساس النشاط وما يوفره من مزايا متعددة في مجال القياس الدقيق للتكلفة وتوفير معلومات تفيد الإدارة في أغراض التخطيط واتخاذ القرارات الإدارية والمعوقات التي تعوق تطبيقه على الشركة العربية السودانية للزيوت النباتية المحدودة.

دراسة عثمان موسى محمد نوح (2007م)⁽¹⁾

تناولت الدراسة المعوقات التي تعترض صناعة الغزل والنسيج والتي حالت دون نمو واستمرارية هذه الصناعة المهمة، حيث رُدت معظم معوقات هذا القطاع المهم إلى غياب أساليب

⁽¹⁾ عثمان موسى محمد نوح، إطار علمي لقياس تكاليف صناعة النسيج في السودان وفق نظام التكاليف على أساس النشاط، (دراسة حالة مصنع الدويم للغزل والنسيج خلال الفترة من 2001م-2005م)، رسالة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2007م.

التكاليف في المصانع وفقدان الرقابة على الأداء، وهذا بدوره أدى إلى ارتفاع تكلفة الإنتاج بسبب التكلفة العالية وارتفاع أسعار مدخلات الإنتاج وضعف التمويل إضافة إلى قدم الماكينات والمعدات والأجهزة إلى جانب عدم إتباع أسس علمية في دراسة الجدوى الاقتصادية.

يسعى الباحث من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق ثلاثة أهداف وهي: الهدف الأول هو عرض أنماط المشاكل التي تواجه قطاع النسيج وكيفية تقديم حلول واقتراحات يساهم بها الفكر المحاسبي في معالجة هذه المشاكل، والهدف الثاني هو تحديد الأساس العلمي لقياس التكلفة في قطاع النسيج، أما الهدف الثالث فهو إعداد نموذج مقترح لتطبيق وتطوير أساليب التكاليف الحديثة في قطاع النسيج.

اعتمد الباحث في تناوله لموضوع الدراسة على المنهج التاريخي لعرض الدراسات السابقة التي تمت في مجال هذه الدراسة كما اعتمد على المنهج الوصفي لدراسة الحالة للتعرف على القواعد والأسس التي يمكن الاعتماد عليها لقياس تكاليف الغزل والنسيج.

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم اختبار ثلاثة فرضيات، الفرضية الأولى هي: لا يمكن الأسلوب التقليدي لتحميل التكاليف في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة بصورة دقيقة في صناعة الغزل والنسيج، والفرضية الثانية هي: يؤدي استخدام الأساليب الحديثة لتحميل التكاليف إلى تحديد تكلفة الوحدة المنتجة بصورة دقيقة لصناعة الغزل والنسيج، أما الفرضية الثالثة فهي: لا تتوافر المقومات الأساسية لتطبيق أسلوب التكاليف على أساس النشاط بمصنع الدويم للنسيج.

أكدت النتائج التي توصل إليها الباحث صحة جميع الفروض حيث كانت نتيجة اختبار الفرضية الأولى هي: لا يمكن الأسلوب التقليدي لتحميل التكاليف في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة بصورة دقيقة في صناعة الغزل والنسيج وذلك يعزي لعدم قدرته على تخصيص التكاليف وفق الأسس والمعايير العلمية، ويبدو ذلك جلياً من خلال الدراسة التحليلية والتطبيقية، ونتيجة اختبار الفرضية الثانية هي: يؤدي استخدام الأساليب الحديثة لتحميل التكاليف إلى تحديد تكلفة الوحدة المنتجة بصورة دقيقة لصناعة الغزل والنسيج وذلك لقدرتها على تخصيص التكاليف وفق الأسس والأساليب العلمية المتبعة وكذلك قدرتها على توفير بيانات دقيقة تساعد في إتخاذ القرارات الرشيدة، أما نتيجة اختبار الفرضية الثالثة فهي: لا تتوافر المقومات الأساسية لتطبيق أسلوب التكاليف على أساس النشاط بمصنع الدويم للغزل والنسيج وذلك من خلال الدراسة الميدانية وتحليل الوضع الراهن.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: لا توجد كوادرات ذات وعي بالتكاليف بحيث تستطيع أن تساهم في تطبيق أسلوب التكاليف على أساس النشاط، لأن معظم العاملين من ذوي الشهادات السودانية وحتى الجامعيين ليسوا من خريجي محاسبة التكاليف.

توصلت الدراسة إلى عدة توصيات من أهمها: تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تخصيص التكاليف على مراكز الإنتاج أو الخدمات، كما أوصت بالعمل على معالجة الأسلوب التقليدي لتحميل التكاليف في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة في صناعة الغزل والنسيج، أيضاً توصي الدراسة

باستخدام أساليب التكاليف الحديثة في تحديد تكلفة الإنتاج في صناعة الغزل والنسيج.

تتميز هذه الدراسة عن الدراسة السابقة في تناولها لإمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأداة من أدوات الرقابة على تكاليف الإنتاج في المنشآت الصناعية السودانية ومساهمتها في خفض تكلفة الوحدة المنتجة من خلال تقويم الأداء الصناعي للمنشآت الصناعية السودانية، بينما تتناول الدراسة السابقة المعوقات التي تعترض صناعة الغزل والنسيج في السودان حيث يعزى الأمر إلى غياب أساليب التكاليف في مصانع الغزل والنسيج وفقدان الرقابة على الأداء.

دراسة عبد المنعم احمد محمد عبد الله (2008م)⁽¹⁾

تناولت الدراسة مشكلة توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات وعدم الموضوعية والدقة في النتائج التي يفضي لها الأسلوب التقليدي المستخدم في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات في بيئة التصنيع الحديثة.

هدفت الدراسة إلى بناء نموذج محاسبي لاستخدام أساليب التكاليف الحديثة لقياس تكلفة إنتاج السكر في السودان.

اتبع الباحث المنهج التاريخي في دراسة الحالات السابقة التي تمت في مجال الدراسة، والمنهج الاستقرائي في وضع واختبار الفروض ومن ثم الوصول إلى النتائج والتوصيات، والمنهج الاستنباطي في صياغة الإطار النظري للنموذج المقترح والذي يخدم متطلبات أساليب محاسبة التكاليف الحديثة، والمنهج الوصفي التحليلي في الدراسة التطبيقية.

لتحقيق أهداف الدراسة تم اختبار ثلاثة فرضيات، الفرضية الأولى هي: لا يمكن أسلوب التكاليف التقليدي من تحديد تكلفة صناعة السكر بالسودان بصورة دقيقة، والفرضية الثانية هي: يساعد استخدام الأساليب الحديثة لتحميل التكاليف على قياس وتحديد تكلفة إنتاج السكر بصورة دقيقة، أما الفرضية الثالثة فهي: يمكن النموذج المحاسبي المقترح من وضع إطار تطبيقي لأساليب التكاليف الحديثة على صناعة السكر في السودان.

أكدت النتائج التي توصل إليها الباحث صحة جميع الفروض حيث كانت نتيجة اختبار الفرضية الأولى هي: لا توجد مقومات لتطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط بالتدفق العكسي في صناعة السكر في السودان لاعتمادها على سعر السوق التنافسي في تحديد التكلفة المستهدفة، ونتيجة اختبار الفرضية الثانية هي: يساعد استخدام الأساليب الحديثة لتحميل التكاليف على قياس وتحديد تكلفة إنتاج السكر بصورة دقيقة وذلك لقدرتها على إنتاج بيانات ومعلومات دقيقة عن تكلفة الإنتاج، كما تعين الإدارة بمستوياتها المختلفة باتخاذ قرارات رشيدة في الرقابة والتخطيط وتقييم الأداء، أما نتيجة اختبار الفرضية الثالثة فهي: يمكن النموذج المحاسبي المقترح من وضع إطار تطبيقي لأساليب التكاليف الحديثة على صناعة السكر في السودان.

⁽¹⁾عبد المنعم احمد محمد عبد الله، نموذج محاسبي لاستخدام نظم التكاليف الحديثة في تحديد تكلفة صناعة السكر بالسودان دراسة تحليلية تطبيقية، رسالة دكتوراة الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2008م.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: لا يمكن الأسلوب التقليدي لتحميل التكاليف من تحديد تكلفة الوحدة المنتجة بصورة دقيقة لاعتماده على حجم الإنتاج في تخصيص التكاليف غير المباشرة، كما يساعد استخدام الأساليب الحديثة بتحميل التكاليف على قياس وتحديد تكلفة إنتاج السكر بصورة دقيقة لاستخدامها مجموعة من موجهات التكلفة لتحميل التكاليف على الوحدات المنتجة.

أوصت الدراسة بضرورة استخدام أساليب التكاليف الحديثة لتحديد تكلفة الوحدة المنتجة في صناعة السكر، كما أوصت بضرورة معالجة آثار الأسلوب التقليدي لتحميل التكاليف لتحديد تكلفة الوحدة المنتجة لصناعة السكر في السودان، أيضاً لابد من تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط لتخصيص التكاليف على مراكز التكلفة.

تتميز هذه الدراسة عن الدراسة السابقة بتناولها لأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأداة من أدوات الرقابة على تكاليف الإنتاج وتقويم أداء المنشآت الصناعية السودانية، بينما تتناول الدراسة السابقة الأسلوب التقليدي المستخدم في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات في بيئة التصنيع الحديثة وعدم الموضوعية والدقة في النتائج التي يفرضي إليها في تحديد تكلفة صناعة السكر بالسودان بصورة غير دقيقة، مما أدى إلى ضرورة بناء نموذج محاسبي لاستخدام أساليب التكاليف الحديثة لقياس تكلفة إنتاج السكر في السودان.

دراسة فيصل القاسم سنين علي (2009م)⁽¹⁾

تناولت الدراسة مشكلة قصور الأسلوب التقليدي لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة في التحديد الدقيق لتكلفة الوحدات المنتجة وتخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة لمساعدة إدارة مصنع سكر عسلاية بأداء وظائفها بكفاءة وفعالية، حيث إن مصنع سكر عسلاية يستخدم الأسلوب التقليدي لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة لتحديد تكلفة منتجاته مما يؤدي إلى عدم دقة تحديد تكلفة منتجاته وعدم القدرة على تخفيض تكلفة الوحدات المنتجة.

هدفت الدراسة إلى دراسة معوقات أسلوب محاسبة التكاليف بمصنع سكر عسلاية وتوضيح الإطار العلمي لأسلوب التكاليف على النشاط، والتعرف على أثر تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد تكلفة الإنتاج بمصنع سكر عسلاية وتوضيح فاعلية أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط في تقديم بيانات دقيقة تساعد إدارة مصنع سكر عسلاية على رقابة وتخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة، وبيان معوقات تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة بمصنع سكر عسلاية.

إعتمد الباحث على المنهج التاريخي لعرض الدراسات السابقة، كما إعتمد على المنهج الاستقرائي في وضع واختبار فروض الدراسة، والمنهج الاستنباطي لتحديد محاور الدراسة، والمنهج الوصفي في دراسة حالة مصنع سكر عسلاية.

⁽¹⁾ فيصل القاسم سنين علي، أثر تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط على رقابة وتخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية بالتطبيق على مصنع سكر عسلاية للفترة من (2003م – 2007م)، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2009م.

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم اختبار ثلاثة فرضيات، الفرضية الأولى هي: لا يمكن تحديد تكاليف الإنتاج بصورة عادلة ودقيقة باستخدام الأسلوب التقليدي لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بمصنع سكر عسلاية، والفرضية الثانية هي: إن استخدام أسلوب التكاليف على أساس النشاط يؤدي إلى تحديد تكلفة الوحدة المنتجة بصورة عادلة ودقيقة بمصنع سكر عسلاية، أما الفرضية الثالثة فهي: يوفر أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط معلومات تساعد إدارة مصنع سكر عسلاية على رقابة وتخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة.

أكدت النتائج التي توصل إليها الباحث صحة جميع الفروض حيث كانت نتيجة اختبار الفرضية الأولى هي: عدم إسهام الأسلوب التقليدي لتخصيص التكاليف في تحديد تكلفة المخرجات بشكل دقيق، وذلك لأنه يستخدم أسس مرتبطة بالحجم في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على الإنتاج وهذه الأسس قد لا تكون ذات صلة بالأنشطة المستهلكة للموارد، أما نتيجة اختبار الفرضية الثانية فهي: تحث على استخدام أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وذلك لأنه يحدد تكلفة مجموعات الأنشطة بدقة بمصنع سكر عسلاية، كما إنه يساعد على اختيار مسبب التكلفة الملائم لمجموعات الأنشطة ويقدم الكثير من الحلول للمشكلات الناجمة عن تطبيق أسلوب التكاليف التقليدي، أما نتيجة اختبار الفرضية الثالثة فهي: أسلوب التكلفة على أساس النشاط يعمل على إظهار الأنشطة المخفية في ظل الأسلوب التقليدي، مما يساعد إدارة مصنع سكر عسلاية على رقبته، كما أنه يعتمد على محركات التكلفة في تخصيص التكاليف على الأنشطة والمنتجات مما يدعم إعداد الخطط للموازنات، أيضاً يعمل على رفع درجة الثقة لمستخدمي المعلومات ويساهم في الرقابة من خلال ربط الموارد بالأنشطة المستهلكة.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: إن أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط يحدد تكلفة مجموعات الأنشطة بدقة بمصنع سكر عسلاية، كما أنه يعمل على إظهار الأنشطة المخفية في ظل الأسلوب التقليدي مما يساعد إدارة المصنع في الرقابة على التكاليف الإنتاجية، أيضاً يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في التحديد الدقيق لتكلفة منتجات مصنع سكر عسلاية.

أوصت الدراسة بدراسة محركات التكلفة وفقاً للنشاط لأساليب علمية للتعرف على ارتباطها بالأنشطة عند تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط بمصنع سكر عسلاية، كما أن هنالك ضرورة لتحليل الأنشطة وفقاً لأسس علمية وموضوعية اعتماداً على خبرة القائمين على الأنشطة عند تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط بمصنع سكر عسلاية، كما أنه لا بد من اعتبار مجموعات الأنشطة كمراكز مسؤولية وإسناد إدارتها لإفراد مختصين لإحكام الرقابة على الأنشطة بمصنع سكر عسلاية.

تتميز هذه الدراسة عن الدراسة السابقة في تناولها لإمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في المنشآت الصناعية السودانية كأداة من أدوات الرقابة على تكاليف الإنتاج وتخفيضها وتقويم أداء المنشآت الصناعية السودانية، بينما تتناول الدراسة السابقة قصور الأسلوب التقليدي لتخصيص

التكاليف في التحديد الدقيق لتكلفة الوحدات المنتجة وتخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة لمساعدة إدارة مصنع سكر عسلاية لأداء وظائفها بكفاءة وفاعلية، ومعوقات تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط بمصنع سكر عسلاية.

دراسة سالم عبد الله صالح بن كليب (2009م)⁽¹⁾

تناولت الدراسة مشكلة عجز الأسلوب التقليدي للتكاليف عن القيام بتوفير المعلومات اللازمة للإدارة لمساعدتها للقيام بوظائفها المختلفة وكذلك مدى إمكانية تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية اليمنية.

تهدف الدراسة إلى تحقيق عدة أهداف وهي التعرف على مفهوم محاسبة التكاليف وما يتعلق بها من أهداف ومقومات وخصائص ومبادئ، كما تهدف إلى توضيح وظائف محاسبة التكاليف من قياس تكلفة النشاط والتخطيط الإنتاجي والرقابة على التكاليف الإنتاجية، أيضاً تهدف الدراسة إلى معرفة مفهوم التكلفة على أساس النشاط ومدى دقته في توزيع التكاليف غير المباشرة.

تحقيقاً لأهداف الدراسة اتبع الباحث المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها صلة بالموضوع، والمنهج الاستنباطي للتعرف على طبيعة المشكلة ولتحديد محاور البحث ووضع الفروض، كما اتبع المنهج الاستقرائي لاختبار مدى صحة الفروض، والمنهج الوصفي التحليلي لوصف عينة الدراسة وتحليل بيانات الدراسة باستخدام الأساليب الإحصائية.

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم اختبار ثلاثة فرضيات، الفرضية الأولى هي: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مخرجات أسلوب التكاليف المستخدم في الشركات الصناعية اليمنية وعدم قدرتها على تلبية احتياجات الإدارة الحديثة، أما الفرضية الثانية فهي: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مخرجات أسلوب التكاليف الذي يعتمد على بعض الأساليب الحديثة وقدرتها على تلبية احتياجات الإدارة الحديثة، والفرضية الثالثة هي: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التطور في بيئة التصنيع الحديثة ومدى تقبل الشركات الصناعية اليمنية لضرورة تطوير أساليب تكلفتها.

أكدت النتائج التي توصل إليها الباحث صحة جميع الفروض حيث كانت نتيجة اختبار الفرضية الأولى هي: إن أساليب التكاليف الحالية المطبقة بالشركات الصناعية اليمنية "عينة البحث" لا توفر معلومات بالدقة المطلوبة لقيام الإدارة بوظائفها المختلفة، ونتيجة اختبار الفرضية الثانية هي: إن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يوفر معلومات أكثر دقة يمكن الاستفادة منها في تلبية احتياجات الإدارة للقيام بوظائفها المختلفة، أما نتيجة اختبار الفرضية الثالثة فهي: إن غياب الخبرة المطلوبة لتطبيق الأساليب الحديثة في تطوير أساليب التكاليف يعتبر من المعوقات الأساسية لعدم تطبيق هذه الأساليب.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: زيادة الأهمية النسبية للتكاليف الصناعية غير

(1) سالم عبد الله صالح بن كليب، إمكانية تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية اليمنية دراسة تحليلية، رسالة دكتوراة الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2009م.

المباشرة في الوقت الحالي تتطلب تطبيق الأساليب الحديثة لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة، أيضاً إتباع الأساليب الإنتاجية الحديثة أدى إلى ضرورة تطوير أساليب التكاليف لتتلاءم مع البيئة الصناعية الحديثة، كما أن هنالك إمكانية لتطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية اليمنية.

أوصت الدراسة بضرورة تطوير أساليب التكاليف لتتلاءم مع البيئة الصناعية الحديثة، كما على الشركات الصناعية أن تختار أسلوباً من الأساليب الحديثة الذي يناسب طبيعة عملها وإمكاناتها وقدراتها على تطبيقه، أيضاً ضرورة استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط نظراً لما يتمتع به من مزايا ولتلافيه عيوب الأسلوب التقليدي.

تتميز هذه الدراسة عن تلك الدراسة السابقة في تناولها لإمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في المنشآت الصناعية السودانية كأداة من أدوات الرقابة على تكاليف الإنتاج وتقويم الأداء، بينما تتناول الدراسة السابقة مفهوم محاسبة التكاليف وما يتعلق بها من أهداف ومقومات وخصائص ومبادئ، كما تتناول وظائف محاسبة التكاليف من قياس تكلفة النشاط والتخطيط الإنتاجي والرقابة على التكاليف الإنتاجية واتخاذ القرارات التي تتعلق بالعملية الإنتاجية، أيضاً تناولت مفهوم الإنتاج في الوقت المحدد وما يحققه من مزايا يكون لها الأثر الكبير في تخفيض أو التخلص من تكاليف الاحتفاظ بالمخزون، أيضاً تتناول تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية اليمنية.

دراسة فضل الله يوسف محمد زين ملاح (2009م)⁽¹⁾

تناولت الدراسة مشكلة استخدام الأسلوب التقليدي في قياس التكلفة بشركة كولدير الهندسية في ظل تعدد المنتجات، مما أدى إلى زيادة التحميل لبعض المنتجات بتكاليف لم تتسبب في حدوثها ونقص التحميل للبعض الآخر من المنتجات، مما أثر في عملية وضع أسعار مناسبة لكل منتج وبالتالي أدى إلى الاستمرار في إنتاج منتجات خاسرة لأن هذا الأسلوب لم يوفر معلومات دقيقة تمكن من تحديد الميزج الإنتاجي الأمثل والأكثر ربحية بشركة كولدير الهندسية.

تهدف الدراسة إلى دراسة أثر تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط بشركة كولدير الهندسية على توفير المعلومات التي تساعد إدارة الشركة في ترشيد قرارات التسعير بصورة تمكنها من مواجهة المنافسة وتحديد ميزج المنتجات الأكثر فاعلية وربحاً في ظل تعدد المنتجات.

اتبع الباحث المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة، كما إتبع المنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفروض، والمنهج الاستقرائي لاختبار صحة الفروض، والمنهج الوصفي باستخدام أسلوب دراسة الحالة لمعرفة إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط بشركة كولدير الهندسية المحدودة.

(1) فضل الله يوسف محمد زين ملاح، أسلوب تقدير التكلفة على أساس النشاط ودوره في تسعير المنتجات في المنشآت الصناعية السودانية دراسة حالة شركة كولدير الهندسية المحدودة، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشور، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2009م.

لحل مشكلة الدراسة قام الباحث باختبار ثلاثة فرضيات، الفرضية الأولى هي: إعداد تقارير التكاليف في ظل الأساليب التقليدية لقياس التكلفة بشركة كولدير الهندسية المحدودة لا يؤدي إلى توفير معلومات ملائمة تمكن من تحديد السعر بصورة عادلة، والفرضية الثانية هي: إعداد تقارير التكاليف في ظل أسلوب التكلفة على أساس النشاط بشركة كولدير الهندسية المحدودة يؤدي إلى توفير معلومات دقيقة عن التكلفة تساعد الإدارة في ترشيد قرارات التسعير، أما الفرضية الثالثة فهي: تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط بشركة كولدير الهندسية المحدودة يؤثر على تشكيلة المنتجات التي تزيد من حجم المبيعات وتعظيم الأرباح في ظل تعدد المنتجات.

أكدت النتائج التي توصل إليها الباحث صحة جميع الفروض حيث كانت نتيجة اختبار الفرضية الأولى هي: إن استخدام الأسلوب التقليدي لقياس التكلفة بشركة كولدير الهندسية المحدودة أدى إلى إتخاذ قرارات تسعير غير سليمة قادت المنشأة إلى عدم المقدرة على مواجهة المنافسة، ونتيجة اختبار الفرضية الثانية هي: إن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط بشركة كولدير الهندسية المحدودة يؤدي إلى إمكانية وضع تكاليف دقيقة للمنتجات، أما نتيجة اختبار الفرضية الثالثة فهي: ضرورة تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط بشركة كولدير الهندسية وذلك لتعدد منتجاتها وتعقيد عملياتها الإنتاجية.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: يساعد أسلوب التكلفة على أساس النشاط على ربط التكاليف بالأنشطة "مسببات التكلفة" مما يؤدي إلى الدقة في القياس ووضع أسعار تنافسية، كما إن الأسلوب التقليدي يفتقر إلى الموضوعية والدقة في القياس لاعتماده على التقدير الشخصي. أوصت الدراسة بتطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط بشركة كولدير الهندسية لاعتمادها على الآلية في الإنتاج بحيث قل فيها استخدام العمل المباشر، كما أوصت بضرورة تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط بشركة كولدير الهندسية المحدودة وذلك لزيادة حجم المبيعات مع انخفاض الأرباح.

تتميز هذه الدراسة عن الدراسة السابقة في تناولها لإمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في المنشآت الصناعية السودانية كأداة من أدوات الرقابة على تكاليف الإنتاج وتقويم الأداء ومدى تأثيره في تخفيض تكلفة الوحدة المنتجة، بينما تتناول الدراسة السابقة مشاكل استخدام الأسلوب التقليدي في قياس التكلفة بشركة كولدير الهندسية في ظل تعدد المنتجات مما أثر في عملية وضع أسعار مناسبة لكل منتج ومن ثم الاستمرار في إنتاج منتجات خاسرة، كما تناولت أسلوب التكلفة على أساس النشاط وما يقدمه من مزايا تؤثر على تشكيلة المنتجات وتوفير معلومات دقيقة عن التكلفة تساعد الإدارة في ترشيد القرارات.

دراسة اللوبية علي عثمان علي (2009م)⁽¹⁾

تتناول الدراسة مدى تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط ومدى توافر المقومات الرئيسية اللازمة لتطبيق هذا الأسلوب بالشركات العاملة في قطاع صناعة النفط بالسودان، وماهية الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في هذا القطاع الاقتصادي المهم. هدفت الدراسة للتعرف إلى أي مدى تتوافر المقومات الرئيسية اللازمة لتطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في شركات صناعة النفط بالسودان والمعوقات التي تحول دون تطبيق هذا الأسلوب والاستفادة منه.

إعتمد الباحث على المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع، والمنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفروض، والمنهج الاستقرائي لاختبار صحة الفروض، كما إعتمد على المنهج التحليلي لتحليل الاستبيان.

لتحقيق أهداف الدراسة تم اختبار ثلاثة فرضيات، الفرضية الأولى هي: استيعاب الإدارة العليا لمفهوم أسلوب التكاليف يساعد إيجاباً في تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط، والفرضية الثانية هي: توافر أساليب محاسبية فاعلة ودقيقة يساهم إيجاباً في تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط، أما الفرضية الثالثة فهي: تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يساهم في تخفيض التكاليف في صناعة النفط.

أكدت النتائج التي توصل إليها الباحث صحة جميع الفروض حيث كانت نتيجة اختبار الفرضية الأولى هي: إن استيعاب الإدارة العليا بشركات صناعة النفط لمفاهيم أساليب التكاليف وأهميتها يساعد بصورة جدية في تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط، ونتيجة اختبار الفرضية الثانية هي: إن توافر الأساليب المحاسبية الدقيقة والفاعلة بالإضافة إلى الكوادر المؤهلة والخبرة بهذه الأساليب المحاسبية المتقدمة يساهم إيجاباً في تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط، أما نتيجة اختبار الفرضية الثالثة فهي: إن تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في شركات النفط بالسودان يساهم في تخفيض التكاليف.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: إن السمة الغالبة في بيئة صناعة النفط هي: تنوع وتعقيد العمليات الإنتاجية مما يدفع بقوة نحو تطبيق أساليب التكاليف الحديثة وفي مقدمتها أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط، أيضاً هنالك إمكانية لتطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في شركات صناعة النفط بالسودان، إذ تتوافر لهذه الشركات المقومات الأساسية لتطبيق هذا الأسلوب.

أوصت الدراسة بضرورة التغلب على المعوقات التي قد تحول دون تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط ومثال لها التخوف من عملية التحول من الأسلوب التقليدي إلى الأسلوب الحديث وذلك في المجالات الاقتصادية بصورة عامة وفي مجال صناعة النفط بصورة خاصة، كما أوصت ببذل المزيد من الجهود للتعريف بهذا الأسلوب وأهميته وإسهاماته، والذي يمثل أنموذج متقدم لتخصيص التكاليف

⁽¹⁾ اللوبية علي عثمان علي، مدى إمكانية تطبيق نظام التكلفة وفقاً للنشاط في قطاع النفط السوداني وأثره في تخفيض التكلفة، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشور، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2009م.

غير المباشرة، أيضاً أوصت بالاستعانة بالخبراء وذوي التخصص والمؤهلين في مجال هذا الأسلوب مما يساعد على التخطيط الجيد لعملية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في قطاع صناعة النفط بالسودان.

تتميز هذه الدراسة عن الدراسة السابقة في تناولها لإمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في المنشآت الصناعية السودانية كأداة من أدوات الرقابة على تكاليف الإنتاج وتقويم الأداء، بينما تتناول الدراسة السابقة مدى تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في الشركات العاملة في قطاع صناعة النفط بالسودان ومدى توافر المقومات الرئيسية اللازمة لتطبيق هذا الأسلوب بهذه الشركات، ودراسة الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في هذا القطاع الاقتصادي المهم.

دراسة عمر محمد هديب (2009م)⁽¹⁾

تتمثل مشكلة الدراسة في قياس مدى تطبيق أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة لدى الشركات الصناعية في الأردن وتطوير نموذج مقترح للقياس وبيان علاقة تطبيق هذا الأسلوب وتحسين مستوى الأداء المالي لتلك الشركات.

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام تطبيق أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة لدى الشركات الصناعية في الأردن، وذلك من خلال تطوير نموذج مقترح للقياس وبيان العلاقة بين تطبيق هذا الأسلوب وتحسين الأداء المالي لهذه الشركات.

اعتمد الباحث على المنهج الإحصائي الوصفي لبيان ووصف ملامح تركيبة مجتمع الدراسة، كما اعتمد على المنهج الإحصائي التحليلي من خلال استخدام أسلوب التحليل الملائم لطبيعة الدراسة بناءً على نوع البيانات المراد تحليلها.

تحقيقاً لأهداف الدراسة تم اختبار فرضيتين، الفرضية الأولى هي: لا تتوافر العناصر الأساسية لتطبيق أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة لدى الشركات الصناعية في الأردن، أما الفرضية الثانية فهي: لا توجد علاقة بين تطبيق أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة وتحسين الأداء المالي للشركات الصناعية في الأردن.

تم اختبار الفرضيات حيث كانت نتيجة اختبار الفرضية الأولى هي: توافر العناصر الأساسية من حيث التخطيط والتحليل والموافقة الإدارية وتدريب الكادر البشري لتطبيق أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة لدى الشركات الصناعية في الأردن، أما نتيجة اختبار الفرضية الثانية فهي: إن تطبيق أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة يمكن إدارة الشركات من الفهم الأفضل لتكاليف الإنتاج ومعرفة مسببات التكاليف مما يساعد على الإدارة السليمة لتكاليف الإنتاج وتحقيق أكبر قدر من الكسب المادي

(1) عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي- التطبيق ونموذج مقترح للقياس، رسالة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، عمان: الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، 2009م.

والمساعدة على تعدد المنتجات، الأمر الذي يعني قدرة إدارة الشركات على تبني سياسة تسعير حصرية تمكنها من زيادة معدلات الربحية مما يؤكد على وجود العلاقة بين تطبيق أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة وتحسين الأداء المالي للشركات الصناعية التي تطبق هذا الأسلوب في الأردن.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج ومن أهمها: أن هنالك علاقة إيجابية بين تطبيق أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة وتحسين الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية.

أوصت الدراسة بضرورة إجراء تحولات جذرية لأوضاع الشركات لتتمكن من استيعاب التغيرات التكنولوجية والتنظيمية المتجددة، وتطبيق أساليب التكاليف الحديثة، واستخدام أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة وذلك لأنه يوفر بيانات ومعلومات تعتمد عليها الإدارة في ترشيد قراراتها، كما إنه من الضرورة قيام الشركات الصناعية في الأردن، المطبقة لأسلوب التكاليف المبني على الأنشطة، بتطوير أساليبها مما ينعكس على الواقع الفعلي على أدائها المالي.

تتميز هذه الدراسة عن الدراسة السابقة في تناولها لإمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في المنشآت الصناعية السودانية كأداة للرقابة من خلال مراقبة الأنشطة وتحليلها ومن ثم استبعاد الأنشطة عديمة الفائدة وتقويم الأداء من خلال تحليل انحرافات تكاليف الإنتاج، بينما تتناول الدراسة السابقة قياس مدى تطبيق أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وتطوير نموذج مقترح للقياس وبيان علاقة تطبيق هذا الأسلوب وتحسين مستوى الأداء المالي لتلك الشركات.

دراسة لمياء علي إدريس آدم (2010م)⁽¹⁾

تناولت الدراسة مشكلة قصور الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة وعدم تحديد تكلفة دقيقة للوحدات المنتجة بصورة دقيقة وملائمة لاتخاذ القرارات.

هدفت الدراسة إلى توفير المعلومات التي تمكن من قياس وتحديد تكلفة الوحدة المنتجة بصورة دقيقة وعادلة وإمكانية تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في قطاع صناعة الأعلاف وتحليل الأنشطة وفق أسلوب التكلفة على أساس النشاط وتحليل مخرجات الأسلوب لبيان إمكانية تطبيقه مما يؤدي لاتخاذ قرارات صحيحة وتخطيط ورقابة بصورة أفضل.

اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي لاختبار مدي صحة الفرضيات، المنهج التاريخي في تتبع الدراسات السابقة، المنهج الاستنباطي لتحديد محاور الدراسة ووضع الفرضيات، المنهج التحليلي الوصفي باستخدام أسلوب دراسة الحالة.

لتحقيق أهداف الدراسة تم اختبار أربعة فرضيات، الفرضية الأولى هي: أن استخدام الأسلوب التقليدي للتكاليف لا يؤدي لتحديد تكلفة الوحدة الإنتاجية بصورة مثالية، الفرضية الثانية هي: أن

⁽¹⁾ لمياء علي إدريس آدم عدلان، أثر نظام التكلفة على أساس النشاط على التكاليف الصناعية غير المباشرة في صناعة الأعلاف، "دراسة حالة مصنع أنعام للأعلاف المحدودة"، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشور، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2010م.

استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤدي لتحديد تكلفة الوحدة الإنتاجية بصورة دقيقة وملائمة، الفرضية الثالثة هي: عدم تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤثر على سلامة اتخاذ القرارات بالمنشأة مما يؤثر على قدرتها التنافسية ويؤدي لخروجها من الأسواق المحلية والعالمية، الفرضية الرابعة هي: الاعتماد على أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساعد على تجنب عيوب تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط يوفر الآلية الملائمة لتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات في ظل ظروف البيئة الصناعية الحديثة، مما يؤثر إيجاباً على دقة وموضوعية بيانات التكلفة وما يرتبط بها من قرارات على عكس الأسلوب التقليدي للتكاليف الذي لم يعد يمتلك الآلية الملائمة لتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات في ظل ظروف البيئة الصناعية الحديثة مما يؤثر سلباً على دقة وموضوعية بيانات التكلفة وما يرتبط بها من قرارات، إذ أن الميزة الأساسية لأسلوب التكلفة على أساس النشاط هي التوسع في استخدام مسببات التكلفة.

أوصت الدراسة بضرورة تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في المنشآت الصناعية وفي ضوء طبيعة نشاطها وتنوع وتعدد منتجاتها وأن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في بادئ الأمر كنظام موازي لنظام التكلفة القائم حالياً ومن ثم التحول إليه بعد التحقق من زيادة منفعة على تكاليف تطبيقه.

تتميز الدراسة عن الدراسة السابقة في تناولها لإمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في المنشآت الصناعية السودانية كأداة رقابية وتقويمية للأداء الصناعي، بينما تتناول الدراسة السابقة تطبيق أسلوب التكاليف على أساس النشاط في مصنع أنعام للأعلاف المحدودة بهدف تحديد تكلفة المنتج.

دراسة أشرف حسني صالح، (2011م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في أن إدارة مصنع طويل إستار للشراب المركز تستخدم الأسلوب التقليدي في معالجة التكاليف غير المباشرة ومراقبتها والسيطرة عليها مما يؤدي إلى الاعتماد على بيانات غير دقيقة وبالتالي اتخاذ قرارات إدارية غير رشيدة في تحديد وقياس تكلفة المنتجات. تهدف الدراسة إلى شرح أهمية أسلوب التكلفة على أساس النشاط في قطاع الصناعة من خلال تطبيقه في المصانع وبيان الفروقات الجوهرية الناتجة عن تطبيق هذا الأسلوب عنه من النظام التقليدي بالإضافة إلى تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في مصنع الطويل إستار للشراب المركز في السودان وتوضيح المنافع المترتبة على تطبيقه من حيث قدرته على مراقبة التكاليف غير المباشرة

(1) أشرف حسني صالح عوض الله، اثر تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تحديد وقياس التكلفة في المنشآت الصناعية، "دراسة حالة مصنع طويل إستار للشراب المركز في أم درمان"، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشور، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2011م.

والسيطرة عليها وتوفير معلومات أكثر دقة عن تكاليف المنتجات التي يقدمها المصنع والتعرف على المعوقات التي تقف في طريق تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في مصنع طويل إستار في السودان واقتراح بعض الحلول التي من شأنها أن تسهل عملية التطبيق.

اتبعت الدراسة أسلوب دراسة الحالة لتطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط، كما تم الاعتماد وبشكل رئيسي على نموذج "Cooper" لتطبيق الأسلوب على مراكز الإنتاج في مصنع طويل إستار. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط يقوم بتوفير معلومات ذات دقة أكبر عن تكاليف المنتجات التي ينتجها المصنع، مما يجعل الإدارة قادرة على اتخاذ قراراتها الإدارية بشكل دقيق وفي الوقت المناسب، بالإضافة إلى توفيره لآلية فعّالة على التكاليف غير المباشرة التي يتكبدها المصنع، أسلوب التكلفة على أساس النشاط يوفر معلومات ملائمة لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات الخاصة بخطط سير العمل من خلال عملية تحليل الأنشطة التي تمارس في مراكز الإنتاج، من المعوقات التي تواجه عملية تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في مصنع طويل إستار هو عدم توفر المعلومات بالشكل الذي يحتاجه هذا الأسلوب مما يستغرق وقتاً طويلاً لعملية تطبيقه.

توصلت الدراسة إلى عدة توصيات من أهمها: نظراً لعدم قدرة نظام التكاليف البسيط الذي يمتلكه مصنع طويل إستار على توفير معلومات ذات دقة عالية عن تكاليف المنتجات التي ينتجها المصنع لا بد للمصنع من أن يطبق أسلوب التكلفة على أساس النشاط لقدرة هذا الأسلوب على توفير معلومات ذات دقة عالية عن تكاليف المنتجات، أيضاً ضرورة إيجاد فرق عمل مدربة وذات خبرة عالية قادرة على تطبيق هذا الأسلوب.

تتميز الدراسة عن الدراسة السابقة في تلّولها لإمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في المنشآت الصناعية السودانية بهدف الرقابة وتقويم الأداء الإنتاجي في قطاع الصناعات التحويلية، بينما تتناول الدراسة السابقة تطبيق أسلوب التكاليف على أساس النشاط في مصنع طويل إستار بهدف تحديد تكلفة الوحدات المنتجة.

دراسة فاطمة عامر حماد حامد، (2013م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في أن "على الرغم من فوائد نظام (ABC) على الأنظمة التقليدية للتكاليف فإن نتائج الدراسات السابقة الحديثة أوضحت أن معظم ممارسات نظام (ABC) مازالت في الدول المتقدمة وأن عدد محدود في الدول النامية خاصة على مستوى الدول الأفريقية وبشكل خاص في السودان معظم الشركات الصناعية مازالت تستخدم نفس الأنظمة التقليدية التي تعطي معلومات غير دقيقة عن تكلفة المنتج وأن نظام (ABC) غير مطبق بكثير من الشركات مما يعتبر أحد المعوقات

(1) فاطمة عامر حماد حامد، أثر تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين الأداء المالي للشركة، دراسة ميدانية على قطاع الصناعات التحويلية، رسالة دكتوراة الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2013م.

الرئيسية التي تمنع الأداء المالي الأفضل للشركة.

تهدف الدراسة إلى بحث أثر تطبيق نظام (ABC) على تحسين الأداء من خلال فحص اثر العوامل الأربعة التالية: (هيكل التكلفة، أهمية معلومات التكاليف، تعدد وتنوع المنتجات، المنافسة) المؤثرة على تطبيق نظام (ABC) بالتطبيق على عينة من قطاع الشركات الصناعية التحويلية السودانية، كما تهدف إلى تحديد الصعوبات والمشاكل التي تواجه تطبيق نظام (ABC) بالشركات الصناعية السودانية.

لتحقيق أهداف الدراسة تم اختبار أربعة فرضيات الفرضية الأولى هي: الشركات الصناعية السودانية لا تطبق نظام (ABC)، الفرضية الثانية هي هنالك علاقة إيجابية بين العوامل المؤثرة (هيكل التكلفة، أهمية معلومات التكاليف، تعدد وتنوع المنتجات، المنافسة) وتطبيق نظام (ABC) بالشركات الصناعية السودانية، الفرضية الثالثة هي هنالك علاقة إيجابية بين تطبيق نظام (ABC) وتحسين الأداء بالشركات الصناعية السودانية، الفرضية الرابعة هي هنالك صعوبات ومشاكل تواجه تطبيق نظام (ABC) بالشركات الصناعية السودانية.

استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، نوعين من البيانات تم جمعها بيانات كمية ونوعية وتم تحليلها بالاعتماد على نموذج "Cooper" لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط. أظهرت نتائج الدراسة أن الشركات الصناعية لا تستخدم نظام (ABC) وتعتمد بشكل أساسي على نظم التكاليف التقليدية بدلاً عن الحديثة، بالإضافة إلى ذلك يعطي فرص جيدة لتحسين الأنشطة والعمليات مما يؤثر إيجاباً على تحسين أداء الشركة ككل، كما أظهرت نتائج الدراسة أن قلة الموارد البشرية، ارتفاع التكاليف وصعوبة التطبيق والدعم الكافي من الإدارة العليا وكثرة عمل المحاسب الإداري والرضا عن أنظمة التكاليف الحالية ومقاومة الإدارة والموظفين للتغيير هي من اهم المشاكل والصعوبات التي تواجه تطبيق نظام (ABC) بالشركات الصناعية عينة الدراسة.

أهم التوصيات التي توصلت لها الدراسة هي: الحاجة إلى تطبيق نظام (ABC) للحصول على معلومات تكلفة دقيقة بالشركات الصناعية السودانية، تدريب الموظفين لتحسين مهاراتهم وخبراتهم فيما يخص نظام (ABC) لتلبية متطلبات العمل في بيئة العمل الجديدة، تفعيل دور نظم التكاليف الحديثة مثل نظام (ABC) أكثر بالجامعات والمعاهد التعليمية العليا لرفع مستوى الوعي.

تتميز الدراسة عن الدراسة السابقة في تناولها لإمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في المنشآت الصناعية السودانية بهدف الرقابة وتقويم الأداء الإنتاجي في قطاع الصناعات التحويلية، بينما تتناول الدراسة السابقة أثر تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين الأداء المالي للشركة.

يلاحظ الباحث من خلال استعراض الدراسات السابقة بأن هنالك تنوع في القطاعات التي تناولتها تلك الدراسات ما بين القطاع الصناعي والقطاع المصرفي والقطاع التعليمي مع التركيز على القطاع الصناعي كما هو الحال في هذه الدراسة، إلا أنه من الملاحظ في تلك الدراسات السابقة أنها

تتناوله من جانب التحديد الدقيق لتكلفة الوحدة المنتجة، كما أنها انتهجت أسلوب دراسة الحالة وذلك بتبنيها لدراسة حالة منشأة معينة أو شركة معينة، ومن ثم اختيار العينة من مجتمع الدراسة، بينما انتهجت هذه الدراسة أسلوب المسح الشامل لكافة عناصر مجتمع الدراسة المتمثل في (المنشآت الصناعية السودانية- قطاع الصناعات التحويلية- المنطقة الصناعية بحري)، وذلك لكونها أكبر تجمع صناعي في السودان وفقاً للسجلات الصادرة من الجهات الرسمية، مما أظهر نتائج حول القطاع الصناعي السوداني كاملاً تتعلق بطبيعة أساليب التكاليف المطبقة فيه ومن ثم أي من تلك المنشآت يعمل على تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وكيفية تطبيقه بتلك المنشآت التي تعمل به وذلك في تناولها لجانب مختلف يتمثل في دراسة إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأداة للرقابة وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية السودانية.

الفصل الأول

أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط

سيتناول الباحث في هذا الفصل مفهوم وأهمية أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط من خلال المبحث الأول، بينما يتناول المبحث الثاني مقومات وأهداف وفروض أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كما يتناول المبحث الثالث تقويم أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وذلك على النحو التالي:-

المبحث الأول: مفهوم وأهمية أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط.

المبحث الثاني: مقومات وفروض وأهداف وخطوات تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط.

المبحث الثالث: تقويم أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط.

المبحث الأول

أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط

سيتناول الباحث في هذا المبحث نشأة ومفهوم وأهمية أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وذلك على النحو التالي:-

أولاً: نشأة أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط:

إن الجذور التاريخية لأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط ترجع إلى دراسة (Vatter) حينما اقترح إطاراً لتطوير محاسبة التكاليف بما ينسجم مع هيكل أنشطة المنشأة، كما أن بداية الاهتمام الأكاديمي بهذا الأسلوب يمكن أن تنسب إلى (Staubus) في أوائل السبعينات الذي أوضح أن تخصيص توزيع الموارد والتكاليف غير المباشرة التي لا ترتبط بحجم الإنتاج باستخدام أسس التوزيع المتعارف عليها في الطرق التقليدية لتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة مثل ساعات العمل المباشرة وغيرها، يخلق نوعاً من التحيز في معلومات تكلفة المنتج وذلك بسبب تحميلها بأقل أو أكثر مما يجب من تلك التكاليف، لذلك كان لابد من ربط تلك التكاليف بالمنتجات بما يسمى بمسببات التكلفة أو محركات التكلفة ويعد بمثابة معدل التكلفة الذي على ضوئه يتم التحميل، ويجب اختيار مسبب التكلفة وفقاً لمعيارين وهما:⁽¹⁾

1. أن تكون له قوة تأثيرية في علاقته مع تكلفة النشاط.

2. إمكانية تحديد علاقته مع خطوط الإنتاج.

أما (Zimmerman) فقد أوضح في عام 1979م أن الدافع وراء قيام المنشآت بتوزيع التكاليف هو تخفيض تكاليف الوكالة الناتجة عن مبدأ الملكية، أي الفصل بين مالكي المنشآت وإداراتها، وتعرف هذه العملية بتكاليف الوكالة في المنشآت، ولكن هذا المدخل لم يتطور إلى حل مقنع لمشكلة توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة، بدلاً من الطرق التقليدية السائدة، وبقيت الطرق التقليدية شائعة الاستخدام حتى أواخر الثمانينات، ففي عام 1987م قدم الباحثان (Cooper & Kaplan) طريقة جديدة للتوزيع والتي أصبحت تعرف فيما بعد بنظام التكلفة على أساس الأنشطة-Activity Based Costing (ABC) وشاع استخدامها في أمريكا وأوروبا.⁽²⁾

عليه فقد بدأ ظهور نظام التكلفة على أساس النشاط عملياً منذ عقد الثمانينات في عام 1987م على يد الباحثين (Robin Cooper & Robert Kaplan) حين أخذوا يثيران عدداً من علامات الاستفهام حول درجة كفاية وملاءمة الممارسات العملية لنظم محاسبة التكاليف التقليدية وفي هذا الوقت

(1) د. مؤيد الفضل، مرجع سابق، ص 282.

(2) د. نصر عبد الكريم محمد ورشيد فائق الكخن، مرجع سابق، ص 625-626.

تمكن (Robin Cooper) من تطوير نظام جديد للتكاليف يقوم على فكرة تخصيص التكاليف الإضافية

على الأنشطة ثم على المنتجات، أطلق عليه (Activity-Based Costing).⁽¹⁾

كما يؤكد ذلك (Robert Kaplan) حيث يقول قمت أنا و (Robin Cooper) ببحث نظام التكلفة على أساس النشاط (Activity-Based Costing) للمرة الأولى في منتصف الثمانينات في شركات مثل (Union Pacific Juhndeer) ويضيف: لقد وصفنا النظام الذي يتم بموجبه تعيين مصاريف التشغيل بواسطة الأنشطة إلى المنتجات والخدمات بالتخصيص.⁽²⁾

إن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط هو أحد إفرازات التسابق نحو التطور والتقدم الصناعي في المجتمع الأوروبي والأمريكي لملاحقة التقدم الصناعي الذي ساد البيئة الصناعية اليابانية والتي اتسمت بتطبيق ما يسمى بأسلوب الشراء والإنتاج في الوقت المحدد، وظهر ذلك في المنافسة العالمية وتحول كل الطلب الأمريكي نحو المنتجات اليابانية التي تميزت بالجودة العالية والتكلفة المنخفضة مما حدا بالأمريكيين نحو تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط، لمقابلة التكنولوجيا اليابانية والحفاظ على منتجاتهم في السوق العالمي والمحلي.⁽³⁾

يلاحظ الباحث أنه بدأ التفكير في أسلوب جديد نتيجة الشكوك حول ممارسات أسلوب التكاليف التقليدي في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة مما حدا بمجموعة من المفكرين أمثال (Cooper & Kaplan) في الثمانينات من القرن السابق إلى ابتكار أسلوب جديد لتخصيص التكاليف على النشاط، ثم على المنتجات، أطلق عليه أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط، ومنذ ذلك الوقت بدأت الشركات الصناعية الأمريكية في تطبيق هذا الأسلوب وذلك لما يميزه من مزايا عديدة تتمثل في التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات، وتخفيض تكلفة الوحدة المنتجة، وتقويم الأداء الصناعي للمنشآت، بالإضافة لما يحققه من رقابة على تكاليف الإنتاج.

ثانياً: دواعي ظهور أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط:

ظهر أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كبديل للطرق التقليدية لتخصيص وتوزيع تكلفة المنتجات وتكلفة الخدمات (التكاليف غير المباشرة)، مما أثر على إعادة هيكلة عناصر التكاليف، إذ انخفضت حصة تكلفة العمل المباشر في الوقت الذي ازدادت فيه حصة التكاليف غير المباشرة من إجمالي تكلفة الإنتاج، مما ترتب عليه ضرورة التفكير بعدم ملائمة أساس ساعات العمل المباشر كمعيار للتحميل. كذلك أدت أوجه القصور والخلل في الطرق التقليدية لتخصيص وتوزيع تكلفة الخدمات إلى ضرورة البحث عن أساليب أكثر تطوراً تساعد في عملية الرقابة على كافة مستويات الأنشطة وتخفيض تكلفة الوحدة المنتجة من خلال قياس تكلفة المنتجات تجسيدا للربط الفلسفي ما بين السبب الذي أدى إلى حدوث التكلفة والنتيجة التي انعكست عنها في مستوي أداء ذلك النشاط لذلك تجسدت تلك

(1) د. أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2006م)، ص 70.

(2) د. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة، (عمان: دار حامد للنشر والتوزيع، 2007م)، ص 160.

(3) د. نصر عبد الكريم محمد ورشيد فائق الكخن، مرجع سابق، ص 283.

الآراء في صياغة أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة كبديل للطرق التقليدية في توزيع التكاليف الصناعية للمنتجات.

يستند هذا الأسلوب الجديد على أساس تحديد الأسباب التي أدت إلى حدوث التكلفة وانسيابها لدى كافة الأنشطة ليتم تخصيص التكاليف لكافة الأنشطة أولاً، ومن ثم تحميل تكلفة كل نشاط على الوحدات المنتجة على أسس ومعايير توزيع مناسبة وعادلة وموضوعية تخص كل نشاط على حدة، وذلك من خلال تبني المرحلتين الآتيتين:⁽¹⁾

1. مرحلة تحديد الأنشطة التي تحققت فيها التكاليف.

2. مرحلة تشخيص العوامل والأسباب التي أدت إلى حدوث التكاليف.

ثالثاً: العوامل التي أدت إلى ظهور أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط:

ظهر أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط نتيجة التطورات التكنولوجية الحديثة وظهور الحاجة إلى إتباع سياسات متطورة لتحقيق أهداف التحسين المستمر، ويمكن تلخيص بعض الأسباب التي أدت إلى ظهور أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في النقاط الآتية:-

1. الانتقادات التي وجهت إلى طرق التخصيص القائمة:

تؤدي طرق التخصيص القائمة إلى عدم دقة بيانات تكلفة المنتج نظراً لعدم وجود علاقة سببية بين تكلفة المنتج وبين ما يستخدمه ذلك المنتج من موارد بالمنشأة، ولذلك فإن طرق التخصيص القائمة تؤدي إلى تحميل المنتجات ذات حجم الإنتاج المنخفض بتكاليف غير مباشرة قليلة، بينما تُحمّل المنتجات ذات حجم الإنتاج الكبير بتكاليف غير مباشرة أكثر مما ينبغي.⁽²⁾

من ناحية أخرى تركز أساليب تخصيص التكاليف القائمة في الغالب على عنصر الأجور على استخدام ساعات العمل المباشر أو نسبة الأجور المباشرة أو ساعات تشغيل الآلات كأساس لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بالرغم من الانخفاض المستمر في نسبة الأجور المباشرة إلى إجمالي التكاليف في أغلب المنشآت الصناعية، مما يؤدي إلى عدم الدقة في تحديد تكلفة المنتجات وعدم ارتباط التكلفة المخصصة بالموارد التي استخدمت في الإنتاج وإلى سوء توجيه إجراءات تخصيص التكاليف غير المباشرة.⁽³⁾

2. التغير النسبي في هيكل التكاليف:

أدى تنفيذ الأساليب الفنية المتقدمة في التصنيع بالعديد من المنشآت إلى حدوث تغيير نسبي في هيكل

(1) د. كمال النقيب، نظام التكلفة على أساس الأنشطة وفق التطورات الحديثة في الإنتاج في ظل المعرفة المعلوماتية، (عمان: جامعة فيلادلفيا، كلية العلوم الإدارية والمالية، المؤتمر السنوي، أبريل 2002م) ص ص 20-21.

(2) Robin C., Five Steps to ABC System Design, Accountancy, Nov 1990, pp: 78-81.

(3) د. سعيد محمود مصطفى الهلباوي، قضية التعامل مع تجنب مشكلة تخصيص التكاليف لأغراض قياس تكلفة المنتجات، مدخل تحليل الأنشطة نموذج وصفي، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد (2)، 1995م، ص 26.

التكاليف مما أدى إلى انخفاض قدرة أساليب التكاليف القائمة على تحديد تكلفة المنتج بدقة.⁽¹⁾ حيث يؤدي تنفيذ تكنولوجيا التصنيع المتقدمة إلى زيادة نسبة التكاليف الثابتة وانخفاض التكاليف المباشرة وزيادة التكاليف غير المباشرة.⁽²⁾

من ناحية أخرى فإن انخفاض التكاليف المباشرة وزيادة التكاليف غير المباشرة واستخدام العمل المباشر كأساس لتحميل التكاليف غير المباشرة أدى إلى ظهور منتجات مُحملة بقيم غير عادلة من التكاليف غير المباشرة، وذلك لأن تخفيض العمل المباشر لم يصاحبه تخفيض مماثل في التكاليف غير المباشرة.⁽³⁾

3. درجة التنوع والتعقيد في المنتجات:

إن الاختلاف والتنوع في حجم الإنتاج في ظل نظم التصنيع المتقدمة أدى إلى الاختلاف بين تلك المنتجات من حيث احتياجاتها من الأنشطة المختلفة المطلوبة لعملية التصنيع، وهذه الاختلافات أدت إلى تحديد غير دقيق لتكاليف المنتجات، كما أدت التطورات الصناعية الحديثة وما ترتب عليها من زيادة في درجة التعقيد والتنوع والاختلاف في المنتجات إلى انخفاض العمل المباشر مع الزيادة المستمرة في التكاليف الصناعية غير المباشرة.⁽⁴⁾

4. 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 استخدامها إلى عدم دقة بيانات تكاليف المنتجات.

5. أصبح هنالك قبولاً عاماً لحقيقة موضوعية تتمثل في " أن الدقة في تخصيص عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة أفضل بكثير من التشدد والتمسك بمبادئ خاطئة وطرق تقليدية غير فعالة"، فكل أساليب تطبيق التكاليف تحتوي على عمليات متعددة من التقديرات والتوزيعات التي تتسم بقدر من الجدل في إجراءاتها ولكن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط هو الأكثر دقة وقرباً من الصحة.⁽⁵⁾

رابعاً: تعريف المصطلحات التي يتكون منها أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط:

لأهمية التعرف على المصطلحات والمفاهيم المتعلقة بأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط، ولما لهذه المصطلحات والمفاهيم من دور في تمكين القارئ من التعرف على أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وآلية عمله وتحديد المستهدف منه مما يستوجب التعرف على المصطلحات التي يتكون منها هذا المجال

⁽¹⁾ Bordan, James, Review of Literature on Activity-Based Costing, Journal of Cost Management, Spring, 1990, p: 5.

⁽²⁾ Howell, Robert and Soucy, Stephen, Cost Accounting in the New Manufacturing Environment, Management Accounting, Aug, 1987, p: 44.

⁽³⁾ Grody, Michael, Is Your Cost Management System Meeting Your Needs?, Journal of Cost Management, Summer, 1988, p: 11.

⁽⁴⁾ د. عبدالعال بن هاشم محمد أبو خشبة، مرجع سابق، ص 295.

⁽⁵⁾ د. نواف فخر و خليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية، الجزء الأول، (عمان: الدار الدولية للنشر، 2002م)، ص 385.

المعرفي وهي:-

تعريف الأنشطة:

تعرف الأنشطة بأنها مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المنشأة، ومن أساسيات تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط ضرورة تحديد الأنشطة بدقة ثم تجميعها في مجموعات متجانسة ومن ثم يتم تحديد الأنشطة عن طريق عمل قائمة بكافة الأنواع المختلفة للعمل داخل المنشأة مثل المناولة والتعبئة والتغليف والفحص وغيرها ويتم تصنيف تلك الأنشطة إلى مجموعات متجانسة.⁽¹⁾

تعريف التكلفة:

التكلفة هي عبارة عن عبء نقدي أو ارتباط لتحميل هذا العبء حالياً أو مستقبلاً تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على فائدة أو منفعة إقتصادية معينة يمكن أن تستخدم إنتاجياً أو سلعياً لتحقيق أهداف المنشأة.⁽²⁾

التكلفة هي مقدار التضحية بالموارد دون الإشارة للحصول على المنفعة، حيث إن التكلفة المستنفذة متى ما قابلها إيراد سميت مصاريف من أجل الحصول على منفعة، أما إذا لم تقابلها إيرادات سميت خسارة، إذاً الخسارة هي أيضاً تكلفة بالرغم من عدم تحقيق المنفعة.⁽³⁾

عادة ما يعرف المحاسبون التكلفة على أنها مورد يضحى به من أجل تحقيق هدف معين وتقاس التكلفة محاسبياً بالقيمة التي يجب التضحية بها أو دفعها مقابل السلع أو الخدمات، وعادة ما يتم قياس التكلفة وفقاً للحاجة أو الغرض الذي من أجله تتم عملية القياس، ونظراً للتنوع الكبير في احتياجات وأغراض الإدارة من قياس التكلفة توجد مجموعة كبيرة من المصطلحات والمفاهيم التي يمكن أن تستخدم في عملية القياس، لذلك يجب أن يحدد الهدف من قياس التكلفة لكي يوفر بيانات التكلفة الملائمة لتحقيق هذا الهدف بمعنى أن محاسبة التكاليف ليست غاية في حد ذاتها ولكنها وسيلة لتحقيق غاية.⁽⁴⁾

أغراض التكلفة:

أغراض التكلفة هي وحدة يتم تجميع وتحميل التكاليف عليها سواء منتجاً أو خدمة أو وحدة تنظيمية (قسم/ وظيفة) وهي تعبر عن الشيء المراد معرفة تكلفته سواء منتجات أو عملاء أو قنوات توزيع، وقد يكون غرض التكلفة نهائياً وهو المنتج النهائي الذي من أجله يتم إنفاق التكاليف، أو غرض التكلفة وسطاً وهو نشاط يتم داخل المنشأة ويستنفذ التكاليف المادية بهدف تحقيق المنفعة العينية داخل

(1) د. أحمد صلاح عطية، مرجع سابق، ص 71.

(2) د. مجدي عمارة وآخرون، دراسة منهجية معاصرة في محاسبة التكاليف الفعلية، (الزاوية: جامعة الجبل الغربي، 1992م)، ص 86.

(3) د. محمود علي الجبالي، ود. قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، (عمان: دار وائل للطباعة والنشر، 2000م)، ص 9.

(4) د. أحمد حسين علي حسين، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2002م – 2003م) ص 8.

أوعية التكاليف:

أوعية التكاليف هي أقل مستوى من التفصيل يتم عنده تجميع وتوزيع تكاليف هذا المستوى، قد يتعلق بنشاط واحد أو مجموعة متجانسة من الأنشطة، وعليه فإن وعاء التكاليف المتجانس هو محصلة تجميع التكاليف الإضافية بكل مجموعة من الأنشطة المتجانسة، مما يسهل عملية تخصيص التكاليف على أغراض التكلفة النهائية باستخدام مسببات التكلفة المختارة ويجب أن يكون تجميع التكاليف في أوعية تكاليف متجانسة بدرجة معقولة بحيث لا تكون كثيرة أو قليلة.⁽²⁾

مسبب التكلفة:

مسبب التكلفة هو مقياس كمي يعكس السبب الجوهرية في تكوين عنصر التكلفة داخل كل وعاء تكلفة ويتحقق نجاح أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط من خلال اختيار مسببات التكلفة بحيث تنطوي على علاقة سببية بين عناصر التكاليف المراد تخصيصها وبين الأسس المتبعة في عملية التخصيص، ولكن قد نجد صعوبة في تحديد مسبب التكلفة لبعض الأنشطة نتيجة عدم وجود أسباب جوهرية تبرر الحالة، ففي هذه الحالة تستخدم مقاييس عملية بديلة في تخصيص التكاليف يطلق عليها مسببات التكلفة البديلة، وهي تلك المعاملات التي تقيس درجة الاستفادة من الأنشطة بصورة غير مباشرة، وعند اختيار مسببات التكلفة يجب مراعاة عامل (تكلفة القياس)، بمعنى أن في ظل أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط تكون هنالك فرص لاستخدام عدد كبير جداً من مسببات التكلفة، لذا يجب مراعاتها بدقة وعدم الإفراط في الإكثار من عدد الأنشطة عند تحديدها حتى لا تنتج عنها تكلفة تفوق فوائدها أو تقليلها بصورة تمنع من دقة القياس.⁽³⁾

خامساً: مفهوم أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط:

أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط هو أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية التي ظهرت كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال الحديثة، وهو أسلوب يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في احتساب عناصر التكلفة من خلال تحليل النشاط داخل المنشأة وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف اعتماداً على العديد من مسببات التكلفة وذلك تمهيداً لتوزيعها على المنتجات حسب استهلاكها من هذه الأنشطة.⁽⁴⁾

تستند فلسفة هذا الأسلوب إلى استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة حيث أن الأنشطة تستخدم الموارد المتاحة في حين أن الوحدات المنتجة تستهلك الأنشطة، ومن ثم تنسب التكاليف إلى أنشطة معينة ثم تحميل تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات التي توجد الطلب على موارد هذه الأنشطة،

(1) د. أحمد صلاح عطية، مرجع سابق، ص 78.

(2) المرجع السابق، ص 79.

(3) المرجع السابق، ص 80.

(4) د. هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2000م)، ص 21.

وبالتالي يقوم أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط على مبدأ رئيسي مواده الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج.

يلاحظ الباحث أن عملية تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة طبقاً لهذا الأسلوب تتم على مرحلتين، في المرحلة الأولى يتم تخصيص التكاليف على الأنشطة وفي المرحلة الثانية يتم تخصيص هذه التكاليف على المنتجات.⁽¹⁾

عُرف أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط بأنه أسلوب يستند على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد إذاً فهي المسببة للتكلفة وليس المنتجات، وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة، وبالتالي تنسب التكاليف المختلفة للمنشأة إلى أنشطة معينة، ثم تحمل هذه الأنشطة على المنتجات على قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة.⁽²⁾

أيضاً عُرف أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط من قبل مكتب تكنولوجيا المعلومات (Office Of Information Technology) بأنه هو أسلوب محاسبي يسمح للمنشأة بتحديد التكلفة الفعلية المصاحبة لكل منتج أو خدمة تنتج بالمنشأة دون اعتبار للبيئة الوظيفية.⁽³⁾

وصفة (Robert Kaplan) بأنه يعتبر أسلوب للتكاليف أكثر دقة في تحديد المصروفات غير المباشرة للمنشأة والمنتجات وخطوط الإنتاج والأقسام وقنوات التوزيع، وأن العملاء هم الذين يستفيدون من منافع هذه المصادر.⁽⁴⁾

أيضاً عُرف أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط بأنه أسلوب لاحتساب التكاليف يركز على استمرار عملية تحسين الأداء ويشجع هذا الأسلوب على تميز الأنشطة التي تكون لها قيمة عن الأنشطة التي لا تؤدي إلى قيمة مضافة، وطبقاً لأسلوب تكاليف الأنشطة لاستخدام كل منتج من هذه الأنشطة حيث يفترض أن المنتجات تستهلك الأنشطة وأن الأنشطة تستهلك الموارد ولكي تتخفض تكاليف المنتجات يجب أن تغير الإدارة الأنشطة التي يستهلكها المنتج وتكون في محاولة لاستخدام الأنشطة بالطريقة المثلى التي تزيد من كفاءة المنتج.⁽⁵⁾

يعرف الباحث أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط بأنه أسلوب لقياس التكلفة الإنتاجية أو الخدمية، يقوم بتحميل المنتجات بنصيبها من التكلفة غير المباشرة على أساس استهلاكها لهذه التكاليف وفقاً للأنشطة ودرجة استفادة المنتجات من هذه التكلفة، كما يقوم بالرقابة على عناصر التكاليف الإنتاجية وتحليل الانحرافات وتقويمها.

(1) د. أحمد صلاح عطية، مرجع سابق، ص 7.

(2) د. أحمد محمد نور، ود. شحاتة السيد شحاتة، مدخل معاصر في مبادئ محاسبة التكاليف لأغراض القياس والرقابة في بيئة التصنيع المعاصرة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2006م) ص 440.

(3) Office Of Information Technology (OIT), Integrated Production, Cost Organization Activities, Nov, 1995, p:130.

(4) Robert K., Cost System Design, Management Accounting, Feb, 1990, p: 24.

(5) د. كمال خليفة أبو زيد ود. كمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2002م)، ص 95.

سادساً: أهمية أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط:

إن أهمية هذا الأسلوب تتمثل في توفير معلومات تكاليف تتميز بالدقة والموضوعية والمصادقية تستفيد منها الإدارة العليا في رفع كفاءة وتقويم الأداء وتشخيص الأنشطة الفعالة التي تساهم في زيادة ربحية الوحدة الاقتصادية والعمل على تطوير تلك الأنشطة، وبالمقابل الحد من التأثير السلبي لبعض الأنشطة على ربحية الوحدة الاقتصادية، ويتم الاهتمام هنا ليس فقط بالوحدات والأنشطة الصناعية المنتجة، بل لابد من التركيز والاهتمام أيضاً ببعض الأنشطة الخدمية ومنها على سبيل المثال أنشطة التصميم، والبحوث والتطوير، وبحوث التسويق وخلق مزيج بيعي أكثر ربحية بما فيها تطوير منافذ التوزيع وبالذات لأغراض التصدير مما يساهم في تطوير الأنشطة التي تلعب دوراً واضحاً ومهماً في خلق القيمة المضافة.

هناك العديد من العوامل التي تدعم أهمية أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط ومنها ما يلي:⁽¹⁾

1. تغير الأهمية النسبية لمكونات التكلفة:

إن استخدام التقنيات الحديثة في البيئة الصناعية أدت إلى زيادة التكاليف الصناعية غير المباشرة والتي بدورها تؤثر على الأرباح وعلى الموقف التنافسي للشركة وقد حدث تغير كبير في الأهمية النسبية لعناصر تكاليف المنتجات نتيجة لتناقص أهمية عنصر العمل المباشر مقابل الزيادة في التكاليف الصناعية غير المباشرة ولم يعد العمل المباشر هو المكون الرئيسي لتكلفة التصنيع وبالتالي لا يعتبر الأساس الملائم للتحميل في ظل هذه البيئة الحديثة، ولذلك لابد أن يحدث تغيير في طرق تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة للأخذ في الاعتبار التغيير في نمط التكلفة ولا يمكن تحقيق هذا الهدف إلا بتطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط.

2. زيادة حدة المنافسة:

إن انفتاح الأسواق ساهم إلى حد كبير في زيادة درجة المنافسة التي تواجهها الشركات الصناعية وهذه المنافسة تتطلب وضع أسعار تمكن من المنافسة في الوقت الذي تحقق فيه ربحية للشركة ويتطلب ذلك ترشيد استخدام الموارد المتاحة وحتى تحقق الشركة هدف ربحية لابد أن تقوم بنوعين من الإجراءات وهما:-

أ- إعادة تسعير المنتجات بحيث ترفع أسعار المنتجات التي تتطلب استخداماً مكثفاً من الموارد وفي نفس الوقت تخفض من أسعار المنتجات التي لا تتطلب استخداماً مكثفاً من الموارد بحيث تصل هذه الأسعار إلى المستوى التنافسي ولاشك أن تطبيق هذا الإجراء يتطلب تحليل الأنشطة ومقدار استهلاكها للموارد وبالتالي يصبح من السهل التوصل إلى تشكيلة المنتجات التي تحقق الربحية.

ب- أن تبحث الإدارة عن طرق لتقليل الاستهلاك من الموارد وذلك إما بتقليل عدد مرات إدارة

(1) د. أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2003م) ص 80.

الأنشطة لنفس المخرجات أو تقليل الموارد المستهلكة لتصنيع التشكيلة الحالية من المنتجات ولا يمكن تحقيق هذا الهدف إلا في وجود أسلوب يربط بين أداء الأنشطة وبين طلب هذه الأنشطة على موارد الشركة وهذا الأسلوب هو أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط.

3. يوفر أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط معلومات تكاليفية أكثر دقة وتتصف بالموضوعية وتمكن الإدارة من اتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج وأنشطته المختلفة مثل قرارات التسعير وقرارات تقديم منتج أو خدمة معينة، تحديد مستويات الإنتاج، قرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة وتقويمها بطرق أكثر كفاءة وغيرها من القرارات التي تخدم الإدارة في عملية التخطيط.

4. هذا الأسلوب يتيح للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة مثل إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية وإجراء تعديل في تصميم المنتج.

5. قياس تكلفة الإنتاج بشكل أكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المنشأة وتحمل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة.⁽¹⁾

يرى الباحث أن مفهوم أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يقوم على فكرة أن المنتجات تحتاج إلى منشآت تقوم بأنشطة معينة، وأن تلك الأنشطة تتطلب تكلفة أو موارد مما يعني ضرورة 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 استفادتها المتوقعة من ذلك النشاط، لذلك فقد تم تصميم هذا الأسلوب لتوفير معلومات أكثر دقة عن الإنتاج والأنشطة المدعمة وتكاليف المنتجات والرقابة عليها، ولذلك يمكن للإدارة أن تركز اهتمامها على المنتجات والأنشطة الأكثر فاعلية ومن ثم تقويم أداء الأنشطة الأقل فاعلية أو التخلص منها، أي إن القاعدة الأساسية لهذا الأسلوب هي تحديد مسببات التكلفة حتى يسهل ربط التكاليف بالمنتج وبالتالي يصبح استخدام الأنشطة كأساس للتوزيع أمراً أكثر موضوعية.

(1) د. هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 24.

المبحث الثاني

مقومات وفروض وأهداف وخطوات تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط

سيتناول الباحث في هذا المبحث مقومات وأهداف وفروض أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وذلك على النحو التالي:-

أولاً: مقومات أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط:

أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط هو أسلوب منظم لتسجيل وتحليل العمليات الخاصة بالمنشآت الصناعية والخدمية، طبقاً لأسس علمية وعملية تتعلق مباشرة بالعمليات الإنتاجية لإنتاج سلع أو خدمات وعرض هذه البيانات بطريقة دورية مبنية على ظروف ونتائج العمليات، وكذلك مساعدة الإدارة في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة وتخفيضها والرقابة على العمليات الإنتاجية. يمكن حصر أهم مقومات أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط فيما يلي:-

1. الموارد:

الموارد تمثل العناصر الأساسية التي يتم توجيهها لأداء النشاط وهي تعتبر مصدر التكلفة التي تحدث عند استخدام هذه الموارد، فهي تعتبر من عوامل الإنتاج التي يتم استخدامها بواسطة النشاط لتوليد مخرجات النشاط، وتتضمن الموارد كلا من (المواد، العمل)، التكنولوجيا والتسهيلات والخدمات الأخرى المستخدمة في دعم النشاط والتي تشتمل على المواد التي تم شرائها من خارج المنشأة⁽¹⁾.

2. الأنشطة:

النشاط هو أي حدث أو عملية تتسبب في نشأة أو وجود تكاليف في المنشأة مثل إعداد الآلات، طلبات الشراء، فحص الجودة، الصيانة، مناولة المواد، الشحن، استلام المواد، استهلاك القوى المحركة إصلاح الإنتاج المعيب وغير ذلك من الأنشطة التي تستهلك مجموعة من الموارد للقيام بالإنتاج⁽²⁾.

المعايير التي يؤخذ بها عند تقسيم الوحدات الإنتاجية إلى أنشطة وهي:⁽³⁾

أ- أن يكون هذا التقسيم متمشياً، وبأكبر قدر من الإمكان، مع تقسيم العمل داخل المنشأة وفقاً لدليل النشاط الإنتاجي وكيفية سير العمليات وتدفعها داخل النظام الإنتاجي للمنشأة وبالشكل الذي لا يؤدي معه هذا التقسيم إلى الفصل بين الأجزاء والعمليات الإنتاجية داخل المنشأة، حيث إن

(1) د. رضا إبراهيم صالح، مرجع سابق، ص 67.

(2) د. أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص 41.

(3) Roth, Harold and Borthick, Faye, Are You Distorting Cost By Violating ABC Assumptions?, Management Accounting, Nov, 1991, pp: 39-42 .

اختلاف هيكل الأنشطة عن الهيكل التنظيمي للمنشأة قد يؤدي إلى وضع الموازنات وحساب التكاليف بطريقة لا تتماشى مع طبيعة الأداء داخل المنشأة.

ب- توافر معيار التجانس بين عمليات النشاط التي يتم اختيارها داخل مركز النشاط، ويقصد بذلك إن التكاليف الخاصة بكل مركز نشاط إنما تنتج من نشاط واحد أو مجموعة من الأنشطة ذات العلاقة المترابطة، بمعنى أن التغيرات في مستوى أحد الأنشطة داخل المجمع تصاحبها تغيرات نسبية مماثلة في الأعمال الموجودة داخل مركز النشاط.

ج- توافر معيار الاقتصادية في التصميم عند اختيار مراكز الأنشطة، بمعنى أن المنشأة تحتوي على عدد كبير من العمليات بالشكل الذي يجعل من غير الاقتصادي تقسيم المنشأة إلى عدد كبير من الأنشطة والتي تحتاج إلى العديد من مسببات التكلفة بالشكل الذي يجعل التكلفة التي تتفق في الحصول على المعلومات وتحديد المسببات أكبر من العائد المتوقع من الدقة المطلوبة من وراء تطبيق هذا الأسلوب، لذا نشأت الحاجة إلى تجميع ودمج مجموعات الأنشطة المتجانسة داخل مركز نشاط واحد.

د- أن يكون لكل مركز نشاط المسؤول الخاص به، وحجم الموارد المخصصة له والإمكانات والطاقة بالشكل الذي يساهم في قياس التكاليف الخاصة به وتحديد المسؤول عن هذا النشاط.

يمكن تقسيم الأنشطة إلى أربعة أنواع رئيسية، وهي كالآتي:⁽¹⁾

أ- أنشطة المدخلات: وهي الأنشطة التي تتعلق بإمكانية الاستعداد لصنع منتجات المنشأة ومثال على تلك الأنشطة المواد الأولية والمعدات.

ب- أنشطة العمليات: وهي الأنشطة المتعلقة بصنع المنتج وتشمل كافة أنشطة المنشأة كنشاط العمال والآلات والعمليات المعنية بإحداث تحول وتغيير في المواد الأولية.

ج- أنشطة المخرجات: وهي تلك الأنشطة المرتبطة بالتعامل مع العملاء، مثل نشاط بيع المنتجات أو تقديم الخدمات، ونشاط الخدمات ما بعد البيع، ونشاط شحن البضاعة.

د- أنشطة إدارية: وهي تلك الأنشطة التي تُسَخَّر لدعم الأنشطة الثلاثة السابقة، مثل نشاط خدمات المحاسبة، ونشاط شؤون الموظفين، ونشاط الخدمات القانونية ونشاط البوفيه، ونشاط الخدمات الإدارية العامة.

تقسيم الأنشطة حسب القيمة المضافة:

يتبع أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط إمكانية تحديد وتعريف جميع الأنشطة اللازمة لإنتاج المنتج أو تقديم الخدمة وهذا التحديد لا يقطع بأن جميع الأنشطة التي تم إنجازها ذات أهمية أو ذات قيمة مضافة، وتختلف تعريفات الأنشطة ذات القيمة المضافة باختلاف طبيعة الوحدات الاقتصادية والمواقف والأحداث التي تتعرض لها، فبعض الأنشطة تضيف قيمة من وجهة نظر العميل كما أن بعضها لا

⁽¹⁾ Atkinson, A., Banker, Rajiv D., Kaplan, Robert S. and Young, S. Mark., Management Accounting, 2nd Ed., (New Jersey: Prentice-Hall, 1997), p: 172.

يضيف قيمة، وبعضها يؤدي بأقصى درجة من الكفاءة وبعضها يؤدي لتحقيق الأهداف الأساسية للمنشأة وبالتالي يمكن تقسيم الأنشطة إلى: (1)

أ- أنشطة تضيف قيمة:

هي الأنشطة الجوهرية التي تقوم بها المنشأة لتحقيق الهدف الخاص بها وهي لا تخرج من نوعين من الأنشطة وهما:-

i- أنشطة تأخذ قيمتها من تقديمها لخدمات مباشرة إلى العملاء مثل أنشطة خدمات البيع والتوزيع وخدمات ما بعد البيع.

ii- أنشطة تقوم ببعض العمليات الإنتاجية داخل المنشأة مثل أنشطة الإنتاج.

ب- أنشطة لا تضيف قيمة:

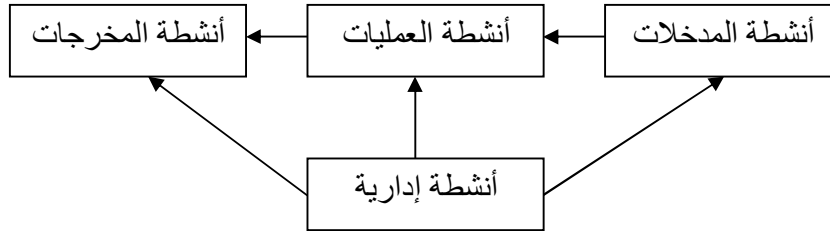
هي عبارة عن الأنشطة غير المؤثرة بالنسبة للمنشأة وبالتالي تحاول المنشأة تخفيضها أو إلغاؤها لأنها تستهلك مجموعة من موارد المنشأة دون أن تدر عائداً كأنشطة فحص المواد قبل الشراء وذلك بالاستعانة بموردين ذوي كفاءة عالية وثقة تامة.

قد أظهر أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط إمكانية رقابة التكاليف عن طريق رقابة الأنشطة المسببة لتلك التكاليف (2) كما يركز محور هذا الأسلوب على الأنشطة كأساس لحساب التكلفة ثم يستخدم تكاليف هذه الأنشطة كمجموعات متجانسة لتصنيف التكاليف (3).

الشكل التالي يوضح العلاقة بين أنشطة المنشأة وذلك على النحو التالي:-

شكل رقم (1/2/1)

العلاقة بين أنشطة المنشأة



Atkinson, A., Banker, Rajiv D., Kaplan, Robert S. and Young, S. Mark., Management Accounting, 2nd Ed., New Jersey, Prentice-Hall, 1997, p: 173.

من خلال الشكل رقم (1/2/1) يمكن تقسيم أنشطة المنشأة إلى ثلاثة مستويات ذات أنشطة إنتاجية، أما المستوى الرابع فهو يقوم بتقديم الخدمات الإدارية لتلك الأنشطة الثلاثة.

(1) د. رضا إبراهيم صالح، مرجع سابق، ص 69.

(2) Youde, Richard, Cost of Quality Reporting: How We See It, Management Accounting, Jan, 1992, p: 35.

(3) Horngren, Charles, Foster, George and Datar, Srikant, Cost Accounting: A Managerial Emphasis, 9th Ed., (New Jersey: Prentice-Hall, International, 1997), pp:144-151

3. مسببات أو محركات تكلفة الأنشطة:

يقصد بمسبب أو محرك التكلفة بأنه العامل الذي يترتب على وجوده حدوث التكلفة، ويمثل السبب الرئيسي لمستوى أو حجم النشاط وتحليل مسببات التكلفة للأنشطة يحدد مسبب حدوث التكلفة لأغراض قياس تكلفة المنتجات كما يجب التمييز بين مسببات التكلفة للمرحلة الأولى في دورة تحميل التكاليف والخاصة بتخصيص مراكز النشاط ومن أمثلتها عدد أوامر التشغيل. أما النوع الثاني وهو مسببات التكلفة للمرحلة الثانية من دورة التحميل وهي تمثل تحميل تكلفة الأنشطة على المخرجات، ويمثل مسبب التكلفة من هذا النوع العامل الأساسي في تكوين مجتمعات التكلفة حيث يكون لكل مجمع تكاليف مسبب تكلفة واحد.⁽¹⁾

قد تواجه عملية اختيار مسبب تكلفة كل نشاط بعض الصعوبات التي قد تتطلب استخدام المقاييس الإحصائية لتحديد أفضل مسبب للتكلفة يمكن استخدامه للتعبير عن سلوك التكاليف بكل نشاط، وعليه إذا تم تجميع مجموعة غير متجانسة من الأنشطة في مجمع تكلفة فإن ذلك يؤدي إلى صعوبة استخدام مسبب تكلفة وحيد لها، مما يسبب قصوراً في تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات، ويتطلب استخدام أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط فهماً وتحديداً للعوامل أو المتغيرات التي تنشي نشاطاً ما ومن ثم تسبب حدوث تكاليف ذلك النشاط.⁽²⁾

العوامل التي تؤثر في اختيار مسبب التكلفة:

على الرغم من أن زيادة عدد ونوعية مسببات التكلفة يؤدي إلى دقة النتائج المرجوة من تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط، إلا أنه من ناحية أخرى قد يؤدي إلى بعض التعقيدات في تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وارتفاع تكاليف تطبيقه، لذلك يجب الأخذ في الحسبان عدة عوامل عند اختيار مسبب التكلفة لكل نشاط، وهي تعتبر بمثابة معايير تحدد العدد المناسب من مسببات التكلفة، وهذه المعايير تتمثل في الآتي:⁽³⁾

أ- درجة الدقة المطلوبة في تحديد التكلفة، حيث توجد علاقة طردية بين درجة الدقة التي ستطلبها إدارة المنشأة وبين عدد مسببات التكلفة، فكلما رغبت المنشأة في زيادة درجة الدقة من تقارير التكلفة كلما تطلب الأمر زيادة عدد مسببات التكلفة.

ب- درجة تعقد وتنوع المنتجات، حيث توجد علاقة طردية بين تعقد وتنوع المنتجات وبين عدد مسببات التكلفة، فكلما زاد تعقد وتنوع السلع التي تنتجها المنشأة من حيث عدم تجانس استخدام أي منها للأنشطة، كلما زادت الحاجة إلى زيادة عدد مسببات التكلفة.

ج- الأهمية النسبية لمجمعات التكلفة، حيث توجد علاقة طردية بين التكلفة النسبية للأنشطة وبين عدد

(1) د. عبدالرحمن عبد الفتاح محمد، تقييم فعالية مدخل التكاليف غير المباشرة في ظل ظروف البيئة الحديثة للصناعة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد (1)، 1416هـ - 1996م، ص ص 429 - 445.

(2) د. رضا إبراهيم صالح، مرجع سابق، ص 72.

(3) صلاح الدين محمد عبد المنعم مبارك، زيادة فعالية مدخل تحديد التكلفة على أسس النشاط، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد (1)، مارس- 1992م، ص ص 26-29.

مسببات التكلفة، فكلما زادت التكلفة النسبية لنشاط معين، كلما زاد عدد مسببات التكلفة المطلوبة لتحقيق تجانس الأعمال داخل النشاط وارتباط التكلفة المجمعة بمسبب تكلفة النشاط.

د- تكلفة قياس بيانات مسببات التكلفة، حيث توجد علاقة طردية بين عدد مسببات التكلفة وبين تكلفة القياس، فكلما زاد عدد مسببات التكلفة المطلوبة، كلما ارتفعت تكلفة القياس لنظام التكاليف.

يرى الباحث أن تحديد العدد المناسب من مسببات التكلفة يتوقف على درجة الدقة المطلوبة في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة التي تطلبها إدارة المنشأة، كما أن درجة تعقد وتنوع المنتجات يعتبر عاملاً مهماً في تحديد عدد مسببات التكلفة.

العلاقة بين مستويات الأنشطة ومسببات التكلفة:

لقد قام كل من (Cooper & Kaplan) بتصنيف الأنشطة إلى أربعة مستويات هرمية على مستوى المنشأة، يمكن من خلالها التعرف على مستويات الأنشطة وعلاقتها بمسببات التكلفة وذلك على النحو التالي:⁽¹⁾

المستوى الأول: أنشطة على مستوى وحدة المنتج Unit-Level Activities

يشمل هذا المستوى كافة الأنشطة والوظائف التي يتم القيام بها وتكرارها كلما تكرر إنتاج المنتج، وتستهلك هذه الأنشطة من موارد المنشأة وبنسبة عدد الوحدات التي تم إنتاجها بالشكل الذي تزيد فيه تكلفة المستهلك من الموارد مع تزايد حجم الإنتاج الكلي، أي أن هذه الأنشطة يتناسب حدوثها طردياً مع حجم الإنتاج وتشمل هذه المجموعة "المواد المباشرة والأجور المباشرة"، فإذا زاد الإنتاج مثلاً بنسبة (5%) فإن استخدام العمل المباشر والمواد المباشرة سيزداد بنفس النسبة ويتم ربط تكاليف هذه الأنشطة مع تكاليف الوحدات المنتجة بشكل سهل ومباشر استناداً إلى استخدام أو استهلاك الوحدة المنتجة من هذه الأنشطة، ومن أمثلة مراكز الأنشطة على هذا المستوى (أنشطة تشغيل الآلات وصيانتها وأنشطة العمل على الإنتاج)، ومن أمثلة محركات التكاليف لهذه الأنشطة (ساعات دوران الآلات وساعات العمل البشري).

المستوى الثاني: أنشطة على مستوى دفعة الإنتاج Batch-Level Activities

هي الأنشطة التي يتم القيام بها كلما تم إنتاج دفعه من دفعات المنتج والتي تحتوي على قدر معين من الوحدات التي يتم إنتاجها ولا ترتبط تكاليف هذه الأنشطة بعدد الوحدات التي يتم إنتاجها وإنما تتوقف على عدد دفعات الإنتاج التي يتم إنتاجها، من أمثلة هذه المجموعة (نشاط تهيئة الآلات، نشاط إعداد أوامر الشراء، نشاط التعبئة والشحن، نشاط ضبط الجودة)، ويتم استخدام مسببات تكلفة في هذا المستوى وفقاً لارتباطها بعدد الدفعات الإنتاجية التي يتم إنتاجها وليس بعدد الوحدات المنتجة، ومن أمثلة هذه المسببات (عدد مرات إعداد الآلات أو عدد ساعات إعداد الآلات عدد أوامر الشراء وعدد أوامر الشحن وعدد مرات الفحص)، وتعد تكلفة هذه الأنشطة مشتركة لجميع الوحدات ضمن الدفعة

⁽¹⁾ Robin C., and Robert K., Profit Priorities from Activity-Based Costing, Harvard Business Review, May-Jun, 1991, pp: 130-135.

فكلما زاد عدد المجموعات المنتجة زاد عدد مرات إعداد وتجهيز الآلات وحركة المواد وعدد مرات فحص جودة الإنتاج مما يترتب عليه زيادة في التكاليف الإنتاجية.

المستوى الثالث: أنشطة على مستوى خطوط الإنتاج Product-Level Activities

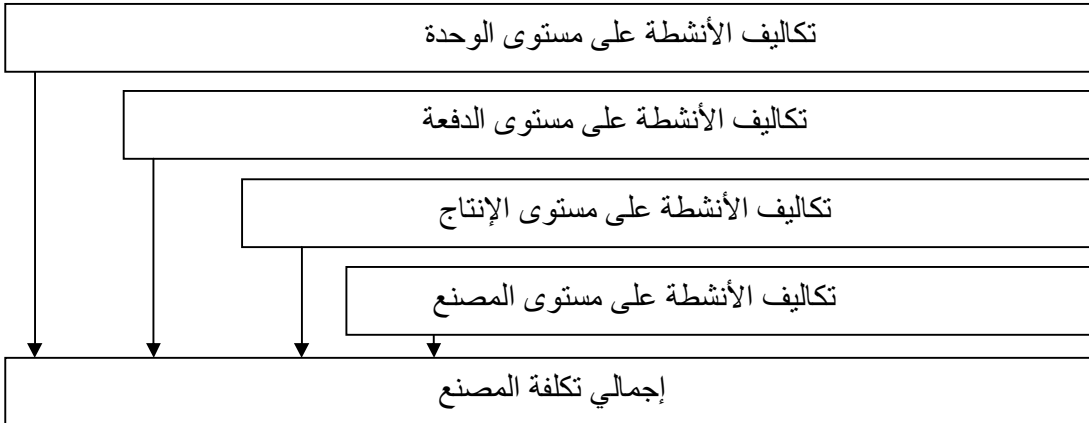
هي الأنشطة التي يتم القيام بها لمساندة المنتجات المختلفة الموجودة في الخط الإنتاجي حتى يتم إنتاجها وتوزيعها، وتستهلك هذه الأنشطة من موارد المنشأة اعتماداً على نوعية الوحدات التي يتم إنتاجها ومدى الاختلاف والتنوع في المنتجات التي يتم إنتاجها وليس اعتماداً على عدد الوحدات المنتجة أو الدفعات الإنتاجية، أي أن هذه النوعية من الأنشطة هي التي يتم أدائها كلما كانت هنالك حاجة لتدعيم المجموعات المختلفة من المنتجات، ومن الأمثلة على هذا النوع من الأنشطة (نشاط تصميم المنتج، نشاط التغييرات الهندسية، نشاط الإعلان عن المنتج، نشاط دراسة سوق العميل للمنتج)، أما محركات التكلفة لهذا النوع من الأنشطة (عدد ساعات تصميم أو إعادة تصميم المنتج، وعدد أوامر التغييرات الهندسية المطلوبة)، تزداد تكاليف هذه الأنشطة بزيادة عدد المنتجات المختلفة فكلما كان هنالك تنوع في المنتجات ازدادت أنشطة تحضير وتصميم المنتجات.

المستوى الرابع: أنشطة على مستوى المنشأة Facility-Level Activities

هي الأنشطة المطلوبة أو اللازمة لضمان المحافظة على المنشأة، والمساعدة الإدارية التي تجعل من عملية الإنتاج ممكنة، كما إنها الأنشطة التي توفر التسهيلات لعملية التصنيع، بصفة عامة أو للمنشأة ككل، وتجمع عادة في مركز نشاط واحد وتتعلق بالإنتاج إجمالاً، ومن الأمثلة عليها (تكاليف الخدمات الإدارية، تكاليف التدفئة والتكييف، خدمات التأمين والضرائب، الخدمات الترفيهية للعاملين، وغيرها من الخدمات)، ومن ناحية عملية لا تضاف التكلفة على مستوى التجهيزات على المنتجات، لأن ذلك يتطلب مقاييس حكمية، لذا يفضل عدم تخصيصها على وحدات الإنتاج، وتقف في قائمة الدخل للمنشأة، الشكل التالي يوضح التنظيم الهرمي لتكاليف المصنع وذلك كالآتي:-

شكل رقم (2/2/1)

التنظيم الهرمي لتكاليف المصنع



Hornigren, Carles, Foster, George and Datar, Srikant, Cost Accounting: A Managerial Emphasis, 9th Ed., (New Jersey: Prentice-Hall, International, 1997), p: 365.

من خلال الشكل رقم (2/2/1) يتضح أن تقسيم الأنشطة إلى المستويات الأربعة يساعد في توضيح العلاقة بين الأنشطة الرئيسية في المنشأة والموارد التي تستهلكها تلك الأنشطة من خلال التعرف على الأنشطة الرئيسية التي يتم أداؤها في المنشأة أولاً ثم توزيع التكاليف الخاصة بالمستويات الثلاثة باستخدام مسببات تكاليف تشير إلى مدى استفادة المنتج من كل نشاط مع خصم تكاليف المستوى الرابع من إجمالي هامش المساهمة الكلي لجميع خطوط الإنتاج، مما يؤدي إلى زيادة الدقة في تحديد تكاليف المنتجات.

4. المخرجات:

تعبّر المخرجات عن وحدات التكلفة التي تستهلك خدمات الأنشطة المختلفة وهذه الوحدات تشمل السلع والخدمات التي يتم الربط بينها وبين تكاليف الأنشطة والمخرجات من خلال مسببات تكاليف الأنشطة.⁽¹⁾

5. مجتمعات تكلفة النشاط (مراكز الأنشطة):

يقصد بمجمعات التكلفة والتي يطلق عليها أيضاً وعاء التكلفة، مجموعة الأعمال المتجانسة التي تؤدي داخل وحدة النشاط لتحقيق هدف محدد وهي حلقة الوصل بين موارد المنشأة والمنتجات النهائية وهي تمثل أقل مستوى من التفصيل يتم عنده تجميع وتوزيع التكاليف سواء كان هذا المستوى يتعلق بنشاط واحد أو مجموعة متكاملة من الأنشطة التي لها نفس معدلات الاستخدام، أي أن مجتمعات التكلفة هي مجتمعات يتم عندها تجميع الأنشطة الرئيسية المتشابهة من حيث مسبباتها والغرض الأساسي من عمل مجتمعات التكلفة أو أوعية التكلفة هو تحميل إجمالي تكلفة المجمع أو وعاء التكلفة إلى المنتج بناء على مسبب التكلفة المحدد سلفاً.⁽²⁾

يرى الباحث أن المقومات الأساسية لأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط تتمثل في الأنشطة ومسببات التكلفة، حيث يقوم هذا الأسلوب على تحديد الأنشطة الرئيسية في المنشأة أولاً ومن ثم تجميع هذه الأنشطة في مجتمعات تكلفة حيث يشتمل كل مجمع تكلفة على مجموعة من الأنشطة المتشابهة ومن ثم تحميل المنتجات بهذه الأنشطة باستخدام مسببات التكلفة المناسبة، كما يرى الباحث إن مجتمعات التكلفة أو أوعية التكلفة ماهي إلا مراكز التكلفة في الطرق التقليدية من حيث الهدف والمحتويات غير أنها في الطرق التقليدية تحتوي على بنود تكلفة غير متشابهة وغير متجانسة، وبالتالي يصعب اختيار مسبب التكلفة المناسب والملائم لكل هذه البنود وهي أحد الانتقادات التي وجهت لتخصيص تكاليف هذه المراكز على الإنتاج في ظل الطرق التقليدية.

يلاحظ الباحث أن مجتمعات التكلفة وفقاً لأسلوب التكلفة على النشاط تقوم بتجميع تكاليف الأنشطة المتشابهة تحت مجمع واحد وبالتالي يسهل اختيار مسبب واحد يتلاءم مع كل تكاليف أنشطة

(1) د. رضا إبراهيم صالح، مرجع سابق، ص 70.

(2) د. السيد عبدالمقصود محمد ديبان، ود. ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2002م)، ص 384.

المجمع وهذه إحدى الطرق التي يسعى أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة إلى استخدامها لتخصيص التكاليف غير المباشرة.

ثانياً: فروض أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط:

إن الهيكل العام لأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط داخل المنشأة يقوم على فروض أساسية ومن أهمها:⁽¹⁾

1. إن الأنشطة هي التي تستهلك موارد المنشأة وإن موضوعات التكلفة هي التي تخلق الطلب على هذه الأنشطة ويعني ذلك أن الأنشطة هي التي تتسبب 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 استهلاكها للأنشطة التي تم القيام بها من أجل إنتاج هذه المنتجات، ويمثل هذا المبدأ خروجاً على الافتراض الذي تقوم عليه الأساليب الحالية وهو أن المنتجات هي التي تستهلك موارد المنشأة.

بناءً على هذا المبدأ يقوم أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط بتخصيص التكاليف غير المباشرة على مرحلتين حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص التكاليف غير المباشرة ككل على الأنشطة وذلك لتحديد تكلفة كل نشاط من التكاليف غير المباشرة، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيص التكاليف غير المباشرة للأنشطة على أوامر الإنتاج وفقاً لعدد الأنشطة المطلوبة لانتهاء من كل أمر من أوامر الإنتاج.⁽²⁾

2. إن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يركز على قياس استهلاك الموارد أكثر من تركيزه على قياس الإنفاق على هذه الموارد.

لإيضاح العلاقة بين كل من الاستهلاك والإنفاق ذكر أحد الباحثين أنه بالنسبة لعناصر التكاليف المتغيرة والمتعلقة بحجم الإنتاج تكون هناك علاقة طردية بين استهلاك الموارد والإنفاق عليها، مع اتساع حجم الإنتاج فإن استهلاك الموارد يرتفع ويتبع ذلك زيادة سريعة في الإنفاق على تلك الموارد أما بالنسبة لعناصر التكاليف الثابتة التي لا تتغير مع تغير حجم الإنتاج، فإن هناك اختلافاً بين التغير في الاستهلاك والتغير في الإنفاق، فعندما يزداد حجم الإنتاج فإن هذه الموارد سوف تستهلك بكثافة أكثر من قبل.⁽³⁾

يتم الإنفاق على الموارد من أجل الحصول على الموارد اللازمة لأداء الأنشطة المختلفة في المنشأة أي أن الهدف من الإنفاق على الموارد هو إيجاد طاقة متاحة للقيام بأنشطة المنشأة المختلفة بينما استهلاك الموارد يمثل مقدار ما تستخدمه الأنشطة من الطاقة المتاحة، والفرق بين الطاقة

⁽¹⁾ Holmen, J., ABC VS. TOC: It's a Matter of Time, Management Accounting, Jan 1995, pp: 38-39.

⁽²⁾ د. أحمد حسين علي حسين، مبادئ التكاليف الصناعية للإداريين، (الإسكندرية: مكتبة الإشعاع للطباعة والنشر والتوزيع، 1997م)، ص 386.

⁽³⁾ جمال عبد الواحد المطلق، مرجع سابق، ص 34.

المتاحة والطاقة المستخدمة يمثل الطاقة الفائضة.⁽¹⁾

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

3. إن الموارد المستهلكة لها عدد كبير من المسببات، حيث يقوم أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط على افتراض وجود عدد كبير من المسببات التي تؤدي إلى استهلاك الموارد، وذلك لأن مسببات استهلاك الموارد هي التي تحدد كمية استهلاك الموارد بواسطة الأنشطة المختلفة في المنشأة، كما أنها هي المسؤولة عن توفير علاقة السببية بين الموارد من ناحية والأنشطة من ناحية أخرى، لذلك يعتمد عدد هذه المسببات على عدد الأنشطة التي تقوم بها المنشأة، فزيادة الأنشطة يؤدي إلى زيادة استهلاك الموارد مما يوجب زيادة عدد مسببات استهلاك الموارد وذلك للوصول إلى نتائج أكثر دقة عند تحديد التكلفة.⁽³⁾

4. إن الأنشطة في جميع مستوياتها الهرمية يمكن تحديدها وقياسها، لأن الأنشطة تمثل الروابط بين الموارد وبين عناصر التكلفة ويتم تجميع التكاليف الخاصة بكل نشاط في مجمع تكلفة ومن ثم اختيار مسبب التكلفة المناسب الذي يتم من خلاله تحميل تكاليف هذا النشاط على عنصر التكلفة النهائي، أو قد يتم دمج مجموعة من الأنشطة التي يمكن استخدام مسبب واحد لها من أجل تحميلها على عنصر التكلفة النهائي.⁽⁴⁾

يساعد تصنيف الأنشطة في المستويات الهرمية على تحديد الأنشطة في المنشأة ومعرفة التكاليف الخاصة بكل نشاط وبالتالي سهولة تتبع تكاليف الأنشطة وربطها بموضوعات التكلفة النهائية مما يؤدي إلى إيجاد العلاقة السببية بين التكاليف وموضوعات التكلفة النهائية وبالتالي زيادة الدقة في تحديد عناصر التكلفة.

5. تجانس مجمعات التكلفة للأنشطة: هذا 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.

يقصد بالتجانس أن التكاليف في مجمع التكلفة تكون لمجموعة من الأنشطة المترابطة ارتباطاً شديداً مع بعضها، بحيث أن التغير في مستوى واحد من هذه الأنشطة سيصاحبه تغير مماثل في الأنشطة الأخرى، لذلك يجب اختيار مسبب النشاط لكل مجمع تكلفة بحيث يكون هذا المسبب ملائماً لمجموعة الأنشطة في كل مجمع تكلفة، وينعدم شرط التجانس إذا كان احتساب التكلفة

⁽¹⁾ المرجع السابق، ص 36.

⁽²⁾ Robin C., and Robert K., Activity-Based System: Measuring The Costs of Resource Usage, Accounting Horizon, Sep, 1992, pp: 1-6.

⁽³⁾ د. سعيد محمود مصطفى الهلباوي، مرجع سابق، ص 39.

⁽⁴⁾ Holmen J, op. cit, p: 38.

بواسطة مسببات التكلفة ينتج عنه اختلاف كبير في تحديد تكلفة المنتجات.⁽¹⁾

6. تغير التكاليف في كل مجمع تكلفة وبالتحديد مع التغير في مستوى النشاط، ويعني ذلك أن جميع عناصر التكاليف تتغير تغيراً طردياً مع التغير في مستوى النشاط، وقياس استهلاك موضوعات التكلفة لتكاليف الأنشطة التي استفادت منها قد لا يتحقق شرط التناسب إذا كان مجمع التكلفة لأحد الأنشطة يشتمل على عناصر تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة (كتكلفة استهلاك المباني الخاص بالنشاط، أو التدفئة) 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.⁽²⁾

إن شرط التغير الطردي بين التكاليف ومستوى النشاط ضروري من أجل الحصول على تكلفة أكثر دقة للمنتجات النهائية، لذلك يجب استبعاد 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.

يرى الباحث أن الأنشطة هي التي تتسبب في إحداث التكلفة وليس المنتجات، فالتكاليف تتغير مع التغير في عدد الأنشطة وليس مع التغير في حجم المنتجات وأن هذه المنتجات تستهلك الموارد عن طريق استهلاكها للأنشطة التي تم القيام بها من أجل إنتاج هذه المنتجات وهذا ما يميز أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط، عن الأساليب التقليدية، كما أنه يركز على قياس استهلاك الموارد أكثر من تركيزه على قياس الإنفاق على هذه الموارد، أيضاً من الملاحظ أن عدد المسببات يعتمد على عدد الأنشطة التي تقوم بها المنشأة، فزيادة الأنشطة تؤدي إلى زيادة استهلاك الموارد مما يوجب زيادة عدد مسببات استهلاك الموارد وذلك للوصول إلى نتائج أكثر دقة عند تحديد التكلفة.

ثالثاً: أهداف أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط:

يهدف المحاسب الإداري من خلال تطبيقه لأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط إلى تأمين معلومات التكاليف التي تساعد الإدارة المعاصرة في ظل بيئة الأعمال الصناعية الجديدة من أجل تحقيق عملية الرقابة الإنتاجية وتخفيض تكلفة الوحدة المنتجة من خلال تحقيق الأهداف التالية:⁽³⁾

1. الأهداف العامة التي يسعى أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط لتحقيقها:

أ- الالتزام بمبدأ الأهمية النسبية في أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وذلك بدعوى الاهتمام والتركيز على عنصر تكلفة الخدمات والتي ازدادت وتنامت أهميتها في الآونة الأخيرة من خلال إعادة هيكلة قائمة التكاليف، إذ تم تخفيض نصيب التكلفة المباشرة وعلى درجة التحديد تخفيض نصيب تكلفة العمل المباشر وبالمقابل ازدياد نصيب تكلفة الخدمات "أي التكاليف غير

⁽¹⁾ Noreen, Eric, Conditions Under Which Activity-Based Cost Systems Provide Relevant Costs, Journal of Management Accounting Research, Fall, 1991, pp:159-168.

⁽²⁾ Roth, Harold and Brothick, Faye, op. cit, pp:39-40.

⁽³⁾ د. كمال النقيب، مرجع سابق، ص ص 22-23.

المباشرة" وذلك على أثر استخدام التقنيات الحديثة في الإنتاج وتطبيق أنظمة التصنيع المدعمة بالحاسوب.

ب- إن معدلات التحميل المتعارف عليها وفي مقدمتها ساعات العمل المباشر (اليدوي) أو ساعات العمل (الآلي) التي تستخدم كأساس لتحميل تكلفة الخدمات، لم تعد مناسبة في ظل بيئة الأعمال الصناعية الجديد بسبب كون التقدير الجزافي والحكم الشخصي يلعبان دوراً مهماً في اختيار هذا المعدل أو ذاك مما استوجب استخدام مسببات التكاليف لتحميل تكاليف الأنشطة على الوحدات المنتجة.

ج- الاهتمام بتطبيق أنظمة قياس الأداء الاستراتيجي ليشمل ليس فقط المقاييس المالية (بالرغم من كونها يشوبها العديد من القصور والنواقص) بل يتعداه ليشمل المقاييس غير المالية وذلك باستخدام نموذج القياس المتوازن للأداء.

د- فهم الأنشطة التي يتم القيام بها في جميع أقسام المنشأة والتمكن من تقدير التكاليف المرتبطة بتنفيذ الأنشطة.

هـ- توفير معلومات متنوعة مالية وغير مالية تُعد بمثابة مقاييس الأداء، مثلاً يمكن اعتبار تكاليف الأنشطة على أنها مؤشر المدخلات من الموارد، وحجم ومعدل مسبب التكلفة كمؤشر للكفاءة والإنتاجية، كما يهدف إلى إعداد الموازنات المبنية على الأنشطة باعتبارها أداة تخطيطية ورقابية تساعد في تقييم الأداء.

و- يهدف أسلوب التكلفة على أساس النشاط إلى تحليل جميع الأنشطة وتقديم المعلومات عنها سواء كانت إنتاجية أو خدمية أو مساندة للإنتاج، وتكوين مراكز الأنشطة بطريقة مختلفة عن الخريطة التنظيمية للمنشأة (كجميع الأنشطة المتعلقة بضمان الجودة التي يتم القيام بها بقسم الإنتاج وقسم التسويق وقسم الاستقبال في مركز نشاط واحد) مما يسهل عملية الاتصال بين العاملين في هذه الأنشطة، وهذا ما يجعل أسلوب التكلفة على أساس النشاط وسيلة اتصال مشتركة لجميع العاملين تتجاوز حدود الخريطة التنظيمية للمنشأة، مما يساعد على تحسين الأداء المشترك بين العاملين في المنشأة.⁽¹⁾

ز- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة، وذلك لأن هذا الأسلوب يتفادى عيوب الأسلوب التقليدي لقياس التكلفة والتي تتصف بعدم الموضوعية والدقة في القياس لاعتمادها على التقدير الشخصي.⁽²⁾

ح- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة، حيث أن هذا الأسلوب يقوم بتحميل المنتجات بتكاليفها على أساس مدى استفادتها من الموارد التي تستهلكها وفي ذلك

⁽¹⁾ Turney, Peter, Beuond TQM With Force Activity-Based Management, Management Accounting, Sep, 1993, p: 30.

⁽²⁾ د. إسماعيل يحيى الكريتي، مرجع سابق، ص 164.

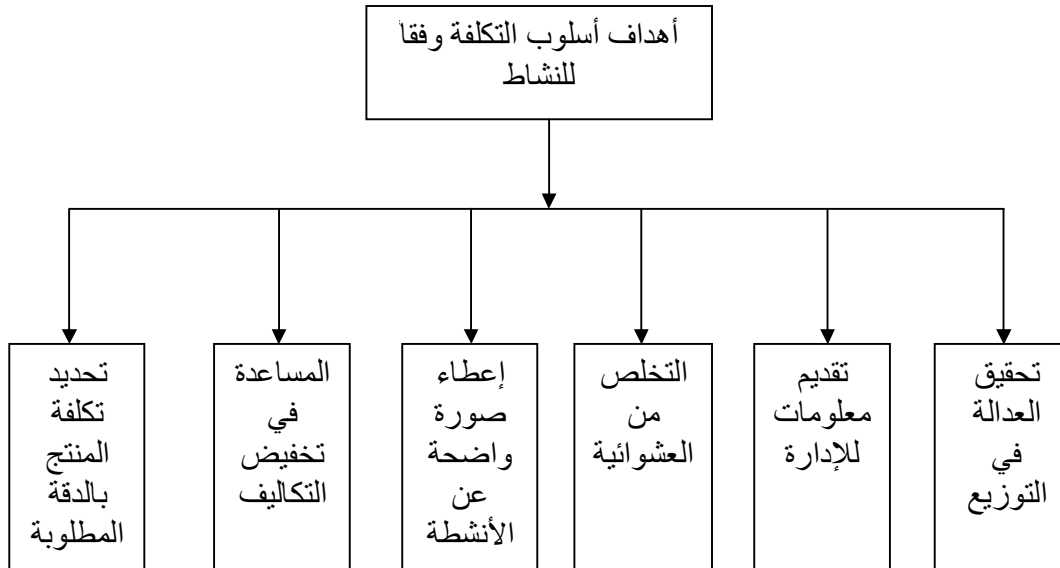
عدالة في توزيع وتحميل المنتجات بنصيبها من هذه التكلفة.⁽¹⁾

2. أهداف أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط التي يسعى البحث إلى تحقيقها:

- أ- الرقابة وتقييم الأداء، ويقصد بالرقابة بشكل عام مجموعة الإجراءات والأساليب التي تكفل لإدارة المنشأة التحقق من أن عملية الإنفاق تسير وفقاً للحدود والأهداف والتصورات التي حددت لها سلفاً والتي تؤدي كذلك إلى محاولة الارتقاء بالأداء الفعلي للمنشأة لتتطابق مع الأداء المنشود.⁽²⁾
- ب- صياغة أساس للرقابة على التكاليف الإنتاجية عن طريق متابعة الأسباب الرئيسية لحدوث تلك التكاليف والرقابة على عناصر التكاليف.⁽³⁾
- ج- العمل على تحسين الإنتاج وزيادة معدلات الإنتاجية وتخفيض تكاليف الإنتاج من خلال رفع كفاءة الأداء الإنتاجي.
- د- تحديد تكلفة المنتجات بالدقة المطلوبة مما يساعد الإدارة في توفير معلومات تساعد في اتخاذ القرارات الاستراتيجية المتعلقة بتقويم الأداء الإنتاجي.
- هـ- مساعدة إدارة المنشأة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.

شكل رقم (3/2/1)

أهداف أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط



المصدر: د. إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة، (عمان: دار حامد للنشر والتوزيع، 2007م)، ص 160.

⁽¹⁾ المرجع السابق، ص 164.

⁽²⁾ د. أمال محمد كمال إبراهيم، تطوير المحاسبة الإدارية لخدمة القياس المتكامل للأداء في ظل متغيرات البيئة الصناعية الحديثة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة فرع بني سويف، العدد (2)، يوليو 1996م، ص 2.

⁽³⁾ جولي مابري، تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات المالية، ترجمة د. أحمد محمد زامل، (الرياض: مركز البحوث بمعهد الإدارة العامة، 2004م)، ص 28.

من خلال الشكل رقم (3/2/1) يتضح أن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يعمل على حل المشاكل التي تتعلق بعناصر التكاليف غير المباشرة على مراكز الإنتاج، وتحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة والمساعدة في تخفيض تكاليف الإنتاج مما يجعله أسلوباً مميزاً عن الأساليب الأخرى لقياس التكلفة.

رابعاً: خطوات تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة:

يعتبر أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة أسلوباً متكاملًا وشاملاً، ولذلك تشتمل عملية تطبيقه على أربعة خطوات أساسية وهي كالآتي:⁽¹⁾

الخطوة الأولى: تجميع الأعمال على هيئة أنشطة (تحديد الأنشطة):

تعتبر الخطوة الأولى عند تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في المنشآت الصناعية هي:⁽²⁾ التعرف على الأعمال المختلفة التي تقوم بها تلك المنشآت، ويكون من غير المفيد استخدام مسبب تكلفة لكل الأعمال وبالتالي يجب تجميع عدد من الأعمال المتشابهة في نشاط واحد، بحيث يمكن استخدام مسبب واحد لتتبع تكلفة النشاط إلى المنتجات لأنه كلما زاد عدد الأنشطة زادت درجة تعقيد وصعوبة العلاقة بين النشاط ووحدة المنتج مما يرفع تكلفة تنفيذ أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط، وبالتالي فإن تحديد الأنشطة أن يكون عند مستوى مقبول من التجميع القائم على العلاقات التحليلية بين المنافع والتكاليف لكل نشاط ويتم ذلك عن طريق تعريف وتوصيف كل نشاط عن طريق عمل قائمة ومن أمثلة هذه الأنشطة:⁽³⁾

1. إعداد أوامر الشراء.
2. شراء المواد والأجزاء.
3. فحص المواد المستلمة.
4. نشاط الفحص والرقابة على الجودة.
5. نشاط التخزين.
6. مناولة المواد.
7. إعداد وتهيئة الآلات.
8. صيانة الآلات.

أيضاً يتيح أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط إمكانية تحديد وتعريف جميع الأنشطة اللازمة لإنتاج المنتج وتسليمه للعملاء، وهذا التحديد لا يعني بأن كل الأنشطة المنجزة ذات أهمية أو ذات قيمة مضافة، أو تؤدي بكفاءة، لذلك تقوم العديد من المنشآت بتبويب الأنشطة إلى:-

1. أنشطة ذات قيمة مضافة وهي الأنشطة الجوهرية التي تقوم بها المنشأة لتحقيق الهدف الخاص بها وهي لا تخرج عن نوعين وهما:-

⁽¹⁾ Robin C., Five Steps to ABC System Design Account, Nov, 1990, pp: 78-81.

⁽²⁾ د. أحمد محمد نور، وشحاتة السيد، مرجع سابق، ص 110.

⁽³⁾ د. هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 25.

- أ- أنشطة تقوم ببعض العمليات الإنتاجية داخل المنشأة مثل أنشطة الإنتاج، الفحص، مراقبة الجودة.
- ب- أنشطة تستمد قيمتها من إنها تقدم خدمات مباشرة للعملاء مثل أنشطة البيع والتسويق وخدمة العملاء.

2. أنشطة لا تضيف قيمة وهي الأنشطة غير المؤثرة بالنسبة للمنشأة، أي لا تخدم المنتج ومثل هذا النوع من الأنشطة يجب استبعاده وذلك لأن استبعاده يساهم في تخفيض تكلفة الوحدة المنتجة.

الخطوة الثانية: تحديد تكلفة الأنشطة:

يتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تُستهلك وذلك بمعرفة كل نشاط خلال فترة معينة، ويعتبر ذلك تبويماً للتكلفة طبقاً لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال الفترة، وهذا يحقق رقابة على تكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة، ويتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد وبين مخرجات كل نشاط، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة) والذي يكون مقياساً مهماً لكل مقدار يتم استخدامه في عوامل الإنتاج لكل وحدة مخرجات من النشاط.⁽¹⁾

الخطوة الثالثة: تحديد مراكز الأنشطة:

يقصد بمركز النشاط ذلك القطاع من العملية الإنتاجية الذي يقوم بتأدية عمل معين يخدم في تحقيق وظيفة من وظائف المنشأة، وفي هذا يتم تحديد تكاليف مركز النشاط بصورة مستقلة، سواء تم الاعتماد على دفاتر الأستاذ العام أو الدراسات الهندسية أو تقديرات التكلفة كمصادر للمعلومات، وبصفة عامة يتأثر تحديد مراكز الأنشطة بعدة عوامل منها: مكان وجود الآلات والمعدات، ومراكز المسؤولية، ومقدار تكلفة المنتج، ودرجة تعقيد عمليات المنشأة ومستوى التشغيل الآلي بها.

الخطوة الرابعة: تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط:

يتحقق نجاح تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط من خلال تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط وبشكل دقيق حيث تتم عملية تتبع تكلفة استخدام الموارد بالأنشطة المتاحة بالمنشأة من خلال استخدام هذه المسببات والتي تستخدم في تتبع تكاليف الأنشطة على وحدات الإنتاج، ومن ناحية أخرى يعمل متخذ القرار في المنشأة على تعظيم المنفعة المتوقعة من تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وتمثل هذه المنفعة في مستوى الدقة المتميز الذي يتصف به أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في مخرجاته من المعلومات وهذا المستوى المتميز من دقة مخرجات أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يتوقف على كفاءة تحديد مسببات التكلفة ويتم تحديد مسببات التكلفة في ضوء قراراتين وهما:-

1. تحديد عدد مسببات التكلفة التي يحتاج إليها الأسلوب ككل داخل المنشأة.
2. تحديد نوع مسببات التكلفة التي يجب استخدامها بما يحقق انخفاضاً في تكلفة تطبيق أسلوب التكلفة

(1) د. جمال عادل الشيراوي، إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة في الجامعات الأردنية والمعوقات التي تعترض تطبيقه، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة المنصورة، العدد (2)، 2008م، ص 16.

وفقاً للنشاط ويفضل اختيار مسببات التكلفة التي تتوافر فيها الخصائص التالية:-

أ- سهولة الحصول على البيانات الخاصة بها.

ب- أن تكون قابلة للقياس.

ج- أن تتميز بأعلى درجة ارتباط مع مجموعة تكاليف الأنشطة.

يرى أحد الكتاب إن خطوات تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط تتمثل في الخطوات الآتية:⁽¹⁾

1. تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد:

تعد هذه الخطوة من الخطوات الهامة جداً وتحتاج إلى تكاتف جميع العاملين في المنشأة لتطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة بنجاح، وبالتالي يحاول المديرون تحديد الأنشطة التي تؤثر بشكل كبير على التكاليف.

2. تحديد مسببات التكلفة:

هناك العديد من مسببات التكلفة تستخدمها المنشآت، بعضها مرتبط بحجم الإنتاج وبعضها مرتبط بتعقيد عمليات الإنتاج، مثل (ساعات تشغيل الآلات، وتكلفة العمل، وفحص الجودة)، ولذلك تم تقسيم مستويات مسببات التكلفة إلى مستويين وهما:-

أ- اختيار المستوى الأول لمسببات التكلفة:

يقصد بمسببات المستوى الأول تلك التي تستخدم في تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة التي سبق تحديدها.

ب- اختيار المستوى الثاني لمسببات التكلفة:

يقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات التي استهلكت هذه الأنشطة، كما يتضح أن اختيار مسببات التكلفة للمستوى الثاني يحدد بشكل كبير مستوي درجة دقة تكلفة المنتجات أو الخدمات الظاهر بالتقرير.

3. حساب معدل التكلفة:

يتم حساب معدل التكلفة لكل وحدة مسبب تكلفة حسب المعادلة الآتية:-

معدل تحميل ت غ م = (مجموع التكاليف غير المباشرة المقدرة ÷ الحجم المقدر لأساس التحميل)

4. تخصيص التكاليف على المنتجات أو الخدمات:

وفقاً لهذه الخطوة يتم تخصيص التكاليف على المنتجات، بضرب معدل التحميل في عدد وحدات النشاط.

يلاحظ الباحث من خلال خطوات تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة إنه يمكن تجميع عدد من الأعمال المتشابهة في نشاط واحد، ويمكن استخدام مسبب واحد لتتبع تكلفة النشاط إلى المنتجات ومن ثم تجميع عدد معين من الأعمال في نشاط واحد مع التقرير عن تكاليف هذه الأعمال

⁽¹⁾ Maher Michael, Stickney Clyde and Weil Roman, Managerial Accounting: An Introduction to Concepts Methods and Uses, (6th Ed), New York: The Dryden Press, 1997, pp: 154- 157.

بصورة مستغلة.

يرى الباحث إن تبويب الأنشطة حسب القيمة المضافة يتيح فرصة أكبر لإدارة المنشأة لدراسة تكاليف الأنشطة بالعمق والتحليل المناسب وإمكانية تحسين أساليب أداء الأنشطة الضعيفة القيمة المضافة.

يلحظ الباحث إن أهداف أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط تعتبر من أسباب تفوق هذا الأسلوب عن الأساليب التقليدية لقياس التكلفة والتي عجزت عن مواكبة التغيرات الكبيرة التي لحقت بظروف الصناعة من اشتداد المنافسة وانخفاض نسبة العمل المباشر والذي كان يعتبر أساساً ملائماً للتحميل في ظل استخدام الطرق التقليدية وذلك بسبب استخدام الآلات الحديثة.

المبحث الثالث

تقويم أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط

سيتناول الباحث في هذا المبحث مزايا وإيجابيات تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط، كما يتناول السلبيات والصعوبات والمشاكل التي قد تواجه تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وذلك على النحو التالي:-

لقد اتسم أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط بسمعة مهمة وهي أنه أسلوب إداري فضلاً عن كونه أسلوباً محاسبياً، حيث يقدم نوعين من المعلومات، معلومات مالية خاصة بتكلفة الأنشطة والمنتجات، ومعلومات غير مالية خاصة بتلك الأنشطة، ولعل من أهم نتائج وتأثيرات استخدام أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط ما يسمى بالإدارة على أساس الأنشطة، حيث تستطيع الإدارة استغلال معلومات التكلفة والأنشطة لتقويم الأداء، والموازنة على أساس الأنشطة التي تعتبر أداة تخطيطية ورقابية تساعد على تقويم الأداء في المنشآت.

سوف يتناول هذا المبحث تقويم أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط والوقوف على أهم المزايا وإيجابيات وسلبيات تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط والصعوبات التي تواجه تطبيقه وذلك على النحو التالي:-

أولاً: مزايا تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط:

يرى بعض الباحثين أن هنالك جملة من المزايا والمنافع لتطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط والتي يمكن تلخيصها في الآتي:⁽¹⁾

1. يجسد هذا الأسلوب الرؤية المعاصرة لإعادة الربط العضوي بين علمي المحاسبة والإدارة بكونهما يكملان بعضهما البعض ضمن منظور الإدارة الاستراتيجية، إذ يشكل أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط أسلوباً إدارياً ومحاسبياً وكلفوياً معاً.
2. يساهم هذا الأسلوب في استخدام مؤشرات قياس الأداء المالي وكذلك الأداء غير المالي وذلك من خلال تبني نموذج القياس المتوازن للأداء.
3. يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط على تحليل أساليب وأنشطة الأداء بهدف تحسينها ورفع كفاءة الأداء فيها وتعميق تطوير تلك الأنشطة الكفوة بل والتي لا تعتبر ضرورية لاستكمال العملية الإنتاجية والتسويقية وذلك من خلال مقياس عدم مساهمة تلك القيمة المضافة وبالمقابل إعادة تخصيص وتوزيع الموارد المتاحة للأنشطة الأكثر كفاءة.
4. الاستفادة من تحليل الطاقات المتاحة والكشف عن تلك الطاقات العاطلة أو الفائضة ليتم البحث عن

(1) د. كمال النقيب، مرجع سابق ص ص 23-26.

كيفية استغلالها من أجل تخفيض نصيب تكلفة الوحدة المنتجة بسبب هبوط نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة في ظل زيادة الإنتاج عن طريق الاستغلال الرشيد للطاقات العاطلة مما يخلق مقدرة أكبر للمنافسة.

5. يؤمن تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط، العدالة المحاسبية الكفوية في تخصيص تكلفة الخدمات على الأنشطة المستهلكة للموارد وتحمل تلك التكاليف على الوحدات المنتجة.

6. إن استخدام أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يساهم بشكل فعال في توفير معلومات تكاليف أكثر دقة وموضوعية وذات مصداقية بعيدة عن التضليل الكفوي الذي تقدمه الطرق التقليدية وهذا بكل تأكيد يرفع من كفاءة المحاسب الإداري في تقديم المعلومات للإدارة من أجل اتخاذ قرارات إدارية أفضل ومن ضمنها قرارات التشكيل السعري لمختلف أنواع المنتجات وقرارات المفاضلة ما بين الشراء لبعض الأجزاء أو التصنيع الداخلي.

7. إن تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يساهم بفاعلية في تخفيض تكلفة الوحدة المنتجة وذلك من خلال عدالة توزيع التكاليف من جهة والاستغناء عن الأنشطة غير الضرورية وما ينتج عنها من تكاليف من جهة أخرى.

8. إن الاتجاه العالمي السائد هو العمل على خلق السوق الواحد على الصعيد الدولي وهذا بكل تأكيد سوف يلعب دوراً كبيراً في اشتداد المنافسة ما بين مختلف الوحدات الاقتصادية لذا نجد أن تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وما يوفره من تحسين خدمات العملاء وتحسين نوعية المنتجات وتحليلها وتصنيفها سوف يمنح المنشأة التي تطبق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط مقدرة تنافسية أكبر من غيرها.

9. إن التطورات الحديثة واستخدام تقنيات الحاسوب في ظل بيئة الأعمال الصناعية الجديدة أدت إلى تطبيق العديد من الأساليب المعاصرة لتأمين متطلبات الرقابة وتقويم الأداء ومن ضمنها مثلاً، الإدارة على أساس النشاط (ABM) (Activity-Based Management) وإدارة الجودة الشاملة (TQM) (Total Quality Management) ونظم التصنيع المدعومة بالحاسوب ونظام الإنتاج في الوقت المحدد.

10. إن تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يدعو إلى استخدام العديد من مجتمعات التكاليف والتي على ضوئها تتجمع تكلفة الخدمات في العديد من مراكز الأنشطة بدلاً من اقتصارها على عدد أقل من مراكز التكاليف، وهذا بكل تأكيد يساهم في التخصيص والتوزيع لعناصر التكاليف الخاصة بكافة المراكز والأنشطة طبقاً لمسببات التكلفة التي تعتبر أساساً موضوعية للتوزيع عن طريق ربط الأنشطة بالموارد التي تستهلكها تلك الأنشطة من جانب، وما ينجم عن ذلك من عناصر التكاليف غير المباشرة ويتطلب تحميلها على الوحدات المنتجة من جانب آخر.

11. إن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يساعد الإدارة عموماً والإدارات المالية وإدارة المبيعات على وجه

الخصوص في تحليل أنواع العملاء ونوع الخدمة المقدمة لهم من جهة، ومدى مساهمة بعض العملاء في تحقيق الربحية من جهة أخرى.

هنالك العديد من المزايا لأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كما رآها الأكاديميون والمديرون من

خلال الخبرة العملية وهي كالآتي:⁽¹⁾

1. يهتم أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط بالمقاييس المالية فضلاً عن المقاييس غير المالية.
2. يساهم أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في توفير المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات.
3. يحقق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط الرقابة على التكاليف عند المنبع.
4. يهتم أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط بالتركيز على الأنشطة التي تحقق للمنشأة قيمة مضافة.
5. يتميز أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط بالدقة في تحديد تكلفة المنتجات وبالتالي تقديم معلومات صحيحة ودقيقة للإدارة.
6. يساهم أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في تقديم كثير من المعلومات عن الأنشطة من أجل تحسين أداء هذه الأنشطة والعمليات التي تؤديها المنشأة ورفع جودة المنتجات والعمل على خفض تكلفة الأنشطة.
7. يحقق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط الموضوعية في تحديد التكلفة ولعل هذه الموضوعية مردها السعي نحو تحقيق العدالة في توزيع وتحميل التكاليف غير المباشرة عن طريق اختيار مسبب التكلفة المناسبة للموارد والأنشطة التي توضح علاقة السببية لسلوك التكاليف.
8. يساهم أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في توفير معلومات دقيقة عن الموارد المتاحة المستنفذة وكذلك الأنشطة وتكلفة المنتجات.
9. يعتبر تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط تدعيماً للمفهوم المعاصر (المشاركة) والعمل بروح الفريق الواحد من خلال تحقيق الاتصال والمشاركة بين المستويات الإدارية المختلفة بالمنشأة.
10. التقارير الناتجة عن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط تواكب التغيير في هيكل التكلفة وتناسب حاجة الإدارة.
11. يلائم أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط حاجة الإدارة لترشيد القرارات الإدارية الداخلية والخارجية وذلك بما يوفره من معلومات مالية وغير مالية.
12. يساهم أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في حسم كثير من القضايا بين الأكاديميين والممارسين والتي تمخضت عن تطبيق أسلوب التكاليف التقليدية.

يضيف أحد الكتاب المزايا الآتية لتطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وهي:⁽²⁾

1. تحديد أدق لتكلفة المنتجات نتيجة إمكانية تخصيص تكاليف التوزيع المتكامل بين أغراض التكلفة المختلفة في ضوء وجود علاقة السبب والنتيجة ووضوحها، أيضاً في ضوء إمكانية التعرف على

(1) د. مجدي محمد سامي، مرجع سابق، ص 392-393.

(2) د. أحمد صلاح عطية، مرجع سابق، ص 146-148.

- سلوك التكاليف ودراستها من خلال تحليلات التكلفة والحجم والربح بما يمكن الإدارة من إتمام عمليات الرقابة على تلك التكلفة من خلال التحكم في الأنشطة المسببة لها.
2. المعالجة المتكاملة لتوزيع التكاليف باعتبارها تكاليف منتج وليس تكاليف فترة، ما يعني القدرة على تخصيص التكاليف بطريقة عادلة.
3. يساعد في الوقت ذاته على الخروج من مأزق كان يواجه محاسب التكاليف خاصة في ظل بيئة الأعمال المعاصرة التي تتسم بشدة المنافسة والتطور التقني والتي أدت إلى زيادة الأهمية النسبية لتكاليف التوزيع المتكامل.
4. ترشيد عملية اتخاذ القرارات حيث لا يعتمد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط بالتبويب التقليدي للتكاليف إلى ثابتة ومتغيرة وإنما يتم الربط بين التكلفة وبين الأنشطة المتسببة فيها وبالتالي يتم الكشف عن تكاليف الأنشطة المختلفة في ظل أسلوب التكلفة التقليدي كتكاليف أنشطة التوزيع المتكامل وتضمينها عند حساب تكاليف المنتجات لتحقيق أفضل مستوى من الاكتمال في المعلومات المتوفرة بين يدي متخذي القرارات.
5. التقارير القطاعية حيث يحقق استخدام تحليلات أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط ومخرجاتها في صورة تقارير قطاعية مختلفة فائدة كبرى تتمثل في تحسين مضمون المعلومات المفصح عنها والتركيز على نموذج الموارد المستخدمة في عملية العرض وكذا تخصيص التكاليف العامة صعبة التخصيص بشكل جيد على القطاعات المختلفة، ويؤدي تحليل تكاليف التوزيع المتكامل في تقارير قطاعية سواء على مستوى المنتجات أو العملاء أو المناطق الجغرافية إلى تحديد أدق لتكاليف تلك المنتجات أو العملاء أو المناطق ومن ثم ربحيتها، كما أنه يوفر بيانات تكاليفية على قدر كبير من الأهمية في مجالات الرقابة وتقويم الأداء.
6. الاستخدامات الإدارية حيث يستخدم أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في الأغراض الخاصة بتقويم الأداء والموارد البشرية وقنوات التوزيع وربحية العملاء وغيرها مما يندرج تحت مسمى الإدارة على أساس النشاط (ABM) مما يمكن معه القول أن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يوفر معلومات تكاليفية تكشف عن هيكل التكلفة والربحية لمنتجات المنشأة.
- يرى أحد الباحثين أن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يتمتع بالعديد من المزايا وهي كالآتي:⁽¹⁾
1. يوضح أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط لكل عامل أو موظف بالمنشأة الطريقة التي يساهم بها في تحقيق هدف المنشأة، كما أن المعلومات التفصيلية التي يقدمها عن الأنشطة تمكن العاملين من اتخاذ القرارات المتعلقة بالعمل على مستوى أدنى من مستويات الإدارة العليا مما يزيد من درجة انتماء العاملين للمنشأة وينمي شعورهم بالمسؤولية تجاه تحقيق أهداف المنشأة وأنهم ليسوا مكلفين فقط بأداء العمل.

⁽¹⁾ جمال عبد الواحد مناور المطلق، مرجع سابق، ص ص 47-56.

2. يزيد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط من درجة الثقة في محاسبة التكاليف، بل ومهنة المحاسبة بصفة عامة كما إنه يحقق تعاوناً أفضل بين محاسب التكاليف وباقي الإدارات الأخرى في المنشأة مما يؤدي إلى تلاشي الآثار السلوكية السالبة التي عادة ما ترتبط بالتقارير المحاسبية.
 3. تقديم المعلومات الضرورية لإدارة المنشأة والتي تساعد على القيام بمهامها المختلفة من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات وما إلى ذلك.
 4. تقديم الكثير من الحلول لبعض المشاكل الناجمة عن تطبيق الأسلوب التقليدي مما يجعله فعالاً يلانم الكثير من المنشآت في الوقت الحالي.
 5. يركز أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط على تحقيق شرط التناسب الطردي بين التكاليف والأنشطة المستهلكة لها عند تكوين مجتمعات التكلفة.
 6. يقوم أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط على عدة مبادئ وأسس توضح كيفية عمله والطريقة التي يتبعها من أجل الحصول على معلومات أكثر دقة عن الأنشطة وموضوعات التكلفة التي من أهمها أن الأنشطة تستهلك الموارد.
 7. يعمل أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط على ربط عناصر التكاليف بالأنشطة بما يسمى بمسببات التكلفة وذلك عن طريق الاختيار الأفضل لهذه المسببات بهدف الحصول على حساب تكلفة أكثر دقة وتقديم المعلومات الصحيحة المفيدة والتي تخدم الأغراض المستهدفة.
- يرى الباحث من خلال مزايا أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط أنه يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط وإلغاء الأنشطة غير الضرورية، أيضاً يرى الباحث أن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يساعد في حل مشاكل التكاليف غير المباشرة ولا سيما الصناعية منها وذلك لأنه استطاع أن يخلق عدالة في تخصيص هذه التكاليف تمهيداً لتحميلها على الوحدات المنتجة، كما أنه يساعد في عملية تخفيض تكلفة الوحدة المنتجة من خلال التحديد الدقيق لتكلفة الوحدة المنتجة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة إنتاجية، كما يخلق روح التعاون بين الموظفين كفريق واحد داخل المنشأة.

ثانياً: إيجابيات تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط:

- هنالك مجموعة من الإيجابيات التي يقدمها تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط ومنها ما يلي:⁽¹⁾
1. يعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط أكثر دقة من الأسلوب التقليدي حيث أنه يتجنب جعل تكلفة المنتجات صغيرة الحجم والمعقدة منخفضة، ورفع تكلفة المنتجات البسيطة والكبيرة الحجم وذلك لأنه يحتوي على العديد من موجهات التكلفة لتوزيع التكلفة وليس بالضرورة أن ترتبط موجهات التكلفة بالحجم.
 2. يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط على فهم العمل وفق موجهات التكلفة للأنشطة عن طريق

(1) د. إسماعيل يحيى الكريتي، مرجع سابق، ص 183.

التركيز على هذه الموجهات ضمن عمليات المنشأة.

3. يستفاد من تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في المنشآت التي تكون التكاليف الصناعية غير المباشرة عالية والمنشآت متنوعة المنتجات.

4. يوفر أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط معلومات عن الأنشطة والموارد المطلوبة لإنجاز هذه الأنشطة مما يؤدي إلى تحسين العمليات من خلال توفير معلومات أفضل للمساعدة في تحديد أي الأنشطة تتطلب عملاً أكثر.

5. التحديد السليم للتكلفة، يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط، المنشآت في التحديد السليم لتكاليف الإنتاج وذلك للعدالة في تخصيص التكاليف غير المباشرة عن طريق اختيار مسببات التكلفة المناسبة والتي توضح العلاقة السببية لسلوك التكاليف، ونتيجة للتحديد السليم والدقيق لتكلفة المنتجات تصبح إدارة المنشأة أكثر قدرة على اتخاذ القرارات الأفضل بالنسبة للمنتجات من حيث استراتيجيات التسويق وربحية المنتج وما إلى ذلك بالإضافة إلى إمكانية الرقابة الأفضل على التكاليف حيث أن أفضل طريقة للرقابة على التكاليف هي الرقابة على الأنشطة التي تحدث التكاليف.⁽¹⁾

6. يساهم تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في تحقيق ميزة استراتيجية في قيادة التكلفة وذلك من خلال تركيزه على الأنشطة التي تضيف قيمة، وتعطيل أو حذف تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وبالتالي التأثير على السياسات السعرية المعتمدة، بالإضافة إلى اتخاذ القرارات الرشيدة اعتماداً على المعلومات التي يتم الحصول عليها من استخدام هذا الأسلوب، ولتحقيق هذه الميزة الاستراتيجية هنالك أربعة أساليب وهي:-

أ- تخفيض الأنشطة من حيث تخفيض الوقت والجهد المطلوب لإنجاز هذه الأنشطة.

ب- حذف النشاط أي حذفه بشكل تام إذا كان غير فعال وغير ضروري.

ج- اختيار النشاط الكفء وذلك من خلال البدائل المتوفرة عن هذه الأنشطة.

د- مشاركة النشاط بمعنى إجراء تغييرات تسمح بمشاركة الأنشطة مع بعضها البعض لإنتاج مجموعة من المنتجات ولتحقيق الاقتصاد والكفاءة في استخدام الموارد المتاحة.

7. زيادة أهمية مهنة المحاسبة، يعتبر تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط فرصة حقيقية للمحاسبين لإثبات أهمية دورهم في العمليات اليومية، فلاشك أن تطبيق هذا الأسلوب يوفر بيانات أكثر دقة وواقعية عن استخدامات موارد المنشأة وعن الأنشطة المسببة للتكاليف، ولذلك يساعد على زيادة قدرة المنشأة على إدارة هذه الموارد وزيادة كفاءة العمليات التشغيلية وبالتالي زيادة النظرة الإيجابية لأهمية دور المحاسبين ومهنة المحاسبة في إدارة الإنتاج وفي مجالات اتخاذ القرارات

⁽¹⁾ ري إتش جاريسون وإريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة: د. محمد عصام الدين زايد، (الرياض: دار المريخ للنشر، 1422هـ - 2002م)، ص 238.

- يرى أحد الباحثين أن تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يحقق منافع كثيرة للمنشآت وهي كالآتي:⁽²⁾
1. فعالية الدور الرقابي لأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط مقارنة بأسلوب التكاليف التقليدي لتخصيص التكاليف غير المباشرة، طالما أنه يأخذ في الحسبان التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة وقبل الانتهاء من عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات النهائية، الأمر الذي يزيد من إمكانية تلافي أية انحرافات.
 2. التحسين المستمر وتجاوز جميع العيوب المرتبطة بأسلوب التكاليف التقليدي، حيث أن أفضل الأساليب لتحسين الأداء هي تحليل الأنشطة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة.
 3. الاستخدام الفعال لمبدأ المقابلة وذلك من خلال عدم تخصيص تكاليف البحوث والتطوير التي تخص فترات مالية تالية على تكاليف الفترة الحالية، وهو الأمر الذي لا يتم تجنبه في كثير من الأحيان في ظل أسلوب التكاليف التقليدي.
 4. يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالأنشطة، وإلغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية وغير الضرورية، واختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة، كما يقدم أسلوباً مختلفاً لتخفيض التكاليف من خلال إدارة الأنشطة والرقابة عليها، حيث أن أفضل وسيلة لتخفيض التكاليف هي فهمها ومعرفة الأنشطة ومسببات التكلفة الخاصة بها.
 5. يوفر أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط، مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية من خلال مؤشرات غير مالية لقياس مسببات التكلفة، حيث تشمل هذه المقاييس التكلفة والوقت والجودة، كما يساعد هذا الأسلوب في إعداد الموازنة المبنية على الأنشطة باعتبارها أداة تخطيطية ورقابية تساعد في تقييم الأداء.
 6. يؤثر أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط بصورة فعالة على قرارات التسعير من خلال حساب تكلفة التنوع بدرجة أكثر دقة، حيث برهن هذا الأسلوب عدم ارتباط التكاليف بحجم الإنتاج بل ترتبط بدرجة تعقيد وتنوع المنتجات وغيرها من العوامل المسببة لوجود التكاليف.
 7. يعمل أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط على زيادة النظرة الإيجابية لأهمية دور المحاسبين في إدارة الإنتاج وفي مجالات اتخاذ القرارات الأخرى داخل المنشأة، كما يعمل على تنمية روح العمل كفريق، حيث أنه لم يقتصر تشغيله وفهمه على المحاسبين فقط، وإنما امتد إلى الوظائف الأخرى كالإنتاج والتسويق.
 8. إن تحليل الانحرافات حسب أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط، يعتمد على منطق مؤداه أن المنتجات

⁽¹⁾ Clark, Alex and Baxter, Alexander., ABC + ABM = Action Let's Get Down to Business, Management Accounting, Jun, 1992, pp: 54

⁽²⁾ Bhimani, Alnoor and Pigott, David., Implementing ABC A Case Study of Organizational and Behavioral Consequences, Management Accounting Research, Jun, 1992, pp: 129-132.

تستهلك أنشطة، وأن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد، كما يعتمد في ذلك على علاقة حقيقية يتم التعرف عليها من خلال مسببات التكلفة، أما في ظل أسلوب التكاليف التقليدي فإن تحليل الانحرافات يفشل في تقديم معلومات ملائمة حول أداء عناصر التكاليف.

9. من أهم نتائج تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في الشركات العالمية، ما يعرف بالإدارة الاستراتيجية للتكاليف التي تساعد في عملية التخطيط الاستراتيجي، وإدارة الموارد.

10. تنمية روح العمل كفريق في المنشأة، يؤدي تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط إلى تلاشي الحواجز بين العاملين في الوظائف المختلفة، حيث يصبح العاملون جزءاً متكاملًا من فريق الإدارة الفعالة، كما أن المعلومات عن الأنشطة تمكن العاملين من اتخاذ القرارات المتعلقة بالعمل على مستوى أدنى من مستوى الإدارة العليا مما يزيد من درجة الانتماء لدى العاملين للمنشأة وينمي الشعور لديهم بأنهم مسئولون عن تحقيق أهداف المنشأة وأنهم ليسوا مكلفين فقط بأداء العمل.

يرى الباحث أن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يساعد على تخفيض تكلفة الوحدة المنتجة من خلال تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالأنشطة وإلغاء الأنشطة غير الضرورية، أما في مجال تقويم الأداء فيمكن القول أن هنالك تكاملاً بين أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وأسلوب التحسين المستمر، إذ لا تكتمل أهدافهما وفعاليتهما إلا في ظل تطبيق سلسلة القيمة المضافة والجودة الشاملة ونظرية المحددات، والإدارة على أساس النشاط، كما أنه يوفر معلومات ذات أهمية تساعد في عملية الرقابة التكاليفية وتقويم الأداء.

ثالثاً: سلبات أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط:

على الرغم من الإيجابيات الناتجة عن تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط إلا أن هذا الأسلوب تعرض للهجوم من قبل بعض الآراء المعارضة لتطبيقه لما له من سلبيات.

يرى أحد الباحثين أن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يستخدم أسساً حكمية تعتمد على أحجام الإنتاج في تخصيص بعض التكاليف على الأقسام والمنتجات، كما يرى أن هذا الأسلوب يقوم على تجميع عدد من الأعمال المتجانسة في نشاط واحد، حيث لا يقبل من الناحية الاقتصادية استخدام مسبب تكلفة لكل عمل، وتجميع الأعمال في أنشطة يستدعي الحاجة إلى قياس وتتبع الأعمال المنفردة، ويؤدي تزايد الأعمال المجمعة في نشاط واحد إلى تناقص قدرة مسبب التكلفة على التتبع الدقيق للموارد المستهلكة للمنتجات.⁽¹⁾

قد وجد Turney أن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط لم يقدم معلومات تفصيلية عن الأنشطة والعمليات، فالتكاليف تقسم إلى مجموعات تكلفة كبيرة وفي كل مجمع تكلفة مجموعة من التكاليف التي تستهلكها المنتجات بنفس الطريقة تقريباً، والأنشطة داخل كل مجمع تكلفة لا يتم تحديدها بصورة فردية، ولا يتم تتبع عناصر التكلفة لكل نشاط على حدة ولا يتم تقديم معلومات تشغيلية عن

(1) د. محمد الفيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف، (الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 1999م)، ص 590 - 591.

أداء الأنشطة ولا عن العمليات، وبذلك فإنه يقدم مساعدة محدودة لتحسين عمليات المنشأة وبالتالي عملية التحسين المستمر في المنشأة.⁽¹⁾

يرى أحد الباحثين إن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط له العديد من السلبيات ومنها ما يلي:⁽²⁾

1. يمتاز أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط بالصعوبة ويتطلب توافر شروط ومقومات يتعذر أحياناً تطبيقها في الواقع العملي.
2. صعوبة تطبيق هذا الأسلوب على كثير من المنشآت الإنتاجية والخدمية.
3. يحتاج هذا الأسلوب إلى وعي تكاليفي ودراية من المحاسبين والممارسين، وهذا ما يفتقده من يستخدموا أسلوب التكاليف التقليدي.
4. يتطلب تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط توفير بيانات تفصيلية وهذا يحتاج إلى تكاليف باهظة قد تفوق العائد المتوقع من تطبيقه.

يرى الباحث أن هنالك مجموعة من المزايا والإيجابيات والسلبيات لتطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط ولذلك فإنه يتعين على إدارة المنشآت أن تقارن ما بين المزايا والإيجابيات التي تحققها من تطبيق هذا الأسلوب وبين السلبيات التي تحدث من تطبيقه فإذا وجدت إدارة المنشأة أن المزايا والإيجابيات تفوق السلبيات فعليها اختيار تطبيق هذا الأسلوب.

رابعاً: الصعوبات الإدارية التي تواجه تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط:

بالرغم من المزايا والإيجابيات العديدة التي يتمتع بها أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط إلا إن تطبيقه يواجه ببعض الصعوبات الإدارية التي يمكن تصنيفها وفقاً للمراحل الآتية:⁽³⁾

المرحلة الأولى: الرغبة في التغيير

يواجه تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط بمقاومة واعتراض شديدين من الأقسام التي لا ترغب في التغيير وتتمسك بأسلوب التكاليف التقليدي ، إلا أنه يمكن التغلب على ذلك من خلال عقد برامج للتعليم والتدريب لمن يتوقع تعاملهم مع هذا الأسلوب، وكذلك دعم وتشجيع الإدارة العليا للأسلوب الجديد من خلال مشاركتها، كما أن اعتقاد الإدارة بتدني المنافع المرتقبة من خلال تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط ومحدودية مساهمته في ترشيد القرارات يضعف الرغبة في التغيير، ولكن يمكن التغلب على تلك العقبات من خلال تقويم مدى الاعتمادية والواقعية لأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط ومدى مساهمته في ترشيد القرارات.

المرحلة الثانية: الاختيار

قصور الموارد الداخلية والاعتقاد بأن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط معقد جداً، ويمكن دحض هذه

⁽¹⁾ Turney, Peter, Common Cents, The ABC Performance Breakthrough Oregon, Hillsboro, Cost Technology, 1992, pp: 79-80.

⁽²⁾ Estrin, T. & Others., ABC Suitable For Your Company, Management Accounting, April 1994, p: 49.

⁽³⁾ د. مجدي محمد سامي، مرجع سابق، ص ص 388-389.

الدعائي من خلال الحصول على الدعم الكافي من الإدارة العليا لتنفيذ الأسلوب مع تحديد الأهداف المطلوب تحقيقها من تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط.

المرحلة الثالثة: التحليل

عدم تحديد الأهداف بدقة ووضوح وصعوبة تحقيق التنسيق الكافي بين الأقسام المختلفة، ويمكن مواجهه تلك الصعوبات من خلال دعم فريق العمل بالتدريب الكافي بإجراء زيارات ميدانية لبعض المنشآت، أو من خلال استشارات الخبراء وتحديد أهداف ومجال تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط والتركيز على الاستراتيجيات واختيار مسببات التكلفة من المعلومات التي يوفرها أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط.

المرحلة الرابعة: الموافقة والقبول

قد يؤدي تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط إلى تقليص بعض الوظائف أو المناصب الوظيفية، كذلك قد تحدث زيادة في التكاليف المتوقعة عن النتائج المتوقعة، ويمكن مواجهه تلك العقبات من خلال تشكيل لجنة داخلية للوقوف على انعكاسات تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط على الوظائف الحالية والمتوقعة، بالبحث عن طرق بديلة لإتمام سبل الحصول على المعلومات.

المرحلة الخامسة: التنفيذ

عدم قدرة أسلوب التكلفة التقليدي على استيعاب قاعدة بيانات أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط بشكل اقتصادي، وكذلك ظهور بعض الضغوط نتيجة لتطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط، ويمكن التغلب على تلك العقبات من خلال تحديد المؤثرات الخارجية المحيطة بالمنشأة وتحديد التقارير المالية التي تحتوي على مسببات التكلفة التي يتمخض عنها تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط.

المرحلة السادسة: أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)

إن تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط قد يؤدي إلى إغفال برامج التطوير وإعادة الهندسة الحالية كما أن تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط لا ينطوي على استراتيجية خفض التكلفة، ويمكن معالجة تلك العقبات من خلال توظيف المعلومات التي تتوافر من أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في تحديد فرص وأولويات التطوير مع صياغة معايير تقويم الأداء ودفع الجهود نحو التطوير.

خامساً: الصعوبات العملية التي تعترض تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط:

بالإضافة إلى الصعوبات المرتبطة بتطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط من حيث تحديد الأنشطة ومدى تجانس الأعمال المكونة لكل المهام وكذلك تحديد نوعية وعدد مسببات التكلفة فإن تطبيق هذا الأسلوب قد تعترضه بعض الصعوبات العملية الأخرى والتي من أهمها:⁽¹⁾

1. استغلال الطاقة المتاحة:

فقد لا يتم استغلال الطاقة المتاحة بأحد الأنشطة في ذات الوقت ويتعين فيه التصرف في التكاليف

(1) د. رضا إبراهيم صالح، مرجع سابق، ص ص 73-75.

الثابتة غير المستغلة عن فترة النشاط ويمكن التصرف في هذه التكاليف بعدم تحميلها على المنتجات "سلع وخدمات"، وإدراجها كمصروف أو عبء عام، إلا أن هذه المعالجة تعتبر مجرد تطبيق لأسلوب التكلفة الكلية المعدلة مما يعني الخروج عن فلسفة أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط والتي تحمل المنتجات بجميع التكاليف بما فيها التكاليف غير المباشرة، ويمكن تخصيص التكاليف المتغيرة للنشاط على أساس الاستخدام الفعلي، أما التكاليف الثابتة فإنها تخصص على أساس تقديري طبقاً للطاقة المتاحة لكل قسم أو خط إنتاجي بغض النظر عن الاستخدام الفعلي، حتى يمكن الوصول إلى معيار عادل لتحميل التكاليف الثابتة فإنه يجب الرجوع إلى الأسباب التي دعت إلى اقتناء هذه الموارد أو الطاقة الثابتة فإذا كان هذا الاقتناء بسبب قرار من الإدارة عند تجهيز أنشطة المنشأة فإن التكاليف غير المستغلة يمكن اعتبارها ومعالجتها كأعباء عامة لا تحمل على المنتجات، أما إذا كان الاقتناء بسبب طبيعة الأنشطة المجمعة والهدف منها ومدى التجانس بينها لتحقيق ذلك الهدف فإن تكاليف الطاقة غير المستغلة يمكن تحميلها على كل النشاط ليصرف النظر عن النشاط الفعلي دون تحميلها على المنتجات وذلك على اعتبار إن جميع الأعمال قد تم في أنشطة يفترض فيها التجانس وتحقيقها لهدف محدد في إطار الهدف العام للمنشأة، وبناءً على ذلك فإن التكاليف الثابتة غير المستغلة هي تكاليف أنشطة غير مستغلة لم يستفد منها الإنتاج ومن ثم يمكن توزيعها بين النشاط (القسم) والإدارة العامة بحسب نسبة الطاقة المستغلة.

2. ملائمة بيانات أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط لخدمة القرارات:

إن المدى الزمني الذي يأخذه أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط يمتد ليغطي الأجل الطويل، لذلك فقد يتطلب الأمر أن تكون البيانات التي تعتمد عليها كمدخلات أو تنتجها كمخرجات هي خليط من البيانات التاريخية الفعلية والبيانات التقديرية، وتواجه الإدارة مشكلة الحصول على البيانات الملائمة لقراراتها في ظل أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط مما يستدعي اختيار البيانات التي تغطي نوعية ومدى القرار سواء من بيانات أسلوب الكلفة التقليدية أم من بيانات أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط.

3. الأنشطة وارتباطها بقيمة المنتج:

يتسم أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط باشتماله على جميع أوجه أنشطة المنشأة، ولكن عند تجميع أعمال متجانسة في مجموعات النشاط قد يتضح أن هناك نوعية من الأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج، وهذه النوعية يجب حصرها واستبعاد تكاليفها بالتحميل على المنتجات واعتبارها أعباء عامة مثل تكلفة وقت الانتظار وتكلفة إعادة التشغيل.

4. اختيار مسبب التكلفة لكل نشاط:

تظهر هذه المشكلة عند تجميع مجموعة من الأعمال الفرعية التي قد لا تكون متجانسة مما يستدعي ضرورة استخدام الأساس المناسب لتوزيع تكاليف الأنشطة المجمعة لهذه الأعمال ومن ثم

تحميلها على المنتجات وإلا تم ذلك بأسلوب تقديري أو حكمي وفي هذا الصدد، فإنه يمكن استخدام أساليب التحليل الإحصائي عند تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وفي مجال تجميع الأعمال أو الأنشطة داخل مجتمعات التكاليف، ويمكن استخدام أساليب الارتباط البسيط أو المتعدد لتحديد درجة الارتباط بين مجموعة من الأعمال داخل كل نشاط كما يمكن استخدامه أيضاً في مجال اختيار مسبب التكلفة عن طريق اختيار مسبب التكلفة الذي يكون معامل ارتباطه أكبر من عناصر التكاليف الخاصة بالنشاط.

يرى الباحث أن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط تعرض للعديد من الانتقادات التي حدثت من تطبيقه في المنشآت، إلا أن هذه الانتقادات من الممكن معالجتها للوصول إلى نتيجة أفضل عند تطبيق هذا الأسلوب.

يرى الباحث أن تطبيق معايير استخدام الأنشطة ومعايير تحديد مسببات التكلفة يسهل من عملية اختيار الأنشطة والمسببات ويحد من الأخطاء مما يؤدي إلى الرقابة الفعالة، ولتقادي مشكلة التكلفة العالية لتطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط، فإنه من الممكن تطبيق الأسلوب تدريجياً على عدة أقسام في المنشأة إلى أن يتم تطبيقه على المنشأة ككل وذلك من أجل توزيع تكاليف تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط على فترات زمنية وللتأكد من أن تكلفة الأسلوب تتناسب مع العائد والفائدة المحققة من تطبيقه.

يرى الباحث إن المقاومة للتغيير ترجع إلى عدم الفهم الكافي لأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط، لذلك لابد من تعريف العاملين والإدارة بهذا الأسلوب قبل تطبيقه في المنشأة وإقامة الدورات التدريبية للكوادر التي ستتعامل مع هذا الأسلوب للتعريف به، بالإضافة إلى ضرورة تحقيق التعاون بين الأقسام المختلفة.

أثبتت التجارب العلمية في بعض الشركات أن تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط ليس في جميع الأحوال ذا عائد يفوق تكلفة التطبيق فقد تبين أنه كلما اتجه حجم المنشأة إلى الأصغر مثل منشآت الإنتاج الفوري حيث تتعدد الطلبات مع صغر حجم الطلبات، فإن تجميع البيانات اللازمة للحصول على معلومات التكلفة حسب الأنشطة يعتبر مكلفاً للغاية بما يتعارض في نفس الوقت مع هدف تخفيض التكلفة الذي تنشده المنشآت مما يعطي مبرراً مقنعاً لعدم التطبيق الكامل لأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط مما أدى إلى عدم انتشاره ومعرفة.

الفصل الثاني

الرقابة على عناصر التكاليف الإنتاجية

سيتناول الباحث في هذا الفصل مفهوم وأدوات الرقابة على عناصر التكاليف الإنتاجية من خلال المبحث الأول، بينما يتناول المبحث الثاني دور أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في الرقابة على عناصر التكاليف الإنتاجية، ويتناول المبحث الثالث نظام محاسبة المسؤولية والعملية الرقابية على التكاليف الإنتاجية وذلك على النحو التالي:-

المبحث الأول: مفهوم وأدوات الرقابة على عناصر التكاليف الإنتاجية.

المبحث الثاني: دور أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في الرقابة على عناصر التكاليف الإنتاجية.

المبحث الثالث: التكامل بين أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط ومحاسبة المسؤولية.

المبحث الأول

مفهوم وأدوات الرقابة على عناصر التكاليف الإنتاجية

سيتناول الباحث في هذا المبحث مفهوم الرقابة ومقوماتها وأساليبها والأدوات الشائعة الاستخدام في الرقابة وأنواعها ومتطلباتها والخطوات الأساسية لعملية تطبيق الرقابة ومعوقات تطبيقها وذلك على النحو التالي:-

أولاً: مفهوم الرقابة:

إن وضع الخطط وبناء الهياكل التنظيمية وتوجيه العاملين لا يضمن أن الأنشطة ستتم على الوجه الأكمل في المنشأة، لذلك يجب التأكد من أن كل الأنشطة الخاصة بالعمل سوف يتم أدائها كما هو محدد في الخطة، عليه فإن عملية الرقابة تعتبر عملية ضرورية ومهمة لكل أنواع المنشآت سوى كانت منشآت صناعية أو تجارية أو منشآت خدمية.

إن وظيفة الرقابة التي يقوم بها التنفيذيون في مجال الأعمال في الوقت الراهن، تعتبر من أكثر الوظائف تعقيداً ومع ذلك لا يوجد اتفاق تام بين الكتاب والباحثين على تعريف عام ومحدد للرقابة، فلكل كاتب أو باحث تعريفه الخاص بالرقابة والذي يعكس وجهة نظره ولعل من أكثر التعريفات شيوعاً للرقابة هي:-

عرفت الرقابة بأنها مجموعة من الإجراءات التي تتبعها الإدارة للتأكد من صحة أداء الأنشطة المختلفة من قبل الموظفين والعاملين طبقاً للخطط والبرامج المحددة مسبقاً بما يكفل تحقيق أهداف المنشأة بأعلى كفاءة اقتصادية ممكنة وتحديد الانحرافات التي حدثت واتخاذ الإجراءات العلاجية اللازمة والموانع لحدوثها مستقبلاً⁽¹⁾.

كما يشير مفهوم الرقابة إلى العلاقة بين الأداء الفعلي للمنشأة والأداء المخطط أو المرغوب فيه ومن الأمور العادية أن يقال إن المنشأة (داخل حدود الرقابة) إذا كانت أهداف الأداء تتحقق، وتعتبر المنشأة خارج حدود الرقابة إذا ظهر اختلاف الأداء الفعلي عن الأداء المخطط وتواجدت الانحرافات⁽²⁾.

يرى الباحث أن مفهوم الرقابة على عناصر التكاليف هو قياس وتحقيق وتصحيح الانحرافات لضمان مطابقة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط.

إن الأسلوب الناجح للرقابة يتطلب بالضرورة استخدام وسائل لإظهار الاختلافات والانحرافات قبل أن تظهر فعلاً وهو ما يعرف بالرقابة المانعة مع توفر نظام فعال للتغذية العكسية.

(1) مهدي الرشيد، مدى صلاحية البيانات المحاسبية لأغراض الرقابة وتقييم الأداء في مشاريع صناعية مختارة، مجلة أبحاث اليرموك للعلوم الإنسانية والاجتماعية، الرياض، المجلد (9)، العدد (1)، 1993م، ص 48.

(2) د. كمال خليفة أبوزيد، الرقابة على عناصر التكاليف، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع، د.ت)، ص 2.

لم يعد الهدف من الوظيفة الرقابية يقتصر على التأكد من مطابقة الأداء الفعلي مع المخطط والوصول إلى الأهداف المحددة والأنماط، كمقاييس للأداء وضرورة مراعاة الحرص والدقة في تحديدها والنتائج المتوقعة، فلقد اتسع مفهومها فشمل المساهمة في تمكين المنشأة من التأكد من أن الموارد والجهود المتاحة موظفة ومستخدمة بكفاءة وفاعلية في تحقيق أهداف المنشأة خاصة في حالات التغيير الديناميكي حيث أن الخطط يمكن أن تتغير لتتلاءم مع ديناميكية النشاط الاقتصادي.⁽¹⁾

يلحظ الباحث إن عملية الرقابة لم تقتصر فقط على مطابقة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط وإنما أصبحت تهدف إلى استخدام الموارد والجهود المتاحة بكفاءة وفاعلية.

أيضاً يمكن تعريف الرقابة بأنها مجموعة من الأنشطة التي تزاولها المستويات الإدارية المختلفة في منشأة معينة للتأكد من توافق الأداء الفعلي مع الأداء المخطط في شتى المجالات وتقييم الانحرافات وتقصي أسبابها ومحاولة تصحيحها في حالة وجودها، ويتم ذلك عن طريق إيجاد مجموعة مناسبة من المعايير التي تمكن من متابعة الأداء وقياس كفاءته، إذ يشترط فيها أن تمثل مستوى الأداء الجيد في ظل ظروف التنفيذ المحيطة به، وتنطوي الأنشطة الرقابية على مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير المحددة وتحديد انحرافاتهما وتقويمهما.⁽²⁾

من خلال التعريف السابق يرى الباحث أن الرقابة تعتبر نشاطاً من أنشطة المنشأة بغرض التأكد من توافق الأداء الفعلي مع الأداء المخطط وفقاً للمعايير المحددة وتقييم الانحرافات في حالة وجودها.

كما تعرف بأنها تلك الإجراءات التي تستهدف التأكد من نجاح إتخاذ قرار بتنفيذ خطة معينة.⁽³⁾ أما رقابة التكاليف فتعرف بأنها أسلوب لضبط التكلفة الفعلية لتشغيل منشأة معينة ويتحقق ذلك في حالة وجود أسلوب لمحاسبة التكاليف بالمنشأة.⁽⁴⁾

من خلال التعريف السابق يرى الباحث أن الرقابة على عناصر التكاليف الإنتاجية هو أسلوب لضبط التكلفة الفعلية يتم تحقيقه في حالة وجود أسلوب مساند لمحاسبة التكاليف وأن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة هو الأسلوب الأمثل لمساندة الرقابة على عناصر التكاليف الإنتاجية.

تطور الوعي التكاليفي في المنشآت وخاصة الصناعية منها بحيث أصبح وجود أسلوب للرقابة على التكاليف ضرورة حتمية كأداة فعالة في يد الإدارة لتتمكن من تحقيق أهدافاً تتلخص فيما يلي.⁽⁵⁾

1. تحديد تكلفة الإنتاج وتكاليف المخزون سواء كان منتجاً تاماً أو غير تام.

2. تحقيق الرقابة على هذه التكاليف.

(1) د. عبدالرحمن محمود عليان، التكاليف المعيارية تخطيط ورقابة إتخاذ قرار (القاهرة: دن، 1999م)، ص ص 25-26.

(2) د. عبدالحى مرعي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، (الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1993م)، ص 427.

(3) Horngren, Charles. T, Cost Accounting A managerial Emphasis, (New York: Prentice-Hall, 1977), P: 6

(4) The Institute Of Cost and Management Accountants, Technology Of Cost Accountancy, (London: Institute Of Cost And Management Accountants, 1972), P:45.

(5) د. إبراهيم السباعي، دراسات وبحوث في التكاليف، (القاهرة، مكتبة الشباب، 1990م)، ص 209.

3. توفير البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية المختلفة المتعلقة برسم السياسة الإنتاجية والخدمية.

ساعد التطور في محاسبة التكاليف على ابتكار الوسائل والنظريات والأساليب المختلفة لتحقيق هذه الأهداف بأفضل الطرق، فقدمت محاسبة التكاليف في هذا المجال أساليب الرقابة على التكاليف باستخدام أسلوب التكاليف الفعلية والتقديرية والمعيارية، وأسلوب التكلفة على أساس النشاط، وأسلوب الموازنات التخطيطية، وتحقق هذه الأساليب قدراً من الرقابة يتناسب مع احتياجات الإدارة وظروف المنشأة وطبيعة القرارات الإدارية المزمع اتخاذها.

الرقابة تتضمن مراجعة الأداء للتحقق من توافقه مع الخطط الموضوعية وتطابقه مع معايير الأداء المحددة في شأن تنفيذها أو تحقيقها وأساس الرقابة هو التخطيط الذي منه يتم استنباط معايير مناسبة للتأكد من سلامة تنفيذ الخطط بالطريقة المحددة لها وبذلك فلا وجود للرقابة بدون تخطيط مسبق والذي بموجبه تتم الرقابة حتى ولو لم يكن هذا التخطيط في صورة صريحة مكتوبة.⁽¹⁾

يعرف الباحث الرقابة بأنها مجموعة الأنشطة التي تزاو لها المستويات الإدارية المختلفة في منشأة معينة للتأكد من توافق الأداء الفعلي مع الأداء المخطط في شتى المجالات وتقويم الانحرافات. يلاحظ من التعريفات أعلاه أن الرقابة كوظيفة من وظائف الإدارة تتمثل في التحقق من عمليات الإنجاز والتأكد من مسيرتها للخطط والبرامج السابق وضعها، ومن ثم تهتم وظيفة الرقابة بتحديد المعايير التي يمكن الاعتماد عليها لقياس الأداء ومقارنته بالنتائج الفعلية، وبعد ذلك يمكن تحديد الانحرافات واتخاذ القرارات بتصحيحها.

قد تتم الرقابة قبل التنفيذ من خلال بناء المعايير وتوقعات الأداء ومشكلاته وتصوير كيفية مواجهتها (الرقابة المانعة)، كما قد تتم الرقابة أثناء التنفيذ متزامنة معه للتعرف على الانحرافات أولاً بأول ومحاولة تصحيحها حتى لا تتفاقم وتؤدي لعدم تحقيق الأهداف المرجوة (الرقابة الآنية)، كما قد تكون الرقابة بعد الانتهاء من الأداء وذلك لتقييم أداء المنشأة أو الوحدة الإدارية أو العاملين بالاستفادة من نتائجها في بناء الخطط المستقبلية (الرقابة اللاحقة).

إن للرقابة دوراً في المساهمة وتمكين الإدارة من التأكد من أن الموارد والجهود المتاحة موظفة ومستخدمة بكفاءة وفاعلية في تحقيق أهداف المنشأة.

ثانياً: مقومات الرقابة:

تتصل مراحل النشاط الإداري ووظائف الإدارة وتتكامل مع بعضها البعض والتي تتمثل في التخطيط والتنظيم والتنسيق ثم الرقابة وتقويم الأداء وتؤثر نتائجها وفعاليتها في بعضها البعض، وتستلزم وظيفة الرقابة الفعالة تحديد الاحتياجات ومن ثم تقوم برقابتها، وبناءً على ذلك فإن للرقابة

(1) د. عبدالحى مرعي، مرجع سابق، ص 427.

مقومات لابد من توافرها لضمان أدائها وتحقيق أهداف استخدامها وتتمثل هذه المقومات في الآتي:⁽¹⁾

1. المعايير والمعادلات (مقاييس الأداء):

المعايير والمعادلات تمثل أهدافاً ونتائج مرغوب في تحقيقها وقابلة للقياس وتسعي المنشأة إلى الوصول إليها وتتجه أوجه النشاط (الأقسام/الأفراد) إلى تحقيقها بدون أن تكون هنالك وصاية بتحديددها، ويمكن وبمقارنة بسيطة بينها وبين الإنجاز الفعلي أن يتم تحديد مدى تحقيق الأهداف.

2. التغذية العكسية (المرتجعة):

يجب أن يعد نظام الرقابة بالشكل الذي يمكن من تصحيح الأخطاء والانحرافات كلما استلزم الأمر ذلك خاصة في حالة وجود مدى من الوقت بين وقوع الحدث أو ظهور متغير معين والاستجابة إلى هذا الحدث أو التغير إلى مدى من الوقت بين بدائل التشغيل والحصول على مخرجات النظام، فعدم القدرة على التنظيم الذاتي قد يخلق نوعاً من عدم الاستقرار أو التوازن في نظام التشغيل المعنى وهنا يظهر دور التغذية المرتدة (العكسية) في تسهيل إتخاذ القرارات والتصحيح في حالة وجود اختلاف بين الأداء الفعلي والأداء المخطط (المعايير)، ومن ثم دورها في كل من تقليل الفقد وتقصير الوقت بين وقوع الحدث والاستجابة إليه.

3. تحديد مراكز المسؤولية:

إن الرقابة الحديثة تهتم بالفرد القائم بإنجاز العمل وتعمل من أجل المحافظة على أداء القائمين بالتنفيذ وتحديد مراكز المسؤولية المتمثلة في وحدات تنظيمية يرأس كل منها شخص مسؤول، ولعل ذلك يحقق الربط المباشر بين التقارير التي هي أداء اتصال بين أفراد التنظيم الإداري في المنشأة الذين يمثلون محل الرقابة بمفهومها الحديث، وهنالك عدة خطوات يقوم عليها النظام الرقابي الملائم وهي:⁽²⁾

- أ- تحديد وحدة النشاط أو مراكز المسؤولية وتحديد الأهداف المطلوبة والتي تقوم وحدة النشاط أو مراكز المسؤولية بتحقيقها ويفضل أن تكون الأهداف المطلوب تحقيقها في صورة كمية، كما يجب أن تكون الأهداف محدده تحديداً واضحاً للجهة المسؤولة عن تحقيقها، ويمكن أن يكون مركز المسؤولية مركز إتخاذ قرارات تخطيطية أو إتخاذ قرارات رقابية أو كليهما.
- ب- تحديد المعايير الملائمة التي توضح كيفية أداء الأنشطة أو العمليات اللازمة لتحقيق الهدف أو الأهداف المرغوبة من النشاط أو مراكز المسؤولية المعنية.
- ج- إبلاغ الجهة المسؤولة عن وجود النشاط المعين أو مراكز المسؤولية المعنية بالمعايير الواجب الالتزام بها في أداء العمليات المختلفة، كما يفضل مشاركة هذه الجهة في المعايير والأهداف كلما أمكن ذلك.

4. أداء الأنشطة والعمليات التي تؤدي لتحقيق الأهداف المرغوب تحقيقها.

(1) د. عبدالرحمن محمود عليان، مرجع سابق، ص 27.

(2) د. عبدالحى مرعي، مرجع سابق، ص 428.

5. تسجيل الأداء الفعلي ومقارنته بالمعايير المحددة وتحديد الانحرافات وإعداد تقارير الأداء الملائمة.

6. إبلاغ الجهات التي يهتمها الأمر بالنتائج عن طريق تقارير الأداء وإجراء ما يلزم من تصحيحات أو تعديلات على الخطط أو المعايير أو طرق وأساليب الأداء إذا توافرت إمكانية ذلك، هذا وعادة ما تتم هذه الخطوات على عدة مستويات إدارية مختلفة كل بقدر التفصيل الذي يتناسب مع احتياجاته.

يرى الباحث أن مقومات الرقابة تشمل كافة الممارسات اللازمة لأسلوب رقابة فعالة والتي تتمثل في وضع معايير وأهداف ينبغي متابعتها وذلك بغرض تحقيقها، كما لا بد من وجود نظام اتصال يقوم بوظائف تلخيص وعرض البيانات وتوفير المعلومات المالية اللازمة، ولأغراض الرقابة الفعالة على التكاليف يجب أن يوجه الاهتمام إلى المقدار النقدي (الذي تمثله التكلفة) وأيضاً إلى العناصر غير النقدية (العوامل التي تترتب عليها التكاليف) مثل كميات المواد، وزمن العمل، وحجم القوة وعدد العمال هذه النقاط في غاية الأهمية حيث يترتب على رقابة العناصر غير النقدية أن يصبح أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط أسلوباً مفيداً لأغراض رقابة التكاليف وأيضاً لرقابة الأنشطة والعمليات المختلفة.⁽¹⁾

كذلك لا بد من تحديد مراكز المسؤولية ويجب تحديد أنشطة التنظيم بوضوح ثم إسناد مسؤوليات إنجاز الوظائف المختلفة إلى أفراد معينين ومسؤولين عنها، كما تفوض السلطة الضرورية لكل فرد حتى يقوم بتنفيذ واجباته المحددة ويكون مسؤولاً عن التكاليف في إطار مسؤوليته، كما يجب تقسيم المنشأة إلى أقسام بحسب مسؤولية كل فرد لأن ذلك يحقق الربط المباشر بين التقارير التي هي أداة اتصال بين أفراد التنظيم الإداري داخل المنشأة.

أيضاً ضرورة تجميع التكاليف التي تحدث في مراكز المسؤولية المختلفة لأنه بدون قياس هذه التكاليف لا يمكن رقبته، وتجرى مقارنة التكاليف الفعلية بالمعايير الموضوعية ثم حساب الانحرافات (الفرق بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية).

ثالثاً: أساليب الرقابة:

تتم الرقابة عن طريق القيام بعمل إيجابي من نوعية معينة يتضمن الاستفادة من أخطاء الماضي ومنع حدوثها في المستقبل إذا كان ذلك ممكناً، كما تتضمن استمرار كفاءة الأنشطة التخطيطية والتنفيذية بما يتفق وما ينتظر أن يستجد من متغيرات أو ظروف في المستقبل، وتتطوي أساليب الرقابة على الوسائل التي يمكن إتباعها لإظهار الحاجة إلى القيام بهذا العمل الإيجابي والطرق البديلة المتاحة للقيام به وتمكن من اختيار أفضلها للقيام بالعمل المرغوب في الوقت المطلوب، وطبقاً لذلك قام جوردون شلنجو بالتمييز بين أربعة أساليب للرقابة وهي كما يلي:⁽²⁾

1. الرقابة عن طريق التخطيط أو إتخاذ القرارات:

يخدم التخطيط لأغراض الرقابة بما ينطوي عليه من أنشطة مفاضلة بين البدائل المختلفة والاختيار

(1) د. كمال خليفة أبوزيد، مرجع سابق، ص 6.

(2) د. عبدالحى مرعي، مرجع سابق، ص 433.

من بينها مما يؤدي إلى استغلال الموارد المتاحة على أفضل صوره ممكنة، وتتمخض أنشطة التخطيط في النهاية عن خطة متناسقة توضح الأهداف المرغوب التوصل إليها والإمكانات المتاحة والتي ينتظر أن تتاح لهذا الغرض والوسائل الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف، وغالباً ما تنطوي الخطة على مجموعة من التوصيات التي تتعلق بوسائل تنفيذها والكيفية التي تتم على أساسها، وعلى هذا الأساس يعتبر التخطيط من ضروريات إمكانية مزاولة الرقابة، وتعتبر الأنشطة الإدارية الموجهة لمتابعة الخطة بالطريقة المرسومة لها في هذا الصدد من الأساليب الرقابية المهمة التي يتوقف على كفاءة ممارستها، إمكانية تحقيق أهداف الخطة المنشورة بالطريقة المرغوبة وفي الوقت المحدد لها.

2. الرقابة عن طريق الجدولة والتوجيه والإشراف:

تقوم الرقابة عن طريق الجدولة والتوجيه والإشراف على أساس وضع جداول زمنية وفنية مفصلة لأداء المهام المختلفة وللتحقق من أن الموارد المالية والمادية والبشرية المطلوبة لتنفيذ الخطة تتوفر في الوقت المناسب وبالكميات المناسبة، فتتم مزاولة الرقابة بعد ذلك عن طريق الإشراف على تنفيذ المهام طبقاً للجدول الزمنية والفنية المحددة لها وبالموارد المخصصة لها وإخطار المسؤولين عن وجود الانحرافات أولاً بأول، وتختلف الرقابة عن طريق التخطيط عن الرقابة عن طريق الجدولة في حين أن الأولى تكون عادة في صورة غير مفصلة وشاملة لكل أوجه النشاط كما أنها تعتبر رقابة سابقة تهدف إلى منع حدوث الأخطاء في ظل الظروف المتوقعة، بينما الثانية تكون على نطاق ضيق نسبياً وتكون في صورة مفصلة على حسب المهام التي تكون لكل نشاط من الأنشطة، كما أنها تعتبر في شق منها توجيهية وفي شقها الأكبر تصحيحية، والواقع إن الرقابة عن طريق الجدولة تعتبر من الدعامات الأساسية لأي أسلوب رقابي فعال.

3. الرقابة عن طريق المتابعة باستخدام تقارير الأداء:

تعتبر الرقابة عن طريق المتابعة وتقارير الأداء من أهم الأساليب الرقابية للإدارة الحديثة، وتنطوي الرقابة عن طريق المتابعة باستخدام تقارير الأداء على متابعة انحرافات الأداء الفعلي عن المعايير المحددة له سلفاً وإعداد تقارير بهذه الانحرافات وتوجيهها إلى الجهات الرقابية المسؤولة والتي بدورها تستجيب عن طريق توليد توجيهات التصحيح المناسبة، وتتوقف فاعلية الرقابة عن طريق تقارير الأداء على إمكانية التعرف على أسباب الانحرافات بالتحديد وذلك بالضرورة حتى تتلاءم إجراءات التصحيح مع أسباب الانحرافات.

إن أي أسلوب رقابي لابد وأن يشتمل على خليط متناسب من الأساليب الثلاثة التي سبق التعرض لها، فالتخطيط هو أساس الرقابة ولا يمكن لأي أسلوب رقابي أن يكون فعالاً بدون تخطيط مسبق يمثل الإطار العام للهدف المرغوب تحقيقه ومنه تستنبط المعايير بمستويات التنفيذ بأدق التفاصيل الممكنة بما يمكن من سهولة إرجاع الانحرافات إلى أسبابها، وتعتبر تقارير الأداء من أهم الوسائل

الإخبارية التي تمكن المسؤولين عن الرقابة ومن التعرف على ما يدور في مجال التنفيذ الفعلي.

4. الرقابة عن طريق التدبير الهادف:

تختلف الرقابة عن طريق التدبير الهادف اختلافاً جوهرياً عن الأساليب الثلاثة السابقة وهي تنطوي على محاولة توليد الاستجابات الملائمة على مستوى الإدارة التنفيذية بما يحقق الأهداف العامة للمنشأة كما رسمتها الإدارة العليا عن طريق التلاعب بأوزان المتغيرات الخاضعة لرقابة الإدارة التنفيذية بما يتلاءم مع تحقيق الأهداف في ظل الظروف المحيطة والخطورة في ذلك إن التلاعب بأوزان المتغيرات الهامة قد يصبح بدون هدف مما قد يؤدي إلى نتائج عكسية.

رابعاً: الأدوات الشائعة الاستخدام في الرقابة:

هنالك عدة أدوات بواسطتها تتم عملية الرقابة لعل من أهم هذه الأدوات ما يلي:⁽¹⁾

1. أدوات الرقابة التي تعتمد على الموازنات:

تعتبر الموازنة من أكثر أدوات الرقابة استخداماً وفي بعض الأحيان يفترض أن الموازنة تعتبر أداة تحقيق للرقابة، والموازنة ماهي إلا ترجمة للخطط في شكل رقمي لذلك يمكن القول بأن الموازنات ماهي إلا صياغات للنتائج المتوقعة في شكل مالي، مثل موازنات الإيرادات والمصروفات ورأس المال، أو في شكل غير مالي مثل موازنات ساعات العمل المباشرة والأنشطة، والمواد الخام، وحجم المبيعات، وعدد وحدات الإنتاج، وعند صياغة الخطط في شكل رقمي وتقسيمها إلى عدة محتويات لابد وأن تكون متسقة مع هيكل المنشأة، وأن تسمح لتفويض السلطة دون فقدان للرقابة، وهنالك أنواع عديدة للموازنات ومنها ما يلي:

أ- موازنات الإيرادات والمصروفات.

ب- موازنات الزمن والمساحة والمواد الخام والمنتجات.

ج- موازنات النفقات الرأسمالية.

د- الموازنات النقدية.

هـ- الموازنة الصفريّة.

و- موازنات الميزانية.

ز- ملخصات الموازنة

2. أدوات الرقابة التي لا تعتمد على الموازنات:

هنالك العديد من الأدوات للرقابة والتي لا تتصل بالموازنات على الرغم من أنها في بعض الأحيان قد تكون لها علاقة بها، ومن بين أهم هذه الأدوات ما يلي:-

أ- البيانات الإحصائية.

⁽¹⁾ مشروع الطرق المؤدية إلى التعليم العالي، الفصل الثالث، التخطيط والرقابة، عملية الرقابة، الأدوات الشائعة الاستخدام في الرقابة، جامعة القاهرة، تاريخ الإثابة (16-Jan-2012)، ص ص 33-35، متاح في:

http://www.pathways.cu.edu.eg/subpages/downloads/Planning-Ar_Chapter3.pdf

ب- تحليل نقطة التعادل.

ج- المراجعة التشغيلية.

د- الملاحظة الشخصية.

3. الأدوات الكمية والمتقدمة للرقابة:

هنالك العديد من هذه الأدوات الكمية والمتقدمة للرقابة ومنها ما يلي:-

أ- أداة بيرت (برنامج للتقييم والمراجعة).

ب- الرقابة من خلال معدل العائد على الاستثمار.

ج- النظام الآني (اللحظي) للرقابة على المخزون.

د- تحليل النسب.

هـ- الإدارة بالأهداف والتقييم بالنتائج.

و- تحليل شجرة القرارات.

ز- استخدام الحاسب كمساعد في التصميم.

ح- استخدام الحاسب كمساعد في التصنيع.

ط- إدارة الجودة الشاملة.

هنالك أسلوب آخر لتصنيف الرقابة وذلك بربطها بالمستوى التنظيمي الذي تتم ممارسة الرقابة عنده فالرقابة التي يتم ممارستها في المستويات الدنيا تسمى بالرقابة (التشغيلية) وتطبق على أساس يومي وعلى أساس كل عملية (على أساس تفصيلي)، أما الرقابة التي تتم مزاولتها في المستويات العليا (على أساس مستويات الإدارات) فتسمى بالرقابة (الإدارية) وتمارس على أساس إجمالي لمجموعة من العمليات، فعلى سبيل المثال فإن المشرف على وردية الإنتاج سوف يهتم برقابة المستخدم من المواد المباشرة على أساس يومي ويقوم مدير المصنع برقابة المستخدم من المواد المباشرة على أساس أسبوعي أو نصف شهري، بالإضافة إلى رقابة التكاليف الصناعية ويجب تحقيق الرقابة على التكاليف التسويقية والتكاليف الإدارية والمالية، كما يجب أن تتكامل كل أنواع الرقابة حتى تحقق الأهداف المرجوة منها.

خامساً: أنواع الرقابة:

يعتبر أسلوب رقابة التكاليف نوعاً جزئياً من أساليب الرقابة الخاصة بالإدارة ويمكن تقسيم ميكانيكية الرقابة التي تمارسها الإدارة إلى:⁽¹⁾

1. الرقابة المانعة:

تشير الرقابة المانعة إلى ذلك النوع من الرقابة التي تحدث قبل أداء العمل، والمديرون الذين يستخدمون هذا النوع من الرقابة عادة ما يضعون السياسات والإجراءات والقواعد التي تحد من

(1) د. عبدالحى مرعي، محاسبة التكاليف في مجال التخطيط والرقابة، (الإسكندرية: دار الإشعاع الفنية، 1999م)، ص ص 156-157.

السلوكيات التي تترتب عليها نتائج غير مرغوبة لذلك يمكن القول بأن الرقابة المسبقة تركز على الحد من الانحرافات المتوقعة أو تمنع وقوعها، فالضبط الداخلي والرقابة المطبقة قبل وقوع الأحداث تعتبر جزءاً من الرقابة المانعة فعلى سبيل المثال فإن هدف الحصول على موافقة مسبقة من الإدارة العليا قبل صرف مواد أكثر من الكمية المعيارية فهي تعتبر رقابة مانعة عن طريق تجنب الاستهلاك الزائد من المواد، أي أن الرقابة المانعة هي عبارة عن أسلوب إنذار مبكر.

2. الرقابة المستمرة:

تشير الرقابة المستمرة إلى ذلك النوع من الرقابة التي تحدث أثناء أداء العمل وهذا النوع من الرقابة لا يتعلق فقط بأداء العاملين ولكن يمتد أيضاً إلى المجالات غير الإنسانية مثل أداء المعدات والآلات.

3. الرقابة اللاحقة:

تشير الرقابة اللاحقة إلى ذلك النوع من الرقابة التي تركز على الأداء التنظيمي السابق والمديرين الذين يمارسون هذه النوعية من الرقابة، يحاولون إتخاذ القرار التصحيحي من خلال النظرة إلى تاريخ المنشأة عبر فترة زمنية محددة، وهذه الفترة الزمنية قد تكون مشتملة على عامل واحد فقط مثل مستويات المخزون، أو قد تشتمل على العديد من العوامل مثل صافي الدخل قبل الضرائب، حجم المبيعات والتكاليف التسويقية.

هنالك بعض الكتاب الذين حددوا أنواعاً ثلاثة للرقابة وهي كالتالي:⁽¹⁾

1. رقابة التنظيم (Organization).

2. رقابة الجماعة غير الرسمية (Informal group).

3. الرقابة الفردية (Individual).

فالرقابة عادة تتكون من قواعد رسمية وإجراءات تشغيلية نمطية بالإضافة إلى إجراءات غير رسمية تشجع خلال التنظيم، في حين تنشأ رقابة الجماعة غير الرسمية من القيم المشتركة والتعهدات المتبادلة بين أعضاء الجماعة، ومن الواضح أن هذه الأنواع الثلاثة للرقابة تعتمد على بعضها ومن ثم فإن على إدارة المنشآت أن تقوم بالآتي:-

1. الاعتراف بوجود هذه الأنواع الثلاثة من الرقابة.

2. تحديد وتقدير ما يقع بين الأنواع الثلاثة للرقابة من تعارض.

3. زيادة قبول رقابة التنظيم من قبل المجموعة الخاضعة لها.

فقد تم تصميم رقابة التنظيم لتحفيز ومكافأة الزيادة في الإنتاجية ورغم ذلك تكون هذه الرقابة ذات تأثير محدود، إلا إذا كان العاملون قد عقدوا النية على تكوين جماعة غير رسمية من أهدافها التحسين في الإنتاجية، وعليه فإنه يمكن القول بأن التأثير النهائي لمقاييس الأداء والموازنات وإتمامها

⁽¹⁾ تشارلز هورنجون، جورج فوستر، سيركانت داتار، محاسبة التكاليف مدخل إداري، ترجمة: أحمد حامد حجاج، (الرياض: دار المريخ للنشر، 1418هـ)، ص 784.

يتوقف في المقام الأول على تأثيرها برقابة الجماعة غير الرسمية أو الرقابة الفردية للمديرين والعمال ومن هنا يتضح لنا عمق المشكلة على الرقم من عدم وجود إجابة واضحة ومقبولة لهذه المشكلة لأن سلوك البشر تصعب إدارته فهو مكون من عناصر مرئية وحسية تتحكم فيها عوامل عدة.

يلاحظ الباحث من خلال ما ذكر عن أنواع الرقابة أن أسلوب رقابة التكاليف هو نوع جزئي من أساليب الرقابة الخاصة بالإدارة ويمكن تقسيم ميكانيكية الرقابة التي تمارسها الإدارة إلى رقابة مانعة ورقابة لاحقة ورقابة مستمرة، فإن الضبط الداخلي والرقابة المطبقة قبل وقوع الأحداث تعتبر جزءاً من الرقابة المانعة، كذلك يعتبر أسلوب إنذار مبكر كما يمكن أن يمارس أسلوب الرقابة المانعة عن طريق متابعة بنود صرف الميزانية وذلك بمتابعة طلبات الأقسام من الموارد بقسمي التكاليف والميزانية لفحص وتحديد ما إذا كان هنالك تجاوز، أم لا يوجد تجاوز على ضوء الميزانية التقديرية أي المعايير المحددة مسبقاً، وتعتبر الرقابة المانعة من أفضل الوسائل الرقابية، أما التقارير عن الموارد الزائدة والمستخدمة في الإنتاج فتعتبر نوعاً من الرقابة اللاحقة، فهي تعتبر وسيلة اتصال وذلك لأنها تعبر عن جزء إيضاحي للإدارة وللمراجعة والوقوف على الحقائق كما أنها ضرورية كإجراء روتيني لتصحيح الأوضاع وفقاً للمستويات الإدارية المختلفة، ولكن يجب الاعتماد على الرقابة المانعة لتفادي المشاكل من المنبع، ولرقابة فعالة لا بد من تكامل الرقابة المانعة مع اللاحقة حتى تتم الرقابة بشكل فعال، أما الرقابة المستمرة والتي تشير إلى الرقابة أثناء أداء العمل والتي تعتمد على الملاحظة الشخصية لأداء العاملين والآلات، فهي تزيل الانحرافات أولاً بأول.

كما يلاحظ الباحث وجود طريقة أخرى لتصنيف الرقابة وذلك بعلاقتها بالمستوى التنظيمي الذي تتم ممارسة الرقابة عنده، فالرقابة التي تتم ممارستها في المستويات الدنيا تسمى بالرقابة التشغيلية وتطبق على أساس يومي وعلى أساس كل عملية بتفاصيلها، أما الرقابة التي تتم مزاولتها في المستويات العليا على أساس مستوى الإدارات فتسمى بالرقابة الإدارية، وتمارس على أساس إجمالي لمجموعة من العمليات، فالرقابة هي عمق العمل الإداري ولا بد من انسجام كل الإدارات لتصنيف أهداف المنشأة مع الأخذ في الاعتبار انسجام العاملين وتحقيق نوع من الرضا، لأن ذلك سيؤدي إلى زيادة الإحساس بالمسؤولية وبالتالي تجنب ضياع موارد المنشأة مع ضمان كفاءة عالية، بالإضافة إلى رقابة التكاليف الصناعية لا بد من تحقيق الرقابة على التكاليف التسويقية والتكاليف الإدارية والمالية لأن التكاليف الإدارية والتمويلية ليس بأقل أهمية ولا ينبغي النظر إليها باعتبارها بنود قائمة دخل وأن تخضع للرقابة حتى يتم تحقيق أفضل النتائج وأن تتكامل كل أنواع الرقابة حتى تتحقق أهداف المنشأة.

سادساً: متطلبات الرقابة:

من المعروف أن كل المديرين يرغبون في أن يكون لديهم نظام رقابي فعال ودقيق لمساعدتهم في التأكد من أن الأحداث تتفق مع الخطط، لذلك وحتى تكون الرقابة فعالة:⁽¹⁾

(1) د. عبدالحى مرعي، محاسبة التكاليف في مجال التخطيط والرقابة، ص ص 162-163.

1. يجب أن تكون مصممة وفقاً للخطط والمواقع التنظيمية.
2. يجب أن تكون مصممة وفقاً لكل مدير ومسؤولياته على حدة، حيث أن لكل مدير شخصيته، إذ أنه إذا لم يفهم المدير النظام الرقابي أو لا يثق فيه، فإنه لن يستخدمه.
3. أن تحدد بدقة الاستثناءات والنقاط الحرجة، حتى يمكن أن يركز عليها المديرون ويعطونها الاهتمام الكافي.
4. أن تكون موضوعية أي غير متأثرة بالمشاعر والأحاسيس ويمكن تحقيق ذلك إذا ما تم وضع المعايير في شكل كمي أو قيمي.
5. أن تكون مرنة حتى تتماشى مع التغيرات التي تحدث في الخطط والظروف المحيطة.
6. أن تكون اقتصادية بمعنى أن يكون العائد منها أكبر من التكلفة الخاصة بأدائها ولكن قد يكون تحقيق ذلك صعباً في الواقع العملي.
7. أن تقود إلى الإجراءات التصحيحية وإلا فستكون فائدتها محدودة.

سابعا: الخطوات الأساسية لعملية تطبيق الرقابة:

إن عملية الرقابة تشتمل على أربعة خطوات رئيسية وهي:⁽¹⁾

1. بناء وإعداد المعايير أو الخطط المسبقة ويتضمن ذلك تحديد ما هو مراد تحقيقه:
 - أ- معايير الربحية.
 - ب- معايير الإنتاجية.
 - ج- معايير القيادة بالنسبة للمنتجات التي تنتجها المنشأة.
 - د- المعايير الخاصة بالعاملين.
 - هـ- معايير المسؤولية الاجتماعية.
2. قياس الأداء الفعلي:

تتمثل الرقابة في أضيق حدودها في قياس الأداء الفعلي لمعرفة مدى تحقيق الأهداف والمعايير المرجوة ويستلزم قياس الأداء مقارنة بنتائج التنفيذ الفعلي بالأهداف والمقاييس المحددة مقدماً وتحديد الانحرافات والتعيرات عليها، كما أن قياس الأداء طبقاً للمعايير يجب أن يبنى على أساس مستقبلي حتى يمكن اكتشاف الانحرافات مسبقاً، لذلك فإن درجة صعوبة قياس الأنواع المختلفة للأداء التنظيمي تتحدد بشكل مبدئي من نوعية النشاط الذي يتم قياس الأداء بالنسبة له، فمثلاً من

(1) د. السيد عبد المقصود محمد ديبان، ود. إسماعيل إبراهيم جمعة، ود. زينب محمد محرم، محاسبة التكاليف في مجال القياس والرقابة، (الإسكندرية: دار المعرفة الجامعية، 1999م) ص 287.

الصعب قياس أداء عامل صيانة الطرق السريعة بالمقارنة لقياس مستوى تحصيل أي طالب داخل الجامعة بالنسبة لمقرر معين يقوم بدراسته.

3. مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير المحددة:

بعد قياس الأداء الفعلي يجب على المدير أن يقارن هذا الأداء بالمعايير المحددة لهذا الأداء، والمعايير عبارة عن مستويات النشاط المحددة والمعدة التي تخدم تقويم الأداء التنظيمي، فعملية تقويم الأداء قد تتم بالنسبة للمنشأة ككل أو لبعض الأفراد العاملين داخل المنشأة، والمعايير عادة ما يتم تحديدها ووضعها سواء كان الأداء التنظيمي مناسباً أو غير مناسب.

4. إتخاذ الإجراءات التصحيحية:

إن الخطوة التالية في عملية الرقابة بعد مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير المحددة تتمثل في إتخاذ الإجراءات التصحيحية، والإجراءات التصحيحية عبارة عن نشاط إداري يهدف إلى الوصول بمستوى أداء المنشأة إلى مستوى الأداء المعياري، بمعنى أن الإجراءات التصحيحية تركز على تصحيح الانحرافات التي تعيق تأدية العمل بالصورة المطلوبة.

ثامناً: معوقات عملية تطبيق الرقابة:

هنالك العديد من معوقات الرقابة الناجحة من بين أهمها:⁽¹⁾

1. إن أنشطة الرقابة قد تؤدي إلى التركيز المتزايد وغير المرغوب فيه على الإنتاج في الأجل القصير وليس في الأجل الطويل.
2. إن أنشطة الرقابة قد تؤدي إلى زيادة إحباط العاملين إزاء وظائفهم الأمر الذي قد يؤدي إلى تخفيض مستوى الروح المعنوية وهذا ما يحدث عندما يفرط المديرون في الرقابة.
3. إن أنشطة الرقابة قد تؤدي إلى زيادة الميل إلى تزييف التقارير.
4. إن أنشطة الرقابة فتؤدي إلى تضيق أفق أعضاء المنشأة نظراً لتركيزهم فقط على ما يعتبر جيداً للمنشأة.
5. إن أنشطة الرقابة قد يتم فهمها على أنها الأهداف المرجوة من عملية الرقابة بدلاً من فهمها على أنها وسيلة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية.

يلاحظ الباحث إن متطلبات الرقابة على عناصر التكاليف تتمثل في هيكل تنظيمي ملائم تحدد فيه أنشطة التنظيم وإسناد المسؤولية إلى أفراد ذوي خبرة، ويمكن القول أن المدير ذا الكفاءة العالية يعوض النقص في كفاءة التنظيم أو كفاءة أسلوب الرقابة، وتعتبر القدرة القيادية مهمة لأغراض رقابة التكاليف كما يتطلب التخطيط لتحقيق أغراض رقابة التكاليف، فمن الضروري أن يتم تخطيط الأنشطة المختلفة والمهام حتى يمكن تقدير التكاليف اللازمة لكل الأنشطة التي تم تخطيطها، كما لابد من وجود

⁽¹⁾ مشروع الطرق المؤدية إلى التعليم العالي، الفصل الثالث، التخطيط والرقابة، عملية الرقابة، (معوقات الرقابة الناجحة)، جامعة القاهرة، تاريخ الإتاحة (16-Jan-2012)، ص 31، متاح في:

http://www.pathways.cu.edu.eg/subpages/downloads/Planning-Ar_Chapter3.pdf

معايير ويجب أن تحدد الأهداف بوضوح ودقة، وأن تعد المعايير بصورة مفصلة على مستوى مراكز المسؤولية، والجدير بالذكر أن التكاليف الصناعية غير المباشرة تمثل 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 ولا شك أن المبادئ والأفكار التي تحكم رقابة التكاليف الصناعية غير المباشرة، هي نفسها التي تحكم الرقابة على المواد والأجور المباشرة ولكن أساليب الرقابة قد تختلف للأسباب الآتية:⁽¹⁾

1. لا يبرر حجم كل مفردة من مفردات التكاليف الصناعية غير المباشرة إنشاء أسلوب رقابي خاص بها.

2. صعوبة تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة لمنتجات معينة أو لعمليات معينة.

3. انتشار المسؤولية عن مفردات التكاليف الصناعية غير المباشرة في المنشأة.

4. عدم انتظام مسلك هذه العناصر.

لا تعني الاختلافات السابقة أن التكاليف الصناعية غير المباشرة غير 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 فإن رقابتها تتم عن طريق الموازنات التقديرية للتكاليف الصناعية غير المباشرة للأقسام.

وضع السياسات والإجراءات الكفيلة لتحقيق الأهداف المرغوب تحقيقها، وقياس أو تجميع التكاليف التي يتم تحميلها بواسطة كل قسم أو مركز مسؤولية حيث بدون القياس لن تكون هنالك رقابة، بالإضافة إلى تقارير الرقابة على التكاليف، يجب عرض التكلفة الفعلية وانحرافات عن التكلفة المعيارية في شكل تقرير، وتجرى مقابلة التكاليف الفعلية بالمعايير الموضوعية مع رفعه لمديري مراكز المسؤولية والمسؤولين عن هذه الانحرافات، فبدون هذه التقارير لن يتوفر لمديري مراكز المسؤولية وسيلة لمعرفة نتائج أعمالهم، كما ينبغي على مديري مراكز المسؤولية فحص أسباب الانحرافات حتى يمكنهم إتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة، كما يجب أن تكون ميكانيكية رقابة التكلفة ذات دافع ذاتي بمعنى أنها تبنى على أساس خطوات متتابعة تتم بصورة مستمرة ومنتظمة وأن يكون مديرو مراكز المسؤولية ومعاونوهم قادرين على ملاحظة الانحرافات في العمليات الإنتاجية.

قياس الكفاءة والفاعلية حيث تعبر الكفاءة عن العلاقة بين المدخلات والمخرجات التي تم الحصول عليها، وكلما قل مقدار المدخلات اللازمة للحصول على حجم معين من المخرجات، كلما كانت الكفاءة أعلى، بينما تعبر الفاعلية عن مدى تحقيق الأهداف المحددة مقدماً، وكل مركز مسؤولية يعتبر مسؤولاً عن تحقيق نتيجة معينة (مخرجات) مثل الإنتاج أو المبيعات أو تقديم خدمات إصلاح

(1) د. أحمد محمد نور، ود. شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص 462-463.

معينة وتمكين مركز المسؤولية من هذه النتائج، كذلك مراعاة الدور البشري في رقابة التكاليف، العامل البشري في رقابة التكلفة له دور كبير بمعنى أن المسؤولية عن رقابة التكلفة تركز على الأشخاص وانحرافات التكاليف الفعلية عن التكاليف المحددة مقدماً "معيارية" وربطها بالأشخاص المسؤولين عن رقابتها، فقد ينظر إلى أسلوب رقابة التكاليف على أنه أسلوب يتضمن المعايير والموازنات واستقصاء أسباب الانحرافات فقط.⁽¹⁾

يرى الباحث أن الهدف من أسلوب رقابة التكاليف هو تحقيق أهداف المنشأة بالوصول إلى أقل تكلفة ممكنة وأن لا تقتصر أهداف رقابة التكاليف على المدى القصير فقط وإنما تمتد لتأخذ الأحداث والنتائج المتوقعة في المدى الطويل، كما لا تعتبر رقابة التكاليف وتخفيض التكاليف مترادفات "لهم نفس المعنى" فالمقصود بتخفيض التكلفة هو إنجاز نفس العملية بتكلفة فعلية أقل من التكلفة المعيارية، أما رقابة التكاليف فيقصد بها المحافظة على التكاليف في الحدود المحددة مقدماً.

(1) د. كمال خليفة أبوزيد، مرجع سابق، ص 9.

المبحث الثاني

دور أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في الرقابة على عناصر التكاليف الإنتاجية

سيتناول الباحث في هذا المبحث دور أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في الرقابة على عناصر التكاليف الإنتاجية، كما يتناول الرقابة على عناصر تكلفة المستلزمات السلعية، وأهدافها، ومتطلباتها، والرقابة على مخزون المستلزمات السلعية، والرقابة على عملية جردها، ورقابة عوادم ومخلفات التشغيل، ثم الرقابة على المصروفات الصناعية غير المباشرة وذلك على النحو التالي:-

أولاً: أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط والرقابة على عناصر التكاليف المختلفة:

في ضوء تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط تتوافر معلومات عن مسببات استخدام النشاط والتي ساهمت في توفير فهم سلوك التكاليف، حيث تتوافر العديد من المقاييس غير المالية التي تتضمن مثلاً مقاييس لتقدير الجودة وزمن التشغيل، مما يمكن من زيادة فعالية الموازنات المرنة لأغراض الرقابة وتقويم الأداء،

يمكن القول بأن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يلعب دوراً فعالاً في مجال الرقابة على عناصر التكاليف حيث إنه يمارس الرقابة على مستوى الأنشطة بينما يركز أسلوب التكاليف التقليدي على الرقابة على مستوى المنتج النهائي بعد إتمام إنتاج السلع والخدمات.⁽¹⁾

يتمثل دور أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في الرقابة على عناصر التكلفة في النقاط الآتية:⁽²⁾

1. تصميم أسلوب الرقابة على التكلفة وفقاً للنشاط:

تشتمل عملية تصميم أسلوب الرقابة على التكلفة وفقاً للنشاط على أربعة خطوات وهي:-

أ- تحليل قيمة العملية:

يبدأ أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط بتحليل قيمة العملية، بمعنى التحليل النظامي الشامل للأنشطة اللازمة لإنتاج منتج أو أداء خدمة مع تصنيفها إلى أنشطة تصنيف قيمة وأنشطة لا تصنيف قيمة، فإن عمليات تشغيل المنتجات هي فقط التي تصنيف قيمة، أما باقي خطوات العملية الإنتاجية مثل تحريك المنتجات من نقطة إنتاج إلى نقطة إنتاج أخرى والفحص ثم انتظار عمليات التشغيل فإنها أنشطة لا تصنيف قيمة، بمعنى أنها تستهلك موارد دون إضافة قيمة للمنتج، وبانتهاء مرحلة تحليل قيمة العملية يقوم المدير بالآتي:-

z- إعداد خريطة تدفق تبين بالتفصيل كل خطوة في عملية التصنيع بدءاً من استلام المواد

(1) د. أحمد محمد نور ود. شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص 440.

(2) ري اتش جاريسون، واريك نورين، مرجع سابق، ص ص 226-232.

الخام، إلى فحص المنتج النهائي مع التوثيق، وتتكون خريطة تدفق الأنشطة من مربعات ومثلثات ودوائر تعطي صورة واضحة لكل منتج أثناء تحركه في المصنع، ويجب ملاحظة وإثبات كل خطوة بما في ذلك مناولة المواد ووقت الانتظار وتحريك المنتج بين نقاط الإنتاج والتخزين وإعادة تشغيل المنتج والفحص وما إلى ذلك ويجب تسجيل الوقت الذي يستغرقه كل نشاط في خريطة تدفق الأنشطة حيث أن الوقت مؤشر جيد لقيمة الموارد التي يستهلكها المنتج.

ii- تحليل كل نشاط موثق في الخريطة وبيان إذا كان يضيف قيمة أو لا يضيف قيمة بطبيعته وعند القيام بهذا التحليل يجب على المدير أن يسأل عن استبعاد هذه الخطوة أو ذلك النشاط الذي يؤدي إلى الانتقاص بأي شكل من الأشكال من رضا المستهلك فإذا كانت الإجابة بالنفي فإن هذا النشاط لا يضيف قيمة من حيث طبيعته، فعلى سبيل المثال فإن استبعاد الوقت الزائد في عمليات مناولة المواد أو في إعداد الآلات أو التخزين لمدة طويلة سوف لا ينقص من رضا العميل بل ربما يحدث العكس فيزيد من رضا المستهلك حيث يمكنه استلام المنتجات بسرعة وعلى الجانب الآخر فإن استبعاد عمليات أساسية مثل الطلاء أو التعبئة سوف تؤدي بوضوح إلى نقص رضا العميل.

iii- تحديد الطرق لتخفيض أو إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة لخريطة تدفق الأنشطة حيث يتطلب ذلك تبنى متطلبات الوقت المحدد مثل جدولة السحب وتحسين ترتيب المصنع وتخفيض زمن إعداد الآلات.

ب- تحديد مراكز الأنشطة:

بعد تحليل قيمة العملية تصبح كافة الأنشطة اللازمة لإنتاج كل منتج موثقة في خريطة تدفق الأنشطة وربما يكون هنالك عشرات من هذه الأنشطة لذلك يجب أن يتخذ قرار بصدد هذه الأنشطة التي تعمل على أنها مراكز أنشطة مستقلة، فمعاملة كل نشاط كمركز نشاط مستقل قد لا يعد اقتصادياً بالنسبة لكثير من الشركات وإنما يتم تجميع عدة أنشطة لها علاقة ببعضها في مركز واحد، وذلك لتخفيض تكاليف التسجيل والتفصيل المطلوبة فعلى سبيل المثال فإن هنالك العديد من الإجراءات التي تشتمل عليها عملية مناولة ونقل المواد الخام ولكنها عادة ما تكون مرتبطة ومتشابكة بحيث يصبح مركز نشاط واحد يسمى مناولة المواد وربما يمكن الحصول على دقة عالية في تحديد التكلفة بتقسيم الأنشطة إلى مستويات الأنشطة التالية:-

المستوى الأول: أنشطة على مستوى وحدة الإنتاج (Unit-Level Activities)

المستوى الثاني: أنشطة على مستوى دفعة الإنتاج (Batch-Level Activities)

المستوى الثالث: أنشطة على مستوى خطوط الإنتاج (Product-Level Activities)

المستوى الرابع: أنشطة على مستوى المنشأة (Facility-Level Activities)

ج- تتبع التكاليف لمراكز الأنشطة:

وهنا يمكن أن تخصص التكاليف المباشرة لمراكز الأنشطة في هذه المرحلة أو أنه يمكن أن تخصص باستخدام محركات التكاليف المحددة في المرحلة الأولى.

د- اختيار محركات التكلفة:

تشمل المرحلة الثانية من عملية تحديد التكاليف ذات المرحلتين على تعيين التكاليف من مراكز النشاط إلى المنتجات ويتم ذلك من خلال اختيار واستخدام محركات التكاليف المحددة بالمرحلة الثانية، وعند اختيار محركات التكاليف للاستخدام في المرحلة الثانية يجب مراعاة الآتي:⁽¹⁾

i- سهولة الحصول على البيانات المتعلقة بمحركات التكاليف.

تمثل سهولة الحصول على البيانات جوهر عملية التكلفة وفقاً لأسلوب التكاليف على أساس النشاط، حيث يصعب الحصول على البيانات التفصيلية المتعلقة ببعض محركات التكاليف وقد أصبح للمنشآت عالية التقنية وسائل متقدمة لجمع البيانات المتعلقة بمحركات التكلفة لأن الكمبيوتر الذي يحكم أنشطتها يوفر بشكل روتيني مدى واسعاً من المعلومات عن كل خطوات العملية الصناعية، وهذه الحقيقة تفسر سبب كون الشركات ذات التقنية المتقدمة كانت الرائدة في مجال استخدام أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط.

ii- قدرة محرك التكاليف على قياس استهلاك المنتج الفعلي للأنشطة.

2. الإفصاح عن مخرجات أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط:

تستهدف نظم المعلومات التكاليفية توفير أنماط متعددة من المعلومات الملائمة وتوصيلها لمتخذي القرارات لكي يعتمدوا عليها في اتخاذ القرارات الرشيدة، ونظراً لأن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط قد حقق تطبيقه على العديد من المنشآت الصناعية بالولايات المتحدة الأمريكية نجاحاً ملموساً في مجالات تحديد تكلفة المنتجات والكشف عن تكاليف الأنشطة المختلفة في ظل الأسلوب التقليدي، ثم تضمينها عند احتساب تكلفة المنتجات بشكل يحقق خاصية اكتمال معلومات التقارير القطاعية والاستخدامات الإدارية المختلفة كما هو الحال في توفير المعلومات الملائمة لتقويم الأداء والرقابة على التكلفة والقرارات الاستراتيجية بالإضافة إلى الموارد البشرية وقنوات التوزيع وربحية العملاء، لذا يمكن القول بإمكانية دور أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في توفير المعلومات الملائمة لتحقيق فعالية وكفاءة نظم المعلومات التكاليفية، بالإضافة إلى دوره في علاج سلبيات أسلوب التكاليف التقليدي.

يعتمد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في تحقيق فاعلية وكفاءة نظم المعلومات التكاليفية وعلى حقيقة جوهرها ويرتكز على النظرة إليه حيث ينظر إليه من زاويتين وهما:-

أ- ينظر إليه من زاوية العمليات (Process View) حيث يتضمن معلومات تفصيلية تكاليفية

⁽¹⁾ المرجع السابق، ص 221.

وغير تكاليفية (الوقت/ الجودة) عن كل نشاط من الأنشطة أو عملية من العمليات، فمساببات التكلفة تحدد الجهد المطلوب لأداء كل نشاط كما تساعد معايير الأداء في توصيف الأعمال والنتائج المحققة في كل نشاط.

ب- وينظر إليه من زاوية التكلفة (Cost View) وينطوي على معلومات عن تكلفة الموارد والأنشطة والمنتجات والعملاء وهذه المعلومات لها أهمية قصوى في مجال التطوير وكذلك التسعير ووضع الخطط الاستراتيجية والتكتيكية، كما في حالة تقييم ربحية المنتجات، وتحديد أولويات التطوير ووضع الأهداف التكاليفية، إذ يمكن لأسلوب التكاليف على أساس النشاط أن يساعد في خفض وترشيد الموارد المستنفذة من خلال:

i- خفض عدد مرات تنفيذ الأنشطة وذلك من خلال تحسين مستوى الأداء عند تنفيذ عمليات البيع والتسويق وكذلك من خلال التطوير المستمر.

ii- رفع الكفاءة في أداء الأنشطة وذلك باستخدام المناهج والأساليب الحديثة في تنفيذ العديد من الأنشطة بأقل موارد ممكنة مثل إدارة الجودة الشاملة، ونظم الإنتاج الحديثة.

يعزز تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط، العديد من التقارير التي تتضمن الإفصاح عن العديد من البيانات والمعلومات التي تعد في جوهرها خلاصة مخرجات الأسلوب والتي يمكن الاعتماد عليها من قبل مستخدميها لاتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة، وهناك مجموعة من التقارير يمكن التعويل عليها من قبل متخذي القرارات بالمستويات الإدارية المختلفة بالمنشأة في تحقيق هدف الرقابة وتقييم الأداء وتشتمل هذه التقارير على الآتي:-

أ- تقارير تحليل التكاليف الأولية.

ب- تقرير تحليل التكاليف الصناعية الإضافية.

ج- تقرير تحليل التكاليف الصناعية الإجمالية.

د- تقرير تكاليف رقابة الجودة.

هـ- تقرير تكاليف الضياع.

و- تقرير الأداء التشغيلي المقارن للمنتج.

يلاحظ الباحث أن التقارير الثلاثة الأولى تعرض النتائج التي يفرزها أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط، أما التقارير الثلاثة الأخرى فهي تعتمد في بنائها على فكرة الأنشطة وهي التي تمثل جوهر أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط.

3. إعداد الموازنات التخطيطية وفقاً لأسلوب التكاليف وفقاً للنشاط:

يتم إعداد الموازنات التخطيطية وفقاً لأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة على أساس تحديد الطاقة المطلوبة من كل نشاط أن ينفذها ثم تخصص الموارد الضرورية عند ذلك المستوى من الطاقة في الفترات القادمة وتمكن عملية إعداد الموازنات التقديرية وفقاً لأسلوب التكاليف على

أساس النشاط من الرقابة بشكل أكثر فاعلية على عناصر التكاليف، إذ أنها تمكن الإدارة من تحويل القسم الأعظم من التكاليف الثابتة إلى تكاليف متغيرة لأن التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة هو أمر يتعلق بالقرار الإداري وماهية قدرة القرار الإداري على التمييز بين الحاجة إلى الموارد وتوفير هذه الموارد، ويستطيع المدير إتخاذ القرارات المتعلقة بتباين الموارد أثناء عمليات إعداد الموازنة وفقاً للنشاط، وبالتالي يمكن اعتبار كل التكاليف التي سوف تخص نشاطاً معيناً بمثابة تكاليف متغيرة عند إعداد الموازنة.

إن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يمكن الإدارة من إتخاذ القرارات المتعلقة بحجم الإنفاق على الموارد التي تُعد وفق الأسلوب التقليدي ضمن التكاليف الثابتة مثل المعدات والتجهيزات والعاملين وتكاليف تشغيل نظم المعلومات.

4. مراحل رئيسية لإعداد الموازنات التخطيطية:

هنالك ثلاثة مراحل لإعداد الموازنات التخطيطية وهي كالآتي:⁽¹⁾

أ- تقدير كميات الإنتاج في الفترة المالية.

إن عملية إعداد الموازنة وفقاً لأسلوب التكلفة على أساس النشاط تحتاج إلى تقدير كميات المبيعات والإنتاج، وتحديد المزيج الإنتاجي وتشكيلة العملاء المستهدفين، وبالتالي فإن التقديرات لا تتضمن فقط المنتجات التي سوف تباع وإنما عدد ونوعية العملاء الذين سوف يشترون هذه المنتجات، إن إعداد الموازنات وفقاً لهذه الطريقة يتطلب معلومات أكثر تفصيلاً من الموازنة التقليدية لأنه يجب توفر معلومات حول الإجراءات الواجب استخدامها من أجل إنجاز خطة المبيعات والإنتاج مثل عدد مرات التصنيع لكل منتج وطرق الشحن وتكرار أوامر الشراء للمواد الأولية وعدد طلبات العملاء المتوقعة، فمثل هذه المعلومات تُعد بمثابة الأساس في تحديد الأنشطة التي تحتاجها المنشأة والطاقة التشغيلية لكل نشاط.

ب- التنبؤ بالأنشطة التي تحتاج إليها المنشأة والطاقة التشغيلية لكل نشاط.

يتطلب إعداد الموازنات التخطيطية وفقاً لأسلوب التكلفة على أساس النشاط وضع قائمة بالأنشطة الضرورية لإنتاج وبيع المنتجات مثل نشاط إصدار الفواتير ونشاط الاستخدام ونشاط معالجة المواد ونشاط الصيانة ونشاط فحص المنتجات ونشاط تطوير وتصميم المنتجات الجديدة وجميع الأنشطة الأخرى، وبعد عملية تحديد الأنشطة يتم تحديد المستوى التشغيلي لكل نشاط من الأنشطة بناءً على معطيات خطة الإنتاج والمبيعات وبقية المعلومات الأخرى الواردة في الفترة السابقة.

يلاحظ الباحث على هذه الطريقة في إعداد الموازنات شموليتها لكافة الأنشطة بينما تقوم الموازنات التقديرية العادية على تقرير المواد والعمل البشري وعمل الآلات فقط.

⁽¹⁾ محمود علي السياغي، تطوير قدرات المؤسسات غير الحكومية والمجموعات الأخرى والمجموعات الشابة وآخرين في اليمن، مركز تطوير الشباب اقتصادياً، الدورات التدريبية لإعداد الموازنات التخطيطية، (2007/11/13م)، ص 9.

ج- تحديد الموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة.

بعد وضع التقديرات السابقة يتم تحويل الحاجة إلى الموارد إلى تقدير إجمالي للموارد التي يجب توفيرها بحسب الإمكانيات المالية والفنية المتاحة للمنشأة ورغبة المنشأة في تخصيص الموارد المتاحة لديها بالشكل الأمثل الذي يساهم في تحقيق هدف المنشأة الاستراتيجي حيث يتم تخصيص الموارد المتاحة من قبل الإدارة القائمة على هذه الأنشطة حسب حاجة كل نشاط إلى هذه الموارد حسب تقديرات وسياسة إدارة المنشأة حيث يراعى في عملية التوزيع مدى مرونة عرض الموارد تجاه الطلب عليها.

ثانياً: الرقابة على عناصر تكلفة المستلزمات السلعية:

يطلق اصطلاح المستلزمات السلعية على ما يلي:⁽¹⁾

1. مواد الإنتاج:

مواد الإنتاج تشمل كافة أنواع المواد التي تكون جزءاً رئيسياً من المنتج النهائي، وتنقسم هذه المواد إلى:-

أ- مواد خام وهي المواد التي لم تجر عليها أي عملية تصنيع.

ب- مواد نصف مصنعة وهي التي أجريت عليها بعض العمليات الصناعية.

ج- مواد جاهزة ومصنعة وهي التي تشتري جاهزة من منشآت أخرى بهدف استخدامها في تركيب المنتج النهائي.

2. مواد التشغيل:

مواد التشغيل هي عبارة عن الأنواع التي تستلزمها العملية الصناعية، ولكنها لا تدخل في تكوين أو تركيب المنتجات النهائية.

3. مواد التعبئة والتغليف:

مواد التعبئة والتغليف هي عبارة عن أنواع مواد اللف والحزم التي تلزم لتعبئة وتغليف المنتج النهائي ليصبح قابلاً للبيع في شكله التجاري.

4. الأدوات المكتبية:

الأدوات المكتبية هي عبارة عن جميع أنواع الأدوات المكتبية والمطبوعات وغيرها من التي تستهلك بصفة أساسية في تنفيذ الأعمال الإدارية والمكتبية.

ثالثاً: أهداف الرقابة على عناصر تكلفة المستلزمات السلعية:

يمكن تلخيص أهداف الرقابة على عناصر تكلفة المستلزمات السلعية في النقاط التالية:⁽²⁾

1. العمل على توفير الاحتياجات المطلوبة من المواد والمنتجات في الوقت المناسب، وذلك لضمان

(1) شبكة المحاسبين العرب، المنتديات العامة للعلوم المالية والمحاسبية، محاسبة التكاليف، (المحاسبة والرقابة على عنصر المستلزمات السلعية، تاريخ الإثارة (03-Sep-2007)، متاح في: <http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=1894>

(2) د. السيد عبدالمقصود ديبان، أساسيات محاسبة التكاليف، (الإسكندرية: دار المعرفة الجامعية، 1999م)، ص 428-429.

- تحقيق وظيفتي الإنتاج والبيع بدرجة عالية من الكفاءة.
2. خفض الاستثمارات في المخزون من المواد والمنتجات والتجهيزات إلى أدنى حد ممكن في إطار تحقيق هدف الوفاء بالاحتياجات من المواد والمنتجات.
3. العمل على توفير الأماكن والوسائل اللازمة لتخزين المواد والمنتجات مع خفض تكلفة مناولتها داخل المشروع إلى أدنى حد ممكن وحمايتها من مخاطر التلف والضياع والسرقة أثناء الاستخدام.
4. حصر الراكد والتالف من المواد والمنتجات وإبعادها عن مناطق التخزين الرئيسية حتى لا يؤثر تواجدها على عملية المناولة.

رابعاً: متطلبات الرقابة على عناصر تكلفة المستلزمات السلعية:

تتمثل متطلبات الرقابة على عناصر تكلفة المستلزمات السلعية في الآتي:⁽¹⁾

1. الهيكل تنظيمي الملائم:
إن أنشطة الرقابة يتم أداؤها بواسطة الأشخاص، لذلك فإنه لا يمكن التعرف على المسؤول عن أي انحرافات لاتخاذ الإجراءات التصحيحية لها، إلا إذا كان هنالك هيكل تنظيمي ملائم، لذلك يجب تحديد الوظائف أو الأنشطة في المنشأة بوضوح مع تعيين مسؤولين عن أداء الوظائف المختلفة على الأشخاص الذين سوف يمنحون السلطات اللازمة لتنفيذ مهامهم، كما يجب تقسيم المنشأة إلى قطاعات حسب مجالات المسؤولية.
2. الكوادر الإدارية والعاملين:
أن يكون لدى المنشأة المديرين المؤهلين والعاملين الذين لديهم الخبرة اللازمة وحضور البرامج التدريبية الملائمة.
3. القيادة:
تعتبر القيادة الفعالة شيئاً ضرورياً لرقابة التكاليف، فالأساليب والتقارير وحدها لن تؤدي إلى رقابة التكاليف، فعملية تدعيم ومساندة القائد لأسلوب وإجراءات رقابة التكلفة سوف يكون تأثيرها واضحاً في فعالية أسلوب رقابة التكاليف.
4. الرقابة تتطلب وجود خطط:
يتطلب تحقيق الرقابة على التكاليف وجود خطط واضحة ومفهومة ومتكاملة، حتى تكون الرقابة فعالة، فالمديرون لا يمكنهم تحديد ما إذا كانت منشأتهم والوحدات المكونة لها قد حققت النتائج المرغوبة دون التعرف على ما كان متوقعاً من هذه المنشأة ووحداتها التنظيمية، كذلك يجب تخطيط أنشطة المنشأة وتحديد مقدار ما ترغب المنشأة في إنفاقه على أهدافها وأنشطتها المخططة.
5. تقارير الرقابة على التكاليف:

⁽¹⁾ د. عبدالحى مرعي، محاسبة التكاليف في مجال التخطيط والرقابة، ص ص 160-161.

عرض التكلفة الفعلية وانحرافها عن التكلفة المعيارية في شكل تقرير مع رفعه لمديري مراكز المسؤولية والمسؤولين عن هذه الانحرافات، وبدون هذه التقارير لن يتم التعرف على درجة أنجاز الأداء.

6. السياسات والإجراءات:

وضع السياسات والإجراءات الملائمة لعملية تحمل التكلفة والسلطات المرفقة لذلك.

7. ميكانيكية الدافع أو الحس الذاتي:

8. ميكانيكية رقابة التكلفة ذات دافع ذاتي هي أن تصمم بحيث تؤخذ الخطوات التالية كمسألة روتينية، فعلى سبيل المثال: إذا قُيِّمت تقارير التكاليف لمديري مراكز المسؤولية يجب أن يوضح للمديرين مسببات الانحرافات والخطوات التي تم اتخاذها لتصحيح هذه الانحرافات ومنع حدوثها مستقبلاً.

9. قياس الكفاءة والفاعلية:

كل مركز مسؤولية يعتبر مسؤولاً عن تحقيق نتيجة معينة مثل الإنتاج أو المبيعات أو تقديم خدمات إصلاح معينة وتمكين مراكز المسؤولية من هذه النتائج.

10. الاعتبارات الإنسانية في رقابة التكلفة:

إن رقابة التكلفة هي جانب إنساني بمعنى أن المسؤولية عن رقابة التكلفة تركز على الأشخاص، كما أنه لا بد من ربط انحرافات التكاليف الفعلية عن التكاليف المحددة مقدماً (المعيارية) بالأشخاص المسؤولين عن رقابتها، فالمعايير الخاصة بالمواد المباشرة وساعات تشغيل الآلات يتم تحقيقها بواسطة الأشخاص وليس بواسطة الآلات.

11. الأعمال التصحيحية والوقائية:

يجب تقصي أسباب الانحرافات ثم إتخاذ الإجراءات التصحيحية أو الوقائية الملائمة.

12. ضرورة توافر قدر مناسب من التنسيق بين الموازنات التخطيطية للمبيعات والإنتاج وإصدار أوامر الشراء ومهنة الشراء والاستلام والفحص والتخزين والمناولة وسداد قيمة المشتريات.

خامساً: متطلبات الرقابة على عملية شراء واستخدام وصرف المستلزمات السلعية:

إن الرقابة على عمليات الشراء واستخدام وصرف المستلزمات السلعية تتطلب إتمام

الإجراءات التالية:⁽¹⁾

1. شراء المستلزمات السلعية المطلوبة من جهات الاختصاص بعد التأكد من حاجة المنشأة لها ومن عدم توافرها في مخازن المنشأة بالقدر الكافي.

2. استلام وفحص المستلزمات السلعية الواردة للمنشأة بعد التأكد من مطابقة مواصفاتها وكمياتها وأسعارها حسب ما تم التعاقد عليه مع الأطراف الأخرى التي يشتري منها تلك المستلزمات

⁽¹⁾ د. منير محمود سالم، محاسبة التكاليف، (القاهرة: دار النهضة العربية، 1988م)، ص ص 246-247.

السلعية.

3. سداد قيمة المستلزمات السلعية الواردة بموجب الفواتير المعتمدة بعد التأكد من مطابقتها للشروط الواردة في الاتفاق مع الأطراف التي يتم الشراء منها.

4. التأكد قبل سداد قيمة فواتير شراء المستلزمات السلعية الواردة أن تلك المستلزمات قد تم إيداعها بمخازن المنشأة.

5. التأكد من عدم صرف أي كمية من المستلزمات السلعية من المخازن إلى الإدارات الأخرى إلا بناءً على أذونات صرف معتمدة من الأشخاص المسؤولين عن ذلك، كما ينبغي التأكد من صحة تسجيل كمية وقيمة المستلزمات السلعية المنصرفة على أوجه الاستخدامات المختلفة داخل المنشأة.

سادساً: الرقابة على مخزون المستلزمات السلعية:

ينبغي أن يتوفر في المنشآت نظام للرقابة على المخزون السلعي يمكنها من توافر هذه المستلزمات في وقت الحاجة إليها وفي نفس الوقت يضمن لها عدم تراكم المخزون بدرجة تؤدي إلى تجاوز الحد الأقصى لرأس المال العامل المستخدم في تمويل المخزون السلعي خلال فترة زمنية معينة حيث أنه إن زاد حجم رأس المال المستثمر في تمويل المخزون السلعي عن المحدد معيارياً، فإن ذلك يؤدي إلى تجميد أموال المنشأة مما يؤدي إلى زيادة التكاليف ونقصان الأرباح.

إن الرقابة على مخزون المستلزمات وتخطيط الاحتياجات من المستلزمات السلعية يتأثر

بمجموعة من العوامل والمتغيرات ومن أهمها:⁽¹⁾

1. حجم الاحتياجات من المواد الأولية وتوقيت الحاجة إليها:

تحتاج المنشأة إلى المواد الخام من أجل تحقيق قدر معين من الإنتاج، كذلك فإن الحاجة إلى تحقيق الإنتاج من أجل تحقيق قدر معين من المبيعات وتحقيق الإيرادات تفوق التكاليف ومن ثم تحقيق الربح، بناءً على ذلك فإن تقدير وتوقيت احتياجات المنشأة من المواد الأولية يرتبط بتقدير وتوقيت الإنتاج في المنشأة.

كذلك فإن تقدير وتوقيت الإنتاج يعتبر أيضاً دالة لتقدير وتوقيت المبيعات لأغراض التوصل إلى التقديرات والتوقيات الخاصة بالمواد الأولية التي يحتاجها والتوقيات الخاصة بكل من المبيعات ثم الإنتاج حتى تصل في النهاية إلى تقديرات وتوقيات المواد، وتعتبر الموازنات التخطيطية لكل من المبيعات والإنتاج هي وسيلة المنشأة للتوصل إلى تلك التقديرات والتوقيات.

2. أسلوب استخدام المواد الأولية في العملية الإنتاجية:

يرتبط أسلوب استخدام المواد الأولية في الإنتاج بمدى ثبات أو موسمية الإنتاج والمبيعات، فإذا كنا بصدد صناعة ذات طابع موسمي فإنه يترتب على ذلك ارتفاع معدلات الاستخدام من المادة الخام المعينة في بعض فترات السنة وانخفاض هذه المعدلات في فترات أخرى، كذلك إذا كان الطلب

⁽¹⁾ د. السيد عبدالمقصود ديبان، مرجع سابق، ص ص 431- 433.

على المنتج ذو طابع موسمي فإنه قد يترتب على ذلك ارتفاع معدلات الاستخدام من المواد في الفترات السابقة لموسم البيع مقابل انخفاض هذه المعدلات في الفترات اللاحقة لتلك المواسم. أما في الصناعات التي لا تتأثر بالظروف الموسمية بدرجة كبيرة أو التي تستقر أحوال الإنتاج والبيع فيها بدرجة مقبولة على مدار الفترة فإن معدلات استخدام المواد فيها تميل إلى الثبات النسبي على مدار فترة التخطيط وأياً كانت درجة ثبات أو تغلب معدلات الاستخدام من المواد الخام فإن ذلك له تأثير كبير على متوسط حجم المخزون من تلك المواد على مدار فترة التخطيط، سواء في حالة ثبات معدل الاستخدام أو تقلبه فإنه من الضروري ربط إصدار أوامر توريد المواد الخام والكميات المطلوب توريدها بهذا المعدل حتى تتمكن المنشأة من تلبية احتياجات الإنتاج دون أي عطل أو توقف.

إن النسبة المئوية لمتوسط المخزون عن فترة معينة تشير إلى كمية المادة الخام التي يمكن تخصيص مكان لتخزينها فضلاً عن تدبير أموال لتجميدها في تلك الكمية المخزونة، وهذا يؤدي إلى تحميل المنشأة بقدر من التكاليف التي تعتبر جزءاً من التكاليف المرتبطة بالاحتياجات من المواد الأولية.

3. التكاليف المرتبطة بالحصول على المواد الأولية وحيازتها:

يمكن تقسيم التكاليف المرتبطة بالحصول على المواد الأولية ومستويات المخزون منها إلى مجموعتين وهما:⁽¹⁾

أ- مجموعة من التكاليف المرتبطة بالحصول على المواد وتخزينها والتي يطلق عليها اصطلاحاً "تكلفة الاحتفاظ بالمخزون".

ب- مجموعه من التكاليف المرتبطة بعدم الحصول على المواد الأولية والتي يطلق عليها اصطلاحاً "تكلفة عدم وجود المخزون"، ويوجد العديد من مكونات تكلفة الاحتفاظ منها تكلفة الأموال المجمدة في المخزون وتكلفة التخزين والتأمين والتلف، وبصفة عامة فإن تكلفة الاحتفاظ بالمخزون تتغير تبعاً للتغيرات في مستوى المخزون.

فيما يتعلق بتكلفة النفاذ فإنه من الصعب تحديدها بدقة كافية، فهي تعتمد على نوعية الطلب على المواد الأولية أو المنتجات الواجب إنتاجها عن طريق الاحتفاظ بالمخزون، فإذا كان المخزون مخصصاً للوفاء بالاحتياجات من المواد الأولية للمراحل الإنتاجية فإن تكلفة النفاذ يمكن أن تتمثل في تكلفة توقف المراحل الإنتاجية وإعادة تشغيلها مرة أخرى، ومن ناحية أخرى فإذا كان المخزون مخصصاً لمقابلة المبيعات فإن تكلفة النفاذ يمكن أن تتمثل في الآتي:-

i- مقدار الأرباح المفقودة نتيجة لفقدان المبيعات.

(1) المرجع السابق، ص 438.

ii- التكاليف الفعلية لاسترداد الطلب بصفة عاجلة وسواء فقدت المبيعات أو تم تحقيقها عن طريق التوريد العاجل فإنه يترتب على ذلك فقدان بعض الشهرة التي يصعب قياسها بصورة كمية في مثل هذه الحالة، وإذا لم تتواجد أي تكاليف أخرى ترتبط بالحصول على المواد الأولية أو المنتجات وحيازتها إلى جانب العناصر السابقة فإنه يمكننا خفض هذه التكاليف عن طريق الحصول على المواد أو المنتجات في كميات صغيرة ومتكررة على أساس أن ذلك سيؤدي إلى خفض مستوى المخزون ومن ثم خفض تكاليف تخزينه، ولكن هذا القرار ليس بهذا القدر من البساطة.

4. طول الفترة الزمنية التي تمضي بين لحظة طلب توريد المواد الأولية ولحظة استلامها: توجد أيضاً مجموعة أخرى من التكاليف نطلق عليها اصطلاحاً "تكلفة الطلب" والتي تميل إلى الارتفاع كلما تكرر الطلب، وهذه التكاليف قد تكون تكلفة طلب أو تكلفة إعادة التشغيل لإنتاج كميات إضافية، وتتمثل تكلفة الطلب في تكاليف إحلال طلبية جديدة عند شراء المواد أو المنتجات من خارج المنشأة في العناصر التالية:-

- أ- تكاليف الزمن الذي تنفقه إدارة المنشأة في إعداد أوامر التوريد.
 - ب- التكاليف المكتبية لإعداد أوامر التوريد.
 - ج- التكاليف المكتبية لإعداد الفواتير والسداد.
 - د- الجزء الثابت من تكاليف شحن الطلبية إن وجد.
 - هـ- تكاليف الاستخدام والتخزين.
 - و- تكاليف أي عمليات آلية لازمة لإعداد أوامر التوريد وتسجيل المخزون أولاً بأول.
- من ناحية أخرى إذا كان المخزون يتم إحلاله داخلياً بالإنتاج فإن دورة الإنتاج الجديدة لها تكلفة تتمثل في تكلفة بدء الإنتاج وتشتمل على الآتي:-

- أ- تكلفة الزمن المطلوب من الإدارة لجدولة أوامر الإنتاج.
 - ب- تكلفة تعديل الآلات وخطوط التجميع لأوامر الإنتاج الجديد.
 - ج- التكاليف المكتبية والآلية المرتبطة بالعملية الإنتاجية.
- إن الرقابة على مخزون المستلزمات السلعية تتطلب تحديد الآتي:⁽¹⁾

1. تحديد نقطة إعادة طلب المخزون السلعي:

يقصد بنقطة إعادة الطلب تحديد الكمية من المخزون السلعي التي يتم عندها طلب كميات جديدة وتزيد نقطة إعادة الطلب عن حد الأمان أو الحد الأدنى للمخزون بدرجة كافية لمواجهة الكميات المتوقع استخدامها من المخزون السلعي خلال فترة التوريد ويقصد بفترة التوريد الفترة الزمنية اللازمة لشراء المستلزمات السلعية من وقت تحرير طلب الشراء إلى أن يتم إيداع المستلزمات

(1) د. منير محمود سالم، مرجع سابق، ص ص 261-262.

الواردة بالمخازن.

2. تحديد الحجم الاقتصادي للطلبية:

يشير الحجم الاقتصادي للطلبية إلى الكمية الواجب شرائها كل مرة من مرات التوريد والتي تحقق التوازن بين تكاليف التوريد وتكاليف التخزين من ناحية وتقلل التكاليف للمخزون السلعي إلى أقل حد ممكن علماً بأن التكاليف الكمية للمخزون تتكون من تكاليف الشراء وتكاليف التخزين. يرى الباحث أن تحديد نقطة إعادة الطلب يتوقف على معرفة كمية الحد الأدنى أو حد الأمان من المخزون السلعي، وكذلك على معرفة الكميات المطلوبة والمتوقع استخدامها خلال فترة التوريد، وتعتمد الكميات الأخيرة على معدلات السحب اليومية أو الأسبوعية أو الشهرية وعدد الأيام أو الأسابيع أو الشهور اللازمة لوصول المستلزمات السلعية لمخازن المنشأة.

سابعاً: الرقابة على جرد المستلزمات السلعية:

إن جرد المستلزمات السلعية يقتضي أن يكون ذلك الجرد دفترياً وفعلياً، وفيما يختص بالجرد الدفترى فإنه يعتبر بمثابة رقابة دفترية أو حسابية على مخزون المستلزمات السلعية، يترتب عليها اكتشاف الأخطاء التي يقع فيها المسؤولين عند إثباتهم لحركة هذه المستلزمات السلعية نظراً لأن الجرد الدفترى وحده لا يحقق رقابة فعالة على مخزون المستلزمات السلعية، فقد تكون الكميات الظاهرة بالدفتر كأرصدة لمختلف أنواع المستلزمات السلعية صحيحة، لذلك يتم الجمع بين الجرد الدفترى والجرد الفعلي.

يتم الجرد الفعلي لمخزون المستلزمات السلعية إما باستخدام طريقة الجرد الفعلي في نهاية الفترة أو أن يتم ذلك باستخدام طريقة الجرد الدوري المستمر ويفضل دائماً استخدام الطريقة الأخيرة والتي تتطلب إتباع الخطوات الآتية:-

1. تحديد الأرصدة الدفترية لكل صنف من أصناف المخزون السلعي بعد كل عملية.

2. مطابقة الأرصدة الكمية المبينة في الدفاتر مع الأرصدة الموجودة فعلاً في المخازن.

ثامناً: الرقابة على عوادم ومخلفات تشغيل المستلزمات السلعية:

تنتج عن العمليات الصناعية أو الإنتاجية التي تتم في المنشآت الصناعية بعض العوادم والأجزاء من المواد التي يتم استخدامها في إنجاز تلك العمليات، وتنتج هذه البقايا أو المخلفات من عدة أسباب منها: وجود بعض الأجزاء التالفة في المستلزمات السلعية أو عدم مطابقتها للمواصفات مما يستدعي إيجاد نظام رقابي فعال على تلك العوادم والمخلفات.

يتطلب تحقيق الرقابة على العوادم والمخلفات الناتجة من تشغيل المستلزمات السلعية إتباع الخطوات التالية:⁽¹⁾

1. تحديد أسس للتفرقة بين عوادم ومخلفات التشغيل العادية والمسموح بها، وبين عوادم ومخلفات

⁽¹⁾ المرجع السابق، ص ص 267 - 268.

التشغيل غير العادية وغير المسموح بها.

2. تحديد المعدلات المسموح بها لعوادم ومخلفات تشغيل المستلزمات السلعية المستخدمة في العمليات الصناعية المختلفة في المنشأة.

3. إعداد تقارير دورية يومية أو أسبوعية أو شهرية حسب العملية الإنتاجية بين نسب العوادم والمخلفات الناتجة عن التشغيل الفعلي للمستلزمات السلعية مقارنة بتلك المسموح بها.

4. تحليل وتحديد أسباب زيادة كمية عوادم ومخلفات التشغيل الفعلية عن المعدلات العادية والمسموح بها وتحديد الجهات المسؤولة عن ذلك.

5. إتخاذ الإجراءات اللازمة لتخفيض نسبة المخلفات والعوادم إلى المعدلات العادية المسموح بها.

تاسعاً: الرقابة على المصروفات الصناعية غير المباشرة:

إن تكلفة الإنتاج لا تقتصر على المواد المباشرة والأجور المباشرة وإنما تمتد لتشمل المصروفات الصناعية غير المباشرة، وتختلف المصروفات الصناعية غير المباشرة في طبيعتها عن المواد والأجور المباشرة وذلك لعدم وجود علاقة مباشرة بين هذه المصروفات وبين وحدة المنتج، يؤدي ذلك إلى اختلاف أسلوب الرقابة على المصروفات الصناعية غير المباشرة عن ذلك المتبع بالنسبة للمواد والأجور المباشرة.

تتضمن المصروفات الصناعية غير المباشرة جميع عناصر التكلفة الصناعية التي لا يمكن تصنيفها كمادة مباشرة أو أجور مباشرة مثال ذلك مرتبات المشرفين والإهلاك والتأمين والإيجار وغيرها من عناصر التكلفة الصناعية، وتتميز هذه العناصر باختلاف طبيعة كل منها عن الأخريات بالإضافة إلى اختلاف العلاقة بين حجم التكلفة وحجم الإنتاج باختلاف العنصر نفسه، وتقضي الرقابة السليمة على عناصر المصروفات الصناعية غير المباشرة ضرورة تناول كل عنصر من هذه العناصر على حده ومحاولة استخدام أسلوب للرقابة يتماشى مع طبيعة هذا العنصر، إلا أن هذا الأمر غير ممكن عملياً وذلك لتعدد العناصر بحيث يصعب تتبع كل منها على حده، بالإضافة إلى ذلك فإنه على الرغم من كبر حجم المصروفات الصناعية غير المباشرة كرقم إجمالي فإن قيمة كل عنصر تكون عادة ضئيلة في حد ذاتها ويترتب على ذلك عدم تناول كل من هذه العناصر على حدة وإنما يكتفي بتمييز العناصر كبيرة القيمة وإجمالي باقي العناصر يتم تناولها كوحدة واحدة.

تتميز المصروفات الصناعية غير المباشرة بعدم وجود علاقة بينها وبين وحدة المنتج ويؤدي ذلك إلى عدم إمكانية تحديد علاقة مثالية بين عناصر المصروفات الصناعية ووحدة المنتج وبالتالي يصعب تحديد معايير المصروفات الصناعية واستخدام هذه المعايير كأساس لفرض الرقابة عليها.

تختلف عناصر المصروفات الصناعية غير المباشرة فيما بينها من ناحية علاقتها بأحجام الإنتاج فنجد أن بعض هذه العناصر يتصف بصفة التغير مع حجم الإنتاج وذلك بنسبة ثابتة ويطلق على هذه العناصر مصروفات صناعية متغيرة، كما تتضمن المصروفات الصناعية عناصر لا تتأثر

تكلفتها الكلية بالتغير في حجم النشاط وهي ما يطلق عليه المصروفات الثابتة، ومن ناحية أخرى فإن هنالك بعض العناصر التي لا يمكن اعتبارها متغيرة أو ثابتة بصفة مطلقة وقد تكون هذه العناصر متغيرة بطبيعتها إلا أنها لا تتغير بنسبة ثابتة مع حجم النشاط وهي ما يطلق عليها بالمصروفات شبه المتغيرة، كما قد تكون هذه العناصر ثابتة في ظل مدى معين للنشاط وتتغير التكلفة بتغير المدى المعين، وهي ما يطلق عليها بالمصروفات شبه الثابتة، وفي كلتا الحالتين يفضل لأغراض قياس التكلفة ولأغراض التخطيط والرقابة أن يتم تحليل هذه العناصر شبه المتغيرة أو شبه الثابتة إلى شقيها المتغير والثابت، وبالتالي يتم تناول الشق المتغير كأحد عناصر التكلفة المتغيرة بينما يعتبر الشق الثابت كأحد عناصر التكلفة الثابتة.⁽¹⁾

عاشراً: الرقابة على المصروفات الصناعية المتغيرة:

تتضمن المصروفات الصناعية المتغيرة العديد من العناصر مثل الأجور غير المباشرة والمواد غير المباشرة ومصروفات الصيانة والطاقة الكهربائية، وتتميز هذه العناصر بكونها تتغير مع التغير في حجم النشاط بمعنى أن الزيادة في حجم النشاط يترتب عليها زيادة في التكلفة الإجمالية للعناصر المتغيرة، ويجب أن نميز في هذا الصدد بين تلك العناصر التي تتغير بنسبة ثابتة مع التغير في حجم النشاط، وتلك التي تتغير بنسبة غير ثابتة، وبالنسبة لتلك العناصر الأخيرة يتحدد ذلك الجزء المتغير باستخدام إحدى طرق التحليل التقريبية المستخدمة لتحليل العناصر شبه المتغيرة أو شبه الثابتة، ويجب أن تكون هنالك علاقة سببية بين مقياس النشاط المستخدم والمصروفات الصناعية المتغيرة لتمكين الرقابة عليها.⁽²⁾

يرى الباحث أن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يلعب دوراً فعالاً في مجال الرقابة على عناصر التكاليف حيث تمارس الرقابة على مستوي الأنشطة، ويبدأ دور أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط في الرقابة على عناصر التكاليف من عملية تصميم الأسلوب لتحديد التكلفة وفقاً للنشاط والتي تبدأ بتحليل العمليات بمعنى التحليل الشامل للأنشطة اللازمة لإنتاج منتج أو أداء خدمة مع تصنيفها إلى أنشطة تصنيف قيمة وأنشطة لا تصنيف قيمة بطبيعتها، إذ يمكن استبعاد الأنشطة التي لا تصنيف قيمة أو تقليلها إلى الحد الأدنى الممكن في هذه المرحلة، وبانتهاء مرحلة تحليل العمليات يتم إعداد خريطة تدفق الأنشطة التي تبين تفصيل كل خطوة في عملية التصنيع بدءاً من استلام الخام إلى فحص المنتج النهائي مع التوثيق وتسجيل الوقت الذي يستغرقه كل نشاط في خريطة تدفق الأنشطة حيث أن الوقت مؤشر جيد لقيمة الموارد التي يستهلكها المنتج ومن ثم تحديد مراكز الأنشطة مع تجنب معاملة كل نشاط كمركز نشاط مستقل، لأن ذلك قد لا يُعد اقتصادياً بالنسبة لكثير من المنشآت وإنما يتم عادةً تجميع عدة أنشطة لها علاقة ببعضها البعض في مركز واحد وذلك لتخفيض تكاليف التسجيل والتفصيل المطلوبة،

(1) د. السيد عبدالمقصود محمد ديبان، ود. إسماعيل إبراهيم جمعة، ود. زينب محمد محرم، مرجع سابق، ص 407-408.

(2) المرجع السابق، ص 409.

ويمكن الحصول على دقة عالية في تحديد التكلفة بتقسيم الأنشطة إلى أربعة مستويات كما هو موضح ومن ثم يأتي دور اختيار محركات التكلفة المناسبة لمرحلة التحميل على الأنشطة ومرحلة تحميل الأنشطة على المنتجات ومن ثم اختيار المسبب المناسب لأن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يتوقف نجاحه على اختيار المسبب الملائم.

يرى الباحث أن لأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط دوراً مهماً في الرقابة حيث يبدأ دوره الرقابي من بداية عملية تحليل الأنشطة وتصنيفها في مجموعات وفقاً لمسببات حدوثها ومن ثم تخصيص التكاليف للمنتج حيث تمثل كل الإجراءات التي تمارس في عملية التحليل ودراسة مسببات عناصر التكلفة، كما أن أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط يلعب دوراً رقابياً مهماً في التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات، لأن التكلفة الحقيقية تمثل حجر الأساس لعملية التخطيط وأن ما يقدمه هذا الأسلوب من خلال الموازنات التقديرية وفقاً للأنشطة، يعتبر دعماً كافياً لعملية الرقابة السليمة على المصروفات الصناعية غير المباشرة.

أيضاً يرى الباحث أن المصروفات الصناعية غير المباشرة تتميز بطبيعة خاصة فهي تشمل على مجموعة من العناصر التي تتفق في عدم وجود علاقة مباشرة بينها وبين وحدة المنتج، كما أن اختلاف العناصر المتغيرة للمصاريف الصناعية في طبيعتها عن العناصر الثابتة يجعل من الضرورة استخدام أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط للرقابة على كل منها.

المبحث الثالث

التكامل بين أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط ومحاسبة المسؤولية:

سيتناول هذا المبحث مفهوم محاسبة المسؤولية وتعريفها والمبادئ التي تركز عليها وأركانها كما يتناول أهداف محاسبة المسؤولية ومقوماتها والمبادئ التي يعتمد عليها تطبيق نظام مراكز المسؤولية، أيضاً يتناول متطلبات ومزايا وخطوات تطبيق محاسبة المسؤولية ثم علاقة التقارير الرقابية بمحاسبة المسؤولية وذلك على النحو التالي:-

أولاً: مفهوم محاسبة المسؤولية:

إن المقومات الأساسية لعملية الرقابة تتمثل في وجود نظام سليم لتحديد الأهداف المرغوب في تحقيقها، ووجود نظام سليم للتغذية العكسية، وتحديد واضح لمراكز المسؤولية، واتخاذ إجراءات تصحيحية سليمة، إذ يتطلب الأمر لضمان نجاح عملية الرقابة ضرورة تحديد خطوط السلطة والمسؤولية بصورة واضحة، وبعبارة أخرى يمكن القول أن نجاح تطبيق نظام الرقابة يتطلب تحديد مراكز المسؤولية.

نشأت محاسبة المسؤولية كنظام يهدف إلى الرقابة وتقويم أداء العاملين في المنشآت الصناعية والخدمية بمستوياتهم الإدارية المختلفة لمساءلتهم عن نتيجة أعمالهم مقارنة بالأداء المخطط، ويتطلب تطبيق هذا النظام تطوير الأساليب المحاسبية بهدف مراقبة الأداء والتعرف على مشاكل تنفيذ الخطط لدى مختلف المستويات الإدارية، لذا تعتبر دراسة محاسبة المسؤولية مقدمة ضرورية للتعرف على الجوانب المختلفة لعملية الرقابة.

تتناول محاسبة المسؤولية مبدأ التقرير عن أداء مراكز المسؤولية لذا يتطلب تطبيق أي نظام لمحاسبة المسؤولية ضرورة تقسيم المنشأة إلى مجموعة من الوحدات الإدارية والتي تحدد لكل منها سلطاتها ومسؤولياتها، ويطلق على هذه الوحدات الإدارية اسم مراكز المسؤولية ويحدد لكل مركز مسؤولية من مراكز المسؤولية هدف يتعين عليه تحقيقه، كما تحدد مقاييس لكفاءة الأداء تتفق مع طبيعة نشاط مركز المسؤولية، ويتم تقسيم مراكز المسؤولية إلى مراكز تكلفة، ومراكز ربحية، ومراكز استثمار وذلك تبعاً لحجم السلطة المخولة للمدير المعين في إتخاذ القرارات، وبالتالي مدى مسؤوليته فنجد أن نطاق مسؤولية مركز التكلفة ينحصر في تحقيق تكلفة معينة، وتعتبر مراكز الإنتاج في المنشآت الصناعية نماذجاً لمراكز التكلفة، وتمتد مسؤولية مراكز الربحية لتشمل القرارات المتعلقة بتحقيق الإيراد وبالتالي تؤثر على ربحية المنشأة، ويعتبر مركز المسؤولية مركزاً للاستثمار حينما يكون لمدير المركز سلطة إتخاذ القرارات التي تتعلق باقتناء أصول ثابتة لمركز المسؤولية وفي هذه الحالة يمكن أن تؤثر قرارات مركز المسؤولية على أرباح المنشأة في الحاضر والمستقبل، ويتجدد

نطاق المسؤولية لكل مركز من مراكز المسؤولية والعلاقة بينهما بالمستوى الذي تقع فيه هذه المراكز في الهيكل التنظيمي للمنشأة.⁽¹⁾

ثانياً: تعريف محاسبة المسؤولية:

هناك عدة تعريفات لمحاسبة المسؤولية ومن أهمها:

محاسبة المسؤولية هي نظام محاسبي لتوفير المعلومات والرقابة وبموجب هذا النظام يتم تقسيم المنشأة إلى وحدات جزئية لتصبح مراكز مسؤولية تكون نشاطاتها تحت مسؤولية أحد المدراء وبالتالي فإن محاسبة المسؤولية ترجع التكلفة للأفراد المسؤولين داخل المنشأة.⁽²⁾

يمكن تعريف محاسبة المسؤولية بأنها هي:-

هي نظام يهدف إلى جمع البيانات التي تعكس نشاط كل مسؤول خلال فترة معينة مقارنة بالمسؤوليات المحددة مقدماً ونشرها في التقارير وذلك لتقويم أداء الأشخاص.

تفترض محاسبة المسؤولية أن المدير يجب أن يكون مسؤولاً فقط عن العوامل التي تكون تحت سيطرته ولتحقيق هذا الهدف يتم تنظيم المنشأة على أساس مراكز مسؤولية فالتكاليف تصنف على أساس إما تحت السيطرة أو خارج السيطرة.⁽³⁾

تقوم محاسبة المسؤولية على افتراض رئيسي وهو أن الأفراد لابد وأن يخضعوا للمحاسبة عن أدائهم، وأيضاً عن أداء معاونيهم، ويهدف تطبيق ذلك المفهوم إلى التقرير عن نتائج التشغيل وفقاً لمراكز المسؤولية.⁽⁴⁾

يمكن أن يعرف الباحث محاسبة المسؤولية بأنها عبارة عن أسلوب رقابي محاسبي لخدمة الإدارة في تقويم أداء المسؤولين في المستويات الإدارية من حيث مدى التزامهم بالتكاليف والإيرادات وأهداف المنشأة من خلال التقارير الإدارية.

يرى الباحث أن الرقابة تقوم على أساس من مراكز المسؤولية والتي تتلاءم مع التنظيم الإداري للمنشأة المعنية والتي بدورها تعكس إتخاذ القرارات المختلفة بالمنشأة المعنية، كما تقوم على تصميم ملائم للنظام المحاسبي الذي يمكن من تجميع وقياس التكلفة أو الإنجاز لكل مركز من مراكز المسؤولية أو إتخاذ القرارات بما يسهل من أهداف الرقابة بحيث تتلاءم الخطط وما يشق منها من معايير الأداء وإنجاز للمسؤوليات مع الواقع الفعلي.

قد يتم التمييز بين مراكز المسؤولية على أساس النشاط أو المناطق أو مراكز إتخاذ القرارات وغيرها بما يتلاءم مع طبيعة النشاط والهيكل التنظيمي السائد في المنشأة المعنية.

(1) د. إسماعيل إبراهيم جمعة، ود. عمرو عباس العتر، ود. زينب محمد محرم، محاسبة التكاليف مدخل إداري، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2000م)، ص 469.

(2) Yengar, S. P. Cost Accounting Principle and Practice, (New Delhi: Sultan Chand and Sons, 2002), P:4

(3) The Institute Of Cost and Management Accountants, Op. cit, P:29.

(4) د. أحمد فرغلي محمد حسن، نظم رقابة التكاليف، (القاهرة: مكتبة الشباب، 1986م)، ص 38.

ثالثاً: المبادئ التي تركز عليها محاسبة المسؤولية:

هنالك مبادئ أساسية تركز عليها محاسبة المسؤولية ومن هذه المبادئ ما يلي:⁽¹⁾

1. وحدات الإشراف والمسؤولية (مراكز المسؤولية):
يتم ذلك بتقسيم المنشأة إلى وحدات إشراف ومسؤولية حتى يمكن تحديد المسؤول عن الإنفاق والإيراد في حدود منطقة نفوذه.
 2. تقويم الأداء في كل مركز من مراكز المسؤولية بعد تقسيم المنشأة إلى مراكز المسؤولية ويتم وضع الأنماط أو المعايير للأداء المستقبلي وذلك بالنسبة لكل عنصر من عناصر التكاليف والإيرادات في كل مركز من مراكز المسؤولية وبمقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط أولاً بأول وبمعرفة المشرف على مركز المسؤولية يمكن التعرف على الانحرافات عن الأداء المخطط مما يمكن من إتخاذ الإجراءات التصحيحية أولاً بأول، ويتم وضع معدلات الأداء بصورة تكاليف معيارية، وبهذا يمكن تحقيق الرقابة المانعة قبل الأداء والرقابة على الأداء، وتتم عملية تقويم الأداء على ثلاث خطوات وهي:-
أ- إجراء مقارنات بين الخطط والأهداف الموضوعية وبين نتائج الممارسة الفعلية للنشاط كما تعكسها البيانات المجمعة بعد تحليلها 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 ركناً أساسياً لعملية التقويم لأنه يؤدي إلى تتبع العلاقات السببية لهذه الانحرافات إلى 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 لا يمكن 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 مسؤولاً فقط عن التكاليف التي يمكن التحكم بها فعلاً، ومع ذلك تشتمل تقارير المراكز على التكاليف التي لا يمكن 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 التركيز على تلك الانحرافات التي ترى أنها ذات أهمية خاصة من ناحية القيمة أو التأثير على الأنشطة المختلفة للمنشأة، وتعتبر أهمية الانحراف هي الأساس في إتخاذ القرار

⁽¹⁾ عثمان عتر، منتديات المحاسبين، ملتقى المحاسبين الأردنيين والعرب، محاسبة المسؤولية، (المبادئ التي تركز عليها محاسبة المسؤولية) تاريخ الإثابة (12-April-2010)، متاح في: <http://www.aazs.net/t4663-topic>

وتقصي أسبابه ومحاولة تصحيحه ويعتبر هذا المبدأ تطبيقاً لمبدأ التكلفة والمنفعة حيث تقوم الإدارة بتقصي أسباب الانحراف إذا كان مهماً أو جوهرياً.

رابعاً: أركان محاسبة المسؤولية:

تقوم محاسبة المسؤولية على أربعة أركان رئيسية وهي: (1)

1. وجود معيار علمي لتقويم 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 وتتضمن كمية وقيمة الانحرافات بين التكلفة المعيارية والفعالية.

خامساً: أهداف محاسبة المسؤولية:

هنالك أهداف رئيسية لنظام محاسبة المسؤولية والتي يسعى إلى تحقيقها ومن هذه الأهداف ما يلي: (2)

1. تمثل محاسبة المسؤولية مدخلاً لتطوير المحاسبة الإدارية وتقاريرها الرقابية دون تغيير في نظرية المحاسبة الإدارية ومبادئها، فتطبيق هذا النظام يتطلب فقط إعادة صياغة النظام المحاسبي ونظام التقارير من أجل الربط المباشر بالهيكل الإداري للمنشأة الاقتصادية.
2. يهدف الربط المباشر بين النظام المحاسبي والهيكل الإداري إلى تبويب وتجميع وتحليل عناصر التكاليف والإيرادات لكل مركز مسؤولية للرقابة على التنفيذ بالمقارنة بين المخطط والمنفذ بهدف تحديد حجم الانحرافات وتشخيص أسبابها والتقرير عنها تمهيداً لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لاستبعاد مثل هذه الانحرافات.
3. تعتمد 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 تقسيم التكاليف والإيرادات إلى بنود قابلة للتحكم والرقابة وغير قابلة للتحكم والرقابة، فالقابلية للتحكم والرقابة تسمح بتتبع المسؤولية وتتبع البنود نفسها.
4. تعتمد محاسبة المسؤولية إدارياً على التنظيم اللامركزي، ومحاسبياً على المبادئ المحاسبية المقبولة في كل من نظام المحاسبة المالية ونظام محاسبة التكاليف المعيارية والفعالية إضافة إلى نظام تقارير لتقويم الأداء مع ربط هذه الأساليب بالمستويات الإدارية.
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.

(1) عثمان عتر، منتديات المحاسبين، ملتقى المحاسبين الأردنيين والعرب، محاسبة المسؤولية، (أركان محاسبة المسؤولية)، تاريخ الإثابة (12-April-2010)، متاح في: <http://www.aazs.net/t4663-topic>

(2) د. سمير أبو الفتوح صالح، المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، الكتب العصرية، (الإسكندرية: دن، 2000م)، ص 452-452.

6. تساعد على تقويم الأداء الخاص بكل مستوى من المستويات الإدارية في الهيكل التنظيمي بصورة مستقلة وتقويم أداء المنشأة ككل، فمحاسبة المسؤولية هي نظام 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، وتعد الموازنات التخطيطية لمركز المسؤولية هدفاً يسعى المركز لتحقيقه فتقارن النتائج التي تم التوصل إليها بالأهداف التي سبق تحديدها.
8. يؤدي تطبيق محاسبة المسؤولية إلى تطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء فأى مركز مسؤولية لا يمارس ولا يراقب من العمليات إلا ما يؤهله موقعه التنظيمي لذلك.

سادساً: مقومات نظام محاسبة المسؤولية:

رغم أن إعداد تقارير الأداء على أساس مراكز المسؤولية يعتبر أهم وظيفة تقوم محاسبة التكاليف بأدائها، فإن ذلك لا يضمن بالضرورة قيام نظام رقابي فعال في المنشأة التي تطبق النظام فيقوم نظام محاسبة المسؤولية على أساس إمداد البيانات ليس كل شيء بالنسبة للرقابة الفعالة، حيث تتطلب بالإضافة إلى ذلك وعياً رقابياً عاماً على كل المستويات الإدارية عن الأداء الجيد كما تتطلب الرقابة الفعالة أيضاً توافر الثقة في النظام والنتائج التي تظهر على أساس أنها موضوعية وغير متحيزة.⁽¹⁾

يترتب على الأنشطة الرقابية إتخاذ قرارات تتعلق بتقسيم الأداء وقياس كفاءته وهذا قد يوحي بأن محاسبة المسؤولية تقوم على أساس البيانات التاريخية لأن الأداء الذي يتم تقييم مقياس كفاءته عادة ما يكون قد تم في الماضي غير أن هذا يتناقض مع أهداف الرقابة التي تهدف إلى منع الأخطاء في المستقبل وتحقيق التفاعل مع ما قد يطرأ من متغيرات في الظروف المتوقعة وبذلك تكون المهمة الأساسية لتقارير الأداء ليس مجرد اكتشاف أخطاء الماضي بل دفع الإدارة إلى منع مثل هذه الأخطاء في المستقبل، وتتوافق مقدرة تقارير الأداء في تحقيق ذلك الهدف في أفضل صورة ممكنة على عاملين، العامل الأول هو توقيت تقارير الأداء أي طول الفترة الزمنية التي يتم إعداد التقارير عنها، والثاني هو مقدار ما يتضمنه تقرير الأداء من معلومات عن المستقبل فكلما قصرت الفترة الزمنية التي يتم إعداد تقرير الأداء على أساسها كلما زادت فاعلية الأنشطة الرقابية في مقدرتها على تخفيض تكلفة الأخطاء إلى أقل ما يمكن وليس معنى ذلك بالطبع زيادة عدد التقارير إلى أقصى حد ممكن لأن ذلك يؤدي إلى ارتباك العمل وزيادة تكلفة إعداد التقارير، ولكن يجب تحديد الفترة الزمنية التي يتم إعداد تقارير الأداء عنها طبقاً لظروف العمل في كل حالة بحيث تمكن من تحقيق الرقابة في أفضل صورها وبأقل تكلفة ممكنة وبذلك فقد يتم إعداد تقارير الأداء يومياً في بعض الأنشطة الأخرى طبقاً لمقتضيات

(1) د. أسامة الحارس، المحاسبة الإدارية، (عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع، 2004م)، ص 425.

كل حالة بالإضافة إلى ذلك فإن تقارير الأداء يجب أن تظهر المتغيرات المستقبلية المهمة التي ينتظر أن تؤثر في أنشطة أو إنجاز مراكز المسؤولية أو تؤثر في استمرارية ملائمة الخطط والمعايير القائمة للظروف المتوقعة وهناك عدة مقومات لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية حتى يمكن لمحاسبة المسؤولية من تحقيق أهدافها، وهذه المقومات هي: (1)

1. تحديد مراكز المسؤولية:

من المقومات الأساسية التي يعتمد عليها نظام محاسبة المسؤولية هو تقسيم المنشأة إلى مراكز مسؤولية (Responsibility Centers) حتى يمكن تحديد المسؤولية عن الإنفاق والإيراد، وحتى يمكن محاسبة المسؤول عن مركز المسؤولية عن إحداث التكاليف والإيرادات في حدود منطقة نفوذه، وتعتبر مراكز المسؤولية وحدات إدارية فرعية في التنظيم، تقع تحت إشراف ومسئولية شخص إداري مسؤول ويمثل كل مركز مسؤولية مجال نشاط فني أو إداري يتم تنفيذه وفق موازنة وخطة محددة، وتحت إشراف ومسئولية محددة، وتقسم مراكز المسؤولية إلى:-

أ- مركز التكلفة:

في مركز التكلفة تكون عناصر التكاليف كلها أو بعضها خاضعة لتحكم ورقابة مدير المركز، أي إن الخاصية الهامة لمركز التكلفة أن التكاليف التي تحدث فيه تكاليف يمكن التحكم فيها بواسطة مدير المركز، وبالتالي يمكن التعرف عليها وتحديدتها والتقرير عنها، الجدير بالذكر أن مراكز التكلفة هي أكثر المراكز استخداماً وشيوعاً في الحياة العملية كمراكز مسؤولية، وذلك لأن كثيراً من القطاعات يمكن بسهولة أن ينطبق عليها مراكز التكلفة، كما أن هناك معايير يجب الاهتمام بها بصدد تحديد التكلفة على مراكز المسؤولية ومن هذه المعايير ما يلي: (2)

i- إذا كان المسؤول يتمتع بسلطة طلب الحصول على السلعة أو الخدمة واستخدامها فهو مسؤول عن التكلفة الخاصة بها.

ii- إذا كان المسؤول يتمتع بسلطة التأثير بطريقة مباشرة على مقدار التكلفة الخاصة بعنصر معين من عناصر التكاليف بصورة ملموسة فهو مسؤول عنها.

iii- إذا كان المسؤول لا يتمتع بسلطة تأثيرية على مقدار التكلفة الخاصة بعنصر معين بطريقة مباشرة ولكنه يتمتع بسلطة التأثير على من تتوفر لديهم المقدرة على التأثير على مقدار التكلفة فهو مسؤول عنها.

ب- مركز مسؤولية الربحية:

يمكن تعريف مركز الربحية بأنه جزء من المنشأة والذي تخضع إيراداته وتكاليفه لمسئولية شخص معين وعلى ذلك فإن كل مركز من مراكز الربحية يعتبر وحدة إدارية مستقلة تمثل

(1) د. أحمد فرغلي محمد حسن، مرجع سابق، ص 38-41.
(2) د. عبدالحى مرعي، محاسبة التكاليف في مجال التخطيط والرقابة، ص 43.

مراكز الربحية للمنشأة المعنية، ويكون الهدف الرئيسي لكل مدير عن مركز ربحية معين هو تحقيق الأرباح وهو يطابق ذات الهدف الرئيسي للمنشأة التابعة لها مراكز الربحية التي يمكن تحديدها، أيضاً تسعى مراكز الربحية إلى تعظيم الربح وبالتالي تساهم هذه المراكز مجتمعة في تعظيم الربح الخاص بالمنشأة ككل.⁽¹⁾

ج- مركز مسؤولية الاستثمار:

يتم تعريف مركز مسؤولية الاستثمار بأنه جزء من المنشأة والذي تخضع موارده المتاحة للاستثمار والعائد عليه لرقابة شخص معين (مدير مركز الاستثمار) أيضاً ينظر لمركز الاستثمار على أنه دائرة نشاط يكون مديرها مسؤولاً أساساً عما يحققه من إيرادات وبسببه من تكاليف ومصروفات، إضافة إلى مراعاة ما تم استثماره من موارد وأصول في مركز المسؤولية لذلك يعد مركز الاستثمار تطويراً لمركز الربحية، وتجدر الإشارة إلى أن الصلاحيات والسلطات التي تمنح لمدير مركز الاستثمار هي الأعلى مقارنة بالصلاحيات والسلطات الممنوحة لكل من مدير مركز التكلفة أو مدير مركز الربحية، وهذا أمر منطقي، فمدير مركز الاستثمار يتحمل مسؤولية أكبر، وينبغي أن يتمتع بسلطات أكبر لاتخاذ القرارات لتتحقق قاعدة التكافؤ بين السلطة والمسؤولية، وتصبح المحاسبة والمساءلة موضوعية.⁽²⁾

ترجع أهمية استخدام أسلوب مركز مسؤولية الاستثمار إلى أن الربح الصافي لا يعتبر مؤشراً صالحاً بمفرده لرقابة التكاليف وتقويم أداء الأقسام الإنتاجية والخدمية المختلفة بالمنشأة المعنية وذلك لاختلاف حجم الأصول المستثمرة بكل قسم منها مما قد يؤدي إلى انخفاض معدل العائد على الاستثمار على الرغم من ارتفاع حجم الأرباح بمركز ربحية معينة ويتم استخدام عدة أسس لتحديد حجم الاستثمارات الخاصة بكل مركز من مراكز المسؤولية لأغراض الرقابة وتقويم الأداء ومن أهم هذه الأسس ما يلي:-

i- إجمالي الأصول الثابتة الخاصة بالقسم قبل الاستهلاك.

ii- صافي الأصول الثابتة بعد الاستهلاك.

iii- صافي الأصول الثابتة التي يتم استخدامها في العمليات الإنتاجية.

iv- حقوق المساهمين بما فيها من رأس المال والاحتياطيات والأرباح المحتجزة.

د- مركز الإيراد:

يكون مدير مركز الإيراد مسؤولاً عن تحقيق الإيرادات بصورة أساسية، ويعتبر قسم المبيعات من الأمثلة البارزة على مركز الإيراد، فمدير قسم المبيعات يكون مسؤولاً أساساً عن تحقيق الإيرادات من بيع المنتجات، ولمعرفة فيما إذا كان مركزاً معيناً في المنشأة هو مركز إيراد أم

(1) د. أحمد محمد زامل، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات على الحاسب الآلي، (الرياض: معهد الإدارة العامة، 2000م)، ص 515.
(2) د. جبرائيل جوزيف كحالة ورضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية، (عمان: مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1997م)، ص 420.

غير ذلك من خلال ملاحظة قرارات مدير المركز ومعرفة فيما إذا كانت تلك القرارات لها علاقة بالإيرادات وتؤثر عليها أم لا تؤثر على الإيرادات.

2. تحديد معايير الأداء:

لكي تتم محاسبة المديرين على نتائج أعمالهم لابد من وجود معايير أو مؤشرات أو مقاييس نموذجية للحكم على مدى كفاءة أدائهم الفعلي، وفعاليتهم 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 الانحرافات، ويعبر المعيار عن المقياس الذي على أساسه يتم تقييم أداء العمل الذي يتم قياسه.

المعيار لابد 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.

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.

3. اختلاف أساليب الرقابة المستخدمة باختلاف المستويات الإدارية:

أن تكون أساليب الرقابة المستخدمة مناسبة للمستويات الإدارية المختلفة، فعلى مستوى العمال فإن الملاحظة العينية والتصرف المباشر يعتبر كل منهما أسلوباً هاماً، حيث أنه يوقف أو يمنع الانحراف قبل أن يبدأ أو بمجرد أن يكتشف.

عند مستوى المشرفين على العمال فإن الملاحظة العينية تعتبر وسيلة هامة، ولكنها يجب أن تطبق على أساس العينات، حيث أن رئيس العمال يقوم بالإشراف 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 مسؤولاً 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.

4. إتباع مبدأ الإدارة بالاستثناء في عرض نتائج مراكز المسؤولية:

يقتضي تطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء أن يرفع فقط للمستوى الإداري المعين تلك العمليات غير

العادية التي تتطلب إتخاذ بعض الإجراءات من الأشخاص المسؤولين، وهذا يعني أن العمليات غير المرفوعة تسير طبقاً للخطة، أو البرنامج، أو المعايير الموضوعة، وأنه ليس من الضروري أن تتابع الإدارة كل التفاصيل.

5. توافر نظام عادل للحوافز:

يعرف الحافز بأنه كل أشكال العائدات المالية والخدمات المادية والفوائد الأخرى التي يستلمها العاملون كجزء من علاقات العمل، فهي كل الأدوات والخطط والوسائل التي تهيئها الإدارة لحث العاملين على أداء عمل معين بشكل جيد، وللحوافز أثرها على زيادة الإنتاج، فهي تحرك جهود الأفراد نحو أهداف معينة تسعى المنشأة إلى تحقيقها، وقد تأخذ الحوافز أشكالاً متعددة أو مختلفة مثل، ربط الأجور بالإنتاج ونظام الحوافز، والعلاوات السنوية، وتوزيع جزء من الأرباح على العاملين، والترقيات وغيرها، تطبيق نظام الأجور على أساس الوحدة الإنتاجية أو الإنتاج الكلي، لذلك يجب ربط نظام محاسبة المسؤولية ونتائجه بتطبيق مبدأ الثواب والعقاب وذلك بهدف ربط أهداف العاملين في المنشأة بالتقدم والارتقاء ورفع مستوى دخل العاملين بأهداف المنشأة فيعملون كوحدة واحدة ويشعرون أن تحقيق خطة المنشأة هو تحقيق لأهدافهم الشخصية أيضاً.

بعد مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط باستخدام تقارير المستويات الإدارية تطبيقاً لنظام محاسبة المسؤولية، لابد من توفر نظام يتم بمقتضاه مجازاة الماهلن، وتشجيع الماهلن، ورفع روحهم المعنوية عن طريق المكافئات المادية والمعنوية مما يساعد على خفض التكاليف وزيادة الإيرادات، وتحقيق الأهداف.

6. تصميم نظام للتقارير الرقابية:

عند إعداد التقارير الرقابية يجب التعرف على احتياجات المستويات الإدارية العليا والمتوسطة والدنيا من البيانات باعتبارها المرشد الرئيس عند إعداد التقرير، فالإدارة العليا يجب أن تعطى صورة مختصرة عن جميع مظاهر العمليات في المنشأة، حيث أن الإدارة العليا تختص أساساً بالتخطيط للمستقبل، أما الإدارة المتوسطة والتي تشمل مديري الأقسام، مثلاً (مدير قسم المبيعات، ومدير قسم الإنتاج، ومدير قسم التمويل)، وأن تشمل التقارير التي تعد لهم عن العمليات اليومية، أما الإدارة الدنيا والتي تشمل الملاحظين والتي تختص بتنسيق ورقابة العمليات اليومية، لذلك تقوم تقاريرهم برقابة الإنتاج والتكاليف، ويجب أن ترتبط تقارير الأداء للعاملين بمسؤولية الإشراف على العمليات.

7. فصل عناصر التكاليف التي يمكن التحكم فيها عن العناصر التي لا يمكن التحكم فيها:

تشتمل التكاليف التي يمكن التحكم فيها على تلك العناصر التي يمكن تغييرها بصورة فعالة بواسطة أحد الأشخاص المسؤولين أو مجموعة منهم في مستوى إداري معين خلال فترة قصيرة من الزمن وليس من الضروري أن تكون درجة التحكم في التكاليف مطلقة، ولكن المقصود هو أن يكون

للشخص المسؤول تأثيرٌ كبيرٌ وواضح على مقدار التكاليف، كذلك ليس من الضروري أن يكون الشخص المسؤول قادراً على رقابة كل جوانب عنصر التكلفة حتى يمكن تبويب هذا العنصر كتكلفة يمكن التحكم فيها.

8. تصميم نظام للتقارير الرقابية وفقاً لنطاق المسؤولية وبشكل يتطابق مع النظام المحاسبي والهيكل التنظيمي للمنشأة باعتبارها وسيلة الاتصال بين مراكز المسؤولية المختلفة في المنشأة ويوضح المشاكل والصعوبات التي تواجه الإدارة في كل مركز وأسباب هذه المشاكل واقتراح طرق معالجة هذه المشاكل.

سابعاً: المبادئ التي يعتمد عليها تطبيق نظام مراكز المسؤولية:

إن تطبيق نظام مراكز مسؤولية في مجال رقابة التكاليف يعتمد على المبادئ الآتية:⁽¹⁾

1. تقسيم المنشأة إلى مراكز مسؤولية ويقع كل مركز منها في نطاق مستوى إداري معين ولا يشترط أن يناظر المستوى الإداري الواحد مركز مسؤولية واحد إذ يمكن أن ينقسم ذلك المستوى إلى عدة مراكز للمسؤولية، فإدارة الإنتاج تعد مسؤولة عن تكاليف الأقسام الإنتاجية التي تخضع لتحكمها ورقابتها وكل قسم من أقسام الإنتاج يعد من مراكز المسؤولية، وأيضاً كل وحدة تابعة للقسم تكون في حد ذاتها مركز مسؤولية للتكاليف.
2. يتحمل مركز المسؤولية عناصر التكاليف التي تقابل المواد والخدمات التي استقاد منها مركز المسؤولية لأداء نشاطه أو تحقيق أهدافه.
3. الأفراد الذين لهم التأثير على عناصر التكاليف التي تنشأ نتيجة أداء نشاط معين من تحمل مراكز المسؤولية المتعلقة بهم بمثل هذه التكلفة.
4. إن الأفراد الذين ليس لهم تأثير على عناصر التكاليف بمركز المسؤولية فإنه يمكن إخضاع بعض من تلك العناصر لرقابتهم ذلك طبقاً لمبدأ إدارة المنشأة طالما أن لهم تحكماً ولو جزئياً في عناصر التكاليف.
5. يتم إعداد تقارير مراكز المسؤولية بصفة دورية ويتم إعداد التقارير بصفة رئيسية لرقابة تكاليف كل مركز منها، وأيضاً تقويم أداء كل مدير من المديرين، وتقويم أداء كل مستوى من المستويات الإدارية تبعاً لانحرافات التكاليف الناتجة عن مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية لكل من مراكز المسؤولية.

ثامناً: متطلبات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية:

المتطلبات الأساسية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية تتمثل في الآتي:⁽²⁾

1. تحديد مراكز المسؤولية بالمستويات الإدارية المختلفة، ويجب أن يكون مركز المسؤولية مرتبطاً

(1) د. عبدالحى مرعي، محاسبة التكاليف في مجال التخطيط والرقابة، ص 52.

(2) عثمان عتر، منتديات المحاسبين، ملتقى المحاسبين الأردنيين والعرب، محاسبة المسؤولية، (متطلبات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية)، تاريخ الإثارة (12-April-2010)، متاح في: <http://www.aazs.net/t4663-topic>

- بشخص معين أو مجموعة من الأشخاص حتى يسهل الرقابة على أعمالهم أو على مراكز المسؤولية التي يشرفون عليها.
2. ربط عناصر التكاليف والخدمات والإنتاج والإيرادات بمراكز مسؤولية في المستويات الإدارية المختلفة وذلك بعد تحديد هذه المراكز ومعرفة الشخص المسؤول عن كل مركز مسؤولية.
3. نظام موازنة جيد يضمن تقدير الموازنة تفصيلاً لمستوى الأقسام من ناحية تحديد أنواع النفقات المفصلة.
4. 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 فغالباً ما تستبعد ويتم معالجتها في المستويات الإدارية العليا.
5. 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 عناصر التكاليف الثابتة.
6. حصر تام لعناصر التكاليف والخدمات وعناصر الإنتاج والإيرادات وغير ذلك مما يلزم عادة لنشاط الوحدة الواحدة أو مركز المسؤولية.
7. الإلمام التام بإطار التخطيط بالمنشأة 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.
8. قياس الأداء الفعلي للوقوف على الكميات والقيم الفعلية ومقارنتها بالكميات والقيم التقديرية لنفس مركز المسؤولية.
9. اكتشاف الانحرافات وذلك بمقارنة ما هو فعلي بما هو تقديري وتحديد الشخص المسؤول عنها.
10. وجود هيكل تنظيمي جيد ومفهوم تتضح فيه الأهداف العامة للتنظيم، وللأقسام، وكذلك المهام، والصلاحيات والمسؤوليات، والسياسات والإجراءات.
11. دليل حسابات موحد متناسق مع التنظيم الإداري وموافق عليه ويراجع بصفة دورية ليتلاءم مع التنظيم الإداري القابل للتطوير، مع ضرورة استخدام أسلوب الترميز المناسب لكي تعطي التقارير المناسبة بالشكل والوقت المناسب.
12. نظام تكاليف جيد يساعد في التحليل على مستوى الأقسام بغرض رفع مستوى الأداء.
13. استخدام الحاسب الآلي والبرامج المناسبة والمتطورة نظراً لضخامة البيانات المراد تجميعها وتبويبها، وكذلك التقارير المراد إخراجها في الوقت المناسب.
14. التقارير المناسبة، لابد من تحديد التقارير المناسبة لاحتياجات المستفيدين، مما يعني ضرورة

القيام بتحليل كامل لهذه الاحتياجات، بحيث تحدد الكم والكيف لهذه المعلومات وكذلك مواعيد إخراجها وتحديد من تعطى له هذه التقارير.

يرى الباحث متى توافرت هذه المتطلبات فإنه يمكن تصميم نظام لمحاسبة المسؤولية وتحقيق الفوائد المرجوة منه، وقد تختلف المنشآت فيما بينها في مدى توافر هذه المتطلبات، لذلك يجب السعي لاستكمالها أو استكمال ما لم يكن موجوداً منها، كذلك يجب ملاحظة أن هذه العملية ديناميكية متغيرة طبقاً للظروف المحيطة وتغيراتها السياسية والاجتماعية والتكنولوجية والعلمية... الخ، فالنظر للتحسين يجب أن يكون مستمراً.

تاسعاً: مزايا تطبيق محاسبة المسؤولية:

هنالك مجموعة من الفوائد والمزايا نتيجة لتطبيق نظم الإدارة ومحاسبة التكاليف والموازنات التخطيطية والتقارير لتمكين أقل المستويات الإدارية في الهيكل التنظيمي من الرقابة على التكاليف والإيرادات ومن أهم هذه المزايا:⁽¹⁾

1. توضيح للإدارة المشرفين المناسبين لتولي مراكز ومسؤوليات 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 والربح أو الشراء أو الصنع أو 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 المناسب.
6. تؤدي إلى المساعدة في وضع نظام المكافآت والحوافز والأجور.
7. تؤدي إلى المساعدة في اكتشاف الشخصيات الصالحة لقيادة وتفويض السلطات والمسؤوليات.
8. توافر الكثير من المعلومات يولد لدى المستويات الإدارية المختلفة بالتنظيم، الرغبة 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 للأهداف المرسومة.

عاشراً: خطوات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية:

يمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في أي منشأة بإتباع الخطوات التالية:⁽²⁾

(1) عثمان عتر، منتديات المحاسبين، ملتقى المحاسبين الأردنيين والعرب، محاسبة المسؤولية، (مزايا تطبيق نظام محاسبة المسؤولية)، تاريخ الإثابة (12-April-2010)، متاح في: <http://www.aazs.net/t4663-topic>

(2) د. عبدالناصر، المنتديات العامة للعلوم المالية والمحاسبية، المحاسبة الإدارية والإدارة المالية، نظام محاسبة المسؤولية (المتطلبات، المقومات، خطوات التطبيق)، تاريخ الإثابة (09-Mar-2009)، متاح في:

<http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=6518>

1. دراسة التنظيم الإداري والمستويات الإدارية المختلفة وتحديد احتياجات كل منها لأغراض التخطيط والرقابة وتقويم الأداء.
2. تحديد مراكز اتخاذ القرارات في التنظيم وسلطة كل منها في التأثير على مستويات الأداء المختلفة، وتعتبر هذه بمثابة مراكز المسؤولية التي على أساسها يصمم نظام محاسبة المسؤولية.
3. حصر عناصر التكاليف والإيرادات والاستثمارات التي يمكن لكل مركز من مراكز المسؤولية أو مراكز اتخاذ القرارات التحكم في مقدارها، والتي تعتبر خاضعة لسلطة مركز المسؤولية، ومن ثم يعتبر مسئولاً عنها.
4. تفصيل الخطط على أساس مراكز المسؤولية بحيث يتحدد الهدف المرغوب تحقيقه في كل مركز منها وتتحدد معايير الأداء الواجب على المركز الاهتمام بها بصدد تنفيذ الخطة المستهدفة، ثم وضع الموازنة لكل مركز بحيث تستخدم هذه الموازنة لقياس الأداء، والإنجاز لمدير هذا المركز.
5. وضع نظام محاسبي يمكن بواسطته تجميع البيانات عن الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية. 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 المفصلة لكل مركز مسؤولية ومن ثم معالجة هذه الانحرافات.

حادي عشر: علاقة التقارير الرقابية بنظام محاسبة المسؤولية:

التقارير هي 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 وتمثل هذه الآلية في الآتي:⁽¹⁾

1. ربط التقارير بالمستويات الإدارية:

كي يتم ربط التقارير في المنشأة بالمستويات الإدارية بشكل صحيح يجب الأخذ بعين الاعتبار النقاط التالية:-

- أ- إن التكاليف الاستثمارية تحتاج إلى رقابة دقيقة وعناية فائقة وذلك لأنها قد تصبح مصدراً للتكاليف الثابتة والمتغيرة في الآجال المختلفة.
- ب- وجود تكاليف لا تخضع للرقابة وهي الناتجة عن قرارات خارجة عن إدارة الوحدة الاقتصادية.

(1) د. ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2004م)، ص 359.

ج- إن التكاليف المتغيرة يمكن تحويلها إلى تكاليف ثابتة، فمثلاً "يمكن استبدال العمالة بأجهزة آلية" مما يؤثر كثيراً في نظام محاسبة المسؤولية.

2. خصائص تقارير الأداء:

يجب أن تتوفر عدة خصائص في تقارير الأداء ومن هذه الخصائص:-

أ- يجب أن تعرض التقارير بصورة واضحة ومبسطة لبيانات التكلفة الكلية وتكلفة الوحدة وكميات المدخلات والمخرجات.

ب- استبعاد كل البيانات عن العناصر غير الخاضعة لرقابة مركز المسؤولية.

ج- يجب أن تقدم التقارير في مواعيد منتظمة وذلك لإجراء المقارنة خلال الفترة الزمنية المعينة.

ثاني عشر: التكامل بين أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط ومحاسبة المسؤولية:

إن التكامل بين محاسبة المسؤولية ومحاسبة تكاليف الأنشطة يقدم معلومات عن فعالية نظام العمليات وإمكانات تحسينه ومستوى استغلال الطاقة المخططة والطاقة المتاحة وإعداد الموازنات التقديرية من خلال استخدام أسلوب تكاليف الأنشطة.

تكمن أهمية الربط بين نظام محاسبة المسؤولية وأسلوب تكاليف الأنشطة في أن نظام محاسبة

المسؤولية يراقب ثلاث فرضيات جوهرية ومهمة بالنسبة لأسلوب تكاليف الأنشطة وهي:⁽¹⁾

1. الطاقة المتاحة في ظل الموارد المخصصة للنشاط.

2. تكلفة ساعة العمل الإنتاجية.

3. الوقت اللازم لإنجاز نشاط معين.

عند حدوث تغيير في هذه الفرضيات فإنه يمكن استخدامه في استنتاج وإعادة معايرة معدل محرك تكلفة النشاط، وتشكل عملية التحديث لهذه المعايير أحد الأساليب المهمة لتطبيق مفهوم الإدارة "التحسين المستمر"، وعند حدوث تغييرات مستمرة في الطاقة والفعالية وأسعار المواد المستخدمة، يتم استخدام هذه البيانات في تحديث معدلات محركات تكاليف الأنشطة المختلفة، كما يساهم في تحديد أسباب الانحرافات بين معدلات محركات التكاليف والتكاليف الفعلية التي تم قياسها في نظام محاسبة المسؤولية، كما يمكن من تحسين المعايير المصممة لتكاليف الأنشطة وجعلها أكثر دقة وموضوعية، وعندما يكون المطلوب زيادة الطاقة الفعلية لأحد الأنشطة، فإن ذلك يؤدي إلى تخفيض معدل محرك تكلفة ذلك النشاط، أما عندما يتطلب الأمر زيادة الموارد المخصصة لتنفيذ نشاط معين، فإن ذلك يؤدي إلى ارتفاع معدل محرك التكلفة.

يزود نظام محاسبة المسؤولية الإدارة بمعلومات ذات قيمة حول 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

⁽¹⁾ Robin C., and Robert K., The Promise -And Peril -Of Integrated Cost Systems Harvard Business Review, July -August 1998, P: 109.

المخصصة لتنفيذ النشاط فإنه يصبح قادراً على إعلام الإدارة بأنه سوف يحدث قريباً ارتفاع 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 تحديد انحراف الطاقة الفعلية عن الطاقة المخططة في نظام محاسبة تكاليف الأنشطة، فإذا ظهرت اختناقات وتأخير في تنفيذ أعمال الأنشطة بالرغم من أن الطاقة الفعلية هي أقل من الطاقة المخططة، فإن ذلك يتطلب تخفيض الطاقة المخططة في نظام تكاليف الأنشطة، وعلى العكس إذا كان الطلب الفعلي على طاقة النشاط يتجاوز الطاقة المخططة من دون حدوث تأخير أو إرباك في تنفيذ الأنشطة.

مثل هذه المعلومات تشكل تغذية راجعة لنظام تكاليف الأنشطة، حيث يجب في مثل هذه الحالة زيادة حجم محرك التكلفة المخططة لهذا النشاط مع الإبقاء على نفس الموارد مما يعني تخفيض معدل محرك التكلفة، أما عند عدم الحاجة إلى زيادة حجم محركات التكلفة المتعلقة بهذا النشاط، فإنه يمكن للإدارة إعادة تخصيص الموارد بين الأنشطة، مما يؤدي إلى تخفيض معدل محرك التكلفة أيضاً.

يرى الباحث أن دراسة التنظيم الإداري وتحديد احتياجات المستويات التنظيمية المختلفة إلى البيانات أمراً ضرورياً حتى يمكن تصميم النظام المحاسبي بطريقة تتلاءم مع ذلك التنظيم، فنظام محاسبة المسؤولية الذي يتلاءم مع التنظيم الإداري لمنشأة معينة قد لا يتلاءم مع احتياجات منشأة أخرى إذا كانت فلسفة التنظيم الإداري مختلفة حتى لو تساوت المنشأة في باقي العوامل والمتغيرات الأخرى، كما أن العمليات الإنتاجية قد تختلف من منشأة إلى منشأة أخرى باختلاف العمليات الإنتاجية، ومن صناعة إلى أخرى، ويؤدي ذلك إلى اختلاف هيكل التنظيم الإداري لكل منها، وربما يعتبر أمر تحديد مراكز المسؤولية أهم الأمور التي تتوقف على الالتزام والحرص في إجراءاته فمن أجل نجاح نظام محاسبة المسؤولية وتحقيق أهدافه يجب أن يتم تحديد مراكز المسؤولية بالطريقة التي تسهل من تحديد المسؤولية عن أكبر قدر ممكن من عناصر التكلفة أو الإنجاز بطريقة مباشرة، وليس معنى ذلك تخفيض عدد المراكز المسؤولة إلى أقل عدد ممكن بل يجب أن يتحقق التوازن بين عدد المراكز التي يمكن تحقيق الرقابة عليها بتكلفة معقولة وفي نفس الوقت بطريقة أكثر ملاءمة.

يرى الباحث أن تحديد مراكز المسؤولية يتطلب وجود هيكل تنظيمي إداري واضح يتناول بالتفصيل تحديد المسؤوليات في الوحدات الإدارية المستقلة وتحديد السلطات لكل مستوى إداري أو مركز مسؤولية على حدة مع توضيح الاتصالات في التنظيم ككل سواء كانت اتصالات رأسية أو أفقية وبصورة يراعى فيها تكافؤ السلطة مع المسؤولية لتكون عملية التقييم والمساءلة موضوعية.

أيضاً يرى الباحث أن كل هذه المراكز مجتمعة تشكل أساس محاسبة المسؤولية، وهذا يمكن تطبيقه على المنشأة ككل والأقسام والقطاعات والفروع والإدارات والأعمال والمنتجات أو العمليات

تبعاً لأهمية القياس في نقطة تنظيمية ما، وتوافر المعلومات وأهميتها وتكلفتها.

كما يرى الباحث أن نظام مركز المسؤولية الاستثماري يهدف إلى الرقابة على كل من التكاليف والإيرادات والأموال المستثمرة بالمنشأة وذلك عن طريق تقسيم المنشأة إلى مراكز استثمارية تهدف إلى تحقيق معدل العائد المتوقع منها على إجمالي الموارد المخصصة لها خلال فترة محاسبية معينة.

كما أن تحديد معايير الأداء تتطلب وضع موازنة تخطيطية لكل مركز من مراكز المسؤولية لتصبح هذه الموازنة هدفاً يسعى المركز لتحقيقه، وفي هذا المجال يقدم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة البيانات اللازمة لوضع الخطة والحكم على كفاءة الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات عن الخطة الموضوع.

كما يرى الباحث أن عملية الربط بين نظام محاسبة المسؤولية وأسلوب تكاليف الأنشطة من الأساسيات الضرورية في تصميم وتطوير نظام معلومات عام ومتكامل للمنشأة، وذلك للمزايا الكبيرة والهامة التي يحققها هذا التكامل في تقديم معلومات حيوية تساعد الإدارة في تنفيذ العديد من الوظائف واتخاذ العديد من القرارات الإدارية مثل تقويم إنجاز الأقسام، والارتقاء بفعالية العمليات وتكاليف الأنشطة والمنتجات، يساهم الربط بين النظامين في تحسين كفاءة المنشأة وذلك عبر تقديمه معلومات تبين أفضل الفرص المتاحة لبرامج تحسين كفاءة المنشأة واكتشاف الطاقة غير المستغلة ضمن أنشطة المنشأة.

الفصل الثالث

مفهوم ومبادئ وأساليب ومراحل ومعايير تقويم الأداء

سيتناول الباحث في هذا الفصل مفهوم وأهداف وأهمية وأنماط ومبادئ ومعايير تقويم الأداء كما يتناول المراحل والأساليب المتبعة في تقويم الأداء والمعوقات التي تعترض عملية تقويم الأداء وذلك على النحو التالي:-

المبحث الأول: مفهوم وأهداف وأهمية وأنماط تقويم الأداء.

المبحث الثاني: مبادي وأسس ومقاييس وأساليب تقويم الأداء.

المبحث الثالث: معايير ومراحل ومعوقات تقويم الأداء في المنشآت الإنتاجية.

المبحث الأول

مفهوم وأهداف وأهمية وأنماط تقويم الأداء

سيتناول الباحث في هذا المبحث مفهوم تقويم الأداء وأهدافه وأهميته وأنواع تقويم الأداء وذلك على النحو التالي:-

أولاً: مفهوم تقويم الأداء:

إن التنمية الاقتصادية وزيادة الدخل القومي، هما هدفان رئيسيان تسعى جميع الدول لتحقيقهما وبالأخص الدول النامية، حيث أنها تهدف إلى القضاء على ظواهر التخلف الاقتصادي والاجتماعي وتوفير حياة أفضل لمواطنيها، وعلى هذا الأساس فهناك اتجاهان تنتهجهما هذه الدول للخروج من دائرة التخلف الاقتصادي وهما:⁽¹⁾

1. الاعتماد على زيادة الاستثمارات المالية وذلك من أجل خلق مشاريع جديدة تولد دخلاً جديداً.
 2. زيادة الإنتاجية عن طريق رفع كفاءة الوحدات الإنتاجية والأفراد العاملين بها.
- والاتجاه الثاني يعتبر من الأهمية بمكان خاصة بالنسبة للدول النامية التي تفتقر لرؤوس الأموال، إذ لا يمكن زيادة الإنتاجية ورفع كفاءة العاملين بتلك الوحدات ما لم يتم تقويمها.
- يعتبر موضوع تقويم الأداء من المواضيع الحديثة النشأة من حيث الاستخدام، لذلك تناول العديد من الكتاب والباحثين مفهوم تقويم الأداء وأدواته ومعايير وأساليب المنهج الذي يعتمد تطبيقه سواء كان محاسبياً أم إدارياً أم اقتصادياً أم إحصائياً، وينشأ هذا الاختلاف من التباين في وجهات النظر المرتبطة بكل من هذه المجالات، إذ ينظر كل كاتب لهذا الموضوع من زاويته الخاصة علماً بأن جوهر عملية التقويم هي مقارنة الأداء الفعلي بمؤشرات محددة مسبقاً للتشخيص، يلي ذلك إتخاذ الخطوات اللازمة لتصحيحها وتكون المقارنة عادة بين ما هو محقق وما هو مستهدف في نهاية فترة زمنية معينة.

كما أنه لا يوجد اتفاق تام بين الباحثين حول مفهوم معين لتقويم الأداء، والسبب في ذلك هو اختلاف المقاصد التي يقصدها الكتاب من عملية التقييم والتقويم، فعلى سبيل المثال هناك من يفرق بين تقييم الأداء وتقويم الأداء، حيث أن التقويم يأتي بعد التقييم ويرمي إلى التصحيح الهادف والراشد لأداء المنشأة، بمعنى أن تقويم الأداء هو إجراء مقارنة لقياس الأداء الفعلي للأعمال بالنتائج التي تحققت وذلك لمعرفة مدى تحقيق الأهداف الرئيسية للمنشأة ومن ثم إتخاذ ما يلزم من تصحيح للانحرافات أو

⁽¹⁾ سلمان سعدون محسن، تصميم برنامج محوسب لتقويم أداء الشركات الصناعية بأسلوب المقارنة المرجعية الافتراضية- دراسة ميدانية في الشركات العاملة في أسمنت (العراقية- الشمالية- الجنوبية)، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد قسم الإدارة الصناعية، (2007م)، ص 11.

الأخطاء التي حدثت خلال فترة زمنية معينة.⁽¹⁾

لتوضيح مفهوم تقويم الأداء ينبغي التعرف على مكونات هذا المفهوم وذلك على النحو التالي:-

مفهوم التقويم في اللغة:

هنالك عدة تعريفات للمعنى المراد من كلمة تقويم من قِبَل الباحثين فمنهم من جعل التقويم بمعنى التثمين، ومن أهم هذه التعريفات ما يلي:-

1. التقويم في اللغة أصلها قَوِّم وتعني المحافظة والاصطلاح ومنه قوله تعالى: (الرَّجُلُ قَوَّامٌ عَلَى

النِّسَاءِ بِمَا فَضَّلَ اللَّهُ بَعْضَهُمْ عَلَى بَعْضٍ وَبِمَا أَنْفَقُوا مِنْ أَمْوَالِهِمْ).⁽²⁾

2. التقويم يعني الاستواء ومنه قوله تعالى: (وَالَّذِينَ إِذَا أَنْفَقُوا لَمْ يُسْرِفُوا وَلَمْ يَقْتُرُوا وَكَانَ بَيْنَ ذَلِكَ

قَوَامًا)⁽³⁾ كما يقال أقمت الشيء وقومته بمعنى استقامة، والاستقامة هي اعتدال الشيء واستواؤه.⁽⁴⁾

3. التقويم في اللغة يعني إزالة الاعوجاج، يقال قَوِّم الشيء أي أزال اعوجاجه والشيء القويم هو الشيء المعتدل.⁽⁵⁾

4. القوم يقال قَوِّم المعوج أي عدله وأزال اعوجاجه، قوم السلعة أي سعرها وثنمها.⁽⁶⁾

5. التقويم في اللغة هو الحكم على القيمة وتثمينها ومنه قول الرسول صلي الله عليه وسلم (إذا حلت الزكاة فأنظر ما كان عندك من نقد أو عرض فقومه قيمة النقد).⁽⁷⁾

6. التقويم هو تقسيم الأزمنة وحسابات الأوقات وما يتعلق بها وتقويم البلدان هو بيان طولها وعرضها وإخراج أراضيها وتقويم النقود في الاقتصاد هو إعادتها إلى قيمتها الأصلية وتثبيتها.⁽⁸⁾

7. التقويم يقال قَوِّمَت السلعة أي ثمنتها، قَوْمَتَه عدلته، فهو قويم ومستقيم.⁽⁹⁾

8. التقويم يقال قَوِّم الشيء أي عدله وقوم الناتج جعل له قيمة.⁽¹⁰⁾

من التعريفات السابقة والواردة في المعاجم العربية المختلفة يتضح للباحث أن هنالك ترادف

بين كلمتي (تقييم وتقويم)، فمنهم من ذكر بأن التقويم هو التقييم، ومنهم من ذكر بأنه ليس هنالك كلمة (تقييم) بل (التقويم) والبعض ذكر بأن المعنى المراد للكلمتين هو معنى واحد.

⁽¹⁾ عبد الرحمن الزين النور، تقويم الأداء وأثره على تحسين كفاءة العمليات، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراة في المحاسبة والتمويل غير منشورة، كلية الدراسات العليا، (2003م)، ص ص 81-82.

⁽²⁾ سورة النساء، الآية (34).

⁽³⁾ سورة الفرقان، الآية (67).

⁽⁴⁾ ابن منظور، لسان العرب، (بيروت: دار لسان العرب، دت)، ص 192.

⁽⁵⁾ علي بن الحسن الهناني الأزوي، المنجد في اللغة والإعلام، (بيروت: دار المشرق، 1975م)، ص 633.

⁽⁶⁾ إبراهيم مصطفى انس، المعجم الوسيط، (القاهرة: مطابع دار المعارف، 1980م)، ص 768.

⁽⁷⁾ د. عصام الدين محمد متولي، محاسبة الزكاة أصولها العلمية والعملية، (الخرطوم: وحدة الطباعة والتصوير، جامعة القاهرة فرع الخرطوم، 1984 م)، ص 35.

⁽⁸⁾ جبران مسعود، معجم الدار، (بيروت: د. ن، 1990م)، ص 434.

⁽⁹⁾ مجد الدين يعقوب الفيروزي أبادي، القاموس المحيط، (بيروت: مؤسسة الرسالة، دت)، ص 1487.

⁽¹⁰⁾ عبد الله البستاني، البستان ومعجم لغوي مطول، (بيروت: د. ن، 1990م)، ص 434.

يرى الباحث أن كلمة (تقويم) هي أشمل من كلمة (تقييم) لورودها في معظم المعاجم والقواميس العربية وأن الأصل في الكلمة هو (قَوِّم).

مفهوم التقويم في الاصطلاح:

عرّف أحد الكُتّاب التقويم بأنه (الركيزة الأساسية لتحسين الأداء وكفاءته، لأنه جوهر الرقابة من أجل تحليل الانحرافات المترتبة على عملية التقويم، بالإضافة إلى إتخاذ الإجراءات التصحيحية لضبط سلوك التخطيط والناتج من التنفيذ الفعلي وإجراء الفحص الدقيق والتحليل المنظم لكل اتجاهات التنظيم داخل العمل كالتنظيم والسياسات والإجراءات والقواعد واختيار الأفراد لتحقيق الأهداف بأقل جهد وتكلفة وزمن لتحقيق عائد مجز من العمل.⁽¹⁾

كما عرّف الدكتور عقيل جاسم تقويم الأداء بأنه (فحص تحليلي انتقادي شامل لخطط وأهداف وطرق التشغيل واستخدام الموارد البشرية والمادية بهدف التحقق من كفاءة واقتصادية الموارد واستخدامها أفضل استخدام وأعلى كفاءة بحيث يؤدي ذلك إلى تحقيق الأهداف والخطط المرسومة لها).⁽²⁾

بينما يرى الدكتور احمد محمد موسى أن عملية تقويم الأداء تعتبر مرحلة أو خطوة أو حلقة من عمليات مترابطة في العملية الإدارية، تبدأ بتحديد الأهداف وتنتهي عند مرحلة تقويم الأداء الذي يعتبر خطوة أساسية على صعيد العملية الرقابية، وأن جوهر عملية تقويم الأداء هو مقارنة الأداء الفعلي بمؤشرات محددة مقدماً للوقوف على الانحرافات وتبيريها وتحديد المسؤولية المالية والإدارية عنها، ثم يلي ذلك إتخاذ الخطوات التصحيحية اللازمة كلما أمكن ذلك.⁽³⁾

كما عرّف تقويم الأداء بأنه (تقييم نشاط الوحدة الاقتصادية في ضوء ما توصلت إليه من نتائج في نهاية فترة مالية معينة بحثاً عن العوامل المؤثرة في التنفيذ وتحديد المسؤوليات وتقادي أسباب الأخطاء مستقبلاً).

يرى بعض الكُتّاب أن تقويم الأداء هو: مسح ميداني شامل للوحدة الاقتصادية بغرض التعرف على سائر عملياتها الإنتاجية والوقوف على العلاقات التي تربط بين مختلف مراحل الإنتاج والتوصل إلى خصائص النشاط الإنتاجي الذي تمارسه المنشآت الإنتاجية، وأثر ذلك على إدارتها ودراسة اقتصاديات برامج التشغيل المختلفة توصلاً إلى محاسبة المسؤولين عن المنشأة الإنتاجية، تمهيداً للوصول إلى الإجراءات العلاجية اللازمة في الأداء والعمل على استمرار نجاح الوحدة الاقتصادية في المستقبل.⁽⁴⁾

كما ذكر البعض (أن تقويم الأداء يقصد به تحديد التكاليف النهائية للمشروع ومدى الانحرافات عن المقدرة والأسباب التي أدت إلى ذلك وأوجه القصور في الدراسات ومشاكل التنفيذ الفنية والتمويلية

(1) د. محمد علي أحمد الطويل، الإدارة المعاصرة المداخل والمشاكل والكفاءة، (طرابلس: دار الفرجاني، 1997م) ص 254.

(2) د. عقيل جاسم عيّدالله، مدخل في تقييم المشروعات، (عمان: دار حامد للنشر، 1999م)، ص 133.

(3) د. أحمد محمد موسى، تقييم الأداء الاقتصادي في قطاع الأعمال والخدمات، (القاهرة: دار النهضة العربية، 1999م)، ص 636.

(4) المرجع السابق، ص 25.

والظروف المحيطة من توافر النقد الأجنبي والظروف السياسية والاقتصادية عموماً والتي لها أثر على الشركات).⁽¹⁾

كما عُرّف تقويم الأداء بأنه (نظام مرّن لتخطيط الربحية يتطابق مع الهياكل التنظيمية ومراكز الربحية والمسؤولية بها، ويتكامل مع مختلف أجزاء التنظيم والوقوف على مدى تحقيق الإدارة محل التقويم لمسؤولياتها المحددة والتعرف على مدى مسؤولية الانحرافات وعن مدى مساهمة كل مركز ربحية في الخطة الشاملة واتخاذ القرارات الصحيحة نحو تحقيق الأهداف مع الأخذ بالاعتبار البيئة المحيطة).⁽²⁾

ينظر كثير من كُتّاب الإدارة إلى تقويم الأداء بأنه تقويم للفرد شاغل الوظيفة وليس للوظيفة في حد ذاتها طالما أن الأفراد يعملون في المشروع حتى يمكن التعرف على مدى تقدمهم ويمكن الاستفادة من القوة العاملة إلى أقصى حد ممكن، وأن تقويم الأداء في أبسط تعريف له هو تقرير دوري يكشف عن مستوى أداء وسلوك كل موظف أو عامل داخل المنظمة الإدارية، وتُكَلِّف شؤون الأفراد الرؤساء المباشرين بكتابة تقارير الأداء والتي تستخدم في أغراض عديدة مثل توزيع المكافآت وزيادة الأجور والترقية والتدريب والتحضير والمحاسبة والفصل من الخدمة ومعالجة معوقات الأداء الفنية والتنظيمية والسلوكية، وبناءً على هذا المفهوم فإن تقويم الأداء هو آلية من آليات الإدارة يستخدم لقياس الأداء الفعلي للفرد أو الأفراد المعنيين لتحديد المستوى الحقيقي للأداء، ومن ثم مكافأة الأداء الجيد ومعالجة الأداء الضعيف.⁽³⁾

كما عُرّف تقويم الأداء على المستوى القومي بأنه تقويم القطاعات الاقتصادية المختلفة على ضوء ما توصلت إليه القطاعات من نتائج في نهاية السنة المالية، ومن ثم يستهدف تقويم الأداء لأي قطاع من القطاعات الاقتصادية إلى قياس النتائج المحققة ومقارنتها بالأهداف المخططة له ضمن إطار الدراسة الاقتصادية للدولة، كما يستهدف تقويم الأداء البحث عن العوامل المؤثرة على النتائج المحققة والرغبة في تشخيص ما يتبين من صعوبات في التنفيذ داخل أي نشاط من أنشطة القطاع الاقتصادي وتحديد المسؤوليات وتفادي الأخطاء مستقبلاً.⁽⁴⁾

عُرّف بأنه عملية تهدف إلى قياس ما تم إنجازه خلال فترة زمنية محددة مقارنة بما تم التخطيط له كما ونوعاً باستخدام مجموعة من المعايير والمؤشرات مع تحديد أوجه القصور والانحراف إن وجدت وسبل علاجها في الحاضر والمستقبل.⁽⁵⁾

أيضاً يعرف التقويم بأنه (قياس كفاءة وجودة المنشأة في مجال تحقيق أهدافها العامة والقانونية

(1) د. علي عبد الحفيظ السلمي إدارة الأفراد والكفاءة الإنتاجية، (القاهرة: مكتبة غريب، 1985م)، ص 13.

(2) د. زين العابدين سعيد حسن فارس، تطوير مقترح لنماذج فارمر كأساس لتحسين منهج تقييم الأداء الاقتصادي في الشركات متعددة الجنسيات، مجلة المال والإدارة، العدد (172)، 1993م، ص 70.

(3) الهادي علي مصطفى علي، تقويم الأداء المالي والمحاسبي للبنوك الإسلامية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2004م، ص 18.

(4) د. عصام الدين محمد متولي، ود. شريف محمد السكري، مبادئ المحاسبة القومية، (القاهرة: دار النهضة العربية، 1992م)، ص 185.

(5) د. أمال إبراهيم محمد، تقويم أداء الوحدات الإدارية الحكومية، مجلة الإدارة، كلية الاقتصاد، جامعة المستقبل، المجلد 3 العدد (4)، يناير، 2004م، ص 24.

والاستفادة من هذه البيانات من خلال التحليل والدراسة لأغراض تحقيق ورفع أداء المنشأة⁽¹⁾.
بناءً على ما سبق يتضح للباحث أن الناتج المحقق من كل قطاع يتوقف على درجة النجاح في أداء كل نشاط من الأنشطة التي تمارسها كل وحدة داخل القطاع ووفقاً لهذا المفهوم فإن عملية تقييم الأداء على المستوى القومي تتم من زاويتين وهما:⁽²⁾

1. التقييم من خلال مدى تحقيق كل قطاع من القطاعات للهدف أو مجموعة الأهداف الاقتصادية على المستوى القومي، إذ لا بد لأي قطاع من القطاعات الاقتصادية للدولة "القطاع الصناعي أو القطاع الخدمي" أو غير ذلك من القطاعات المختلفة من هدف يسعى إلى تحقيقه سواء كان هذا الهدف إنتاج سلعة أو تقديم خدمة، هذا ويقوم كل قطاع من القطاعات المختلفة بتحديد الأهداف الاقتصادية العامة ثم يعمل على ترجمتها في شكل خطط طويلة الأجل وقصيرة الأجل وبعد تحديد هذه الخطط يتم تحديد البرامج التفصيلية الخاصة بتنفيذ هذه الخطط ومن خلال مقارنة النتائج الفعلية التي تحققت خلال فترة زمنية معينة بالأهداف المخططة يمكن معرفة مدى الانحرافات التي قد تحدث على الخطة.

2. التقييم عن طريق حصيللة الجهد والنتائج المحققة حيث أن زيادة الدخل في الناتج القومي عن ما هو محدد في الخطة يعتبر من الأهداف الدافعة إلى الجهد داخل كل قطاع، فالاتجاه داخل معظم القطاعات يتصف بوجود توازن داخلي بين النفقات والإيرادات وتحقيق عائد، وعند مقارنة النتائج المتحققة بالنتائج المستهدفة للخطة يمكن أن يعطي مؤشراً حقيقياً لمدى تقدم أو إخفاق القطاع الاقتصادي.

مفهوم الأداء في اللغة:

الأداء هو الفعل والعمل يقال أدى العمل إذا قضاه وأنجزه وأدى الشيء أي قام به وأدى الدين أي قضاه، وأدى الصلاة أي قام بها لوقتها، وأدى الشهادة أي أدلى بها، وأدى إليه الشيء أي أوصله إليه.⁽³⁾

كما عرّف الأداء بأنه هو النتيجة أو الحصيللة التي تسعى المنشآت بما فيها من شركات ومؤسسات حكومية وغيرها من المنشآت الأخرى إلى تحقيقها والوصول إليها، ودرجة الأداء تختلف من منشأة إلى أخرى باختلاف نوع القيادة الإدارية والمكونات المالية والبشرية والمقومات الأخرى ذات الصلة بكل من تلك المنشآت.⁽⁴⁾

(1) عبد الناصر نمر عبد الرحمن، دور التقارير الرقابية في تقييم الأداء في ظل تطبيق نظام محاسبة المسئولية، رسالة دكتوراة في المحاسبة والتمويل غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2008م، ص 106.

(2) المرجع السابق، ص 185 - 186.

(3) إبراهيم مصطفى انس، مرجع سابق، ص 10.

(4) د. توفيق محمد عبد المحسن، تقييم الأداء، (بيروت: دار النهضة العربية، 1997م)، ص 3.

مفهوم الأداء في الاصطلاح:

الأداء هو التنفيذ الفعلي لمرحلة العمل ومستوى الكفاءة والجهد المبذول في ذلك التنفيذ.⁽¹⁾
أيضاً يعرف الأداء بأنه المنظومة المتكاملة لنتائج أعمال المنشأة في ضوء تفاعلها مع عناصر بيئتها الداخلية والخارجية ويشتمل هذا المفهوم على ثلاثة أبعاد وهي:⁽²⁾

1. أداء الأفراد في إطار وحداتهم التنظيمية المتخصصة.
 2. أداء الوحدات في إطار السياسات العامة للمنشأة.
 3. أداء المنشأة في إطار البيئة الاقتصادية والاجتماعية.
- قد حاول بعض الباحثين تعريف الأداء من خلال مناقشته لعدد من المداخل المرتبطة به وهي:⁽³⁾
1. مدخل الأهداف: هذا المدخل يفترض أن المنشآت تسعى إلى تحقيق أهداف أولية متماثلة، إذاً هذا المدخل يعتبر الأداء بأنه هو بلوغ المنشأة لأهدافها.
 2. مدخل موارد المنشأة: هذا المدخل يؤكد على العلاقة بين المنشآت وبيئاتها، ويعتبر الأداء بأنه قدرة المنشأة في الحصول على مواردها.
 3. مدخل العملية: هذا المدخل يعتبر أن الأداء ما هو إلا انعكاسات لسلوك المساهمين في المنشأة.
 4. مدخل المقوم: هذا المدخل يميز الأداء بكونه مفهوماً متعدد الأبعاد والتقييمات، أو أن كل تقويم يكون خاصاً بمتطلبات المقوم حيث أن لكل مقوم مستوى محدد من الطموح.
- من خلال التعريفات السابقة للأداء يخلص الباحث إلى أن الأداء هو النتيجة التي تسعى كل المنشآت إلى تحقيقها والوصول إليها من أجل تحقيق أهدافها ومقدرتها في الحصول على مواردها المختلفة.

تقويم الأداء:

إن تقويم الأداء هو الركيزة الأساسية في تحسين الأداء وكفاءته لأنه جوهر العملية الرقابية من أجل تحليل الانحرافات المترتبة على عملية التقويم بالإضافة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية لضبط سلوك التخطيط والنتائج من التنفيذ الفعلي الدقيق والتحليل المنظم لكل اتجاهات التنظيم داخل العمل كالتنظيم والسياسات والإجراءات والقواعد واختيار الأفراد لتحقيق الأهداف بأقل جهد وتكلفة وزمن تحقيق وعائد مجز من العمل.⁽⁴⁾

إن تقويم الأداء يعتبر مسألة استراتيجية مهمة بالنسبة للمنشآت ولها علاقة بالتخطيط والسياسات الاستراتيجية وفي ذلك يلخص (أندرو دي سيز لاقى، ومارك جي وألاس) في كتابهما

(1) مهدي عبدالله حسن، تقويم الأداء المالي والمحاسبي بمؤسسات التعليم العالي بالسودان، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة أم درمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، 1995م، ص 3.

(2) معتصم فضل عبدالرحيم عبد الحميد، الموازنة التخطيطية ودورها في تقويم الأداء المالي بالمؤسسات الحكومية، دراسة حالة الصندوق القومي للمعاشات، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2010م، ص 46.

(3) د. فلاح حسن، ود. مؤيد عبد الرحمن الدوري، إدارة البنوك مدخل كمي واستراتيجي معاصر، (عمان: دار وائل للنشر، 2000م)، ص 221.

(4) عبدالرحمن الزين النور، مرجع سابق، ص 84.

"السلوك التنظيمي والأداء" إلى أن تقويم الأداء هو عملية استراتيجية يمكن استخدامها كأداة، وهو طريقة يتم بموجبها إدارة وتوجيه الأداء نحو أهداف فردية وجماعية وتنظيمية محددة.⁽¹⁾ أيضاً عرّف تقويم الأداء بأنه، فحص مرحلي منتظم لمخرجات الأداء في أي منشأة لتحديد مواطن ضعفها وقوتها ووضعها على حد سواء حتى تكوّن رأياً مهنياً واضحاً عن عملياتها التشغيلية وطرح التوصيات الإصلاحية والتصحيحية لسد الثغرات وتلافي القصور خصوصاً في المجالات الدقيقة من أنشطتها.⁽²⁾

من التعريف السابق يتضح أن عملية تقويم الأداء تمتاز بالآتي:-

1. أنه فحص مرحلي لمخرجات المنشأة.
 2. يساعد على اكتشاف مواطن الضعف والقوة.
 3. أنه يطرح توصيات إصلاحية وتصحيحية.
 4. أنه يعمل على سد الثغرات وتلافي أوجه القصور في أنشطة المنشأة.
- من التعريفات السابقة يبدو واضحاً تعدد التعريفات والمفاهيم التي وردت بشأن تقويم الأداء، ويرى أحد الكتّاب أن هذا نتاج عن انعكاس التعدد في المصطلحات حيث استخدم الكتّاب العرب ثلاثة مصطلحات وبشكل مترادف في بعض الأحيان ويستنتج أن عملية قياس وتقويم الأداء هي عملية مركبة تتضمن ثلاثة عمليات فرعية وهي:⁽³⁾

1. قياس الأداء المتحقق مقارنة بمعايير موضوعية ويطلق على هذه العملية "القياس".
 2. تحديد مستوى الأداء المتحقق فيما إذا كان جيداً أو ضعيفاً، أي بمعنى إعطاء الأداء قيمة ويطلق على هذه العملية "التقييم".
 3. تعزيز نقاط القوة أو معالجة نقاط الضعف في الأداء المتحقق ويطلق على هذه العملية "التقويم".
- لذلك فتقويم الأداء هو أهم وسيلة بالنسبة للمنشأة لتحقيق أهدافها، وعملية تقويم الأداء هي عبارة عن حلقة دائرية تتكون من أربعة مراحل مرتبطة مع بعضها ومتدرجة من بداية معينة إلى نهاية المرحلة التصحيحية والتقويمية، كما يقول (أندرو دي سيز لافي) إن العملية التي وصفناها هي في الواقع دورة تتكون من أربعة خطوات تتمثل في التالي:-

1. وضع معايير تسجيل الأداء الفعلي.
 2. بيان مستويات الأداء.
 3. مراجعة الأداء على ضوء تلك المعايير.
 4. تحديد الإجراءات التصحيحية.
- تشكل تلك الخطوات الأربعة مجتمعة الوظيفة الرقابية، إذ يلعب تقويم الأداء دوراً رئيسياً في

(1) أندرو دي سيز لافي، مارك جي. وآس، السلوك التنظيمي و الأداء، ترجمة جعفر أبو القاسم أحمد، (الرياض: معهد الإدارة العامة، 1991م)، ص 379.

(2) عبدالناصر نمر عبد الرحمن، مرجع سابق، ص 106

(3) د. عبدالرحمن الصباح، مبادي الرقابة الإدارية: المعايير- التقييم- التصحيح، (عمان: دار زهرات للنشر، د.ت)، ص 298.

العملية الرقابية لأنه يؤدي مهمة المراجعة وتسهيل عملية المراقبة وتقويم الأداء، إذاً هو أسلوب للتدقيق تتولد عنه المعلومات اللازمة للرقابة وتوجيه العمليات داخل المنشأة.

يرى الباحث أن عملية تقويم الأداء تعمل على مقارنة الأداء الفعلي للمنشأة بما هو مخطط له والعمل على معالجة الانحرافات إن وجدت وبيان أسبابها، كما أن عملية تقويم الأداء تتطلب توفير معايير للأداء تمثل أنماطاً للأداء المستهدف وتظهر أهمية تلك المعايير بأنها تمثل الأساس الذي بمقتضاه تتم مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المستهدف حتى يتسنى الحكم على مدى كفاءة وفعالية إدارة المنشأة في استغلال مواردها لتحقيق أهدافها، كما تؤدي عملية تقويم الأداء إلى ربط الانحرافات بمراكز المسؤولية أيضاً يمكن القول أن عملية تقويم الأداء هي عملية إتخاذ القرارات بناءً على معلومات رقابية لإعادة توجيه مسارات الأنشطة بالمنشأة بما يحقق الأهداف المحددة مسبقاً.

يعرّف الباحث تقويم الأداء بأنه قياس للنتائج المحققة وفقاً لمعايير محددة مسبقاً لأداء المنشأة ومقارنتها بالأهداف المرسومة بالخطة والتعرف على مواطن الضعف والقوة والتعرف على الأسباب التي تعوق عملية تحقيق أهداف المنشأة والعمل على سد الثغرات وتلافي أوجه القصور والعمل على عدم تكرارها في المستقبل ومن ثم معالجة الانحرافات التي اتضحت من خلال مقارنة الأداء الفعلي مع المحقق فعلاً خلال تلك الفترة الزمنية المحددة.

يشير هذا التعريف إلى أن مفهوم تقويم الأداء يعكس الجوانب الآتية:

1. إن عملية تقويم الأداء تهدف إلى التعرف على مدى تحقيق المنشأة لأهدافها المحددة والموضوعة سلفاً.
2. أنها عملية مستمرة تهدف إلى استخلاص النتائج التي يتعين إتباعها وتحديد الانحرافات وتحسين الأداء خلال الفترات التالية.
3. يساعد في وضع أهداف جديدة وتعديل الخطط القائمة لتحقيق أفضل مستوى من الإنجاز الممكن.
4. معالجة الانحرافات التي تتضح من خلال مقارنة الأداء الفعلي مع المخطط مسبقاً.

ثانياً: أهداف تقويم الأداء:

يعتبر تقويم الأداء أحد الركائز المؤثرة على مجالات التطوير والتنمية لمختلف المستويات التخطيطية الخاصة للتقويم سواء كان على مستوى الفرد أو على مستوى المنشأة.

فتطوير الفرد وتنمية قدراته لن يأتي إلا من خلال متابعة أدائه الفعلي والتأكد من استمراريته في تنفيذ حجم الأعمال والواجبات والمهام المسندة إليه بشكل متطور، ويمكن الاستدلال على أداء الموارد البشرية من خلال قياس حجم ونوعية إنجازاتهم مقارنة بالفترة الزمنية التي يقضونها لتحقيق هذه المخرجات، ومن خلال ذلك فإن الأمر يتشابه إلى حد كبير مع مضمون تقويم أداء المنشأة الاقتصادية بغض النظر عن طبيعة أنشطتها التي تمارسها والتي يتحقق من خلالها مقارنة أدائها الفعلي على مستوى كل نشاط من أنشطتها بشكل مستقل كخطوة على الطريق لتقويم أدائها الكلي من واقع

محصلة الإنجاز الكلي لكثافة أنشطتها المتعددة.⁽¹⁾

يرى بعض الكتّاب أن هنالك مجموعة من الأهداف التي تهدف عملية تقويم الأداء إلى تحقيقها وهي:⁽²⁾

1. مساعدة المستويات الإدارية المختلفة بالمنشأة على اكتشاف الانحرافات والتي يتطلب الأمر تحليلها للوقوف على أسبابها حتى يمكن إتخاذ الإجراءات العلاجية كلما أمكن ذلك.
2. تحديد عملية تقويم المستوى الذي وصلت إليه الإدارة في تحقيق المسؤوليات والوفاء بالالتزامات الموكلة إليها.
3. تهدف عملية تقويم الأداء إلى تزويد المستويات الإدارية المختلفة بالوسائل التي تكفل قياس وتخطيط الأداء المتعلق بدائرة أنشطتهم، كما أنها توجه انتباه الإدارة العليا إلى مراكز المسؤولية التي تكون في حاجة إليها حينما تكون أكثر إنتاجية، وعليه فإن قراراتهم يمكن ارتكازها على حقائق موضوعية وليست تخمينات شخصية.
4. تساعد عملية تقويم الأداء على التأكد من سلامة الخطط وواقعية الأهداف المحددة مقدماً بما يساعد على إعداد الخطط للفترات التالية.

يرى بعض الكتّاب أن أهم أهداف تقويم الأداء تتلخص في التالي:⁽³⁾

1. وضع معايير لتقويم فعالية قرارات الاختيار والتعيين والتدريب والتطوير للعاملين بما في ذلك تناسب المعلومات الشخصية المستخدمة في إتخاذ القرارات.
2. يؤدي تقويم الأداء إلى الكشف عن الانحرافات المختلفة التي يمكن أن تحدث في مجال التنفيذ العملي ويمكن بعد اكتشاف الانحرافات المختلفة معرفة أسبابها وتحديد المسؤولين عنها وتوضيح طرق علاجها.
3. تزويد الإدارة بالبيانات اللازمة للتخطيط الاستراتيجي طويل الأجل بالنسبة للمنشأة والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات المهمة سواء لتطوير عمليات المنشأة أو في جوانب الاستثمارات أو تخطيط القوة العاملة وبناء الهياكل التنظيمية أو إلى إجراء تغييرات جوهرية.
4. يساعد المنشأة في تنفيذ وظائف إدارتها بناءً على ما تحصل عليه من معلومات، والتعرّف على نتائج أعمالها وأداء إدارتها والعوامل المؤثرة على النتائج وتشخيص ما قد يتبين من صعوبات في التنفيذ في كل وحدة من الوحدات داخل المنشأة، ومن ثم العمل على تصحيح مسارات العمل التنظيمي والإنتاجي ومسارات الموارد البشرية.
5. قياس مدى كفاءة المنشأة في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة لديها والحكم على مدى نجاحها في تحقيق الأهداف المخططة لديها.

(1) أمير إبراهيم يوسف عبدالله، تقويم أداء الإدارة المالية بالشركات الصناعية باستخدام التحليل المالي بالتطبيق على الشركات الصناعية السودانية، دراسة تحليلية تطبيقية، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2011م، ص 63.

(2) فالح حسن القيسي، نظم الرقابة وأثرها على الأداء، مجلة الرقابة المالية، العدد الثلاثون، (تونس: المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، 1997م)، ص 67.

(3) الفضل الطيب محمد الزين، دور محاسبة المسؤولية في تقويم أداء المنشآت، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2004م، ص ص 61-62.

6. يساعد تقويم الأداء على توفير الدقة في متابعة تنفيذ المشروعات في القطاعات المختلفة بحيث تستطيع المستويات الإدارية العليا أن تتعرف على وجه التحديد، على مدى التقدم في تنفيذ مشروعات الخطة الاقتصادية وبالتالي يتسنى لها الإحاطة بمدى إمكانية تحقيق الأهداف التخطيطية وفي أجلها المحدد.

7. يساعد تقويم الأداء على تقديم بيانات مالية دقيقة للمستثمرين، كما أنه يفيد في الأغراض الإدارية من حيث إنجاز القرارات المختلفة بالأصول والاستغناء عنها واستبدالها أو التوسع في استخدامها أو استخدام أصول جديدة أو المفاضلة بين البدائل المختلفة، كل ذلك بعد حساب القيم والتكاليف والآثار المترتبة على ذلك بالإضافة إلى أنها تساعد في رسم السياسات المالية للمنشآت.

8. تقويم مدى الكفاءة والفعالية في المنشأة وفقاً للأساليب الحديثة (نظام المساءلة) بحيث تمتد فعالية تقويم الأداء إلى تحديد العلاقة ما بين النتائج المستهدفة من الأداء، وبين النتائج التي تم تحقيقها في المنشأة ويمتد تقويم كفاءة الأداء إلى كفاءة تنظيم المنشأة، وبوجه خاص تقويم نظام الرقابة الداخلية فيها وكفاءة سير عملياتها وتحديد مدى اهتمام وقدرة المنشأة على تقليل تكلفة مواردها إلى أدنى مستوى ممكن مع مراعاة الجودة النوعية المطلوبة.

هناك العديد من الأهداف التي تهدف المنشآت إلى تحقيقها عند تطبيق عملية تقويم الأداء ومن أهمها ما يلي:⁽¹⁾

1. تساعد في التحقق من مدى قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها حتى يمكن معرفة تطابق الإنجاز الفعلي مع الخطط الموضوعة إذ لابد من توفير مجموعة من الأسس والأساليب التي تقيس ذلك، وعملية تقويم الأداء هي أحد أهم الأساليب التي يمكن استخدامها لهذه الغاية، ومن خلال عملية تقويم الأداء يمكن تحديد مواطن الضعف والقوة في المنشأة.

2. إن عملية تقويم الأداء تسلط الضوء على مدى كفاءة المنشأة في استغلال مواردها المتاحة سواء كانت موارد مادية أو موارد بشرية، بصورة أفضل والتقليل من الإهدار والضياع وترشيد النفقات وتنمية الإيرادات.

3. تحديد ما يجب أن يعرفه المسؤول لتحقيق أداء عالٍ فنماذج تقويم الأداء تشتمل على مجموعة من المتغيرات المترابطة والمنظمة التي تساهم في رفع مستوى الأداء والتي يتم إتباعها مما يساعد الإدارة على السعي نحو تحسين مستوى الأداء بصورة علمية.

4. الإسهام في تطوير المنشأة لأن عملية تقويم الأداء الفعالة تتضمن تشخيص المشاكل التي تعاني منها المنشأة ومحاولة معالجتها بعد تقويمها من خلال وجود معايير محددة.

5. تحقيق تقويم شامل للأداء على مستوى الاقتصاد الوطني وذلك بالاعتماد على نتائج تقويم الأداء ابتداء بالمنشأة ثم الصناعة ثم القطاع وصولاً للتقويم الشامل.

(1) د. أمال إبراهيم محمود، مرجع سابق، ص ص 461-462.

6. تصحيح الموازنات التخطيطية ووضع مؤشراتنا في المسار الذي يوازن بين الطموح والإمكانات المتاحة حيث تشكل نتائج تقييم الأداء قاعدة معلوماتية كبيرة في رسم السياسات والخطط العلمية البعيدة عن المزاجية والتقدير غير الواقعية.

7. تقديم تصور عام للإدارة العليا في البلاد عن أداء الأنشطة المختلفة في الاقتصاد الوطني وهذا ما يمكنها من إجراء مراجعة تقييمية شاملة تساعد على الارتقاء بالإدارة الاقتصادية نحو الأفضل.

8. تنشيط الأجهزة الرقابية على أداء عملها عن طريق المعلومات التي يقدمها تقييم الأداء فيكون بمقدورها التحقق من قيام المؤسسات العامة بنشاطها بكفاءة عالية وإنجازها لأهدافها المرسومة كما هو مطلوب حيث تقدم تقارير الأداء أفضل المعلومات التي يمكن أن تستخدم في متابعة وتطوير المتطلبات الإدارية والاقتصادية والمالية لمختلف الوحدات الاقتصادية.

إن نظام تقييم الأداء الفعال بالإضافة إلى تطويره لمجموعة من المعايير الكمية والنوعية التي تهدف إلى زيادة الإنتاجية والجودة يحاول أيضاً تطوير مجموعة من المعايير لقياس مستوى رضا المستفيدين بغية الوقوف على آراءهم نحو مستوى الخدمة المقدمة.

مما سبق يلاحظ الباحث أن عملية تقييم الأداء مهمة جداً لإدارة المنشأة وأفرادها العاملين بها لأنها تساعد على تحقيق التالي:-

1. اكتشاف نواحي القوة والضعف في الأداء وكيفية معالجتها مما يؤدي إلى تحسين الأداء في المستقبل.
2. تحديد الجهات والمراكز الإدارية المسؤولة عن حصول الانحرافات التي تحدث نتيجة التنفيذ.
3. يساعد تقييم الأداء على التحقق من قيام المنشأة بوظائفها المختلفة بأفضل كفاءة ممكنة، فالهدف من قياس كفاءة التنفيذ هو الاطمئنان إلى أن تنفيذ برامج التشغيل قد تحقق بأفضل كفاءة ممكنة.
4. توفير مؤشرات تقييم الأداء الأساس الذي يتم بمقتضاه إجراء المقارنات بين الأنشطة المختلفة في إطار المنشأة أو بين الوحدات النوعية في إطار القطاع.
5. يساعد تقييم الأداء الإدارة في معرفة معوقات العمل مثل السياسات واللوائح والتعليمات المطبقة أو عدم توفر المعدات والأجهزة اللازمة لإنجاز العمل المطلوب.
6. تقديم المعلومات الصحيحة للإدارة وبالتالي زيادة قدرتها على مواجهة التوسعات في العمل الحالي والمستقبلي.

هنالك أهداف خاصة لوحدات القطاع العام يمكن تلخيصها فيما يلي:⁽¹⁾

1. تحسين الجودة في إدارة المشروعات وتشجيع الارتقاء بمستوى الأساليب الإدارية وغرس التقييم الذاتي لدى المديرين والمسؤولين في تلك المنشآت.
2. اقتراح الوسائل المؤدية لتقليل احتمالات إتخاذ قرارات غير مناسبة ومساعدة المديرين في العلاقات

(1) د. عصام الدين محمد متولي، ود. شريف محمد السكري، مرجع سابق، ص 197.

العامة على تحسين مستوى وضع القرارات.

3. الحكم على مدى ملاءمة الرقابة الداخلية والنظم المطبقة في المنشأة والحكم على مدى كفاءتها وقدرتها على تحقيق الأهداف المحددة لها والقيام بتنفيذ المهام الموكلة إليها.
4. تحديد أسباب أوجه القصور والنجاح والاهتمام بتقديم مقترحات مهمة وجوهرية وبناءة لتحقيق التحسينات اللازمة وإيجاد الحلول المناسبة لتلافي الأسباب وأوجه القصور في المستقبل.
5. توفير أسس موحدة للمقارنة بين المنشآت المماثلة التابعة لقطاع صناعي واحد كما تساعد على تجديد الطاقات العاطلة لاستغلالها والتعرف على مدى تنفيذ الخطة العامة للمنشأة.
6. التأكد من كفاءة تخصيص واستخدام الموارد الإنتاجية المحدودة والمتاحة على النحو الأمثل.
7. يساعد تقويم الأداء على توافر الدقة في متابعة تنفيذ المشروعات في القطاعات المختلفة بحيث تستطيع المستويات العليا للمنشأة أن تتعرف على وجه التحديد على مدى التقدم في تنفيذ خطة المشروعات الإنتاجية وبالتالي يتسنى لها الإحاطة بمدى إمكانية تحقيق الأهداف التخطيطية في وقتها المحدد.

ثالثاً: أهمية تقويم الأداء:

إن عملية تقويم الأداء تتمتع بدرجة عالية من الأهمية لجميع المنشآت على حد سواء ولمختلف أنواع المنشآت مهما اختلفت طبيعة أعمالها والأنشطة التي تقوم بها وتزداد هذه الأهمية بصورة خاصة في الدول النامية التي تسعى جاهدة من أجل تسريع عملية التنمية عن طريق الاستخدام الأفضل لمواردها على الرغم مما تعانيه هذه الدول من مشكلات متعددة سواء كانت فنية أو نقص في المعلومات أو شح في رؤوس الأموال.

تتبع أهمية تقويم الأداء في معرفة مدى تحقيق المنشآت لأهدافها المرسومة خلال فترة زمنية معينة ويتحقق ذلك من خلال البيانات والمعلومات التي تتوفر عن مدى تحقيق تلك المنشآت لأهدافها فتبرز أهمية تقويم الأداء في النواحي الآتية:⁽¹⁾

1. يساعد تقويم الأداء المستمر للمنشآت في الكشف عن الانحرافات عند بدايتها ويؤدي ذلك إلى اتخاذ خطوات علاجية من أجل تعديل الانحرافات التي تحدث وتوجيه العمل نحو المسار الصحيح.
2. يساعد في الكشف عن الانحرافات في وقت مبكر وفي موقع محدد، كما يساعد على عدم تسربه إلى المواقع الأخرى مما يؤدي إلى تحجيم الانحراف وتقليل الخسائر، وكذلك يساعد على منع انتقال الانحراف إلى وحدات أخرى بسبب الترابط فيما بينها.
3. تُعد مرحلة تقويم الأداء مرحلة مهمة لمرحلة التخطيط إذ يرتبط تقويم الأداء ارتباطاً وثيقاً بالتخطيط سواء على مستوى الصناعة أو على مستوى الاقتصاد القومي لأن عملية التخطيط لا تقتصر على وضع الخطة فقط بل تشمل كذلك متابعة وتنفيذ أهداف الخطة لذلك فإن تقويم الأداء

(1) د. عبدالوهاب مطر الدهراوي، تقييم المشاريع ودراسات الجدوى الاقتصادية، (بغداد: دار كتاب الحكمة للطباعة والنشر، 1995م)، ص 430-431.

- هو الاختيار الأساسي من أجل التحقق من تنفيذ جميع مراحل العمليات الصناعية بكل دقة وعلمية.
4. التحقق من معايير الجودة للإنتاج ومدى مطابقة الإنتاج للمواصفات المطلوبة والمحددة مسبقاً.
5. تبرز أهمية تقويم الأداء من خلال الأهمية التي يتمتع بها القطاع الصناعي في الاقتصاد القومي وعليه فإن تقويم أداء هذا القطاع يتم من خلال تقويم أداء المنشأة.
6. إظهار مدى التزام الشركة تجاه الشركات الأخرى وفي جميع المجالات سواء كانت مجالات إنتاج أو تسويق أو أي مجالات أخرى مما ينعكس على التنمية الاقتصادية.
7. يظهر إمكانية المنشأة في تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية ويتمثل في المرحلة التي تكشف المدى الذي استطاعت به المنشأة استغلال مواردها المادية والبشرية في سبيل تحقيق الأهداف المحددة لها من خلال أنشطتها المختلفة.
8. إن تقويم الأداء المستمر للمنشأة يساعد في الكشف عن الانحرافات بصورة سريعة عند بدايتها ويؤدي إلى إتخاذ الخطوات العلاجية السريعة في تعديل الانحرافات التي تحدث، وتوجيه العمل نحو مساره الصحيح.
9. إن الإسراع في الكشف عن الانحرافات في موقع محدد يساعد على عدم تسربه إلى المواقع الأخرى من نفس الموقع، مما يؤدي إلى تحجيم الانحراف وتقليل الخسائر.
10. إن تقويم الأداء يساعد على معرفة الانحرافات الناجمة من خلال تنفيذ الخطة ومعالجتها مما يؤدي إلى تلافي مثل هذه الانحرافات عند وضع الخطط في المستقبل، وذلك بالاعتماد على التقييمات السابقة لكفاءة الأداء والتقارير الفنية والاقتصادية المتعلقة بها.
- يرى أحد الكتاب أهمية تقويم الأداء تتلخص في النقاط التالية:⁽¹⁾
1. إن تقويم الأداء يساعد في الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية.
2. يوضح العلاقة التبادلية بين القطاعات الاقتصادية والالتزام بها ويساعد على التحقق من قيام الوحدات بوظائفها بأفضل كفاءة ممكنة.
3. ترتبط أهمية تقويم الأداء ارتباطاً وثيقاً بالتخطيط على كافة المستويات سواء على المستوى القومي أو على المستوى القطاعي أو على مستوى الوحدة.
4. يساعد تقويم الأداء في التالي:-
- أ- توضيح سير العمليات داخل المنشآت الصناعية.
- ب- تحقيق التنسيق بين مختلف أوجه النشاط الاقتصادي.
- ج- تحقيق معايير الجودة للأنشطة المختلفة داخل المنشآت الصناعية على أساس المواصفات المحددة مسبقاً.

(1) د. عقيل جاسم عبد الله، مرجع سابق، ص 191.

يرى أحد الكتاب أن أهمية تقويم الأداء تتمثل في التالي:⁽¹⁾

1. إن عملية تقويم الأداء تعتبر أساس عمليات الإصلاح الإداري، حيث أن عمليات الإصلاح الإداري ترتبط بالعديد من الجوانب، منها عدم ارتباط الأجور بالجهود المبذولة وعدم وجود التدريب على قدر كافٍ، كما أنه يكشف عن مقدار الجهود المبذولة، كما يكشف عن مدى الحاجة إلى التدريب وبالتالي يساعد في عمليات التنمية الإدارية.
2. إن نظام تقويم الأداء يكشف عن الطاقات الكامنة لدى الأفراد والتي لا تستغل في العمل وبالتالي يمكن إسناد أعمال ملائمة لهم، فقد يتضح خلال تقويم الأداء أن الأفراد يؤدون أعمالاً قد لا تُطلب منهم ولكنها متصلة بالعمل وتكشف عن قدرات معينة.
3. إن عملية تقويم الأداء تساعد على تحسين العملية الرقابية وذلك عن طريق الملاحظة المستمرة من جانب الرئيس، فكتابة تقرير الكفاءة يستلزم من المدير التفرة على أساس صحيح بين العامل الممتاز وغير الممتاز واحتفاظه بمعدلات إنتاج كل عامل والتعرف على نقاط القوة والضعف وذلك لا يمكن توافره للمدير إلا من خلال تقويم الأداء وبأساليب متقدمة.

يرى الباحث أن عملية تقويم الأداء تساعد المنشآت في الكشف المبكر عن الانحرافات ومعرفة مواطن القوة والضعف ومن ثم وضع طرق علاجها، كما يساعد تقويم الأداء في التخطيط، وذلك لأن عملية التخطيط لا تقتصر فقط على وضع الخطة بل تشمل كذلك متابعة وتنفيذ أهداف الخطة، لذلك فإن تقويم الأداء هو الاختيار الأساسي من أجل تنفيذ جميع مراحل العمليات الصناعية بكل دقة وعلمية، كما تبرز أهمية تقويم الأداء من خلال أهمية القطاع الصناعي في الاقتصاد القومي، أيضاً يظهر إمكانية المنشأة لتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد، كما يعتبر من أهم الركائز التي تبنى عليها عملية الرقابة.

رابعاً: أنماط تقويم الأداء:

هنالك العديد من الأنماط لتقويم الأداء ولعل من أهمها ما يلي:⁽²⁾

النمط الأول: مراقبة الأداء المخطط:

يهدف هذا النمط إلى مقارنة نتائج عمليات التنفيذ الفعلي بالمعدلات والسياسات الموضوعية، وهذا يعني أن مراقبة الأداء المخطط تستلزم وجود تخطيط، وبالتالي تستلزم وجود معدلات تقديرية أو معيارية تستخدم كأساس لقياس وتوجيه الأداء الفعلي لنشاط المنشأة، وتقوم مراقبة الأداء المخطط على الاكتشاف الدوري للانحرافات التي تنتج عن مقارنات تقلبات التنفيذ بالمخططات المرسومة والعمل على تحليلها وتقويم أسبابها، ويجب الحيلة عند إجراء تلك المقارنة حيث أن التقديرات توضع عادة قبل التقويم بفترة طويلة أو قصيرة حسب طبيعة التخطيط، ومن ثم فإن ظروف وأحوال العمل ربما يطرأ عليها تغيير خلال هذه الفترة يجعل المقارنة غير سليمة إذ لم تتم على ضوء دراسة ظروف مرحلة التنفيذ.

(1) د. عرفة المتولي، إدارة الأفراد والعلاقات الإنسانية، (القاهرة: دار أبو المجد للطباعة، 1989م)، ص 387.

(2) د. أحمد محمد موسى، مرجع سابق، ص ص 26-27.

النمط الثاني: مراقبة الأداء الفعلي:

يهدف هذا النمط إلى اكتشاف الانحرافات الفعلية التي قد تنتج من الاختلافات بين الأرقام الفعلية ببعضها البعض والعمل على تفسيرها، حيث أن التفسير هنا عبارة عن تحليل ودراسة لهذه الانحرافات حتى مصادرها الفعلية، مع عدم التوقف عن البحث بمجرد التعرف على مظاهر هذه الانحرافات.

يرى الباحث أن مقارنة البيانات الفعلية ببعضها بوضعها يعد مضللاً لاختلاف الظروف الإنتاجية من ناحية أولى، واختلاف طريقة المحاسبة وأسس تحميل بنود التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة ثم على وحدات التكلفة من سنة لأخرى من ناحية ثانية، وبناءً عليه ينبغي أن تأخذ المقارنات التاريخية في اعتبارها كل الظروف والملابسات التي كانت مساندة في وقت معين، إذ أن الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المحيطة بالمنشأة تؤثر عليها وعلى عملياتها بشكل مباشر وبتغير تلك الظروف المحيطة فإنه يصبح من الصعب الحكم على أداء المنشأة بمجرد مقارنة البيانات التاريخية بعضها ببعض الآخر، حيث أن مؤشرات الأداء التاريخية الإجمالية ماهي إلا نتاج جميع الظروف المحيطة بالمنشأة في سنة معينة، ومن ثم تصبح مقارنتها بذات المؤشرات الخاصة بسنة أخرى غير موضوعية إن لم تؤخذ الظروف المحيطة في الاعتبار.

المبحث الثاني

مبادئ وأسس ومقاييس وأساليب تقويم الأداء

سيتناول الباحث في هذا المبحث المبادئ العلمية لتقويم الأداء، كما يتناول أركان وفوائد وأبعاد وأسس ومقومات ومؤشرات ومستويات ومقاييس وأساليب تقويم الأداء وذلك على النحو التالي :-

أولاً: المبادئ العلمية لتقويم الأداء:

هنالك مجموعة من المبادئ العلمية والتي يجب مراعاتها عند إجراء عملية تقويم الأداء سواء كان ذلك على مستوى المنشأة أو على المستوى القومي بغض النظر عن نوع النشاط ومجاله، وتتمثل أهم هذه المبادئ في التالي:⁽¹⁾

1. شمول عملية التقويم، أي أن تغطي عملية تقويم الأداء كافة المستويات على مستوى المنشأة أو القطاع أو المستوى القومي وجميع الأوجه الأساسية في المنشأة وكافة مراكز المسؤولية فيها، وجميع جوانب الأداء المختلفة سواء كانت اقتصادية أو فنية أو مالية أو إدارية أو اجتماعية أو سياسية وذلك للتأكد من أن التنفيذ يتم بكفاءة وتنسيق وتوازن وتكامل في جميع المراكز والأقسام وعلى مختلف المستويات الإدارية في المنشأة أو القطاع.
2. أن تتسم عملية تقويم الأداء بالمرونة والوضوح والاستقرار لفترات طويلة حتى تحقق المقارنات فاعليتها مع القدرة على مواجهة تحركات النشاط الاقتصادي ومواكبة التطورات العلمية خلال هذه الفترات.
3. أن تتسم عملية تقويم الأداء بصفة دورية منتظمة وعلى فترات قصيرة حتى يمكن مواجهة الانحرافات قبل استفحال آثارها، مع مراعاة لطبيعة ومجالات الأداء التي تخضع للتغيرات السريعة مما يستلزم تقويم أدائها خلال فترات قصيرة نوعاً ما.
4. أن يراعي الارتباط الوثيق بين عملية تقويم الأداء ومجال تقويم الأداء وكذلك بين الاقتصاد القومي والقطاع أو النشاط النوعي والمنشأة موضع التنفيذ.
5. أن تتلاءم عملية تقويم الأداء مع إمكانيات تطبيقه بحيث يكون العائد من تقويم الأداء أكبر من تكلفة عملية التقويم وتطبيقه.
6. أن تؤدي عملية تقويم الأداء إلى نتائج إيجابية وتحسين ورفع كفاءة الأداء وأن تحقق الأهداف المحددة للمنشأة بأقل تكلفة وجهد ووقت وبأكبر كفاءة ممكنة، وأن ترتبط عملية التقويم بأنظمة

(1) تاج الدين محمد فيروز أحمد، تقويم الأداء في القطاع الصناعي، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، جامعة أم درمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، 2001م، ص ص 35-36.

الحوافز الإيجابية والسلبية.

7. أن تكون عملية تقويم الأداء مبنية على أسس موضوعية مع توحيد كافة المفاهيم والمقاييس بين المخططين والقائمين بالتنفيذ لضمان حصر عملية التقويم في الأداء فقط مع مراعاة وضع أساليب التقويم ومؤشراته في صورة تمكن من استخدامها ذاتياً بواسطة القائم بالعمل موضع التقويم، لأنه يعتبر أقدر على تقويم أدائه وعمله.

مما تقدم يرى الباحث أن المبادئ العلمية لتقويم الأداء يجب أن تكون شاملة ومتكاملة تغطي كافة الأنشطة التي تمارسها المنشأة وكافة المستويات الإدارية وكافة جوانب الأداء المختلفة، الاقتصادية منها والفنية والمالية والإدارية والاجتماعية، حيث أن التوصل إلى حكم عام عن درجة كفاءة وفاعلية المنشأة ككل يتطلب تقويم كل وجه من أوجه النشاط بها للوصول إلى تقرير مستقل لكفاءته وفاعليته.

ثانياً: أركان عملية تقويم الأداء:

لكي تتحقق أهداف عملية تقويم الأداء لأبد من وجود أركان أساسية وهي تتمثل في التالي:⁽¹⁾

1. وجود أهداف محددة مسبقاً:

من المسلم به أن التقدم لا يوجد إلا بوجود أهداف محددة مسبقاً، وقد تكون هذه الأهداف في شكل خطة أو معيار أو نمط أو قرار أو سياسة، فاللوائح المالية وقوانين الموازنة وما تتضمنه من قواعد وضوابط وكذلك التكاليف النمطية ومعدلات الأداء المعيارية أهداف محددة مسبقاً تتم الرقابة على أساسها.

2. قياس الأداء الفعلي:

يتم قياس أو تقدير الأداء الفعلي عادة بالاعتماد على ما توفره النظم المحاسبية والأساليب الإحصائية من بيانات ومعلومات، ويجب توفير موظفين مدربين للقيام بهذه الأعمال مع استخدام الآلات المستحدثة متى كان ذلك مناسباً لسرعة عرض نتائج القياس أو التقدير على من بيده سلطة إحداث التغيير واتخاذ القرارات الخاصة بها فإن لعامل السرعة أثره في فعالية النظام الرقابي.

3. مقارنة الأداء الفعلي بالمستهدف:

تتم مقارنة الأداء المحقق بالمستهدف لتحديد الانحراف ليس هذا فحسب بل ولتمكين الإدارة من التنبؤ بالنتائج المستقبلية وجعلها قادرة على مجابهة الأخطاء في المستقبل لإجراء التصويب اللازم، ويجب أن يركز التقويم على الانحرافات المهمة وأن وجود موظفين مدربين يؤدي إلى سرعة اكتشاف الانحرافات وتسهيل المقارنة بين النتائج المحققة والأهداف الموضوعية.

4. إتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح الانحرافات:

(1) د. حسين علي سليمان، مفهوم تقويم الأداء، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، الجمعية العلمية لخريجي ومنسوبي كليتي الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة عدن، العدد (3)، السنة السادسة، 1998م، ص 25.

إن إتخاذ القرار لتصحيح انحراف ما، يتوقف على البيانات والمعلومات المتاحة عن الأهداف المحددة مسبقاً وقياس الأداء الفعلي، ومقارنة ذلك الأداء المحقق بالهدف المخطط، فإن تحليل الانحراف وبيان أسبابه يساعدان على تقدير الموقف واتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب وأن يكون محدداً بوضوح نوع التصحيح المطلوب أخذاً في الاعتبار جميع الظروف المحيطة بالقرار.

يرى الباحث أن عملية تقويم الأداء تبنى على أربعة أركان رئيسية تتمثل في: وجود هدف أو أهداف محددة مسبقاً تسعى المنشأة إلى تحقيقها، ثم قياس الأداء الفعلي وذلك بمقارنته بما هو مخطط له والكشف عن أوجه الانحرافات وتقويمها إن وجدت وذلك عن طريق إتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة لتصحيح تلك الانحرافات.

ثالثاً: فوائد تقويم الأداء:

هنالك فوائد عديدة لتقويم الأداء وتفاوتت تلك الفوائد من مستوى إلى آخر، لكن الفائدة الشاملة هي إبراز دور التقويم في إيضاح الانحرافات والعقبات وبالتالي السعي إلى تصحيح تلك الانحرافات ومن ثم تطبيق عمليات الرقابة المحكمة، لذلك يعتبر التقويم مصدر من مصادراً المعلومات الضرورية للتخطيط الاستراتيجي.⁽¹⁾

كما تعتبر معدلات الأداء من وجهة نظر الرقابة الإدارية مفيدة في إطار فاعلية العمليات وإلغاء الضوء على مواطن المشكلات التي هي بحاجة إلى إجراء تصحيحي.⁽²⁾ يمكن سرد فوائد تقويم الأداء في التالي:⁽³⁾

1. يعتبر تقويم الأداء أهم الركائز التي تبنى عليها عملية الرقابة والضبط.
2. يعتبر تقويم الأداء مساهماً بصورة مباشرة في تشخيص المشكلات وحلها ومعرفة مواطن القوة والضعف في المنشأة.
3. يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات المهمة سواء للتطوير أو الاستثمار أو عند إجراء تغييرات جوهرية مثل شراء ماكينات أو تغيير المنتجات أو دخول أسواق جديدة.
4. يعتبر من أهم دعائم رسم السياسات العامة سواء على مستوى المنشأة أو على مستوى الصناعة أو على مستوى الدولة.
5. يعتبر من أهم مصادر البيانات اللازمة للتخطيط.

مما سبق يتبين للباحث فوائد تقويم الأداء بالنسبة للمنشآت حيث أنه من الأهمية بمكان في دفع عجلة المنشأة إلى الأمام لتحقيق المزيد من النجاحات من خلال معرفة نقاط القوة والضعف في المنشأة ومن خلال تقديم المعلومات اللازمة للإدارة والتي تمكنها من التقويم في كافة المراحل الإدارية ومن ثم

(1) سهير الشناوي، تقييم الأداء في المنشآت الصناعية، مصلحة الكفاءة الإنتاجية، (القاهرة: التدريب المهني، دت)، ص 6.

(2) د. توفيق عبدالرحمن، تقييم الأداء مداخل جديدة، (القاهرة: الدار الجامعية، 1997م)، ص 8.

(3) د. توفيق محمد عبد المحسن، مرجع سابق، ص 51.

العمل على تصحيح الأخطاء وإزالة العقبات، وذلك عن طريق إتخاذ قرارات سليمة تؤدي إلى تحقيق أهداف المنشأة.

رابعاً: أبعاد تقويم الأداء:

عملية تقويم الأداء تحتوي على أربعة أبعاد وهي كالآتي:⁽¹⁾

1. البعد الاقتصادي:

يشمل تقويم النتائج العامة للمنشأة ومدى نجاحها في تحقيق أهدافها وسياساتها العامة والتي ترتبط ارتباطاً وثيقاً ومباشراً بأهداف الدولة وسياساتها العامة في إطار الاقتصاد العام للدولة.

2. البعد التنفيذي:

يشمل تقويم الأداء على المستوى الوظيفي أي تقويم كل نشاط من أنشطة المنشأة.

3. البعد الاجتماعي:

يهدف البعد الاجتماعي لتقويم الأداء إلى تحليل العلاقات بين الإدارة مع وسطها الاجتماعي إذا قبلنا بأن سبب وجود الإدارات في المنشآت العديدة هو الإجابة عن طلبات المستفيدين، كما إن التقويم يهدف إلى ضمان المعادلة بين الطلب والعرض في المنشأة وهكذا يتألف التقويم الاجتماعي من إقامة علاقة بين التقويم الفردي للأشخاص والتقويم الجماعي للمنشأة أو الإدارة، ويجب أن يقود ذلك التقويم الاجتماعي إلى تقويم نظام الإدارة.

4. البعد السلوكي:

يتناول البعد السلوكي المفهوم الأخلاقي وتقييم تطبيقه، أي ماذا يمكننا أن نقوم به وكيف يتوجب علينا إجراء التقويم، ويشتمل البعد السلوكي للتقويم على احترام أدبيات الممارسة التقييمية التي تخص المقيمين (الكفاءة والاستقلالية والمعايير الموضوعية وشفافية الاختيار وكذلك مسار التقويم ووضوح الأهداف والمنهجيات وإعلان النتائج).⁽²⁾

يلاحظ الباحث أن تقويم الأداء له أربعة أبعاد رئيسية متمثلة في البعد الاقتصادي والذي يتناول النتائج العامة للمنشأة ومدى نجاحها في تحقيق أهدافها العامة، والبعد التنفيذي وتناوله لتقويم الأداء على المستوى الوظيفي، ويتناول البعد الاجتماعي تقويم الأداء وتحليل العلاقات بين الإدارة ووسطها الاجتماعي وضمان العدالة بين العرض والطلب في المنشأة، كما يتناول البعد السلوكي المفهوم الأخلاقي القائم على احترام أدبيات الممارسة التقييمية.

خامساً: أسس ومقومات تقويم الأداء:

هنالك مجموعة من الأسس والمقومات الأساسية التي يجب مراعاتها في تقويم الأداء ويتناول

الباحث تلك الأسس حسب تسلسلها وأهميتها بشيء من التفصيل وذلك على النحو التالي:-

1. تحديد أهداف المنشأة:

⁽¹⁾ المرجع السابق، ص 13.

⁽²⁾ عبدالرحمن الزين النور، مرجع سابق، ص 91.

إن الغاية الأساسية من إقامة أي منشأة هي تحقيق هدف رئيسي وجملة من الأهداف الثانوية الأخرى، ويجب أن تكون تلك الأهداف محددة وواضحة لكافة المسؤولين والعاملين في المنشأة، كما يجب ترجمة أهداف المنشأة إلى عدد من الأهداف الجزئية التي تخص الوحدات والأقسام الرئيسية في المنشأة، أي ترجمة الهدف العام للمنشأة إلى أهداف اقتصادية واجتماعية، وقد تعارف الباحثون في مجال تحديد الأهداف إلى عدد من المجالات وأوجه أنشطة المنشأة التي يجب أن تحدد الأهداف بالنسبة لها إلى ما يلي:⁽¹⁾

أ- المجال التسويقي.

ب- مجال التجديد والابتكار وزيادة الإنتاجية.

ج- القيمة المضافة.

د- الموارد المالية والمادية الخاصة بالتمويل.

هـ- الربحية.

و- أداء العاملين وتطويرهم.

ز- المسؤولية تجاه المجتمع.

ح- الموازنة بين الأهداف قصيرة ومتوسطة وبعيدة المدى.

2. تفصيل الخطة العامة للمنشأة إلى خطط تفصيلية صغيرة:

إن استمرار العمليات المختلفة بالمنشأة بالصورة المطلوبة يتطلب وضع خطط تفصيلية لكل مجال من مجالات المنشأة، وبيان الموارد والطاقات البشرية والمادية التي تُستخدم لتنفيذها، وكيفية الحصول عليها بحيث تؤدي إلى تحقيق الأهداف بأقل كلفة اقتصادية واجتماعية ممكنة، إضافة إلى مرونتها لغرض إجراء التعديلات عليها عند الضرورة.

يرى الباحث ضرورة تحديد الخطط التفصيلية في ضوء ما يلي:-

أ- وضوح الرؤيا النسبية لتلك الأهداف بحيث تكون محددة ويمكن الوصول إليها بعيداً عن الغموض والاجتهاد الشخصي.

ب- أن تغطي الأهداف جميع أوجه النشاط الاقتصادي المرتبطة بعمل المنشأة.

ج- ضرورة التنسيق بين أهداف الأنشطة المختلفة للمنشأة.

د- أن يشترك في صياغة الأهداف واستيعابها وقبولها الأفراد الذين سوف يساهمون في تحقيقها ضمن حدود مسؤولياتهم.

هـ- أن تكون الأهداف قابلة للتكيف مع تغير الظروف.

3. تحديد مراكز المسؤولية:

من المقومات الأساسية المهمة لتقويم أداء المنشأة أن تتواجد فيها معالم واضحة ومحددة لتفويض

(1) أوس حبيب الفتیان، تقييم الأداء الصناعي في صناعة الإسمنت العراقية، (بغداد: جامعة بغداد، 1978م)، ص 115.

السلطات وتحديد المسؤوليات، وتعرف المسؤولية بأنها (الالتزام أو التعهد الذي يلتزم به المرووس تجاه رئيسه في تنفيذ ما عهد إليه من واجب).⁽¹⁾

4. تحديد معايير الأداء المناسبة:

إن عملية تحديد المعايير تعتبر من الخطوات الأساسية في عملية التقويم ولكن تعدد هذه المعايير أصبح يمثل مشكلة نسبة لصعوبة استخدام كافة المعايير سواء التجارية منها أو الاجتماعية، فهناك عدة أمور يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند اختيار المعايير وهي وجوب تحديد ماهية المعايير المختارة ومن ثم المعيار أو المعايير المناسبة لدراسة كفاءة الأداء في المنشأة المعنية، وتختلف هذه المعايير من منشأة إلى منشأة أخرى حسب طبيعة العمل الذي تؤديه، وباختلاف الأهداف المرسومة لها من فترة زمنية لأخرى.

5. توفير جهاز مناسب للرقابة وجمع المعلومات:

إن عملية تقويم الأداء تستلزم وجود جهاز مناسب للرقابة وجمع المعلومات يختص بمتابعة ومراقبة التنفيذ الفعلي لنشاط المنشأة، ويقوم بتسجيل النتائج التي يتمخض عنها التنفيذ، ونظراً للصلة الوثيقة بين فعالية الرقابة ومدى دقة وصحة البيانات والمعلومات المسجلة فإن تطوير أجهزة الاتصال في المنشأة يعتبر أمراً ضرورياً للحصول على المعلومات المختلفة الأغراض وبالذقة اللازمة.

يرى أحد الكتاب أن الأمر يستلزم مراعاة بعض العوامل لتوفير البيانات اللازمة لترتيب مقومات تقويم الأداء على مستوى المنشأة وتلك العوامل هي:⁽²⁾

1. تحديد البيانات والمعلومات والتقارير الضرورية لأداء التقويم في شتى ميادين النشاط المختلفة للوحدة الاقتصادية أو مراكز المسؤولية.
 2. حصر جميع أنواع البيانات الأولية والإحصاءات اللازمة لحساب المؤشرات وعمل التقارير المطلوبة لتقويم وتحديد مصادرها.
 3. وضع إطار تحليلي واضح يكفل تحويل البيانات الأولية إلى المعلومات والمؤشرات المطلوبة.
 4. وضع نظام فعال للاتصال بين مصادر البيانات المختلفة وأجهزة الرقابة أو التقويم الداخلية والخارجية بحيث يتم الحصول على البيانات المطلوبة والكاملة وفي الوقت المحدد وبدون تأخير.
- يرى الباحث أن عملية تقويم أداء المنشآت ضرورة تتطلب القيام بتحديد مسؤولية كل مركز من مراكز المسؤولية بصورة واضحة من أجل تسهيل عملية التقويم وتشخيص الانحرافات وتحليلها لأجل تحديد المراكز الإدارية المسؤولة عن تلك الانحرافات، والعمل على وضع الحلول المناسبة للتغلب عليها، كما أن التحديد الواضح لمراكز المسؤولية الإدارية داخل أي تنظيم يستمد أهميته من عاملين أساسيين وهما:-

(1) د. عقيل جاسم عبدالله، مرجع سابق، ص 195.

(2) د. أحمد محمد موسى، مرجع سابق، ص ص 36-37

1. إن إجراء التقييم الإداري يقتضي تقويم كل مركز من مراكز المسؤولية المهمة في المنشأة ككل.
2. في حالة اختصار عملية التقييم على دراسة النتائج النهائية للمنشأة فهناك حتمية في تحديد مراكز المسؤولية في هذه الحالة نظراً لأن وظيفة التقييم لا تقتصر على بيان مدى تحقيق الأهداف وإنما تتعدى ذلك إلى تفسير الانحرافات عنها وتحليلها بغرض تشخيص أسبابها وردها إلى الجهات المسؤولة عنها.

سادساً: مؤشرات تقويم الأداء:

هنالك عدة مؤشرات يمكن السعي إليها للوصول إلى تقويم الأداء منها مسلك التقييم العام الذي يتطلب تحديد عدد من المؤشرات العامة والخاصة ودراسة النتائج المتحققة واستخلاص اتجاهات مسيرة النشاط في مراحل زمنية مختلفة وتحديد المؤشرات الاقتصادية والاجتماعية التي يجري تقويمها في ضوء ما تحقق وما يتوقع تحققه في المستقبل وفي فتراته المختلفة القصيرة والمتوسطة والبعيدة المدى ومقارنة الأهداف المقررة مع الأهداف الواردة في الخطة أو الخطط.

هنالك معالم ومداخل رئيسة لعملية تقويم الأداء لا بد من المرور من خلالها لكي نتوصل إلى نتائج حقيقية وعادلة تمثل واقع الحال بالنسبة للمنشآت الاقتصادية، أو منهاج الإنفاق العام الذي يشملها التقييم حيث تعد هذه المراحل ضرورية لغرض التعرف على بعض المفاهيم ووجهات النظر المختلفة عن تقويم الأداء وعن الغايات والأغراض التي يمكن أن يخدمها، ثم عن أنواع وخطوات ومراحل التقييم التي لا بد من القيام بها لإجرائه، لذا فيجب توفر مؤشرات مناسبة للمنشأة الاقتصادية وأن تكون متوافقة مع الواقع وبالتالي مقارنة هذه المؤشرات مع مؤشرات قياسية لأغراض المقارنة وأن هذه المؤشرات تستنتج من:⁽¹⁾

1. بيانات خاصة بالمنشأة الاقتصادية لسلسلة زمنية سابقة.
2. بيانات خاصة بالمنشأة الاقتصادية المماثلة داخل وخارج القطر.
3. بيانات التكاليف المعيارية، وهو المقياس الذي يوضع لعناصر التكلفة المختلفة والذي يعتبر الأساس في عملية تقويم الأداء في المنشآت الصناعية.

الموازنات التخطيطية هي إحدى الوسائل الرقابية المتطورة التي يتم من خلالها تقويم أداء المنشآت الاقتصادية عن طريق مقارنة المعايير المالية والكمية مع ما كان مخططاً لها وتحديد الانحرافات الحاصلة حتى تتمكن الإدارة من اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة.

توفير نظام فعال للمعلومات وبالإضافة إلى ما يوفره الأسلوب المحاسبي من بيانات فإن عملية التقييم في القطاع الصناعي تتطلب توفير بيانات عن الإنتاج ومستلزمات الإنتاج وتكاليف التخزين وتقارير السيطرة النوعية وغير ذلك من التقارير وكلما كان هناك نظام للمعلومات يحتوي على كل التفاصيل كلما أمكن منه استنتاج البيانات بصورة أسهل وبالتالي إتخاذ القرار بصورة أسرع.

(1) د. توفيق محمد عبدالمحسن، مرجع سابق، ص 6.

كما أن هنالك مؤشرات لتقويم الأداء الإداري والفني ويتضمن تقويم أداء (كودر) المنشأة الإدارية والفنية وفقاً لعدد من القواعد والأصول والمؤشرات والمعايير الخاصة بتقويم أداء الموارد البشرية، فإن مؤشر التقويم على أساس الإنتاجية يعتبر من أهم مؤشرات تقويم الأداء لأنه يقوّم عوامل الإنتاج طبقاً لقواعد ومؤشرات ومعايير خاصة لكل عامل من عوامل الإنتاج، ويهدف ذلك إلى تقويم مستوى كفاءة الاستخدام، ويمكن استعراض أهم تلك المؤشرات المستخدمة في عملية تقويم كفاءة وأداء المنشآت ومن هذه المؤشرات ما يلي:-

1. مؤشرات الإنتاجية وهي العلاقة بين المخرجات (المتتمثلة في الإنتاج) والمدخلات (المتتمثلة بعوامل الإنتاج).

2. مؤشرات الإنتاج ويتم بمقارنة الإنتاج الفعلي مع المخطط.

3. المؤشرات المالية وتستخدم لقياس ومعرفة درجة تحقيق الأرباح المخططة أو للمقارنة بين أرباح عدد من السنين.

4. مؤشرات البيع وتستخدم لقياس مدى تطور المبيعات من سنة إلى أخرى.

هنالك مؤشر لا يقل أهمية عن المؤشرات السابقة عند التقويم، ألا وهو مؤشر الهدر والضياع الذي يحدث في المنشآت الصناعية ومثالاً على ذلك مؤشر التلف غير المنظور في المواد الداخلة للإنتاج في المنشآت الصناعية، بالإضافة إلى التلف في البضائع أو المواد المخزونة لتخلف عملية التخزين سواء بسبب عدم مطابقة المخازن للمواصفات المطلوبة أو عدم تطبيق الأساليب الصحيحة في التخزين ويدخل في ذلك البذخ والتبذير والصرف غير المبرر والمبالغ فيه.

يرى الباحث من خلال مؤشرات تقويم الأداء أن المؤشرات تتناول المؤشرات المالية التي تستخدم لقياس ومعرفة درجة تحقيق الأرباح المخططة أو للمقارنة بين أرباح عدد من السنين خلال فترة ما من خلال أخذ البيانات الخاصة بالمنشأة الاقتصادية لسلسلة زمنية سابقة، ومن خلال بيانات خاصة بالمنشأة الاقتصادية المماثلة داخل وخارج القطر، وأيضاً من خلال الموازنات التخطيطية التي هي إحدى الوسائل الرقابية والتي من خلالها يتم تقويم أداء المنشآت الاقتصادية عن طريق مقارنة المعايير المالية والكمية مع ما كان مخططاً لها وتحديد الانحرافات الحاصلة حتى تتمكن الإدارة من اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة، ومؤشر البيع الذي يستخدم لقياس مدى تطور المبيعات من سنة إلى أخرى، كما تتناول المؤشرات الإدارية من خلال تقديم مؤشر التقويم على أساس إنتاجية عوامل الإنتاج طبقاً لقواعد ومؤشرات ومعايير خاصة لكل عامل من عوامل الإنتاج والذي يتم من خلال مقارنة الإنتاج الفعلي مع الإنتاج المخطط.

سابعاً: مستويات تقويم الأداء:

تساعد معايير الأداء عموماً في إجراء التقويم الذي يمر بثلاثة مستويات وهي:⁽¹⁾

(1) عبدالناصر نمر عبد الرحمن، مرجع سابق، ص 125.

1. تقويم الأداء الذاتي: يتم ذلك بمعرفة المسؤول عن مراكز المسؤولية نفسه ليتعرف على مواطن الضعف والقوة والقصور في أداء المهام المختلفة في مراكز المسؤولية الخاصة به، وتصحيح أخطائه وتحسين مستوى أدائه، ويعتبر تقويم الأداء الذاتي من أهم مقومات نظام الرقابة الفعالة، وذلك لأنه يمكن المسؤول المباشر من أداء العمل من تقويم أخطائه وتصحيحها بنفسه دون تدخل أو قبل تدخل المراقب وبذلك يتحقق في نظام الرقابة ميكانيكية تلقائية لتصحيح الأخطاء والعمل على تحسينها.

2. تقويم الإدارة التنفيذية: ويتم ذلك بواسطة المستويات الإدارية العليا للتعرف على مدى جودة أداء المسؤولين عن مراكز المسؤولية الإدارية التنفيذية في تحقيق أهداف المنشأة، وغالباً ما يتم إجراء هذا التقويم على المستويات المتعددة لإدارة المنشأة.

3. تقويم أداء الأنشطة: يتم ذلك بواسطة الإدارة للتعرف على جودة الأنشطة وإنجاز المهام المختلفة للتعرف على مدى كفاءتها وفعاليتها في المساهمة في تحقيق أهداف المنشأة، ويرتبط تقويم أداء النشاط ارتباطاً وثيقاً بأسلوب الرقابة عن طريق التخطيط واتخاذ القرارات، ويهدف التقويم في هذه الحالة للتعرف على مدى التزام النشاط المعين بالأهداف المحددة له مسبقاً، وذلك يستلزم أن توضح تقارير الأداء الانحرافات في الأهداف وأسبابها كلما أمكن ذلك لكي تساعد الإدارة على تجنب هذه الأسباب في المستقبل.⁽¹⁾

يرى الباحث أن تقويم الأداء يسير بثلاثة مستويات حيث يتناول المستوى الأول التقويم الذاتي في إطار المسؤولية الفردية ليتعرف على مواطن القوة والضعف في أداء المهام المختلفة ومن ثم تصحيح الأخطاء وتحسين مستوى الأداء، كما يتناول في المستوى الثاني التقويم التنفيذي في إطار المسؤولية التنفيذية للإدارة التنفيذية للتعرف على مدى جودة أداء المسؤولين في تحقيق أهداف المنشأة، ومن ثم يتناول في المستوى الثالث التقويم على مستوى الأنشطة وذلك في إطار التعرف على جودة الأنشطة ومدى كفاءتها وفعاليتها في تحقيق أهداف المنشأة.

ثامناً: مقاييس تقويم الأداء الحديثة:

إن المقاييس المالية التقليدية تعاني الكثير من التشوهات مما يجعل الاعتماد عليها دون غيرها لأغراض تقويم الأداء غير مقبول خاصة في عالم متغير يشهد يوماً بعد يوم تغيرات تكنولوجية واقتصادية ويعتبر موضوع تقويم أداء المنشآت من أحد الموضوعات التي حظيت بمزيد من الاهتمام من جانب الباحثين والممارسين في مجال المحاسبة الإدارية والإدارة على حد سواء.

كما تجدر الإشارة إلى أنه لكي تتم عملية تقويم الأداء لابد من قياسه أولاً، لذلك يحتل موضوع تقويم أداء المنشآت على وجه الخصوص أهمية كبيرة ومتزايدة في الوقت الراهن نظراً للتطورات التي طرأت على ظروف المنافسة العالمية وما أحدثته من ضغوط وما جلبته من فرص للدخول في الأسواق

(1) المرجع السابق، ص 126.

وتقديم منتجات متطورة وذات تقنيات عالية، حيث أن الكثير من المقاييس المالية مثل العائد على حقوق الملكية والعائد على الموجودات والعائد على ربحية السهم العادي وغيرها من المقاييس محاصرة بالعديد من الانتقادات ولعل من أبرزها:-

1. أنها انعكاس لنتائج تاريخية وليست مستقبلية.
2. تميل المؤشرات المالية إلى تعظيم الاهتمام بالنتائج قصيرة الأجل دون الاهتمام بالنتائج طويلة الأجل.
3. لا تترجم المقاييس المالية استراتيجية مشروعات الأعمال والخطط المرسومة للإدارة والموظفين.
4. إن المؤشرات مستوحاة في الأصل من قوائم مالية تعاني هي الأخرى من عيوب جوهرية هيكلية مثل استخدام القيم التاريخية والتقديرات الشخصية وإهمال محاسبة الأصول البشرية.
5. لا توفر المعلومات التي تحتاجها الإدارة لأغراض اتخاذ القرارات الداخلية والرقابة.
6. تتجاهل بعض الجوانب المهمة مثل رضا المستهلكين ومستوى الجودة وسلوك المنافسين وكفاءة عمليات التشغيل الداخلي.

7. عدم إمكانية تطويرها لمواجهة الحاجات والظروف المتغيرة للمنشأة وتنمية العاملين وتحفيزهم. أضاف أحد الباحثين⁽¹⁾ أن مقاييس الأداء التي تعتمد على المقاييس المالية والمستخدم في الكثير من المنشآت، أصبحت غير ملائمة خصوصاً في ظل بيئة التصنيع الحديثة، بالإضافة إلى أن المنشآت الصناعية تواجه في الوقت الحاضر بيئة تتصف بالتعقيد في احتياجات المستهلكين، والتي تتمثل في جودة مرتفعة وتكلفة منخفضة وتسليم أسرع وتعدد وتنوع أكثر في المنتجات، هذا إلى جانب الضغوط المتزايدة والناجمة عن عولمة السوق وشدة المنافسة الحالية.

يرى أحد الباحثين أن مقاييس الأداء التي تعتمد على المقاييس المالية فقط غير كافية في ظل بيئة التصنيع الحديثة لعدة أسباب منها:⁽²⁾

1. إن مقاييس الأداء التي تعتمد على معلومات مالية فقط تعتبر ذات طبيعة تاريخية وهو ما قد يضعف عملية التقييم، حيث تعرض هذه المقاييس نتائج الأنشطة التي حدثت وتمت بالفعل ولا تأخذ في الاعتبار نتائج الفترة الحالية والتي يمكن الاستفادة منها مستقبلاً.
2. أن مقاييس الأداء المالية لا تهتم بقياس خلق القيمة (Creation of Value) وذلك لأن طبيعة هذه المقاييس هي التقرير عن التصرفات السابقة فقط مثل الاستثمار في تدريب العاملين حيث يظهر نظام القياس المتعارف عليه تكاليف التدريب ولكنه لا يعكس المنافع المتوقعة منه.
3. أن مقاييس الأداء المالية لا تستطيع مساعدة المديرين على فهم العوامل الأساسية لنجاح منشآتهم، ومن ثم فالاعتماد عليها وحدها يدفع المنشأة إلى تجاهل المجالات التي يمكن أن تبذل فيها وتتميز

⁽¹⁾ عبدالعال بن هاشم محمد أبو خشبة، مدخل مقترح لتقييم الأداء في ظل بيئة التصنيع الحديثة من خلال التكامل بين المقاييس المالية والمقاييس غير المالية، البحوث المحاسبية، جمعية المحاسبة السعودية، الرياض، المجلد (5)، العدد (2)، سبتمبر، 2001، ص114.

⁽²⁾ Clinton Douglas, JIT and Balanced Scorecard: Linking Manufacturing Control to Management Control, Management Accounting, Sep, 1997, P:18.

عن غيرها من المنشآت.

أضاف أحد الباحثين أن مقاييس الأداء المالية المتعارف عليها (مثل معدل العائد الداخلي ومعدل العائد على الاستثمار وصافي الربح والقيمة السوقية للسهم) تهتم بجانب واحد فقط للأداء وهو الجانب المالي "تحقيق الأرباح"، في حين أصبح ذلك غير مقبول وذلك للأسباب التالية:⁽¹⁾

1. تجاهل ظاهرة تعدد الأهداف التي أصبحت واقعاً معترفاً به حيث لم يعد هناك هدف وحيد للمنشأة، إنما هناك عدة أهداف يجب أن تحققها المنشأة حتى تستطيع الوفاء بالتزاماتها.

2. في ظل ظاهرة تعدد الأهداف قد يكون هناك أهداف متعارضة ووحدات قياس غير متجانسة كما أن بعض هذه الأهداف قد يكون داخلياً مما يتطلب وجود أكثر من مؤشر لقياس الأداء لتحقيق تلك الأهداف.

3. إن الاعتماد على مؤشر أداء وحيد يؤدي إلى تركيز اهتمام المديرين على بعض المتغيرات التي تؤثر في مؤشر الأداء المستخدم لتقييم أدائهم ويدفعهم إلى إهمال باقي المتغيرات على الرغم من مشاركتها الفعالة في الوصول إلى مستوى الأداء المتحقق.

لقد شجعت أوجه القصور الموجهة إلى مقاييس الأداء التي تعتمد على المقاييس المالية بالإضافة إلى أهمية هذه المقاييس على ظهور أساليب جديدة في مجال قياس الأداء، وهذه الأساليب أعطت اهتماماً لكل من المقاييس المالية لقياس الأداء وتطوير مؤشرات الأداء غير المالية لتعكس العوامل الجوهرية لنجاح المنشأة في ظل بيئة التصنيع المتقدمة بهدف دعم المقاييس المالية لقياس الأداء، وهو ما يشير إلى تزايد أهمية كل من المقاييس المالية ومقاييس الأداء غير المالية⁽²⁾، ومن أمثلة مقاييس الأداء غير المالية (جودة المنتج وتدريب العاملين وتنمية المهارات والمسؤولية البيئية ودرجة رضا المستهلك).

إن توفير المعلومات غير المالية بالإضافة إلى المعلومات المالية يساعد في تحقيق المنشأة لهدف تخفيض التكلفة، حيث تمكن المعلومات غير المالية الإدارة من تحديد نواحي الخطأ بالإضافة إلى تحديد الأنشطة والعمليات التي ساهمت في حدوث أي مشكلة، كما تساهم هذه المعلومات غير المالية في تحديد المناطق التي يجب تركيز العمل عليها في المنشأة⁽³⁾، كما يمكن للإدارة استخدام المعلومات غير المالية عند تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة واستبعادها.⁽⁴⁾

أضاف أحد الباحثين "إن المعلومات غير المالية توفر رؤية أفضل حول العناصر التي يمكن

⁽¹⁾ نجاتي إبراهيم العليم، نظرية الوكالة ودورها في تطوير نماذج الرقابة على الأداء، مجلة العلوم الإدارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، فرع بني سويف، العدد (1)، 1991م، ص 105-106.

⁽²⁾ شيرين عاطف سيد محمد، تطوير القياس المحاسبي للأداء في ضوء العلاقات الوكالية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة القاهرة، 2002م، ص 55.

⁽³⁾ Beheiry, Mohamed, New Thoughts on an Old Concepts: The Cost of Quality, CMA Magazine, Jun, 1991, P: 25.

⁽⁴⁾ Brimson, James, Activity Accounting: An Activity Based Costing Approach, New York: John Wiley & Sons, Inc, 1991, P: 154.

قياسها مثل عدد مرات إعادة التشغيل، والأجزاء المعيبة أو المرفوضة".⁽¹⁾

كما أنه يمكن للإدارة الجمع بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية التي يتم تجميعها في ضوء أسلوب تحديد التكلفة على أساس النشاط لتطوير مقاييس الأداء، وتتوافر معظم المعلومات في أسلوب تحديد التكلفة على أساس النشاط في شكل الأنشطة المنفذة والوقت المطلوب والموارد المستهلكة وتكاليف المنتج، ويمكن للإدارة التركيز على المناطق ذات التكلفة العالية والتي تستهلك وقتاً أطول.⁽²⁾

إذا كانت تلك الانتقادات لا تبدو كافية فلنأخذ مثلاً يكشف لنا عن محدودية الاعتبارات المالية وحدها فمثلاً: تولي الإدارات الموازنة التقديرية اهتماماً بالغ الأهمية يستهلك معه الكثير من الوقت والجهد ورغم أن الاعتماد على الموازنة التقديرية في تقويم الأداء لا يخلو من عدد من العيوب لعل من أهمها:-

1. تسليط الضوء على الأهداف قصيرة الأجل على حساب الأهداف طويلة الأجل.
2. حرمان المنشأة من استثمار بعض الفرص بحجة عدم تجاوز الموازنة.
3. قلة مرونتها وعدم وأقبعيتها أحياناً.

لذلك طُرحت العديد من التساؤلات بشأن أساليب وأنواع المقاييس المستخدمة لقياس وتقويم الأداء، وبالنسبة للأساليب فقد تعددت توجهاتها المحاسبية والإدارية وكذلك المفاهيم النظرية التي تستند إليها،

أما في المجال المحاسبي، انصب الاهتمام على أسلوب تحليل القوائم المالية لقياس الأداء المالي والأساليب المعتمدة على دراسة الأنشطة لقياس الأداء التكاليفي لمشروعات الأعمال.

حيث أنه من الضرورة التكامل بين مقاييس الأداء المالية وغير المالية لزيادة فعالية دور المحاسبة الإدارية في مجال تقويم الأداء.

تاسعاً: أساليب تقويم الأداء

تطورت أساليب تقويم الأداء في السنوات الأخيرة نتيجة لعدة عوامل من أهمها، كبر حجم المشروعات والتطورات التكنولوجية في مختلف أوجه النشاط واستخدام أسلوب الآلية، ولتحقيق أهداف تقويم الأداء لابد من إتباع طرق وأساليب حديثة ومستخدمة بشكل شائع لتقويم الأداء من أهمها:⁽³⁾

1. تحليل القوائم المالية (Financial Statement Analysis)

يهدف هذا التحليل إلى استخلاص معلومات ذات دلالة ترتبط بأنشطة المنشأة وربحيته والكفاءة ودرجة المخاطرة، ويتم القيام بهذا التحليل من خلال الاعتماد على القوائم المالية الأساسية وهي

⁽¹⁾ علي محمود فهمي، ترشيد قرارات التخطيط وقياس الأداء باستخدام مدخل محاسبة تكلفة النشاط رسالة دكتوراة، د. ن، جامعة القاهرة، 1996م، ص8.

⁽²⁾ Turney peter, op. cit, PP: 88-89.

⁽³⁾ سعد صالح الرفيع، رقابة الأداء في الوحدات الحكومية، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، العدد (7)، ديسمبر، 1995م، ص28.

(الميزانية قائمة الدخل وقائمة الأرباح المحتجزة وقائمة التدفقات النقدية)، ويستخدم هذا التحليل عدداً من المؤشرات والنسب التي تتعلق بالمتغيرات المالية مثل الربحية والسيولة والاقتراض ويختلف نوع المعلومة المطلوبة من تحليل القوائم المالية اعتماداً على المستخدم للمعلومة، ويمكن تقسيم مستخدمي المعلومات بعدة طرق اعتماداً على طبيعة علاقتهم بالمنشأة أو نوعية المعلومات التي يطلبونها، ومن أحد التصنيفات المستخدمة الأطراف الخارجية مثل حملة الأسهم، وأطراف وسطية مثل المحللين الماليين، وأطراف داخلية مثل المديرين، وبطبيعة الحال لا يمكن أن يستدل على شيء من الأرقام الواردة بالقوائم إلا من خلال مقارنتها مع بيانات مالية أخرى ولكي يمكن إجراء المقارنات فهناك عدة أسس للمقارنة وهي:-

أ- المقارنة داخل المنشأة الواحدة: إجراء المقارنات بين بيانات المنشأة الواحدة عبر فترات زمنية مختلفة لاكتشاف التغيرات في العلاقات المالية والاتجاهات المهمة.

ب- المقارنة مع منشآت أخرى: إجراء المقارنة مع منشآت أخرى لتوضيح الموقف التنافسي للمنشأة مقارنة مع المنشآت الأخرى في نفس النشاط.

ج- المقارنة مع متوسطات الصناعة: إجراء المقارنة مع متوسطات الصناعة من خلال المعلومات اللازمة للتعرف على الموقف النسبي للمنشآت ذات الصناعة المتشابهة.

تشير الدراسات السابقة إلى أن هناك العديد من الأدوات المستخدمة في تحليل القوائم المالية ومن أهمها أدوات التحليل التالية:-

أ- التحليل الأفقي: وهو أسلوب لتقييم سلسلة من بيانات القوائم المالية عبر فترات زمنية مختلفة، ويهدف إلى تحديد الزيادة والنقص الذي حدث معبراً عنه في شكل أرقام ونسب مئوية.

ب- التحليل الرأسي: وهو أسلوب لتقييم بيانات القوائم المالية يعبر عن كل عنصر داخل القائمة المالية في شكل نسبة مئوية من الرقم الأساسي خلال فترة زمنية معينة.

يرى الباحث أن التطور في مجالات المعرفة المختلفة والمرتبطة بالتحليل قد أدى إلى اهتمام الأطراف المعنية بالتحليل المالي واستخدامه كأداة من أدوات الرقابة والتخطيط وتقييم الأداء ويعد التحليل المالي من أهم الوسائل التي يعتمد عليها لغايات تقييم الأداء والذي يمكن من خلاله اكتشاف نقاط الضعف والقوة في الأداء والمساعدة على وضع المعايير والمؤشرات اللازمة لتقويم الأداء.

2. الموازنات التخطيطية:

تعتبر من الأساليب المهمة التي يمكن استخدامها لغايات تقويم الأداء في المنشآت والموازنات (أداة لتخطيط كافة أوجه نشاط المنشأة)، فالموازنة التخطيطية أيّاً كان نوعها وسواء كانت موازنات قصيرة الأجل أو موازنات طويلة الأجل يمكن أن تستخدم بدرجة أو بأخرى لأغراض تقويم الأداء فهي تمثل أداء فعالة من أدوات تقويم الأداء كونها توفر مجموعة شاملة متناسقة من المؤشرات والمعدلات الكمية والمالية والنقدية التي تناسب الأنشطة التي تمارسها المنشآت.

3. أساليب التدقيق الإداري:

تهدف هذه الأساليب إلى خدمة الجهات ذات العلاقة في تحقيق وظائف التخطيط والرقابة وتقييم الأداء وتتمثل هذه الأساليب في الآتي:-

أ- أسلوب تدقيق وتصميم البرامج (بيرت):

يعتبر هذا الأسلوب من الأساليب الحديثة التي تفيد في مجال التخطيط والرقابة وخاصة في الوحدات التي تتسم بالتعقيد وكبر الحجم، وهذا الأسلوب له وجهان للتخطيط ويمكن استخدامه في تخطيط الوقت والتكاليف للأنشطة المختلفة.

ب- أسلوب البرمجة الخطية:

من ابرز الأساليب التي تستخدم في مجال تقييم الأداء حيث يوفر هذا الأسلوب بيانات عن أفضل طرق العمل التي يتم تنفيذها وعن القرارات التي يتم اتخاذها.

ج- أسلوب التحليل (التمييز):

للحكم على كفاءة الأداء يهدف إلى تزويد الجهات المعنية بالمعلومات التي تساهم في تقييم أداء الوحدات بحيث يمكن استخدام نتائجه لأغراض المقارنة بين أداء وحدة معينة مع أداء مجموعة أخرى من الوحدات تعمل في نفس المجال.

4. محاسبة المسؤولية:

وهي تعتمد إدارياً على فلسفة أساسية وهي الإدارة اللامركزية ومحاسبياً على نظام الموازنات التخطيطية لمراكز المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء فهي وسيلة ناجحة لإجراء مقارنات وكشف المسؤولية عن الانحرافات وأسبابها.⁽¹⁾

5. التكاليف المعيارية:

يمكن تعريف التكاليف المعيارية المحددة مسبقاً والتي تستخدم كأساس للمقارنة مع التكاليف الفعلية ويتم إعدادها استناداً إلى دراسات لجنة مشتركة من مهندسين واقتصاديين ومحاسبين لكل عملية إنتاجية أو مرحلة من مراحل العمل وذلك لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

6. أسلوب التحليل المقارن:

يتم بموجب هذا الأسلوب مقارنة نتائج مؤشرات تقييم الأداء وتأخذ عملية المقارنة أشكالاً متعددة من أبرزها:⁽²⁾

أ- مقارنة نتائج مؤشرات تقييم الأداء للفترة الحالية مع نتائج نفس المؤشرات في الفترة السابقة.

ب- مقارنة نتائج مؤشرات تقييم الأداء في البرامج محل التقييم لعدد من البرامج المتشابهة التي أشرفت على تنفيذها وحدات أخرى مماثلة.

ج- مقارنة أداء الوحدة المعنية مع أداء الوحدات الأخرى التي تؤدي نفس النشاط داخل المنشأة.

⁽¹⁾ منصور السعيدة، المحاسبة الإدارية مع التركيز على التكاليف لغايات التخطيط، (عمان: مؤسسة رام للتكنولوجيا، 1993م)، ص 444.

⁽²⁾ المرجع السابق، ص 56.

هنالك أساليب ووسائل أخرى لتقويم الأداء والتي تعتبر من أهم الأساليب في الوقت الراهن والمستخدمة في كثير من المنشآت على مختلف أنشطتها وبناءً على ذلك سوف يتناول الباحث تلك الأساليب بشيء من التفصيل وهي:⁽¹⁾

1. أسلوب إدارة الجودة الشاملة:

تعتبر إدارة الجودة الشاملة أحد الأساليب الحديثة لتقويم وتحسين الأداء وهنالك العديد من التعاريف التي تناولت هذا المفهوم الجديد ولكن توصل أحد الباحثين إلى عدة تعاريف من الممكن أن تكون شاملة لمفهوم إدارة الجودة الشاملة وهي:

أ- إن إدارة الجودة الشاملة هي فلسفة إدارية تهدف إلى تحقيق التميز في جودة أداء المنشأة ككل من خلال الوفاء باحتياجات العملاء والعاملين.

ب- هي مدخل الإدارة المنظمة الذي يركز على الجودة وعلى مشاركة العميل وجميع أعضاء المنظمة ويستهدف النجاح طويل المدى من خلال العميل وتحقيق منافع للعاملين في المنظمة والمجتمع.

ج- القيام بالعمل الصحيح بشكل صحيح مع الاعتماد على تقويم العميل في معرفة مدى تحسين الأداء.

يرى الباحث من خلال عرض التعريفات المختلفة لإدارة الجودة الشاملة أنها أسلوب إداري يسعى إلى تحقيق التحسين المستمر في أداء المنشأة وذلك عن طريق توفير متطلبات المستهلكين من جهة وطلبات العاملين من جهة أخرى.

هنالك متطلبات تعتبر عوامل أساسية لتبني فلسفة إدارة الجودة الشاملة بالتطبيق العملي وتتمثل أهم تلك المتطلبات فيما يلي:⁽²⁾

أ- ضرورة إيمان الإدارة العليا بأهمية أسلوب إدارة الجودة الشاملة، فيجب على الإدارة العليا بالمنشأة أن تدرك مسؤولياتها تجاه المتغيرات العالمية الجديدة وما ترتب على ذلك من اشتداد حدة المنافسة وأن تأخذ على عاتقها مسؤولية قيادة التغيير.

ب- ضرورة وجود أهداف محددة تسعى المنشأة إلى تحقيقها باعتبار إن تحديد الأهداف هو المدخل الأول في إدارة الجودة الشاملة.

ج- إن الأهداف التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها يجب أن تكون موجهة باحتياجات ورغبات المستهلك في الأجل الطويل دون التركيز بدرجة أساسية على تحقيق الربح في الأجل القصير فضلاً عن ضرورة تناسب المنتج أو الخدمة مع احتياجات العميل.

د- التأكد من تعاون كافة الأقسام بالمنشأة في تبني فلسفة إدارة الجودة الشاملة مع التنسيق في الجهود.

(1) عبدالرحمن الزين النور، مرجع سابق، ص 147.

(2) المرجع السابق، ص ص 148-149.

هـ- ضرورة إدخال التحسينات والتطورات على أساليب ونماذج حل مشكلات الجودة مع ضرورة تدريب المديرين على كيفية استخدام هذه الأساليب والنماذج مثل تحليل البيانات وخرائط الجودة وغيرها من الأساليب والنماذج.

و- ضرورة ارتكاز فلسفة إدارة الجودة الشاملة على قاعدة عريضة من البيانات والمعلومات التي ترشد عملية إتخاذ القرارات داخل المنشأة.

ز- إعطاء الموظفين السلطة اللازمة لأداء العمل المنوط بهم دون تدخل في كل الأمور من قبل الإدارة أثناء عملية التنفيذ بهدف منح الموظف الثقة وتشجيعه على أداء عمله.

ح- يجب الابتعاد عن سياسة التخويف والتي تتمثل في الخوف من التقدم بأفكار جديدة والخوف من انخفاض معدل الأداء والخوف من عقوبات الإدارة.

ط- التدريب الذي يجعل الموظفين في وضع أفضل بخصوص الإلمام بجميع العمليات التي تتم بالمنشأة بمختلف مراحلها.

ي- النظر إلى عملية تطوير وتحسين الجودة على أنها عملية مستمرة الأمر الذي يتطلب وجود فريق عمل "خبراء الجودة" تكون مهمتهم تصميم وتطوير وتحسين جودة الخدمات والمنتجات حتى تكون ملبية لاحتياجات المستهلك النهائي.

ك- ضرورة إدراك كافة العاملين بالمنشأة، أن سياسة تطبيق الجودة هدف استراتيجي لتخطيط الأعمال.

يرى الباحث ضرورة الاهتمام بأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وتطبيقه في منشأتنا لاعتبارات متعددة من أهمها:-

أ- يساهم أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في تحقيق ميزة تنافسية في السوق.

ب- أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يؤدي إلى تخفيض التكلفة وزيادة الربحية.

ج- تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط أصبح ضرورياً في المنشآت من أجل الحصول على بعض الشهادات الدولية مثل (ISO، 9001، 2000)، والتي ترفع أسهم المنشأة في السوق المحلي والعالمي.

2. أسلوب الإدارة بالأهداف.

يعتبر أسلوب الإدارة بالأهداف من الوسائل المهمة لغايات تقويم الأداء لأنه يقوم على وضع هدف مخطط تسعى الإدارة لتحقيقه، ويمكن وصف أسلوب الإدارة بالأهداف بأنه فلسفة إدارية ترمي إلى زيادة الحافز الداخلي للأفراد من خلال اشتراك المديرين والموظفين في تحديد الأهداف، كما يعتبر هذا الأسلوب واحداً من المفاهيم الحديثة واعتبرها الباحثون بأنها وسيلة مناسبة لتقويم الأداء، وعلى الرغم من ذلك فقد اختلف علماء الإدارة والباحثون في تعريف موحد لأسلوب الإدارة بالأهداف، وتوصل أحد الكتاب إلى عدة نقاط من الممكن أن تكون تعريفاً إجمالياً لهذا المفهوم الحديث والنقاط

هي كالآتي:⁽¹⁾

أ- إن أسلوب الإدارة بالأهداف يقوم على مجموعة من الأهداف وليس على هدف واحد سواء كانت هذه الأهداف للمنشأة ككل أو لوحدة من وحداتها أو لفرد من أفرادها.

ب- هو أسلوب تحفيز المديرين والموظفين والمشاركة في تقويم الأداء ويمكن النظر إليه من زاوية التخطيط الاستراتيجي على مستوى المنشأة والصناعة كما يمكن النظر إليه على أنه أسلوب شامل للتطوير التنظيمي.

ج- الإيمان بالإدارة كمنهج ديمقراطي يركز على المشاركة والتعاون فالفلسفة الأساسية لأسلوب الإدارة بالأهداف تقوم على أساس مناخ ديمقراطي داخل المنشأة إذ تتحد الأهداف بأسلوب الحوار الجاد بين المديرين والموظفين في كافة المستويات التنظيمية مما يتيح فرصة هائلة للمشاركة الإيجابية بين جميع الموظفين في المنشأة في تخطيط سياساتها في صورة جماعية وتحديد دور لكل فرد ومسؤوليته في تحقيق الخطة.

الخطوات التي يجب إتباعها عند التطبيق العملي لأسلوب الإدارة بالأهداف:

يمكن وضع خطوات تقويم الأداء عند التطبيق العملي لأسلوب الإدارة بالأهداف في الخطوات

التالية:⁽²⁾

أ- تحديد مجالات الأداء الرئيسية ومعايير قياسها.

ب- تحديد الأهداف المنبثقة عن مجالات الأداء من خلال المشاركة بين المدير والموظفين.

ج- وضع عناصر الرقابة.

د- استعراض مدى التقدم في تحقيق الأهداف من خلال التقويم الدوري على فترات زمنية متقطعة.

هـ- التغذية العكسية لتقويم الأداء.

و- وضع أهداف أخرى مستقبلية والاتفاق عليها.

مميزات أسلوب الإدارة بالأهداف

تتمثل أهم الفوائد والمزايا والسمات الإيجابية التي يمكن تحقيقها من تطبيق أسلوب الإدارة

بالأهداف في النقاط التالية:⁽³⁾

أ- يعرف كلا من المديرين والموظفين بالأهداف المطلوب إنجازها وبالتالي لا مجال للغموض أو الفوضى أو الارتباك.

ب- يركز أسلوب الإدارة بالأهداف الانتباه على المجال الذي يحتاج فيه الموظفون والعمال إلى تدريب أكثر، مما يؤدي إلى تطوير المهنة.

(1) د. توفيق محمد عبد المحسن، مرجع سابق، ص 99.

(2) د. موسى توفيق المدهون، الإدارة بالأهداف، منهج متكامل يجمع وظائف الإدارة المختلفة، المجلة العربية للإدارة، عمان، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، السنة الثامنة، العدد الأول يناير، 1984م، ص 66.

(3) عبدالرحمن الزين النور، مرجع سابق، ص ص 125- 126.

- ج- يعمل على حل المشكلات التي يمكن أن تحدث مستقبلاً.
- د- يعمل على تنمية قدرات الموظفين وتطويرهم ذاتياً مما يؤدي إلى حسن استخدام الموارد المادية والبشرية المتاحة والمحدودة.
- هـ- يسهل عملية الإشراف والرقابة داخل المنشأة حيث يتفق المديرين والموظفون على أهداف موحدة يأخذون على عاتقهم مهمة تحقيق الأهداف التي أُشركوا في تحديدها مما يؤدي إلى تسهيل مهمة المديرين في الإشراف والرقابة.
- بالرغم من المميزات لأسلوب الإدارة بالأهداف إلا أنه لم يسلم من الانتقادات الموجهة إليه من قبل الكتاب والباحثين، حيث تتمثل أهم الانتقادات الموجهة لأسلوب الإدارة بالأهداف في الآتي:⁽¹⁾
- أ- إن النتائج التي يمكن تحقيقها من وراء تطبيق الإدارة بالأهداف قد تستغرق وقتاً طويلاً مما يؤدي إلى تجنب المسؤولية.
- ب- إن تطبيق أسلوب الإدارة بالأهداف يحتاج إلى استثمارات مادية وبشرية قد تعجز المنشآت من الوفاء بها مما يعوق تحقيق تلك الأهداف.
- ج- إن تطبيق أسلوب الإدارة بالأهداف قد لا يجد التأييد التام والدعم الكافي من المسؤولين داخل المنشآت وذلك لما يسببه لهم من تفتيت لبعض سلطاتهم.
- د- عدم صلاحية هذا الأسلوب لجميع الأعمال وبالتالي فإنه يتطلب قدر كبيراً من التفكير وحرية التصرف وإبداء الرأي.⁽²⁾
- يلاحظ الباحث من خلال عرض أسلوب الإدارة بالأهداف إن تطبيق هذا الأسلوب في الإدارة يؤدي إلى الدقة في تحديد الأهداف وتوضيحها وكذلك البحث في تقييم الأداء والتحليل الكمي وحسابات التكاليف بالإضافة إلى استخدام المنهج الإداري الأكثر ديمقراطية في إدارة العمليات التشغيلية باستخدام البعد التكنولوجي.
3. أسلوب التحسين المستمر.
- يعتبر هذا الأسلوب من الأساليب الجديدة المستخدمة في مجال تقييم الأداء حيث يعتبر جوهر إدارة الجودة الشاملة بأن تنظر إلى أي عمل على أنه قابل للتحسين المستمر، وقد تبني اليابانيون أسلوب التحسين المستمر قبل الأمريكيين حيث أدي نجاح اليابانيين في تطبيقه إلى تحول الإدارة في العديد من الشركات الغربية إلى إعادة تقييم الكثير من ممارساتها، ويحتاج التطبيق الناجح لمفهوم التحسين المستمر لاهتمام ودعم جميع المستويات الإدارية للمنشأة، فهو يتطلب تغييراً جذرياً في ثقافة المنشأة مثل (القيم والاتجاهات والسلوكيات المشتركة للإدارة والعاملين) حتى تتوافر جهود التحسين المستمر.
4. أسلوب الرقابة والاستثناء والتقييم بالنتائج.

(1) المرجع السابق، ص 128-129.

(2) د. خالد عبد الرحيم مطر الهيتي، مدخل استراتيجي- إدارة الموارد البشرية، (عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع، 1999م)، ص 186.

في هذا الاتجاه يشير أحد الكتاب إلى أن تقويم الأداء حديثاً يتم بأسلوبين هما الرقابة بالاستثناء والتقويم بالنتائج، حيث أوضح أن الرقابة بالاستثناء هي نظام للتعريف والاتصالات والذي ينبه المدير عندما يكون الموقف في حاجة إلى اهتمامه كما أنه يظل صامتاً عندما لا يكون هنالك حاجة لهذا الاهتمام.⁽¹⁾

تتمثل أهم المزايا التي يمكن تحقيقها من أسلوب الرقابة بالاستثناء في أنها توفر الوقت والجهد وتقلل عدد تكرار إتخاذ القرار مما يؤدي إلى استخدام أكثر للمعرفة والبيانات كما تحدد مواقع المشاكل الحرجة وتقوي من الاتصالات.

أما أسلوب التقويم بالنتائج فيعتبر أسلوباً جديداً للتقويم في مجال الرقابة وعادة ما يرتبط مع الإدارة بالأهداف ويركز هذا الأسلوب على الرقابة على الأهداف أكثر من الوسائل، ويتم تقويم الشخص أو الوحدة وفقاً للنتائج التي تم تحقيقها بالإضافة إلى أن التقويم يهتم بالأسباب التي أدت بالشخص أو المنشأة إلى تحقيق أو عدم تحقيق الأهداف.⁽²⁾

عاشراً: التكامل بين أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وتقويم الأداء

أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يعتبر أداة من أدوات تقويم الأداء الإنتاجي وذلك لأنه يستند هذا الأسلوب على افتراض أساسي وهو أنه لكي يتم فهم كيفية استخدام الموارد، فإنه من الضروري تحليل الأنشطة المنجزة، وترجع أهمية هذا الأسلوب إلى أنه يقيس أداء عنصر التكلفة باعتباره من أحد الأهداف الاستراتيجية لمشروعات الأعمال وينقسم هذا الأسلوب إلى نوعين وهما:⁽³⁾

1. أسلوب التكلفة المعتمدة على النشاط (Activity-Based costing)

وهو منهج لقياس تكلفة وأداء "الأنشطة والموارد ونواتج التكلفة"، ويتم تخصيص الموارد على الأنشطة، ثم يتم تخصيص الأنشطة على المحصلة النهائية للتكلفة (cost objects) اعتماداً على معدلات استخدامها.

2. الإدارة المعتمدة على الأنشطة (Activity-Based Management)

هي نظام يركز على إدارة الأنشطة باعتبارها مساراً لتحسين القيمة المحققة للعميل والربح المتحقق من خلال تزويد هذه القيمة ويتضمن هذا النظام ثلاثة مكونات أساسية وهي:-

أ- تحليل مسببات التكلفة (Cost drivers analysis)

يعرف بأنه فحص وتحديد رقمي وتفسير للآثار الناجمة عن مسببات التكلفة

ب- تحليل الأنشطة (Activities analysis)

يعرف بأنه تحديد وتوصيف للأنشطة الموجودة داخل المنشأة.

(1) د. محمد سويلم، الإدارة في القرن الحادي والعشرون، (القاهرة: دار النهضة العربية للنشر، 1997م)، ص 152.

(2) المرجع السابق، ص 152.

(3) أيمن دياب، مدخل تقييم الأداء في المحاسبة الإدارية، أساليب تقويم الأداء الحديثة، مجلة المدير المالي، تاريخ الإثارة

<http://www.aadd2.com/vb/t99060.html>، متاح في: (2009/12/27م)

ج- قياس الأداء (Performance Measurement)

يعتبر قياس أداء النشاط مكوناً مهماً لنظام قياس الأداء الكلي للمنشأة حيث أنه يمكن الربط بين الأنشطة وتحقيق التكامل بينها وبين نظام قياس أداء المنشأة.

3. الدراسات التجريبية للأنشطة والبرامج:

يعتمد هذا الأسلوب على إجراء دراسة تجريبية خاصة لكل نشاط أو برامج إنتاجي لقياس بعض مؤشرات تقويم الأداء قبل وبعد تنفيذ الأنشطة أو البرامج الإنتاجية ويتميز هذا الأسلوب بالدقة إلا أنه يتطلب خبرات فنية عالية ويحتاج إلى تكنولوجيا عالية⁽¹⁾.

4. تحليل التكلفة والفعالية:

تحليل التكلفة والفعالية من أجل الاختيار بين عدة بدائل على أساس تكاليفها وفعاليتها في تحقيق الأهداف المنشودة وأنه أساس لتقويم النواحي الإدارية والاقتصادية للبدائل المختلفة بهدف المساعدة في تحديد اختيار البديل الأفضل.

يلحظ لباحث أن موضوع تقويم الأداء احتل أهمية كبيرة ومتزايدة نظراً للتطورات التي طرأت على ظروف المنافسة العالمية وما أحدثه من ضغوط نحو ضرورة تحسين الأداء، ومن أجل ذلك تناولت مقاييس الأداء بشقيها المالي وغير المالي حيث أنه من الضرورة التكامل بين تلك المقاييس لذلك تناولت تلك المقاييس المالية أسلوب تحليل القوائم المالية، أما المقاييس غير المالية فقد تناولت أسلوب الاعتماد على الأنشطة والذي يتناول أسلوب التكلفة المعتمدة على الأنشطة وأسلوب الإدارة المعتمدة على الأنشطة.

يرى الباحث أن التطور الذي اتسمت به هذه الأساليب ينبع من كبر حجم المنشآت وتطور أوجه أنشطتها المختلفة، فتم تناول أسلوب التحليل المالي باعتباره أداة من أدوات الرقابة وتخطيط الأداء المالي للمنشأة، أما أسلوب الموازنة التخطيطية فهو يستخدم لتخطيط كافة أوجه أنشطة المنشأة، وأسلوب البرمجة الخطية فهو يستخدم للاختيار بين عدة بدائل على أساس تكاليفها وفعاليتها في تحقيق أهداف المنشأة، كما يتناول أسلوب التكلفة المعيارية والذي يستخدم لمقارنة التكلفة المعيارية بالتكلفة الفعلية لأغراض التخطيط والرقابة وتقويم الأداء.

يرى الباحث أن الأساليب المعتمدة على الأنشطة تعتبر من أهم الأدوات والأساليب لأنها تقيس أداء عنصر التكلفة باعتباره أحد الأهداف الاستراتيجية للمنشآت، وهي تستند على افتراض أساسي مفاده لكي يتم فهم كيفية استخدام الموارد فإنه من الضروري تحليل الأنشطة، لذلك تناولت تلك الأساليب أسلوب التكلفة المعتمد على الأنشطة لتخصيص الموارد على الأنشطة وتخصيص الأنشطة على المحصلة النهائية للتكلفة اعتماداً على معدلات استخدامها، ومن ثم المساعدة على اكتشاف نقاط القوة والضعف وتحليل الانحرافات إن وجدت ووضع الأسس التصحيحية لتلك الانحرافات.

(1) صالح محمود جادالله، تدقيق الأداء وتقويم المشروعات الصناعية في الحكومة، (الرياض: دار المريخ للنشر، 1407هـ)، ص 45.

المبحث الثالث

معايير ومراحل ومعوقات تقويم الأداء في المنشآت الإنتاجية

سيتناول الباحث في هذا المبحث معايير تقويم الأداء ومراحل تقويم الأداء، كما يتناول مشاكل ومعوقات عملية تقويم الأداء وذلك على النحو التالي:-

أولاً: معايير تقويم الأداء

شهد العالم في أواخر القرن العشرين تغيرات وتحولات إقليمية ودولية جذرية، تتطلب من كافة الدول والشعوب أن تغير وتتغير معها، وأن تتكيف وتتهيأ لاستيعابها ومواكبتها، وأن تعيد النظر في كافة أنظمتها وأنشطتها وأدائها، إذ أن تحقيق الانطلاقة التنموية المرجوة في ظل ظروف الندرة النسبية للموارد والطاقات وبلوغ أهداف البناء الاقتصادي، أصبح المسعى الأكثر إلحاحاً مما يستوجب حسن استخدام جميع الإمكانيات المتاحة بما يكفل حسن الاستفادة من القدرات الكامنة فيها، على أن يتم الترشيد على المستوى الكلي كما على المستوى الجزئي، وعلى مستوى الاقتصاد الوطني، من خلال تحقيق الفعالية والكفاءة في توظيف الثروات والموارد الوطنية، وقد يكون على مستوى المؤسسة ويتجسد في حسن التدبير وكفاءة تسيير العوامل المادية والبشرية المتاحة لديها بغرض تحقيق الأهداف المرسومة.

باعتبار المؤسسة النواة الأساسية في النشاط الاقتصادي، فإن فاعليتها كنظام مفتوح تتمثل في استعدادها للبقاء ونموها، فأصحاب المؤسسات الاقتصادية يسعون إلى تحقيق جملة من الأهداف تختلف وتتعدد حسب اختلاف ميادين أنشطتها، فاهتم هؤلاء بإنتاجية العمل وبت من الضروري تحسينها لتحقيق الدقة في تحركات مؤسساتهم وإشراك العاملين والمديرين المتخصصين في اقتحام الصعوبات وتحدي المعوقات بصورة علمية، وذلك بعد تقويم الأداء وقياسه من أجل الحصول على نتائج موثقة، ومن ثم لزم على جميع الإداريين دراسة الكيفية الصحيحة للقيام بالقياسات المختلفة، وكذا البحث في الأهداف المطلوبة ومدى تحقيقها للبرنامج التنفيذي ومدى الالتزام به، وكذا العوامل الخارجية.

فالقاعدة الأساسية لتحسين إنتاجية العمل تتحدد من خلال جمع جميع العوامل المؤثرة في التقدم نحو الهدف، ولاشك أن عملية تقويم الأداء ومراقبته تعتبر من العمليات الإدارية الضرورية المساعدة في التحسين، باعتبارها أحد الخطوط العريضة لمنشأة تريد أن تحقق نجاحات مختلفة في جوانب معينة، فنجاح هذه المنشأة أو تلك يتوقف على مدى مشاركة جميع القائمين بمراقبة التسيير وتقويمه.

لتقويم كفاءة الأداء في الشركات الإنتاجية والصناعية نجد تعدد المعايير وكثرتها واختلاف أهميتها النسبية حسب النظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة في ذلك البلد، كما من الضروري أن يتم اختيار مؤشرات الأداء لأي وحدة إنتاجية أو صناعية على أساس الفهم السليم

والتحديد الواضح للأهداف ووظائف الوحدة وطريقة تنظيمها ونوع العلاقات بينهما وبين الوحدات الاقتصادية الأخرى في إطار المؤسسة النوعية، وقد حظيت الشركات الصناعية باهتمام كبير ومبكر من الباحثين لتطبيق المعايير العلمية في عملية التقويم لمعرفة مدى كفاءة أداء تلك الشركات، ويمكن تلخيص أهم هذه المعايير فيما يلي:

1. معيار الطاقة الإنتاجية:

إن الهدف لجميع الوحدات الاقتصادية هو استغلال الطاقة الإنتاجية بأعلى كفاءة ممكنة على اختلاف الأنظمة الاقتصادية، وأنه يكتسب أهمية بالغة في الدول النامية التي عانت من التخلف الاقتصادي، وبالإضافة إلى محدودية الموارد الاقتصادية يجب المحافظة على حسن استخدام تلك الموارد وعدم الإسراف في استعمالها بطرق غير اقتصادية وذلك بالقيام باستعمال جميع الطاقات المتاحة من أجل رفع وحدة الإنتاج.

إن أهمية هذا المعيار تأتي من كونه يرتبط ارتباطاً وثيقاً بين الطاقة الإنتاجية من جهة، وبين كل من التكاليف والأرباح من جهة أخرى، حيث أنه كلما ارتفعت الإنتاجية (أدت إلى زيادة نسب الانتفاع من الطاقة، وانخفضت حصة الوحدة الواحدة من التكاليف الثابتة)، وذلك من خلال توزيع إجمالي التكاليف على وحدات أكبر ومن ثم المرونة في الأسعار وتلبية احتياجات المجتمع من السلع والخدمات.⁽¹⁾

مفهوم وأنواع الطاقة الإنتاجية:

إن مفهوم مؤشر الطاقة الإنتاجية يقتضي توضيح أنواع الطاقات الإنتاجية حيث أن هنالك عدة تعريفات مختلفة لمفهوم الطاقة الإنتاجية بسبب وجود عدة أنواع من الطاقات الإنتاجية، وعرف أحد الكتاب الطاقة الإنتاجية بأنها (القدرة الإنتاجية المتوفرة في المنشأة الصناعية بما في ذلك القائمة والمستحدثة والمستعبدة، ضمن أسلوب إنتاجي معين وخلال فترة زمنية معينة، ويتم قياس هذه الطاقات عينياً في صورة ساعات العمل أو وحدات الإنتاج).⁽²⁾

الطاقة الإنتاجية هي (قدرة الوحدة الإنتاجية على إنتاج وحدات إنتاجية، وترتبط القدرة بالأصول ويتم تحقيق الطاقة الإنتاجية عن طريق الكفاءة الفنية والكفاءة الاقتصادية سواءاً بسواء فالكفاءة الفنية تعني تحقيق أقصى إنتاج ممكن من الموارد المتاحة وتكاليف مناسبة، بينما الكفاءة الاقتصادية تعني أن تكون الكفاءة الفنية متفقة مع رغبات المجتمع على أن تكون نفقات المنشأة المنتجة بأقل ما يمكن).⁽³⁾

يصعب إعطاء تعريف محدد ودقيق للطاقة الإنتاجية بسبب وجود عدة أنواع منها، ولغرض استيعاب معيار الطاقة الإنتاجية يجب معرفة أنواع الطاقة وهي:-

(1) د. عقيل جاسم عبدالله، مرجع سابق، ص 197

(2) المرجع السابق، ص 198.

(3) د. أحمد محمد موسى، مرجع سابق، ص 63.

أ- الطاقة الإنتاجية النظرية:

الطاقة الإنتاجية النظرية: تعبر عن القدرة العادية للوسائل في الإنتاج، أي أنه عندما تكون شروط الاستغلال حسنة وخالية من أي خلل، تصل نسبة المخرجات إلى (100%)، إلا أن هذا يصعب تحقيقه عملياً لأنه غاية مستهدفة وغير ممكن الوصول إليها نظراً لعدة اعتبارات وأسباب ومن هذه الأسباب:

- i. وجود الوقت الضائع نتيجة الإصلاح والصيانة.
 - ii. التوقفات الناجمة عن عدم كفاءة الأيدي العاملة، أو الأعطال في الآلات والمعدات.
 - iii. التوقفات بسبب العطل أو الخلل في الآلات.
 - iv. الاختناقات بسبب العجز في المواد الأولية أو المساعدة أو التأخر في استلامها أو سوء مواصفاتها النوعية.
 - v. الانقطاع عن العمل سواء كان ذلك بسبب المرض أو الإجازات بمختلف أنواعها أو غيرها.
 - vi. الأساليب التنظيمية التي قد تعرقل سير الإنتاج وتحول دون الاستغلال الأمثل للطاقات.
- يعرف الباحث الطاقة الإنتاجية بأنها هي إمكانية إنتاج حجم معين من السلع والبضائع بمختلف أنواعها وحتى الخدمات، في مكان معين أو ضمن وحدة زمنية معينة.
- ب- الطاقة الإنتاجية العملية (الفعلية):

الطاقة الإنتاجية الفعلية (العملية): تتمثل في كمية الإنتاج الفعلي، أي التي تم الحصول عليها فعلاً عند نهاية كل فترة زمنية محددة (ساعة، أسبوع، شهر)، ويعبر عنها بالعلاقة التالية:-

$$\text{الطاقة العملية} = (\text{الطاقة النظرية} - \text{المسموحات})$$

(المسموحات تعني التوقفات عن الإنتاج أثناء وعند بداية وإلى أن ينتهي سير العملية الإنتاجية).
أما مستواها فيتراوح ما بين (70% - 80%) من الطاقة النظرية، وتتنخفض إلى أقل من ذلك في البلدان النامية.

ج- الطاقة الإنتاجية القصوى:

الطاقة الإنتاجية القصوى: تتمثل في القدرة الإنتاجية للآلة أو الجهاز الواحد في العدد الأقصى من الدورات والذي تقابله كمية من المخرجات تدعى الحجم النظري للإنتاج وذلك حسب الخصائص المميزة للعتاد المستعمل، إذ بعد هذا الحد من التشغيل يمكن أن تتعرض تلك الآلة إلى التوقف، وترتفع القدرة الإنتاجية تبعاً لتطور وفعالية الوسيلة المستعملة في الإنتاج.

ويمكن القول بأنها هي الطاقة الإنتاجية المحددة خلال فترة زمنية محددة وفقاً لمواصفات عوامل الإنتاج مع توفير مجموعة من الشروط وهذه الشروط هي:

- i. الصيانة المنتظمة.
- ii. توفر مستلزمات الإنتاج بالمواصفات المحددة.
- iii. طاقة عمالية مدربة.

ويستبعد من الطاقة القصوى ذلك الجزء الذي لا يمكن تحقيقه بسبب إعداد الآلات للإنتاج الصناعي والصيانة (الوقت الضائع المسموح به).

د- الطاقة المتاحة:

الطاقة المتاحة: هي الطاقة القصوى مطروحاً منها الاختناقات داخل الأقسام أو المراكز الإنتاجية بالاعتماد على القدرة الإنتاجية لأضعف مرحلة أو عملية إنتاجية.

وعلى فالتاقة القصوى تتطابق مع الطاقة المتاحة في حالة عدم وجود اختناقات ببعض مراحل أو عمليات الإنتاج المتعددة.

هـ- الطاقة الإنتاجية التصميمية:

الطاقة التصميمية هي الطاقة الإنتاجية للآلات والمعدات في المنشأة حسب تصميمها وفق الشروط الفنية والمتطلبات الأخرى، ومعنى ذلك إمكانية الانتفاع من هذه الآلات والمعدات بأعلى درجة وخلال فترة زمنية معينة.

و- الطاقة المخططة:

وهي تمثل كمية الإنتاج المستهدف الحصول عليه من السلع والخدمات خلال فترة الخطأ، ويتم بالاعتماد على الطاقة التصميمية في المشروع وكذلك الطاقة المتاحة، مع ضرورة عدم الابتعاد كثيراً عن الطاقة التصميمية، وقد يعتمد البعض إلى ذلك من أجل الوصول إلى الإنتاج الفعلي وتطابقه مع ما خطط له، حيث إن ظاهرة عدم الموازنة بين الطاقنتين التصميمية والمخططة، ووجود فرق كبير بينهما يعبر عن غياب الشعور بالمسؤولية وهذا يؤدي إلى عدم الاستغلال الجيد للطاقة الإنتاجية والنتيجة هي عدم ربحية المنشأة.

أما المؤشرات المستخدمة لقياس كفاءة الأداء باستخدام معيار الطاقة الإنتاجية هي كالآتي:⁽¹⁾

أ- مدى الانتفاع من الطاقة التصميمية عملياً = (الإنتاج الفعلي ÷ الطاقة الإنتاجية الفعلية).

يعتبر هذا المؤشر مقياساً مهماً في عملية التخطيط الصناعي.

ب- المدى الذي سيتم الانتفاع به من الإمكانيات المتاحة في المنشأة الصناعية خلال فترة زمنية

معينة يعبر عنه بالعلاقة التالية:-

مدى الانتفاع من الإمكانيات المتاحة = (الإنتاج المخطط ÷ الطاقة الإنتاجية التصميمية).

ج- أما المدى الذي يتم به تنفيذ أهداف الخطأ فيعبر عنه بالعلاقة التالية:

مدى تنفيذ الخطأ = (الإنتاج الفعلي ÷ الطاقة الإنتاجية المخططة).

يعتبر ذلك مؤشراً مهماً في قياس كفاءة الأداء الصناعي، كما يبين مدى انسجام سير تنفيذ

الخطأ مع أهدافها، أي استخدامه في متابعة تنفيذ الخطأ.

د- مؤشر الطاقة العاطلة = الطاقة التصميمية - الطاقة الفعلية.

(1) د. عقيل جاسم عبدالله، مرجع سابق، ص 200.

يرى الباحث أن عملية تقدير الطاقة الإنتاجية ومقدار الاستفادة منها يساعد في تحقيق جملة من الأهداف من أهمها:

- أ- القيام بالكشف عن موارد جديدة في الأقسام الإنتاجية.
- ب- القيام بدراسة مقدار الانتفاع من الطاقات الموجودة والعمل على تخطيط الإنتاج ومقارنة الطلب والإنتاج.
- ج- العمل على استغلال الطاقة الإنتاجية بشكل أفضل وهذا ينعكس بدوره على تكلفة الوحدة الواحدة من الإنتاج، مما يعني أن هنالك ترابطاً وثيقاً بين الطاقة الإنتاجية من جهة وبين كل من التكاليف والأرباح والمبيعات من جهة أخرى.

2. معيار الكفاءة الإنتاجية:

تعتبر الكفاءة الإنتاجية (Productive Efficiency) مؤشراً مهماً للمنشآت في كيفية استخدام مواردها للوصول إلى أفضل النتائج، وبذلك يصبح من المفيد تقييمها للتعرف على أعراض تدهورها أو تطورها ومعالجة الخلل إن وجد، فهي علاقة بين مدخلات ومخرجات العملية الإنتاجية، إذ تعبر عن علاقة الإنتاج بمفردات العملية الإنتاجية، فتحمل تقييماً أكثر دقة في تقييم المنشأة وكفاءة العامل وطريقة استخدام الآلة أو المواد الأولية... الخ.

تتعدد مفاهيم الكفاءة الإنتاجية بتعدد المعاني التي يتضمنها كل منها وبتعدد الثقافات، فينظر للكفاءة من أكثر من زاوية فهي مصطلح متعدد الأبعاد وإن كان معناها الواسع يعني النجاح في إحراز أهداف الخطة، أما الإنتاجية فلها كذلك معان متعددة مما أدى إلى الكثير من الالتباسات والخلط وخاصة بين مفهوم الإنتاجية والإنتاج، حيث تعتبر الإنتاجية علاقة وليست حالة مجردة قائمة بذاتها فهي علاقة بين مدخلات ومخرجات ونفقات وإيرادات وكمية الإنتاج وعدد العمال وغيرها أي أن الإنتاجية هي النسبة بين الإنتاج وعناصره، بينما الإنتاج هو محصلة مطلقة لكمية المنتج النهائي أو نصف النهائي، وبالتالي فهي تحمل تقييماً أكثر دقة من الإنتاج في تقييم المنشأة، وذلك لأنها تضع في الحسبان كفاءة العامل وطريقة استخدام الأصول وكفاءة استخدام الوحدة أو المواد الأولية.⁽¹⁾

أما تعريف الكفاءة الإنتاجية فهي درجة استعمال الموارد الاقتصادية المتاحة في المنشأة بأقصى كمية من الناتج وبقدر معين من الموارد.⁽²⁾

كما عُرِّفت بأنها (الحالة التي تترتب على الاستعمال الكفء لموارد المنشأة المادية والبشرية بأنواعها المختلفة في سبيل تحقيق أهداف المنشأة وذلك بإنتاج سلع أو خدمات تزيد منفعتها على ما استعمل في إنتاجها من موارد).⁽³⁾

إلا أنه وبالنظر إلى صعوبة قياس جميع المدخلات للتعبير عن الإنتاجية الكلية، يميل القائمون

(1) د. عقيل جاسم عبدالله، مرجع سابق، ص 201

(2) د. عبدالوهاب مطر الدهراوي، مرجع سابق، ص 447.

(3) د. السيد متولي حسن، الكفاءة الإنتاجية، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض: العدد (40)، 1984م، ص 169.

بأعمال الرقابة إلى قياسها كمؤشر لمعرفة كفاءة أحد عناصر العملية الإنتاجية من أجل تحديد مساهمة كل مدخل في قيمة النواتج، وهو ما يعبر عنه بالإنتاجية الجزئية، ويعتبر العمل في ذلك أهم عنصر متحرك وقابل للتحسين باستمرار من أجل زيادة الإنتاجية، خاصة وأنه يسهم في تحقيق الكفاءة في استخدام المدخلات الأخرى، ويعتمد هذا الأسلوب الطرق التالية في قياس إنتاجية العمل:⁽¹⁾

أ- الطريقة الطبيعية: وتعتبر من أسهل وأدق الطرق المستعملة في حساب و تخطيط الإنتاجية، و هي تعبير عن تأثير قوة العمل ومدى تطورها و يعبر عنها بالعلاقة التالية:-

(عدد الوحدات المنتجة من سلعة معينة ÷ الزمن الفعلي اللازم للإنتاج).

ب- طريقة الأسعار الثابتة: تعتمد هذه الطريقة على تثبيت أسعار المنتجات خلال الفترة الزمنية المراد قياس تطور الإنتاجية خلالها، ويعبر عنها بالمعادلة:-

الإنتاجية = (مجموع الإنتاج من كل نوع * السعر الثابت ÷ عدد العاملين أو ساعات العمل).

ج- طريقة القيمة المضافة: تستخدم هذه الطريقة بغرض استبعاد تأثير الإنتاجية على قيمة مستلزمات الإنتاج التي تعكس التغير الظاهري في الإنتاجية، ويمكن قياسها وفقاً لطريقة القيمة المضافة بالمعادلة التالية:-

الإنتاجية = (مجموع الإنتاج من كل نوع × القيمة المضافة لكل وحدة منتجة ÷ عدد العاملين).

يرى الباحث أنه من خلال دراسة معيار الإنتاجية يتضح أن الإنتاجية تستخدم للتعبير عن اتجاهين وهما:-

أ- كمؤشر لقياس كفاءة المنشأة من خلال الاتجاه العام لارتفاع أو انخفاض الإنتاجية منها، والذي يعكس درجة استثمار المنشأة لمواردها، وهذا ما يعبر عنه باتجاه الكفاءة الإنتاجية الكلية.

ب- كمؤشر لقياس كفاءة أحد عناصر العملية الإنتاجية داخل المنشأة ودرجة الانتفاع فيه وهو ما يعبر عنه بالكفاءة الإنتاجية الجزئية.

يمكن تناول كل من الكفاءة الإنتاجية الكلية والكفاءة الإنتاجية الجزئية وذلك على النحو

التالي:⁽²⁾

أ- الكفاءة الإنتاجية الكلية:

الكفاءة الإنتاجية الكلية هي العلاقة بين الناتج (المخرجات) وجميع عناصر الإنتاج التي استخدمت في الحصول عليه أي هي النسبة الحسابية بين كمية أو قيمة المخرجات من السلع أو الخدمات خلال فترة زمنية معينة وكمية أو قيمة المدخلات الإنتاجية من المواد التي استخدمت في تحقيق تلك القدرة من الإنتاج ويمكن التعبير عنها بالمعادلة التالية:⁽³⁾

⁽¹⁾ بوجحيش خالدية، تحسين إنتاجية العمل ودورها في تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية، معايير قياس كفاءة الأداء في المؤسسات الإنتاجية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص اقتصاد، تاريخ الإثابة (12 أكتوبر 2010م)، متاح في:

<http://kenanaonline.com/users/khaldiabouj/tags/14090/posts#http://kenanaonline.com/users/khaldiabouj/posts/154967>

⁽²⁾ أمير إبراهيم يوسف عبدالله، مرجع سابق، ص 74.

⁽³⁾ تاج الدين محمد فيروز أحمد، مرجع سابق، ص 58.

الكفاءة الإنتاجية الكلية = (المخرجات ÷ المدخلات).

يمكن قياس الكفاءة الإنتاجية الكلية للمنشأة باستخدام طريقتين هما:

i. قياس الكفاءة الإنتاجية الكلية: يتم قياسها كمياً بمقارنة المستخدم من عناصر الإنتاج بما أنتجته تلك العناصر من سلع وخدمات وتقاس بالمعادلة التالية:-

الكفاءة الإنتاجية الكمية = (عدد الوحدات المنتجة ÷ عدد الوحدات المستخدمة من عناصر الإنتاج).

الكفاءة الإنتاجية الكمية = (كمية المنتج ÷ كمية المستخدم من عناصر الإنتاج).

ii. قياس الكفاءة الإنتاجية قيمياً: بموجب هذه الطريقة يتم تحويل معامل الكفاءة الإنتاجية الكمية أو الفنية إلى معامل مالي وفق المعادلة التالية:-

الكفاءة الإنتاجية المالية = (قيمة الإنتاج ÷ قيمة عناصر الإنتاج المستخدمة).

ب- الكفاءة الإنتاجية الجزئية:

يقصد بها العلاقة بين كمية أو قيمة الناتج النهائي وكمية أو قيمة عنصر واحد من عناصر الإنتاج والتي تشمل (المواد الأولية والعمل ورأس المال) حيث يعبر عنها بالمعادلة التالية:

الكفاءة الإنتاجية الجزئية = (مخرجات الإنتاج الكلي كمية أو قيمه ÷ أحد عوامل الإنتاج كمية أو قيمه).

ولما كانت عناصر الإنتاج تتمثل في: "المواد الأولية والعمل ورأس المال" فإنه يمكن إعداد معايير فرعية من الكفاءة الإنتاجية الجزئية من أهمها:⁽¹⁾

i. الكفاءة الإنتاجية لعنصر المواد:

يوضح هذا المؤشر دور استعمال المواد اللازمة للإنتاج في العملية الإنتاجية وبواسطة هذا المؤشر يمكن التعرف على كفاءة الأداء في المنشأة ويمكن التوصل إليها كالاتي:-

إنتاجية المواد = (كمية الإنتاج ÷ المواد المستخدمة).

أو (قيمة الإنتاج ÷ قيمة المواد المستخدمة).

ii. الكفاءة الإنتاجية لعنصر رأس المال:

يعبر هذا المؤشر عن مقدار رأس المال المستخدم في العملية الإنتاجية ويتم قياسها كما يلي:-

الكفاءة الإنتاجية لرأس المال المستثمر = (قيمة الإنتاج الإجمالي ÷ رأس المال المستثمر).

الكفاءة الإنتاجية للآلات =

(قيمة الإنتاج خلال فترة القياس ÷ عدد ساعات التشغيل في جميع المراحل خلال فترة القياس).

iii. الكفاءة الإنتاجية لعنصر العمل:

تعتبر إنتاجية المنشأة هي محصلة الإنتاجية للعاملين فيها حيث أن إنتاجية العاملين تعتمد على

مهاراتهم ودوافعهم وأن مفهوم إنتاجية العمل الذي يربط الإنتاج بالعمل هو أكثر المعايير

شيوعاً واستعمالاً ويمكن التعبير عنه بالمعادلة التالية:

الكفاءة الإنتاجية لعنصر العمل = (كمية الإنتاج ÷ كمية العمل المبذول).

(1) د. عبدالوهاب مطر الدهراوي، مرجع سابق، ص ص 452 - 453.

إن زيادة الإنتاجية في المنشآت تُحكم بجملة عوامل مادية ونفسية وتقنية وعوامل خاصة بوسائل العمل وبوضوح العمل بالإضافة إلى النظام الاقتصادي والسياسي والاجتماعي السائد بالرغم من ذلك فهناك جملة من الأساليب الواجب اتخاذها لدفع عجلة التنمية أو زيادة الإنتاجية في المنشآت وهي: (1)

أ- العمل على رفع المستوى الثقافي للعاملين بالمنشأة مع تعميق الشعور بالمسؤولية وتنمية القدرات.

ب- القيام بتحليل النظام القائم أو المتبع لإنتاجية العمل في المنشأة وكذلك تحليل إنتاجية العمل للكشف عن الوسائل المؤدية إلى رفع إنتاجية العمل.

ج- توضيح أهمية إنتاجية العمل للعاملين والعمل على تطويرها والبحث عن السبل التي تساعد على مراعاة ذلك في العمل اليومي.

د- العمل على زيادة التوعية وإيجاد الحوافز المادية والمعنوية وبناءها على أسس وقياسات علمية.

هـ- العمل على تنمية وتطوير القدرات الإدارية والتنظيمية في المنشأة.

و- العمل على حسن استخدام الموارد المتاحة.

من خلال سرد معيار الطاقة الإنتاجية يستنتج الباحث نقطتين وهما:-

أ- يعتبر معيار الإنتاجية الكلية من أهم المعايير التي يمكن الاستفادة منها في دراسة وقياس كفاءة الأداء في الوحدات الإنتاجية، غير أنه من الناحية الواقعية تعترض استخدامه بعض المشاكل والقيود في عمليات التخطيط ورسم السياسات وذلك نسبة لوجود الاختلافات في نوعية المنتجات وتولييفها بالإضافة إلى طبيعة المستلزمات المختلفة الداخلة في العملية الإنتاجية.

ب- إن زيادة الإنتاجية في مفهوم الإنتاجية الكلية ليس هو الأساس وحده بل الذي يهتم المنشأة هو تقليل كلفة إنتاج الوحدة الواحدة من الناتج الإجمالي.

3. معيار القيمة المضافة:

يعتبر هذا المعيار من أهم المعايير للحكم على مدى نجاح المنشأة الصناعية، حيث تقاس به درجة أهمية المنشأة الصناعية أو الإنتاجية في الاقتصاد القومي ومعرفة مقدار مساهمته في الدخل القومي فكلما زادت القيمة المضافة المتحققة من نشاط المنشأة كلما كان مدعاة للقول بتحسين أداء تلك المنشأة، وتعرف القيمة المضافة بأنها (القيمة الإنتاجية التي تضيفها المنشأة أو تساهم بها مع غيرها من المنشآت في خلق الناتج القومي). (2)

كما يرى البعض بأنها (القيمة التي تضاف إلى قيمة السلع الوسيطة كنتيجة للعملية الإنتاجية وهي

(1) المرجع السابق، ص 474.

(2) د. جميل أحمد توفيق، تقييم أداء الوحدات الاقتصادية، (القاهرة: دار الجامعات المصرية، 1968م)، ص 215.

تساوي قيمة الإنتاج الإجمالي مطروحاً منها قيمة مستلزمات الإنتاج⁽¹⁾.

أيضاً يمكن أن تُعرّف بأنها: الفرق بين الإيراد الإجمالي المتحصل عليه من بيع سلعة أو خدمة معينة وبين إجمالي ما دفع إلى الموردين الخارجيين نظير مواد أو خدمات أخرى من أجل عملية الإنتاج، فهي المكافأة الإجمالية لجميع الجهود المبذولة في إنتاج سلعة أو خدمة معينة، فلو أن القيمة المضافة هي الوسيلة لقياس الإنتاجية فإنه يمكن أن تزيد في قيمتها بطريقتين:

أ- بشراء المواد والخدمات المختلفة من الموردين بأقل التكاليف وأحسن الشروط الممكنة.

ب- باستخدام الموارد الداخلية بأعلى درجة من الكفاءة.

كما أنها تعتبر الأساس المعتمد في حساب إنتاجية العمل، ففي حالات كثيرة، نجد أن سوق العمل يسعى إلى توفير الأيدي العاملة ذات المستويات المرتفعة من المهارة والتخصص، وكذا الكفاءة لتحقيق أهداف الأنشطة الاقتصادية، بالإضافة إلى استعمال التكنولوجيا المتطورة بهدف التقليل من تكاليف العمالة، فالقيمة المضافة تستعمل كمقياس للتعبير عن الأهمية النسبية لكل فرد مساهم في العملية الإنتاجية، ويعبر عنها بالعلاقة التالية:

القيمة المضافة لكل عامل = (القيمة المضافة ÷ عدد العاملين).

أما القياس المناسب للتعرف على مساهمة المنشأة في تحقيق الهدف من النشاط الاقتصادي هو زيادة السلع والخدمات لإشباع حاجات الإنسان وزيادة الدخل القومي سواء كان ذلك على مستوى المنشأة أو على المستوى القومي، ويعتبر مؤشر القيمة المضافة أكثر دلالة من مؤشر الربحية على الكفاءة الإنتاجية للمنشأة حيث أنه يعكس هدف المنشأة في التعرف على مدى كفاءتها في إدارة واستخدام الموارد الاقتصادية المتاحة لها لتحقيق أكبر قدر من الإنتاج وباستخدام أقل قدر من عوامل الإنتاج وتحقيق الأرباح أي أن الربح يعتبر أحد العناصر التي تشملها القيمة المضافة⁽²⁾.

يمكن حساب القيمة المضافة طبقاً للخطوات الآتية⁽³⁾:

أ- تحديد قيمة الإنتاج الإجمالي للمنشأة خلال فترة زمنية معينة، حيث أن أهم عناصر قيمة الإنتاج الإجمالي هي: المبيعات أو الخدمات التي تقدمها المنشأة للعميل، وإنتاج المنشأة خلال الفترة القادمة (مخزون آخر المدة).

ب- استبعاد بعض العناصر من الإنتاج الإجمالي وأهم هذه العناصر هي:

i. التكاليف العينية للتصنيع كالمواد الأولية.

ii. الخدمات المقدمة من منشآت أخرى، كالهاتف والاستشارات والبريد.

iii. إنتاج المنشأة من الفترة أو الفترات السابقة وما زال موجوداً (بضاعة آخر المدة).

(1) د. عقيل جاسم عبدالله، مرجع سابق، 213.

(2) تاج الدين محمد فيروز أحمد، مرجع سابق، ص 57.

(3) د. عقيل جاسم عبدالله، مرجع سابق، ص ص 212 - 214.

ج- استبعاد استهلاك الأصول الثابتة من القيمة المضافة الإجمالية للحصول على القيمة المضافة الصافية.

د- تبويب العناصر الرئيسية التي تكوّن القيمة المضافة وهي:-

i. الإيجار: هو نصيب صاحب المنشأة نظير خدماتها.

ii. الفائدة (العائد): هو نصيب صاحب رأس المال مقابل إسهامه رأسماله في الإنتاج.

iii. الأجور والرواتب: وهي نصيب العامل نظير إنتاجه.

iv. الربح: وهو الذي يحصل عليه صاحب المنشأة.

4. معيار خطة برنامج الإنتاج:

يعتبر هذا المؤشر من المعايير المهمة جداً لأنه يساعد في المعرفة على مدى صلاحية المنشأة من عدمه في جميع المجتمعات وباختلاف أنظمتها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية حيث تتضمن الخطة مجموعة القطاعات وكل قطاع يتضمن مجموعة من المشاريع ذات أهداف قصيرة الأجل وطويلة الأجل، وتسعى كل منشأة إلى تحقيق أهدافها باستعمال العديد من الوسائل والإجراءات، وأن نجاحه أو فشله يتوقف على مدى تحقيقه لتلك الأهداف في موعدها المحدد والمخطط له، والقيام بالمتابعة الفعلية وإجراء مقارنة الأداء واستقصاء الانحرافات الناتجة عن تلك المقارنة وهناك نقاط يمكن الاستفادة منها عند القيام بمراقبة الأداء الفعلي بالمخطط.⁽¹⁾

أ- إتباع التخطيط العلمي لجميع قطاعات الوحدة الاقتصادية.

ب- القيام بالقياس المحاسبي للأداء الفعلي للوحدة الاقتصادية.

ج- القيام بمقارنة الأداء الفعلي بالمخطط له.

د- إيجاد الانحرافات وذلك بمقارنة الأداء الفعلي بالمخطط.

هـ القيام بتحليل تلك الانحرافات واختناقات وإيجاد مسبباتها.

و- العمل على إيجاد السبل الكفيلة للتغلب على المعوقات.

ز- الالتزام بمتابعة التوصيات والإجراءات العلاجية.

يرى الباحث أن هذا المعيار يعبر عن مدى التزام المنشأة وإدارتها المختلفة وخاصة إدارة الإنتاج في تنفيذ الأهداف المخطط لها ومقارنة الأداء الفعلي بالمخطط، وهذا يساعد على قياس الانحرافات في صورة نسب مما يساعد على سهولة قياس كفاءة الأداء.

5. معيار الربحية:

الربح هو عبارة عن الفرق بين الإيراد الكلي والتكاليف الكلية خلال الفترة المحاسبية، إلا أن المفهوم الأدق للربح هو زيادة قيمة مبيعات المنشأة من السلع والخدمات على تكاليف عوامل الإنتاج المستخدمة في إنتاج السلع والخدمات، أما الربحية فهي مقياس يحاول تقييم أداء المنشأة

(1) د. عبدالوهاب مطر الدهراوي، مرجع سابق، ص 490.

من خلال تحميل صافي الدخل إلى أنشطة المشروع ممثلة في جملة الاستثمارات أو الأصول ويمكن أن يطلق على الناتج معدل العائد على الاستثمار، وتحسين الربحية يعني ضرورة قيام المؤسسة بتحسين استثماراتها بقدر يساعد على تعظيم الربح، ويمكن أن يتم ذلك من خلال الحصول على آلات ومعدات جديدة، أو استخدام مواد بديلة، وبذلك يمكن أن يستعمل هذا المؤشر كأداة للتعرف على كفاءة الأداء في مختلف الدول باختلاف أنظمتها الاقتصادية والسياسية.⁽¹⁾

6. معيار العائد على رأس المال المستثمر:

يعبر هذا المعيار عن مدى كفاءة الإدارة في استخدام الأموال المستثمرة، لتحقيق أكبر عائد ممكن، وأن رأس المال المستثمر يتكون من رأس المال الثابت بالإضافة إلى رأس المال المتداول، ويكتسب هذا المعيار أهمية خاصة في النظام الرأسمالي، لكونه النظام الذي يهتم بإمكانية تحقيق المنشأة لعائد مجز على أموالها، كما أنه يحظى بأهمية نسبية في النظام الاشتراكي حيث يستخدم كمؤشر للوقوف على إنتاجية الأصول المستثمرة في الوحدة الإنتاجية، وبالتالي مدى كفاءة هذه الأصول في تحقيق الاستخدام الأمثل لها بمعنى مدى الاستخدام الأمثل لعنصر رأس المال في توليد الدخل، ويستخدم هذا المؤشر كأداة للتعرف على كفاءة الأداء في مختلف المنشآت باختلاف أنظمتها الاقتصادية والسياسية، وذلك لأن حجم الاستثمار في المنشأة الصناعية أو الإنتاجية يعد من أفضل الأسس للتعبير عن حجم المنشأة وطاقاتها وذلك لشموليته.⁽²⁾

يمكن حساب معدل العائد على الاستثمار بالمعادلة الآتية:-

$$\text{معدل العائد على الاستثمار} = (\text{الأرباح} \div \text{إجمالي الاستثمارات}).$$

كما يمكن حساب هذا المعدل بصورة أكثر تفصيلاً كالآتي:-

$$\text{معدل العائد على الاستثمار} = (\text{الأرباح} \div \text{الإيرادات}) * (\text{الإيرادات} \div \text{الأصول}).$$

من خلال هذه المعادلة يمكن أن نستنتج أن هناك عاملان يؤثران على هذا العائد وهما:

أ- هامش الربح:

يحسب هامش الربح بالمعادلة الآتية:-

$$\text{هامش الربح} = (\text{الأرباح} \div \text{الإيرادات}).$$

ويمثل نسبة الربح لكل وحدة نقدية كإيراد.

ب- معدل دوران الأصول = (الإيرادات ÷ الأصول).

يعبر معدل دوران الأصول على قدرة الأصول على تحقيق إيرادات.

يرى الباحث أن مستويات الطاقة الإنتاجية في الوحدات الاقتصادية تتمثل ببعدين، الأول يمثل الطاقة النظرية أي الاستغلال التام (100%) والثاني الطاقة الفعلية في الوحدة الإنتاجية، وبين هذين المستويين من الطاقة توجد مستويات أخرى يمكن التعبير عنها بنسب مئوية من أصل الطاقة النظرية.

(1) د. محمد أيمن عزت الميداني، الإدارة التمويلية في الشركات، (الرياض: العبيكان للنشر، 2006م)، ص 143.

(2) د. عقيل جاسم عبدالله، مرجع سابق، ص 225.

يرى الباحث أن أهمية معيار الطاقة الإنتاجية تأتي من كونه يرتبط ارتباطاً وثيقاً بحجم الإنتاج من جهة، وبالتكاليف والأرباح والمبيعات من جهة أخرى، حيث أنه كلما ارتفعت القدرة على الإنتاج، انخفضت حصة الوحدة الواحدة من التكاليف الثابتة من خلال توزيع إجمالي هذه التكاليف على وحدات أكبر عندما تستغل الطاقة بشكل أمثل، ومن ثم تنتج مرونة في الأسعار مع زيادة في الوحدات المنتجة وتلبى بذلك احتياجات المجتمع.

ثانياً: مراحل تقويم الأداء:

يتم قياس الأداء الفعلي للتعرف على مدى توافقه مع المعايير التي كانت محددة مسبقاً ولا يمكن إجراء هذا القياس إلا بعد إتمام هذا الأداء، ويعتبر أمر قياس الأداء لأغراض تقويمه من الأمور المعقدة في الحياة العملية وذلك لما تنطوي عليه الظروف المحيطة بإنجاز المهام المختلفة من عوامل متعددة تؤثر في النتائج المترتبة عليها، ورغم الصعوبات فإن عملية تقويم الأداء تمر بعدة مراحل وخطوات أساسية ينبغي إتباعها الواحدة تلو الأخرى ويمكن تلخيص هذه المراحل في الآتي:⁽¹⁾

1. مرحلة التخطيط والإعداد والتحضير:

يجب التحضير المسبق لعملية تقويم الأداء للمنشأة لمعرفة خطوط الاتصال وبالتالي متابعة المستويات وإعداد أدوات التقويم وتحديد مراكز المسؤولية.

2. مرحلة تحديد الأهداف:

يتم تحديد أهداف المنشأة التي تم وضعها حسب أهميتها وترتيب أولوية واضحة للتقويم، وقد يكون بعض هذه الأهداف ملموساً أو غير ملموس وقد يكون بعضها محدداً وبعضها غير محدد، وقد يكون الهدف من التقويم هو قياس درجة النمو في المنشأة وكذلك الحال بالنسبة لكل قطاع من القطاعات الاقتصادية أو بالنسبة لكل نشاط من الأنشطة المختلفة داخل المنشأة.

3. مرحلة وضع معايير الأداء:

يعرف المعيار بأنه الهدف الذي ستتم مقارنته بالإجراءات والنتائج، ومن خلال المعايير يمكن مراقبة أداء المنشأة بطريقة كافية تساعد في التعرف على الأداء المستهدف الوصول إليه، وقد يختلف المعيار المستخدم في عملية التقويم باختلاف الهدف الذي من أجله تتم عملية التقويم وعليه يفضل أن تكون المعايير المستخدمة في التقويم قليلة العدد كبيرة الدلالة والأهمية النسبية، وذلك بغرض تطبيقها ببسر وسهولة ودون تعقيد.

4. مرحلة قياس الأداء الفعلي:

تستوجب عملية تقويم الأداء برامج معينة شاملة للمنشأة بغرض التعرف على سائر العمليات والمراحل التي تقوم بها المنشأة بهدف التوصل إلى خصائص النشاط الذي تمارسه المنشأة وعادة ما يتم قياس الأداء الفعلي من خلال استخدام النظم المحاسبية والأساليب الإحصائية للحصول على

(1) المرجع السابق، ص 128.

البيانات والمعلومات، وتتم المقارنة بين النتائج التي حققت خلال سنة الأساس التي تتخذ كأساس للمقارنة وذلك من خلال المعايير التي سيتم استخدامها، ولتحقيق العدالة في القياس يجب تعديل قيم سنة الأساس بالأرقام القياسية حتى تتفق مع سنة المقارنة ويجب توافر أفراد مدربين للقيام بهذه الأعمال مع ضرورة استخدام الأساليب الحديثة وعرض نتائج الأداء على المختصين إذ أن لعامل السرعة اثر في فعالية النظام الرقابي.

5. مرحلة تحليل البيانات وتصحيح الانحرافات:

في هذه المرحلة يتم تحديد الانحرافات في الأداء من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط أو المعايير الموضوعية والعمل على تصحيح الانحرافات، كما يجب أن تتضمن هذه المرحلة تحديد الجهة أو الأفراد المسؤولين عن وجود الانحرافات في الأداء، وتعتبر عملية تحديد هذه الانحرافات ركناً أساسياً لعملية التقويم، فعلى ضوء تحديد الانحرافات يتم البحث عن البدائل المتاحة للحد منها ويمكن حصر أنواع الانحرافات التي قد تحدث فيما يلي:-

أ- انحرافات كمية في لإنتاج بسبب تغير أحد الظروف أو العوامل اللازمة لعملية الإنتاج وفقاً لما هو مقرر لها بالخطأ.

ب- انحراف نوعي وذلك عندما لا تطابق الوحدات المنتجة المواصفات النوعية المحددة لها.

ج- انحراف زمني وذلك عند التخلف عن المواعيد المقررة.

د- انحراف قيمي نتيجة لارتفاع تكاليف الإنتاج من خلال تجاوز مستلزمات الإنتاج والأجور للمعدلات المقررة أو قد يكون الانحراف قيمي بسبب انخفاض الكمية المنتجة أو عدم جودتها.

هـ- انحراف فني وينشأ نتيجة اختلاف العلاقات الصناعية المتداخلة بين القطاع والقطاعات الأخرى أو بين المشروع والمشروعات الأخرى المرتبطة في نفس القطاع وهذا الانحراف يعني تعطيلاً في الموارد الإنتاجية وفقداناً لقيمتها.

و- انحراف توزيعي وهو يعني أن القيمة المضافة المترتبة على تحقيق الأهداف الكمية والقيمة للقطاع لم توزع توزيعاً صحيحاً على الأجور وعوائد حقوق التملك والعمالة.

ضرورة تحديد مسببات حدوث كل انحراف من هذه الانحرافات السابقة ودراسة العلاج المناسب لها بغرض تلافي حدوثها مستقبلاً، وقد تعود أسباب هذه الانحرافات إلى ما يلي:-

i. عدم الدقة في تحديد الأهداف المخططة نفسها من الناحية الكمية أو الزمنية أو في تحديد أولوياتها على ضوء المتاح فعلاً من عوامل الإنتاج.

ii. وجود نقاط ضعف أساسية في خطة التنفيذ الفعلي على مستوى كل قطاع داخل المنشأة.

iii. وجود بعض العيوب في التنظيم القائم للمنشأة أو في النشاط داخل المنشأة نفسها والذي سيتم في حدود إطار تنفيذ الخطة.

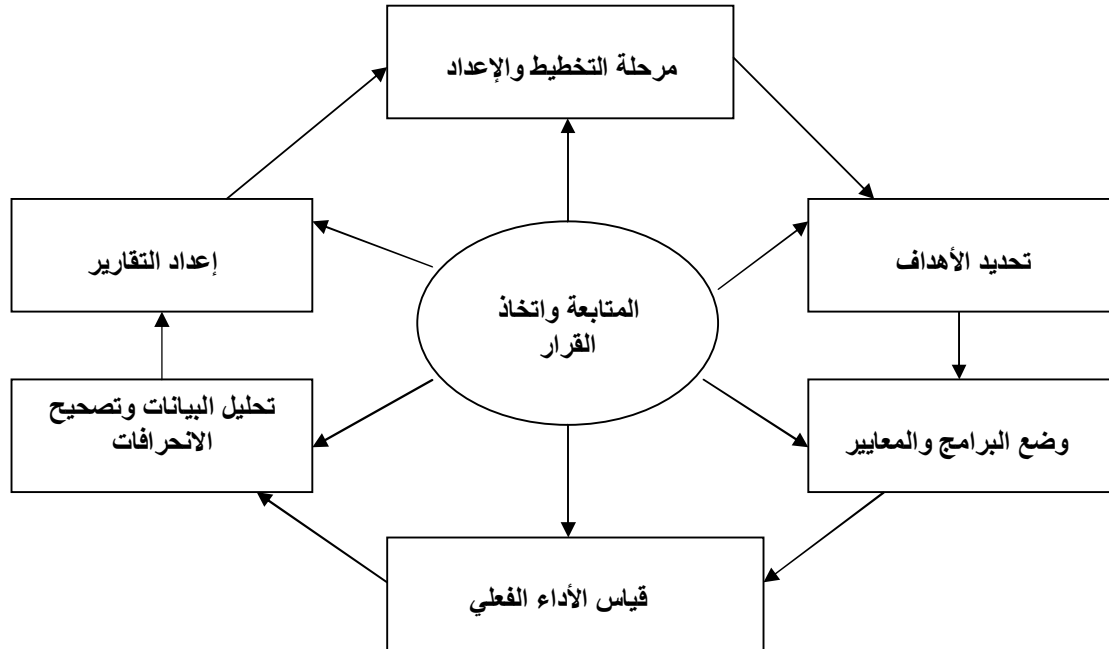
iv. عدم توفير نظام فعال للرقابة داخل كل نشاط وما يترتب على ذلك من عدم توفر مؤشرات الرقابة التي توضح موقف الإدارة بالنسبة لكل نشاط داخل المنشأة.

6. مرحلة إعداد تقارير الأداء:

بعد الانتهاء من عملية تقييم الأداء فإن الأمر يتطلب إعداد تقرير شامل يتضمن النتائج التي تم توصل إليها مع بيان الانحرافات في الأداء ومعوقاتها والمسؤولين عنها وما هي طريقة معالجتها. الشكل التالي يوضح مراحل تقويم الأداء وذلك على النحو الآتي:-

شكل رقم (1/3/3)

مراحل تقويم الأداء



المصدر: د. محمود عبدالله الوشاح، تقويم الأداء في المستشفيات الحكومية الأردنية، رسالة دكتوراة في المحاسبة والتمويل غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2007م، ص 52.

يلاحظ الباحث من خلال الشكل (1/3/3) أن عملية تقويم الأداء تمر بستة مراحل ابتداء من مرحلة التخطيط والإعداد إلى المرحلة الأخيرة وهي إعداد التقارير وفي كل هذه المراحل لابد أن تكون هناك متابعة واتخاذ للقرار حيث تتم الاستفادة من التغذية العكسية في إعداد التقارير في الدورات القادمة للتقويم.

ثالثاً: مشاكل ومعوقات عملية تقويم الأداء:

تواجه عملية تقويم الأداء كغيرها من أنشطة إدارة الموارد البشرية مجموعة من الصعوبات والمشاكل يمكن تلخيصها في الآتي:⁽¹⁾

1. المشاكل الذاتية:

تتضمن هذه المشاكل مجموعة من الأخطاء التي يمكن أن ترتكب خلال عملية تصميم نظام تقويم الأداء وتتمثل أهم هذه المشاكل في الآتي:

(1) د. خالد عبدالرحيم مطر الهيتي، مرجع سابق، ص ص 190 - 191.

أ- خصائص المقوم: تتعلق هذه المشكلة بخصائص الفرد القائم بأعمال التقويم بشكل مباشر أو غير مباشر فالمديرون حديثي الخبرة في مجال العمل الإداري قد يميلون إلى القسوة والصرامة على عكس المديرين ذوي الخبرة الإدارية والإدراك والاستقرار العاطفي والاعتزاز بالنفس والقدرة على التفاعل الاجتماعي.

ب- التساهل والرفق: حيث يميل بعض القائمين بعملية التقويم إلى الرفق بالآخرين والتساهل معهم مما ينعكس على نتائج التقويم بشكل سلبي ويفقد العملية الهدف الأساسي لها.

ج- التحيز الشخصي: تظهر هذه المشكلة بسبب انحياز المقوم لصالح الشخص الذي يقوم أداءه لأسباب كثيرة منها القرابة والصداقة والقبلية والوطن وغيرها من الأسباب التي تجعل عملية القياس والتقويم بعيدة عن الموضوعية.

2. المشاكل الموضوعية:

ترتبط أغلب هذه المشاكل بمدخلات وعمليات ونشاط القياس والتقويم ويمكن إيجازها في التالي:

أ- عدم الوضوح في تحديد أهداف التقويم فقد تخطأ المنشأة في تحديد الهدف الأساسي من التقويم وبالتالي تصبح العملية هدراً للمال والوقت.

ب- سوء اختيار معايير التقويم تظهر هذه المشكلة بسبب عدم قدرة المنشأة على فهم غايات المعيار الذاتي أو الموضوعي ومثل هذا الأمر يضيع على المنشأة فرص استثمار هدف عملية القياس والتقويم.

ج- الخطأ في اختيار وقت التقويم، من المعروف أن المنشآت تتباين في عدد مرات تقويم الأداء فمنها من يقوم بالعملية سنوياً ومنها من يقوم بها فصلياً، ويعتمد عدد مرات ممارسة العملية على إمكانات المنشأة ومستوى أداء العاملين.

هنالك صعوبات ومشاكل أخرى تواجه عملية تقويم الأداء من أهمها ما يلي:⁽¹⁾

1. التعميم: وهو جزء من بعض الصفات لتمثيل العامل كله، كأن يكون المدير متأثراً بسلوك ممتاز أو

ضعيف لأحد الموظفين، أو بصفة معينة له على العمل ويعمم تقويمه لهذا السلوك أو لهذه الصفة على باقي الصفات أو السلوكيات عند إعداده لتقويم أداء ذلك الموظف.

2. عدم التعميم الجيد لنماذج تقويم الأداء: ويرجع ذلك إلى أن معايير القياس لا تتمتع بخاصية الصحة

أي أنها لا تقيس السلوك الفعلي المؤثر على أداء العامل في العمل ولكن تتضمن معايير ليس لها علاقة بأداء العامل للعمل، كما أن بعض نماذج تقويم الأداء لا تضع أوزاناً مرجحة حسب قيمة كل معيار في النموذج بالنسبة لعمل الموظف، ولكن تضع أوزاناً متساوية لجميع المعايير، وبعض النماذج تستخدم عبارات عامة غير محددة، كما أنها لا تضع وصفاً للمستويات المختلفة لكل معيار.

3. ضعف نظم تقويم الأداء وذلك بسبب:

(1) د. حامد أحمد رمضان، إدارة الموارد البشرية، ط2، (القاهرة: دار النهضة العربية، 1994م)، ص ص 359-361.

أ- إن مراجعة أو اعتماد تقديرات المديرين لموظفيهم تأخذ شكلاً صورياً.

ب- عدم التحيز لمن يقوم بعملية تقييم الأداء.

ج- عدم إجراء مقابلات تقييم الأداء بشكل فعال أو عدم إجرائها نهائياً.

4. صعوبة تقييم البدائل الاستثمارية: حيث أن استخدام طرق التقييم المختلفة للمشروعات الاستثمارية يعطي مؤشراً على كفاءة أداء القائمين على عملية التقييم، وهنالك صعوبات تواجه المقيمين إذا ما اتبعوا طريقة معينة كعدم مراعاة طريقة فترة الاسترداد للقيمة الزمنية للنقود، وكصعوبة إيجاد معدل العائد على الدخل إذا ما اختلفت التدفقات النقدية خلال العمر الإنتاجي للمشروع والاعتماد على طريقة التجربة والخطأ في إيجاده.

5. صعوبة تقييم أداء الإدارة التشغيلية: فالإدارة التشغيلية في غالب الأحيان تكون مسؤولة عن مراكز المسؤولية واستخراج الربح التشغيلي الذي يكون مؤشراً على كفاءة هذه الإدارة والذي يواجه الكثير من الصعوبات إذا ما تشابكت المدخلات، وحساب التكاليف مشتركة وتوزيعها على المراكز والأقسام.

يرى الباحث أن خصائص المقوم المتشدد أو المتساهل أو المتحيز تنعكس على عملية التقييم مما يجعلها بعيدة عن الموضوعية، كما أن المشاكل الموضوعية والتي تتمثل في عدم الوضوح التام لتحديد الأهداف واختيار الوقت المناسب لعملية التقييم تؤثر سلباً على عملية التقييم، كما أنه من الملاحظ أن أسلوب التعميم لسلوك العامل كأن يكون المدير متأثراً بسلوك ممتاز أو ضعيف لأحد العاملين، أو بصفة معينة له على العمل ويعمم تقويمه لهذا السلوك أو لهذه الصفة على باقي الصفات أو السلوكيات عند إعدادة لتقويم أداء ذلك العامل مما يؤثر سلباً على تقويم أداء ذلك العامل.

أيضاً يلاحظ الباحث صعوبة تقييم الإدارة التشغيلية الناتج عن تشابك مدخلات تلك الإدارة والتي تتمثل في التكاليف المشتركة وطرق توزيعها على المراكز والأقسام وغيرها من المدخلات المتشابهة يجعل لأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط دوراً في تقويم الإدارة التشغيلية مما يجعله من أهم أدوات تقويم الأداء.

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

سيتناول الباحث في هذا الفصل الدراسة الميدانية من خلال مبحثين، حيث يتناول المبحث الأول نبذة تعريفية عن القطاع الصناعي السوداني ومن ثم التعريف بالمنطقة الصناعية بحري، ويتناول المبحث الثاني تحليل البيانات واختبار الفرضيات وذلك على النحو التالي:-

المبحث الأول: نبذة تعريفية عن القطاع الصناعي السوداني.

المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

المبحث الأول

نبذة تعريفية عن القطاع الصناعي السوداني

يتناول هذا المبحث مفهوم الصناعة وأنماطها، والصناعة في السودان، وأهمية القطاع الصناعي ودوره في التنمية الاقتصادية والاجتماعية في السودان، كما يتناول قطاع الصناعات التحويلية في السودان ومساهمته في الناتج المحلي، ويتناول التعريف بالمنطقة الصناعية بحري وذلك على النحو التالي:-

أولاً: مفهوم الصناعة:

تمثل الصناعة حجر الزاوية في بناء القوى الاقتصادية للأمم، وهي دليل تقدم الأمة أو تخلفها إذ تحرص الدول بصفة عامة والدول النامية على وجه الخصوص على تنمية القطاع الصناعي. لقد تعددت التعريفات الاصطلاحية للصناعة ويعزى ذلك لاختلاف زوايا وصف الواقع المراد تعريفه، فالصناعة تعني تحويل الخامات أو المواد الخام المعدنية والنباتية والحيوانية والمواد الاصطناعية إلى بضائع وسلع وطاقات ذات قيم استعمالية تشبع حاجة الإنسان باستخدام الآلات والطرق الكيميائية المختلفة، وتكون هذه العملية مستمرة وموحدة في أكثر من دورة إنتاجية.⁽¹⁾ أيضاً يمكن تعريف الصناعة بأنها، جميع العمليات والأنشطة الضرورية اللازمة لإنتاج السلع للاستهلاك النهائي أو الوسيط باستخدام الوسائط والآليات الملائمة لطبيعة النشاط الإنتاجي ونوعية المخرجات عن طريق تفاعل عوامل الإنتاج وباستخدام أفضل الطرق الفنية والهندسية ووفقاً لمفهوم الرشد الاقتصادي مع عدم التضحية بجودة الإنتاج.⁽²⁾

يعرّف الباحث الصناعة بأنها هي تقديم خدمة جديدة أو منتج معين ضمن صنف ما، وهي عبارة عامة تطلق على أي نوع من المنتجات الاقتصادية وتعتبر الصناعة مرادفة للقطاع الاقتصادي الثانوي الذي يُعنى بالأنشطة الاقتصادية المعقدة كتحويل المواد الخام إلى منتجات وخدمات ذات فائدة، لذلك فإن الصناعة هي إجمالي المنشآت المنتجة وفي أي حقل من الحقول الإنتاجية.

ثانياً: أنماط الصناعة:

تتعدد الأنشطة الصناعية فيما بينها طبقاً للعديد من العوامل إلا أنه يمكن تبويب الأنشطة الصناعية والنظر إليها من عدة جوانب وأسس ومعايير مختلفة من أهمها:⁽³⁾

1. التصنيف على أساس أهمية المنتج ونوعه:

(1) أ. د حسن عبدالقادر صالح، مدخل إلى جغرافية الصناعة (عمان: دار الشروق، 1985م)، ص 17.
(2) مصطفى محمد صالح، دور محاسبة التكاليف في زيادة فعالية وكفاءة القطاع الصناعي في السودان، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة أم درمان الإسلامية، 2008م، ص 90.
(3) جمهورية السودان، وزارة الصناعة، تقرير مشروع المسح الصناعي الشامل، المجلد الثاني، جمع ومعالجة البيانات وتحليل المسح الصناعي الشامل، الخرطوم، مارس 2005م، ص 33.

طبقاً لهذا التصنيف تقسم الصناعة إلى صناعات ثقيلة وصناعات خفيفة، وتضم الصناعات الثقيلة كل الفروع التي تستخدم المواد الخام وتعالجها لإنتاج وسائل الإنتاج وتتصف هذه الصناعة بأنها تستخدم الآلات والمعدات الثقيلة ذات التقنية المتقدمة ورؤوس الأموال الكبيرة.

وتحتاج إلى أسواق عالمية لتسوق منتجاتها حتى تستفيد من مزايا اقتصاديات الحجم لتخفيض تكاليف إنتاجها وخاصة الرأسمالية منها، إضافة لضرورة توفير البنية الأساسية باعتبارها تشكل قاعدة مهمة للصناعة بصفة عامة والصناعات الثقيلة على وجه الخصوص، وذلك عن طريق توفير مستلزمات الإنتاج الأساسية، أما الصناعات الخفيفة فتضم الفروع التي تعالج المواد الزراعية والمعدنية غير الحديدية والخشب، التي تنتج السلع الاستهلاكية.

2. تصنيف الصناعات حسب العمالة:

يعتمد هذا التصنيف على أساس عدد العمالة وتبني وزارة الصناعة الاتحادية بجمهورية السودان هذا التصنيف على اعتبار أن المنشآت التي لديها اقل من (10) عمال تعتبر صناعات صغيرة، أما في حالة أن عدد الأشخاص المستخدمين من (10-24) فتصنف كصناعة متوسطة، أما إذا كانت أكبر من المتوسط فيكون عدد الأشخاص المستخدمين من (25-49)، وإذا كان العدد من (50-99) فتعتبر صناعات كبيرة، أما إذا كان العدد أكبر من (100) مستخدم فتصنف على اعتبارها صناعات كبيرة جداً أي صناعات (ثقيلة).

3. التصنيف حسب نطاق الملكية القانونية:

تقسم الصناعة حسب هذا التصنيف إلى (القطاع الخاص والقطاع العام والقطاع المختلط)، ففي القطاع الخاص تكون الملكية كلها في يد منشئي المنشأة، بينما في القطاع العام فإن الدولة هي التي تمتلك المنشأة، أما في القطاع المختلط فإن الحكومة والمنظم الفرد أو الأفراد الآخرين كلهم يشتركون في ملكية المنشأة والإدارة والسيطرة على المنشأة:

4. التصنيف على أساس الصناعات التحويلية والصناعات الاستخراجية:

يتم تصنيف الصناعة إلى هذين النوعين بموجب العملية الإنتاجية أي وفق التأثير الجاري على المادة الخام فالمنشآت التي تعالج المواد الخام المستخرجة من الطبيعة والمواد الزراعية والحيوانية وتحولها إلى شكل آخر قابل للاستفادة منه تعرف مثل هذه الأنشطة بالصناعات التحويلية.

التعريف المتبني من وزارة الصناعة الاتحادية للصناعات التحويلية أنها هي النشاط الصناعي الذي يكون الغرض الأساسي منه إنتاج سلعة للاستهلاك النهائي أو سلعة وسيطة إما باستخدام مواد أولية أو وسيطة مصنعة، ويتم ذلك عن طريق التحويل في الشكل أو المظهر أو التركيب أو الجوهر.

أما الصناعات الاستخراجية فتعرف بأنها صناعة استخلاصية تركز أعمالها على وضع أسلوب للوصول لمكان المواد الخام حتى إذا ما أمكن العثور عليها بطريقة اقتصادية يتم رفعها إلى سطح الأرض ثم تُجرى عليها بعض العمليات الصناعية التي تهدف إلى إزالة الشوائب المرتبطة بالمواد الخام ومن هذه الصناعات الفحم والبتترول، فالنشاط المطلوب للصناعة الاستخراجية يتطلب قدراً

من الإنفاق الرأسمالي خلال فترات البحث والتنقيب، الأمر الذي يضيف أعباء إضافية على المنشأة الاقتصادية ويزيد من نفقاتها الاستثمارية.

5. تصنيف الصناعة بموجب التصنيف القياسي الدولي للأنشطة الصناعية:

يعتبر هذا التصنيف الدولي من أكثر التصنيفات شيوعاً واستخداماً في الإحصاءات الدولية والذي وضعت الدائرة الإحصائية للأمم المتحدة وبموجب هذا التصنيف فقد قسمت الصناعة إلى ثلاثة مجموعات رئيسية هي:-

أ- التعدين والمقالع:

التعدين والمقالع يضم التعدين وقلع الأحجار ويحتوي على أربعة فروع وهي:-

i. استخراج الفحم الحجري.

ii. استخراج النفط الخام.

iii. استخراج الغاز الطبيعي.

iv. استخراج خامات المعادن.

ب- الصناعات التحويلية:

تضم كل الصناعات التحويلية وتحتوي على تسعة فروع رئيسية وهي:-

i. صناعة المواد الغذائية والمشروبات.

ii. صناعة الغزل والنسيج والمنتجات الجلدية.

iii. صناعة الخشب ومنتجاته.

iv. صناعة الورق والمنتجات الورقية والطباعة والنشر.

v. صناعة الكيماويات والمنتجات من النفط والفحم الحجري ومنتجات المطاط والبلاستيك.

vi. صناعة منتجات الخامات التعدينية غير المعدنية (عدا النفط والفحم).

vii. صناعة المنتجات المعدنية الأساسية.

viii. صناعة المنتجات المعدنية المصنعة والمكائن والمعدات.

ix. الصناعات التحويلية الأخرى.

ج- الكهرباء والماء والبخار:

هنالك تبويب آخر للصناعة حيث يتم تقسيم الصناعة إلى نوعين رئيسيين وهما:⁽¹⁾

1. الصناعات الاستخراجية:

وهي الصناعات التي تعتمد على مجهود الإنسان والآلة تجاه فصل المادة الأولية اللازمة للصناعة من الطبيعة مثل استخراج المعادن الأساسية، الملح الصخري، الأحجار والرمال، البترول، النفط الخام والغاز، والمياه الجوفية وغيرها.

(1) الموسوعة العربية، مرجع علمي عربي شامل، أنواع الصناعة، (د. ن)، تاريخ الإثابة (2011/8/26م)، متاح في

2. الصناعات التحويلية:

هي الصناعات التي يترتب عليها التحويل المكنيكي والكيميائي للمواد العضوية وغير العضوية إلى منتجات سواء تم ذلك بواسطة الماكينات أو يدوياً وتشمل القطاعات الصناعية التالية:-

أ- قطاع الدقيق والمنتجات الغذائية.

ب- قطاع الزيوت والصابون.

ج- قطاع الأحذية والجلود.

د- قطاع الأدوية والعطور.

هـ- قطاع الصناعات الهندسية.

و- قطاع الطباعة والتغليف.

ز- قطاع البتروكيماويات والطاقة.

ح- قطاع الغزل والنسيج.

ثالثاً: لمحة تاريخية عن الصناعة في السودان:

مرّت الصناعة في السودان بعدة مراحل تطورت خلالها أنواع وطرق وأساليب الصناعة حيث كانت في العهد التركي عبارة عن صناعات صغيرة وحرفية الغرض منها توفير الاحتياجات الضرورية، ومع دخول الحكم الثنائي في نهاية القرن قبل الماضي انتشرت بعض الحرف والمهن الصناعية ممثلة في ورش السكة حديد والنقل النهري والبريد والبرق والأشغال والمخازن والمهمات⁽¹⁾.

في عام (1925م) وبعد اكتمال خزان سنار وقيام مشروع الجزيرة وزراعة القطن حدث تطور جديد في الصناعة بالسودان حيث أصبح القطن يوفر المادة الخام لصناعة الغزل والنسيج التقليدي وكذلك توفير الحبوب لإنتاج الزيوت والصابون.

شهدت فترة الحرب العالمية (1945م - 1949م) صعوبات كبيرة في استيراد السلع بسبب مخاطر الحرب مما دعا الدولة إلى خلق بدائل خاصة حيث عملت على تشجيع الصناعات الغذائية من مطاحن صغيرة وزيوت ومشروبات غازية وحلويات وكذلك صناعة الغزل والنسيج التقليدية والمدافع والأحذية والصناعات الهندسية الصغيرة مثل الورش والمسابك لإنتاج الأثاث وقطع الغيار المختلفة.

في عام (1956م) بلغت مساهمة القطاع الصناعي في الناتج المحلي الإجمالي (2%) فقط مقارنة بالقطاع الزراعي (76%) والقطاع التجاري (22%) مما دفع الدولة إلى إحداث التنمية الاقتصادية والاجتماعية المتوازنة إلى إصدار قانون الميزات الممنوحة كأول قانون للاستثمار لتشجيع الصناعة وتنظيم الاستثمار بهدف توفير فرص العمل داخل القطاع الصناعي بدلاً من تكديسها في القطاع الزراعي التقليدي.

⁽¹⁾ جمهورية السودان، وزارة الصناعة، ستة عشر عاماً من مسيرة الإنقاذ، يونيو 2005م، ص 1 - 7.

الفترة من عام (1960م - 1970م) شهدت ما يعرف بالخطبة العشرية حيث تم التركيز على إنشاء قاعدة تصنيعية من خلال تصنيع المنتجات الزراعية بهدف تحقيق أكبر قدر من القيمة المضافة لها وتحقيق الاكتفاء الذاتي من السلع الأساسية وتخفيض العبء عن ميزان المدفوعات، كما أنه خلال هذه الفترة وفي عام (1966م) أنشئت وزارة الصناعة والتعدين للإشراف على الصناعة في السودان، ومن ثم قامت العديد من الصناعات الأساسية المهمة والتي شكلت نواة للقاعدة التصنيعية السودانية مما أدى إلى ارتفاع مساهمة الصناعة في الناتج المحلي من نسبة (2%) إلى (8%) حيث شملت مجالات صناعة حديثة تمثلت فيما يلي:-

1. صناعة السكر حيث تم إنشاء مصنعين للسكر وهما (الجنيد وحلفا).
 2. صناعة الغزل والنسيج (مصانع النسيج السوداني وشركة الخرطوم للغزل والنسيج).
 3. صناعة الدباغة والجلود والمنتجات الجلدية.
 4. مطاحن الدقيق الكبيرة.
 5. الصناعة الكيماوية وصناعة الطباعة والتغليف.
 6. الصناعات الهندسية كالمسابك والأثاث وقطع الغيار.
- وفي عام (1976م) صدر قانون ثان لتشجيع الاستثمار، ثم تبع ذلك إجراء أول مسح صناعي شامل، ساهم في توفير قاعدة أساسية للمعلومات مما ساعد في التخطيط الاستراتيجي للصناعة في السودان.
- خلال الفترة من عام (1969م إلى 1985م) شهدت قيام العديد من الصناعات الاستراتيجية والأساسية والتي تتمثل فيما يلي:-

1. مصانع السكر الكبرى (كنانة، سنار، عسلاية).
2. صناعة الغزل والنسيج كقطاع عام وقطاع خاص، القطاع العام يتكون من "الصدافة والحاج عبد الله، ومصانع النسيج الستة"، والقطاع الخاص يتكون من "شرف للغزل والنسيج ومصنع الغزل الدولي بورتسودان، مصنع غزل ونسيج سنار ومصنع اتحاد مزارعي الجزيرة والمناقل".
3. مسبك الخرطوم المركزي.
4. مصنع روما للكرتون وبابنوسة للألبان وتعليب الفاكهة في واو وكريمة.
5. عدد (30) مصنعاً للثياب الشعبية.
6. عدد (6) مصانع للأدوية.

الفترة من عام (1986م إلى 1989م) تميزت باستقرار السياسات الصناعية، ولكن الإضرابات العمالية والتوقف عن الإنتاج ساهم في تدني الإنتاجية في معظم الصناعات.

في عام (1999م) تم إصدار قانون تشجيع الاستثمار كقانون محفز للاستثمار المحلي والأجنبي بالبلاد، وفي عام (2001م) تم إجراء مسح صناعي شامل بغرض توفير معلومات تفصيلية عن حجم وتوزيعات القطاعات الصناعية المختلفة داخل السودان.

في الوقت الراهن شهدت وزارة الصناعة تبنى وتنفيذ مجموعة من السياسات أدت إلى تحريك قطاع الصناعات التحويلية وتنوع المنتجات الصناعية والاهتمام بجودتها.

رابعاً: أهمية القطاع الصناعي ودوره في التنمية الاقتصادية والاجتماعية في السودان

يستمد القطاع الصناعي دوره الإنمائي وأهميته الاستراتيجية من خلال الدور الذي يقوم به والذي يتمثل في الآتي:⁽¹⁾

1. الارتباط الكبير بين القطاع الصناعي والقطاعات الاقتصادية الأخرى حيث لا يمكن تكثيف الزراعة بغير قاعدة صناعية عريضة فالتصنيع الزراعي يهدف إلى حفظ وتصنيف الخامات الزراعية المنتجة خصيصاً للتصنيع أو تلك التي تزيد عن حاجة الاستهلاك الطازج في مواسم الإنتاج الزراعي لاستخدامها في أوقات الندرة فهي بذلك تساعد على المحافظة على مستوى الأسعار للخامات الزراعية ومن جهة أخرى نجد أن عملية تحويل الخامات الزراعية إلى منتجات غذائية أو غيرها تزيد من قيمتها الاقتصادية، أيضاً فإن الصناعة تقوم بتوفير مدخلات الزراعة من الأسمدة والمبيدات وكيماويات متنوعة وآلات وأدوات وغيرها، وتلعب الصناعة في تنمية قطاع الثروة المعدنية دوراً مشابهاً لدورها في القطاع الزراعي بتحويل الخامات المعدنية إلى منتجات صناعية عالية القيمة متميزة الخصائص، وبالتالي ينظر إلى الصناعة على أنها أكثر القطاعات الاقتصادية قدرة على تنفيذ استراتيجية تنمية تساعد في التقدم الاقتصادي.

2. توفر السلع الصناعية المستهدفة للتصدير مصدراً مجزياً للنقد الأجنبي الذي تحتاجه كثير من الدول النامية لتمويل مشاريعها التنموية وسد احتياجاتها من السلع الاستهلاكية والإنتاجية المستوردة.

3. تتميز الصناعة بإمكانات تتنوع منتجاتها وازدياد عددها بتقدم الوقت وظهور حاجات جديدة للمستهلكين وتطور تقنية الإنتاج وابتكار سلع جديدة مقرعة من مجموعات سلعية سابقة.

4. يمثل التصنيع أحد الجوانب الأساسية التي تدفع عملية التنمية الاقتصادية إلى التقدم، كما أنه لا يمكن تصور تحقيق التنمية الاقتصادية دون أن يؤدي ذلك في نفس الوقت إلى تطوير القطاع الصناعي، لهذا فإن عملية التصنيع وعملية التنمية الاقتصادية هما عمليتان متلازمتان، ويعتبر التصنيع قمة عملية التنمية الاقتصادية وتطوير حياة الإنسانية عامة، ففيه استغلال للموارد الاقتصادية المتاحة، وهو الأسلوب الأسرع في التحول الاقتصادي بالإضافة الكبيرة في القيمة للمنتجات الأولية وزيادة المعرفة والوعي الاجتماعي.

خامساً: الصناعة التحويلية في السودان:

يمثل قطاع الصناعة التحويلية الركيزة الأساسية للانطلاق الاقتصادي باعتباره المحرك الأول للنمو وجوهر العملية التنموية ومقياس التقدم والرقي، ويمثل الاستثمار في قطاع الصناعة التحويلية هدفاً قومياً باعتباره مصدراً مهماً لاستغلال الموارد المتنوعة التي تدر بها البلاد لتنفيذ البرامج

(1) د. حاتم محمد مكي، آفاق التصنيع الزراعي بولاية الخرطوم، ولاية الخرطوم، وزارة الزراعة والثروة الحيوانية والري، الإدارة العامة للتخطيط والدراسات والبحوث، إدارة الدراسات والبحوث، فبراير 2006م، ص ص 1-2.

التنمية وتنويع مصادر الدخل القومي وتوفير المزيد من فرص العمل وتحقيق القيمة المضافة للاقتصاد.

لمواكبة المتغيرات المتسارعة في عالم اليوم فقد أصبحت هنالك ضرورة لتبني المبادرات واتخاذ الخطوات العملية الكفيلة بتحسين المناخ الاستثماري وزيادة فاعلية الأطر والأنظمة ذات الصلة وتعزيز المقومات الأساسية لتوفير قوة الدفع للاقتصاد السوداني، وتمشياً مع هذا المنحى فقد تبنت الدولة العديد من سياسات الاقتصاد الكلي الهادفة لتوسيع قاعدة الصناعة التحويلية وتعزيز قدراتها للتكيف مع كافة المتغيرات.

تجدر الإشارة إلى أن السودان يعتبر من الدول ذات الإمكانات الطبيعية الهائلة، وهو قطر متنوع الثروات ويتمتع بموارد بشرية مميزة، وقاعدة زراعية ضخمة بشقيها النباتي والحيواني، بالإضافة إلى الثروات المعدنية والطبيعية الأخرى مما يؤهله لأن يكون دولة تتوفر فيها كل عناصر التنمية والتطور والازدهار، هذه الإمكانات والمنتجات الأولية المهمة لا يمكن الحصول منها على عائد كبير بغير التصنيع، وتفتقد البلاد كثيراً من فرص العمل والتوظيف والإستخدام والقيمة المضافة والقدرة التنافسية، علماً بأن السودان يتمتع بقاعدة زراعية وثروات ضخمة لا يمكن الاستفادة منها بغير معالجة صناعية يتم فيها تحويل المواد الأولية إلى منتجات مصنعة متنوعة ذات قيمة عالية للاستخدامات النهائية والوسيط، كما توفر الصناعة كثيراً من المدخلات الزراعية المهمة كالأسمدة والمبيدات والآلات وأدوات الإنتاج وغيرها.⁽¹⁾

إن التنمية الاقتصادية السليمة تقتضي بناء قاعدة صناعية واسعة ومتطورة تستوعب كافة الملرود المتاحة، وترفع الكفاءة الإنتاجية لهذا القطاع كماً ونوعاً، وترفع القدرات الفنية للقوى العاملة وتضيف منتجات وتقنيات متطورة في مجالات عديدة مما يساعد على تحقيق النهضة التنموية.

في عام (2001م) أجرت وزارة الصناعة الاتحادية بالاشتراك مع منظمة الأمم المتحدة للتنمية الصناعية (UNIDO) وبرنامج الأمم المتحدة للتنمية المسح الصناعي الشامل بغرض توفير قاعدة أساسية سليمة تعزز القدرة التنافسية للصناعة السودانية وتوفر بيانات مفصلة عن حجم القطاع الصناعي وتوزيعه حسب نوع الصناعة وطبقاً للتصنيف المعياري الدولي اظهر المسح الصناعي الشامل أن عدد المنشآت الصناعية هو (24762) منشأة صناعية بجميع ولايات السودان المتوقف منها (644) منشأة تقع جميعها ضمن المنشآت الكبيرة وتشكل نسبة (2.60%) من هذه المجموعة.⁽²⁾

أظهرت نتائج المسح الصناعي الشامل لعام (2001م) أن عدد الأنشطة الصناعية الرئيسية هي (22 نشاطاً)، وعدد الأنشطة الفرعية (82 نشاطاً) حسب التصنيف الصناعي المعياري الدولي، وأهم الأنشطة تشمل صناعة الأغذية والمشروبات وصناعة المنسوجات والملبوسات والأحذية والجلود

⁽¹⁾ جمهورية السودان، وزارة الصناعة، الخريطة الاستثمارية لقطاع الصناعات التحويلية، تريخ الإتاحة (31 يوليو 2013)، ص 1، متاح في www.industry.gov.sd/invest.doc

⁽²⁾ جمهورية السودان، وزارة الصناعة، المسح الصناعي الشامل لعام (2001م)، ص 46.

والصناعات الكيماوية والدوائية وصناعة الإسمنت ومواد البناء وصناعة الطباعة والتغليف والصناعات الهندسية، كما أن التركيب القطاعي للمنشآت الصناعية التحويلية السودانية قليل التنوع حيث توجد نسبة (82%) من المنشآت الصناعية في قطاعين فقط، منها (70%) في صناعة منتجات الأغذية والمشروبات، و(12%) في صناعة تشكيل المعادن.

أيضاً أظهرت نتائج المسح الصناعي الشامل أن المنشآت الصناعية السودانية موزعة بصورة غير متساوية في المناطق المختلفة داخل السودان حيث استحوذت ثلاثة ولايات فقط على نسبة (49%) من جملة المنشآت الصناعية بالسودان وهي:

1. ولاية الخرطوم نسبة (19%).

2. ولاية جنوب دارفور نسبة (17%).

3. ولاية الجزيرة نسبة (13%).

أما بالنسبة لمجموعة المنشآت الكبيرة فإن هذه الولايات تشكل نسبة (77.3%) من المجموع الكلي للمنشآت الصناعية الكبيرة حيث كان توزيعها كالاتي:-

1. ولاية الخرطوم نسبة (64%).

2. ولاية جنوب دارفور نسبة (5.6%).

3. ولاية الجزيرة نسبة (7.7%).

فيما هنالك ستة ولايات يوجد بها اقل من (10) منشآت صناعية من مجموع المنشآت الصناعية الكبيرة.

يرى الباحث أن المعلومات أعلاه تعكس عدد ونسب المنشآت الصناعية حسب آخر مسح ميداني شامل تم في عام (2001م)، ولكن الفترة الزمنية التي تلت تلك الفترة شهدت قيام عدد مقدر من المنشآت الصناعية في مختلف القطاعات الصناعية وتوقف بعض المنشآت العاملة مما يفرض ضرورة تحديث بيانات ومعلومات المسح الصناعي الشامل بصورة دورية والذي لم يتم تحديثه من بعد عام 2001م.

مبررات دراسة قطاعات الصناعة التحويلية:

مما سبق تناوله عن الصناعة في السودان سوف يركز الباحث على قطاع الصناعات التحويلية بولاية الخرطوم المنطقة الصناعية بحري وذلك لما يمثله هذا القطاع من ثقل صناعي في السودان مقارنة بقطاعات الصناعات الأخرى، هذا بالإضافة للأسباب الآتية:-

1. إن الصناعات التحويلية تضيف أكبر قدر ممكن من القيمة المضافة إلى جانب الخامات ومصادر الطاقة.

2. إن هذه الصناعات تتطلب استخدام قدر كبير من العمل الإنساني ومن التكنولوجيا علماً بأن التكنولوجيا هي كذلك نتاج نوعي للعمل الإنساني.

3. الصناعات التحويلية تعزز من حركة المجتمع وتقوي عملية إنتاج القيم الاستعمالية.
4. إن إطار الصناعات التحويلية واسع جداً ويحتوي على عدد كبير من الأيدي العاملة وهذا العدد يتزايد مع تطور المجتمع وتقدمه.
5. إن الصناعات التحويلية تسهم في تطور الطلب الاجتماعي على المنتجات كما تسهم في تطور الحاجات، ولها أثر إيجابي وتراكمي في جميع زوايا الاقتصاد والمجتمع.

قطاعات الصناعة التحويلية:

تشمل الصناعة التحويلية القطاعات الصناعية التالية:⁽¹⁾

1. قطاع الصناعات الغذائية:

يشكل هذا القطاع الركن الأساسي في الأمن الغذائي القومي فهو القطاع الأكبر في هيكل الصناعة السودانية من حيث عدد المنشآت العاملة والعمالة وحجم الإستثمارات والقيمة المضافة التي يحققها القطاع، وتتباين الوحدات العاملة في هذا القطاع تبايناً كبيراً ليس فقط من حيث نوع النشاط، بل من حيث الطاقات الإنتاجية والتقنيات المستخدمة وكفاءة الأداء، فالغذاء عنصر أساسي في حياة الإنسان ومن الأمور المساندة لتنمية قطاع صناعة الأغذية والمشروبات بالسودان التنوع الكبير في الموارد الطبيعية والزراعية والحيوانية والغابية التي تتيح قيام منشآت جديدة في مجال التصنيع الغذائي. يبلغ عدد المنشآت العاملة في هذا القطاع (17007) منشأة صناعية وتشكل (70%) من إجمالي منشآت الصناعة التحويلية العاملة ويستخدم حوالي (57%) من إجمالي القوى العاملة في الصناعة، هذا بالإضافة إلى مساهمته بنحو (46%) من الصادرات الصناعية وتقدر مساهمته في القيمة المضافة للصناعة التحويلية بحوالي (66%) بينما يقدر حجم إسهامه في الناتج المحلي الإجمالي بنحو (6.2%).

2. صناعة المنسوجات والملبوسات:

هذه الصناعة بدأت كصناعة ريفية منزلية تقليدية فيما يعرف (بالمترار)، وكانت تعتمد على المغزول المستورد لإنتاج الثياب الشعبية، حيث أنشئ أول مصنع للنسيج بالسودان عام (1945م) بمدينة انزارا بالولاية الاستوائية، ثم بعد ذلك أخذت صناعة الغزل والنسيج في التوسع عقب الاستقلال بافتتاح مصنع النسيج السوداني عام (1962م)، كأحد استثمارات القطاع الخاص، وتلا ذلك إنشاء عدد آخر من المصانع، في ولاية الخرطوم توجد مجموعة من مصانع الغزل والنسيج تقوم بإنتاج القطن الطبي والملابس الجاهزة والثياب النسائية، ويبلغ عدد المنشآت العاملة بهذا القطاع (238) منشأة تستوعب (6.9%) من إجمالي القوى العاملة في الصناعة التحويلية وتحقق قيمة مضافة تبلغ (7.4%) من إجمالي القيمة المضافة للصناعة التحويلية، ويضم هذا القطاع منشآت متكاملة تعمل في مجال الغزل والنسيج والملبوسات الجاهزة.

⁽¹⁾ علي أحمد عثمان، الخريطة الاستثمارية لقطاعات الصناعة التحويلية، وزارة الصناعة، 2005م، ص 46

في الفترة الأخيرة حدث تدهور كبير في قطاع الغزل والنسيج حيث توقف الإنتاج خلال الفترة من (2005م إلى 2007م)، فتوقفت حوالي (95%) من المصانع العاملة بسبب شح مدخلات الصناعة وارتفاع الرسوم المفروضة والضرائب⁽¹⁾.

3. قطاع صناعة الأحذية والجلود:

تتوفر في البلاد كميات ضخمة من الجلود المختلفة والتي تشكل خامة أساسية لصناعة دباعة الجلود والمنتجات الجلدية حيث يوجد عدد (7) مدايح حديثة (300) مدبغة تقليدية وعدد (461) منشأة تعمل في مجال المنتجات الجلدية تشكل نسبة (1.9%) من جملة الصناعات التحويلية، وتبلغ مساهمتها في القيمة المضافة للصناعة (1.45%) وتستخدم (2.2%) من حجم العمالة في الصناعة كما تساهم نسبة (9.6%) من إجمالي الصادرات الصناعية.

4. قطاع الصناعات الكيماوية والأدوية:

تقدم نشاط الصناعات الكيماوية والبتروكيماويات والأدوية والبلاستيك تقدماً ملموساً إذ يتميز هذا القطاع بتعدد المنتجات وتنوعها، وقد ساهم استخراج النفط في السودان في ازدهار هذا القطاع، يبلغ عدد المنشآت العاملة في هذا القطاع (320) منشأة تمثل (1.5%) من جملة المنشآت العاملة في الصناعة التحويلية وتستوعب (5.4%) من إجمالي القوى العاملة وتساهم نسبة (6.5%) من إجمالي القيمة المضافة المحققة في الصناعة التحويلية.

يمثل قطاع صناعة الكيماويات قطاعاً عريضاً يشمل صناعات مهمة مثل الإطارات والبطاريات والكبريت والبلاستيك والغازات الطبيعية والأصبغ وغيرها.

أما صناعة الأدوية فقد بدأت في السودان عام (1961م) بقيام مصنع الصناعات التجارية الولائية، ثم تلا ذلك قيام العديد من مصانع الأدوية التي ساهمت في تغطية جزء مقدر من الاحتياجات المحلية.

أضحت الصناعات الدوائية حالياً تغطي حوالي (70%) من احتياجات البلاد الكلية من (المضادات الحيوية، وأدوية الملاريا والحقن) مما مهد الطريق لتصدير الأدوية السودانية للدول المجاورة⁽²⁾.

5. قطاع صناعة الزيوت والصابون:

يشمل صناعة الزيوت مثل زيوت بذرة القطن وزيوت زهرة الشمس، وزيت الفول السوداني والسمسم وصناعة الصابون.

6. قطاع الصناعات الهندسية:

يشمل هذا القطاع صناعة تشكيل المعادن وصناعة الآلات والمعدات غير المصنفة وآلات الحاسب الآلي وصناعة أجهزة الراديو والتلفزيون والاتصالات وصناعة المركبات ذات المحركات والمركبات المقطورة ونصف المقطورة، وتعتبر الصناعات الهندسية العمود الفقري لكافة

(1) عبدالرازق الحارث إبراهيم، صناعة الغزل والنسيج، صحيفة أخبار اليوم، العدد (5202)، 30 مارس 2009م، ص 6.
(2) وزارة المالية والاقتصاد الوطني، الإدارة العامة للسياسات الاقتصادية الكلية والبرامج، العرض الاقتصادي، 2001م، ص 45.

القطاعات التشكيلية التي تستخدم المواد الخام المعدنية وتحولها لمنتجات تستعمل في كافة الأغراض ويشمل هذا القطاع حوالي (3086) منشأة عاملة نسبة (12%) من مجموع الصناعة التحويلية العاملة ويستخدم (10.12%) من إجمالي القوى العاملة في الصناعة التحويلية كما يحقق قيمة مضافة نسبة (63%) من إجمالي الناتج المحلي.

7. قطاع الصناعات التعدينية غير المعدنية:

يضم هذا القطاع الأنشطة التالية: صناعة الإسمنت والجير والجبس والأدوات الصحية والسيراميك والمرسلات والطوب بأنواعه المختلفة والبلاط والرخام الجرانيت ويقدر عدد المنشآت العاملة بهذا القطاع بحوالي (1541) منشأة تشكل (6.4%) من إجمالي منشآت الصناعة التحويلية ويستخدم (12.66%) من إجمالي القوى العاملة في الصناعة التحويلية ويساهم نسبة (2.51%) من إجمالي القيمة المضافة للصناعة التحويلية.

8. قطاع صناعة مواد التعبئة والتغليف والطباعة:

يعتبر قطاع صناعة الورق والطباعة والنشر من القطاعات الواعدة والمتنامية، وقد أدى التوسع في الصناعة التحويلية إلى زيادة محسوسة في هذا القطاع خاصة قطاع التعبئة والتغليف وذلك لمجابهة الزيادة في الطلب على وسائل التعبئة المختلفة خاصة بالنسبة لقطاع صناعة الأغذية والمشروبات وصناعة الأدوية، عدد المنشآت العاملة في هذا المجال (97) منشأة ويستوعب هذا القطاع (1.7%) من إجمالي القوى العاملة ويساهم نسبة (2.83%) من إجمالي القيمة المضافة للصناعة التحويلية ويضم هذا القطاع صناعة عجينة الورق والكرتون وصناعة الأوعية وصناديق الورق والكرتون المقوى وصناعة الطباعة والنشر.

يلاحظ الباحث من خلال دراسة قطاعات الصناعة التحويلية بولاية الخرطوم إن الصناعة التحويلية تضم عدد (8) قطاعات رئيسية تضم كل منها قطاعات فرعية أخرى، ومن الملاحظ أن قطاع صناعة المواد الغذائية من أقدم القطاعات الصناعية التحويلية في السودان وكذلك من أكبرها حجماً فهو يمثل نسبة (70%) من إجمالي المنشآت العاملة في الصناعة التحويلية في القطاعات الأخرى، مما يعزز من عملية استخدام عدد كبير من العمال، وهذا بدوره له تأثير إيجابي على البنية الاجتماعية من حيث خفض نسبة البطالة، وزيادة الوحدات المنتجة ومن ثم الارتقاء بالمستوى الاقتصادي الفردي والجماعي ككل.

سابعاً: نبذة تعريفية بالمنطقة الصناعية بحري

تشكل الصناعة أهم اللبنة الأساسية لأي تنمية اقتصادية واجتماعية بالبلاد وذلك من خلال ما تسهم به في زيادة الناتج المحلي الإجمالي، وخلق فرص للعمل لقطاع عريض من المواطنين وتوفير

تحتل ولاية الخرطوم بوجود أضخم قاعدة صناعية بالبلاد وذلك لتوفر عوامل الجذب الاستثمارية التي جعلت الولاية مصدر جذب للعديد من الأنشطة الاستثمارية وخاصة الصناعية منها، إذ تعتبر ولاية الخرطوم من الولايات ذات الثقل الصناعي من حيث رؤوس الأموال المستثمرة في القطاعات الصناعية وذلك لتوفير وسائل النقل والاتصالات ووجود الطرق البرية الممتدة بطول الولاية وعرضها وتوفر مراكز التدريب والتأهيل ووجود الميناء الجوي للتصدير، بالإضافة إلى توفر الخدمات الفندقية والترفيهية التي ساعدت في جذب الكثير من الاستثمارات، ووجود التشريعات والقوانين التي تشجع رؤوس الأموال المحلية والخارجية للولوج في القطاع وتحريكه وذلك من خلال الميزات والتسهيلات والضمانات التي بمقتضاها يتم استغلال وتوظيف الموارد المتاحة وتحويلها إلى منتجات ذات قيمة عالية تنعكس إيجاباً على الاقتصاد بصفة عامة.

تعتبر المنطقة الصناعية بحري من أوائل المناطق الصناعية بالبلاد، حيث شهدت ميلاد الصناعة السودانية الحديثة، ومن المناطق التي عاصرت التقنين في مجالات الاستثمار الصناعي ومواكبة وتطور تلك القوانين وتشريعاتها، كما أنها تعتبر ذات ثقل صناعي من حيث حجم رؤوس الأموال المستثمرة وعدد ونوعية القطاعات الصناعية القائمة، مما ساعد في توفير معظم البنيات التحتية بها، ولقد أدركت الولاية ممثلة في هيئة الاستثمار والصناعة أهمية وضرة استراتيجية التنمية الصناعية باعتبارها جزءاً لا يتجزأ من استراتيجية خطط وبرامج الإصلاح الاقتصادي الشاملة، ويرتبط نجاح هذه الاستراتيجية ارتباطاً وثيقاً بنجاح منظومة الاستراتيجية القومية الشاملة المتعلقة بجميع شؤون الحياة ولن يتم ذلك إلا من خلال تأسيس قاعدة عريضة ومتطورة للبيانات والمعلومات الاستثمارية الصناعية باعتبار أن المعلومة الملائمة هي أساس أي عمل تخطيطي مما يساعد على الانطلاق بالعمل التنموي بالولاية.

دواعي ومبررات الدراسة بالمنطقة الصناعية بحري:

1. تعتبر المنطقة الصناعية بحري من أكبر المناطق الصناعية بولاية الخرطوم حيث أنها تمثل أضخم قاعدة بيانات صناعية بالولاية.
2. تتميز المنطقة الصناعية بحري بالترتيب والتنظيم الجغرافي.
3. بها أكبر الاستثمارات المتمثلة في رؤوس الأموال المستثمرة.
4. تتميز المنطقة الصناعية بحري بوجود البنيات التحتية للصناعة.

الموقع الجغرافي للمنطقة الصناعية بحري:

تقع المنطقة الصناعية بحري في الناحية الشمالية الشرقية من مدينة الخرطوم بحري ويحدها من ناحية الجنوب حي عمر المختار، ومن ناحية الشمال مزارع طيبة الأحامدة، ومن ناحية الشرق

(1) ولاية الخرطوم، هيئة الاستثمار والصناعة، الإدارة العامة للتخطيط والبحوث، التقرير الختامي للحصر الميداني لبيانات ومعلومات المنطقة الصناعية بالخرطوم بحري، أغسطس 2002م، ص 5.

منطقة كافوري، أما من ناحية الغرب فتحدها شمبات والصفافية والمغترين.⁽¹⁾

بدأت الصناعة بهذه المنطقة منذ زمن بعيد، وبالتحديد في الأربعينات من القرن الماضي وسارت عبر الحقب حيث كانت في الخمسينات صناعات في مجال المواد الغذائية (زيوت وحلويات). أكثر ما يميز هذه المنطقة خلال فترة الستينيات، صناعة النسيج ومطاحن الغلال، أما فترة السبعينيات والثمانينيات فشهدت قيام الكثير من الصناعات المختلفة وتوسعت المنطقة وامتدت، ويمكن أن يقال: إن طفرة صناعية قد حدثت وبالذات في مجال صناعة الغزول وصناعة البطاطين والبطاريات السائلة والجافة، أما حقبة التسعينيات فشهدت الكثير من صناعات الأدوية وقيام المطاحن العملاقة، ومازال عطاء المنطقة مستمراً.

تبلغ المساحة الكلية للمنطقة حوالي (4,767,488 م²)، وعدد المنشآت القائمة بها (1022) منشأة وتتكون من تسعة مربعات صناعية تتفاوت في مساحتها وعددية المصانع بها والمربعات هي:-

1. مربع واحد:

تبلغ مساحته (105108 م²) وعدد المنشآت به (172) منشأة ويغلب عليه طابع النشاط الحرفي المتمثل في (ورش الحدادة والنجارة، وصيانة العربات، ومصانع الثلج).

2. مربع اثنين:

تبلغ مساحته حوالي (246534 م²) وعدد المنشآت به (157) منشأة ونجد به مختلف النشاطات الصناعية واقدما مثل (شركة بيطار والشركة العربية للزيوت ومصانع ربا للمواد الغذائية).

3. مربع ثلاثة:

تبلغ مساحته حوالي (295301 م²) وعدد المنشآت به (46) منشأة ويحتوي على منشآت صناعة (الأدوية ومواد البناء).

4. مربع أربعة:

تبلغ مساحته حوالي (595816 م²) وعدد المنشآت به (62) منشأة ويغلب عليه طابع صناعات الكرتون والتغليف.

5. مربع خمسة:

تبلغ مساحته حوالي (466299 م²) وعدد المنشآت به حوالي (80) منشأة ويغلب عليه طابع الصناعات الجلدية.

6. مربع ستة:

تبلغ مساحته حوالي (1219534 م²) وعدد المنشآت به حوالي (151) منشأة ويجمع جل النشاطات الصناعية والتي تتمثل في (النسيج والزيوت والمطاحن والأصباغ).

7. مربع سبعة:

(1) المرجع السابق، ص 6.

تبلغ مساحته حوالي (927536م²) وعدد المنشآت به حوالي (157) منشأة وبه مصانع (الأعلاف والغلز الرفيع والبطاريات والصابون والبولسترين).

8. مربع ثمانية:

تبلغ مساحته حوالي (612284م²) وعدد المنشآت به حوالي (114) منشأة وبه (مطاحن الغلال مصانع الألمونيوم ومصانع والأصباغ).

9. مربع تسعة:

تبلغ مساحته حوالي (247631م²) وعدد المنشآت به حوالي (82) منشأة وهذا المربع من المربعات الحديثة ويغلب عليه طابع نشاط الصناعات الدوائية.

مشاكل ومعوقات الصناعة بالمنطقة الصناعية بحري:

من خلال استقراء واقع المنطقة الصناعية بحري يلاحظ الباحث وجود العديد من المشاكل والمعوقات التي يعاني منها قطاع الصناعات التحويلية بهذه المنطقة المهمة والتي بها قدرات وإمكانات واستثمارات صناعية ضخمة.

إن الوقوف على المعوقات والإشكالات التي يعاني منها القطاع الصناعي بالمنطقة الصناعية بحري ويجب الوقوف عنده كثيراً وتداركه سريعاً، باعتبار أن هذه المنطقة تمثل نموذجاً للواقع الصناعي بالولاية قاطبة لذا يجب تدارك الأمر ووضع الحلول السريعة الناجحة للأسباب الآتية:⁽¹⁾

1. لرفع الطاقة المتدنية والتي تعمل بها العديد من المنشآت الصناعية.
 2. خلق مناخ وبيئة استثمارية جاذبة للجديد وللمزيد من الاستثمارات.
 3. الاستغلال الأمثل للطاقات المركبة ولرفع كفاءتها الإنتاجية لإعادة تشغيل المنشآت الصناعية المتوقفة.
 4. للحد من توقف العديد من المنشآت الصناعية بالمنطقة الصناعية بحري.
- ثمة صلة وثيقة ومباشرة بين توفر ومستوى البنيات الأساسية من جانب والتنمية والنمو من جانب آخر، حيث أن هذه العلاقة نجدها أوثق وأقوى ارتباطاً وأكثر خصوصية من جانب الصناعة والتنمية الصناعية وبالتالي فإن المشاكل والمعوقات التي ظهرت من خلال المسح الميداني الشامل تتمثل في الآتي:-

1. الطاقة الكهربائية:

مشكلة الطاقة الكهربائية هي مشكلة مشتركة بين معظم القطاعات الصناعية والطاقة الكهربائية تعتبر عصب الحياة والدينامو المحرك لدولاب العمل لأي نشاط صناعي، ولكن في هذه المنطقة الصناعية نجدها من أول معوقات الإنتاج الصناعي والسبب الرئيسي في تدني الإنتاج وذلك من حيث:-

(1) المرجع السابق، ص ص 24 - 26.

- أ- عدم توفر الطاقة الكهربائية الكافية بالمنطقة الصناعية بحري.
- ب- القطع المبرمج وغير المبرمج وتذبذب التيار الذي يؤدي في كثير من الأحيان إلى ربكة في العملية التصنيعية وإلى خسائر كبيرة في المواد الخام تحت التصنيع وعطب في الماكينات.
- ج- التعرّيف العالية التي تؤدي إلى رفع تكلفة المنتج النهائي باعتبار أن الكهرباء عنصر مهم من عناصر تكلفة الإنتاج.
- د- اللجوء إلى التوليد الذاتي له آثاره السالبة ومشاكله المتعلقة بارتفاع تكلفة الإنتاج والمشاكل البيئية الأخرى.

2. المحروقات:

بالرغم من التحسن الذي طرأ على المواد البترولية من ناحية الإمداد إلا أن ارتفاع أسعارها والزيادة من وقت لآخر يؤدي إلى ارتفاع تكلفة المنتج النهائي.

3. الطرق:

هنالك جهد مبذول لتحسين شبكة الطرق بالمنطقة الصناعية إلا أن كل الطرق الفرعية والجانبية تحتاج إلى التعميد خاصة وأن في فصل الخريف تصبح تلك المنشآت في جزر معزولة يصعب دخولها وفي غير الخريف لا تكون الحركة مناسبة من وإلى تلك المصانع لوجود كثير من المطبات والمستنقعات.

4. قدم التكنولوجيا والماكينات:

إن كثيراً من المصانع تتعامل مع تكنولوجيا وخطوط إنتاج قديمة تجاوزها الزمن وليس هنالك اهتمام بعملية الإحلال والإبدال وبالتالي غابت المواكبة عما ما يدور حولنا من تقنيات في عالم التصنيع.

5. الإدارة:

هنالك كثير من المنشآت الصناعية تعاني من سوء في الإدارة ولا زالت الإدارة تعتمد على العلاقات الأسرية والإدارة الأهلية حيث أن كثيراً من الإدارات تفتقر إلى التخطيط السليم والإشراف العملي على العمليات سواء كانت عمليات (تصنيعية وتسويقية ومحاسبية) وتحقيق الحد المناسب من الإنتاج والتكلفة وخطط البيع مما يحقق الاستغلال الأمثل للأموال المستثمرة.

6. التمويل:

تحتاج العملية الصناعية في كثير من مراحلها إلى التمويل سواء في مرحلة شراء المواد الخام أو مراحل التشغيل المختلفة، ولكن نجد أن صيغ التمويل من الجهاز المصرفي لم تكن في كثير من الأحيان في صالح القطاع الصناعي سواء من ناحية سعر الفائدة أو فترات السماح أو غيرها لذا فهناك الكثير من المصانع تشكو من التمويل.

7. الرسوم:

الرسوم المتعددة القانونية وغير القانونية، والرسوم المزدوجة والضرائب والجهات المتحصلة لتلك

الرسوم أصبحت تمثل هاجساً للقطاع الصناعي وتثقل كاهله من ناحية مادية ومن ناحية مزعجة في طريقة تحصيلها وجبايتها.

يرى الباحث أن المشاكل والمعوقات التي تعترض التنمية الصناعية بالمنشآت الصناعية بالمنطقة الصناعية بحري تتمثل في ارتفاع التكلفة الإنتاجية وعدم استغلال الطاقة الإنتاجية الكاملة والتمويل ذو الفوائد المرتفعة.

من حيث ارتفاع التكاليف الإنتاجية فإن السبب الأساسي في ارتفاع التكاليف الإنتاجية هو عدم الدقة في احتساب تكلفة الوحدة المنتجة، وذلك بسبب استخدام بعض المنشآت الأساليب التقليدية لاحتساب التكاليف الإنتاجية، إذ لا بد من أسلوب تكلفة يساعد على تخفيض تكلفة المنتجات الصناعية سواء كانت منتجات كاملة التصنيع أو منتجات جزئية التصنيع وذلك لن يتأتى لا بالاحتساب الدقيق لتكلفة الوحدة المنتجة وتقويم الأنشطة الإنتاجية (أي التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة إنتاجية للمنتجات) ومن الملاحظ أن كثيراً من تلك المنشآت لا يوجد بها أسلوب خاص بالتكاليف.

ومن حيث عدم استغلال الطاقة الإنتاجية الكاملة فإنه يعتبر عاملاً أساسياً يؤدي إلى ارتفاع تكاليف الإنتاج، فالعمل على استغلال الطاقة الإنتاجية بشكل أفضل ينعكس على تكلفة الوحدة المنتجة، مما يعني أن هنالك ترابطاً وثيقاً بين الطاقة الإنتاجية من جهة، وبين كل من التكاليف والأرباح والمبيعات من جهة أخرى.

أما من حيث التمويل فإن التمويل يستخدم كمؤشر للوقوف على إنتاجية الأصول المستثمرة في الوحدة الإنتاجية، وبالتالي مدى كفاءة هذه الأصول في تحقيق الاستخدام الأمثل لها بمعنى مدى الاستخدام الأمثل لعنصر رأس المال في توليد الدخل، ويستخدم كأداة للتعرف على كفاءة الأداء في مختلف المنشآت، وذلك لأن حجم الاستثمار في المنشأة الإنتاجية يعد من أفضل الأسس للتعبير عن حجم المنشأة، ولكن مع وجود تمويل مصرفي بسعر فائدة عالٍ فإنه لا يمكن تحقيق تخفيض التكاليف الإنتاجية، أي بمعنى لا بد من تطبيق معادلات التمويل (احتساب معدل العائد على الاستثمار، واحتساب هامش الربح، واحتساب معدل دوران الأصول)، وذلك حتى نتأكد من احتساب التكلفة الحقيقية للوحدة الإنتاجية وهذا لن يتأتى إلا بوجود أسلوب دقيق لاحتساب تكلفة الوحدة المنتجة.

المبحث الثاني

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

سيتناول الباحث في هذا المبحث المعالجة الإحصائية لبيانات الدراسة وتحليل البيانات واختبار الفرضيات وذلك على النحو التالي:-

أولاً: المعالجة الإحصائية لبيانات الدراسة

1. مجتمع الدراسة:

يشتمل مجتمع الدراسة على عينة من الموظفين الذين يعملون بالمنشآت الصناعية قطاع الصناعات التحويلية بالمنطقة الصناعية بحري خلال العام 2013م، ونسبة لأن مجتمع الدراسة يصعب حصره فقد تم اختيار عينة عشوائية بمساعدة إدارة صناعات ولاية الخرطوم واتحاد غرف الصناعات التحويلية وخبير الصناعات د. مصطفى محمد صالح⁽¹⁾ مدير عام الصناعات بولاية الخرطوم، وتشتمل العينة على مديري الشركات والمحاسبين والمراجعين والمديرين الماليين بالمنشآت موضع الدراسة.

2. ثانياً: كيفية تحديد واختيار عينة الدراسة:

تم اختيار عينة عشوائية من موظفي قطاع الصناعات التحويلية بولاية الخرطوم - المنطقة الصناعية بحري والتي تحتوي على عدد (8) قطاعات صناعية رئيسية بعدد (1021) منشأة صناعية)، حيث قام الباحث بتوزيع عدد (200) استمارة استبيان على الفئات المستهدفة تم تحديدها حكماً، إذ تمثل عينة الدراسة (20%) من مجتمع الدراسة، تم استرجاع عدد (182) استمارة بعد ملئها بالبيانات المطلوبة نسبة استجابة بلغت (91%) فيما بلغ عدد الاستمارات غير المرتجعة عدد (18) استمارة نسبة (9%).

3. أداة جمع البيانات:

توجد العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول على البيانات والمعلومات اللازمة للدراسة وقد قام الباحث بجمع البيانات اللازمة لإجراء الدراسة عن طريق طرح استمارة استبيان كوسيلة أساسية لجمع البيانات اللازمة وذلك للأسباب الآتية:⁽²⁾
أ- يمكن من خلالها الحصول على معلومات من عدد كبير من الأفراد المتباعدين جغرافياً في أقصر وقت ممكن بالمقارنة مع وسائل البيانات البديلة.

ب- تعتبر استمارة الاستبيان من أقل وسائل جمع المعلومات تكلفة سواء في الجهد المبذول أو المال

(1) د. مصطفى محمد صالح، مدير عام الصناعات، ولاية الخرطوم، مقابلة شخصية بتاريخ 22/7/2013م.

(2) طارق محمد الرشيد، الأساليب الكمية للبحث العلمي، عرض وتحليل البيانات يدوياً وباستخدام برنامج التحليل الإحصائي، (الخرطوم: د. ن. 2006م)، ص ص 18 - 19.

ولا تحتاج إلى عدد كبير من الباحثين المدربين وذلك لأن الإجابة عن الأسئلة وتدوينها متروكة للمستجيب.

ج- لا تحمل استمارة الاستبيان إسم المستجيب مما يحفزه على إعطاء معلومات موثقة وصحيحة.
د- توفر استمارة الاستبيان وقتاً كافياً للمستجيب للتفكير في إجاباته مما يقلل الضغط عليه ويدفعه إلى التدقيق في معلوماته.

4. صدق وثبات أداة الدراسة:

الصدق فهو عبارة عن مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم عن طريق مقياس معين، ويحسب الصدق بعدة طرق اسهلها الجزر التريبيعي لمعامل الثبات وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح.⁽¹⁾

أ- الصدق الظاهري

- i. تم عرض استمارة الاستبيان على لجنة محكمين من الاكاديميين من الجامعات المختلفة وذلك للتأكد من الصدق والثبات الظاهري لمحتويات استمارة الاستبيان حيث قام الباحث بالاسترشاد بتوجيهات وآراء وتعديلات المحكمين لإجراء التعديلات المطلوبة.
- ii. تم عرض استمارة الاستبيان على عينة تجريبية من المبحوثين وعلى ضوء ذلك تمت عملية إعادة صياغة لبعض الفقرات لتكون أكثر وضوحاً واستيعاباً من قبل المبحوثين.
- iii. إجراء مقابلات شخصية للتغلب على عيوب استمارة الاستبيان وتوضيح ما بها من أسئلة واستفسارات خاصة عن الأسئلة المطروحة في الاستمارة.⁽²⁾

ب- الصدق والثبات الإحصائي:

ثبات الاختبار يعني أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة، ومن أكثر الطرق استخداماً في تقدير الثبات المقاييس الآتية:-

- i. معادلة سبيرمان.
- ii. معادلة الفاء – كرو نباخ.
- iii. طريقة إعادة تطبيق الاختبار.
- iv. طريقة الصور المتكافئة.
- v. معادلة جوتمان.

5. أسلوب معالجة وتحليل البيانات

لتحقيق أهداف البحث تم تحليل البيانات التي تم جمعها عبر استمارة الاستبيان من خلال تطبيق الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة البيانات ونوع العينة وذلك عن طريق برنامج (الحزم

(1) أحمد الرفاعي غنيم ونصر محمود صبري، التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام SPSS، (القاهرة: دار قباء للطباعة والنشر والتوزيع، دت، ص ص 257 – 263.

(2) د. مصطفى محمد صالح، مدير عام الصناعات، ولاية الخرطوم، مقابلة شخصية بتاريخ 2013/10/3م.

الإحصائية للعلوم الاجتماعية)، حيث تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:-

أ- التوزيع التكراري.

ب- الوسط الحسابي.

ج- الوسيط.

د- اختبار مربع كاي لدالة الفروق بين الإجابات.

هـ اختبار معامل ارتباط سبيرمان.

قام الباحث بتصميم استمارة الاستبيان على النحو الآتي:-

القسم الأول: عبارة عن البيانات العامة حيث اشتمل على البيانات الشخصية لعينة الدراسة.

القسم الثاني: اشتمل على ثلاثة فرضيات تحتوي على بيانات الدراسة المراد استبيان المبحوثين عن

رأيهم فيها من أجل إثبات أو نفي الفروض الموضوعية من قبل الباحث.

استخدم الباحث في تصميم استمارة الاستبيان مقياس (Likert) الخماسي المتدرج في المقاييس التي

تتناولها الدراسة لتحديد إجابات أفراد العينة بحيث تكون الدرجة (5) دالة على الموافقة بشدة، والدرجة

(4) دالة على الموافقة، والدرجة (3) دالة على محايد، والدرجة (2) دالة على عدم الموافقة، والدرجة

(1) دالة على عدم الموافقة بشدة.

ثانياً: تحليل البيانات

فيما يلي وصفاً مفصلاً لأفراد عينة الدراسة حسب بيانات القسم الأول من استمارة الاستبيان:-

جدول رقم (1/2/4)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

العمر	التكرار	نسبة التكرار	نسبة التراكم
30 سنة فأقل	37	20.33%	20.3%
31 وأقل من 40 سنة	73	40.11%	60.4%
41 وأقل من 50 سنة	31	17.03%	77.5%
50 سنة فأكثر	41	22.53%	100%
المجموع	182	100%	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013م

من الجدول (1/2/4) يتضح أن أفراد عينة الدراسة أغلبية أعمارهم ما بين (30-40) سنة نسبة

(40.11%)، والذين أعمارهم (50 سنة فأكثر) نسبة (22.53%) ومنه يلاحظ الباحث أن (79.67%)

من أفراد العينة تجاوزت أعمارهم ثلاثين سنة مما يبرهن أن أفراد عينة الدراسة ذوي أعمار راشدة

يمكن من خلالها الحصول على آراء موضوعية حول عبارات الاستبانة.

جدول رقم (2/2/4)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	نسبة التكرار	نسبة التراكم
بكالوريوس	109	%59.89	%59.9
دبلوم عال	23	%12.64	%72.5
ماجستير	50	%27.47	%100
المجموع	182	%100	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013م

من الجدول (2/2/4) يتضح أن أفراد عينة الدراسة في قطاع الصناعات التحويلية بولاية الخرطوم يتمتعون بمؤهلات علمية جامعية وفوق الجامعية، حيث بلغت نسبة حملة البكالوريوس (%59.89) والدبلوم العال نسبة (%12.64)، والماجستير نسبة (%27.47)، ومنه يتضح أن كل أفراد العينة مؤهلهم العلمي درجة البكالوريوس على الأقل مما يجعلهم يتمتعون بمؤهلات علمية تمكنهم من فهم أسئلة استمارة الاستبيان والحصول على آراء علمية وموضوعية حول عبارات الاستبانة.

جدول رقم (3/2/4)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	نسبة التكرار	نسبة التراكم
تكاليف ومحاسبة إدارية	33	%18.13	%18.1
محاسبة مالية	108	%59.34	%77.5
إدارة أعمال	21	%11.54	%89.0
اقتصاد	10	%5.49	%94.5
أخرى	10	%5.49	%100
المجموع	182	%100	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013م

من الجدول (3/2/4) يتضح أن غالبية أفراد عينة الدراسة تخصصهم العلمي هو المحاسبة المالية نسبة (%59.34) أما التكاليف والمحاسبة الإدارية فهي تشكل نسبة (%18.13)، وإدارة الأعمال نسبة (%11.54) والاقتصاد نسبة (%5.49) ومنه يتضح أن (%94.5) من أفراد العينة لهم معرفة بموضوع الدراسة من خلال تخصصاتهم العلمية مما ينعكس إيجاباً على آرائهم حول عبارات الاستبانة.

جدول رقم (4/2/4)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير الوظيفة

الوظيفة	التكرار	نسبة التكرار	نسبة التراكم
محاسب تكاليف	25	%13.76	%13.7
محاسب	72	%39.56	%53.3
رئيس حسابات	19	%10.44	%63.7
مراجع	16	%8.79	%72.5
مدير مالي	19	%10.44	%83.0
أخرى	31	%17.03	%100
المجموع	182	%100	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013م

من الجدول (4/2/4) يتضح أن محاسبي التكاليف يشكلون نسبة (%13.76)، والمحاسبين نسبة (%39.56) ورؤساء الحسابات نسبة (%10.44)، والمراجعين نسبة (%8.79)، والمدراء الماليين نسبة (%10.44) ومنه يتضح أن (%82.99) من أفراد العينة لهم علاقة بموضوع الدراسة من خلال وظائفهم مما يبرهن فهمهم وإدراكهم العلمي والعملية لموضوع الدراسة.

جدول رقم (5/2/4)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	نسبة التكرار	نسبة التراكم
أقل من 5 سنة	41	%22.53	%22.5
5 وأقل من 10 سنة	40	%21.98	%44.5
10 وأقل من 15 سنة	28	%15.38	%59.9
15 وأقل من 20 سنة	11	%6.04	%65.9
20 سنة فأكثر	62	34.07	%100
المجموع	182	%100	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013م

من الجدول (5/2/4) يتضح أن أفراد عينة الدراسة الذين سنوات خبرتهم (أقل من 5 سنة) نسبة (%22.53)، والذين سنوات خبرتهم بين (5 وأقل من 10 سنة) نسبة (%21.98)، وما بين (10 وأقل من 15 سنة) نسبة (%15.38)، والذين سنوات خبرتهم بين (15 وأقل من 20 سنة) نسبة (%6.04)، أما ما فوق (20 سنة) نسبة (%34.07)، يلاحظ الباحث أن (%77.47) من أفراد عينة الدراسة تجاوزت خبرتهم (5 سنة)، مما يبرهن مقدراتهم المهنية حول التطبيق العملي لموضوع الدراسة.

المحور الأول: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين توافر المقومات الأساسية لتطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وتطبيقه في المنشآت الصناعية السودانية.

جدول رقم (6/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات عينة الدراسة على العبارة الأولى وهي:-

يساعد توفر العدد الكافي من محاسبي التكاليف المؤهلين تأهيلاً علمياً وعملياً على تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في المنشآت الصناعية السودانية).

العبارة	التكرار	نسبة التكرار	نسبة التراكم
غير موافق بشدة	0	%0.0	%0.0
غير موافق	0	%0.0	%0.0
محايد	2	%1.10	%1.10
موافق	71	%39.01	%40.1
موافق بشدة	109	%59.89	%100
المجموع	182	%100	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013م

من الجدول (6/2/4) يتضح أن أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة بلغت نسبتهم (%59.89) والموافقين نسبة (%39.01) والمحايدين نسبة (%1.10) مما يبرهن أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون وبشدة على أن العدد الكافي من محاسبي التكاليف المؤهلين تأهيلاً علمياً وعملياً يساعد على تطبيق أسلوب التكلفة.

جدول رقم (7/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات عينة الدراسة على العبارة الثانية وهي:-

يساعد توفر المعلومات الكافية عن أهمية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط على تطبيقه في المنشآت الصناعية السودانية).

العبارة	التكرار	نسبة التكرار	نسبة التراكم
غير موافق بشدة	0	%0.0	%0.0
غير موافق	0	%0.0	%0.0
محايد	3	%1.65	%1.6
موافق	63	%34.62	%36.3
موافق بشدة	116	%63.74	%100
المجموع	182	%100	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013م

من الجدول (7/2/4) يتضح أن أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة نسبة (%63.74) والموافقين نسبة (%34.62) والمحايدين نسبة (%1.65)، مما يبرهن أهمية وجود المعلومات الكافية ومساعدتها في عملية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في المنشآت الصناعية التحويلية قطاع الصناعات التحويلية.

جدول رقم (8/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات عينة الدراسة على العبارة الثالثة وهي:-

(عدم وجود دورات تدريبية على تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يحول دون تطبيقه في المنشآت الصناعية السودانية).

العبارة	التكرار	نسبة التكرار	نسبة التراكم
غير موافق بشدة	0	%0.0	%0.0
غير موافق	3	%1.65	%1.6
محايد	23	%12.64	%14.3
موافق	79	%43.41	%57.7
موافق بشدة	77	%42.31	%100
المجموع	182	%100	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013م

من الجدول (8/2/4) يتضح أن أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة نسبة (42.31%) والموافقين نسبة (43.41%) والمحايدون نسبة (12.64%) وغير الموافقين نسبة (1.65%) مما يبرهن أن عدم وجود الدورات التدريبية على التطبيق العملي لأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يحول دون تطبيقه في المنشآت الصناعية السودانية بولاية الخرطوم قطاع الصناعات التحويلية.

جدول رقم (9/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات عينة الدراسة على العبارة الرابعة وهي:-

(عدم توفر الكفاءات العلمية والعملية التي تجمع بين المعرفة المحاسبية لأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط والمعرفة الفنية للعمل على الأنظمة الآلية يعتبر عائقاً لتطبيق الأسلوب في المنشآت الصناعية السودانية).

العبارة	التكرار	نسبة التكرار	نسبة التراكم
غير موافق بشدة	0	%0.0	%0.0
غير موافق	0	%0.0	%0.0
محايد	5	%2.75	%2.7
موافق	83	%45.60	%48.4
موافق بشدة	94	%51.65	%100
المجموع	182	%100	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013م

من الجدول (9/2/4) يتضح أن أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة نسبة (51.65%) والموافقين (45.60%) والمحايدون نسبة (2.75%) مما يعني عدم توفر الكفاءات العلمية والعملية التي تجمع بين المعرفة المحاسبية لأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط والمعرفة الفنية للعمل على الأنظمة الآلية مما يحول من عملية تطبيقه في المنشآت الصناعية السودانية قطاع الصناعات التحويلية ولاية الخرطوم.

جدول رقم (10/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات عينة الدراسة على العبارة الخامسة وهي:-

(عدم اقتناع الإدارة العليا بأهمية وجود نظام سليم ومتكامل للتكاليف يقف عائقاً في تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط بالمنشآت الصناعية السودانية).

العبارة	التكرار	نسبة التكرار	نسبة التراكم
غير موافق بشدة	0	%0.0	%0.0
غير موافق	3	%1.65	%1.6
محايد	11	%6.04	%7.7
موافق	69	%37.91	%45.6
موافق بشدة	99	%54.40	%100
المجموع	182	%100	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013م

من الجدول (10/2/4) يتضح أن أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة بلغت نسبتهم (%54.40) والموافقين نسبة (%37.91) والمحايدون نسبة (%6.04) وغير الموافقين نسبة (%1.65) مما يعني أن الإدارات العليا بالمنشآت الصناعية السودانية غير مقتنعين بأهمية وجود نظام متكامل للتكاليف يمكن تطبيقه بتلك المنشآت مما يحول دون تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط بالمنشآت الصناعية السودانية.

جدول رقم (11/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات عينة الدراسة على العبارة السادسة وهي:-

(عدم توفر البرمجيات الحديثة اللازمة التي تساعد في تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط تحول دون تطبيقه في المنشآت الصناعية السودانية).

العبارة	التكرار	نسبة التكرار	نسبة التراكم
غير موافق بشدة	6	%3.30	%3.3
غير موافق	10	%5.50	%8.8
محايد	20	%10.99	%19.8
موافق	98	%53.85	%73.6
موافق بشدة	48	%26.37	%100
المجموع	182	%100	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013م

من الجدول (11/2/4) يتضح أن نسبة الموافقين بشدة بلغت (%26.37) ونسبة الموافقين (%53.85) ونسبة المحايدون (%10.99) مما يعني أن أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارة الاستبانة.

جدول رقم (12/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات عينة الدراسة على العبارة السابعة وهي:-

(توقع زيادة تكلفة تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط عن المنافع المتوقعة منه يعتبر عائقاً لتطبيقه في المنشآت الصناعية السودانية).

العبارة	التكرار	نسبة التكرار	نسبة التراكم
غير موافق بشدة	0	%0.0	%0.0
غير موافق	8	%4.40	%4.4
محايد	27	%14.84	%19.2
موافق	94	%51.65	%70.9
موافق بشدة	53	%29.12	%100
المجموع	182	%100	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013م

من الجدول (12/2/4) يتضح أن نسبة الموافقين بشدة بلغت (%29.12) ونسبة الموافقين (%51.65) ونسبة المحايدين (%14.84) مما يعني أن أفراد عينة الدراسة موافقون على أن توقع زيادة تكلفة تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط عن المنافع المتوقعة منه يعتبر عائقاً لتطبيقه في المنشآت الصناعية السودانية.

جدول رقم (13/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات عينة الدراسة على العبارة الثامنة وهي:-

عدم توفر العدد الكافي من محاسبي التكاليف المؤهلين تأهيلاً علمياً وعملياً على تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط من العقبات التي تحول دون تطبيقه في المنشآت الصناعية السودانية).

العبارة	التكرار	نسبة التكرار	نسبة التراكم
غير موافق بشدة	0	%0.0	%0.0
غير موافق	4	%2.20	%2.2
محايد	9	%4.95	%7.1
موافق	76	%41.76	%48.9
موافق بشدة	93	%51.10	%100
المجموع	182	%100	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013م

من الجدول (13/2/4) يتضح أن نسبة الموافقين بشدة بلغت (%51.10) ونسبة الموافقين (%41.76) ونسبة المحايدين (%4.95) ونسبة غير الموافقين (%2.20) مما يعني أن أفراد عينة الدراسة موافقون على أن عدم توفر العدد الكافي من محاسبي التكاليف المؤهلين تأهيلاً علمياً وعملياً على تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط من العقبات التي تحول دون تطبيقه في المنشآت الصناعية السودانية.

مما سبق ومن خلال التحليل الوصفي لعبارات المحور الأول يتوصل الباحث إلى إثبات صحة

الفرضية الأولى التي تنص على أن (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين توافر المقومات الأساسية

لتطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وتطبيقه في المنشآت الصناعية السودانية).

المحور الثاني: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط والرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج.

جدول رقم (14/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات عينة الدراسة على العبارة الأولى وهي:-

(يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في الرقابة على عناصر التكلفة من خلال تركيزه على محركات التكلفة الإنتاجية وليس على المنتجات النهائية).

العبارة	التكرار	نسبة التكرار	نسبة التراكم
غير موافق بشدة	0	%0.0	%0.0
غير موافق	2	%1.10	%1.1
محايد	15	%8.24	%9.3
موافق	95	%52.20	%61.5
موافق بشدة	70	%38.46	%100
المجموع	182	%100	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013م

من الجدول (14/2/4) يتضح أن نسبة الموافقين بشدة بلغت (%38.46) ونسبة الموافقين (%52.20) ونسبة المحايدین (8.24)، مما يعني أن أفراد عينة الدراسة موافقون على أن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يساعد في الرقابة على عناصر التكلفة من خلال تركيزه على محركات التكلفة وليس على المنتجات

جدول رقم (15/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات عينة الدراسة على العبارة الثانية وهي:-

(يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في الرقابة على عناصر التكاليف من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات).

العبارة	التكرار	نسبة التكرار	نسبة التراكم
غير موافق بشدة	0	%0.0	%0.0
غير موافق	0	%0.0	%0.0
محايد	16	%8.79	%8.8
موافق	87	%47.80	%56.6
موافق بشدة	79	%43.41	%100
المجموع	182	%100	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013م

من الجدول (15/2/4) يتضح أن نسبة الموافقين بشدة بلغت (%43.41) ونسبة الموافقين (%47.80) ونسبة المحايدین (8.79)، مما يعني أن أفراد عينة الدراسة موافقون على أن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يساعد في الرقابة على عناصر التكاليف من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات.

جدول رقم (16/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات عينة الدراسة على العبارة الثالثة وهي:-

(يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط على تحقيق درجة عالية من الرقابة على عناصر التكاليف الإنتاجية).

العبارة	التكرار	نسبة التكرار	نسبة التراكم
غير موافق بشدة	0	%0.0	%0.0
غير موافق	1	%0.55	%0.5
محايد	5	%2.75	%3.3
موافق	84	%46.15	%49.5
موافق بشدة	92	%50.55	%100
المجموع	182	%100	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013م

من الجدول (16/2/4) يتضح أن نسبة الموافقين بشدة بلغت (%50.55) ونسبة الموافقين (%46.15) ونسبة المحايدون (%2.75)، مما يعني أن أفراد عينة الدراسة موافقون على أن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يساعد على تحقيق درجة عالية من الرقابة على عناصر التكاليف الإنتاجية.

جدول رقم (17/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات عينة الدراسة على العبارة الرابعة وهي:-

(يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط على مراجعة معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة بناءً على بيانات التكاليف).

العبارة	التكرار	نسبة التكرار	نسبة التراكم
غير موافق بشدة	0	%0.0	%0.0
غير موافق	2	%1.10	%1.1
محايد	14	%7.69	%8.8
موافق	97	%53.30	%62.1
موافق بشدة	69	%37.91	%100
المجموع	182	%100	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013م

من الجدول (17/2/4) يتضح أن نسبة الموافقين بشدة بلغت (%37.91) ونسبة الموافقين (%53.30) ونسبة المحايدون (%7.69) ونسبة غير الموافقين (%1.10) مما يعني أن أفراد عينة الدراسة موافقون على أن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يساعد على مراجعة معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة بناءً على بيانات التكاليف.

جدول رقم (18/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات عينة الدراسة على العبارة الخامسة وهي:-

(يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط على تطبيق دورة مستنديه كاملة تحقق الرقابة اللازمة عند شراء المواد).

العبارة	التكرار	نسبة التكرار	نسبة التراكم
غير موافق بشدة	0	%0.0	%0.0
غير موافق	4	%2.20	%2.2
محايد	19	%10.44	%12.6
موافق	90	%49.45	%62.1
موافق بشدة	69	%37.91	%100
المجموع	182	%100	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013م

من الجدول (18/2/4) يتضح أن نسبة الموافقين بشدة بلغت (%37.91) ونسبة الموافقين (%49.45) ونسبة المحايدون (%10.44)، مما يعني أن أفراد عينة الدراسة موافقون على أن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يساعد على تطبيق دورة مستنديه كاملة تحقق الرقابة اللازمة عند شراء المواد.

جدول رقم (19/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات عينة الدراسة على العبارة السادسة وهي:-

(يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط على إجراء جرد فعلى للمخزون خلال السنة لتحديد العجز والفائض وكذلك التالف والفاقد).

العبارة	التكرار	نسبة التكرار	نسبة التراكم
غير موافق بشدة	0	%0.0	%0.0
غير موافق	4	%2.20	%2.2
محايد	13	%7.14	%9.3
موافق	86	%47.25	%56.6
موافق بشدة	79	%43.41	%100
المجموع	182	%100	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013م

من الجدول (19/2/4) يتضح أن نسبة الموافقين بشدة بلغت (%43.41) ونسبة الموافقين (%47.25) ونسبة المحايدون (%7.14)، مما يعني أن أفراد عينة الدراسة موافقون على أن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يساعد على إجراء جرد فعلى للمخزون خلال السنة لتحديد العجز والفائض وكذلك التالف والفاقد.

جدول رقم (20/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات عينة الدراسة على العبارة السابعة وهي:-
(أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يأخذ في الحسبان التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة وقبل الانتهاء من عملية الإنتاج الأمر الذي يزيد من إمكانية تلافي أية انحرافات).

العبارة	التكرار	نسبة التكرار	نسبة التراكم
غير موافق بشدة	0	%0.0	%0.0
غير موافق	2	%1.10	%1.1
محايد	13	%7.14	%8.2
موافق	105	%57.69	%65.9
موافق بشدة	62	%34.10	%100
المجموع	182	%100	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013م

من الجدول (20/2/4) يتضح أن نسبة الموافقين بشدة بلغت (%34.10) ونسبة الموافقين (%57.69) ونسبة المحايدين (%7.14)، مما يعني أن أفراد عينة الدراسة موافقون على أن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يأخذ في الحسبان التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة وقبل الانتهاء من عملية الإنتاج الأمر الذي يزيد من إمكانية تلافي أية انحرافات.

جدول رقم (21/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات عينة الدراسة على العبارة الثامنة وهي:-
(يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في مراجعة عناصر التكاليف غير المباشرة لكل فترة إنتاجية).

العبارة	التكرار	نسبة التكرار	نسبة التراكم
غير موافق بشدة	1	%0.55	%0.5
غير موافق	2	%1.10	%1.6
محايد	16	%8.79	%10.4
موافق	109	%59.89	%70.3
موافق بشدة	54	%29.67	%100
المجموع	182	%100	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013م

من الجدول (21/2/4) يتضح أن نسبة الموافقين بشدة بلغت (%29.67) ونسبة الموافقين (%59.89) ونسبة المحايدين (%8.79) مما يعني أن أفراد عينة الدراسة موافقون على أن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يساعد في مراجعة عناصر التكاليف غير المباشرة لكل فترة إنتاجية.

جدول رقم (22/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات عينة الدراسة على العبارة التاسعة وهي:-
(أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يركز على محركات تكلفة الإنتاج وليس على المنتجات النهائية مما يحقق الرقابة على عناصر التكاليف الإنتاجية).

العبارة	التكرار	نسبة التكرار	نسبة التراكم
غير موافق بشدة	0	%0.0	%0.0
غير موافق	1	%0.55	%0.5
محايد	4	%2.20	%2.7
موافق	115	%63.19	%65.9
موافق بشدة	62	%34.10	%100
المجموع	182	%100	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013م

من الجدول (22/2/4) يتضح أن نسبة الموافقين بشدة بلغت (%34.10) ونسبة الموافقين (%63.19) ونسبة المحايدون (%2.20)، مما يعني أن أفراد عينة الدراسة موافقون على أن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يركز على محركات تكلفة الإنتاج وليس على المنتجات النهائية مما يحقق الرقابة على عناصر التكاليف الإنتاجية.

جدول رقم (23/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات عينة الدراسة على العبارة العاشرة وهي:-
(أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يعمل على مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات).

العبارة	التكرار	نسبة التكرار	نسبة التراكم
غير موافق بشدة	0	%0.0	%0.0
غير موافق	3	%1.65	%1.6
محايد	8	%4.40	%6.0
موافق	91	%50.00	%56.0
موافق بشدة	80	%43.96	%100
المجموع	182	%100	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013م

من الجدول (23/2/4) يتضح أن نسبة الموافقين بشدة بلغت (%43.96) ونسبة الموافقين (%50) ونسبة المحايدون (%4.40)، مما يعني أن أفراد عينة الدراسة موافقون على العبارة العاشرة من المحور الثاني.

من خلال التحليل الوصفي لعبارات المحور الثاني يتوصل الباحث إلى إثبات صحة الفرضية الأولى وهي: (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط والرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج).

المحور الثالث: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وتقويم الأداء الإنتاجي في المنشآت الصناعية.

جدول رقم (24/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات عينة الدراسة على العبارة الأولى وهي:-
(يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في توفير بيانات تساعد الإدارة في تقويم العمليات الإنتاجية من خلال تعديل عمليات ومراحل الإنتاج).

العبارة	التكرار	نسبة التكرار	نسبة التراكم
غير موافق بشدة	0	%0.0	%0.0
غير موافق	6	%3.30	%3.3
محايد	9	%4.95	%8.2
موافق	84	%46.15	%54.4
موافق بشدة	83	%45.60	%100
المجموع	182	%100	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013م

من الجدول (24/2/4) يتضح أن نسبة الموافقين بشدة بلغت (%45.60) ونسبة الموافقين (%46.15) ونسبة المحايدون (%4.95)، مما يعني أن أفراد عينة الدراسة موافقون على العبارة الأولى المحور الثالث.

جدول رقم (25/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات عينة الدراسة على العبارة الثانية وهي:-
(يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في توفير بيانات تساعد الإدارة في اتخاذ قرار تقويم الإنتاج من خلال شراء المواد الخام أو تصنيعها داخل المنشأة).

العبارة	التكرار	نسبة التكرار	نسبة التراكم
غير موافق بشدة	0	%0.0	%0.0
غير موافق	0	%0.0	%0.0
محايد	29	%15.93	%15.9
موافق	76	%41.76	%57.7
موافق بشدة	77	%42.31	%100
المجموع	182	%100	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013م

من الجدول (25/2/4) يتضح أن نسبة الموافقين بشدة بلغت (%42.31) ونسبة الموافقين (%41.76) ونسبة المحايدون (%15.93)، مما يعني أن أفراد عينة الدراسة موافقون على أن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يساعد في توفير بيانات تساعد الإدارة في اتخاذ قرار تقويم الإنتاج من خلال شراء المواد الخام أو تصنيعها داخل المنشأة.

جدول رقم (26/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات عينة الدراسة على العبارة الثالثة وهي:-

(يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في توفير بيانات عن تكلفة الإنتاج تساعد في تقويم الأداء الإنتاجي).

العبارة	التكرار	نسبة التكرار	نسبة التراكم
غير موافق بشدة	0	%0.0	%0.0
غير موافق	0	%0.0	%0.0
محايد	3	%1.65	%1.6
موافق	119	%65.39	%67.0
موافق بشدة	60	%32.97	%100
المجموع	182	%100	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013م

من الجدول (26/2/4) يتضح أن نسبة الموافقين بشدة بلغت (%32.97) ونسبة الموافقين (%65.39) ونسبة المحايدین (%1.65) مما يعني أن أفراد عينة الدراسة موافقون على أن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يساعد في توفير بيانات عن تكلفة الإنتاج تساعد في تقويم الأداء الإنتاجي.

جدول رقم (27/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات عينة الدراسة على العبارة الرابعة وهي:-

(يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في توفير بيانات تساعد الإدارة في تقويم الإنتاج من خلال حذف أو

إضافة أو تغيير في تصميم منتج أو خط إنتاجي أو منتج جديد).

العبارة	التكرار	نسبة التكرار	نسبة التراكم
غير موافق بشدة	0	%0.0	%0.0
غير موافق	9	%4.95	%4.9
محايد	17	%9.34	%14.3
موافق	94	%51.65	%65.9
موافق بشدة	62	%34.07	%100
المجموع	182	%100	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013م

من الجدول (27/2/4) يتضح أن نسبة الموافقين بشدة بلغت (%34.07) ونسبة الموافقين (%51.65) ونسبة المحايدین (%9.34)، مما يعني أن أفراد عينة الدراسة موافقون على أن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يساعد في توفير بيانات تساعد الإدارة في تقويم الإنتاج من خلال حذف أو إضافة أو تغيير في تصميم منتج أو خط إنتاجي أو منتج جديد.

جدول رقم (28/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات عينة الدراسة على العبارة الخامسة وهي:-

(يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط على إعداد الموازنة المبنية على الأنشطة باعتبارها أداة تخطيطية لتقويم الأداء).

العبارة	التكرار	نسبة التكرار	نسبة التراكم
غير موافق بشدة	0	%0.0	%0.0
غير موافق	6	%3.30	%3.3
محايد	11	%6.04	%9.3
موافق	104	%57.14	%66.5
موافق بشدة	61	%33.52	%100
المجموع	182	%100	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013م

من الجدول (28/2/4) يتضح أن نسبة الموافقين بشدة بلغت (%33.52) ونسبة الموافقين (%57.14) ونسبة المحايدين (%6.04)، مما يعني أن أفراد عينة الدراسة موافقون على أن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يساعد على إعداد الموازنة المبنية على الأنشطة باعتبارها أداة تخطيطية لتقويم الأداء.

جدول رقم (29/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات عينة الدراسة على العبارة السادسة وهي:-

(يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط الإدارة في توجيه انتباهها إلى نقاط الضعف والقصور في أداء مراكز المسؤولية والعاملين بها).

العبارة	التكرار	نسبة التكرار	نسبة التراكم
غير موافق بشدة	0	%0.0	%0.0
غير موافق	4	%2.20	%2.2
محايد	21	%11.54	%13.7
موافق	92	%50.55	%64.3
موافق بشدة	65	%35.71	%100.0
المجموع	182	%100	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013م

من الجدول (29/2/4) يتضح أن نسبة الموافقين بشدة بلغت (%35.71) ونسبة الموافقين (%50.55) ونسبة المحايدين (%11.54)، مما يعني أن أفراد عينة الدراسة موافقون على أن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يساعد الإدارة في توجيه انتباهها إلى نقاط الضعف والقصور في أداء مراكز المسؤولية والعاملين بها.

جدول رقم (30/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات عينة الدراسة على العبارة السابعة وهي:-
(أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يوفر بيانات تساعد الإدارة في تعديل العمليات والمراحل الإنتاجية).

العبارة	التكرار	نسبة التكرار	نسبة التراكم
غير موافق بشدة	0.0	0.0	0.0
غير موافق	1	%0.55	%0.5
محايد	16	%8.79	%9.3
موافق	86	%47.25	%56.6
موافق بشدة	79	%43.41	%100.0
المجموع	182	%100	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013م

من الجدول (30/2/4) يتضح أن نسبة الموافقين بشدة بلغت (43.41%) ونسبة الموافقين (47.25%) ونسبة المحايدین (8.79%)، مما يعني أن أفراد عينة الدراسة موافقون على أن أسلوب لتكلفة وفقاً للنشاط يوفر بيانات تساعد الإدارة في تعديل العمليات والمراحل الإنتاجية.

جدول رقم (31/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات عينة الدراسة على العبارة الثامنة وهي:-
(أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يظهر إمكانية المنشأة في تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة من خلال أنشطتها المختلفة).

العبارة	التكرار	نسبة التكرار	نسبة التراكم
غير موافق بشدة	1	%0.55	%0.5
غير موافق	1	%0.55	%1.1
محايد	6	%3.30	%4.4
موافق	93	%51.10	%55.5
موافق بشدة	81	%44.51	%100
المجموع	182	%100	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013م

من الجدول (31/2/4) يتضح أن نسبة الموافقين بشدة بلغت (44.51%) ونسبة الموافقين (51.10%) ونسبة المحايدین (3.30%)، مما يعني أن أفراد عينة الدراسة موافقون على أن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يظهر إمكانية المنشأة في تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة من خلال أنشطتها المختلفة.

مما سبق ومن خلال التحليل الوصفي لعبارات المحور الثالث يتوصل الباحث إلى إثبات صحة الفرضية الثالثة والتي تنص على (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وتقييم الأداء الإنتاجي في المنشآت الصناعية).

للتحقق من التحليل الوصفي سوف يستخدم الباحث مقاييس النزعة المركزية ممثلة في الوسط الحسابي والوسيط وذلك كالآتي:⁽¹⁾

1. الوسط الحسابي:

الوسط الحسابي للقيم التي يأخذها ما هو إلا القيمة الممثلة لجميع القيم التي حسب لها. صمم الباحث استمارة الاستبيان اعتماداً على مقياس (Likert) الخماسي المتدرج في تصميم الاستمارة بحيث تكون الدرجة (5) دالة على الموافقة بشدة، والدرجة (4) دالة على الموافقة، والدرجة (3) دالة على إجابة محايد، والدرجة (2) دالة على عدم الموافقة، والدرجة (1) دالة على عدم الموافقة بشدة.

$$\text{الوسط الحسابي الفعلي} = \frac{\text{مجموع القيم}}{\text{عددها}}$$

$$\text{عليه فإن الوسط الحسابي الفرضي} = \frac{1+2+3+4+5}{5}$$

يتم مقارنة الوسط الحسابي الفعلي بالوسط الحسابي الفرضي فإذا كان الوسط الفعلي أكبر من الوسط الفرضي فإن ذلك يعني أن أفراد عينة الدراسة موافقون على العبارة المذكورة، أما إذا كان الوسط الفعلي أقل من الوسط الفرضي فإن ذلك يعني أن أفراد عينة الدراسة غير موافقين على العبارة المذكورة.

2. الوسيط:

الوسيط لمجموعة من البيانات الرقمية هو قيمة المشاهدة الموجودة في منتصف البيانات بعد ترتيبها تصاعدياً أو تنازلياً ويحسب بالمعادلة التالية:-

$$\frac{n+1}{2} = \text{الوسيط للقيم الفردية}$$

$$\frac{n}{2} = \text{الوسيط للقيم الزوجية}$$

حيث (N) هي عدد القيم المشاهدة.

(1) طارق محمد الرشيد، مرجع سابق، ص 91.

جدول رقم (32/2/4)

الوسط الحسابي والوسيط لعبارات المحور الأول

(هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين عدم توافر المقومات الأساسية لتطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وتطبيقه في المنشآت الصناعية السودانية).

العبارة	الوسط الحسابي والوسيط		
	عدد المشاهدات	الوسط الحسابي	الوسيط
العبارة الأولى	182	4.59	5.00
العبارة الثانية	182	4.62	5.00
العبارة الثالثة	182	4.26	4.00
العبارة الرابعة	182	4.49	5.00
العبارة الخامسة	182	4.45	5.00
العبارة السادسة	182	3.95	4.00
العبارة السابعة	182	4.05	4.00
العبارة الثامنة	182	4.42	5.00

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013م

من الجدول (32/2/4) يتضح أن قيم الوسط الحسابي الفعلية لعبارات المحور الأول تراوحت ما بين (3.95) كأدنى قيمة و(4.62) كأعلى قيمة وهي أكبر من الوسط الفرضي لتلك العبارات، مما يعني أن أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات المحور الأول الذي ينص على أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين عدم توافر المقومات الأساسية لتطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وتطبيقه في المنشآت الصناعية السودانية.

قيم الوسيط لعبارات المحور الأول تتراوح ما بين (4) كأدنى قيمة و(5) كأعلى قيمة مما يعني أن أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات المحور الأول.

مما سبق يتوصل الباحث إلى إثبات صحة الفرضية الأولى والتي تنص على أن (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين عدم توافر المقومات الأساسية لتطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وتطبيقه في المنشآت الصناعية السودانية).

جدول رقم (33/2/4)

الوسط الحسابي والوسيط لعبارات المحور الثاني

(هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط والرقابة على تكاليف الإنتاج).

العبارة	الوسط الحسابي والوسيط	
	عدد المشاهدات	الوسط الحسابي
العبارة الأولى	182	4.28
العبارة الثانية	182	4.35
العبارة الثالثة	182	4.47
العبارة الرابعة	182	4.28
العبارة الخامسة	182	4.23
العبارة السادسة	182	4.32
العبارة السابعة	182	4.25
العبارة الثامنة	182	4.17
العبارة التاسعة	182	4.31
العبارة العاشرة	182	4.36

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013م

من الجدول (33/2/4) يتضح أن قيم الوسط الحسابي الفعلية لعبارات المحور الثاني تراوحت ما بين (4.17) كأدنى قيمة و(4.47) كأعلى قيمة وهي أكبر من الوسط الفرضي لتلك العبارات، مما يعني أن أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات المحور الثاني أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط والرقابة على تكاليف الإنتاج.

قيم الوسيط لعبارات المحور الثاني تتراوح ما بين (4) كأدنى قيمة و(5) كأعلى قيمة مما يعني أن أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات المحور الثاني.

مما سبق يتوصل الباحث إلى إثبات صحة الفرضية الثانية والتي تنص على أن (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط والرقابة على تكاليف الإنتاج).

جدول رقم (34/2/4)

الوسط الحسابي والوسيط لعبارات المحور الثالث

(هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وتقييم أداء المنشآت الصناعية).

العبارة	الوسط الحسابي والوسيط	
	عدد المشاهدات	الوسط الحسابي
العبارة الأولى	182	4.34
العبارة الثانية	182	4.26
العبارة الثالثة	182	4.31
العبارة الرابعة	182	4.15
العبارة الخامسة	182	4.21
العبارة السادسة	182	4.20
العبارة السابعة	182	4.34
العبارة الثامنة	182	4.38

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013م

من الجدول (34/2/4) يتضح أن قيم الوسط الحسابي الفعلية لعبارات المحور الثالث تراوحت ما بين (4.15) كأدنى قيمة و(4.38) كأعلى قيمة وهي أكبر من الوسط الفرضي لتلك العبارات، مما يعني أن أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات المحور الثالث أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وتقييم أداء المنشآت الصناعية.

قيم الوسيط لعببارات المحور الثالث هي (4) مما يعني أن أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات المحور الثالث.

مما سبق يتوصل الباحث إلى إثبات صحة الفرضية الثالثة والتي تنص على أن (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وتقييم أداء المنشآت الصناعية).

3. اختبار مربع كاي:

التحليل الوصفي لا يوضح الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة لذلك سوف يستخدم الباحث اختبار مربع كاي عما إذا كانت هنالك فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة وذلك عن طريق اختبار فرض العدم الذي يقول لا يوجد فرق جوهري ومعنوي وإن وجد فإنه يمكن إرجاعه للصدفة البحتة في مقابل الفرض البديل الذي يقول أنه يوجد اختلاف أو فرق جوهري ومعنوي ولا يمكن إرجاعه للصدفة البحتة.

جدول رقم (35/2/4)

قيم مربع كاي المحسوبة لعبارات المحور الأول

العبارة	درجة الحرية	قيم مربع كاي
العبارة الأولى	2	97.000
العبارة الثانية	2	105.374
العبارة الثالثة	3	97.297
العبارة الرابعة	2	77.615
العبارة الخامسة	3	140.901
العبارة السادسة	4	159.868
العبارة السابعة	3	91.363
العبارة الثامنة	3	137.165

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013م

من جدول رقم (35/2/4) يتضح الآتي:-

أ- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة على العبارة (1) (97.000) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (2) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.82) ترفض فرضية العدم وتقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات عينة الدراسة لصالح الموافقين على العبارة (1) والتي تنص على يساعد توفر العدد الكافي من محاسبي التكاليف المؤهلين تأهيلاً علمياً وعملياً على تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في المنشآت الصناعية السودانية).

ب- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة على العبارة (2) (105.374) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (2) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.82) ترفض فرضية العدم وتقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات عينة الدراسة لصالح الموافقين على العبارة (2) والتي تنص على يساعد توفر المعلومات الكافية عن أهمية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط على تطبيقه في المنشآت الصناعية السودانية).

ج- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة على العبارة (3) (97.297) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (16.27) ترفض فرضية العدم وتقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات عينة الدراسة لصالح الموافقين على العبارة (3) والتي تنص على عدم وجود دورات تدريبية على تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يحول دون تطبيقه في المنشآت الصناعية السودانية).

د- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة على العبارة (4) (77.615) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (2) ومستوى دلالة

(1%) والبالغة (13.82) ترفض فرضية العدم وتقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات عينة الدراسة لصالح الموافقين على العبارة (4) والتي تنص على (عدم توفر الكفاءات العلمية والعملية التي تجمع بين المعرفة المحاسبية لأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط والمعرفة الفنية للعمل على الأنظمة الآلية يعتبر عائقاً لتطبيق الأسلوب في المنشآت الصناعية السودانية).

هـ- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة على العبارة (5) (140.901) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (16.27) ترفض فرضية العدم وتقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات عينة الدراسة لصالح الموافقين على العبارة (5) والتي تنص على (عدم اقتناع الإدارة العليا بأهمية وجود نظام سليم ومتكامل للتكاليف يقف عائقاً في تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط بالمنشآت الصناعية السودانية).

و- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة على العبارة (6) (159.868) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (18.47) ترفض فرضية العدم وتقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات عينة الدراسة لصالح الموافقين على العبارة (6) والتي تنص على (عدم توفر البرمجيات الحديثة اللازمة التي تساعد في تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط تحول دون تطبيقه في المنشآت الصناعية السودانية).

ز- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة على العبارة (7) (91.363) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (16.27) ترفض فرضية العدم وتقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات عينة الدراسة لصالح الموافقين على العبارة (7) والتي تنص على (توقع زيادة تكلفة تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط عن المنافع المتوقعة منه يعتبر عائقاً لتطبيقه في المنشآت الصناعية السودانية).

ح- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة على العبارة (8) (137.165) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (16.27) ترفض فرضية العدم وتقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات عينة الدراسة لصالح الموافقين على العبارة (8) والتي تنص على (عدم توفر العدد الكافي من محاسبي التكاليف المؤهلين تأهيلاً علمياً وعملياً على تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط من العقبات التي تحول دون تطبيقه في المنشآت الصناعية السودانية).

جدول رقم (36/2/4)

قيم مربع كاي المحسوبة لعبارات المحور الثاني

العبارة	درجة الحرية	قيم مربع كاي
العبارة الأولى	3	129.077
العبارة الثانية	2	49.857
العبارة الثالثة	3	159.670
العبارة الرابعة	3	133.824
العبارة الخامسة	3	108.945
العبارة السادسة	3	121.780
العبارة السابعة	3	148.593
العبارة الثامنة	4	231.681
العبارة التاسعة	3	193.516
العبارة العاشرة	3	142.264

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013م

من جدول رقم (36/2/4) يتضح الآتي:-

أ- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة على العبارة (1) (129.077) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (16.27) ترفض فرضية العدم وتقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات عينة الدراسة لصالح الموافقين على العبارة (1) والتي تنص على (يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في الرقابة على عناصر التكلفة من خلال تركيزه على محركات التكلفة الإنتاجية وليس على المنتجات النهائية).

ب- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة على العبارة (2) (49.857) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (2) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.82) ترفض فرضية العدم وتقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات عينة الدراسة لصالح الموافقين على العبارة (2) والتي تنص على (يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في الرقابة على عناصر التكاليف من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات).

ج- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة على العبارة (3) (159.670) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (16.27) ترفض فرضية العدم وتقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات عينة الدراسة لصالح الموافقين على العبارة (3) والتي تنص على (يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط على تحقيق درجة عالية من الرقابة على عناصر التكاليف الإنتاجية).

د- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة على العبارة (4)

(133.824) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (16.27) ترفض فرضية العدم وتقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات عينة الدراسة لصالح الموافقين على العبارة (4) والتي تنص على (يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط على مراجعة معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة بناءً على بيانات التكاليف).

هـ- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة على العبارة (5) (108.945)، وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (16.27) ترفض فرضية العدم وتقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات عينة الدراسة لصالح الموافقين على العبارة (5) والتي تنص على (يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط على تطبيق دورة مستنديه كاملة تحقق الرقابة اللازمة عند شراء المواد).

و- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة على العبارة (6) (121.780) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (16.27) ترفض فرضية العدم وتقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات عينة الدراسة لصالح الموافقين على العبارة (6) والتي تنص على (يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط على إجراء جرد فعلى للمخزون خلال السنة لتحديد العجز والفائض وكذلك التالف والفاقد).

ز- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة على العبارة (7) (148.593) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (16.27) ترفض فرضية العدم وتقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات عينة الدراسة لصالح الموافقين على العبارة (7) والتي تنص على (أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يأخذ في الحسبان التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة وقبل الانتهاء من عملية الإنتاج الأمر الذي يزيد من إمكانية تلافي أية انحرافات).

ح- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة على العبارة (8) (231.681) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (18.47) ترفض فرضية العدم وتقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات عينة الدراسة لصالح الموافقين على العبارة (8) والتي تنص على (يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في مراجعة عناصر التكاليف غير المباشرة لكل فترة إنتاجية).

ط- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة على العبارة (9) (193.516) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (16.27) ترفض فرضية العدم وتقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود فروق ذات

دلالة إحصائية بين إجابات عينة الدراسة لصالح الموافقين على العبارة (9) والتي تنص على (أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يعمل على مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات).

ي- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة على العبارة (10) (142.264) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (16.27) ترفض فرضية العدم وتقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات عينة الدراسة لصالح الموافقين على العبارة (10) والتي تنص على (أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يركز على محركات تكلفة الإنتاج وليس على المنتجات النهائية مما يحقق الرقابة على عناصر التكاليف الإنتاجية).

جدول رقم (37/2/4)

قيم مربع كاي المحسوبة لعبارات المحور الثالث

العبارة	درجة الحرية	قيم مربع كاي
العبارة الأولى	3	127.055
العبارة الثانية	2	24.802
العبارة الثالثة	2	110.912
العبارة الرابعة	3	104.813
العبارة الخامسة	3	104.813
العبارة السادسة	3	106.923
العبارة السابعة	3	123.363
العبارة الثامنة	4	236.901

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013م

من جدول رقم (37/2/4) يتضح الآتي:-

أ- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة على العبارة (1) (127.055) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (16.27) ترفض فرضية العدم وتقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات عينة الدراسة لصالح الموافقين على العبارة (1) والتي تنص على (يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في توفير بيانات تساعد الإدارة في تقويم العمليات الإنتاجية من خلال تعديل عمليات ومراحل الإنتاج).

ب- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة على العبارة (2) (24.802) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (2) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.82) ترفض فرضية العدم وتقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات عينة الدراسة لصالح الموافقين على العبارة (2) والتي تنص على (يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في توفير بيانات تساعد الإدارة في اتخاذ قرار تقويم الإنتاج من

خلال شراء المواد الخام أو تصنيعها داخل المنشأة).

ج- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة على العبارة (3) (110.912) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (2) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.82) ترفض فرضية العدم وتقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات عينة الدراسة لصالح الموافقين على العبارة (3) والتي تنص على (يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في توفير بيانات عن تكلفة الإنتاج تساعد في تقويم الأداء الإنتاجي).

د- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة على العبارة (4) (104.813) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (16.27) ترفض فرضية العدم وتقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات عينة الدراسة لصالح الموافقين على العبارة (4) والتي تنص على (يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في توفير بيانات تساعد الإدارة في تقويم الإنتاج من خلال حذف أو إضافة أو تغيير في تصميم منتج أو خط إنتاجي أو منتج جديد).

هـ- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة على العبارة (5) (104.813)، وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (16.27) ترفض فرضية العدم وتقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات عينة الدراسة لصالح الموافقين على العبارة (5) والتي تنص على (يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط على إعداد الموازنة المبنية على الأنشطة باعتبارها أداة تخطيطية لتقويم الأداء).

و- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة على العبارة (6) (106.923) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (16.27) ترفض فرضية العدم وتقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات عينة الدراسة لصالح الموافقين على العبارة (6) والتي تنص على (يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط الإدارة في توجيه انتباهها إلى نقاط الضعف في أداء مراكز المسؤولية والعاملين بها).

ز- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة على العبارة (7) (123.363) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (16.27) ترفض فرضية العدم وتقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات عينة الدراسة لصالح الموافقين على العبارة (7) والتي تنص على (أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يظهر إمكانية المنشأة في تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة من خلال أنشطتها المختلفة).

ح- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة على العبارة (8) (236.901) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (18.47) ترفض فرضية العدم وتقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات عينة الدراسة لصالح الموافقين على العبارة (8) والتي تنص على أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يوفر بيانات تساعد الإدارة في تعديل العمليات والمراحل الإنتاجية).

3. اختبار الارتباط:

تم إجراء اختبار الارتباط لمعرفة ما إذا كانت قيمة معامل الارتباط المحسوبة تكفي للقول بوجود علاقة قوية بين مشاهدات مجتمع الدراسة، أو أن قيمة معامل الارتباط راجعة للصدفة ولا تدل على وجود هذه العلاقة القوية حيث سيقوم الباحث باختبار فرضية العدم القائلة بأن معامل ارتباط المجتمع يساوي صفر، في مقابل الفرضية البديلة القائلة بأنه يختلف معنوياً عن الصفر.

جدول رقم (38/2/4)

العلاقة بين العبارة الأولى والثامنة لعبارات المحور الأول

معامل ارتباط سبيرمان للعبارة	العبارة الأولى	العبارة الثامنة
معامل ارتباط سبيرمان للعبارة الأولى	1.000	0.509(**)
عدد المشاهدات	182	182
معامل ارتباط سبيرمان للعبارة الثامنة	0.509(**)	1.000
عدد المشاهدات	182	182

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013م

يتضح من الجدول رقم (38/2/4) أن معامل ارتباط سبيرمان (0.509) ذو تأثير قوي نسبة (99%) تحت مستوى دلالة (1%)، وهذا يعني أن هنالك ارتباطاً طردياً قوياً بين العبارة (1) التي تنص على يبعد توفر العدد الكافي من محاسبي التكاليف المؤهلين تأهيلاً علمياً وعملياً على تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في المنشآت الصناعية السودانية) والعبارة (8) التي تنص على (عدم توفر العدد الكافي من محاسبي التكاليف المؤهلين تأهيلاً علمياً وعملياً على تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط من العقبات التي تحول دون تطبيقه في المنشآت الصناعية السودانية)، وهذا يعني رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة بأن معامل الارتباط لا يساوي صفراً وهذا يدل على وجود توافق لإجابات عينة الدراسة لصالح الموافقين على العبارتين حسب الجدول (6/2/4) والجدول رقم (13/2/4).

جدول رقم (39/2/4)

العلاقة بين العبارة الأولى والعاشرة لعبارات المحور الثاني

معامل ارتباط سبيرمان للعبارة	العبارة الأولى	العبارة العاشرة
معامل ارتباط سبيرمان للعبارة الأولى	1.000	0.631(**)
عدد المشاهدات	182	182
معامل ارتباط سبيرمان للعبارة العاشرة	0.631(**)	1.000
عدد المشاهدات	182	182

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013م

يتضح من الجدول رقم (39/2/4) أن معامل ارتباط سبيرمان (0.631) ذو تأثير قوي نسبة (99%) تحت مستوى دلالة (1%)، وهذا يعني أن هنالك ارتباطاً طردياً قوياً بين العبارة (1) التي تنص على (يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في الرقابة على عناصر التكلفة من خلال تركيزه على محركات التكلفة الإنتاجية وليس على المنتجات النهائية) والعبارة (10) التي تنص على (أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يركز على محركات تكلفة الإنتاج وليس على المنتجات النهائية مما يحقق الرقابة على عناصر التكاليف الإنتاجية) وهذا يعني رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة مما يدل على وجود توافق لإجابات عينة الدراسة لصالح الموافقين على العبارتين حسب الجدول رقم (14/2/4) والجدول رقم (23/2/4).

جدول رقم (40/2/4)

العلاقة بين العبارة الثانية والتاسعة لعبارات المحور الثاني

معامل ارتباط سبيرمان للعبارة	العبارة الثانية	العبارة التاسعة
معامل ارتباط سبيرمان للعبارة الثانية	1.000	0.570(**)
عدد المشاهدات	182	182
معامل ارتباط سبيرمان للعبارة التاسعة	0.570(**)	1.000
عدد المشاهدات	182	182

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013م

يتضح من الجدول رقم (40/2/4) أن معامل ارتباط سبيرمان (0.570) ذو تأثير قوي نسبة (99%) تحت مستوى دلالة (1%)، وهذا يعني أن هنالك ارتباطاً طردياً قوياً بين العبارة (2) وهي: (يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في الرقابة على عناصر التكاليف من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات) والعبارة (9) وهي: (أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يعمل على مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات) وهذا يعني رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة بأن معامل الارتباط لا يساوي صفراً وهذا يدل على وجود توافق لإجابات عينة الدراسة لصالح الموافقين على العبارتين حسب الجدول رقم (15/2/4) والجدول رقم (22/2/4).

جدول رقم (41/2/4)

العلاقة بين العبارة الأولى والثامنة لعبارات المحور الثالث

معامل ارتباط سبيرمان للعبارة	العبارة الأولى	العبارة الثامنة
معامل ارتباط سبيرمان للعبارة الأولى	1.000	.561(**)
عدد المشاهدات	182	182
معامل ارتباط سبيرمان للعبارة الثامنة	.561(**)	1.000
عدد المشاهدات	182	182

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2013م

يتضح من الجدول رقم (41/2/4) أن معامل ارتباط سبيرمان (.561) ذو تأثير قوي نسبة (99%) تحت مستوى دلالة (1%)، وهذا يعني أن هنالك ارتباطاً طردياً قوياً بين العبارة (1) وهي: (يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في توفير بيانات تساعد الإدارة في تقويم العمليات الإنتاجية من خلال تعديل عمليات ومراحل الإنتاج) والعبارة (8) وهي: (أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يوفّر بيانات تساعد الإدارة في تعديل العمليات والمراحل الإنتاجية) وهذا يعني رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة وهذا يدل على وجود توافق لإجابات عينة الدراسة لصالح الموافقين على العبارتين حسب الجدولين رقم (24/2/4) - (31/2/4).

الخاتمة

تشتمل على الآتي:-

أولاً: النتائج

ثانياً: التوصيات

أولاً: النتائج

من خلال الدراسة النظرية لأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط والدراسة الميدانية لإمكانية تطبيقه كأداة للرقابة وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية السودانية توصل الباحث إلى النتائج التالية:-

1. الشركات الصناعية السودانية موضع الدراسة لا تطبق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة.
2. عدم معرفة إدارة المنشآت الصناعية السودانية بأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وما يمكن أن يحققه من رقابة على عناصر تكاليف الإنتاج وتقويم الأداء الإنتاجي.
3. بعض الشركات بها قسم خاص للتكاليف وتطبق نظاماً محوسباً خاصاً بها للتكاليف.
4. معظم الموظفين الذين يعملون بقسم التكاليف ليس هم من المختصين في محاسبة التكاليف.
5. عدم وجود الكادر البشري المؤهل تأهيلاً علمياً وعملياً على تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط.
6. معظم هذه الشركات تنتجاً منتجاً واحداً فقط مما يعني تحميل ذلك المنتج بكل تكاليف الإنتاج.
7. عدم توفر البرمجيات الحديثة اللازمة التي تساعد في تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط.
8. عدم وجود الدورات التدريبية على تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط.

النتائج من (1- 8) تثبت صحة الفرضية الأولى وهي: (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين عدم توافر المقومات الأساسية لتطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وتطبيقه في المنشآت الصناعية السودانية).

9. يظهر أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط الأنشطة المخفية مما يساعد إدارة المنشآت الصناعية على رقابة الأنشطة الإنتاجية.

10. يزيد أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط من الثقة لمستخدمي المعلومات ويساهم في دقة الرقابة من خلال ربط الموارد بالأنشطة المستهلكة.

11. أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يعمل على مراجعة معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة بناءً على بيانات التكاليف.

12. يساعد أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط على تدعيم موقف الرقابة من خلال استخدام مسببات التكلفة والرقابة على أنشطة الإنتاج.

13. أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يركز على محركات تكلفة الإنتاج وليس على المنتجات النهائية مما يحقق الرقابة على عناصر التكاليف الإنتاجية.

14. يساعد تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط على تحقيق العدالة المحاسبية في تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة المستهلكة للموارد وتحميل تلك التكاليف على الوحدات المنتجة مما يحقق الرقابة على عناصر التكلفة.

النتائج من (9- 14) تثبت صحة الفرضية الثانية وهي: (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط والرقابة على تكاليف الإنتاج).

15. يساعد أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط على توضيح الأنشطة التي تضيف قيمة وتلك التي لا تضيف قيمة مما يساعد إدارة المنشآت الصناعية على استبعاد تلك الأنشطة أو تقليلها.
16. يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في توفير بيانات تساعد الإدارة في تقويم العمليات الإنتاجية من خلال تعديل عمليات ومراحل الإنتاج.
17. أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يوفر بيانات عن تكلفة الإنتاج تساعد في تقويم الأداء الإنتاجي.
18. أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يظهر إمكانية المنشأة في تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة من خلال أنشطتها المختلفة.
- النتائج من (15-18) تثبت صحة الفرضية الثالثة وهي: (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وتقويم أداء المنشآت الصناعية).

ثانياً: التوصيات

توصلت الدراسة إلى التوصيات التالية:-

1. تعريف الشركات والإدارات بأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وما يقدمه من مزايا في مجال الرقابة على تكلفة المنتجات.
2. الاهتمام بالدورات والكورسات التدريبية للعاملين بمختلف مستوياتهم الوظيفية في المنشآت الصناعية السودانية باستخدام التقنيات الحديثة والمتطورة لما في ذلك من أثر إيجابي في رفع كفاءة الأداء البشري.
3. حوسبة أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وتدريب محاسبي التكاليف على كيفية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط بالحاسوب.
4. إنشاء أقسام مستقلة للتكاليف في المنشآت الصناعية السودانية.
5. عند صعوبة تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يمكن تطبيقه على مراحل مثلاً في قسم ما والتعرف على نتائجه ثم استكمال التطبيق تدريجياً.
6. التطبيق الصحيح لمبادئ أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وضرورة تبويب بيانات التكاليف بالطرق المنصوص عليها حتي يتسنى تحليلها ومن ثم استخراج مؤشرات صحيحة عن التكاليف تساعد على تقويم أداء المنشآت الصناعية السودانية واتخاذ القرارات المناسبة على ضوءها.
7. تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في المنشآت التي تنتج أكثر من منتج واحد حيث يعتبر الأسلوب ذو فائدة إذا سُخدم بتلك المنشآت.
8. التخطيط الجيد لعملية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في قطاع الصناعات التحويلية بالمنشآت الصناعية السودانية وذلك بالاستعانة بالخبراء وذوي التخصص والمؤهلين في مجال هذا الأسلوب.
9. إجراء المزيد من الدراسات في مجال أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط لإيضاح الجانب النظري والتطبيقي باعتباره توجهاً جديداً يتلاءم مع بيئة الصناعة الحديثة ولتذليل العقبات التي تعترض تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط.

دراسات مستقبلية:

1. إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في قطاع الصناعات الاستخراجية.
2. قياس الكلفة وفقاً لأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في اتخاذ القرارات الإدارية.
3. حوسبة أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وأثرها على التطبيق العملي للأسلوب.

المصادر والمراجع

المصادر والمراجع

القرآن الكريم

أولاً: المراجع باللغة العربية:

1/ الكتب:

- إبراهيم السباعي، دراسات وبحوث في التكاليف، (القاهرة، مكتبة الشباب، 1990م).
- إبراهيم مصطفى، المعجم الوسيط، (القاهرة: مطابع دار المعارف، 1980م).
- أبو الفضل جمال الدين محمد بن مكرم بن منظور، لسان العرب، (بيروت: دار لسان العرب، د.ت).
- أحمد الرفاعي غنيم ونصر محمود صبري، التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام SPSS، (القاهرة: دار قباء للطباعة والنشر والتوزيع، د.ت).
- د. أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2003م).
- مبادئ التكاليف الصناعية للإداريين، (الإسكندرية: مكتبة الإشعاع للطباعة والنشر والتوزيع، 1997م).
- مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية، (جامعة الإسكندرية: الدار الجامعية، 2002م – 2003م).
- أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2006م).
- د. أحمد فرغلي محمد حسن، نظم رقابة التكاليف، (القاهرة: مكتبة الشباب، 1986م).
- د. أحمد محمد زامل، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات على الحاسب الآلي، (الرياض: معهد الإدارة العامة، 2000م).
- د. أحمد محمد موسى، تقييم الأداء الاقتصادي في قطاع الأعمال والخدمات، (القاهرة: دار النهضة العربية، 1999م).
- د. أحمد محمد نور، ود. شحاتة السيد شحاتة، مدخل معاصر في مبادئ محاسبة التكاليف لأغراض القياس والرقابة في بيئة التصنيع المعاصرة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2006م).
- د. أسامة الحارس، المحاسبة الإدارية، (عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع، 2004م).
- إسماعيل إبراهيم جمعة، ود. عمرو عباس العتر، ود. زينات محمد محرم، محاسبة التكاليف مدخل إداري، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2000م).

- د. إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة، (عمان: دار حامد للنشر والتوزيع، 2007م).
- أندرو دي سيز لافي، مارك جي. وآس، السلوك التنظيمي والأداء، ترجمة جعفر أبو القاسم أحمد، (الرياض: معهد الإدارة العامة، 1991م).
- أوس حبيب الفتيان، تقييم الأداء الصناعي في صناعة الإسمنت العراقية، (بغداد: جامعة بغداد، 1978م).
- تشارلز هورن جون، جورج فوستر، سيركان داتار، محاسبة التكاليف مدخل إداري، ترجمة: أحمد حامد حجاج، (الرياض: دار المريخ للنشر، 1418هـ - 1998م).
- د. توفيق عبدالرحمن، تقييم الأداء، مداخل جديدة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 1997م).
- د. توفيق محمد عبد المحسن، تقييم الأداء، (بيروت: دار النهضة العربية، 1997م).
- جبران مسعود، معجم الدار، (بيروت: د. ن، 1990م).
- د. جبرائيل جوزيف كحالة ورضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية، (عمان: مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1997م).
- د. جميل أحمد توفيق، تقييم أداء الوحدات الاقتصادية، (القاهرة: دار الجامعات المصرية، 1968م).
- جولي ما بري، تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات المالية، ترجمة د. أحمد محمد زامل، الرياض، مركز البحوث بمعهد الإدارة العامة، 1424هـ - 2004م.
- د. حامد أحمد رمضان، إدارة الموارد البشرية، ط2، (القاهرة: دار النهضة العربية، 1994م).
- أ. د. حسن عبدالقادر صالح، مدخل إلى جغرافية الصناعة (عمان: دار الشروق، 1985م).
- د. خالد عبدالرحيم مطر الهيبي، مدخل استراتيجي- إدارة الموارد البشرية، (عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع، 1999م).
- ري إتش جاريسون وإريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة: محمد عصام الدين زايد، (الرياض: دار المريخ للنشر، 1422هـ - 2002م).
- د. سمير أبو الفتوح صالح، المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، الكتب العصرية، (الإسكندرية: د. ن، 2000م).
- سهير الشناوي، تقييم الأداء في المنشآت الصناعية، مصلحة الكفاءة الإنتاجية، (القاهرة: التدريب المهني، د.ت).
- د. السيد عبدالمقصود دبيان، أساسيات محاسبة التكاليف، (الإسكندرية: دار المعرفة الجامعية، 1999م).

- د. السيد عبدالمقصود محمد دبيان، ود. إسماعيل إبراهيم جمعة، ود. زينات محمد محرم، محاسبة التكاليف في مجال القياس والرقابة، (الإسكندرية: دار المعرفة الجامعية، 1999م).
- د. السيد عبدالمقصود محمد دبيان، ود. ناصر نور الدين عبداللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2002م).
- صالح محمود جادالله، تدقيق الأداء وتقويم المشروعات الصناعية في الحكومة، (الرياض: دار المريخ للنشر، 1987م).
- طارق محمد الرشيد، الأساليب الكمية للبحث العلمي، عرض وتحليل البيانات يدوياً وباستخدام برنامج التحليل الإحصائي، (الخرطوم: ب. ن، 2006م).
- د. عبدالحى مرعي، محاسبة التكاليف في مجال التخطيط والرقابة، (الإسكندرية: دار الإشعاع الفنية، 1999م).
- محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، (الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1993م).
- د. عبدالرحمن الصباح، مبادئ الرقابة الإدارية: المعايير- التقييم- التصحيح، (عمان: دار زهرات للنشر، د.ت).
- د. عبدالرحمن محمود عليان، التكاليف المعيارية تخطيط ورقابة اتخاذ قرار (القاهرة: دن، 1999م).
- عبدالله البستاني، البستان ومعجم لغوي مطول، (بيروت: دن، 1990م).
- د. عبدالوهاب مطر الدهراوي، تقييم المشاريع ودراسات الجدوى الاقتصادية، (بغداد: دار كتاب الحكمة للطباعة والنشر، 1995م).
- د. عرفة المتولي، إدارة الأفراد والعلاقات الإنسانية، (القاهرة: دار أبو المجد للطباعة، 1989م).
- د. عصام الدين محمد متولي، محاسبة الزكاة أصولها العلمية والعملية، (الخرطوم: وحدة الطباعة والتصوير، جامعة القاهرة فرع الخرطوم، 1984 م).
- د. عصام الدين محمد متولي، ود. شريف محمد السكري، مبادئ المحاسبة القومية، (القاهرة: دار النهضة العربية، 1992م).
- د. عقيل جاسم عبدالله، مدخل في تقييم المشروعات، (عمان: دار حامد للنشر، 1999م).
- علي بن الحسن الهنائي الأزوي، المنجد في اللغة والإعلام، (بيروت: دار المشرق، 1975م).
- د. علي عبدالحفيظ السلمي، إدارة الأفراد والكفاءة الإنتاجية، (القاهرة: مكتبة غريب، 1985م).
- د. فلاح حسن، ود. مؤيد عبدالرحمن الدوري، إدارة البنوك مدخل كمي واستراتيجي معاصر، (عمان: دار وائل للنشر، 2000م).
- د. كمال خليفة أبوزيد ود. كمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2002م).

- د. كمال خليفة أبوزيد، الرقابة على عناصر التكاليف، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع، د.ت).
- مجد الدين يعقوب الفيروز أبادي، القاموس المحيط، (بيروت: مؤسسة الرسالة، د.ت).
- د. مجدي عمارة وآخرون، دراسة منهجية معاصرة في محاسبة التكاليف الفعلية، (الزاوية: جامعة الجبل الغربي، 1992م).
- د. محمد الفيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف، (الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 1999م).
- د. محمد أيمن عزت الميداني، الإدارة التمويلية في الشركات، (الرياض: العبيكان للنشر، 2006م).
- د. محمد سويلم، الإدارة في القرن الحادي والعشرون، (القاهرة: دار النهضة العربية للنشر، 1997م).
- د. محمد علي أحمد الطويل، الإدارة المعاصرة المداخل والمشاكل والكفاءة، (طرابلس: دار الفرجاني، 1997م).
- د. محمود علي الجبالي، ود. قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، (دار وائل للطباعة والنشر، 2000م).
- منصور السعيدة، المحاسبة الإدارية مع التركيز على التكاليف لغايات التخطيط، (عمان: مؤسسة رام للتكنولوجيا، 1993م).
- د. منير محمود سالم، محاسبة التكاليف، (القاهرة: دار النهضة العربية، 1988م).
- د. ناصر نور الدين عبداللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2004م).
- د. نواف فخر و خليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية، الجزء الأول، (عمان: الدار الدولية للنشر، 2002م).
- د. هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2000م).

2/الدوريات:

- د. آمال إبراهيم محمد، تقويم أداء الوحدات الإدارية الحكومية، مجلة الإدارة، كلية الاقتصاد، جامعة المستقبل، المجلد (3) العدد (4)، 2004م.
- د. آمال محمد كمال إبراهيم، تطوير المحاسبة الإدارية لخدمة القياس المتكامل للأداء في ظل متغيرات البيئة الصناعية الحديثة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، فرع بني سويف، جامعة القاهرة، العدد (2)، يوليو 1996م.

- د. جمال عادل الشيراوي، إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات الأردنية والمعوقات التي تعترض تطبيقه، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة المنصورة، العدد (2)، 2008م.
- د. حسين علي سليمان، مفهوم تقويم الأداء، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، الجمعية العلمية لخريجي ومنتسبي كليتي الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة عدن، العدد (3)، 1998م.
- د. رضا إبراهيم صالح، مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط كأساس لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات، مجلة الإدارة العامة، (الرياض: معهد الإدارة العامة، المجلد (42)، العدد (1)، محرم 1423هـ - أبريل 2002م).
- د. زين العابدين سعيد حسن فارس، تطوير مقترح لنماذج فارمر كأساس لتحسين منهج تقييم الأداء الاقتصادي في الشركات متعددة الجنسيات، مجلة المال والإدارة، العدد (172)، 1993م.
- سعد صالح الرفيع، رقابة الأداء في الوحدات الحكومية، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، العدد (7)، 1995م.
- د. سعيد محمود مصطفى الهلباوي، قضية التعامل مع تجنب مشكلة تخصيص التكاليف لأغراض قياس تكلفة المنتجات، مدخل تحليل الأنشطة، نموذج وصفي، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا، العدد (2)، 1995م.
- د. السيد متولي حسن، الكفاءة الإنتاجية، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض: العدد (40)، 1984م.
- صلاح الدين محمد عبدالمنعم مبارك، زيادة فعالية مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد (1)، مارس 1992م.
- د. عبد الرحمن عبد الفتاح محمد، تقييم فعالية مدخل التكاليف غير المباشرة في ظل ظروف البيئة الحديثة للصناعة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة الزقازيق، العدد (1)، 1416هـ - 1996م.
- عبدالرازق الحارث إبراهيم، صناعة الغزل والنسيج، صحيفة أخبار اليوم، العدد (5202)، 30 مارس 2009م.
- د. عبدالعال بن هاشم محمد أبو خشبة، مدخل مقترح لتقييم الأداء في ظل بيئة التصنيع الحديثة من خلال التكامل بين المقاييس المالية والمقاييس غير المالية، البحوث المحاسبية، جمعية المحاسبة السعودية، الرياض، المجلد (5)، العدد (2)، سبتمبر، 2001م.
- د. عبدالعال بن هاشم محمد أبو خشبة، دراسة وتقييم مدخل التكلفة على أساس النشاط (ABC) مع إمكانية التطبيق في المملكة العربية السعودية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 1999م.

- فالج حسن القيسي، نظم الرقابة وأثرها على الأداء، مجلة الرقابة المالية، العدد (30)، (تونس: المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، 1997م).
- د. مجدي محمد سامي، مدى فعالية نظام تكلفة النشاط كنظام لمعلومات التكاليف، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد (22)، العدد (2)، 2000م.
- مهدي الرشيد، مدى صلاحية البيانات المحاسبية لأغراض الرقابة وتقييم الأداء في مشاريع صناعية مختارة، مجلة أبحاث اليرموك للعلوم الإنسانية والاجتماعية، الرياض، المجلد (9)، العدد (1)، 1993م.
- د. موسي توفيق المدهون، الإدارة بالأهداف، منهج متكامل يجمع وظائف الإدارة المختلفة، المجلة العربية للإدارة، (عمان: المنظمة العربية للعلوم الإدارية، العدد (1)، 1984م).
- د. مؤيد الفضل، أهمية محاسبة تكلفة النشاط في تخصيص الموارد في ظل نظرية الوكالة، مجلة دراسات، عمادة البحث العلمي، (عمان: الجامعة الأردنية، المجلد 25، العدد (2) 1419هـ- 1998م).
- نجاتي إبراهيم العليم، نظرية الوكالة ودورها في تطوير نماذج الرقابة على الأداء، مجلة العلوم الإدارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، فرع بني سويف، العدد (1)، 1991م.
- د. نصر عبدالكريم محمد ورشيد فائق الكخن، مستلزمات تطبيق نظام التكاليف وفقاً للنشاط في بعض الشركات الصناعية الفلسطينية، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، (الرياض: المجلد (36)- العدد (4)، شوال 1417هـ- مارس 1997م).

3/ الرسائل العلمية:

- أشرف حسني صالح عوض الله، اثر تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تحديد وقياس التكلفة في المنشآت الصناعية، "دراسة حالة مصنع طويل إستار للشراب المركز في أم درمان"، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشور، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2011م.
- أماني محجوب عباس العركي، اثر تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط على جودة المعلومات المالية (دراسة تحليلية تطبيقية) بالتطبيق على شركة سكر كنانة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2006م.
- أمير إبراهيم يوسف عبدالله، تقويم أداء الإدارة المالية بالشركات الصناعية باستخدام التحليل المالي بالتطبيق على الشركات الصناعية السودانية، دراسة تحليلية تطبيقية، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2011م.
- تاج الدين محمد فيروز أحمد، تقويم الأداء في القطاع الصناعي، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، جامعة أم درمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، 2001م.

- جمال عبدالواحد مناور المطلق، مدى فاعلية نظام محاسبة تكاليف النشاط- دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير في محاسبة التكاليف غير منشورة، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، 1998م.
- خالد محمد أحمد عبدالله، أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط على تحديد تكلفة الوحدة المنتجة في المنشآت الصناعية دراسة حالة المنشأة (س)، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2007م.
- خالدة عبدالله محمد عيساوي، مدى فعالية نظام التكلفة وفقاً للنشاط في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة أم درمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، 2004م.
- سالم عبدالله صالح بن كليب، إمكانية تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية اليمنية دراسة تحليلية، رسالة دكتوراة في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2009م.
- سلمان سعدون محسن، تصميم برنامج محوسب لتقويم أداء الشركات الصناعية بأسلوب المقارنة المرجعية الافتراضية- دراسة ميدانية في الشركات العاملة في أسمنت (العراقية- الشمالية- الجنوبية)، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد قسم الإدارة الصناعية، 2007م.
- سيف النصر التجاني إبراهيم شمعون، الاتجاهات المعاصرة في محاسبة التكاليف وأثرها على قياس تكلفة الإنتاج (دراسة تحليلية تطبيقية)، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشور، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2005م.
- شيرين عاطف سيد محمد، تطوير القياس المحاسبي للأداء في ضوء العلاقات الوكالية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة القاهرة، 2002م.
- عبدالرحمن الزين النور، تقويم الأداء وأثره على تحسين كفاءة العمليات، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراة في المحاسبة والتمويل غير منشورة، كلية الدراسات العليا، 2003م.
- عبدالمنعم أحمد محمد عبدالله، نموذج محاسبي لاستخدام نظم التكاليف الحديثة في تحديد تكلفة صناعة السكر بالسودان دراسة تحليلية تطبيقية، رسالة دكتوراة في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2008م.
- عبدالناصر نمر عبدالرحمن، دور التقارير الرقابية في تقويم الأداء في ظل تطبيق نظام محاسبة المسئولية، رسالة دكتوراة في المحاسبة والتمويل غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2008م.

- عثمان موسى محمد نوح، إطار علمي لقياس تكاليف صناعة النسيج في السودان وفق نظام التكاليف على أساس النشاط، (دراسة حالة مصنع الدويم للغزل والنسيج خلال الفترة من (2001م- 2005م))، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2007م.
- عصام السيد بريمة، دور بيانات محاسبة التكاليف في قياس وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية (دراسة تطبيقية)، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشور، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2005م.
- علي محمود فهمي، ترشيد قرارات التخطيط وقياس الأداء باستخدام مدخل محاسبة تكلفة النشاط، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، جامعة القاهرة، 1996م.
- عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي- التطبيق ونموذج مقترح للقياس، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، الأردن، عمان، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، 2009م.
- فاطمة عامر حماد حامد، أثر تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين الأداء المالي للشركة، دراسة ميدانية على قطاع الصناعات التحويلية، رسالة دكتوراة الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2013م.
- الفضل الطيب محمد الزين، دور محاسبة المسؤولية في تقويم أداء المنشآت، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2004م.
- فضل الله يوسف محمد زين ملاح، أسلوب تقدير التكلفة على أساس النشاط ودوره في تسعير المنتجات في المنشآت الصناعية السودانية دراسة حالة شركة كولدبر الهندسية المحدودة، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشور، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2009م.
- فيصل القاسم سنين علي، أثر تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط على رقابة وتخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية بالتطبيق على مصنع سكر عسلاية للفترة من (2003م - 2007م)، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشور، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2009م.
- كمال الدين الصافي علي أبو ضلع، إطار مقترح لنظام التكاليف في القطاع الصناعي في ضوء مدخل التكلفة على أساس الأنشطة، (دراسة تطبيقية على الشركة العربية السودانية للزيوت النباتية المحدودة) رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2007م.

- لمياء علي إدريس آدم عدلان، أثر نظام التكلفة على أساس النشاط على التكاليف الصناعية غير المباشرة في صناعة الأعلاف، "دراسة حالة مصنع أنعام للأعلاف المحدودة"، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشور، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2010م.
- اللوبية علي عثمان علي، مدى إمكانية تطبيق نظام التكلفة وفقاً للنشاط في قطاع النفط السوداني وأثره في تخفيض التكلفة، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشور، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2009م.
- ماهر موسى ضرغام، مدى توافر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، الجامعة الإسلامية بغزة، كلية التجارة، 2006م.
- محمد عثمان حامد أبودقن، الاتجاهات الحديثة لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، جامعة أم درمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، 2004م.
- مصطفى محمد محمد صالح، دور محاسبة التكاليف في زيادة فعالية وكفاءة القطاع الصناعي في السودان، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة أم درمان الإسلامية، 2008م.
- معتصم فضل عبدالرحيم عبد الحميد، الموازنة التخطيطية ودورها في تقويم الأداء المالي بالمؤسسات الحكومية، دراسة حالة الصندوق القومي للمعاشات، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2010م.
- مني خالد فرحات، نظام التكلفة على أساس الأنشطة دراسة تطبيقية في احدي الوحدات الاقتصادية في سورية، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، 2004م.
- مهدي عبدالله حسن، تقويم الأداء المالي والمحاسبي بمؤسسات التعليم العالي بالسودان، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة أم درمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، 1995م.
- هاجر نصر الدين النور عبد القادر، التكلفة على أساس الأنشطة ودورها في قياس تكاليف الإنتاج (دراسة تحليلية تطبيقية)، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشور، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2005م.
- الهادي علي مصطفى علي، تقويم الأداء المالي والمحاسبي للبنوك الإسلامية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2004م.

4/ مواقع الإنترنت:

- أيمن دياب، مدخل تقييم الأداء في المحاسبة الإدارية، أساليب تقييم الأداء الحديثة، مجلة المدير المالي، تاريخ الإثابة (2009/12/27م)، متاح في: <http://www.aadd2.com/vb/t99060.html>
- بوجحيش خالدية، تحسين إنتاجية العمل ودورها في تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية، معايير قياس كفاءة الأداء في المؤسسات الإنتاجية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص اقتصاد، تاريخ الإثابة (12 أكتوبر 2010م)، متاح في: <http://kenanaonline.com/users/khaldiabouj/tags/14090/posts#http://kenanaonline.com/users/khaldiabouj/posts/154967>
- جمهورية السودان، وزارة الصناعة، الخريطة الاستثمارية لقطاع الصناعات التحويلية، تاريخ الإثابة (31 يوليو 2013)، ص 1، متاح في: www.industry.gov.sd/invest.doc
- شبكة المحاسبين العرب، المنتديات العامة للعلوم المالية والمحاسبية، محاسبة التكاليف، (المحاسبة والرقابة على عنصر المستلزمات السلعية، تاريخ الإثابة (3/سبتمبر/2007) متاح في: <http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=1894>
- د. عبد الناصر، المنتديات العامة للعلوم المالية والمحاسبية، المحاسبة الإدارية والإدارة المالية، نظام محاسبة المسؤولية (المتطلبات، المقومات، خطوات التطبيق)، تاريخ الإثابة (09-Mar-2009) متاح في: <http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=6518>
- عثمان عتر، منتديات المحاسبين، ملتقى المحاسبين الأردنيين والعرب، محاسبة المسؤولية، (المبادئ التي تركز عليها محاسبة المسؤولية)، تاريخ الإثابة (12-April-2010)، متاح في: <http://www.aazs.net/t4663-topic>
- عثمان عتر، منتديات المحاسبين، ملتقى المحاسبين الأردنيين والعرب، محاسبة المسؤولية، (أركان محاسبة المسؤولية)، تاريخ الإثابة (12-April-2010) متاح في: <http://www.aazs.net/t4663-topic>
- عثمان عتر، منتديات المحاسبين، ملتقى المحاسبين الأردنيين والعرب، محاسبة المسؤولية، (متطلبات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية)، تاريخ الإثابة (12-April-2010)، متاح في: <http://www.aazs.net/t4663-topic>
- عثمان عتر، منتديات المحاسبين، ملتقى المحاسبين الأردنيين والعرب، محاسبة المسؤولية، (مزايا تطبيق نظام محاسبة المسؤولية)، تاريخ الإثابة (12-April-2010)، متاح في: <http://www.aazs.net/t4663-topic>
- مشروع الطرق المؤدية إلى التعليم العالي، الفصل الثالث، التخطيط والرقابة، عملية الرقابة، (معوقات الرقابة الناجحة)، جامعة القاهرة، تاريخ الإثابة (16-Jan-2012)، متاح في:

http://www.pathways.cu.edu.eg/subpages/downloads/Planning-Ar_Chapter3.pdf

- مشروع الطرق المؤدية إلي التعليم العالي، الفصل الثالث، التخطيط والرقابة، عملية الرقابة، الأدوات الشائعة الاستخدام في الرقابة، جامعة القاهرة، تاريخ الإتاحة (Jan-2012-16)، متاح في: http://www.pathways.cu.edu.eg/subpages/downloads/PlanningAr_Chapter3.pdf
- الموسوعة العربية، مرجع علمي عربي شامل، أنواع الصناعة، (د. ن)، تاريخ الإتاحة (2011/8/26م)، متاح في: <http://www.arab-ency.com/index.php.p2>
- مؤشرات اقتصادية، الاقتصاد السوداني في أرقام، الصفحة الرئيسية، بنك السودان المركزي، تاريخ الإتاحة (2013/01/29م)، متاح في: <http://www.cbos.gov.sd/node/252>

5/ المصادر الأخرى:

- جمهورية السودان، وزارة الصناعة، المسح الصناعي الشامل لعام (2005م).
- جمهورية السودان، وزارة الصناعة، تقرير مشروع المسح الصناعي الشامل، المجلد الثاني، جمع ومعالجة البيانات وتحليل المسح الصناعي الشامل، الخرطوم، مارس 2005م.
- جمهورية السودان، وزارة الصناعة، ستة عشر عاماً من مسيرة الإنقاذ، يونيو 2005م.
- د. حاتم محمد مكي، آفاق التصنيع الزراعي بولاية الخرطوم، ولاية الخرطوم وزارة الزراعة والثروة الحيوانية والري، الإدارة العامة للتخطيط والدراسات والبحوث، إدارة الدراسات والبحوث، فبراير 2006م.
- علي أحمد عثمان، الخريطة الاستثمارية لقطاع الصناعات التحويلية، وزارة الصناعة، 2005م.
- د. كمال النقيب، نظام التكلفة على أساس الأنشطة وفق التطورات الحديثة في الإنتاج في ظل المعرفة المعلوماتية، (عمان: جامعة فيلادلفيا، كلية العلوم الإدارية والمالية، المؤتمر السنوي، أبريل 2002م).
- محمود علي السياغي، تطوير قدرات المؤسسات غير الحكومية والمجموعات الأخرى والمجموعات الشابة وآخرين في اليمن، مركز تطوير الشباب اقتصادياً، الدورات التدريبية لإعداد الموازنات التخطيطية، (2007/11/13م).
- وزارة الصناعة الاتحادية، لمحات عن نشاط القطاع الصناعي السوداني، الخرطوم، 2006م.
- وزارة المالية والاقتصاد الوطني، الإدارة العامة للسياسات الاقتصادية الكلية والبرامج، العرض الاقتصادي، 2001م.
- ولاية الخرطوم، هيئة الاستثمار والصناعة، الإدارة العامة للتخطيط والبحوث، التقرير الختامي للحصر الميداني لبيانات ومعلومات المنطقة الصناعية بالخرطوم بحري، أغسطس 2002م.

1/ Books:

- Atkinson, Banker, Rajiv, Kaplan, Robert, and Young, S. Mark, Management Accounting, (2nd ed), New Jersey: Prentice-Hall, 1997.
- Brimson James, Activity Accounting: An Activity Based Costing Approach, New York: John Wiley & Sons, Inc, 1991.
- Horngren Carle's Foster, George and Datar, Srikant, Cost Accounting: a Managerial Emphasis, (New Jersey: 9th Ed, Prentice-Hall, Inc, 1997).
- Horngren Charles. T, Cost Accounting A managerial Emphasis, (New York: Prentice-Hall, 1977).
- Horngren, Carles, Foster, George and Datar, Srikant, Cost Accounting: A Managerial Emphasis, 9th Ed., New Jersey, Prentice-Hall, International, 1997.
- Maher Michael, Stickney Clyde and Weil Roman, Managerial Accounting: An Introduction to Concepts Methods and Uses, (6th Ed), New York: The Dryden Press, 1997.
- The Institute Of Cost and Management Accountants, Technology Of Cost Accountancy, (London: Institute Of Cost And Management Accountants, 1972).
- Yengar S. P. Cost Accounting Principle and Practice, New Delhi, Sultan Chand and Sons, 2002.

2/ Periodicals:

- Beheiry, Mohamed, New Thoughts on an Old Concepts: The Cost of Quality, CMA Magazine, Jun, 1991.
- Bhimani Alnoor and Pigott David, Implementing ABC: a Case Study of Organizational and Behavioral Consequences, Management Accounting Research, Jun, 1992.
- Bordan James, Review of Literature on Activity-Based Costing, Journal of Cost Management, 1990.

- Clark Alex and Baxter, Alexander, ABC + ABM = Action Let's Get Down to Business, Management Accounting, Jun, 1992.
- Clinton Douglas, JIT and Balanced Scorecard: Linking Manufacturing Control to Management Control, Management Accounting, Sep, 1997.
- David Dugdale, Sue Shrimpton, Product Costing in (J.I.T) Environment Management Accounting, March-1990.
- Estrin T. & Others, ABC Suitable For Your Company, Management Accounting, April-1994.
- Grody Michael, Is Your Cost Management System Meeting Your Needs?, Journal of Cost Management, 1988.
- Holmen J., ABC VS. TOC: It's a Matter of Time, Management Accounting, Jan 1995.
- Howell Robert and Soucy, Stephen, Cost Accounting in the New Manufacturing Environment, Management Accounting, Aug-1987.
- Noreen Eric, Conditions Under Which Activity-Based Cost Systems Provide Relevant Costs, Journal of Management Accounting Research, Fall, 1991.
- Office Of Information Technology (OIT), Integrated Production, Cost Organization Activities, Nov 1995.
- Osteranger. R. M, Activities The Focus Point Of Total Cost, Management Accounting, Feb-1990.
- Robert .S Kaplan, Yesterday Accounting Undermines Production, Harvard Organization Business Review, July-1984.
- Robert Kaplan, Cost System Design Management Accounting, Feb-1990.
- Robin Cooper & Robert Kaplan, Measure Cost Accounting Make the Right Decisions, Harvard Business Review, Sep-1998.
- Robin Cooper and Robert Kaplan, Activity-Based System: Measuring The Costs of Resource Usage, Accounting Horizon, Sep-1992.
- Robin Cooper and Robert Kaplan, Profit Priorities From Activity-Based Costing, Harvard Business Review, May-Jun, 1991.

- Robin Cooper, and Robert Kaplan, The Promise -And Peril -Of Integrated Cost Systems, Harvard Business Review, July -August 1998.
- Robin Cooper, Five Steps to ABC System Design Account, Nov, 1990.
- Robin Cooper, Five Steps to ABC System Design, Accountancy, Nov-1990.
- Roth Harold and Borthick Faye, Are You Distorting Cost By Violating ABC Assumptions, Management Accounting, Nov-1991.
- Turney Peter, Beyond TQM With Force Activity-Based Management, Management Accounting, Sep, 1993.
- Turney Peter, Common Cents: The ABC Performance Breakthrough, Oregon, Hillsboro, Cost Technology, 1992.
- Youde Richard, Cost of Quality Reporting: How we See it, Management Accounting, Jan-1992.

الملاحق

بسم الله الرحمن الرحيم
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
كلية الدراسات العليا

السيد/...../المحترم

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

الموضوع/ استمارة استبيان

تم إعداد هذا الاستبيان بهدف الحصول على البيانات المتعلقة بالجانب التحليلي لرسالة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية بعنوان:-

(إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأداة للرقابة وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية السودانية)

نظراً لما تتمتعون به من دراية وخبرة علمية وعملية وبحكم موقعكم في المنشأة التي تعملون بها فإنكم قادرين، وبلا شك، على المساهمة في إثراء هذا البحث من خلال إجاباتكم بوضع علامة () على الخيار المناسب من وجهة نظركم على الأسئلة المرفقة، بما يمكن الباحث من الحصول على البيانات الضرورية لتحقيق أهداف البحث والوصول إلى النتائج الحقيقية، كما يؤكد لكم الباحث بأن كافة الإجابات سوف تعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي المذكور أعلاه.

مع خالص شكري وتقديري

الباحث/

مرتضى محمد على الصديق

القسم الثاني: أسئلة الاستبيان

المحور الأول: هنالك العلاقة بين توافر المقومات الأساسية لتطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وتطبيقه في المنشآت الصناعية السودانية.

م	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يساعد توفر العدد الكافي من محاسبي التكاليف المؤهلين تأهيلاً علمياً وعملياً على تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في المنشآت الصناعية السودانية.					
2	يساعد توفر المعلومات الكافية عن أهمية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط على تطبيقه في المنشآت الصناعية السودانية.					
3	عدم وجود دورات تدريبية على تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يحول دون تطبيقه في المنشآت الصناعية السودانية.					
4	عدم توفر الكفاءات العلمية والعملية التي تجمع بين المعرفة المحاسبية لأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط والمعرفة الفنية للعمل على الأنظمة الآلية يعتبر عائقاً لتطبيق الأسلوب في المنشآت الصناعية السودانية.					
5	عدم اقتناع الإدارة العليا بأهمية وجود نظام سليم ومتكامل للتكاليف يقف عائقاً في تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط بالمنشآت الصناعية السودانية.					
6	عدم توفر البرمجيات الحديثة اللازمة التي تساعد في تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط تحول دون تطبيقه في المنشآت الصناعية السودانية.					
7	نوع زيادة تكلفة تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط عن المنافع المتوقعة منه يعتبر عائقاً لتطبيقه في المنشآت الصناعية السودانية.					
8	عدم توفر العدد الكافي من محاسبي التكاليف المؤهلين تأهيلاً علمياً وعملياً على تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط من العقبات التي تحول دون تطبيقه في المنشآت الصناعية السودانية.					

القسم الأول: البيانات الشخصية:

1/ العمر:

أقل من 30 سنة ☐ 30 وأقل من 40 سنة ☐ 40 وأقل من 50 سنة ☐ 50 سنة فأكثر ☐

2/ المؤهل العلمي:

بكالوريوس ☐ دبلوم عالٍ ☐ ماجستير ☐ دكتوراة ☐

3/ التخصص العلمي:

تكاليف ومحاسبة إدارية ☐ محاسبة مالية ☐ إدارة أعمال ☐ اقتصاد ☐ أخرى ☐

4/ الوظيفة:

محاسب تكاليف ☐ محاسب ☐ رئيس حسابات ☐ مراجع ☐ مدير مالي ☐ أخرى ☐

5/ سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنة ☐ 5 وأقل من 10 سنة ☐ 10 وأقل من 15 سنة ☐

15 وأقل من 20 سنة ☐ 20 سنة فأكثر ☐

المحور الثاني: هنالك العلاقة بين تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط والرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج.

م	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في الرقابة على عناصر التكلفة من خلال تركيزه على محركات التكلفة الإنتاجية وليس على المنتجات النهائية.					
2	يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في الرقابة على عناصر التكاليف من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات.					
3	يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط على تحقيق درجة عالية من الرقابة على عناصر التكاليف الإنتاجية.					
4	يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط على مراجعة معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة بناءً على بيانات التكاليف.					
5	يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط على تطبيق دورة مستنديه كاملة تحقق الرقابة اللازمة عند شراء المواد.					
6	يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط على إجراء جرد فعلي للمخزون خلال السنة لتحديد العجز والفائض وكذلك التألف والفاقد.					
7	سلوب التكلفة وفقاً للنشاط يأخذ في الحسبان التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة وقبل الإنتهاء من عملية الإنتاج الأمر الذي يزيد من إمكانية تلافي أية انحرافات.					
8	يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في مراجعة عناصر التكاليف غير المباشرة لكل فترة إنتاجية.					
9	سلوب التكلفة وفقاً للنشاط يعمل على مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات.					
10	سلوب التكلفة وفقاً للنشاط يركز على محركات تكلفة الإنتاج وليس على المنتجات النهائية مما يحقق الرقابة على عناصر التكاليف الإنتاجية.					

المحور الثالث: هنالك علاقة بين تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وتقويم الأداء الإنتاجي في المنشآت الصناعية.

م	العبرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في توفير بيانات تساعد الإدارة في تقويم العمليات الإنتاجية من خلال تعديل عمليات ومراحل الإنتاج.					
2	يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في توفير بيانات تساعد الإدارة في إتخاذ قرار تقويم الإنتاج من خلال شراء المواد الخام أو تصنيعها داخل المنشأة.					
3	يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في توفير بيانات عن تكلفة الإنتاج تساعد في تقويم الأداء الإنتاجي.					
4	يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في توفير بيانات تساعد الإدارة في تقويم الإنتاج من خلال حذف أو إضافة أو تغيير في تصميم منتج أو خط إنتاجي أو منتج جديد.					
5	يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط على إعداد الموازنة المبنية على الأنشطة باعتبارها أداة تخطيطية لتقويم الأداء.					
6	يساعد أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط الإدارة في توجيه انتباهها إلى نقاط الضعف والقصور في أداء مراكز المسؤولية والعاملين بها.					
7	يسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يظهر إمكانية المنشأة في تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة من خلال أنشطتها المختلفة.					
8	يسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وفّر بيانات تساعد الإدارة في تعديل العمليات والمراحل الإنتاجية.					

ملحق رقم (2)

محكمو الاستبانة

م	الاسم	الدرجة الوظيفية	العنوان
1	د. الهادي آدم محمد	أستاذ المحاسبة المشارك	جامعة النيلين – كلية التجارة
2	د. بابر إبراهيم الصديق	أستاذ المحاسبة المشارك	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات التجارية
3	د. إسماعيل عثمان النجيب	أستاذ التكاليف والمحاسبة الإدارية المساعد	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات التجارية
4	د. عمر السر الحسن محمد	أستاذ المحاسبة المساعد	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات التجارية
5	د. مصطفى محمد صالح	مدير عام الصناعات	ولاية الخرطوم- الإدارة العامة للصناعات