

أولاً : الإطار المنهجي

تمهيد:

تواجه المنشآت الصناعية العديد من التحديات مثل زيادة حدة المنافسة المحلية والدولية، وسرعة التقدم التكنولوجي، وتنوع إحتياجات العملاء، وقصر دورة حياة المنتجات، مما ترتب عليه ضرورة زيادة قدرة المنشآت على تصميم وتصنيع منتج ذو تكلفة أقل وجودة عالية، لذا فان إدارة التكلفة لابد من النظر إليها كجزء مهم وجوهري من التخطيط الاستراتيجي للمنشآت.

إن نظام محاسبة التكاليف مرتبط إلي حد كبير بالنشاط الصناعي ومن ثم فان أي تغيير في البيئة الصناعية لا بد أن تنعكس آثاره على نظام محاسبة التكاليف، والتطورات التي شهدتها البيئة الصناعية مثل التقدم المستمر في تطبيق التكنولوجيا والاتجاه نحو المزيد من درجة الآلية في التصنيع، أدت إلي ظهور نظم تصنيع حديثة من أهمها نظام الإنتاج في الوقت المحدد Just In Time ونظام إدارة الجودة الشاملة Total Quality Management Systems ونظم التصنيع المرنة Flexible Manufacturing Systems بالإضافة إلي نظم التصنيع الآلية Manufacturing Automation Systems

أدت هذه النظم التكنولوجية الحديثة إلى ضرورة التغيير في كل من طرق وأساليب محاسبة التكاليف ولعل من أهم المفاهيم المستحدثة في محاسبة التكاليف على سبيل المثال:- محاسبة التكلفة وفقاً للنشاط (Activity Based Costing (ABC، والمحاسبة عن التكلفة المستهدفة Target Costing (TC)، والمحاسبة عن تكاليف الجودة Quality Costing، بالإضافة إلى إدارة التكلفة الإستراتيجية (Strategic Cost Management (SCM .

نظراً من أهمية محاسبة التكاليف وتحقيقاً للدور المهم الذي تلعبه أصبح من ضروري لإدارة المنشآت الصناعية عامة، والشركة السودانية للتوليد الحراري خاصة، تطوير نظمها المحاسبية والإدارية حتى تستطيع مواكبة البيئة الصناعية المعاصرة، لذا يعد هذا البحث مساهمة على المستوى الأكاديمي للاستفادة من الخصائص المشتركة لأدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء بالشركة السودانية للتوليد الحراري وذلك بإستخدام التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) والتكلفة وفقاً للنشاط (ABC) بهدف تقديم معلومات تكلفة بصورة أكثر دقة تساعد في دعم وترشيد القرار.

مشكلة البحث

تمثلت مشكلة البحث في تبني الشركة السودانية للتوليد الحراري نظام التكاليف التقليدي عند تحديد وقياس تكلفة الكيلوواط/ساعة لمحطاتها المنتشرة في السودان مما ينعكس سلباً على هذا القياس حيث يطرح الباحث تساؤلات البحث على النحو التالي:-

1. هل تقضي الطرق المستخدمة في حساب تكاليف الإنتاج بالشركة السودانية للتوليد الحراري عن معلومات دقيقة لتكلفة إنتاج الكيلوواط/ساعة ؟
2. هل تتوفر لدى الشركة السودانية للتوليد الحراري البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لتطبيق الأساليب الحديثة في التكاليف والتكامل بينها؟
3. هل يمكن التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) والتكلفة وفقاً للنشاط (ABC) من تحديد تكلفة الإنتاج بصورة دقيقة بالشركة السودانية للتوليد الحراري؟
4. هل يؤدي تحقيق التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) والتكلفة وفقاً للنشاط (ABC) إلى تقديم مقترحات وحلول تؤدي لخفض تكلفة الإنتاج بالشركة السودانية للتوليد؟
5. هل تتوفر لدى الشركة السودانية للتوليد الحراري نظام محاسبي وإداري كفء وفعال ؟
6. هل توجد صعوبات تحول دون تطبيق الأساليب الحديثة للتكاليف بالشركة السودانية للتوليد؟
7. هل توجد منافسة في تقديم خدمات الطاقة الكهربائية بين قطاعات الطاقة الكهربائية؟

هدف البحث

هدف البحث إلى قياس تكلفة إنتاج الطاقة الكهربائية باستخدام التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) والتكلفة وفقاً للنشاط (ABC) كأداتين لإدارة التكلفة الإستراتيجية، حيث يعتقد الباحث ضرورة استخدام أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية في حساب تكلفة إنتاج الطاقة الكهربائية لأن تكلفتها يراعي فيها عوامل سياسية وإجتماعية وإقتصادية مما يستوجب العمل على خفضها ودعمها حتى يتحملها المستهلك، وذلك لأن المنهج الاستراتيجي يقوم على فكرة التوظيف الرشيد لإمكانيات وموارد المنشأة بجانب تحليل ودراسة فرص التحسين بهدف رضا المستهلك وتعظيم قيمة المنشأة من المنظور الداخلي والخارجي.

أهمية البحث

الأهمية العلمية للبحث تمثلت في المساهمة في تدعيم جهود البحث العلمي ومحاسبة التكاليف والذي أكدت الدراسات السابقة والكتابات ذات الصلة على مستوى المكتبة السودانية والمكتبة العربية قلة الدراسات التي تناولت استخدام الأساليب الحديثة للتكاليف في تحديد وقياس تكلفة إنتاج الطاقة الكهربائية، خاصة في ظل إجماع معظم الدراسات السابقة على فشل نظام التكاليف التقليدي في تحقيق متطلبات وأهداف الإدارة الإستراتيجية الحديثة، لذا يأتي هذا البحث لسد الفراغ المعرفي في هذا المجال.

الأهمية العملية للبحث تمثلت في انه يقدم للشركة السودانية للتوليد الحراري أساليب حديثة في التكاليف للتطبيق العلمي السليم لقياس تكلفة إنتاج الطاقة الكهربائية من خلال التكامل بين اسلوبي التكلفة المستهدفة (TC) والتكلفة وفقاً للنشاط (ABC) للاستفادة من العلاقات المشتركة بينهما، مما يساعد في تقديم تكلفة دقيقة وعادلة للإنتاج.

مناهج البحث

تمثلت مناهج البحث العلمي في الآتي:-

المنهج الاستنباطي: للوقوف على أنماط المشاكل المرتبطة بموضوع البحث وصياغة الفرضيات.

المنهج الاستقرائي: للوقوف على المشاكل المرتبطة بقياس تكلفة إنتاج التوليد الحراري وإختبار فرضيات البحث.

المنهج التاريخي: لعرض الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث و التطور التاريخي للشركة السودانية للتوليد الحراري.

المنهج الوصفي التحليلي: من خلال أسلوب دراسة الحالة للتعرف على الأسس المطبقة في الشركة السودانية للتوليد الحراري لتحديد وقياس تكلفة الإنتاج.

فرضيات البحث

اختبر الباحث الفرضيات الآتية :-

الفرضية الأولى : توافر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لتطبيق أدوات إدارة التكلفة

الإستراتيجية والتكامل بينها يؤثر على تحديد و قياس تكلفة إنتاج الكهرباء.

الفرضية الثانية: وجود نظام محاسبي وإداري كفاء بالشركة السودانية للتوليد الحراري يؤثر على

تحديد وقياس تكلفة إنتاج الكهرباء.

الفرضية الثالثة : نظام التكاليف المطبق بالشركة السودانية للتوليد الحراري يؤثر على تحديد تكلفة

إنتاج الكهرباء.

الفرضية الرابعة : تحقيق التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) والتكلفة وفقاً للنشاط

(ABC) يؤثر على تحديد وقياس تكلفة إنتاج الكهرباء.

أدوات جمع البيانات

تمثلت مصادر جمع البيانات في الآتي:-

البيانات الأولية : تمثلت في الملاحظة والمقابلات الشخصية.

البيانات الثانوية : تمثلت في الكتب والدوريات والمراجع الرسائل الجامعية والتقارير والانترنيت.

حدود البحث

الحدود المكانية : الشركة السودانية للتوليد الحراري .

الحدود الزمانية : 2010م - 2013 م.

هيكل البحث

تحقيقاً لأهداف هذا البحث تم تقسيمه إلى مقدمه وعدد أربعة فصول وخاتمه فالمقدمة إشملت على الإطار المفاهيمي والدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث أما الفصل الأول تحت عنوان (مفهوم وأهداف ومقومات محاسبة التكاليف) فقد إشتمل على ثلاثة مباحث حيث تناول المبحث الأول مفهوم ونشأة وتطور محاسبة التكاليف أما المبحث الثاني فتناول أهداف ووظائف وخصائص وتصنيفات محاسبة التكاليف، أما المبحث الثالث تناول مقومات نظام التكاليف.

أما الفصل الثاني جاء تحت عنوان (مفهوم وخطوات تطبيق وتقويم أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) فشمّل هذا الفصل ثلاثة مباحث حيث تناول المبحث الأول مفهوم وخصائص وأهداف أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) أما المبحث الثاني فتناول خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة (TC) كما تناول المبحث الثالث تقويم أسلوب التكلفة المستهدفة (TC).

أما الفصل الثالث تحت عنوان (أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط (ABC) Activity Based Costing Technique فشمّل هذا الفصل ثلاثة مباحث على النحو التالي : المبحث الأول يتناول مفهوم وأهداف أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط (ABC) أما المبحث الثاني يركز على مقومات أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط (ABC)، أما المبحث الثالث يتناول خطوات تطبيق وتقويم أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط (ABC).

أما الفصل الرابع تحت عنوان (الدراسة التطبيقية) حيث تمثلت في دراسة حالة الشركة السودانية للتوليد الحراري فقد إشتمل هذا الفصل على بحثين، حيث تناول المبحث الأول نبذة تعريفية عن الشركة السودانية للتوليد الحراري مستعرضاً النشأة والموقع والأهداف أما المبحث الثاني فتناول تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

أخيراً الخاتمة فقد إشتملت على النتائج والتوصيات.

ثانياً : الدراسات السابقة

هنالك العديد من الدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة المتعلق بأدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية واغلبها تناولتها بصورة منفردة والبعض الآخر متعلق بمجال الدراسة التطبيقية مع اختلاف أسلوب التطبيق وتتمثل أهم تلك الدراسات ما يلي:-

دراسة فتح الرحمن الحسن منصور الحسن (2000م)¹ :-

تمثلت مشكلة الدراسة في أن تدني الإنتاج وزيادة الفاقد الكهربائي نتيجة لشح الموارد المالية أدى إلى ضعف في عمليات التأهيل والصيانة الدورية تدني مما ترتب عليه زيادة التكلفة التي ينعكس عبئها على المواطن خاصة مع عدم وجود أسس للتسعير تعتمد على الأصول والمبادئ العلمية للمحاسبة، عليه تتلخص مشكلة الدراسة في قياس تكاليف وتسعير خدمات الطاقة الكهربائية.

هدفت الدراسة إلى قياس تكاليف خدمات الطاقة الكهربائية في السودان والتي تقدم الهيئة القومية للكهرباء معظمها، كما يهدف إلى اقتراح الحلول المناسبة التي يمكن أن يساهم بها كما يهدف إلى اقتراح الحلول المناسبة التي يمكن أن يساهم بها الفكر المحاسبي في هذا المجال .

منهجية الدراسة تمثلت في إتباع الدارس المنهج الاستنباطي للوقوف على أنماط المشاكل في مجال قياس تكلفة الصناعات الخدمية، والمنهج الاستقرائي بهدف الوقوف على المشاكل المرتبطة بقياس تكلفة الطاقة الكهربائية في السودان، المنهج الوصفي من خلال أسلوب دراسة الحالة بهدف التعرف على الأسس والقواعد التي تعتمد عليها الهيئة القومية للكهرباء في قياس تكلفة إنتاجها بالإضافة للمنهج التاريخي لمتابعة التطورات التاريخية للهيئة القومية للكهرباء.

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات الآتية:-

- 1- نظرية التكلفة المستغلة هي الأساس الواجب إتباعه عند قياس التكاليف في الصناعات الخدمية.
- 2- النموذج المقترح لقياس تكلفة الطاقة الكهربائية لا يعتمد على الأصول العلمية لمحاسبة التكاليف
- 3- النموذج المقترح لقياس تكلفة الطاقة الكهربائية في السودان يعتمد على نظرية التكلفة المستغلة في قياس التكاليف الإنتاجية لمراحل التوليد والنقل والتوزيع والتكاليف التسويقية.

¹ فتح الرحمن الحسن منصور الحسن "إطار علمي لقياس تكاليف الطاقة الكهربائية في السودان" رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، جامعة امدرمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، 2000 م .

4- تؤثر تكاليف حماية البيئة في مجال التوليد الحراري للكهرباء على قياس التكلفة الفعلية للإنتاج ويجب أن تؤخذ في الاعتبار عند اتخاذ قرار التسعير. أثبتت نتائج الدراسة صحة جميع الفرضيات. تمثلت أهم نتائج الدراسة في الآتي:-

- 1) نظرية التكاليف المستغلة هي النظرية الأنسب لقياس تكاليف الطاقة في السودان وفقاً للظروف الحالية.
 - 2) تفتقر الهيئة القومية للكهرباء إلى نظام محاسبة تكاليف وتعتمد فقط في ذلك على المحاسبة الحكومية فهي بذلك لا تعتمد على الأصول العلمية لمحاسبة التكاليف.
 - 3) كما أنها تعتمد في تحديد نتائج أعمالها ومركزها المالي على المحاسبة المالية فقط.
 - 4) تعتمد الهيئة القومية للكهرباء في تسعير خدماتها على المدخل الاقتصادي للتسعير.
- في ضوء ما توصلت إليه الدراسة من نتائج توصلت إلي عدد من التوصيات أهمها:
1. أن تعتمد الهيئة القومية للكهرباء على نظام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة أنشطتها.
 2. أن تراعي الهيئة القومية للكهرباء في تقديرها للتكاليف الآثار البيئية للتوليد الحراري الناتجة عند حرق الوقود والمتسببة في الأضرار البيئية والصحية للإنسان.
 3. أن تشرع وزارة السياحة والبيئة إصدار التشريعات والقوانين لمكافحة آثار التلوث البيئي.
 4. أن تتبع شعبة التكاليف للإدارة العليا مباشرة مما يكسبها وضعاً مستقلاً للقيام بوظائفها.

يلاحظ أن هذه الدراسة ركزت على نظرية التكلفة المستغلة كأساس لقياس تكلفة خدمات الطاقة الكهربائية بالسودان، كما أنها تناولت تكلفة التوليد الكهربائي بشقيه المائي والحراري بالهيئة القومية للكهرباء، بينما تميزت دراستي بأنها اعتمدت التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط كأداتين لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء، كما أنها إقتصرت على قياس تكلفة التوليد الحراري بالشركة السودانية للتوليد الحراري .

دراسة د. صفا محمد عبد الدائم (2001م)¹ :-

¹ د. صفا محمد عبد الدائم "نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة " المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، يوليو 2001 م.

تتمثل مشكلة الدراسة في عدم قدرة المنشأة على التحكم في سعر بيع المنتج في ظل المتغيرات البيئية والاقتصادية الحديثة ، وفي ظل المنافسة المتزايدة وتعدد السلع المنافسة مما يتطلب ضرورة الاهتمام بتخطيط تكلفة المنتج ومحاولة خفضها حتى يمكن بيعه بسعر تنافسي في السوق وحتى تستطيع المنشأة الاستمرار والبقاء.

هدفت الدراسة إلى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة للتحقق من مدي فاعلية استخدامها كأداة للتخطيط وإدارة التكلفة إضافة إلى بيان أثر تخفيض التكاليف لتحقيق ميزة تنافسية .

توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها الآتي :-

1. أهمية مدخل التكلفة المستهدفة في ظل انخفاض قدرة المنشأة على التأثير على السعر في ظل زيادة المنافسة التي تواجهها.
2. لا يمكن الوصول للتكاليف المستهدفة من خلال التوضحية برغبات العميل .
3. من أهم خطوات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة تخفيض التكلفة من خلال تصميم المنتج.

توصلت الدراسة إلى عدد من التوصيات أهمها الآتي:-

- 1- ضرورة إدراك محاسبي التكاليف في المنشآت بالمزايا التي يحققها تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.
- 2- ضرورة تغيير دور المحاسب الإداري ونوعية المعلومات التي يقدمها لإدارة المنشأة حتى يمكن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

يلاحظ أن هذه الدراسة تناولت أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة من أدوات إدارة التكلفة منفرداً بينما تميزت دراسة الباحث لتناولها التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط كأداتين لإدارة التكلفة الإستراتيجية لقياس تكلفة الإنتاج بالشركة السودانية للتوليد الحراري.

دراسة Steven M. Kinsella (2002)¹ :-

¹ Steven M. Kinsella “Activity Based Costing Model to Cost Academic Programs and Estimate Costs for Support Services in California Community Colleges” Unpublished

تمثلت مشكلة الدراسة في أن منهجية الموازنة التقليدية ونظام التكلفة التقليدي لا يقدم أدوات فعالة لتخصيص التكاليف لان علاقة السببية بين برنامج التعليم وخدمة الاستناد غير واضحة في مجمع كليات كاليفورنيا، يعمل نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) على تخصيص الموارد من خلال علاقة السبب والنتيجة من خلال الربط بين التعليم وتقديم خدمات الدعم والاستناد.

تتلخص مشكلة الدراسة في الإجابة على الأسئلة التالية:-

1. هل نموذج تخصيص الموارد يمكن تطويره لتحديد تكلفة تقديم خدمة الإسناد بصورة دقيقة وموضوعية بمجمع كليات كاليفورنيا؟
2. هل نموذج تخصيص التكاليف باستخدام أسلوب التكاليف على أساس النشاط (ABC) يفيد في تقديم معومات لمتخذي القرار تعمل على تحديد العلاقات بين أنشطة خدمات الإسناد والبرنامج الأكاديمي.

هدفت الدراسة إلى تقديم إطار لنظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) بغرض تحقيق الآتي:-

- 1) تقديم منهجية لتوضيح الربط بين تعليم الطالب وخدمة الإسناد بمجمع كليات كاليفورنيا.
- 2) توضيح علاقة السبب والنتيجة بين التغيير في البرنامج الأكاديمي المخطط وتكلفة خدمة الإسناد.
- 3) تحديد طبيعة التكلفة الثابتة والمتغيرة للأنشطة التي يقدمها مجمع كليات كاليفورنيا.
- 4) تطوير واستخدام أسلوب التكاليف على أساس النشاط (ABC) لتوضيح إمكانية تطبيق تقنية الأنشطة.

توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها:

- 1- نموذج التكاليف على أساس النشاط (ABC) المستخدم في هذه الدراسة يمكن تطبيقه في أي كلية من كليات مقاطعة كاليفورنيا.
- 2- النموذج يقدم معلومات موضوعية تستخدم عند قرارات تخصيص الموارد.

3- النموذج يلقي الضوء على كل التكاليف التي حدثت لتقديم البرنامج الأكاديمي وتكاليف خدمة الإسناد.

4- أسلوب (ABC) لا يصنع القرار (Will not be Generate A Decision) وإنما يقدم معلومات لمتخذي القرار.

توصي الدراسة بأن نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) يمكن تطبيقه لحل مشاكل في مجالات أخرى.

يلاحظ أن هذه الدراسة ركزت على تطبيق نموذج التكاليف على أساس النشاط (ABC) في المجال الأكاديمي بمجمع كليات كاليفورنيا منفرداً دون الاستفادة من أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية الأخرى، بينما تميزت دراسة الباحث بأنها تناولت التكامل بين أداتين من أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية (التكلفة المستهدفة (TC) والتكلفة وفقاً للنشاط (ABC)) لقياس تكلفة الإنتاج في قطاع صناعة الكهرباء بالشركة السودانية للتوليد الحراري.

دراسة Peter Smidt , Henri Dekker (2003) ¹:-

تمثلت مشكلة الدراسة في ان الشركات الهولندية التي استخدمت تقنيات مماثلة للتقنيات اليابانية في إدارة التكلفة إلا أنها لم تتمكن من المعرفة النظرية للمبادئ والأسس المطبقة في الشركات اليابانية ، الأمر الذي أدى إلى أنها انتهجت طرق مختلفة لإدارة التكلفة حيث ركزت على أهمية مراعاة السوق عند تقدير التكلفة ، وقد صممت هذه الدراسة لاعتماد وتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الهولندية.

هدفت الدراسة إلى إجراء بحث ميداني لإستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في المنشآت الهولندية مع مقارنة المفاهيم المستخدمة للتكلفة المستهدفة في الشركات اليابانية.

توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها الآتي:-

¹ Henri Dekker ,Peter Smidt “A Survey of the Adoption and use of Target Costing in Dutch Firms” International Journal of Production Economics, (2003) Vol (84).

1. اتضح أن الشركات الهولندية (العينة المختارة) تستخدم التقنيات والمبادئ الأساسية للتكلفة المستهدفة.
 2. هناك نسبة من شركات العينة تبنت تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ونسبة أخرى لم تتبن تطبيقه وترجع الأسباب إلى طبيعة عمل الشركة و عدم الإلمام التام بخطوات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالإضافة إلى التكلفة العالية للتطبيق.
- توصلت الدراسة إلى عدد من التوصيات أهمها الآتي:-

- (1) ضرورة التنسيق بين الإدارة الهندسية والمحاسبية في حساب التكلفة المستهدفة.
- (2) إجراء دراسة لمعرفة مراحل العمليات وخطوات إدارة التكلفة الأساليب المطبقة بها.
- (3) إجراء بحوث تجريبية لاستخدام وتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المنشآت الصناعية في بلدان غربية أخرى.

يلاحظ أن هذه الدراسة ركزت على إجراء دراسة ميدانية لمعرفة المنشآت المطبقة لإسلوب التكلفة المستهدفة في هولندا، بينما تميزت دراسة الباحث لتناولها تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالتكامل مع أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في الشركة السودانية للتوليد الحراري.

دراسة Carola Raab (2003)¹:-

تمثلت مشكلة الدراسة في أن نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) طبق بنجاح في المنشآت الصناعية لتزويد هذه المنشآت ببيانات تكلفة دقيقة تساعد على زيادة الربحية، قدم كابلن شروط لتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) منها تعدد وتنوع المصادر والاستخدامات وتعقيد العمليات والمنتجات، بالرغم من ذلك تم تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) في مجال الخدمات الصحية والمؤسسات المالية، لا توجد دراسات عملية أو نظرية لاستخدام نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) في قطاع خدمات المطاعم، تتلخص مشكلة الدراسة في إيجاد الفجوة بين

¹ Carola Raab "The Feasibility of Activity Base Costing In The Restaurant Industry" Unpublished Doctorate of Philosophy in Hospitality Administration, College of Graduate, University of Nevada, Las Vegas (2003).

الدراسة النظرية والتطبيقية لتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) في مجال صناعة المطاعم ومعرفة مدي إمكانية تطبيقه في خدمات المطاعم.

يتمثل هدف الدراسة في إقتراح نموذج لتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) في مجال خدمات المطاعم من خلال تتبع نظام (ABC) للتكاليف غير المباشرة للمطاعم من مراكز الأنشطة إلي قائمة الوجبات Menu Items تلبية لمتطلبات العملاء وتقديم خدمات بأسعار مناسبة، إضافة إلي تطوير منهجية تسمح بالتطبيق العملي لنظام (ABC) واختبار النموذج في مجال خدمات المطاعم، كما هدفت الدراسة ايضاً إلي تقييم إمكانية استخدام نظام (ABC) في مجال خدمات المطاعم.

منهجية الدراسة تمثلت في إختبار الإطار النظري المتبع في المنشآت الصناعية حيث تم جمع البيانات بواسطة الملاحظة والمقابلات بالإضافة إلي إتباع المنهج الإحصائي في تحليل البيانات.

تناولت الدراسة إختبار أحد عشر فرضية منها الآتي:-

1. لا يوجد ارتباط بين تحليل نسبة هامش المساهمة (CM Percent) بواسطة المدخل التقليدي للتكاليف وهامش المساهمة المحقق بواسطة نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC).
2. يوجد ارتباط بين تحليل نسبة هامش المساهمة (CM Percent) بواسطة المدخل التقليدي للتكاليف وهامش المساهمة المحقق بواسطة نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC).
3. لا يوجد ارتباط بين الربح المحقق بواسطة المدخل التقليدي للتكاليف و الربح المحقق بواسطة نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC).
4. يوجد ارتباط بين الربح المحقق بواسطة المدخل التقليدي للتكاليف و الربح المحقق بواسطة نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC).

أثبت نتائج الدراسة بعد أن تم اختبار عدد احد عشر فرضية صحة فرضية أن استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) يفضل في تحقيق الربحية.

توصلت الدراسة إلي عدد من النتائج أهمها الآتي:-

- 1- لا يوجد نموذج نظري متاح في مجال خدمات المطاعم، تم تطوير وتعديل النموذج المستخدم في مجال المنشآت الصناعية.
- 2- يمكن تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) بنجاح في مجال خدمات المطاعم.
- 3- الدراسة ليس فقط استطاعت تخصيص التكاليف الغير مباشرة بمعدلات دقيقة وإنما استطاعت تقديم معلومات تكلفة حقيقية للمنتجات (True Product Information).

توصلت الدارسة إلي عدد من التوصيات أهمها ما يلي :-

- 1- تطبيق النموذج المقترح لنظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) في أي نوع من أنواع خدمات المطاعم وقطاعات الضيافة الأخرى.
- 2- هذه الدراسة تتيح الفرصة من خلال الاستفادة من البيانات المجمعة بواسطة نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) لمحاولة الاستفادة منها لتطبيق نظام الإدارة على أساس النشاط Activity Based Management (ABM).

يلاحظ أن هذه الدراسة ركزت على استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) في مجال خدمات المطاعم منفرداً دون الاستفادة من أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية الأخرى، بينما تميزت دراسة الباحث بأنها تناولت التكامل بين أداتين من أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية (التكلفة المستهدفة (TC) والتكلفة وفقاً للنشاط (ABC)) لقياس تكلفة الإنتاج في قطاع صناعة الكهرباء بالشركة السودانية للتوليد الحراري.

دراسة د. تهاني محمود عبده النشار (2003م)¹ :-

تمثلت مشكلة الدراسة أن تحقيق المزايا التنافسية يتطلب المفاضلة بين ثلاث استراتيجيات وأن تحقيق التشكيلة المختارة من الاستراتيجيات التي تحددها المنشأة يتطلب استخدام العديد من أدوات إدارة التكلفة بما يتطلب التكامل بين هذه الأدوات المختلفة ، تتلخص المشكلة في الإجابة على الأسئلة الآتية:

1. ما هو دور مدخل تحليل مسببات التكاليف لإغراض إدارة التكلفة استراتيجياً بفاعلية؟

¹ د. تهاني محمود عبده النشار "إستخدام مدخل تحليل مسببات التكاليف لتحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الاستراتيجي" المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد السابع والعشرون، العدد الرابع، 2003 م .

2. ما هو دور مدخل تحليل مسببات التكاليف في تحقيق التوجه الاستراتيجي لأدوات إدارة التكلفة؟

يتمثل الهدف الأساسي للدراسة في تطوير نطاق تحليل مسببات التكاليف بما يكفل تحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الاستراتيجي ، ذلك لتحديد التشكيلة المثلى من استراتيجيات التنافس التي تخلق ميزة تنافسية لمنشآت الأعمال عن طريق تحقيق الأهداف الإستراتيجية لها.

منهجية الدراسة تمثلت في استخدام المنهج الاستقرائي في محاولة لبناء اطار تركيبي لبيان كيفية استخدام تحليل مسببات التكاليف لتحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة.

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات الآتية:-

1. ان استخدام مدخل تحليل مسببات التكاليف يعد مدخلاً ملائماً لتحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الاستراتيجي المتمثلة في تحليل سلسلة القيمة.
 2. لا توجد أي عقبات وعوائق أمام إدارات الشركات الصناعية وغير الصناعية في جمهورية مصر العربية لتبني المداخل الحديثة لإدارة التكلفة بصفة عامة.
- أثبتت نتائج الدراسة صحة جميع الفرضيات.

توصلت الدراسة إلي عدد من النتائج أهمها الآتي:-

1. إن تحليل مسببات التكاليف يتناول تحديد وإعطاء قيم كمية لتأثير مسببات التكاليف على الأبعاد الثلاثة الأساسية للأداء متمثلة في الجودة، الوقت والتكلفة.
2. إن تحليل مسببات التكاليف يطرح مفهوم إن حجم المخرجات لا يعد العامل الوحيد الذي يتسبب في حدوث التكاليف.
3. أن يتضمن الإطار الذي تم اقتراحه في هذه الدراسة إلي التحليل المنشأة لإعمالها مقارنة بالمنافسين باستخدام مقياس أفضل أداء متاح Benchmarking.

توصلت الدراسة إلي عدد من التوصيات أهمها ما يلي:-

- 1- توصي بضرورة تنمية الوعي لدي قيادات الشركات الصناعية بالقطاعات المختلفة في جمهورية مصر العربية.

2- البحث في إيجاد مزايا تنافسية لمنتجات الشركات الصناعية بالقطاعات المختلفة على مستوى جمهورية مصر العربية بما يساعدها في تقوية مركزها التنافسي.

مما سبق ركزت هذه الدراسة على تحليل مسببات التكاليف لتحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة مجتمعه بينما تميزت دراسة الباحث بأنها تناولت التكامل بين أداتين من أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية (التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط) لقياس تكلفة الإنتاج.

دراسة د. عاطف عبد المجيد عبدالرحمن (2003م)¹ :-

تمثلت مشكلة الدراسة في أن بالرغم من تزايد اهتمام الباحثين بتقديم دراسات واقتراح أساليب محاسبية وإدارية تهدف إلى خفض التكلفة وتحسين مستويات الجودة ، إلا أن تلك المحاولات لا تزال قاصرة عن تقديم إطار محاسبي متكامل يكفل توفير سبل تدعيم المزايا التنافسية لمنظمات الأعمال بالشكل الذي يحقق لها متطلبات القدرة على البقاء والاستمرار وتحقيق القيمة المستهدفة.

يتمثل هدف الدراسة في دراسة وتحليل الإطار الفكري والتراكمية العلمية لمنهج إدارة التكلفة من المنظور الاستراتيجي، واقتراح إطار محاسبي متكامل لمنهج تحليل وإدارة التكلفة من المنظور الاستراتيجي من خلال تحليل وقياس قيمة أنشطة سلسلة القيمة ، ترشيد تكاليف أنشطة المنظمة بالإضافة إلى تقييم وتطوير الموقف الاستراتيجي للمنظمة بشكل يساعد الإدارة على اختيار وتنفيذ إستراتيجية التميز المناسبة وفقاً للمواقف التنافسية المتباعدة.

منهجية الدراسة تتمثل في المنهج الاستقرائي التحليلي للتأصيل العلمي من خلال تحليل وتقييم الكتابات السابقة، كما تعتمد على المنهج الاستنباطي في صياغة وبناء الإطار المقترح.

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات الآتية:-

1. المدخل التقليدي لتحليل وإدارة التكلفة لا يحقق متطلبات ودعائم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال.

¹ د. عاطف عبد المجيد عبدالرحمن "إطار مقترح لتحليل وإدارة التكلفة من منظورا إستراتيجي بهدف تعظيم قيمة المنشأة" مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي، المجلد السابع ، العدد الثاني، 2003م

2. ان المنهج التكاملي المقترح لتحليل وإدارة التكلفة من منظور استراتيجي يحقق التوافق بين التطوير المستهدف لنظام معلومات التكاليف واستراتيجيات الإدارة ومتطلبات البيئة التنافسية. أثبتت نتائج الدراسة صحة الفرضيات.

توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها الآتي:-

1. هناك شبه إجماع بين الباحثين حول عدم ملائمة أنظمة التكاليف التقليدية وأدواتها في ظل تطور أساليب الإدارة واستراتيجياتها .
2. أكدت الدراسة على انه بالرغم من أهمية خفض التكلفة عن طريق الاستخدام الأمثل للموارد ، إلا أن هناك ضرورة مساوية لها في الأهمية في تحقيق تميز المنتج عن طريق الاستغلال الفعال لمقدار ما تملكه المنشأة من فكر ابتكاري استراتيجي.
3. إن تحليل الموقف الاستراتيجي للمنظمة يلعب دوراً هاماً في مساعدة الإدارة على تبني وتطبيق إستراتيجية التميز الملائمة .
4. قدرة المنشأة على الوصول إلى الريادة في خفض التكلفة ينبع من تحقيق الكفاءة في استخدام الموارد وتوجيه الأنشطة ويتطلب ذلك توجيه مسببات متنوعة للتكلفة تحقق دقة القياس وتكشف عن أوجه القصور وعدم الكفاءة بما يؤدي إلى إمكانية التعرف على الفرص المختلفة لخفض التكاليف.

في ضوء ما توصلت إليه الدراسة من نتائج توصي بالآتي:-

- 1) ضرورة التوسع في الدراسات والجهود المرتبطة بأنظمة التكاليف الموجهة بالسوق
- 2) ضرورة تأهيل محاسبي التكاليف أكاديمياً وعلمياً بالدراسات المرتبطة بالمنظور الاستراتيجي والمفاهيم والأساليب والمداخل الحديثة لتحليل وإدارة التكلفة .
- 3) الاهتمام بالمنظور الاستراتيجي في تحليل وإدارة التكلفة بحيث يمتد هدف قياس التكلفة من مجرد توفير بيانات دقيقة ليشمل أيضاً التأثير على الإدارة ودفعها نحو تحقيق الاستراتيجيات التنافسية.
- 4) ضرورة تطوير الفكر المحاسبي والإداري نحو النمط الابتكاري واختيار الإدارة القادرة على اتخاذ القرارات الإستراتيجية في ظل المخاطرة وظروف عدم التأكد.

مما تقدم ركزت هذه الدراسة على تحليل وإدارة التكلفة من منظور استراتيجي مستخدمة أحد أدوات التكلفة الإستراتيجية وهو إطار مقترح من خلال تحليل سلاسل القيمة بهدف تعظيم قيمة المنشأة بينما تميزت عنها دراسة الباحث لتناولها التكامل بين أداتين من أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية (التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط) لقياس تكلفة الإنتاج.

دراسة يوسف عبد الباقي محمد بخيت (2003م)¹:-

تتمثل مشكلة الدراسة في أن المنافسة تفرض استراتيجيات معينة لتحقيق الأهداف، الأمر الذي يتطلب من المحاسبة الإدارية أن تلعب دوراً جديداً يتعدى الإمكانيات وظروف التشغيل إلى حدود التكلفة التي تفرضها الأسواق ورؤية المنافسين والاستفادة من علاقة المنشأة بالموردين والعملاء ومن ثم استخدام أدوات حديثة لجمع وتحليل البيانات اللازمة لاستراتيجيات المنشأة ، أصبحت المشكلة التي تواجه منشآت الأعمال هو توصيف وتحديد العوامل الإستراتيجية التي تبني عليها استراتيجياتها التنافسية لكسب ميزة تنافسية متواصلة تضمن بقاءها ونمائها.

هدفت الدراسة إلى بيان مفهوم لتحليل الاستراتيجي للتكاليف وأدواته وبيان أهمية تحليل سلسلة القيمة في تطوير ميزة تنافسية للمنشأة، كما هدفت إلى بيان الاستراتيجيات التنافسية المقترحة لصناعة الاسمنت.

منهجية الدراسة النظرية اعتمدت على المسح المكتبي وذلك بالإطلاع على الكتب والمقالات بينما اعتمدت منهجية الدراسة التطبيقية على دراسة الحالة من خلال مسح البيئة الخارجية لصناعة الاسمنت وتحليل البيئة الداخلية لها بالإضافة إلى دراسة مقارنة لشركتين في الصناعة باستخدام أسلوب تحليل سلسلة القيمة.

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات الآتية:-

إن التحليل الاستراتيجي للتكاليف يقدم معلومات عن العوامل الإستراتيجية الداعمة للميزة التنافسية للمنشأة، وتتضمن هذا الفرضية مجموعة من الفرضيات الفرعية:-

¹ يوسف عبد الباقي محمد بخيت "التحليل الاستراتيجي للتكاليف لتدعيم الميزة التنافسية للمنشأة " رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، 2003م .

1. يحقق التحليل الاستراتيجي لتكاليف البعد البيئي للمحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال الحديثة.
2. يحقق تحليل سلسلة القيمة تطويراً للميزة التنافسية للمنشأة.
3. إن تحليل البيئة الخارجية للصناعة يوفر بيانات عن حجم السوق الإقليمي والمحلي.
4. إن تحليل البيئة الداخلية يحدد نوع التكنولوجيا المستخدمة وأثرها على التكلفة بالإضافة إلى محركات التكلفة الإستراتيجية للأنشطة.

أثبتت نتائج الدراسة صحة الفرضيات.

توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها الآتي:-

1. إن التحليل الاستراتيجي للتكاليف يمثل البعد البيئي للمحاسبة الإدارية استجابة للتغيرات التي حدثت في بيئة العمال بالتالي في بيئة اتخاذ القرار.
2. تطوير نظام التكاليف المعيارية بنظام التكاليف المستهدفة الذي يعكس ويهتم بالبعد السوقي.
3. ليس هناك اتفاق بين الباحثين على مجموعة محركات التكلفة الإستراتيجية، توصلت الدراسة إلى أن استغلال الطاقات الإنتاجية واقتصاديات الموقع وتصميم المصنع محركات تكلفة إستراتيجية في صناعة الاسمنت.

من أهم التوصيات التي خرجت بها الدراسة الآتي:

- (1) دراسة تطبيق أدوات التحليل الاستراتيجي الأخرى مثل التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة ونظم إدارة التكلفة بالمشاركة لدعم الميزة التنافسية في صناعات أخرى.
- (2) دراسة اثر البعد البيئي (الايكولوجي) على الميزة التنافسية في صناعة الاسمنت.
- (3) تصميم نظم معلومات للحصول على بيانات عن المتغيرات البيئية الهامة في صناعة الاسمنت.

يلاحظ ان هذه الدراسة ركزت على التحليل الاستراتيجي للتكاليف بغرض تدعيم الميزة التنافسية للمنشأة واعتمدت على تحليل سلسلة القيمة لتوصيف محركات التكلفة الإستراتيجية والدراسة التطبيقية في قطاع صناعة الاسمنت المصرية بينما تناولت دراسة الباحث التكامل بين أداتين من أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية (التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط) لقياس تكلفة الإنتاج في قطاع صناعة الكهرباء بالسودان.

دراسة خالدة عبدالله محمد عيساوي (2004م)¹:-

تتمثل مشكلة الدراسة في أن توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة يعد من أهم مشاكل التكاليف وقد زادت مشكلة التوزيع أهمية في ظل ظهور البيئة الصناعة الحديثة الذي أدى إلى تزايد نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة الأمر الذي دعي إلى ضرورة وجود طرق توزيع أفضل للتكاليف غير المباشرة .

هدفت الدراسة إلى بيان كيفية توظيف نظام التكلفة وفقاً للنشاط (ABC) لتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة وإمكانية تطبيقه في قطاع صناعة الأدوية في السودان.

تمثلت منهجية الدراسة في إتباع الدارس المنهج الاستنباطي لوضع الفروض المنطقية للدراسة والمنهج الاستقرائي لإختبار مدى صحة الفروض والمنهج التاريخي لعرض الدراسات السابقة بالإضافة للمنهج الوصفي لدراسة الحالة التطبيق على معامل وفرا فارما.

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات الآتية:-

1. تؤدي الطرق التقليدية لتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة الي قياس غير سليم للتكاليف.

2. نظام التكلفة وفقاً للنشاط (ABC) هو الأفضل لقياس التكاليف الصناعية غير المباشرة.

3. يمكن تطبيق نظام التكلفة وفقاً للنشاط (ABC) في القطاع الحكومي لصناعة الأدوية.

أثبتت نتائج الدراسة صحة الفرضيات.

توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها الآتي:-

1- إفتقار الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف للدقة والموضوعية يجعلها تعطي نتائج غير سليمة.

2- يعتبر نظام التكلفة وفقاً للنشاط (ABC) هو الأفضل لقياس التكاليف الصناعية غير المباشرة لماكبته التطورات الحديثة في الصناعة.

¹ خالدة عبد الله محمد عيساوي "مدى فاعلية نظام التكلفة وفقاً للنشاط (ABC) في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة" رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة امدرمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، 2004 م .

3- يمكن تطبيق نظام التكلفة وفقاً للنشاط (ABC) في قطاع صناعة الأدوية الحكومي.

توصلت الدراسة إلى عدد من التوصيات أهمها الآتي:-

1. إجراء دراسة حول ملائمة نظام التكلفة وفقاً للنشاط (ABC) للمنشآت الخدمية والصحية للقطاعين العام والخاص.
2. إجراء المزيد من الدراسات النظرية والتطبيقية لنظام (ABC) لتذليل كافة الصعوبات.
3. تدريب القائمين على أمر التكاليف بالمؤسسات تدريباً كاملاً على نظام (ABC) حتى يسهل فهمه وتطبيقه.
4. عمل محاضرات وندوات مكثفة في مجالات الإعلام المختلفة عن النظام لتوضيح مزاياه و المنافع التي تعود من تطبيقه.

يلاحظ أن هذه الدراسة تناولت مدي فاعلية نظام التكلفة وفقاً للنشاط (ABC) في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة في قطاع صناعة الأدوية منفرداً دون الاستفادة من خصائص التكامل بين أدوات إدارة التكلفة الأخرى، بينما تميزت دراسة الباحث لتناولها التكامل بين إسلوبي التكلفة المستهدفة (TC) و التكلفة وفقاً للنشاط (ABC) لتحديد وقياس تكلفة إنتاج الكهرباء بالشركة السودانية للتوليد الحراري.

دراسة د. جودة عبدالرؤف زغلول (2003م)¹ :-

تتمثل مشكلة الدراسة في أن الفكر التكميلي لفترة طويلة كان يركز على قياس تكلفة الوحدة والمساهمة في التسعير والرقابة على عناصر التكاليف وتوفير المعلومات التكميلية، بينما تركز الاهتمام في الفترة الأخيرة على محور إضافي خامس وهو خفض التكلفة Cost Reduction ، بينما المداخل التقليدية تعطي إشارات خاطئة تؤثر بالفعل على ضعف القدرة التنافسية وهدم مفهوم القيمة للعميل Customer Value من خلال وضع أسعار غير صحيحة.

¹ د. جودة عبدالرؤف زغلول "منهج إجرائي مقترح لزيادة فعالية إسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لخفض تكلفة أنشطة ما قبل الإنتاج على سلسلة القيمة " المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، 2003م

يتمثل الهدف العام للدراسة في تقديم منهج إجرائي يقود إلى دعم ربط كل من أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل أنشطة سلسلة القيمة الأمر الذي يؤدي إلى زيادة فعالية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة.

تناولت الدراسة اختبار الفرضيات الآتية:-

- 1- تركز شركات قطاع الأعمال الخاص في مصر على تبني إستراتيجية خفض التكلفة كأساس لدعم الميزة التنافسية.
- 2- مدي استقلالية الأنشطة بين طرفي علاقة الشراكة التجارية على سلسلة التوريد.
- 3- تحديد الأهمية النسبية لآليات تنفيذ خفض تكلفة كل من أنشطة التصميم وأنشطة التوريد على سلسلة القيمة.
- 4- مدي الالتزام أو عدم الالتزام معيار أفضل أداء عند تحديد هامش الربح المستهدف.

أثبتت نتائج الدراسة صحة الفرضيات.

توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها الآتي:-

1. اتجاه تنظيمات الأعمال في مصر نحو تبني إستراتيجية ريادة التكلفة كأساس لدعم الميزة التنافسية .
2. خلق نوع من الشراكة التجارية بين منظمات الأعمال في مصر من اجل تحقيق الصالح المشترك لهما من خلال خفض تكلفة أنشطة التوريد على سلسلة القيمة.
3. اختلاف الأهمية النسبية لآليات تنفيذ خفض تكلفة كل من أنشطة التصميم والتوريد .
4. إن خفض هامش الربح المستهدف هو البديل الأنسب وليس زيادة السعر في حالة فشل الجهود في إدارة التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة وصولاً إلى التكلفة المستهدفة في المدى الزمني طويل الأجل.

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدارسة توصي بعدد من التوصيات منها:-

1- تشكيل فريق خفض التكلفة داخل كل شركة يتكون من مختلف الأنشطة المؤثرة ليتولي مسؤولية خفض التكلفة وصولاً للتكلفة المستهدفة .

2- تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط حيث لا يمكن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة او تحليل سلسلة القيمة دون وجود نظام للتكلفة على أساس النشاط.

3- إضافة مقرر أكاديمي لتدريس أدوات إدارة التكلفة في مرحلة البكالوريوس.

يلاحظ أن هذه الدراسة ركزت على كيفية خفض التكلفة بالتكامل بين إسلوبي التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة، بينما تميزت دراسة الباحث لتناولها قياس تكلفة الإنتاج باستخدام التكامل بين إسلوبي التكلفة المستهدفة (TC) والتكلفة وفقاً للنشاط (ABC) .

دراسة د. رياض مصلح ضيف الله الشقاحين (2005م)¹ :-

تمثلت مشكلة الدراسة في ان غالبية الشركات الصناعية في الأردن تفتقر إلى تطبيق نظام تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة وخاصة في مجال تخفيض التكاليف وهو ما يفقدها فرص لتطوير أنشطتها وتحسين كفاءة الأداء فيها ، والسؤال هل تواجه الشركات الأردنية مشكلات ومعوقات لتطبيق أنظمة التكاليف الحديثة وإذا كان هنالك مشكلات هل تعود للشركة وسياستها أم للتشريعات الحكومية أم لعدم الرغبة في التطوير أو لكلفة الأنظمة الحديثة.

هدفت الدراسة إلى التعرف على المشاكل والصعوبات التي تواجه الشركات الأردنية في تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ، كما تهدف إلى إبراز هذه المشاكل والصعوبات كخطوة أولى على طريق اقتراح بعض الحلول المناسبة لهذه الصعوبات ما يساعد على الارتقاء بمستوي الشركات الصناعية إلى الأفضل لمواكبة أحدث التطورات والتقدم العلمي.

منهجية الدراسة اعتمدت المنهج الوصفي التحليلي للبيانات الثانوية المتمثلة بالدراسات السابقة والأدبيات ذات العلاقة بموضوع الدراسة والبيانات الأولية التي جمعت بواسطة الاستبيان.

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات التالية:-

¹ د. رياض مصلح ضيف الله الشقاحين "الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية الأردنية " المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، 2005م.

1. لا تواجه الشركات الصناعية الأردنية صعوبات في تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة .

2. لا تختلف الصعوبات التي تواجه الشركات الصناعية الأردنية باختلاف تاريخ تأسيس الشركة ورأسمالها وعدد فروعها وعدد منتجاتها وامتلاكها حق امتياز وحصولها على شهادات دولية وعدد موظفي قسم المحاسبة فيها ووجود قسم التكاليف فيها.

أثبتت نتائج الدراسة صحة الفرضيات.

توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها الآتي:-

1. تواجه الشركات الصناعية الأردنية مجموعة من الصعوبات في تطبيق نام التكاليف المبني على أساس الأنشطة وهذه الصعوبات تتمثل في عدم وجود تشريعات محاسبية في الأردن تلزم الشركات بتطبيق أنظمة حديثة للتكاليف كنظام التكاليف على اساس الأنشطة (ABC).

2. ان المعوقات التي تواجه الشركات الصناعية في الأردن تكمن في عدم تبني معايير وقواعد محاسبية تخص البيئة الأردنية أدي إلى صعوبة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة .

3. إن تأهيل واختصاص وخبرة وكفاءة العاملين في قسم التكاليف لا يعتبر صعوبة في تطبيق الشركات الأردنية لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) .

أما أهم التوصيات تمثلت في ما يلي:-

1- إصدار تشريعات محاسبية وتبني معايير وقواعد محاسبية خاصة بنظام (ABC) تخص البيئة الأردنية وتلزم الشركات بتطبيقه.

2- ان تقوم الجامعات والمعاهد بعقد دورات تدريبية وبرامج توعية حول نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وأهميته خصوصاً في مجالات تحديد وتحميل التكاليف المباشرة.

3- توعية الإدارة الشركات الصناعية الأردنية بأهمية نظام (ABC) و ضرورة استخدامه ومزاياه والمنافع المتوقعة والتي تزيد عن التكاليف التي تنفق عليه وان تقوم بإنشاء قسم خاص لحساب التكاليف.

يلاحظ أن هذه الدراسة تناولت الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية الأردنية منفرداً دون الاستفادة من خصائص التكامل بين أدوات

إدارة التكلفة ، بينما تميزت دراسة الباحث لتناولها التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) و التكلفة وفقاً للنشاط (ABC) لقياس تكلفة إنتاج الكهرباء بالسودان.

دراسة د. منال حامد عبدالفرج (2006م)¹ :-

تتمثل مشكلة الدراسة في أن أساليب التكاليف التقليدية المطبقة حالياً في المنشآت لا تدعم بشكل متكامل الميزة التنافسية لهذه المنشآت، وذلك لأنها لا توفر معلومات كافية ومناسبة عن البيئة الخارجية للمنشأة بصفة عامة وعن المنافسين بصفة خاصة.

هدفت الدراسة إلي تناول إحدى المشاكل الهامة التي تواجه المنشآت الاقتصادية في وقتنا الحالي وهي ظروف المنافسة الحالية وأثرها على نظم التكاليف، والتي تتطلب استخدام أساليب حديثة للتكاليف واقتُرحت الدراسة أن تطبيق التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط ملائم لمواجهة ظروف البيئة التنافسية.

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات التالية:-

- (1) إن ظروف المنافسة الحالية تؤثر على نظام التكاليف.
- (2) عدم ملائمة الأساليب التقليدية للتكاليف مع ظروف البيئة التنافسية.
- (3) تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة مع أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلي تحقيق الميزة التنافسية.

أثبتت نتائج الدراسة صحة جميع الفرضيات.

توصلت الدراسة إلي عدد من النتائج منها:-

1. تحتاج المنشآت الصناعية في الوقت الحالي في ظل ظروف المنافسة إلي وجود أساليب حديثة للتكاليف وذلك لتحقيق مزايا تنافسية تساعد على البقاء والاستمرار.

¹ د. منال حامد عبدالفرج "تحقيق الميزة التنافسية للمنتجات المصرية من خلال التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وإسلوب التكلفة على أساس النشاط " مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، المجلد الثامن والعشرون، 2006م.

2. أساليب التكاليف المطبقة في المنشآت الصناعية في مصر لا تدعم الميزة التنافسية وذلك لأنها لا توفر معلومات مناسبة عن البيئة الخارجية للمنشأة كما إنها تستخدم أسس لتوزيع التكاليف غير المباشرة لا تتفق مع هيكل التكاليف لهذه المنشآت في ظل البيئة الصناعية الحديثة.
3. إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يدعم القدرة التنافسية
4. إن استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلي تحديد الأنشطة ذات القيمة المضافة وإستبعاد الأنشطة التي لا تضيف إلى القيمة.

توصلت الدراسة إلي عدد من التوصيات أهمها الآتي:-

- 1- العمل على تطبيق التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وإسلوب التكلفة على أساس النشاط وذلك لما يحققه هذا التكامل من زيادة القدرة التنافسية للمنشآت في ظل ظروف المنافسة.
- 2- تطوير أساليب التكاليف في المنشآت المصرية لتوفير المعلومات لدعم القدرة التنافسية.

يلاحظ مما تقدم ان الدراسة تناولت تطبيق التكامل بين إسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط بغرض تحقيق الميزة التنافسية للشركات المصرية بينما تميزت عنها دراسة الباحث التي تناولت استخدام التكامل بين إسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط بغرض قياس تكلفة إنتاج الكهرباء بالشركة السودانية للتوليد الحراري.

دراسة د. شوقي السيد فوده (2007م)¹:-

تتمثل مشكلة الدراسة في مدى قدرة نظم التكاليف التقليدية لتخفيض تكاليف الأنشطة المختلفة خلال مراحل دورة حياة المنتج وفي ظل متغيرات بيئة الإنتاج الحديثة ، وكيف يمكن الربط وإبراز العلاقة التكاملية بين أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) والتحليل الاستراتيجي للتكلفة (SCA) بغرض تخفيض تكاليف الأنشطة في ظل بيئة التصنيع الحديثة.

¹ د. شوقي السيد فوده "إطار مقترح للتكامل بين إسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة" مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد الرابع والأربعين، 2007م .

يتمثل هدف العام للدراسة في بناء إطار متكامل بين أداتين من أدوات إدارة التكلفة ، هما أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) والتحليل الاستراتيجي للتكلفة (SCA) بهدف خفض تكاليف الأنشطة المختلفة من خلال مفهوم سلسلة القيمة للعينة المختارة من الشركات الصناعية المصرية.

اعتمدت الدراسة على مجموعة من المناهج العلمية هي المنهج الاستنباطي لتقديم إطار متكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة من خلال البحث في المراجع والدوريات الأبحاث المنشورة ، المنهج الاستقرائي في من خلال توزيع قائمة الاستقصاء على بعض الشركات الصناعية المصرية .

تناولت الدراسة اختبار الفرضيات التالية:

- 1) مدي توافر خصائص بيئة الإنتاج الحديثة في الشركات الصناعية المصرية.
- 2) مدي معرفة ملائمة تطبيق مفهوم التحليل الاستراتيجي للتكلفة في الشركات الصناعية المصرية .
- 3) مدي معرفة ملائمة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال مفهوم سلسلة القيمة.
- 4) مدي وجود درجة التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة مفهوم التحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف خفض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم تحليل سلسلة القيمة في الشركات المصرية.

أثبتت نتائج الدراسة صحة جميع فرضيات الدراسة.

توصلت الدراسة إلي عدد من النتائج أهمها الآتي:-

- 1-يمثل أسلوب التكلفة المستهدفة أحد أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة التي تهدف إلى تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج مع الحفاظ على الجودة ودرجة ثقة العميل .
- 2-يساعد التحليل الاستراتيجي للمنشأة على حسن توظيف الموارد المتاحة بطريقة مثالية ومن ثم تخفيض تكاليف الأنشطة المختلفة من خلال مفهوم سلسلة القيمة.
- 3-وجود فجوة كبيرة وواضحة بين الدراسات العلمية والواقع العملي ، مما إلي فقد الشركات الصناعية المصرية من فرص تخفيض تكاليف الأنشطة خلال سلسلة القيمة.

توصلت الدراسة إلي عدد من التوصيات أهمها الآتي:-

1. ضرورة سد الفجوة بين البحث العلمي والواقع العملي من خلال عقد ندوات ودورات تدريبية للكوادر الفنية والإدارية بالشركات الصناعية المصرية.
2. ضرورة اهتمام البحث العلمي بدراسة أدوات التكلفة الإستراتيجية وعلى الأخص أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة.
3. ضرورة جدوى الإطار المتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة للشركات المصرية.

يلاحظ أن هذه الدراسة تناولت التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) والتحليل الاستراتيجي بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة في الشركات الصناعية المصرية ، بينما تميزت عنها دراسة الباحث لتناولها التكامل بين التكلفة المستهدفة (TC) و التكلفة وفقاً للنشاط (ABC) بهدف قياس تكلفة إنتاج الكهرباء بالسودان.

دراسة يوسف محمد عوض النجار(2007م)¹:-

تتمثل مشكلة الدراسة في عدم العدالة في احتساب تكلفة المنتج الصناعي في كثير من المصانع الأردنية نتيجة تبنيها الطرق التقليدية في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات، ظهرت الحاجة إلي استخدام نظم أكثر دقة وعدالة لمعالجة هذه المشكلة.

يتمثل هدف الدراسة في التطبيق العملي لنظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في احد مصانع القطاع الصناعي الأردني ، وبناء نماذج لثلاثة مصانع أخرى للوصول إلي الفائدة المرجوة من تطبيق هذا النظام ، والحصول على تكلفة أكثر عدالة لكل منتج من منتجات المصانع المتعددة موضع التطبيق الميداني العملي.

¹ يوسف محمد عوض النجار "تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في القطاع الصناعي الأردني" رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا ،2007م.

تتمثل منهجية الدراسة في إتباع الدارس المنهج الاستقرائي الذي يقوم على ملاحظة الظواهر وجمع البيانات بهدف التوصل إلى تعميمات حولها بإتباع طريقة وصفية تحليلية استدلالية، أما في مجال الدراسة النظرية تم الاعتماد على مجموعة المصادر العربية والأجنبية وتشمل الكتب ، الدوريات، والبحوث التي تناولت موضوع الدراسة.

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات التالية:-

- 1- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التقدم التكنولوجي والأتمتة في المجال الصناعي الأردني وتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC).
- 2- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تعدد الأنشطة المساندة لعملية الإنتاج وتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المصانع الأردنية.
- 3- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المنافسة الشديدة بين الشركات المنتجة للسلع المتشابهة وتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المصانع الأردنية.
- 4- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين سياسة الإدارة العليا وتوجهاتها وقناعاتها وتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المصانع الأردنية.
- 5- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توافر أنظمة محاسبية متقدمة (مالية وإدارية) وتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المصانع الأردنية.
- 6- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المنافسة بين تفهم الإدارة التنفيذية (العاملين، المحاسبين، المبرمجين، والمشغلين) وتعاونهم عند تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المصانع الأردنية.

أثبتت نتائج الدراسة صحة جميع الفرضيات.

توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها الآتي:-

1. أكدت الدراسة انه من الممكن تطبيق نظام التكاليف المبني على اساس الأنشطة في المصانع الأردنية، إذا توفرت المبررات والمقومات التي تساعد على تطبيقه، وأهمها القائمين بالتطبيق لهذا النظام.

2. لم يتيسر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة بشكل كبير في العالم، رغم ما يقدمه من مزايا عن الطرق التقليدية، لوجود مجموعة من المعوقات تحول دون تطبيقه .
3. أجمعت الدراسات النظري الميدانية على ضرورة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في القطاع الصناعي أو الخدمي، وذلك لتواجد مبررات تستدعي لذلك.

أما أهم التوصيات تتمثل في الآتي:-

- 1) ضرورة التخطيط لعملية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المصانع الأردنية وذلك عن طريق زيادة الأبحاث المنشورة عن نظام الأنشطة في المجالات و الدوريات العلمية الأوسع انتشاراً .
- 2) إدخال نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ضمن فصول مقررات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية.
- 3) التغلب على المعوقات التي تحول دون تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة وذلك عن طريق الاستعانة بالحاسب الآلي.
- 4) إقناع الإدارات العليا صاحبة القرار بأهمية تطبيق نظام الأنشطة وبما يعود عليها من فوائد اقتصادية مستقبلية تمكنها من المنافسة في الأسواق.

يلاحظ أن الدراسة ركزت على تناولت تطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة في القطاع الصناعي الأردني منفرداً دون الاستفادة من خصائص التكامل بين أدوات إدارة التكلفة، بينما تميزت دراسة الباحث لتناولها استخدام التكامل بين إسلوبي التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط لقياس تكلفة إنتاج الكهرباء بالشركة السودانية للتوليد الحراري.

دراسة نضال محمد رضا الخلف و إنعام محسن حسن زوليف (2007م)¹:-

تتمثل مشكلة الدراسة في أن قرارات التسعير تعتمد على العديد من الاعتبارات التي لا تتعلق فقط ببيانات التكاليف، إنما تتعداها إلى طبيعة المنتجات المنافسة، ودرجة طبيعة المنافسة في السوق

¹ نضال محمد رضا الخلف و إنعام محسن حسن زوليف "التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة دراسة ميدانية في لقطاع صناعة الأدوية الأردني" مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، م 21، ع 1، 2007م.

وسلوك المنافسين، لذا فإن إتباع المنهج التقليدي في التسعير أصبح لا يمكن من المنافسة في حدود السعر السائد في السوق التنافسي الذي يستلزم تحسين النوعية وتخفيض التكلفة.

هدفت الدراسة إلى بيان أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في التسعير في ظل ظروف المنافسة الشديدة في ظل الاقتصاد المعاصر، كما يهدف إلى إجراء دراسة ميدانية للتعرف على واقع سياسات التسعير المستخدمة في قطاع صناعية الأدوية البيطرية الأردني، وتقويمها لبيان مدى ملائمة هذه الأساليب للتطورات الجارية في عصر العولمة وتعدد أشكال المنافسة.

تمثلت منهجية الدراسة في إطارها النظري على مجموعة من المصادر العلمية التي تناولت موضوع الدراسة، أما بالنسبة للجانب التطبيقي فقد تم الحصول على البيانات الخاصة من واقع المقابلات الشخصية والاستبيان، كما اعتمدت أسلوب دراسة الحالة فقد تم تطبيق هذا الأسلوب على احدي الشركات الأردنية محل عينة البحث الشركة (س).

تناول الدراسة الفرضيتين الآتيتين:-

- (1) يطبق قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني المناهج التقليدية في التسعير.
- (2) ان تطبيق المناهج التقليدية في التسعير في ظل بيئة المنافسة المفتوحة لا يمكن الوحدة الاقتصادية من الحصول على حصة اكبر في السوق وزيادة الربحية.

أثبتت نتائج الدراسة صحة الفرضية الأولى والثانية.

توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها الآتي:-

- (1) تتأثر قرارات التسعير بالعديد من العوامل أهمها: الزبائن، المنافسون، التكاليف بالإضافة إلى عوامل سياسية وقانونية وبيئية.
- (2) لا يُمكن استخدام المنهج التقليدي في التسعير من المنافسة في حدود السعر السائد في الأسواق مما يتطلب تحسين النوعية وخفض التكلفة.
- (3) يمثل منهج التكلفة المستهدفة طريقة تسعير ونظام لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة .

4) أثبتت الدراسة أن الشركات الأردنية محل عينة الدراسة تستند في تسعير منتجاتها على أساس التكلفة الكلية.

أما أهم التوصيات تتمثل في الآتي :-

1. ضرورة اعتماد منهج التكلفة المستهدفة في التسعير، لمساعدة المنظمات على البقاء وتحقيق حجم المبيعات المطلوب.
2. ضرورة تطبيق الشركة (س) منهج التكلفة المستهدفة لتسعير منتجاتها .
3. إعداد البرامج وإقامة دورات تدريبية متطورة لمخصصة في مجال التسعير.

يلاحظ أن هذه الدراسة ركزت تناولت استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في التسعير في قطاع صناعة الأدوية الأردني منفرداً دون الاستفادة من خصائص التكامل بين أدوات إدارة التكلفة، بينما تميزت دراسة الباحث لتناولها استخدام التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط لقياس تكلفة إنتاج الكهرباء بالشركة السودانية للتوليد الحراري.

دراسة أ.د عصافت سيد أحمد عاشور (2008م)¹ :-

تتمثل مشكلة الدراسة من منظورها العام أن الإطار الفكري لنموذج قياس تكاليف الأنشطة لم يصل بعد إلى مرحلة النضج التي تؤمن المرجعية اللازمة لكل من مقوماته، بالشكل الذي يحقق فعالية التصميم وبالتبعية نجاح التطبيق في تحقيق الأهداف المرجوة. ومن ناحية أخرى، تكمن المشكلة من منظورها الأكثر تحديداً في القصور الذي يعاني منه الإطار الفكري لمخطط الأنشطة باعتباره من أهم مقومات الإطار الفكري لنموذج قياس تكاليف الأنشطة.

هدفت الدراسة في السعي إلى إجراء نمذجة مفاهيمية لمخطط الأنشطة باعتباره من أهم المقومات التي يعتمد عليها نموذج قياس تكاليف الأنشطة ويمثل ذلك احد الخطوات الأساسية المطلوبة للتحويل بهذا النموذج من الاعتماد في جزء كبير منه على الاجتهادات والتخمين الحدث في التطبيق، إلى

¹ أ.د عصافت سيد أحمد عاشور "نحو اكتمال الإطار الفكري لنموذج قياس تكاليف الأنشطة- نموذج مفاهيمي مقترح لمخطط الأنشطة " المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس العدد الأول، الجزء الأول، 2008م.

الاعتماد على مفاهيم وقواعد وأدوات وعلاقات مرجعية مستقاة من النمذجة العلمية، وبالشكل الذي يضمن تحقيق الحد الأقصى من المنافع عند التصميم وبالتبعية التطبيق.

إستندت الدراسة على مجموعة من المناهج العلمية وهي المنهج الاستقرائي والمدخل الاستدلالي لدراسة وتحليل التراث الفكري بهدف تحديد المقومات التي يستند إليها نموذج قياس تكاليف الأنشطة، واستقراء ما تنطوي عليه من مفاهيم وتطويرها بالشكل الذي يحقق لها مرجعية عند الاستخدام في بناء مخطط الأنشطة.

توصلت الدراسة لعدد من النتائج أهمها الآتي:-

- 1- أن القصور الذي يعاني منه الإطار الفكري لمخطط الأنشطة، باعتبار أن ذلك المخطط هو المحور الأساسي والعمود الفقري الذي يستند إلي نموذج قياس تكاليف الأنشطة في بناء نظم قياس التكاليف غير المباشرة على أساس الأنشطة.
- 2- إقتراح إطار فكري لمخطط الأنشطة بما يشتمل عليه من مفاهيم مرجعية ومعايير وعلاقات يعتمد عليها في بناء هذا المخطط وذلك كخطوة أولى في اتجاه تحقيق إكتمال الإطار الفكري لنموذج قياس تكاليف الأنشطة.
- 3- أن الأقسام المفاهيمية للأنشطة إنما يستند بنائها إلى مفهوم جديد لحجم النشاط أقترح الدارس تسميته "مفهوم حجم النشاط متعدد الطبقات" ويوصى الدارس بالتحول إلى المفهوم التقليدي لحجم النشاط الذي يتأسس على إحدى طبقات حجم النشاط "مستوي وحدة المنتج".
- 4- أن النشاط هو كيان مادي ملموس داخل الوحدة الاقتصادية لتأدية عمليات أو تنفيذ إجراءات من خلال ما يتوافر له من مقومات مادية وبشرية، على أن تتوافر الصورة العينية ربط الأثر بالنتيجة.
- 5- تطبيق علاقة ربط الأثر بالسبب قد يكون تطبيقاً غير محكماً ولا يؤدي إلي تحقيق دقة القياس إذا استند جزئياً أو كلياً إلي "التقدير" والاجتهاد أي إذا تجسدت هذه العلاقة في منظورها غير المباشر

توصي الدراسة الشركات المصرية التي تحولت بالفعل إلي تطبيق نظام قياس تكاليف الأنشطة والذين يخططون للتحويل إلي هذا النظام بالرجوع إلي الإطار الفكري المرجعي لمخطط الأنشطة حتى

يمكنهم إعادة تقييم ما لديهم من نظام وتجنب ما قد ينطوي عليه من جوانب قصور قد تحول دون تحقيق منفعه بالكامل.

يلاحظ أن هذه الدراسة ركزت على إقتراح إطار فكري لمخطط قياس تكاليف الأنشطة، دون ربط ذلك النموذج المقترح بأحد الأدوات الإستراتيجية الأخرى لقياس التكلفة، بينما تميزت دراسة الباحث لتناولها تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) بالتكامل مع أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) كأداتين لإدارة التكلفة الإستراتيجية بغرض قياس تكلفة إنتاج الكهرباء بالشركة السودانية للتوليد الحراري.

دراسة عبدالمنعم احمد محمد عبدالله (2008م)¹ :-

تتمثل مشكلة الدراسة في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات وعدم الموضوعية والدقة في النتائج التي تفضي لها الطرق التقليدية المستخدمة في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة في بيئة التصنيع الحديثة، كما أن قصور النظم التقليدية المستخدمة لقياس تكلفة إنتاج السكر أدي إلي ارتفاع تكلفة إنتاج هذا القطاع مقارنة بالدول المنافسة في السوق العالمية.

هدفت الدراسة إلي بناء نموذج محاسبي لاستخدام الأساليب الحديثة للتكاليف يمكن تطبيقه لقياس تكلفة إنتاج السكر في السودان بغرض علاج المثالب الناجمة من تطبيق نظام التكاليف التقليدية.

إعتمدت الدراسة على مجموعة من المناهج العلمية هي المنهج الاستنباطي لصياغة الإطار النظري للنموذج المقترح، المنهج الاستقرائي في وضع الفرضيات بالإضافة للمنهج الوصفي لدراسة الحالة التطبيقية.

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات التالية:-

1. لا تمكن نظم التكاليف التقليدية من تحديد تكلفة صناعة السكر في السودان بصورة دقيقة.
2. يساعد استخدام النظم الحديثة لتكاليف في قياس وتحديد تكلفة إنتاج السكر بصورة دقيقة.

¹ عبد المنعم احمد محمد عبدالله "نموذج محاسبي لاستخدام نظم التكاليف الحديثة في تحديد تكلفة صناعة السكر بالسودان" رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2008م.

3. يمكن النموذج المحاسبي المقترح من وضع إطار تطبيقي لنظم التكاليف الحديثة على صناعة السكر في السودان.

أثبتت نتائج الدراسة صحة جميع فرضيات الدراسة.

كما توصلت الدراسة لعدد من النتائج أهمها الآتي :-

1. لا تمكن الطرق التقليدية لتحميل التكاليف في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة بصورة دقيقة في صناعة السكر .

2. لا تتوفر مقومات لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة (TC) في صناعة السكر.

3. لا تمكن النظم الحالية المتبعة من تطبيق مبدأ محاسبة النشاط مما يصعب معه تحديد المسؤولية عن الانحرافات بصورة سليمة وتحفيز الأداء الجيد.

توصلت الدراسة إلي عدد من توصيات أهمها الآتي:-

- 1) معالجة آثار النظام التقليدي للتكاليف في قياس تكلفة الوحدة المنتجة في صناعة السكر.
- 2) ضرورة استخدام نظم التكاليف الحديثة لتحديد تكلفة الوحدة المنتجة.
- 3) تطبيق نظام التكاليف وفقاً للنشاط (ABC) لتخصيص التكاليف وتوفير الحماية للصناعة المحلية حتى تتمكن من المواكبة والتطور والمنافسة في الأسواق العالمية.

يلاحظ ان هذه الدراسة ركزت على استخدام الأساليب الحديثة في التكاليف في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة في صناعة السكر دون تحديد للاستفادة من الخصائص المشتركة بين هذه الأساليب بينما تميزت دراستي بأنها تناولت التكامل بين إسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط في تحديد تكلفة إنتاج الكهرباء بالشركة السودانية للتوليد الحراري.

دراسة مروة عمر عبدالجواد (2008م)¹ :-

¹ مروة عمر عبدالجواد "معوقات تطوير نظام التكاليف في صناعة الكهرباء المصرية" بحوث المؤتمر العملي الأول لشباب الباحثين، كلية التجارة، جامعة أسيوط، 3-4 مايو 2008م.

تتمثل مشكلة الدراسة في وجود فجوة بين المداخل الحديثة لإدارة التكلفة والتي تؤيدها الكتابات الأكاديمية بشدة، وواقع التطبيق العملي لمحاسبة التكاليف في العديد من المنشآت، مما يوحي بوجود بعض الصعوبات والمشكلات التي تعترض تطبيق إدارة التكلفة والتي لازالت في حاجة إلي مزيد من الدراسات والبحوث حتى يتم تقديم الحلول الكافية لهذه المشكلات لكي يتحقق الانتشار والقبول العلمي لنظم التكاليف الحديثة.

هدفت الدراسة إلي تحليل الصعوبات والعقبات التي تقف أمام تطوير نظام التكاليف وكيفية التغلب عليها، وذلك في واحدة من الصناعات الإستراتيجية والحيوية ألا وهي صناعة توليد الكهرباء.

توصلت الدراسة إلي عدد من النتائج أهمها الآتي:-

1. إن تطبيق نظام التكاليف في شركات توليد الكهرباء المصرية يتمثل في حصر تكلفة الإنتاج الإجمالي والوحدة من المنتج النهائي من مواد وأجور ومصروفات وذلك حتى يتسنى تحديد سعر بيع الكيلوات إلي شركة النقل بواسطة الشركة القابضة لكهرباء مصر دون الاهتمام بأهداف الرقابة التشغيلية وخفض التكلفة.
2. من أهم معوقات تطوير نظام التكاليف في هذه الصناعة في مصر هي معوقات فنية، ومعوقات تنظيمية تتعلق بضعف قنوات الاتصال وسيادة المركزية ومعوقات سلوكية تتعلق برود الأفعال وما يتضمنه ذلك من مقاومة التغيير الناتج عن تطوير نظام المعلومات.
3. جمود نظام التكاليف نتيجة الاستمرار في تطبيق نظام التكاليف التقليدي والذي يهدف بالدرجة الأولى إلي قياس تكلفة الإنتاج دون مراعاة احتياجات الإدارة.

يلاحظ أن الدراسة تناولت معوقات تطوير نظام التكاليف في صناعة الكهرباء في جمهورية مصر العربية بينما تميزت دراسة الباحث لتناولها التكامل بين أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية بغرض قياس تكلفة إنتاج الكهرباء بالشركة السودانية للتوليد الحراري بالسودان.

دراسة علي مجدي سعد الغروري (2008م)¹ :-

تتمثل المشكلة في انه على الرغم من أن نظام التكلفة على أساس النشاط كان جذاباً، إلا انه لم يكن مقبولاً بصفة عامة نتيجة المشاكل التي تواجه المنشآت في تطبيقه، ومن هذه المشاكل التكاليف المرتفعة لإجراء المقابلات مع المسؤولين، ولمواجهة المشاكل المتعلقة بنظام التكلفة على أساس النشاط، تم إنشاء منهج جديد لا يتطلب إجراء مقابلات مع مسؤولي الإدارات المختلفة ويأخذ في الاعتبار تغير الوقت اللازم لأداء النشاط .

هدفت الدراسة إلى شرح الإطار العام المقترح في الفكر المحاسبي التكاملي لمنهج التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت الذي يعالج عيوب نظام التكلفة على أساس النشاط التقليدي ويبسطه من خلال إستيعاب الحاجة إلى إجراء مقابلات لتتبع تكاليف الموارد على الأنشطة قبل تخصيصها.

توصلت الدراسة إلى النتائج والتوصيات التالية:-

1. يواجه تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط العديد من المشاكل مثل التكاليف المرتفعة لإجراء المقابلات الخاص بنموذج نظام التكلفة على أساس النشاط وصعوبة الحفاظ على استمرارية النموذج عند حدوث تغيرات على العمليات واستخدام الموارد.
2. يبدأ منهج التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت بتحديد الطاقة العملية لكل عامل من العوامل الثابتة للإنتاج ومن ثم يتم قسمة كل عامل على طاقته العملية وذلك لحساب تكلفة كل وحدة من الطاقة وبعد ذلك يتم تحميل تكاليف العوامل الثابتة للإنتاج المستنفدة على أساس النشاط باستخدام معدلات الوحدة والمقدار المستنفد من الطاقة المستخدمة .
3. ان كثيراً من المنشآت، بسبب الوقت المستنفد في حصر ومعالجة بيانات التكاليف في نظام التكلفة على أساس النشاط ، أما أنها تخلت عن النظام تماماً أو أوقفت تحديث نظمها التكاليفية.
4. إن الحصول على نتائج دقيقة من نموذج التكلفة الموجه بالوقت يتطلب توفير بيانات من برامج معالجة آلياً ويتم تحديثها بصورة منتظمة.

¹ أ.د. علي مجدي سعد الغروري "التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت-منهج جديد لزيادة دقة تكلفة المنتج" المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الثاني والثلاثون، العدد الثاني، 2008م .

5. ضرورة استمرار البحوث النظرية والتطبيقية في هذا المجال قبل التسليم بصحة الأسس التي يقوم عليها النموذج حتى لا تتوقف المنشآت عن تطبيقه بعد ان تكون قد شرعت في ذلك.

يلاحظ ان الدراسة ركزت على معالجة المشاكل التي تواجه تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط وتقديم نموذج لنظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت ، بينما تميزت دراسة الباحث لإستخدام التكامل بين إسلوبي التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط لقياس تكلفة إنتاج الكهرباء بالشركة السودانية للتوليد الحراري.

دراسة أسماء عوض محمد منصور (2008م)¹ :-

تتمثل طبيعة المشكلة في ان تزايد حدة المنافسة العالمية التي تواجه المنظمات الخدمية بالإضافة إلي ما أحدثه التطور التكنولوجي السريع من تغيرات في نظم وتوقيتات أداء الخدمات إلي ضرورة التأكد على ان المقدرة على إرضاء رغبات العملاء هي أساس بقاء المنظمة في المنافسة، والذي يتطلب بدوره سرعة تطوير الخدمات وبالجودة المطلوبة وتقديمها بأقل تكلفة ممكنة وفي الوقت المحدد وبما يساهم في تحقيق الميزة التنافسية للمنظمة.

هدفت الدراسة إلي مدي إمكانية تطبيق إسلوب التكلفة المستهدفة في الهيئة العامة لميناء بورسعيد وبيان أثر استخدامه على دعم القدرة التنافسية لها.

منهجية الدراسة تمثلت المنهج الوصفي لتفسير بيانات الدراسة الميدانية من خلال استخدام أساليب التكرارات والنسب والأوزان النسبية لمقياس ليكرت الخماسي ، بالإضافة للمنهج الإحصاء التحليلي والذي استخدم لبيان صحة أو عدم صحة الفرضيات الإحصائية للدراسة.

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات الآتية:-

1. إن تطوير النظام المحاسبي التكميلي المطبق بالمنظمة الخدمية يوفر معلومات تكلفية سليمة تساعد المنظمة في اتخاذ القرارات .

¹ أسماء عوض محمد منصور "استخدام إسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الأنشطة بالمنظمات الخدمية بهدف دعم قدرتها التنافسية " مجلة البحوث المالية والتجارية ، كلية التجارة ببورسعيد، جامعة قناة السويس، العدد الأول، يناير 2008م.

2. التطورات الحديثة على المستويين التكنولوجي والمحاسبي وربطهم معاً يحدث أثراً كبيراً في مجال صناعة النقل البحري.

3. يحقق استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة رفع كفاءة أداء المواني والقضاء على ازدحامها وكذلك القضاء تكس السفن وطول فترة انتظارها .

أثبتت نتائج الدراسة صحة جميع الفرضيات.

توصلت الدراسة إلي عدد من النتائج أهمها الآتي:-

1- استخدام الأساليب التكنولوجية الحديثة وربطها بالأساليب المحاسبية التكلفة في إطار تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يُمكن المنظمة الخدمية من تدعيم عملية تخفيض تكلفة أنشطتها الخدمية ومن ثم يدعم القدرة التنافسية للمنظمة.

2- التطورات الحديثة علي المستويين التكنولوجي والمحاسبي وربطهم معاً يُحدث آثار كبيرة في صناعة النقل البحري وبالتالي المواني البحرية، مما ينتج عنه تأثير علي دخل الميناء وتوفير فرص عمل وزيادة إيرادات الدولة ومن ثم ازدهار الاقتصاد القومي.

3- يوفر تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط معلومات تفيد في تقييم الأداء الداخلي للأنظمة كما يساهم في مواكبة التطورات الحديثة والتفاعل مع التغيرات المستمرة.

أما أهم التوصيات التي توصلت لها الدراسة ما يلي:-

1. الاهتمام بالتحليل الاستراتيجي للتكاليف واستخدام أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية .
2. اعتماد أسلوب التكلفة المستهدفة في هيئة ميناء بورسعيد مع مراعاة مقومات تطبيقه.
3. توصي بضرورة استخدام التكنولوجيا الحديثة مثل البوابات الالكترونية في هيئة ميناء بورسعيد لتنظيم حركة الشحن والتفريغ والتخزين.

يلاحظ ان الدراسة تناولت أسلوب التكلفة المستهدفة منفرداً بالهيئة العامة لميناء بورسعيد بينما تميزت عنها دراسة الباحث لتناولها التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة التكلفة وفقاً للنشاط لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء بالشركة السودانية للتوليد الحراري.

دراسة الحسين عمر محمد بن أميده (2009م) ¹ :-

تمثلت مشكلة البحث في انه على الرغم من سعي العديد من الدراسات إلي ضرورة تطوير نظم التكاليف لمواكبة التطورات الصناعية إلا أنها كانت دراسات جزئية تركزت على متغير واحد أو أكثر مع تجاهل اثر المتغيرات الأخرى ومن هنا نشأت ضرورة إجراء دراسة أثر خصائص بيئة الصناعة المعاصرة على نظام التكاليف بالشركات الصناعية الليبية تتلخص مشكلة الدراسة في الإجابة على التساؤلات التالية .

1- ما مدى انعكاس خصائص بيئة الصناعة المعاصرة على نظام التكاليف في الشركات الصناعية الليبية؟

2- هل تأثرت نظم التكاليف بالمفاهيم المرتبطة بالجودة ودورة حياة المنتج؟

3- هل من الممكن الاستفادة من علاقات التكامل بين أدوات التكلفة الإستراتيجية في تقديم إطار مقترح يواكب بيئة التصنيع الحديثة؟

هدفت الدراسة إلي تحديد أثر خصائص بيئة الصناعة المعاصرة على نظام التكاليف بالشركات الليبية بغرض تقديم إطار لتطوير نظام التكاليف التقليدية لتتواءم مع البيئة المعاصرة بالاستفادة من إمكانية التكامل بين أدوات التكلفة الإستراتيجية لدعم الإطار المقترح.

منهجية الدراسة تمثلت في إتباع الدارس المنهج الاستنباطي للتعرف على أنماط المشاكل المرتبطة بموضوع الدراسة، المنهج الاستقرائي لاختبار فرضيات الدراسة و المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة بالإضافة للمنهج الوصفي باستخدام أسلوب دراسة الحالة لمعرفة اثر خصائص بيئة التصنيع الحديثة على نظام التكاليف بالشركات الصناعية الليبية.

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات الآتية:-

1. لا يتأثر نظام التكاليف في الشركات الصناعية الليبية بخصائص بيئة التصنيع المعاصرة.

2. لا تتأثر الجوانب المختلفة لنظام التكاليف بخصائص بيئة التصنيع المعاصرة.

¹ الحسين عمر محمد بن أميده "اثر خصائص بيئة التصنيع المعاصرة على نظام التكاليف بالشركات الصناعية الليبية " رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة ، جامعة ادرمان الإسلامية ، كلية الدراسات العليا ، 2009م.

3. ان نظام التكاليف بوضعه الراهن لا يوفر القياسات الدقيقة والموضوعية للتكلفة ولا يوفر المعلومات الملائمة لمواكبة بيئة التصنيع المعاصرة .

4. عدم إمكانية قياس تكاليف الجودة غير الظاهرة للفشل الداخلي والخارجي عملياً.

أثبتت نتائج الدراسة صحة جميع الفرضيات.

توصل الدراسة إلي عدد من النتائج أهمها الآتي:-

- 1) ان نظام التكاليف في الشركات الصناعية الليبية يتأثر بخصائص بيئة التصنيع المعاصرة.
- 2) نظام التكاليف يتأثر بالجوانب المختلفة لخصائص بيئة التصنيع الحديثة تتمثل في أساليب وإجراءات القياس والأهمية النسبية لأركان ومقومات نظام التكاليف.
- 3) أن نظام التكاليف في الشركات الصناعية الليبية بوضعه الحالي لا يوفر القياسات الدقيقة والموضوعية للتكلفة ولا يوفر المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات.

توصل الدراسة إلي عدد من التوصيات أهمها الآتي:-

- 1- الأخذ بمدخل التكلفة خلال دورة حياة المنتج بالتكامل مع المداخل الأخرى.
- 2- الاهتمام بتكاليف الجودة الكلية بالإضافة إلي تكاليف الأنشطة.
- 3- تطوير نظام التكاليف وذلك للرقابة على المنتجات لضمان الاستغلال الأمثل للموارد.
- 4- على الشركات الليبية أن تأخذ بالأهداف الإستراتيجية الحديثة للتكاليف التي تدعم قدرتها على البقاء والاستمرار مثل تحقيق رضا العملاء وتدعيم إستراتيجية المنشأة.

يلاحظ أن هذه الدراسة ركزت على توضيح أثر خصائص بيئة التصنيع الحديثة على نظام التكاليف في الشركات الصناعية الليبية بينما تميزت دراسة الباحث لتناولت استخدام التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء بالشركة السودانية للتوليد الحراري.

دراسة فيصل القاسم سنين علي (2009م)¹ :-

تمثلت مشكلة الدراسة في قصور الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة في تحديد تكلفة دقيقة للوحدات المنتجة ورقابة وتخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة، حيث تستخدم إدارة مصنع سكر عسلاية الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة مما يقود إلي عدم الدقة في تحديد تكلفة منتجاتها.

هدفت الدراسة إلي دراسة مقومات نظام محاسبة التكاليف بمصنع سكر عسلاية وتوضيح الإطار العلمي لإسلوب التكاليف وفقاً للنشاط (ABC) والتعرف على أثر تطبيق إسلوب التكاليف وفقاً للنشاط في تقديم معلومات دقيقة تساعد إدارة المصنع على رقابة وخفض التكاليف الصناعية غير المباشرة.

تمثلت منهجية الدراسة في إتباع الدارس المنهج الاستنباطي لتحديد محاور الدراسة ووضع الفروض، المنهج الاستقرائي لاختبار فرضيات الدراسة، المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة بالإضافة للمنهج الوصفي باستخدام إسلوب دراسة الحالة لمعرفة إمكانية تطبيق إسلوب التكاليف وفقاً للنشاط في المنشآت الصناعية.

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات الآتية:-

1. لا يمكن تحديد تكاليف الإنتاج بصورة عادلة ودقيقة باستخدام الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بمصنع سكر عسلاية.
2. إن استخدام إسلوب التكاليف وفقاً للنشاط سيؤدي إلي تحديد تكلفة الوحدة بصورة عادلة ودقيقة بمصنع سكر عسلاية.
3. يوفر إسلوب التكاليف وفقاً للنشاط معلومات تساعد إدارة مصنع سكر عسلاية على رقابة وتخفيض التكاليف.

¹ فيصل القاسم سنين علي "اثر تطبيق إسلوب التكاليف وفقاً للنشاط (ABC) على رقابة وتخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية" رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2009م.

أثبت نتائج الدراسة صحة الفرضيات.

توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها الآتي:-

- 1- إسلوب التكاليف وفقاً للنشاط يحدد مجموعات الأنشطة بدقة بمصنع سكر عسلاية.
- 2- يساعد إسلوب التكاليف وفقاً للنشاط على اختيار مسبب التكلفة الملائم لمجموعات الأنشطة وتقديم الكثير من الحلول للمشكلات الناجمة عن تطبيق النظام التقليدي.
- 3- يساعد إسلوب التكاليف وفقاً للنشاط في تحديد تكلفة دقيقة لمنتجات مصنع عسلاية
- 4- يزيد إسلوب التكاليف وفقاً للنشاط من رفع درجة الثقة لمستخدمي المعلومات.

كما توصلت الدراسة إلى عدد من التوصيات أهمها الآتي:-

1. دراسة محركات التكلفة وفقاً لأساليب علمية للتعرف على إرتباطها بالأنشطة عند تطبيق إسلوب التكاليف وفقاً للنشاط بمصنع سكر عسلاية.
2. تحليل الأنشطة وفقاً لأسس علمية وموضوعية اعتماداً على خبرة القائمين على الأنشطة عند تطبيق إسلوب التكاليف وفقاً للنشاط.
3. اعتبار مجموعات الأنشطة مراكز مسئولية واستناد إدارتها لإفراد مختصين لإحكام الرقابة على الأنشطة.

مما تقدم يلاحظ أن هذه الدراسة ركزت دراسة على اثر تطبيق نظام التكاليف وفقاً للنشاط(ABC) على رقابة وتخفيض التكلفة في قطاع صناعة السكر منفرداً دون الاستفادة من أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية الاخرى، بينما تميزت دراسة الباحث بأنها تناولت التكامل بين أداتين من أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية(التكلفة المستهدفة (TC) والتكلفة وفقاً للنشاط (ABC)) لقياس تكلفة الإنتاج في قطاع صناعة الكهرباء بالشركة السودانية للتوليد الحراري.

دراسة Sanford A. Robin (2009)¹ :-

تمثلت مشكلة الدراسة في أن المنظمات تعمل في ظل بيئة معقدة وشديدة المنافسة، النظام التقليدي للتكاليف فشل في تقديم معلومات إستراتيجية تحتاجها المنظمات في هذه البيئة المعقدة، مدراء هذه المنظمات يطلبون معلومات سريعة، دقيقة، وموثوقة لاتخاذ القرارات الرشيدة، نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) له المقدرة على تزويد الإدارة بمعلومات عن الموارد والأنشطة، تقليل الفاقد، تحسين الكفاءة بالإضافة إلي ربط الإستراتيجية باتخاذ القرار. تتلخص مشكلة الدراسة في الإجابة على السؤال هل يعمل نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) على تحسين أداء المنشأة؟.

هدفت الدراسة تحديد أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) على أداء المنظمات مستخدمة من منظور الطوارئ.

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات الآتية:-

1. يوجد ارتباط موجب بين إستراتيجية المنشأة والعوامل الداخلية مثل، ثقافة المنشأة، حجم المنشأة بالإضافة إلي التكنولوجيا المستخدمة.
2. يوجد ارتباط موجب بين إستراتيجية المنشأة والعوامل الخارجية مثل، البيئة الخارجية، المنافسة بالإضافة الثقافة الوطنية.
3. يوجد ارتباط موجب بين إستراتيجية المنشأة وتطبيقها لنظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) وعدم تطبيقها لنظام التكاليف على أساس النشاط (ABC).
4. يوجد ارتباط موجب بين تطبيق المنشأة لنظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) وعدم تطبيقها لنظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) وأداء المنظمة المتمثل في معدل العائد على الاستثمار ومعدل العائد على السهم.
5. المنظمات التي تستخدم نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) لها معد أداء مرتفع أكثر من المنظمات التي لا تستخدم نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC).

¹ Sanford A. Robin "The Impact Of Activity -Based Costing On Organizational Performance" Unpublished Doctorate of Philosophy in Business Administration, College of Graduate, Nova Southern University, USA, (2009).

6. المنظمات التي تستخدم نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) لديها تكلفة إستراتيجية منخفضة ومعدل أداء مرتفع أكثر من المنظمات التي لا تستخدم نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC).

أثبتت نتائج الدراسة أن اختبار خمسة فرضيات من سبعة أوضحت أن المنظمات التي تستخدم نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) لها معدل دوران أعلى للأصول من المنظمات التي لا تستخدم نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) مما يؤكد صحة الفرضيات الخمسة أما الفرضيتين السادسة والسابعة أثبتت نتائج الاختبار بأنه لا يوجد إختلاف جوهري بين المنظمات المستخدمة لنظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) وخفض التكلفة الإستراتيجية .

توصلت الدراسة إلي عدد من النتائج أهمها الآتي:-

- 1- أن المنظمات التي تستخدم نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) لها معدل دوران أعلى للأصول (A higher Assets Turnover) من المنظمات التي لا تستخدم نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC).
- 2- أهم عوامل لقياس الحصة السوقية هو نظام المحاسبة الإدارية ونوع التكنولوجيا المستخدمة.
- 3- أهم عوامل لقياس العائد على السهم هو نظام المحاسبة الإدارية وحجم المنظمة.
- 4- أهم عوامل لقياس معدل العائد على الاستثمار هو حجم المنظمة العمليات.
- 5- أهم عوامل لقياس معدل دوران الأصول هو نظام المحاسبة الإدارية وإستراتيجية المنظمة.

توصي الدراسة بإجراء مزيداً من الدراسات لتوضيح أثر ثقافة المنظمة على إستراتيجية الإدارة وذلك لأهمية هذه العلاقة بالإضافة لعدم تمكنها من إيجاد علاقة مباشرة في هذه الدراسة.

يلاحظ أن هذه الدراسة ركزت دراسة أثر على تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) على أداء المنظمات بالولايات المتحدة الأمريكية منفرداً دون الاستفادة من أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية الأخرى، بينما تميزت دراسة الباحث بأنها تناولت التكامل بين أداتين من أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية (التكلفة المستهدفة (TC) والتكلفة وفقاً للنشاط (ABC)) لقياس تكلفة الإنتاج

تقرير لجنة وضع الأسس الاقتصادية لتعريف الكهرباء بعد سد مروي (2009م)¹:-

تكونت هذه اللجنة بموجب قرار السيد/وزير المالية والاقتصاد الوطني رقم (1) بتاريخ 7 مايو 2009م، برئاسة السيد طارق شلبي وزير الدولة بالمالية وعضوية تسعة آخرين تهدف اللجنة إلى تحقيق الأهداف التالية :-

1. وضع الأسس الاقتصادية لتعريف بيع الكهرباء بعد دخول كهرباء سد مروي.

2. حساب تعرفة بيع الكهرباء بعد دخول كهرباء مشروع سد مروي.

في إطار انجاز اللجنة لمهامها اتبعت المنهجية التالية:-

أ- الاستعانة بالبيانات المتوفرة من الهيئة حول تكلفة إنتاج وتوزيع الكهرباء.

ب- الاستعانة بالبيانات المتوفرة من وحدة تنفيذ السدود حول تكلفة تشغيل وإنتاج الكهرباء متضمنة التكاليف الرأسمالية والقروض.

ج- الاطلاع على اتفاقيات بيع الكهرباء (P.P.A) والتي سبق ان وقعتها الهيئة مع شركة FORM الاسبانية.

توصلت اللجنة إلي أن تكون التعرفة الحقيقية لكل كيلوواط/ ساعة لمصادر التوليد المختلفة بالهيئة القومية للكهرباء على النحو التالي:- محطة قري الحاررية(43.65) قرش محطة بحري الحاررية (39.87) قرش محطة خزان الروصيرص(2.7) قرش محطة كهرباء مشروع سد مروي(7.23) قرش لكل كيلوواط/ ساعة.

يلاحظ أن تقرير اللجنة ركز على حساب تعرفة الكهرباء أي سعر بيع الكهرباء واستخدام الطرق التقليدية لحساب التكاليف بالهيئة القومية للكهرباء، بينما تميزت دراستي أنها اعتمدت استخدام التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) والتكلفة وفقاً للنشاط (ABC) لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء بالشركة السودانية للتوليد الحراري .

¹ جمهورية السودان، وزارة المالية والاقتصاد الوطني، تقرير لجنة دراسة وتحديد ووضع الأسس الاقتصادية لتعريف الكهرباء بعد دخول مشروع سد مروي للخدمة، فبراير 2009م.

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

تمثلت مشكلة الدراسة في عجز نظام التكاليف التقليدي عن القيام بتوفير المعلومات اللازمة للإدارة لمساعدتها للقيام بوظائفها المختلفة وكذلك مدي إمكانية تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية اليمنية.

هدفت الدراسة إلي معرفة مفهوم التكلفة على أساس النشاط ومدي دقته في توزيع التكاليف غير المباشرة ، تناول مفهوم الإنتاج في الوقت المحدد وما يحققه من مزايا يكون لها الأثر الكبير في تخفيض والتخلص من تكاليف الاحتفاظ بالمخزون بالإضافة إلي معرفة مدي تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية اليمنية.

منهجية الدراسة تمثلت في إتباع الدارس المنهج الاستنباطي للتعرف على أنماط المشاكل المرتبطة بموضوع الدراسة، المنهج الاستقرائي لاختبار فرضيات الدراسة والمنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة بالإضافة للمنهج الوصفي باستخدام أسلوب دراسة الحالة لمعرفة مدي إمكانية تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية اليمنية.

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات الآتية :-

1. هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مخرجات نظام التكاليف المستخدم في الشركات الصناعية اليمنية وعدم قدرتها على تلبية احتياجات الإدارة الحديثة.
2. هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التطور في بيئة التصنيع الحديثة ومدي تقبل الشركات الصناعية اليمنية لضرورة تطوير نظم التكاليف الخاصة بها.
3. هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق بعض أساليب تطوير نظام التكاليف وعدم قدرة الشركات الصناعية اليمنية على تنفيذ هذا التطوير.

أثبتت نتائج الدراسة صحة الفرضيات.

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

توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها الآتي:-

1. إن أنظمة التكاليف الحالية بالشركات اليمنية لا توفر معلومات دقيقة عن تكلفة الإنتاج تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات .
2. إن تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط (ABC) يوفر معلومات أكثر دقة .
3. غياب الخبرة لتطبيق الأساليب الحديثة في تطوير نظم التكاليف يعتبر من المعوقات الأساسية لعدم تطبيق هذه الأساليب.
4. هناك اعتقاد بان تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط (ABC) يؤدي إلى إغفال برامج التطوير والتحسين المستمر.
5. إمكانية تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف كإسلوب التكلفة على أساس النشاط بالشركات الصناعية اليمنية.

أما أهم التوصيات يمكن إيجازها في الآتي:-

- 1) استخدام أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط (ABC) نظراً لما يتمتع به من مزايا ولتلافي بعض عيوب الطرق التقليدية.
- 2) ضرورة تطوير نظام التكاليف ليتلاءم مع البيئة الصناعية الحديثة.
- 3) تطبيق نظام الـ JIT لاسيما في المنشآت التي يتميز فيها الإنتاج بأنه يتم حسب الطلب
- 4) على الشركات أن تختار لياً من الأساليب الحديثة الذي يتناسب طبيعة عملها وإمكانياتها ومقدرتها على تطبيقه.

يلاحظ ان هذه الدراسة ركزت على إمكانية تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية اليمنية واعتمدت الدراسة تطبيق نظام التكاليف علي أساس الأنشطة (ABC)، بينما تميزت دراستي أنها اعتمدت استخدام التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) والتكلفة وفقاً للنشاط (ABC) لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء بالشركة السودانية للتوليد الحراري .

دراسة د. طارق عبدالعظيم يوسف الرشيدى (2009م)¹:-

تمثلت مشكلة الدارسة في أن الإجراءات المحاسبية المتعددة والمتنوعة تستهلك الكثير من الوقت والجهد وتعجز عن توفير معلومات لازمة للإدارة لمساعدتها للقيام بوظائفها المختلفة لذا فان نظام التكلفة حسب الأنشطة المتكامل مع نظام الزمن الأمثل يعتبر أداة داعمة للإدارة يساعد في اتخاذ القرارات من أجل تحقيق فاعلية الأداء وكفاءة التكلفة في الزمن والوقت المناسب.

هدفت الدراسة إلي بيان مساهمة التكامل بن نظامي ABC&Time Driven إلي تحقيق مزايا عديدة لجوانب مختلفة منها إدارة المشروع والعملاء والموردين من خلال إدارة التكلفة بالمشاركة وتتضح الأهمية في متن الدراسة للأطراف المختلفة المذكورة.

منهجية الدراسة تمثلت إتباع الدارس المنهج الاستقرائي حيث يتم إجراء دراسة تحليلية للكتابات التي تناولت نظام التكلفة حسب الأنشطة (ABC) ونظام الزمن الأمثل للتكلفة (Time Driven) بالإضافة إلي إجراء دراسة عملية بهدف التعرف على ما إذا كان تحقيق التكامل بين نظام التكلفة حسب الأنشطة و نظام الزمن الأمثل للتكلفة سوف يحقق تطور لنظام إدارة التكلفة ككل.

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات الآتية :-

1. تتطلب كفاءة وفعالية نظام إدارة التكلفة اختيار مدخلاً ملائماً لقياس التكلفة.
2. يؤدي التكامل بين نظام التكلفة حسب الأنشطة ونظام الزمن الأمثل للتكلفة إلي إدارة التكلفة بشكل جيد.

أثبت نتائج الدراسة صحة الفرضيات.

توصلت الدراسة إلي عدد من النتائج أهمها الآتي:-

1. نتيجة للتطورات الهائلة والسريعة التي تحدث في بيئة الأعمال فانه يجب تطوير نظم التكاليف المستخدمة في المنشآت المختلفة حتى تتلاءم مع هذا التطور .

¹ د. طارق عبدالعظيم يوسف الرشيدى "منهج محاسبي مقترح في ضوء التكامل بين نظامي ABC&Time Driven " مجلة الفكر الحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس ، العدد الثاني، السنة الثالثة عشر، 2009 م .

2. تعدد مزايا استخدام الزمن الأمثل حسب الأنشطة من حيث الدقة والمرونة .
3. تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة المتكامل مع نظام الزمن الأمثل يعمل على تحقيق أهداف التطور المستمر.
4. يعتبر قبول التزاوج بين نظام التكلفة حسب الأنشطة ونظام الزمن الأمثل للتكلفة هاماً لعمليات تخصيص التكلفة وتحليل الربحية.

توصلت الدراسة إلى عدد من التوصيات أهمها الآتي:-

- 1- الإسراع في مواكبة بيئة الأعمال الصناعية الحديثة وضرورة ان تدخل تلك الشركات الكثير من التقنيات التي تساعد في مواجهة المنافسة العالمية .
- 2- ضرورة أن تنتظر الشركات في نظم التكاليف الخاصة بها وتطويرها .
- 3- يوصي بمزيد من الدراسة لمحاولة تطبيق الإسلوب المقترح على المشروعات .

يلاحظ أن هذه الدراسة ركزت على التكامل بين نظامي التكلفة وفقاً للنشاط (ABC) والتكلفة الموجه بالزمن ونظام الزمن الأمثل للتكلفة (Time Driven) ، بينما تميزت دراسة الباحث لتناولها استخدام التكامل بين إسلوب التكلفة المستهدفة (TC) والتكلفة وفقاً للنشاط (ABC) قياس تكلفة الإنتاج بالشركة السودانية للتوليد الحراري.

دراسة نهلة عثمان علي عمر (2010م)¹ :-

تمثلت مشكلة الدراسة في ان الإدارة بمصنع سكر الجنيد تعتمد على نظام المحاسبة المالية كأداة رقابية في ظل غياب تام لأنظمة التكاليف مما ترتب عليه قصور النظام الرقابي المطبق بمصنع سكر الجنيد الذي من شأنه مساعدة إدارته في أداء وظائفها بكفاءة وفاعلية. تتلخص المشكلة في الإجابة على الآتي:-

¹ نهلة عثمان علي عمر "دور التكامل بين نظامي محاسبة المسؤولية التكاليف على أساس النشاط في الرقابة على قطاع السكر " رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2010م.

هل التكامل بين نظامي محاسبة المسؤولية ونظام التكاليف على أساس النشاط يملك المقومات والإمكانات التي تساعد الإدارة بمصنع سكر الجنيد في توفير نظام رقابي يساعدها في تنفيذ أهدافها الإستراتيجية بكفاءة وفعالية .

هدفت الدراسة إلى توضيح مدى ملائمة التكامل بين نظامي محاسبة المسؤولية و التكاليف على أساس النشاط للإدارة الإستراتيجية للمنشأة الصناعية للقيام بدورها الرقابي في التعرف على مدى تنفيذ استراتيجياتها وتوضيح الإطار النظري للتكامل بين نظامي محاسبة المسؤولية والتكاليف على أساس النشاط.

تمثلت منهجية الدراسة إتباع الدارس المنهج الاستنباطي لتحديد محاور الدراسة وضع الفرضيات والمنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات والمنهج التاريخي لمتابعة الدراسات السابقة بالإضافة للمنهج الوصفي باستخدام أسلوب دراسة الحالة لمعرفة مدى ملائمة تطبيق التكامل بين نظامي محاسبة المسؤولية ونظام التكاليف على أساس النشاط كأداة رقابية بمصنع سكر الجنيد.

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات الآتية:-

1. الاعتماد على نظام المحاسبة المالية يؤثر على نظام الرقابة المطبق بمصنع سكر الجنيد.
2. النظام الرقابي الفعال يساعد إدارة مصنع سكر الجنيد في استبعاد الأنشطة التي لا تضيف إلى القيمة أو تخفيضها إلى ادني مستوي ممكن.
3. تطبيق نظام رقابي فعال يساعد ادارة مصنع الجنيد في التحسين التطوير المستمر.
4. التكامل بين نظام محاسبة المسؤولية ونظام التكاليف على أساس النشاط يساعد الإدارة الإستراتيجية بمصنع سكر الجنيد في تحقيق رقابة فاعلة على الأنشطة والموارد.

أثبتت نتائج الدراسة صحة الفرضيات.

توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها الآتي:-

- 1) النظام الرقابي الفعال يساعد إدارة مصنع سكر الجنيد في فحص وتقييم عناصر الكفاءة والفاعلية لمختلف الأنشطة التي تمارسها الإدارة.

- (2) استخدام بيانات محاسبة المسؤولية يساعد إدارة مصنع سكر الجنيد في الرقابة.
- (3) التكامل بين نظامي محاسبة المسؤولية والتكاليف على أساس النشاط يساعد مصنع سكر الجنيد في ربط البيانات المالية مع الأنشطة التي تزاوّل داخل المنشأة .

بينما تمثلت أهم التوصيات في الآتي:-

1. تفعيل إدارة التكلفة الإستراتيجية بمصنع سكر الجنيد يتحدد هدفها الاستراتيجي في تحسين الأداء المالي.
2. تقسيم المنشأة إلى مجموعات أنشطة ومراكز مسؤولية مع وضوح الهيكل التنظيمي وتحديد المسؤوليات والصلاحيات.
3. التركيز على نقاط الاختناق التي تعوق تدفق العمليات الانتاجية، مما يؤدي التأثير على القرارات الإدارية .

يلاحظ أن هذه الدراسة تناولت التكامل بين نظام محاسبة المسؤولية و نظام التكاليف على أساس النشاط في قطاع صناعة السكر، بينما تميزت دراسة الباحث لتناولها التكامل بين إسلوبى التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط في قطاع إنتاج الطاقة الكهربائية.

دراسة سيد عبد الفتاح سيد (2010م)¹ :-

تتلخص مشكلة الدراسة في ان نظام المحاسبة الإدارية ينبغي ان يكون له دور فعال في توفير المعلومات اللازمة للإدارة الإستراتيجية للمنشأة وتقوية مركزها التنافسي لذا بدأت العديد من المنشآت في دراسة وتبني تطبيق العديد من أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة إلا أنها وجدت في تلك الأدوات والأساليب مجموعة من الثغرات وذلك يرجع لعدة أسباب أهمها إن كل منها مصمم لخدمة هدف محدد لذا بدأت المنشآت التي ترغب في التميز عالمياً في تطبيق التكامل بين أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة.

¹ سيد عبدالفتاح سيد "تقييم فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وتقييم الأداء في ترشيد قرارات الإدارة الإستراتيجية لمنظمات الأعمال " المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الثاني ، الجزء الأول 2010 م .

هدفت الدراسة إلى تقييم فعالية للتكامل بين أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة (التكلفة على أساس النشاط، التكلفة المستهدفة، أسلوب تحليل سلسلة القيمة) في توفير المعلومات الملائمة للإدارة الإستراتيجية للمنشأة وتحسين أداء المنشأة ودعم مركزها التنافسي.

منهجية الدراسة تتمثل في المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي مستخدماً أسلوب الدراسة النظرية المعتمدة على الكتب والرسائل والدوريات ، كما يستخدم أسلوب الميدانية بهدف تقييم فعالية التكامل بين أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة.

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات الآتية :-

1. لا يوجد اثر ذا دلالة إحصائية على أهمية أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية وأساليب تقييم الأداء الاستراتيجي في توفير معلومات ملائمة لتحسين أداء المنشأة ودعم مركزها التنافسي.
2. لا يوجد اثر ذا دلالة إحصائية على أهمية التكامل بين أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وأساليب تقييم الأداء الإستراتيجية في توفير معلومات ملائمة لتحسين أداء المنشأة ودعم مركزها التنافسي.
3. يوجد اثر ذا دلالة إحصائية على أهمية تأثير العوامل التالية ، مساندة الإدارة وتأييد الإدارة العليا ، توفير الموارد المادية والبشرية والتكنولوجية في تطبيق التكامل بين أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وأساليب تقييم الأداء الإستراتيجية .

أثبتت نتائج الدراسة رفض الفرض الأول، رفض الفرض الثاني وقبول الفرض الثالث.

توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها الآتي:-

1. أهمية استخدام أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة (SCM) وأساليب تقييم الأداء الإستراتيجية في توفير المعلومات الملائمة للإدارة الإستراتيجية في تحسين أداءها ودعم مركزها التنافسي.
2. تطبيق التكامل بين أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وأساليب تقييم الأداء.
3. تطوير نظام التكلفة علي أساس النشاط إلى منهج التكلفة علي أساس النشاط الموجه الوقت.

توصي الدراسة بإجراء العديد من الدراسات في مجال التكامل بين أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وأساليب تقييم الأداء.

يلاحظ مما تقدم أن الدراسة تناولت تقييم لفاعلية التكامل بين أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وأساليب تقييم الأداء بينما تميزت دراسة الباحث بأنها تناولت قياس لتكلفة الإنتاج باستخدام التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) والتكلفة وفقاً للنشاط (ABC) بالشركة السودانية للتوليد الحراري.

التقرير الختامي للجنة دراسة تكلفة إنتاج ونقل الكهرباء (2010م)¹:-

بناءً على القرار رقم (116) لسنة 2010م الصادر من مجلس الوزراء بتكوين لجنة لدراسة تكلفة إنتاج ونقل الكهرباء بالسودان، برئاسة السيد/ دكتور فتح الرحمن الحسن منصور وعضوية أربعة آخرين يكون من اختصاصاتها الآتي:-

1. دراسة تكلفة إنتاج الكهرباء من مصادرها المائية والحرارية والغازية وغيرها.
2. تقويم تكلفة نقل الكهرباء إلى الولايات المتخلفة.
3. اقتراح أسعار الكهرباء للجهات المعنية بالتوزيع.

من أبرز الصعوبات التي واجهت عمل اللجنة أهمها الآتي:-

- أ- عدم تمكن اللجنة من الحصول على البيانات الملائمة للدراسة وذلك بسبب عدم وجود نظام محاسبة التكاليف في كل من الهيئة القومية للكهرباء ووحدة تنفيذ السدود وإعتمادهم على نظام المحاسبة الحكومية.
- ب- التغيرات الهيكلية التي شهدتها قطاع الكهرباء والسدود في السودان مما أثر سلباً في الحصول على البيانات الكافية.

منهجية اللجنة تمثلت في الاطلاع على الدراسات ذات الصلة للاستفادة منها في إعداد الدراسة ثم الاستعانة بالخبراء والمختصين في المجالات المتعلقة بالدراسة بالإضافة إلى اعتماد أسلوب المقابلات مع الجهات ذات الصلة.

¹ جمهورية السودان، الأمانة العامة لمجلس الوزراء، التقرير الختامي للجنة دراسة تكلفة إنتاج ونقل الكهرباء، نوفمبر 2010م.

توصلت الدراسة إلي عدد من النتائج أهمها الآتي:-

- (أ) تطبيق النظرية الكلية في قياس وتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء أدى إلي اشتغال التكلفة على التكاليف المترتبة على عدم كفاءة استغلال الإمكانيات المتاحة..
- (ب) إتباع النظرية المستغلة في قياس وتحديد تكلفة الكهرباء أدى الي عزل التكلفة المترتبة عن عدم كفاءة استغلال الإمكانيات المتاحة في المراحل المختلفة.

بناءً على النتائج السابقة توصي اللجنة بعدد من التوصيات أهمها الآتي:-

- i. لتحديد التكلفة بصورة تراعي مصلحة المنتج والمستهلك ينبغي إتباع النظرية المستغلة بدلاً من النظرية الكلية.
- ii. السعي لتوفير نظام تكاليف يتم من خلال اتباع مراكز التكلفة.
- iii. تطبيق نظام محاسبة المسؤولية عند الرقابة على التكاليف.

يلاحظ ان اللجنة توصلت إلي تكلفة التوليد وفق للنظرية الكلية والنظرية المستغلة، وأوصت بإتباع النظرية المستغلة بدلاً عن النظرية الكلية لأنها تراعي مصلحة المنتج والمستهلك، وهي نظريات التحميل وفق النظام التقليدي للتكاليف، بينما تميزت دراسة الباحث لتناولها التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط في تحديد تكلفة إنتاج الكهرباء بالشركة السودانية للتوليد الحراري.

دراسة محمد نجيب محمد عثمان (2010م) ¹ :-

تمثلت مشكلة الدراسة في أن شركات الكهرباء تعمل في ظل سوق غير تنافسية (احتكارية) ، وتسعى هذه الدراسة للتحويل بهذه الشركات إلي القيام بممارسة أنشطتها في ظل ضغوط تنافسية، مثل تلك التي تتعرض لها الشركات التي تعمل في ظل ظروف المنافسة.

هدفت الدراسة إلي استخدام التحليل الاستراتيجي للتكاليف في ظل المفاهيم الحديثة لإدارة التكلفة بهدف تدعيم القدرة التنافسية ويتم تحقيق هذا الهدف من خلال استخدام نموذج قياس تكاليف

¹ محمد نجيب محمد عثمان "استخدام التحليل الاستراتيجي للتكاليف في شركات إنتاج الكهرباء لدعم القدرة التنافسية " رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، جامعة عين شمس، كلية التجارة، 2010م.

الأنشطة لتحقيق الدقة في قياس التكاليف مع استخدام مدخل سلاسل القيمة بهدف تدعيم القدرات التي يتسم بها هذا الأسلوب في مجال تدعيم القدرة التنافسية في شركات إنتاج الكهرباء.

منهجية الدراسة في المجال النظري تمثلت في إتباع الدارس المنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي ، ذلك بإستقراء الكتابات العلمية السابقة التي تناولت التراث الفكري في مجال قياس تكاليف الأنشطة ، تحليل سلاسل القيمة ، أما منهجية الدراسة في المجال التطبيقي ارتكزت على استخدام تحليل سلاسل القيمة في شركة غرب الدلتا لإنتاج الكهرباء .

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات الآتية :-

1. قياس قدرة خلايا القيمة في شركة غرب الدلتا لإنتاج الكهرباء على الإضافة إلى القيمة.
2. الإستناد إلى النتائج التي تظهرها تقارير الإضافة للقيمة وتقييم المقدرة الإستراتيجية للتكاليف لأغراض سحب نتيجة عن مدى توافر القدرة التنافسية لكل من خلايا القيمة في الشركة.
3. الإستناد إلى مؤشر الإضافة للقيمة والمقدرة الإستراتيجية للتكاليف لاستخلاص أحكام حول نتائج اختبارات الفرضيات في شركات إنتاج الكهرباء.

أثبتت نتائج الدراسة صحة الفرضيات.

أهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج الآتي:-

1. يؤدي استخدام التحليل الاستراتيجي للتكاليف وفقاً لمدخل سلاسل القيمة في شركات إنتاج الكهرباء إلى الكشف عن مواطن القصور التي تمكن من تحقيق خفض الاستراتيجي للتكلفة.
2. يؤدي الكشف عن الخلايا التي تستهلك قيمة وتحويلها إلى خلايا مضيعة للقيمة إلى دعم القدرة التنافسية في شركات إنتاج الكهرباء.

توصلت الدراسة إلى عدد من التوصيات أهمها الآتي:-

- 1- ضرورة تطوير نظم قياس التكاليف الجاري استخدامها في شركات انتاج الطاقة الكهربائية لزيادة كفاءتها وفعاليتها.

2- ضرورة توجيه نظر الإدارة في شركات إنتاج الكهرباء لإعداد الموازنات التخطيطية على أساس النشاط.

يلاحظ أن الدراسة تناولت استخدام التحليل الاستراتيجي للتكاليف في شركات إنتاج الكهرباء في مصر ، بالتركيز على احد أدواته وهو تحليل سلاسل القيمة وذلك لدعم القدرة التنافسية هذا ما يميز دراسة الباحث التي تناولت قياس لتكلفة الإنتاج باستخدام التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) والتكلفة وفقاً للنشاط (ABC) بالشركة السودانية للتوليد الحراري.

دراسة د.محمد شحاتة خطاب (2010م)¹ :-

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم وضع مفاهيم وأساليب وأدوات إدارة التكلفة في الأولوية الأولى من أهداف إدارة المنشأة، وأن العمل والسعي وراء أساليب إدارة التكلفة المستحدثة أخيراً ودراساتها واختيار أفضلها سيدعم ويؤدي إلى تفعيل حوكمة الشركات وتجنب المنشأة للعديد من المشاكل التي قد تواجهها.

هدفت الدراسة إلى وضع إطار مقترح للتكامل بين أدوات إدارة التكلفة ومبادئ حوكمة الشركات من خلال دراسة العلاقة التبادلية بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات، بمعنى أن أدوات إدارة التكلفة تساعد في تفعيل حوكمة الشركات، وأن تطبيق الشركة لمبادئ حوكمة الشركات سيدعم أدوات إدارة التكلفة، مع إجراء دراسة ميدانية لاختبار مدى إمكانية الاستفادة من التكامل الذي يحدث بين أساليب إدارة التكلفة وحوكمة الشركات لتحقيق الهدف الأساسي للمنشأة الذي تسعى إليه كل المنشآت والمتمثل في البقاء والنمو والاستمرار.

تمثلت منهجية الدراسة في إتباع الدارس المنهج الإستقرائي للتعرف على مدى إمكانية الاستفادة من أدوات إدارة التكلفة في تفعيل حوكمة الشركات، واستخدام المنهج الاستنباطي للوصول إلى ما يجب أن يكون عليه إطار التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات، بالإضافة إلى الاعتماد على الدراسة المكتبية لمعرفة أحدث الدراسات التي تناولت أساليب وأدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات،

¹ د.محمد شحاتة خطاب" التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات، إطار مقترح " الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية تحت عنوان مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون ، الرياض، المملكة العربية السعودية بتاريخ 18 – 19 مايو 2010 م.

والاعتماد علي الدراسة الميدانية لتجميع بيانات عن مدى تطبيق أساليب وأدوات إدارة التكلفة ومبادئ حوكمة الشركات في مجموعة من شركات الأعمال، كما اعتمد الدارس علي استخدام الاستبيان لدراسة دور أدوات إدارة التكلفة في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، ثم استخدام التحليلات الإحصائية الملائمة لاختبار فرضيات الدراسة.

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات الآتية :-

1. أن تطبيق الشركة لأدوات إدارة التكلفة يساعد في زيادة تفعيل حوكمة الشركات.
2. إن إتباع الشركة لمبادئ حوكمة الشركات سيزيد من فعالية أدوات إدارة التكلفة.
3. إن التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات يؤدي إلى تحقيق الهدف الأساسي للمنشأة وهو البقاء والنمو والاستمرار.

أثبتت نتائج الدراسة صحة الفرضيات.

توصلت الدراسة إلي عدد من النتائج أهمها الآتي:-

- 1- معالجة نقاط الاختناق لتحقيق توازن خطوط الإنتاج بالمصنع .
- 2- ضمان تحقيق مستويات أعلى لجودة العمليات والمنتجات لتحقيق حصة أكبر في السوق.
- 3- خفض التكاليف في كل مرحلة من مراحل سلسلة القيمة مما يؤثر بالإيجاب على الربحية.

توصلت الدراسة إلي عدد من التوصيات أهمها الآتي:-

- 1- زيادة الاهتمام بأدوات إدارة التكلفة واعتبارها جزء أساسي من أهداف المنشأة.
- 2- زيادة الاهتمام بأساليب حوكمة الشركات وحث الشركات على ضرورة اتباعها.
- 3- البحث عن نقاط مشتركة للربط بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات .

يلاحظ ان الدراسة ركزت على وضع إطار مقترح للتكامل بين أدوات إدارة التكلفة ومبادئ حوكمة الشركات مع إجراء دراسة ميدانية لاختبار مدى إمكانية الاستفادة من التكامل الذي يحدث بين أساليب إدارة التكلفة وحوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية، بينما تميزت دراسة الباحث

لتناولها التكامل بين أدوات إدارة التكلفة بغرض تحديد تكلفة إنتاج الكهرباء بالشركة السودانية للتوليد الحراري.

دراسة د.فؤاد احمد محمد العفيري (2010م)¹ :-

تمثلت مشكلة الدراسة في وجود العديد من المعوقات الناتجة عن عدم الدقة في احتساب التكاليف والضعف في مستوى أداء الشركات الصناعية في ظل ظروف البيئة التنافسية الحالية، لذلك اهتمت هذه الدراسة إلي بيان أهم الآثار المحاسبية الناتجة لإدارة التكاليف لضمان تخفيض تكاليف الإنتاج والحفاظ على مستوى متميز من الجودة وتحقيق التميز في ظل التقنيات الحديثة.

هدفت الدراسة إلي تقديم مدخل متكامل لإدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل المنافسة لتدعيم القدرة التنافسية للشركات الصناعية اقليمياً ودولياً.

تتمثل منهجية الدراسة في إتباع المنهج التحليلي من خلال المصادر والمراجع المحاسبية من كتب ودوريات علمية بالإضافة إلي استخدام الانترنت.

توصلت الدراسة إلي عدد من النتائج أهمها الآتي:-

1. إن الجودة اقوي العوامل الهامة لتحقيق المزايا التنافسية في الشركات الصناعية في ظل استراتيجيات المنافسة والتي تعتمد على سلسلة القيمة التي تقدمها للعملاء.
2. أمكن للمدخل المتكامل الجمع بين أدوات إدارة التكلفة متمثلة في الإنتاج الفوري والمرن لتحقيق جودة عالية والبحث عن زبون وضمان تخفيض التكاليف وتحقيق عائد من خلال تكامل التكلفة المؤجلة والعائد المحاسبي إضافة إلي تكامل التكاليف المستهدفة وتكاليف الأنشطة لتخطيط وتصميم المنتجات وتحليل الأنشطة لضمان إعادة هندسة القيمة وتطوير التكاليف للوصول إلي إستراتيجيتي إدارة التكلفة والتميز.

توصلت الدراسة إلي عدد من التوصيات أهمها ما يلي :-

¹ د.فؤاد احمد محمد العفيري " مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية" مقدم للندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية تحت عنوان مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون ، الرياض، المملكة العربية السعودية بتاريخ 18 – 19 مايو 2010 م.

- (1) على الشركات الصناعية التركيز على جودة الأداء لضمان تحقيق الميزة التنافسية للشركة.
- (2) على الشركات الصناعية الاعتماد على استراتيجيات المنافسة من خلال سلسلة القيمة التي تقدمها للعميل.
- (3) على الشركات الصناعية تحديث التكامل بين أدوات إدارة التكاليف لتوفير متطلبات الإنتاج وتخطيط وتصميم المنتجات وتخفيض التكاليف ومقارنتها بالمنافسين للوصول إلى إستراتيجيتي التكلفة والتميز.

يلاحظ أن الدراسة ركزت على تقديم مدخل متكامل لإدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل المنافسة لتدعيم القدرة التنافسية للشركات الصناعية بصورة مجملية، بينما تميزت دراسة الباحث لتناولها بصورة محددة لأداتين من أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية لتحقيق التكامل بينهما وهي التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط بغرض تحديد تكلفة إنتاج الكهرباء بالشركة السودانية للتوليد الحراري.

دراسة د. فائزة عبيد الله (2011م) ¹ :-

تتمثل مشكلة الدراسة في الإجابة على السؤال عن كيفية تقدير التكاليف غير المباشرة عند تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة باستخدام الأساليب الإحصائية ، حيث اهتمت معظم الدراسات في مجال نظام التكاليف على أساس الأنشطة تخصيص التكاليف غير المباشرة التي تحققت فعلاً على المنتجات وبالتالي فإن الشركات التي تطبق هذا النظام تستخدمه في تحديد التكاليف الفعلية للمنتج في حين أنها تضطر للاعتماد على أدوات وأساليب أخرى عند التخطيط وتقدير التكاليف.

هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على أهمية التكاليف وعلى الدراسات التي تناولت نظام التكاليف على أساس الأنشطة وبصفة خاصة تلك التي تناولت تقدير التكاليف باستخدام هذا النظام، ثم وضع نموذج مقترح لتقدير التكاليف غير المباشرة باستخدام الأساليب الإحصائية في ظل نظام التكاليف على أساس الأنشطة تطبيقه في إحدى الشركات الصناعية في جمهورية مصر العربية.

توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها الآتي:-

¹ د.فائزة عبيد الله "نموذج مقترح لتقدير التكاليف غير المباشرة باستخدام الأساليب الإحصائية في ظل نظام التكاليف على أساس الأنشطة " المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة ، جامعة المنصورة، المجلد الخامس والثلاثون ، العدد الأول ، 2011 .

1. يعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة أداة لجمع المعلومات بهدف توفير المعرفة اللازمة للمديرين لاتخاذ القرارات بإسلوب أفضل.
 2. يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة على زيادة النظرة الايجابية لأهمية دور المحاسبين
 3. تم تطبيق النموذج المقترح على إحدى شركات صناعة الكيماويات والأسمدة في مصر، حيث تم تقدير متوسط التكاليف الصناعية غير المباشرة لخمس منتجات رئيسية لهذه الشركة.
- توصلت الدراسة إلي عدد من التوصيات أهمها الآتي:-

- 1- ضرورة فهم العاملين بالشركة لعملية تخصيص التكاليف وتنمية العمل بروح الفريق.
- 2- يتطلب حداثة موضوع الدراسة ان يتم استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تقدير التكاليف في العديد من القطاعات الصناعية والخدمية.

يلاحظ أن الدراسة تناولت تخصيص التكاليف غير المباشرة في ظل نظام التكاليف على أساس الأنشطة منفرداً بتطبيق النموذج المقترح على إحدى شركات تصنيع الكيماويات والأسمدة الزراعية في جمهورية مصر العربية بينما تميزت دراسة الباحث لتناولها التكامل بين إسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط في تحديد تكلفة إنتاج الكهرباء بالشركة السودانية للتوليد الحراري.

دراسة أيمن طه حمد النيل النور (2011م)¹:-

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم إتباع الشركات السودانية المنتجة للبترول لأساليب محاسبة التكاليف الحديثة والتي أصبحت واحدة من متطلبات بيئة التصنيع الحديثة وخاصة في ظل المنافسة التي تشهدها تلك البيئة وان أساليب محاسبة التكاليف التقليدية ليست ذات جدوى في هذه البيئة.

هدفت الدراسة إلي جملة من الأهداف متمثلة في التعرف على بيئة التصنيع الحديثة، الوقوف على حجم الاهتمام بتطبيق أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في الشركات المنتجة للبترول في السودان بالإضافة إلي الوقوف على دور هذه الأساليب في دعم وإسناد الإدارة للقيام بوظائفها.

¹ أيمن طه حمد النيل النور "قياس فاعلية وكفاءة أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في الشركات المنتجة للبترول في السودان" رسالة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2011م.

منهجية الدراسة تمثلت في إتباع الدارس المنهج الاستنباطي للتعرف على طبيعة وحجم المشكلة ، بالإضافة للمنهج الاستقرائي لاختبار فرضيات الدراسة ، المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة والمنهج الوصفي باستخدام أسلوب دراسة الحالة لمعرفة مدي استخدام أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في الشركات المنتجة للبترو ل .

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات الآتية :-

1. التطوير والتغير في أساليب الإدارة والإنتاج الحديثة في قطاع البترول يؤثر على كفاءة وفعالية أساليب محاسبة التكاليف التقليدية.
2. تطبيق أساليب محاسبة التكاليف الحديثة يوفر معلومات دقيقة عن التكلفة مما يتيح فرص الاستفادة منها في تحسين إدارة التكلفة ومساعدة الإدارة في أداء وظائفها.
3. وجود نظام محاسبة مالية دقيق وكفاء في المنشأة البترولية يؤثر على تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط ويجعله أكثر كفاءة وفعالية.
4. اختيار احد أساليب محاسبة التكاليف الحديثة يجعل الإسلوب ذو كفاءة في أدائه وفعالية في مخرجاته
5. تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يتلاءم مع بيئة الشركات المنتجة للبترو ل في السودان.

أثبتت نتائج الدراسة صحة الفرضيات.

توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها ما يلي:-

- 1) إن التطور والتغيير في نظم الإدارة والإنتاج في قطاع البترول يؤثر على كفاءة وفعالية أساليب محاسبة التكاليف التقليدية.
- 2) الشركات المنتجة للبترو ل غير مطبقة لأساليب محاسبة التكاليف الحديثة.
- 3) يكون أسلوب التكاليف الحديثة ملائماً للتطبيق في المنشأة عندما تكون تكلفة تطبيقه مناسبة لما يحققه من أهداف وفوائد.
- 4) إن تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط(ABC) يتلاءم مع بيئة الشركات المنتجة للبترو ل في السودان.

توصلت الدراسة إلى عدد من التوصيات أهمها الآتي:-

1. يجب تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) في الشركات المنتجة للبترول في السودان.
2. يجب أن يكون وضع إدارة التكاليف في هيكل المنشآت البترولية استشارياً .
3. لابد من وجود نظام محاسبة مالية كفء ودقيق.
4. يجب تحديد الأهداف المرجوة من تطبيق الأساليب الحديثة للتكاليف .

يلاحظ ان هذه الدراسة ركزت على قياس فاعلية وكفاءة أساليب محاسبة التكاليف الحديثة على الشركات المنتجة للبترول في السودان واعتمدت نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) بينما تميزت دراستي الاستفادة من العلاقات المتشابكة بين أدوات إدارة التكلفة يتمثل ذلك في التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط لقياس تكلفة إنتاج الكهرباء بالشركة السودانية للتوليد الحراري.

دراسة محمد البشير إبراهيم احمد (2011م)¹:-

تمثلت مشكلة الدراسة في ظهور الحاجة إلى تطوير أساليب التكاليف التقليدية لمواجهة احتياجات المنشآت من المعلومات اللازمة لتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة إضافة إلى ضعف الوعي التكاليفي بمصنعي غرب سنار وعسلاية.

هدفت الدراسة لمعرفة مدى تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية وإبراز دورها في تحديد تكاليف إنتاج السكر وكذلك التعرف على مدى فاعلية الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في توفير المعلومات ملائمة عن الأنشطة وكيفية تحديد تكاليفها.

منهجية الدراسة تمثلت في اتباع الدارس المنهج الاستنباطي للتعرف على طبيعة المشكلة والمحاور المرتبطة بالدراسة، بالإضافة للمنهج الاستقرائي لاختبار فرضيات الدراسة ، المنهج

¹ محمد البشير إبراهيم احمد "الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات " رسالة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2011م.

التاريخي لتتبع الدراسات السابقة والمنهج الوصفي باستخدام أسلوب دراسة الحالة لمعرفة مدى إمكانية تطبيق الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية.

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات الآتية :-

1. تطبيق الأساليب التقليدية للتكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية لا يساعد الإدارة في القيام بوظائفها.
2. تطبيق الأساليب الحديثة للتكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية يساعد في تحديد وقياس تكلفة إنتاج السكر بصورة عادلة ودقيقة.
3. تطبيق الأساليب الحديثة للتكاليف بمصنعي سكر غرب سنار يساعد في تحقيق الرقابة على التكاليف.
4. تطبيق الأساليب الحديثة للتكاليف بمصنعي سكر غرب سنار يوفر معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات.

أثبتت نتائج الدراسة صحة الفرضيات.

توصلت الدارسة إلي عدد من النتائج أهمها الآتي:-

1. أن تطبيق الأساليب التقليدية للتكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية لا يساعد الإدارة في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرار.
2. تطبيق الأساليب الحديثة للتكاليف في المصنعين يوفر معلومات ملائمة لاتخاذ القرار.

كما توصلت الدراسة إلي عدد من التوصيات أهمها الآتي:-

1. معالجة الآثار المترتبة عن استخدام الأساليب التقليدية لمحاكاة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية في تحديد تكلفة الإنتاج.
2. ضرورة استخدام الأساليب الحديثة للتكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية .
3. إجراء المزيد من الدراسات الهادفة للتغلب على المعوقات والمشاكل التي تواجه تطبيق الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية.

يلاحظ أن الدراسة ركزت على الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية ، بينما تميزت دراستي بأنها تناولت الاستفادة من التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط بالشركة السودانية للتوليد الحراري.

دراسة بابكر علي بابكر إدريس (2012م)¹:-

تمثلت مشكلة الدراسة في أن نظام التكاليف التقليدي لا يمكن شركات البترول العاملة في السودان من قياس تكلفة المنتجات البترولية بدقة، مما يؤدي إلى تحميل الدولة بنصيب أكبر من التكاليف نتيجة لاستخدام الأساليب التقليدية في حساب تكلفة المنتجات البترولية.

هدفت الدراسة لمعرفة مستوى تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في شركات البترول العاملة في السودان واقتراح نموذج لقياس التكاليف على أساس الأنشطة في شركات البترول العاملة في السودان مع بيان العلاقة بين مستوى التطبيق وكفاءة الأداء التشغيلي.

منهجية الدراسة تمثلت في إتباع الدارس المنهج الاستنباطي لتحديد طبيعة المشكلة ووضع الفرضيات المنطقية المرتبطة بالدراسة، بالإضافة للمنهج الاستقرائي لاختبار فرضيات الدراسة، المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة والمنهج الوصفي للوصول إلى مدي إمكانية تطبيق نظام المحاسبة على أساس الأنشطة في شركات البترول العاملة في السودان.

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات الآتية :-

1. شركات البترول العاملة في السودان لا تطبق نظام التكاليف على أساس الأنشطة(ABC).
2. الأساليب التقليدية لقياس التكاليف لا تمكن من تحديد تكلفة المنتج بصورة دقيقة في شركات البترول العاملة في السودان.

¹ بابكر علي بابكر إدريس "نموذج مقترح لقياس التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في شركات استكشاف البترول العاملة في السودان" رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، جامعة أم درمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، 2012م.

3. هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وكفاءة الأداء التشغيلي لشركات البترول العاملة في السودان.

أثبتت نتائج الدراسة صحة الفرضيات.

توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها الآتي:-

1. إن الأساليب التقليدية المستخدمة في قياس لدى شركات البترول العاملة في السودان لا تمكن من قياس تكلفة المنتج بصورة دقيقة.
2. نظم التكاليف التقليدية المطبقة في شركات البترول العاملة في السودان لا تساعد في الرقابة على عناصر التكاليف المختلفة وتخصيصها بشكل دقيق.
3. وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وكفاءة الأداء التشغيلي لشركات البترول العاملة في السودان.

كما توصلت الدراسة إلى عدد من التوصيات أهمها الآتي:-

1. ضرورة التخطيط الجيد لعملية تطبيق نظام (ABC) في شركات البترول وذلك عن طريق الاستعانة بخبراء ومستشارين مؤهلين في مجال تصميم نظام (ABC).
2. ضرورة قيام مراكز البحث العلمي والجامعات في السودان بإجراء بحوث حول تطبيق نظام (ABC) في القطاعات الصناعية والتجارية السودانية والوقوف على المعوقات التي تعترض تطبيقه.

يلاحظ أن الدراسة قدمت نموذج مقترح لنظام التكاليف على أساس الأنشطة منفرداً بالتطبيق على شركات البترول العاملة في السودان، بينما تميزت دراسة الباحث لتناولها التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط في تحديد تكلفة إنتاج الكهرباء بالشركة السودانية للتوليد الحراري.

دراسة ¹(2013) Fatima Amir Hamad Hamid :-

تمثلت مشكلة الدراسة في أن معظم تطبيقات نظام (ABC) مازالت في الدول المتقدمة، وإن عدد محدود في الدول النامية خاصة على مستوى الدول الإفريقية وبشكل خاص في السودان معظم الصناعات مازالت تستخدم نفس النظام التقليدي الذي يعطي معلومات غير دقيقة عن تكلفة المنتج وإن نظام (ABC) غير مطبق بكثير من الشركات حتى الآن.

هدفت الدراسة لمعرفة أثر تطبيق نظام (ABC) في تحسين الأداء المالي للشركات بالتطبيق على عينة من قطاع الشركات الصناعية التحويلية في السودان.

منهجية الدراسة تمثلت في إتباع الدارس المنهج الوصفي التحليلي، حيث استخدم نوعين من البيانات، بيانات كمية تم جمعها من السجلات المحاسبية (بيانات تكاليف)، وبيانات نوعية تم جمعها باستخدام أسلوب المقابلة الشخصية .

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات الآتية :-

1. الشركات الصناعية السودانية لا تطبق نظام (ABC).
 2. هنالك علاقة ايجابية بين العوامل المؤثرة (هيكل التكلفة، أهمية معلومات التكاليف، تنوع المنتجات والمنافسة) وتطبيق نظام (ABC) بالشركات الصناعية السودانية.
 3. هنالك علاقة ايجابية بين تطبيق نظام (ABC) وتحسين الأداء بالشركات الصناعية السودانية.
- أثبتت نتائج الدراسة صحة الفرضيات.

توصلت الدارسة إلي عدد من النتائج أهمها الآتي:-

¹ Fatima Amir Hamad Hamid “The Impact Of Activity Based Costing System Application On Enhancing Company’s Financial Performance-Afield Study Of Manufacturing Industries Sector” Unpublished Doctorate of Philosophy in Cost And Management Accounting, College of Graduate Studies, Sudan University Of Science And Technology (2013).

- 1- إن الشركات الصناعية السودانية لا تستخدم نظام (ABC) وتعتمد بشكل أساسي على النظام التقليدي بالشركات الصناعية السودانية.
 - 2- إن تطبيق نظام (ABC) يحدد تكلفة الإنتاج بصورة دقيقة ويخفض التكلفة ويزيد الأرباح الأمر الذي أثر إيجابياً على تحسين أداء الشركات.
 - 3- أظهرت نتائج الدراسة أن العوامل الثلاثة هيكل التكلفة وأهمية معلومات التكاليف والمنافسة لها أثر إيجابي على تطبيق نظام (ABC)، بينما تعدد وتنوع المنتجات ليس له أثر على تطبيق نظام (ABC).
 - 4- كما أظهرت نتائج الدراسة أن قلة الموارد البشرية، ارتفاع التكلفة، وقلة الدعم من الإدارة ومقاومة التغيير من أهم المشاكل التي تواجه تطبيق نظام (ABC) بالشركات محل العينة.
- كما توصلت الدراسة إلى عدد من التوصيات أهمها الآتي:-

- 1) الحاجة إلى تطبيق نظام (ABC) للحصول على معلومات تكلفة دقيقة بالشركات الصناعية.
- 2) تدريب الموظفين لتحسين قدراتهم ومهاراتهم لتطبيق نظام (ABC) .

يلاحظ أن الدراسة تناولت أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) منفرداً بالتطبيق على عينة من الشركات الصناعية السودانية، بينما تميزت دراسة الباحث لتناولها التكامل بين إسلوبي التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط في تحديد تكلفة إنتاج الكهرباء بالشركة السودانية للتوليد الحراري.