



# جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا

## الموازنات التخطيطية على أساس النشاط ودورها في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات

دراسة حالة شركة داجن لإنتاج الدواجن المحدودة- ميكو (2012 – 2013 م)

Planning Budgets Based on Activity and its Role in the  
Costs Reduction and Products Development

Case study on Dajin for poultry production Co.Ltd- Mico

بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية

إعداد الطالب:

نصر الدين صلاح فضل الله سالم

إشراف الدكتور:

إسماعيل عثمان محمد النجيب

أستاذ التكاليف والمحاسبة الإدارية المساعد

1437هـ - 2016م



## صفحة الموافقة

اسم الباحث : د. عبد الرحمن صلاح فضل الهادي

عنوان البحث : الموترات التوافقية على أساس الأنشطة


ودورها في تخفيض الكاليف وخصائص الطفرات

دراسة حالة: شركة دابن لتفكيك البوابات (المجودة بين 2012 - 2013)

موافق عليه من قبل :


المتنح الخارجي

الاسم: د. زين العابدين يحيى بريية أحمد

التوقيع:  التاريخ: 8/2/2016

المتنح الداخلي

الاسم: محمد عبد الحميد محمود

التوقيع:  التاريخ: 8/2/2016

المشرف

الاسم: د. اسماعيل عثمان محمد الخبير

التوقيع:  التاريخ: 8/2/2016



Sudan University of Science and Technology  
College of Graduate Studies



### Declaration

I, the signing here-under, declare that I'm the sole author of the (M.Sc.) thesis entitled.....

planning Budgets Based on Activity and its  
Role in the costs Reduction and products Development

which is an original intellectual work. Willingly, I assign the copy-right of this work to the College of Graduate Studies (CGS), Sudan University of Science & Technology (SUST). Accordingly, SUST has all the rights to publish this work for scientific purposes.

Candidate's name: MASRA ALDEEN SALAH FADLALLA SALIM

Candidate's signature: MASRA Date: 8/3/2016

### إقرار

أنا الموقع أدناه أقر بأنني المؤلف الوحيد لرسالة الماجستير المعنونة .....  
على أساس النشاط ودورها في خفض التكاليف وتطوير  
المنتجات

وهي منتج فكري أصيل . وباختياري أعطى حقوق طبع ونشر هذا العمل لكلية الدراسات العليا - جامعة السودان  
للعلوم والتكنولوجيا، عليه يحق للجامعة نشر هذا العمل للأغراض العلمية .

اسم الدارس : MASRA ALDEEN SALAH FADLALLA SALIM

توقيع الدارس : MASRA التاريخ : 8/3/2016

MASRA  
8/3/2016

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# الاستهلال

قال الله تعالى:

{ أَمَّنْ هُوَ قَانَتْ آتَاءَ اللَّيْلِ سَاجِدًا وَقَائِمًا يَحْذَرُ الْآخِرَةَ وَيَرْجُو  
رَحْمَةَ رَبِّهِ قُلْ هَلْ يَسْتَوِي الَّذِينَ يَعْلَمُونَ وَالَّذِينَ لَا  
يَعْلَمُونَ إِنَّمَا يَتَذَكَّرُ أُولُو الْأَلْبَابِ }

صدق الله العظيم

سورة الزمر الآية (9)

# الإهداء

إلى أمي ... ..

التي مدتني بالحب والحنان ، وتجرعت مرارة الصبر وقهر الزمان من أجلي .

إلى أبي ... ..

الذي غرس في قيم الفضيلة ... وروح العزيمة وتحمل المسؤولية ...

إلى إخوتي وأصدقائي ... ..

الذين هم بحر سفيني وطوق نجاتي من أقدار الزمان ...

إليهم جميعاً ... عرفانا ووفاءً

أهدي هذا الجهد

الباحث

# الشكر والعرفان

أحمد الله تعالى وأشكره على نعمه وحسن عونه وأصلى وأسلم على خاتم الأنبياء والمرسلين صلوات ربي وسلامه عليه ، أول ما أتقدم بالشكر إلى الوالدين حفظهما الله اللذان كانا لي عوناً في كل شيء ، كما لا يفوتني أن أتوجه بالتحية والشكر إلى جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا وإلى كافة أساتذة كلية الدراسات التجارية خاصة وأتقدم بالشكر أجزله إلى الدكتور إسماعيل عثمان محمد النجيب على حسن قبوله الإشراف على هذا العمل وتقديمه لنا النصح والتوجيه ووافر الشكر والتقدير إلى العاملين بشركة دواجن ميكو والعاملين بهيئة تطوير الزراعة بمنطقة سد مروى والشكر خاصة إلي الأخت/ إخلاص حيدر محمد أحمد لحسن التعاون .

الباحث

## المستخلص

تتمثل مشكلة البحث في كيفية تطبيق نظام الموازنات التخطيطية على أساس النشاط ويمكن صياغتها في التساؤلات التالية : هل توفر الموازنات التخطيطية على أساس النشاط معلومات ملائمة عن الأنشطة ؟ ما هو دور نظام الموازنات التخطيطية على أساس النشاط في تخفيض التكاليف ؟ هل توفر الموازنات التخطيطية على أساس النشاط معلومات تساعد في تطوير المنتج ؟ هل توفر الموازنات التخطيطية على أساس النشاط معلومات تساعد في تحليل التكلفة وتقويم الأداء؟.

يهدف البحث إلى التعرف على كيفية تطبيق الموازنات التخطيطية على أساس النشاط في الشركات الصناعية والتعرف على دورها في تفعيل الأداء .

تتمثل أهمية البحث في ندرة الدراسات التي تناولت الموازنات التخطيطية على أساس النشاط وفي توفير أرضية لشركة داجن لتتبنى أسلوب النشاط في إعداد موازاناتها التخطيطية .

يختبر البحث أربعة فرضيات ، الفرضية الأولى : الموازنات التخطيطية على أساس النشاط توفر معلومات ملائمة عن الأنشطة ، الفرضية الثانية : الموازنات التخطيطية على أساس النشاط تساعد في تخفيض التكاليف ، الفرضية الثالثة : الموازنات التخطيطية على أساس النشاط توفر معلومات تساعد في تطوير المنتجات ، الفرضية الرابعة : الموازنات التخطيطية على أساس النشاط تساعد في تحليل التكلفة وتقويم الأداء .

استخدم المنهج التاريخي لتتبع البحوث السابقة التي لها صلة بموضوع البحث، والمنهج الاستنباطي للتعرف على طبيعة المشكلة وتحديد محاور البحث ووضع الفروض، والمنهج الاستقرائي لاختبار مدى صحة الفروض ، والمنهج الوصفي التحليلي لوصف عينة البحث وتحليل بيانات البحث باستخدام أسلوب التحليل المالي والإحصائي .

توصل البحث إلي عدد نتائج أهمها، توفر الموازنات التخطيطية على أساس النشاط معلومات ملائمة عن الأنشطة ، الموازنات التخطيطية على أساس النشاط تساعد في تخفيض التكاليف ، الموازنات التخطيطية على أساس النشاط تساعد في تحليل التكلفة وتقويم الأداء ، الموازنات التخطيطية على أساس النشاط توفر معلومات تساعد في تطوير المنتجات .

يوصي البحث بتطبيق نظام الموازنات التخطيطية على أساس النشاط لأنها تقدم بيانات ملائمة عن الأنشطة تساعد في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ، وبتطبيق نظام الموازنات



التخطيطية على أساس النشاط كأداة لتخفيض التكاليف ، وبتطبيق نظام الموازنات التخطيطية على أساس النشاط كآلية لتطوير المنتجات ، واتباع نظام الموازنات التخطيطية على أساس النشاط لتحليل التكاليف وتقويم الأداء .

## **Abstract**

The problem with research in how to apply the system of planning budgets on the basis of activity and can be formulated in the following questions: Do you provide planning budgets based on activity appropriate information on activities? What is the role of planning budgets system on the basis of activity in reducing costs? Are you planning budgets provide activity-based information to assist in product development? Are you planning budgets provide activity-based cost information to assist in the analysis and evaluation of performance?

The research aims to find out how to apply the planning budgets on the basis of activity in industrial companies and recognize their role in the activation of performance.

The importance of research in the paucity of studies on planning budgets based on activity .

In the company to provide a platform for domestic activity approach to adopt in preparing their budget planning.

Test Find four hypotheses, first hypothesis: planning budgets based on activity provide appropriate information on activities, the second hypothesis: planning budgets on the basis of activity helps to reduce costs, the third hypothesis: planning budgets based on activity provide information to assist in product development, hypothesis IV: planning budgets on the basis of activity helps to analyze the cost and performance.

Use the historical method to keep track of previous research that are relevant to the search topic, and deductive approach to identify the nature of the problem and determine the axes of research and hypotheses, and inductive approach to test the validity of hypotheses, and descriptive and analytical approach to describe the sample and analyze the search by

using the method of financial analysis and statistical data.

The research found the number of the results of the most important, provide planning budgets based on activity appropriate information on activities, planning budgets on the basis of activity helps to reduce costs, planning budgets on the basis of activity helps to analyze the cost and performance, planning budgets based on activity provide information to assist in the development of products.

Find the application of planning budgets system on the basis of activity recommended because they provide adequate data on the activities help in the planning, control and decision-making, and the application of planning budgets system on the basis of activity as a tool to reduce costs, and the application of planning budgets system on the basis of activity as a mechanism for the development of products, and to follow planning budgets based system activity to analyze the costs and performance.

## فهرست الموضوعات

رقم الصفحة	الموضوع
	البسمة
أ	الاستهلال
ب	الإهداء
ج	الشكر والعرفان
د	المستخلص
و	Abstract
ح	فهرست الموضوعات
ط	فهرست الجداول
ي	فهرست الأشكال
<b>المقدمة</b>	
2	أولاً: الإطار المنهجي
6	ثانياً: الدراسات السابقة
<b>الفصل الأول: مفهوم وأهمية وأهداف الموازنات التخطيطية على أساس النشاط</b>	
41	المبحث الأول: مفهوم وأهمية وأهداف الموازنات التخطيطية
60	المبحث الثاني: الموازنات التخطيطية وفقاً لتكاليف النشاط
<b>الفصل الثاني: تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات</b>	
86	المبحث الأول: تخفيض التكاليف
102	المبحث الثاني: تطوير المنتجات
<b>الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية</b>	
116	المبحث الأول: نبذة عن شركة داجن لإنتاج الدواجن
128	المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات
<b>الخاتمة</b>	
143	أولاً: النتائج
143	ثانياً: التوصيات
145	المصادر والمراجع
153	الملاحق

## فهرست الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
129	الموازنة التخطيطية لمفقس شركة داجن للعام 2013م	(1/2/3)
130	الموازنة التخطيطية على أساس النشاط لمفقس شركة داجن للعام 2013م	(2/2/3)
132	مسببات التكلفة	(3/2/3)
133	المقارنة بين الموازنة التخطيطية والموازنة على أساس النشاط لمفقس شركة داجن	(4/2/3)
138	تحليل الموازنة التخطيطية على أساس النشاط	(5/2/3)

## فهرست الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
54	مراحل الموازنة التشغيلية الشاملة	(1/1/1)
62	المبدأ الأساسي لنظام التكاليف على أساس النشاط	(2/1/2)
64	نموذج النشاط في المؤسسة	(3/1/2)
74	نموذج التكلفة التقليدي	(4/2/2)
76	نموذج التكلفة على أساس النشاط	(5/2/2)
108	مراحل تصميم وتطوير المنتج	(6/2/2)
114	مخطط علاقة السبب - النتيجة في مجال الجودة	(7/2/2)
134	المقارنة بين الموازنة التخطيطية والموازنة التخطيطية على أساس النشاط.	(8/2/3)
136	تكاليف الأنشطة	(9/2/3)
139	تحليل تكاليف الأنشطة	(10/2/3)

# المقدمة

تتضمن على .:

أولاً: الإطار المنهجي  
ثانياً : الدراسات السابقة

## أولاً : الإطار المنهجي

### المقدمة :

تلعب التكاليف دوراً مهماً في تحديد الوضع التنافسي للوحدة الاقتصادية في السوق ولذلك ينصب إهتمام إدارة الوحدة الاقتصادية في تخطيط ومراقبة تكاليف الإنتاج وتخفيضها مع المحافظة على مستوى الجودة الذي يمكن من قوة المنافسة ولكي تتحقق الأهداف الرئيسية للنظام لأي وحدة اقتصادية تسعى إلى تخفيض تكلفة الإنتاج ومع ظهور أنظمة التكاليف التي تركز على الأنشطة وتطبيقاتها على الموازنات التخطيطية ولهذا فقد إهتمت الشركات بالرقابة على عناصر التكاليف بغرض تقليلها عن طريق الموازنات التخطيطية وضمان إحكام الرقابة عليها وعدم حدوث أي نوع من الإنحرافات أو تقليل الإنحرافات في حالة حدوثها وتعتبر الموازنات كميّاً عن خطط التنظيم ونظام إعداد الموازنة يبدأ من الأداء التاريخي (الفعلي) ثم يتسع ليشمل التفكير في الأداء المستقبلي (المتوقع) والموازنة بهذا الشكل تحول إهتمام ومنظور الإدارة ليكون منظوراً أمامياً ومستقبلياً وتعد الإدارة كل من الموازنات المالية وغير المالية وتتضمن الموازنات المالية تفاصيل الإيراد المتوقع والتكاليف المتوقعة والمترتبة على إنجاز خطط التنظيم أما الموازنة غير المالية أو المادية فإنها تركز على القياس العيني للآلات والمساحة والمعدات والعمالة وإن تحديد التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى تحسين في إتخاذ القرارات لأنه يوفر معلومات أكثر تفصيلاً تتصف بدقة أكثر العمليات من تلك المعلومات المستخدمة نظم تحديد التكلفة التقليدية وإن الميزة الأساسية في التكلفة على أساس النشاط هي ضرورة تحديد محركات تكلفة متعددة تتسع لتشمل إعداد الموازنة وأن إعداد الموازنة على أساس النشاط يمثل مدخلاً لإعداد الموازنة يركز على تكاليف الأنشطة الضرورية لإنتاج وتصريف السلع والخدمات ، وبعد ذا قيمة كبيرة خاصة في حالة التكاليف غير المباشرة ويقسم التكاليف غير المباشرة إلى مجموعات من تكلفة النشاط المتجانسة والمستقلة ولهذا تستخدم الإدارة معيار السبب المتجه في تحديد محركات التكلفة بكل مجموعات التكلفة المستقلة والمنفصلة .



## مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في كيفية تطبيق نظام الموازنات التخطيطية علي أساس النشاط ويمكن صياغتها في التساؤلات التالية :

- 1- هل توفر الموازنات التخطيطية على أساس النشاط معلومات ملائمة عن الأنشطة ؟
- 2- ما هو دور نظام الموازنات التخطيطية على أساس النشاط في تخفيض التكاليف ؟
- 3- هل توفر الموازنات التخطيطية على أساس النشاط معلومات تساعد في تطوير المنتج ؟
- 4- هل توفر الموازنات التخطيطية على أساس النشاط معلومات تساعد في تحليل التكلفة وتقويم الأداء؟

## أهداف البحث:

يهدف البحث إلى التعرف على كيفية تطبيق الموازنات التخطيطية على أساس النشاط في الشركات الصناعية والتعرف على دورها في تفعيل الأداء ويتم تحديد هذا الهدف من خلال النقاط التالية:

- 1- وضع إطار نظري متكامل للموازنات التخطيطية على أساس النشاط يوضح مفهومها وخصائصها وأهدافها ومبادئها وكذلك يوضح طريقة تحديدها وتطبيقها في الشركات الصناعية .
- 2- الإعتداد على بعض النظم الإدارية والإنتاجية المتطورة التي تجعل الموازنات التخطيطية على أساس النشاط موضع التنفيذ وبطريقة علمية في المنشآت .

## أهمية البحث :

تتمثل أهمية البحث في الآتي :

الأهمية العلمية : تتمثل الأهمية العلمية للبحث في ندرة الدراسات التي تناولت الموازنات التخطيطية على أساس النشاط .

الأهمية العملية : تتمثل الأهمية العملية في توفير أرضية لشركة داجن لتتبنى أسلوب النشاط في إعداد موازاناتها التخطيطية .

## فرضيات البحث:

يسعى البحث إلى إختبار الفرضيات الآتية :

الفرضية الأولى : الموازنات التخطيطية على أساس النشاط توفر معلومات ملائمة عن الأنشطة.

الفرضية الثانية : الموازنات التخطيطية على أساس النشاط آلية تساعد في تخفيض التكاليف .

الفرضية الثالثة : الموازنات التخطيطية على أساس النشاط توفر معلومات تساعد في تطوير المنتجات .

الفرضية الرابعة: الموازنات التخطيطية على أساس النشاط تساعد في تحليل التكلفة وتقويم الأداء.

## منهج البحث:

يستخدم البحث المناهج الآتية :

- 1- المنهج التاريخي : لتتبع الدراسات السابقة التي لها صلة بموضوع البحث .
- 2- المنهج الإستنباطي : للتعرف على طبيعة المشكلة وتحديد محاور البحث ووضع الفرضيات.
- 3- المنهج الإستقرائي : لإختبار مدى صحة الفرضيات .
- 4- المنهج الوصفي التحليلي : لوصف عينة البحث وتحليل بيانات البحث بإستخدام الإسلوب التحليلي النسبي الإحصائي .

## مصادر جمع البيانات:

- 1- المصادر الأولية : السجلات المالية والمحاسبية والخطط الإنتاجية والمالية والموازنات التخطيطية للشركة موضع البحث .
- 2- المصادر الثانوية : الكتب والرسائل العلمية والدوريات والأترنت .

## حدود البحث:

1. الحدود المكانية : شركة داجن لإنتاج الدواجن المحدودة (ميكو) - الخرطوم .
2. الحدود الزمانية : يغطي البحث الفترة من 2012م - 2013م .

## هيكـل البـحث:

يشتمـل البـحث عـلى الآتـي :

المقدمة : وتشتمـل عـلى الإطـار المنهـجي للبحـث والدراسـات السـابقـة ذات الصـلة بمـوضـوع البـحث .  
الفصل الأول : مفهـوم وأهمـية المـوازنات التـخـطـيـطـية عـلى أساس النـشاط ويشتمـل عـلى مـبـحـثـين  
حيث يتناول المـبـحـث الأول ، مفهـوم وأهمـية المـوازنات التـخـطـيـطـية ، والمـبـحـث الثـانـي التـكـلفـة عـلى  
أساس النـشاط كأساس لإعداد المـوازنات التـخـطـيـطـية ، الفصل الثـانـي : تطـوير المـنـتـجـات وتـخـفـيـض  
التكاليف ويشتمـل عـلى مـبـحـثـين حيث يتناول المـبـحـث الأول مفهـوم وأساليب تطـوير المـنـتـج  
والمـبـحـث الثـانـي تـخـفـيـض تكاليف النـشاط ، الفصل الثـالث : الدـراسـة المـيدانـية ويشتمـل عـلى مـبـحـثـين  
حيث يتناول المـبـحـث الأول نبذة عـن شـركـة داجن لإنتـاج الدواجن ، والمـبـحـث الثـانـي تحـليل  
البيانات واختبار الفروضيات، الخاتمة : تشمل النـتـائـج والتوصيات .

## ثانياً : الدراسات السابقة :

إطلع الباحث على بعض الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث وفيما يلي تلخيص لأهم هذه الدراسات :

### 1- دراسة : ميساء محمود محمد راجحان, 2002م : (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في مدى تطبيق نظام التكاليف المستهدفة على المشروعات الصناعية السعودية بمدينة جدة .

نبعت أهمية الدراسة من ظهور أنظمة التكاليف المستهدفة مؤخراً في العديد من الدراسات والأبحاث كأحد أهم نظم إدارة التكاليف الحديثة .

هدفت الدراسة إلى بناء إطار نظري متكامل لنظام التكاليف المستهدفة يوضح مفهومه وأهدافه وخصائصه والمبادئ التي يقوم عليها وإلى دراسة بعض النظم الإدارية والإنتاجية المتطورة التي تساعد نظام التكاليف المستهدفة في تحقيق أهدافه ، والإستفادة من خبرة بعض المشروعات اليابانية الرائدة في إستخدام هذا النظام .

إختبرت الدراسة أربعة فرضيات، الفرضية الأولى: توجد لدى بعض المشروعات الصناعية السعودية إمكانية تطبيق نظام التكاليف المستهدفة ، الفرضية الثانية: يؤدي نظام التكاليف المستهدفة إلى تخفيض التكاليف في المشروعات الصناعية ، الفرضية الثالثة: يوفر نظام التكاليف المستهدفة معلومات هامة تساعد في تطوير المنتجات ، الفرضية الرابعة: هنالك بعض المعوقات التي تحد من تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المشروعات الصناعية .

إستخدمت الدراسة الأساليب الإحصائية الوصفية (كالتكرارات - النسب المئوية - المتوسط الحسابي - الجداول المزدوجة والإسلوب الإحصائي لإختبار الفرق بين متوسطين والإسلوب الإحصائي لإختبار درجة بين متغيرين أو مجموعتين ، ولستخدمت إسلوب قوائم الإستقصاء، ولسلوب المقابلات الشخصية ) .

---

(1) ميساء محمود محمد راجحان ، دور التكاليف المستهدف في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات بالمملكة العربية السعودية ،(السعودية :جامعة الملك عبدالعزيز ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، غيرمنشورة ، 2002م).

توصلت الدراسة إلى أن نظام التكاليف المستهدفة لا يتم تطبيقه في المشروعات الصناعية السعودية بل هناك إمكانية لإستخدامه كأسلوب لمواجهة المنافسة والبقاء في الأسواق ، كما أن هذا النظام يمكن تطبيقه مستقبلاً إذا ماتم التغلب على جميع العوائق التي تحول دون ذلك .

أوصت الدراسة على المشروعات التي لديها الإستعداد لتطبيق نظام التكاليف المستهدفة الإلتزام بتطبيق معادلة التكاليف المستهدفه بالإضافة إلى تطبيق جميع مبادئ وأسس هذا النظام حتى تتم الإستفادة الكاملة منه على الإدارات العليا وأصحاب المشروعات التي لديها إمكانية لتطبيق النظام أو التي ترغب في تطبيقه منح جميع الموظفين والإداريين وخاصة الذين لديهم علاقة مباشرة بالتقييم والعملية الإنتاجية دورات تدريبية تعزز بها مقدراتهم على ممارسة هذا النظام كما عليها الإستعانة بذوي الخبرة والمعرفة في هذا المجال .

تتفق هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في تناول المفاهيم والأنظمة الحديثة التي تساعد في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات وتناولت الدراسة أسلوب التكلفة المستهدفة بينما تميزت الدراسة الحالية بتناولها الموازنات التخطيطية على أساس النشاط .

## 2- دراسة: آدم على آدم إبراهيم , 2002م: (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في أن إعداد الموازنات التخطيطية لا يعتمد على البيانات المحاسبية الجيدة مما يؤدي إلى فشل إتخاذ القرارات طويلة الأجل .

هدفت الدراسة إلى بيان مدى تأثير الموازنات التخطيطية على ترشيد القرارات الإستثمارية. نبعت أهمية الدراسة من أن التخطيط واتخاذ القرار الإستراتيجي يعتمد بشكل أساسي على دقة البيانات.

إختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات، الفرضية الأولى: إستخدام الموازنات التخطيطية يساعد على ترشيد القرارات الإستثمارية ، الفرضية الثانية: إتخاذ القرارات الإستثمارية يعتمد على المعلومات الجيدة ، الفرضية الثالثة: ضعف نظام الموازنات التخطيطية بشركة إين العالمية لا يساعد على ترشيد القرارات الإستثمارية .

---

(1) آدم على آدم إبراهيم ، دور الموازنات التخطيطية في ترشيد القرارات الاستثمارية، (الخرطوم:جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غير منشورة، 2008م ).

إتبعت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الإستقرائي والإستنباطي والتحليل الوصفي في وضع تحليل البيانات من المصادر الأولية والثانوية من خلال إستخلاص النتائج المتعلقة بذلك .  
توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أبرزها نظام الموازنات التخطيطية يساعد على ترشيد القرارات الإستثمارية ، ويساعد على تحقيق أهداف المنشأة ، ومشاركة كافة المستويات الإدارية في إعداد الموازنات التخطيطية يؤدي إلى نجاحها ، ضعف نظام الموازنات التخطيطية بشركة إين أدى إلى عدم إتخاذ قرارات إستثمارية رشيدة ، عدم تدفق المعلومات الملائمة في الوقت المناسب بشركة إين العالمية أدى إلى ضعف الموازنات التخطيطية .

أوصت الدراسة بضرورة عمل دراسات جدوى كافية عن المشروع الإستثماري قبل إتخاذ قرار الإستثمار في المشروع ، ضرورة الأخذ في الحسبان العوامل الإقتصادية والبيئية عند إعداد الموازنات التخطيطية ، ضرورة العمل على تأهيل العاملين بالمنشأة ، ضرورة إشراك كافة المستويات الإدارية في إعداد الموازنات التخطيطية حتى يتم تحقيق الأهداف المرجوه .  
تميزت الدراسة الحالية عن سابقتها بتناولها الموازنات التخطيطية على أساس النشاط وبيان دورها في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات .

### 3- دراسة: موسى فضل الله علي ، 2006م:(1)

تمثلت مشكلة الدراسة في مجموعة من التساؤلات وهي : ما مدى إدراك ووعي الإدارة بأهمية التخطيط ومزاياه ؟ وما مدى تفهم الإدارة لأهمية الرقابة واتباع خطواتها وأجراءاتها بصورة صحيحة وتقويم الإنحرافات التي تحدث بين الأداء الفعلي والاداء المخطط ؟ وما مدى إهتمام الإدارة بتقييم الأداء كوسيلة تتحقق بها من مدى تحقيق الأهداف ؟ وهل تحوز الموازنات التخطيطية على دعم المسؤولين ومتخذي القرار في المنشأة ؟ ما مدى إيمانهم بالموازنات التخطيطية كأداة تخطيط ورقابة؟ والى أي مدى تشارك الأقسام والإدارات بالمنشأة في إعداد الموازنات التخطيطية ؟ وهل يتم إستخدام الموازنات التخطيطية كأداة للتخطيط والرقابة وتقويم الأداء بصورة فاعلة وتحقق أهدافها المرجوة ؟ وهل هناك تكامل بين النظام المحاسبي والنظم

---

(1) موسى فضل على إدريس، دور الموازنات التخطيطية فى التخطيط والرقابة وتقويم الاداء المالى، (الخرطوم:جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة فى المحاسبة ،غير منشورة،2006 م) .

الإدارية في المنشأة ؟ وما مدى إهتمام إدارة المنشأة بالبيانات والمعلومات المحاسبية والإدارية كأساس لإعداد الموازنات التخطيطية ؟

نبعت أهمية الدراسة من أن الموازنات التخطيطية إحدى أساليب المحاسبة الإدارية وأكثرها أهمية ولستخداماً في تخطيط ومتابعة تنفيذ المشروعات بكفاءة ومن أن الموازنات تعتبر أداة إشراف ورقابة تمكن من الوصول إلى تحقيق أكبر ربح ممكن من خلال ضغط المصروفات إلى أقل قدر ممكن بتحاشي إسراف أو ضياع الموارد .

هدفت الدراسة إلى ضرورة تسليط الضوء على أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء ودراسة الأنواع المختلفة من الموازنات وكيفية إعدادها بطريقة تفصيلية وتحليلية لإستخدامها في إتخاذ القرارات وتقييم الأداء الفعلي وتصحيح الإنحرافات بين ما هو مخطط له ومنفذ فعلياً بالشركة .

إختبرت الدراسة عدة فرضيات الفرضية الأولى : وعي الإدارة بأهمية التخطيط ومزاياه يساعدها في إعداد الموازنات التخطيطية المناسبة لتحقيق أهداف المنشأة ، الفرضية الثانية : فهم الإدارة لماهية الرقابة وأهميتها ووسائلها وأنوعها يؤدي إلى وجود نظام رقابي فعال ، الفرضية الثالثة،اهتمام الإدارة بتقييم الأداء يزيد من فاعلية الموازنات التخطيطية كأداة تخطيطية ورقابية بالمنشأة ، الفرضية الرابعة : مشاركة الإدارات والأقسام بالمنشأة في إعداد الموازنات التخطيطية وإدراكهم لأهميتها ومزاياها يؤدي إلى تحقيق الأهداف المرجوه منها ، الفرضية الخامسة : استخدام الموازنات التخطيطية والتنسيق والرقابة وتقييم الأداء يساعد في إتخاذ القرارات الرشيدة ، الفرضية السادسة : وجود التكامل بين النظام المحاسبي والتنظيم الإداري بالمنشأة يزيد من فاعلية الموازنات التخطيطية كأداة تخطيطية رقابية ، الفرضية السابعة : جودة المعلومات المحاسبية والإدارية تساعد في إعداد موازنات تخطيطية مناسبة .

إتبعت الدراسة المنهج التاريخي ، والمنهج الإستنباطي ، المنهج الإستقرائي ، والمنهج الوصفي التحليلي .

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج , أبرزها تعد الموازنة التخطيطية أداة ربط مهمة بين وظيفتي التخطيط والرقابة ، تعد الموازنات التخطيطية وسيلة لتكامل وتنسيق جهود وخطط الأقسام والإدارات بالمنشأة ، الموازنة التخطيطية تهتم في تطبيق الأسلوب العلمي في مراحل عملية صنع

القرار مما يؤدي إلى إتخاذ القرارات الرشيدة ، تعد الموازنة التخطيطية من مكونات وتنسيق جهود وخطط الأقسام والإدارات بالمنشأة ، الموازنة التخطيطية من مكونات نظام الرقابة الداخلية الأساسية بالمنشأة ، ملائمة المعلومات المحاسبية والإدارية وموثوقيتها وتوفرها في الوقت المناسب يمكن من إعداد موازنات تخطيطية مناسبة .

توصي الدراسة بضرورة إستخدام الموازنات التخطيطية كأداة للتخطيط والتنسيق والرقابة وتقويم الأداء المالي في المنشآت ، ضرورة إيجاد التنسيق الشامل بين أجهزة الرقابة المختلفة بالمنشأة منطاً للإزدواجية والتضارب في العمل من خلال إستخدام الموازنات التخطيطية ، ضرورة إستخدام الموازنات التخطيطية كأداة رقابية على أنشطة المنشأة والإهتمام بنتائجها وتحليلها وإتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة ، ضرورة توفير المعلومات الملائمة والموثوقة والواضحة في الوقت المناسب لإستخدامها عند الحاجة إليها والعمل على تحديث قواعد البيانات بصورة منتظمة ، ضرورة إيجاد التكامل الجيد بين النظام المحاسبي والتنظيم الإداري ونظم المعلومات الأخرى لضمان برمجة العمليات والأنشطة وفقاً لما هو مخطط له في الموازنات التخطيطية .

تناولت الدراسة دور وأهمية الموازنات التخطيطية وضرورة الإهتمام بها بينما تناولت الدراسة الحالية دور وأهمية الموازنات التخطيطية على أساس النشاط ودورها في تخفيض التكلفة وتطوير المنتج وهذا ما يميزها عن غيرها من الدراسات .

#### 4- دراسة: محمد علي سالم الحميد , 2006م: (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في العديد من التساؤلات أبرزها ، مامستوى إدراك إدارات منشآت صناعة الأغذية لأهمية تطبيق نظام الموازنات التخطيطية ؟ مامستوى التوافق بين نظام الموازنات التخطيطية المطبق في هذه المنشآت والإصول العلمية لنظام هذه الموازنات التخطيطية المعروفة في الفكر المحاسبي ؟ مامستوى إستعمال مخرجات نظام الموازنات التخطيطية من قبل الجهات المسؤولة عن التخطيط والرقابة وتقويم الأداء في تلك المنشآت ؟ وما هي العقبات التي

---

(1) محمد علي سالم الحميد،تقدير الموازنات التخطيطية كأداة للتخطيط والرقابة وتقويم الاداء في منشآت صناعة الاغذية،(صنعا:كلية العلوم الإدارية، رسالة ماجستير في المحاسبة ،غيرمنشورة، 2006م) .



يمكن أن تحد من فاعلية نظام الموازنات التخطيطية المطبق في منشآت صناعة الأغذية في الجمهورية اليمنية ؟

نبعت أهمية الدراسة من أنها تعد إسهاماً علمياً جديداً في أدبيات البحث في نظام الموازنات ودورها في التخطيط والرقابة ، ومن أن الدراسة تعد أول دراسة تناولت التطبيق في قطاع الصناعة خصوصاً الصناعات الغذائية ، وكما نبعت من أنها تمثل الدراسة الإستطلاعية الأولى في قطاع الصناعات الغذائية ، وتمثل الطريق أمام الباحثين في المستقبل لطرق موضوعات جديدة في هذا المجال .

هدفت الدراسة إلى الوصول لوضع أمثل في إستعمال الموازنات التخطيطية كأداة للتخطيط والرقابة وتقويم الأداء .

إختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات ، الفرض الأول : تدرك المنشآت الصناعية الغذائية أهمية الموازنات التخطيطية وما توفره من مزايا ، الفرضية الثانية : تعد الموازنات التخطيطية في منشآت صناعة الأغذية وفقاً لأسس علمية سليمة ، الفرضية الثالثة : أن هناك معوقات تحد من فاعلية نظام الموازنات التخطيطية المطبق في منشآت صناعة الأغذية .  
إتبعت الدراسة المنهج التحليلي التطبيقي .

توصلت نتائج الدراسة إلى أن الدراسات السابقة بغض النظر عن نتائج التحليل وأساليب التقويم التي أستخدمت فيها تتفق جميعاً في إبراز أهمية الموازنات التخطيطية ودورها كأداة تستخدمها الإدارات في المنشآت المختلفة في مجالات التخطيط والرقابة وتقويم الأداء واتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة .

أوصت الدراسة بضرورة وجود نظام الميزانيات التقديرية في الشركات الصناعية كافة بالكويت، وضرورة إتباع المدخل المتكامل الشامل في إعداد الموازنات التقديرية والإهتمام بإعداد الميزانيات التقديرية نظراً لأهمية تخطيط التدفقات النقدية ، والإهتمام بتبويب الميزانيات على أساس زمني مناسب ، وضرورة وجود هيكل متكامل للتقارير يتضمن التعامل مع الأرقام المخططة الواردة بالميزانية التقديرية والأرقام الفعلية والفرق بينهما ، ضرورة إعادة النظر في التقديرات في حالة حدوث تغيير جوهري في الفروض الأساسية والظروف المصاحبة للتنفيذ ، ضرورة إقتناع الإدارة بجدوى نظام الميزانيات التقديرية وأهمية إستعماله وتدعيمه .

تميزت الدراسة الحالية عن الدراسة أعلاه بتناولها دور الموازنات التخطيطية على أساس النشاط وهو من النظم الحديثة في إعداد الموازنات التخطيطية .

#### 5- دراسة: فريد محمد حسين , 2006م: (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في مدى معرفة مدراء المدارس بالموازنات التخطيطية والصعوبات التي تواجههم في إعدادها ومدى قدرتهم على التخطيط السليم بإتباعهم الأساليب الكمية والعلمية ومدى إتباعهم لخطوات الرقابة الصحيحة لممارسة الرقابة الذاتية على أنفسهم وعلى العاملين معهم بموضوعية بعيداً عن الأمور الشخصية ومدى قدرتهم على التعرف على المشاكل وتحديدها وإتباع خطوات صناعة القرار مستعينين بالبيانات والمعلومات المحاسبية التي توفرها الموازنات التخطيطية لترشيد وصناعة قراراتهم .

نبعت أهمية الدراسة من أنها تساعد مدراء المدارس في التعرف على ماهي الموازنات التخطيطية وتكشف عن الصعوبات والمشاكل التي تواجههم أثناء إعدادهم لها وتبرز أهميتها من كونها تبين ماهية القرار وأهميته وخطوات صناعته وإتخاذة وتوضح أهمية جودة المعلومات المحاسبية التي توفرها الموازنات التخطيطية في ترشيد وصناعة القرار .

هدفت الدراسة إلى الوقوف على الصعوبات والمشاكل التي تواجه معدي الموازنات التخطيطية لتذليل الصعاب وتقادي المشاكل ولإستخدام الموازنات التخطيطية كأداة للإتصال والتنسيق بين أفراد المنشأة ومنع الصراعات بينهم عن طريق تنسيق خططهم مع بعضهم البعض .

إختبرت الدراسة ثمانية فرضيات ، الفرضية الأولى : إن معرفة ماهية الموازنات التخطيطية ومزايا إستخدامها وفوائدها والصعوبات التي تواجهها يؤدي إلى إعداد موازنات تحقق الهدف منها ، الفرضية الثانية : أن تحديد الأسس والمبادئ التي تقوم عليها الموازنات التخطيطية وتوفر المقومات وإشراك العاملين يساعد في إعداد الموازنات التخطيطية وتنفيذها ، الفرضية الثالثة : أن إستخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والتنسيق والرقابة يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء ، الفرضية الرابعة : أن التعرف على التخطيط وفهم ماهيته ومقوماته ومزاياه ومعوقاته يساعد في

---

(1) فريد محمد حسين، دور الموازنات التخطيطية في عمليات التخطيط والرقابة وتقويم الاداء لصناعة القرار،(الخرطوم:جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراة، غير منشورة، 2006م ).

إعداد الخطة الجيده ويحقق أهداف المنشأة ، الفرضية الخامسة : معرفة ماهية الرقابة وأهميتها ومزاياها ووسائلها وأنواعها ومعوقاتنا يحقق نظام رقابي جيد، الفرضية السادسة : أن فهم تقويم الأداء ومدى أهميته واستخدام معايير ووسائله يزيد من فاعلية وكفاءة الأداء ، الفرض السابع : التعرف على ماهية القرار والعوامل المؤثرة فيه وأساليب إستخدامه يؤدي إلى صناعة القرار الرشيد ، الفرضية الثامنة : إن وجود المعلومات المحاسبية تساعد في صناعة القرار الرشيد وإعداد الموازنات على أسس علمية .

إتبعنا الدراسة المنهج التاريخي، والمنهج الإستنباطي لتحديد محاور الدراسة ووضع الفرضيات، والمنهج الإستقرائي لإختبار مدى صحة الفروض والإحصاء الوصفي والتحليلي كأدوات إحصائية في جمع وتحليل البيانات .

توصلنا الدراسة إلى عدة نتائج منها ، الموازنة التخطيطية تعد أداة تخطيط ورقابة ويعتمد نجاحها على كفاءة العنصر البشري في إعدادها ، التخطيط الجيد يساعد في التشخيص المبكر للمشاكل المتوقعة أو الفرص المتاحة للمحيط الخارجي في المنشأة ولايتترك الأمور لمحض الصدفة ، الرقابة تكشف عن الإنحرافات في التنفيذ بين المخطط والفعلي وتحدد الأسباب التي أدت إلى هذه الإنحرافات ومعالجتها وتلافيتها مستقبلاً ، وجود نظام لتقويم الأداء يؤدي إلى رفع مستوى الأفراد وتحسين الكفاءة الإنتاجية لهم ، وضوح المعلومات والإفصاح عنها وشموليتها وحدائتها وملائمتها وموثوقيتها وتوافرها في الوقت المناسب يؤدي إلى ترشيد وصناعة القرارات .

أوصت الدراسة بأن تركز المدارس والوحدات الإدارية الأخرى على إستخدام الموازنة التخطيطية كأدوات للتخطيط والتنسيق والرقابة وتقييم الأداء وصناعة القرارات ، ضرورة إستخدام الموازنة التخطيطية كأداة رقابية على أنشطة المدرسة إن أحسن إعدادها واعتبارها معيار لتقييم أداء الإدارة المدرسية ، ضرورة أن يكون نظام تقييم الأداء واضح وشفاف ، ضرورة توفير المعلومات الملائمة والموثوقة في الوقت المناسب لإتخاذ القرار وهذا يحتم وجود قاعدة بيانات متكاملة ومحدثة لإستخدامها عند الحاجة .

تميزت الدراسة الحالية عن الدراسة أعلاه بإنها تناولت الموازنات التخطيطية على أساس النشاط وهذا ما يميزها عن غيرها من الدراسات الأخرى .

## 6- دراسة : محمد عطية الجرمي , 2007م (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في طرق التقدير التي تعتمد على التقدير الشخصي ولا تستند على التنبؤ باستخدام أساليب إحصائية ورياضية مما يحد من الوظيفة التخطيطية للموازنة المرنة .

هدفت الدراسة إلى قياس إمكانية تطبيق أسلوب الموازنات المرنة وتحسين نوعية البيانات المالية وإلى الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة للمنشآت الصناعية.

تمثلت أهمية الدراسة في وضع إطار لقياس وتقييم الأداء بغرض متابعة ورقابة الموازنة المرنة في المنشآت الصناعية لما لها من أهمية في تحليل الإنحرافات .

إختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات ، الفرضية الأولى : تؤثر الموازنة المرنة إيجاباً في تحسين نوعية البيانات المالية ، الفرضية الثانية : تعتمد عملية الموازنة المرنة في الجماهيرية الليبية على تقويم أداء المنشآت الصناعية على عناصر التكاليف ثابتة ومتغيرة ، الفرضية الثالثة: يمكن تطبيق أسلوب الموازنة المرنة إذا أمكن تبويب التكاليف الصناعية إلى ثابتة ومتغيرة .

إتبعت الدراسة المنهج الإستنباطي ، والمنهج الإستقرائي ، والمنهج التاريخي ، والمنهج الوصفي التحليلي في إختبار فرضيات البحث.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أبرزها أن أسلوب الموازنة يفئ بمتطلبات تطوير الموازنة المرنة حيث يوفر معلومات أكثر فائدة للتخطيط ، كما يوفر أساس أفضل للرقابة وتقييم الأداء ، وتوجد إمكانية لتطبيق أسلوب الموازنة المرنة يتضح من خلال إتباع خطوات إعدادها بالمصنع قيد الدراسة ، هنالك حاجة ماسة لزيادة فعالية الوظيفة التخطيطية وكذلك الوظيفة الرقابية للموازنة من خلال تطوير الموازنة المرنة عن طريق إدخال طرق وأساليب رياضية وإحصائية .أوصت الدراسة عند تقدير تصنيف التكاليف يجب إتباع طرق علمية وموضوعية والإبتعاد عن الحكم الشخصي ولا بد من إجراء فترة تجريبية قبل الإعتماد على هذه الدراسة وذلك من أجل حصر التكاليف الفعلية وعلاقتها بحجم النشاط ولضمان نجاح تطوير الموازنة المرنة .

تميزت هذه الدراسة عن الدراسة الحالية بتناولها الموازنات المرنة بينما ركزت الدراسة الحالية على الموازنات على أساس النشاط وهذا ما جعلها أكثر تميزاً .

---

(1) محمد عطية الجرمي ، دور الموازنات المرنة في تقويم اداء المنشآت الصناعية بليبيا،(الخرطوم :جامعة النيلين ،رسالة ماجستير في المحاسبة ،غير منشورة ، 2007م ) .

## 7- دراسة: سعيد محمد سعيد, 2007م: (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في مجموعة من التساؤلات وهي : لماذا تقوم شركة سكر كنانة بتوخي الدقة في إعداد الموازنات التخطيطية بدلاً عن إلزامية التخفيضات التي أنتجتها في ظل ما يعرف بسياسة النقشف ؟ وهل تعد شركة سكر كنانة موازنة مرنة تتناسب مع طبيعة انشطتها المتغيرة ؟ وهل تقوم شركة سكر كنانة بتطبيق مبدأ المشاركة تطبيقاً عملياً وليس شكلياً في ظل إلزامية تخفيض الموازنات ؟

هدفت الدراسة إلى دراسة الأسس والمبادئ المتبعة في إعداد الموازنات التخطيطية بشركة سكر كنانة بالإضافة إلى طرق وأساليب الرقابة على التكاليف من خلال القياس بالموازنات التخطيطية المعدة التي تهدف إلى تحقيق أهداف الشركة ومن ثم الوصول إلى أسس ومبادئ أكثر دقة تساهم في إعداد موازنة واقعية تصلح للمقارنة والقياس وتحسين الأداء .

نبعت أهمية الدراسة من أن شركة سكر كنانة من الشركات الإقتصادية الكبرى التي لها مساهمه فعالة في الإقتصاد القومي وهي شركة عظمى لابد لها من إتباع الطرق والأساليب العلمية في إدارة مشروعها العملاق .

إختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات وهي : الفرضية الأولى : الأسس والمبادئ المتبعة بشركة سكر كنانة في إعداد الموازنات التخطيطية غير دقيقة وبالتالي تعتبر هذه الموازنات غير واقعية ، الفرضية الثانية : عدم الدقة في المعايير المتبعة في إعداد الموازنات التخطيطية بشركة سكر كنانة لضعف دور الموازنات التخطيطية في الرقابة على التكاليف ،الفرضية الثالثة: الإنحرافات التي تحدث عن الموازنات التخطيطية لشركة سكر كنانة لا تعبر بدقه عن مسار الأداء الفعلي .

إتبعت الدراسة المنهج الإستنباطي ، والمنهج الإستقرائي والمنهج التاريخي ، والمنهج الوصفي . توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أبرزها , إعداد الموازنات التخطيطية على أساس التكلفة التاريخية دون مراعاة لظروف وبيئة المنتج الصناعية ينتج عنه موازنة غير دقيقة وغير واقعية ، إستخدام نظام التكاليف المعيارية في إستخدام الموازنات التخطيطية يساهم في إعداد موازنات أكثر دقة واستخدام وسائل التنبؤ الرياضية الحديثة من خلال برامج حاسوب متقدمة يساعد في

---

(1) سعيد محمد سعيد، دور الموازنات التخطيطية في الرقابة على التكاليف ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غير منشورة، 2007 م) .

دقة الموازنة التخطيطية والزامية تخفيض الموازنات التخطيطية دون مراعاة للتوالي السلوكية للعاملين تعطي المبررات للمديرين التنفيذيين في حالة الإنحراف السلبي عن الأهداف المخططة. أوصت الدراسة بضرورة استخدام نظام التكلفة المعيارية في إعداد الموازنات التخطيطية للوصول إلى موازنة تتسم بالدقة والواقعية ، على إدارة شركة سكر كنانة تطبيق مبدأ المشاركة في إعداد الموازنات التخطيطية تطبيقاً عملياً وليس شكلياً وتوسيع نطاق المشاركة لتشمل جميع المستويات الإدارية بالشركة ، وعلى الشركة إعداد موازنة مرنة تتناسب مع طبيعة أنشطتها المتغيرة ، وعلى إدارة الشركة الإلتزام الدقة في إعداد الموازنات التخطيطية بدلاً عن التخفيضات الإلزامية والتي عادة ما تقابل بالإحتجاج من قبل الإدارات التنفيذية .

ركزت هذه الدراسة في تخصيص الموضوع على شركة سكر كنانة فقط بينما تميزت الدراسة الحالية عن الدراسة السابقة في تناول الموضوع بشكل عام وكذلك الأفراد بإعداد الموازنات التخطيطية على أساس النشاط .

#### 8- دراسة : أمال محمود أحمد الباشا , 2007م: (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في أن هناك كثير من التحديات التي تواجه النشاط الإقتصادي في السودان بمختلف قطاعاته ، ومع إزدياد المنافسة العالمية فهناك كثير من الضغوط الأمر الذي يستدعي ظهور أساليب عمل وتكنولوجيا وتقنيات تستطيع الصمود في وجه المنافسة . نبعت أهمية الدراسة من كون أن أساليب التخطيط والرقابة واستخدام الموازنات التخطيطية بصورة صحيحة في عملية التخطيط الإستراتيجي طويل المدى والتكتيكي قصير المدى هي الضمانات العملية الوصفية وذات الفعالية التي تمكن منظمات الأعمال من مجابهة موجة العولمة والتغير المتسارع في بيئة العمل .

هدفت الدراسة إلى بحث مفهوم وقواعد وخصائص وأساليب وأهداف الموازنات التخطيطية في إطارها النظري والعملي ، تقييم أهمية التخطيط والموازنات التخطيطية في تحقيق أهداف المنظمات في السودان واختبار كفاءتها في ذلك ، تقييم مستوى الفجوة بين الإطار النظري والعملي ، إستكشاف أثر البيئة العملية في تمكين نظم الموازنات في القيام بدورها وفعاليتها في

---

(1) أمال حسن محمود، دور الموازنات التخطيطية في رفع كفاءة الأداء الإداري، دراسة تطبيقية البنك السوداني الفرنسي ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،رسالة ماجستير في الإدارة، غير منشورة، 2007 م) .

أداء وظائفها ، تطوير الفهم لدور الموازنات التقديرية والعقبات التي تواجهها ، تحديد مدى الإستخدام وأين يظهر إرتفاع وانخفاض مستوى الإستخدام ولماذا ؟ .

إختبرت الدراسة أربعة فرضيات وهي : الفرضية الأولى : يطبق نظام الموازنات التخطيطية على كافة الأنشطة بالبنك السوداني الفرنسي لخدمة أغراض التخطيط والرقابة ، والفرضية الثانية: النظام المحاسبي في المنظمات داعم وأساسي لنجاح تطبيق أنظمة الموازنات التخطيطية ، الفرضية الثالثة : نظام الموازنات التخطيطية يستخدم بكفاءة كمؤشر لقياس الأداء ورفع كفاءته . الفرضية الرابعة: أنظمة الرقابة عن طريق الموازنات لاتعتبر أداة ضغط على مديري الأقسام وتستخدم كأداة تشغيل مساعدة .

إتبعت الدراسة منهج دراسة الحالة ، والمنهج الوصفي التحليلي، والمنهج الإستنباطي والمنهج التاريخي .

وتوصلت الدراسة إلى أن وجود نظام مبدئي للتخطيط والرقابة بوجود نظام للرقابة عن طريق الموازنات التخطيطية بالبنك وهو نظام متطور وغير معقد ويعوقه عدم إكتمال بعض جوانبه المتمثلة في عمل موازنات إضافية للنقدية والأرباح والخسائر والمركز المالي ، وجود نظام إداري قوي عامل هام في نجاح تطبيق الأنظمة المالية وفي نجاح نظام رقابة الموازنة حيث تتكامل وظائف الإدارة ووظائف الموازنة ، نظام الموازنات التخطيطية لا يستخدم بكفاءة عالية كمؤشر لقياس الأداء لأسباب عديدة أهمها عدم إعطاء إعتبار للتأثيرات المحتملة للبيئة الخارجية علي تخطيط الأهداف ، أنظمة الرقابة عن طريق النموذج المالي لاتعتبر أداة ضغط علي مديري الأقسام والإدارات مالم تتبع بعض الإجراءات والإصلاحات .

أوصت الدراسة بالمناداة بتطبيق أنظمة التخطيط والرقابة عن طريق الموازنات التخطيطية وجعلها من صميم مسئولية الإدارات ، إخضاع تطبيقها للفحص والمراجعة من قبل المراجعين وعرض هذه النتائج علي الملاك والمساهمين، ضرورة إستخدام المؤشرات المالية كأهداف موازنة لقدرتها علي تشخيص سمات ومتغيرات الأداء وباعتبارها أداة معاصرة لها القدرة علي تقييم الأداء المالي والتشغيلي ، ضرورة الإهتمام بقيام مراكز مؤهلة للمعلومات ولبحوث السوق لمساعدة الشركات في تجاوز تأثير البيئة الخارجية القوية على التخطيط ورسم المستقبل المالي

وكذلك على النماذج المالية الحديثة في القيام بوظائفها في خدمة الإقتصاد وكذلك المساعدة في توفير الحقائق والمعلومات للتخطيط بشكل كاف ومطمئن .

تميزت الدراسة الحالية عن تلك الدراسة في أنها تناولت الموازنات التخطيطية على أساس النشاط تناولت تلك الدراسة الموازنات التخطيطية بالطريقة العادية.

#### 9 - دراسة: يعقوب آدم إسماعيل, 2008م:(1)

تمثلت مشكلة الدراسة في مجموعة من التساؤلات وهي : هل الموازنة التقديرية ساعدت في تخفيض مصاريف النظافة . فرع الرياض ؟ هل الموازنة التقديرية ساعدت في تخفيض مصاريف المواد العلمية . فرع جدة ؟.

هدفت الدراسة إلى توفير الوعي لدى المسؤولين عن أهمية نظام الموازنات وضرورة الإعتماد على نظام سليم وملائم لظروف الحالة ، وإلى تطوير الموازنات في المعاهد التعليمية لزيادة كفاءة وفعالية التخطيط والرقابة وضبط وترشيد الصرف.

نبعت أهمية الدراسة من تأثير قرارات إعداد الموازنة على جميع أقسام المنشأة بما فيها قسم الإنتاج والتسويق والبحوث وغيرها ومن إتاحة الفرصة للتعرف على المشكلات المتوقعة خلال مشكلة التنفيذ من أجل تفادي وقوعها وتقليل مخاطرها .

إتبعت الدراسة المنهج الوصفي والتاريخي واستخدمت أداة الإستبيان لجمع المعلومات حول مشكلة الدراسة لإختبار الفرضيات .

إختبرت الدراسة فرضيتين وهما: الفرضية الأولى : الموازنات التقديرية تؤدي إلى تخفيض الإنفاق على مصروفات النظافة - فرع الرياض ، الفرضية الثانية : الموازنة التقديرية تؤدي الى تخفيض الإنفاق على مصروفات المواد العلمية . فرع جدة .

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج وهي: لا يوجد تأهيل وتدريب كافي للوحدات الإدارية للقيام بالمهام الموكلة اليهم ، ولاتوجد تعليمات واضحة وصلاحيات كاملة لتمكن الإدارة الفرعية من أداء واجباتها بصورة كاملة والإتصال والتنسيق غير كافي بالأقسام المختلفة لمعالجة الإرتباطات

---

(1) يعقوب آدم إسماعيل آدم ، دور الموازنات التقديرية فى ترشيد الإنفاق فى المؤسسات التعليمية الأهلية فى المملكة العربية السعودية ،(الخرطوم:جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة ماجستير فى المحاسبة والتمويل ،غير منشورة ، 2008م).



بين الأقسام وعدم وقلة فهم المختصين بال نماذج وكيفية تعبئة النماذج لتسهيل مهمة إعداد خطة الموازنة التقديرية .

أوصت الدراسة بضرورة تأهيل وتدريب كافي للوحدات الإدارية للقيام بالمهام الموكلة اليهم ، وضرورة تفعيل الإتصال والتنسيق بين الأقسام المختلفة لمعالجة الإرتباط بين الاقسام . تناولت الدراستين دور الموازنات التقديرية في تخفيض الإنفاق ورفع مستوى الأداء في المنشآت بينما إنفردت الدراسة الحالية بأنها تناولت ذلك المفهوم بإسلوب النشاط وهذا مايميزها عن غيرها من الدراسات .

#### 10- دراسة : سليمان حسن كدوك , 2008م: (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في العديد من التساؤلات وهي: هل إستخدام الأساليب والطرق الإحصائية يساعد على التنبؤ والتقدير السليم للإيرادات ؟ هل الإعتبارات السلوكية ومشاركة المستويات الإدارية المختلفة تساعد على إنجاح وتنفيذ الموازنة العامة ؟ هل تحليل الإيرادات يساعد على الإكتشاف المبكر للإنحرافات ؟

نبعت أهمية الدراسة من محاولة تسليط الضوء على أحد أهم أدوات الرقابة المالية وتقويم الأداء شيوعاً في الوحدات الحكومية والى إي مدى تسهم الموازنة العامة في رسم الخطط المستقبلية بناءً على متابعة وتنفيذ الخطط المالية الحالية في الوحدات الحكومية وأحكام الرقابة المالية والمحاسبية وتحقيق الإيرادات وتحليل الإنحرافات .

هدفت الدراسة إلى أن تطبيق نظام الموازنات التخطيطية يساعد على تقدير الإيرادات في الوحدات الحكومية ، التعرف على الموازنة العامة من حيث مفهومها وأهدافها والغرض من إعدادها وإبراز دور الموازنة العامة ومدى فاعليتها في عملية تقدير الإيرادات ورسم الخطط المستقبلية ، والى التعرف على أسباب وجود إنحراف في الإيرادات في الوحدات الحكومية من خلال الموازنة العامة وإيجاد الحلول اللازمة لها .

إختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات وهي : الفرضية الأولى : إستخدام الأساليب والطرق الإحصائية يساعد على التنبؤ والتقدير السليم للإيرادات ، الفرضية الثانية: الإعتبارات السلوكية

---

(1) سليمان حسن كدوك، دور الموازنات التخطيطية في تقدير الإيرادات في الوحدات الحكومية، دراسة تطبيقية هيئة السكة حديد،(الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، غير منشورة، 2008م).

ومشاركة المستويات الإدارية المختلفة في إعداد الموازنة تساعد على تنفيذ الموازنة ، الفرضية الثالثة: وجود رقابة مستمرة على الإيرادات يحول دون تكرار الإنحراف في تقدير الإيراد .  
إتبعت الدراسة المنهج الإستنباطي ، المنهج الإستقرائي ، والمنهج التاريخي ، المنهج الوصفي التحليلي .

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها : تستخدم طريقة التقدير الشخصي في إعداد الموازنات التخطيطية وتقدير الإيرادات في هيئة السكة حديد في إعداد الموازنات التخطيطية لا تؤخذ في الحسبان الأسس والقواعد التي تمكن من إعداد موازنة دقيقة وقابلة للتحقيق ، وأن الإفراط في تقدير الإيرادات له الأثر الواضح في حدوث الإنحرافات .

أوصت الدراسة بضرورة العمل على بناء القدرات والتدريب في مجال إستخدام تقانة المعلومات وزيادة الوعي في مجال الإستخدام الإلكتروني في إعداد الموازنات التخطيطية ، إعتما نظام الموازنات التخطيطية كأداة فعالة للرقابة والتخطيط ، ضرورة مشاركة المستويات الإدارية المختلفة في إعداد الموازنات التخطيطية لتفعيل وظيفة التنسيق بين الأقسام المختلفة . تميزت الدراسة الحالية عن تلك الدارسة في أنها تناولت الموازنات على أساس النشاط وهو من الأساليب الحديثة لإعداد الموازنات وهذا ما يميزها عن غيرها من الدراسات السابقة لها .  
تناولت هذه الدراسة الموازنات التخطيطية بينما تناولت الدراسة الحالية الموازنات التخطيطية على أساس النشاط وهذا ما تميزت به عن تلك الدراسة .

#### 11- دراسة: صابر محمد عبد اللطيف محمد، 2009م: (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في الإجابة على تساؤلات وهي : هل تمثل الموازنات التخطيطية عنصر رقابي على الأداء بصورة تقود إلى تحقيق الرقابة الذاتية ؟ وهل تقوم الموازنات التخطيطية بدور فاعل في عملية تقويم الأداء في المؤسسات ؟ وهل يعتمد نجاح الموازنات التخطيطية الشاملة في تحقيق أهدافها علي توسيع قاعدة المشاركة ؟ .

---

(1) صابر محمد عبداللطيف، دور الموازنات التخطيطية في الرقابة وتقييم الأداء في المنشآت، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غير منشورة، 2008م ) .

هدفت الدراسة في تسليط الضوء على أهمية استخدام الموازنات التخطيطية كأداة رقابية وأثر ذلك على تحسين الأداء الفعلي، وإلى الخروج بنتائج وتوصيات تقود إلى ترقية الأداء بالمؤسسات من خلال أسلوب الموازنات التخطيطية .

نبعت أهمية الدراسة من تناول المشاكل الرئيسية في إعداد الموازنات التخطيطية وتحقيق الرقابة علي المشروع وذلك بمقارنة النتائج الفعلية مع الموازنة التخطيطية لنفس الفترة ، وترقية الأداء وذلك بتتبع الإدارة للأسس العلمية في إعداد الموازنات التخطيطية لنفس الفترة وترقية الأداء لتساعده في تحقيق الاهداف العامة , واسلوب الموازنات التخطيطية من الأساليب التي بدأ إستخدامها في الآونة الأخيرة في السودان لذلك تتبع أهمية الدراسة في تقييم هذا الإسلوب بالدارسة التطبيقية.

إختبرت الدراسة فرضيتين وهما : الفرضية الأولى : الموازنات التخطيطية تمثل عنصر رقابي على الأداء وتحقق الرقابة الذاتية ، الفرضية الثانية : يتمثل في ضعف المشاركة في إعداد الموازنات التخطيطية يؤدي إلى عدم تحقيق الأهداف.

إتبعت الدراسة المنهج الإستنباطي، والمنهج الإستقرائي ، والمنهج الوصفي ، والمنهج التاريخي.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها , تساعد الرقابة وتقويم الأداء بإستخدام الموازنات التخطيطية في تحديد المسؤوليات عن الإنحراف ونقاط الضعف وإمكانية معالجتها، تعمل الموازنة التخطيطية على تحقيق الأهداف المرسومة للمنشأة وتعتبر أداة رقابية على أداء المنشآت ، وتحقيق الرقابة الذاتية , وأن مشاركة كل المستويات الإدارية في إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية يعطي المزيد من الدافعية لتحقيق الأهداف .

توصي الدراسة بضرورة العمل على تطبيق أنظمة الرقابة وتقويم الأداء عن طريق الموازنات التخطيطية في المنشآت ، وكذلك الإهتمام بنظام الموازنات التخطيطية كوسيلة للرقابة وتقويم الأداء ، وضرورة توضيح أهداف الموازنات التخطيطية لكل المستويات الادارية المختلفة ، وتعريفهم بأهمية الموازنات في الرقابة وتقويم الأداء ، وضرورة فحص وتحليل الإنحراف لكل عنصر من عناصر الموازنة على حدا , ضرورة تدريب العاملين على نظام الموازنات التخطيطية.

تميزت الدراسة الحالية عن تلك الدراسة في أنها تناولت تحقيق أهداف الموازنات التخطيطية المتمثلة في تخفيض التكاليف والرقابة عليها بطريقة الموازنات التخطيطية على أساس النشاط وهذا ما تميزت به عن سابقها من الدراسات والبحوث في هذا المجال .

## 12- دراسة : أحمد عثمان موسى محمد , 2009م: (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في مجموعة من التساؤلات أهمها ما يلي : ما مدى إستفادة البنوك التجارية من الموازنات التقديرية في التخطيط لتحقيق أهدافها ؟ ما مدى إستفادة البنوك التجارية من الموازنات في الرقابة لتحقيق أهدافها ؟ هل تمكنت المصارف التجارية بالسودان من إعداد موازنات تقديرية تتناسب مع طبيعة أنشطتها ؟

هدفت الدراسة إلى بيان أهمية الموازنات التقديرية في التخطيط والرقابة في المؤسسات المصرفية في السودان وصنع إطار علمي لمفهوم وطبيعة التخطيط والرقابة في المؤسسات المصرفية بالسودان ، والتعرف على الأساليب العلمية المستخدمة في إعداد الموازنات التخطيطية بالمصارف التجارية بالسودان، المساهمة في تقديم العديد من المقترحات والحلول التي تساعد في زيادة فاعلية الموازنات التقديرية بالمصارف التجارية في السودان .

نبعت أهمية الدراسة من ضرورة الإستفادة القصوى من الموازنات التقديرية كوسيلة أساسية من وسائل التخطيط والرقابة ، ومن الدور الفعال للموازنات التقديرية في التخطيط والرقابة بالمصارف التجارية .

إختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات وهي: الفرضية الأولى: إستخدام الموازنات التقديرية يساعد في التخطيط بالمصارف التجارية ، الفرضية الثانية : إستخدام الموازنات التقديرية يساعد في الرقابة بالمصارف السودانية ، الفرضية الثالثة : تطبيق نظام الموازنات التقديرية السنوية بالمصارف التجارية يعتبر النظام الأمثل .

إتبعت الدراسة المنهج الإستنباطي ، والمنهج الإستقرائي ، والمنهج التاريخي .

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها , إستخدام الموازنات التقديرية يساعد في التخطيط بالمصارف التجارية ، إستخدام الموازنات التقديرية يساعد في الرقابة بالمصارف التجارية ،

---

(1) أحمد عثمان موسى محمد، الموازنات التخطيطية ودورها في التخطيط والرقابة بالمصارف التجارية، (الخرطوم:جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غير منشورة، 2009م ).

تطبيق نظام الموازنات التقديرية السنوية يعتبر الأمثل بالنسبة للمصارف التجارية ، الموازنات التقديرية تعد وسيلة إتصال ملائمة بين كافة المستويات الإدارية في المنشأة وتعمل على تنسيق مجهودات الإدارات والأقسام فيها .

أوصت الدراسة بضرورة إستخدام الموازنات التقديرية كأداة للتخطيط في المصارف التجارية ، ضرورة إستخدام الموازنات التقديرية كأداة للرقابة في المصارف التجارية ، ضرورة مساعده الجهات التي لم تلتزم بتطبيق الخطة الموضوعية ونتج عن ذلك إنحرافات سلبية ومعرفة الأسباب وراء هذه الإنحرافات وضرورة معالجتها .

تتفق هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في إبراز دور الموازنات التخطيطية كوسيلة للتخطيط والرقابة والتي يطابقها في المفهوم والهدف تخفيض التكلفة بينما تميزت الدراسة الحالية بتناول الموازنات على أساس النشاط ودورها في تطوير المنتج .

### 13- دراسة: فيصل القاسم سنين على , 2009 م: (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 .

هدفت الدراسة إلى دراسة مقومات نظام محاسبة التكاليف بمصنع سكر عسلاية وتوضيح الإطار العلمي لإسلوب التكاليف وفقاً للنشاط ، والتعرف على أثر تطبيق إسلوب التكاليف وفقاً للنشاط في تقديم بيانات دقيقة تساعد مصنع سكر عسلاية على رقابة وتخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة ، بيان معوقات تطبيق إسلوب التكاليف وفقاً للنشاط بمصنع سكر عسلاية.

إتبعت الدراسة المنهج الإستنباطي ، والمنهج الإستقرائي ، المنهج التاريخي ، المنهج الوصفي ، المقابلات الشخصية .

إختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات , الفرضية الأولى : لا يمكن تحديد تكاليف الإنتاج بصورة عادلة ودقيقة بإستخدام الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بمصنع سكر

---

(1) فيصل القاسم سنين على ،أثر إسلوب التكاليف وفقاً للنشاط على رقابة وتخفيض التكلفة،(الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية،غير منشورة،2009م) .

عسلاية ، الفرضية الثانية : إن إستخدام أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط سيؤدي إلى تحديد تكلفة الوحدة بصورة عادلة ودقيقة بمصنع سكر عسلاية ، الفرضية الثالثة : يوفر أسلوب التكاليف على أساس النشاط معلومات تساعد إدارة مصنع سكر عسلاية على رقابة وتخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة .

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها ، أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط يحدد تكلفة مجتمعات الأنشطة بدقة بمصنع عسلاية ، يساعد أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط في تحديد تكلفة دقيقة لمنتجات مصنع سكر عسلاية ، يعمل أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط على إظهار الأنشطة المخفية مما يساعد إدارة مصنع سكر عسلاية على الرقابة .

أوصت الدراسة بدراسة محركات التكلفة وفقاً لأساليب علمية للتعرف على إرتباطها بالأنشطة عند تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط بمصنع سكر عسلاية واعتبار مجتمعات الأنشطة مراكز مسؤولية وسناد إدارتها لأفراد مختصين لإحكام الرقابة على الأنشطة بمصنع سكر عسلاية .

يتمثل الإتفاق بين الدراستين في تناولهما لإسلوب إدارة التكلفة على أساس النشاط ولستخدامه كوسيلة من وسائل تخفيض التكلفة .

#### 14- دراسة: ناريمان سمير هبة رزق الله, 2009م:(1)

تمثلت مشكلة الدراسة في إمكانية إستخدام الموازنات التخطيطية لتقويم كفاءة أداء العمليات المالية للمصارف والتعرف على المخاطر المستقبلية التي تحيط بهذه المصارف ومدى المقدرة على إعداد الموازنات التخطيطية بالطريقة العلمية وإستخدام التنبؤ في تقدير الأرقام والكميات والتزام التعليمات المالية المعمول بها .

هدفت الدراسة إلى التعرف على نشأة ومفهوم وقواعد وخصائص وأساليب وأهداف الموازنات التخطيطية في إطارها النظري والعملية وعرضها للإستفادة منها ، والوقوف على الصعوبات التي تواجه معدي الموازنات التخطيطية لتذليل الصعاب وتقادي المشاكل وإعداد الموازنات والإستفادة منها .

---

(1) ناريمان سمير هبة رزق الله، دور الموازنات التخطيطية في رفع مستوى الأداء المالي بالقطاع المصرفي، (الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، غير منشورة، 2009م).

نبتت أهمية الدراسة من أن استخدام الموازنات التخطيطية بصورة صحيحة في عملية التخطيط الإستراتيجي والتكتيكي وهي الضمانة العملية وذات الفاعلية التي تمكن القطاع المصرفي في مجابهة موجة العولمة والتغير المتسارع في بيئة العمل وبالتالي في رفع كفاءة الأداء المالي .

إختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات ، الفرضية الأولى: نظام الموازنات التخطيطية يساعد في قياس وتقويم كفاءة الأداء المالي ، الفرضية الثانية : مشاركة المستويات التنظيمية المختلفة في إعداد الموازنات التخطيطية يؤدي إلى تحقيق أهداف القطاع المصرفي ، الفرضية الثالثة : إعداد وتطبيق الموازنات التخطيطية بالطرق العلمية يؤثر على عملية إتخاذ القرارات .

إتبعت الدراسة المنهج التاريخي ، والمنهج الإستنباطي في تحديد محاور الدراسة ووضع الفروضيات ، والمنهج الإستقرائي لإختبار صحة الفروض ، والمنهج الوصفي التحليلي في الدراسة الميدانية .

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها ، أن نظام الموازنات التخطيطية يساعد في قياس كفاءة الأداء المالي بالقطاع المصرفي ، إن الموازنة التخطيطية تقوم بدور فاعل في الرقابة وتقويم الأداء في المصارف ، مشاركة جميع المستويات الإدارية في وضع وتنفيذ الموازنات التخطيطية يساهم في تحقيق أهداف الموازنة وتطبيق الأسلوب العلمي في الموازنات التخطيطية يؤدي إلى إتخاذ قرارات سليمة ، الإعتماد على الموازنات التخطيطية السابقة يساعد الإدارة بالقطاع المصرفي في وضع موازنات تخطيطية جديدة .

أوصت الدراسة بضرورة إشراك كافة المستويات الإدارية في عملية وضع وتنفيذ الموازنات التخطيطية بالقطاع المصرفي ، ضرورة تدريب العاملين بالأساليب الحديثة لإعداد الموازنات التخطيطية ، ضرورة الإستفادة من الجوانب السالبة في تنفيذ الموازنات التخطيطية السابقة وتصحيح الإنحرافات في الموازنات التخطيطية الحالية .

تميزت الدراسة الحالية عن الدراسة السابقة في أنها تناولت دور الموازنات التخطيطية في تحفيز التكاليف وتطوير المنتج بإسلوب النشاط بينما تناولت الدراسة السابقة دور الموازنة التخطيطية في رفع الأداء المالي بالمصارف دون تطرقها للأساليب الحديثة في إعداد الموازنة

#### **15- دراسة : محاسن أحمد محمد سلامة , 2009م:(1)**

تمثلت مشكلة الدراسة في مجموعة من التساؤلات أهمها : هل تقوم الموازنة التخطيطية بدور فاعل في عملية الرقابة وتقويم الأداء في القطاع العام لمؤسسات التعليم العالي ؟ هل

---

(1) محاسن أحمد محمد سلامة،الموازنات التخطيطية ودورها في الرقابة وتقويم الأداء المالي بمؤسسات التعليم العالي،(الخرطوم:جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة ماجستير في المحاسبة،غير منشورة،2009م ).

الموازنات التخطيطية المعدة من قبل مؤسسات التعليم العالي بالقطاع العام بشكلها التقليدي تحقق أهداف الموازنة وتعكس الأنشطة الحقيقية التي تقوم بها ؟ هل تعمل الموازنة التخطيطية كأداة للرقابة وتقويم الأداء بمؤسسات التعليم العالي ؟ وهل التخطيط الجيد يدل على كفاءة الإدارة ؟

هدفت الدراسة إلى إيجاد معيار محدد لقياس كفاءة وتقويم الأداء عن طريق الموازنات التخطيطية مع تحديد العوامل التي تساعد في رفع كفاءة أداء الوحدات الحكومية ، وضع إطار عملي يحكم الموازنات والمعايير كأدوات لتقييم الأداء في المنشأة ، والى التحقق من أن الموازنة التخطيطية تمثل عنصر رقابي على الأداء وتحقيق الرقابة الذاتية .

نبعت أهمية الدراسة من أن المساهمة النظرية والقيمة التطبيقية والمزايا التي تكسبها الأجهزة الحكومية من خلال وجود إدارات مختلفة لوضع الموازنات التخطيطية ، ومن التحقق من أن الموازنات التخطيطية تمثل أداة فاعلة للرقابة في المنشآت محل الدراسة ، مع إقتراح طريقة علمية لمعالجة الانحرافات الناتجة عن تنفيذ الموازنات التخطيطية بالمنشأة محل الدراسة .

إختبرت الدراسة أربعة فرضيات وهي : الفرضية الأولى : أن الموازنات التخطيطية المعدة من قبل الوحدات الحكومية بشكلها التقليدي لا تعكس الأنشطة الحقيقية والفعالية التي تقوم بها الوحدات ، الفرضية الثانية : الموازنات التخطيطية تقوم بدور فاعل في عملية الرقابة وتقويم الأداء بمؤسسات التعليم العالي بالقطاع العام ، الفرضية الثالثة : إستخدام الموازنات التخطيطية كأداة للتخطيط والرقابة بمؤسسات التعليم العالي بالقطاع العام يزيد من كفاءتها ،

الفرضية الرابعة : إن الإدارة التي تنسق وتشارك كل الإدارات في إعداد الموازنات التخطيطية تكون إدارة ناجحة في تحقيق الأهداف .

إتبعت الدراسة المنهج الإستنباطي ، والمنهج الوصفي ، والمنهج التاريخي .

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أبرزها ، أن الموازنات التخطيطية التي تعد بشكلها التقليدي في الوحدات الحكومية لاتعكس الأنشطة الفعلية والحقيقية ، تهدف الإدارة المالية بجامعة السودان من إستخدامها ومتابعتها لتنفيذ الميزانية التخطيطية لإكتشاف الإنحرافات أو التنبؤ بها ومعرفة نقاط الضعف وتلافيها ، تقوم إدارة الجامعة بإشراك المرؤوسين في إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية وهذا مايشعرهم بل ويؤكد لهم بأن الإدارة تعترف بأرائهم لذلك يحرصون على القيام بتنفيذ الموازنة بدقة لتحقيق الأهداف .



أوصت الدراسة بضرورة تدريب العاملين بإستمرار مع الإهتمام بأوضاعهم المادية والوظيفية والإجتماعية ، ضرورة متابعة الأداء المالي بالتقارير الدورية والإهتمام بأساليب المراجعة الداخلية.

تميزت الدراسة الحالية عن الدراسة السابقة بانها تناولت دور الموازنات التخطيطية بإسلوب النشاط وهو من الأساليب الحديثة لإعداد الموازنات التخطيطية.

#### 16- دراسة: الطيب آدم محمود أبوالقاسم , 2009م: (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم إستخدام الموازنات التخطيطية للحفاظ على كفاءة المصارف والتعرف على المشاكل المستقبلية التي قد تواجه المصارف وذلك من خلال إستخدام الموازنات التخطيطية كأداة للتخطيط والرقابة ولرفع كفاءة أداء المصرف وقياس الأداء المالي وفقاً لمؤشرات الإنذار المبكر (CAEL).

هدفت الدراسة إلى الوقوف على الصعوبات التي تواجه معدي الموازنات التخطيطية في بنك التنمية التعاوني لتذليلها وتقاديتها مستقبلاً وتطوير فهم العاملين بالبنك لدور الموازنات التخطيطية في تجويد الأداء المالي بالبنك .

نبتت أهمية الدراسة من إستخدام الموازنات التخطيطية بصورة صحيحة في عمليات التخطيط والرقابة ضرورة للمحافظة على مستويات عليا من الكفاءة حسب معايير (CAEL).  
إختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات وهي : الفرضية الأولى : نظام الموازنات التخطيطية في بنك التنمية التعاوني الإسلامي يساعد على قياس الكفاءة وفق مؤشرات (CAEL) ، الفرضية الثانية إعداد الموازنات التخطيطية يؤثر إيجابياً على مستوى كفاءة أداء بنك التنمية وفق مؤشرات (CAEL) ،الفرضية الثالثة: الرقابة بإستخدام نظام الموازنات التخطيطية يساعد على رفع مؤشرات (CAEL).

إتبعت الدراسة المنهج التاريخي ، والمنهج الإحصائي عبر أسلوب الإستنباط والإستقراء لجمع وتحليل البيانات ، والمنهج الوصفي بإستخدام دراسة الحالة.

---

(1) الطيب آدم محمود أبوالقاسم، دورالموازنات التخطيطية والرقابة في رفع كفاءة البنوك التجارية ،(الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، غير منشورة ،2009م).

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها، وجود نظام لقياس الكفاءة يؤدي إلى رفع مستوى أداء الأفراد وتحسين الكفاءة الإدارية ، تقوم مؤشرات (CAEL) بدور مساعد للموازنات التخطيطية في عملية الرقابة وتقويم الأداء.

أوصت الدراسة بأهمية متابعة إدارة البنك العليا لموقف البنك من مؤشرات (CAEL) بصورة مباشرة وتحديد إى إحراف عما هو مخطط فيها وتصحيحها فوراً، وضرورة تدريب كل العاملين في البنك على تطبيق معايير (CAEL) وربطها بالموازنة التخطيطية المعدة كل عام .

تناولت هذه الدراسة دور الموازنات التخطيطية فى رفع كفاءة البنوك التجارية بإستخدام معايير (CAEL) بينما تناولت الدراسة الحالية دور الموازنات التخطيطية على أساس النشاط في تخفيض التكلفة وتطوير المنتج وتميزت هذه الدراسة عن غيرها من الدراسات بتناولها الموازنات التخطيطية على أساس النشاط وهو من الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة .

#### 17- دراسة : عمر محمد هديب , 2009م: (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات الآتية : ما مدى إنتشار وتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة لدى الشركات الصناعية في الأردن ؟ .

ما شكل النموذج المقترح لقياس مدى تصنيف نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وفق نموذج القياس المقترح ؟

هل هناك علاقة بين مستوى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة والأداء المالي للشركات الصناعية في الأردن ؟

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى إستخدام تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة لدى الشركات الصناعية في الأردن من خلال تطوير نموذج مقترح للقياس وبيان العلاقة بين تطبيق هذا النظام وتحسن الأداء المالي لهذه الشركات ولتحقيق الأهداف وتم تصميم نموذج لقياس مدى إستخدام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة لدى الشركات الصناعية في الأردن وبيان علاقة درجة تطبيقه بتحسين الأداء المالي لها .

---

(1) عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقتها بالأداء المالي ،(عمان:الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، رسالة دكتوراة فى المحاسبة ،غيرمنشورة، 2009م ).

نبتت أهمية الدراسة لتسليط الضوء على مدى إستخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في البيئة الأردنية كأحد أحدث التطورات المحاسبية المستخدمة في كثير من الشركات العالمية القوية والمؤشر الذي أثبت العديد من الدراسات أنه في حالة تبنيه يعمل على دفع القدرة التنافسية والكفاءة الإنتاجية للشركات الصناعية والخدماتية على حد سواء.

إتبعت الدراسة المنهج الإحصائي الوصفي لبيان وصف ملامح تركيبة مجتمع الدراسة ، والمنهج الإحصائي التحليلي من خلال إستخدام أسلوب التحليل الملائم لطبيعة الدراسة بناءً على نوع البيانات المراد تحليلها وأهداف وفروض الدراسة.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها : أن ستة عشر شركة صناعية في الأردن بنسبة (1,32%) فقط تقوم بتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة أو تمر بأحد مراحل تطبيق وأن باقي الشركات وعددها ألف ومائة وثمانية وتسعون شركة صناعية لا تقوم بتطبيقه والتي منها خمسمائة وخمسة شركة ونسبة (42%) يتوافر إليها نظام تكاليف تقليدي وبمستويات مختلفة وهناك ستمائة وخمسة عشر شركة بنسبة (52%) لا يوجد لديها أي نظام لمحاسبة التكاليف ، إختصار تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على الشركات المساهمة العامة دون غيرها من الأشكال القانونية للشركات لقدرة هذه الشركات على توفير الأنظمة المؤتمتة لإدارة هذا النظام والتكاليف التي يتطلبها تطبيقه.

وجود تفاوت في كل من حجم رأس المال للشركات المطبقة للنظام حيث تراوحت بين اثنين مليون دينار إلى ستة وأربعون مليون دينار وعدد العاملين فيها الذي يتراوح بين سبعة وثلاثون وخمسمائة ثلاثة وعشرون عاملاً وكذلك سنة التأسيس التي تتراوح ما بين الأعوام (1943 - 1993م) وأنها من قطاعات مختلفة ، وتبين قيام الشركات الصناعية المطبقة للنظام بإعتماد تطبيقه ما بين عامي (2003-2004م) مما يشير إلى أن جميع هذه الشركات حديثة العهد نسبياً في تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة.

توصي الدراسة في ظل إنفتاح الأسواق وظروف المنافسة الشديدة وتحول الأسواق من كونها سوق منتج إلى سوق مستهلك ونظم تكاليف الإنتاج ومعرفة بيان التكاليف غير المباشرة منها ونظراً لما يتمتع به نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة من مزايا إستراتيجية كثيرة الأمر الذي يتوجب على الشركات الصناعية العاملة في الأردن الشروع في فحص إمكانية تطبيق نظام

محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في المستقبل والإبقاء على فكرة استخدامه دائماً في أذهان إدارات هذه الشركات ، ضرورة إجراء تحولات جذرية لأوضاع الشركات لتمكين من إستيعاب التغيرات التكنولوجية والتنظيمية المتجددة أو تطبيق أنظمة التكاليف الحديثة لأهميتها في المرحلة الراهنة، واستخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة لأنه يوفر بيانات ومعلومات تعتمد عليها الإدارة في ترشيد قراراتها وضرورة قيام إدارات الشركات غير المطبقة لهذا النظام بالعمل الجاد لإزالة الصعوبات التي تحول دون تطبيقه كما أنه من الضرورة بمكان قيام الشركات الصناعية العاملة في الأردن المطبقة لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بتطوير أنظمتها مما ينعكس على الواقع الفعلي على أدائها المالي.

تتفق هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في تناولها أسلوب النشاط وركزت فقط على تطبيقه من عدمه أما الدراسة الحالية ركزت على إظهار أهميته ودوره في تخفيض التكلفة وتطوير المنتج للحس على تطبيقه .

#### 18- دراسة : عوض محمد عوض علي, 2010م:(1)

تمثلت مشكلة الدراسة في مجموعة من التساؤلات أهمها : ما مستوى إدراك شركات التأمين لأهمية تطبيق نظام الموازنات التخطيطية ؟ ما مستوى التوافق بين نظام الموازنات التخطيطية المطبق في شركات التأمين الإسلامية والإصول العلمية لنظام الموازنات المعروفة في الفكر المحاسبي ؟ ما مستوى إستعمال مخرجات نظام الموازنات التخطيطية من قبل الجهات المسؤولة عن التخطيط والرقابة وتقييم الأداء في شركات التأمين ؟.

هدفت الدراسة إلى الوصول إلى وضع أمثل في إستعمال الموازنات التخطيطية كأداة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء ، والتعزيز من دور إستعمال الموازنات التخطيطية وإستعمال مخرجاتها كنظام للتغذية العكسية ، وكشف التغيرات والنواقص في تكوين النظام من النواحي العلمية والفنية وبيان العقبات والصعوبات التي تحد من فعالية النظام وإقتراح المعالجات المناسبة لها ووضع الإقتراحات والتوصيات التي ستسهم في تأكيد أهمية نظام الموازنات التخطيطية في التطبيق العملي للنشاط في شركات التأمين

---

(1) عوض محمد عوض علي، دورالموازنات التخطيطية في تقييم الأداء المالي للشركات،(الخرطوم:جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ،غير منشورة،2010م).

نبتت أهمية الدراسة من أنها تعد إسهاماً علمياً في أدبيات البحث في نظم الموازنات التخطيطية ودورها في التخطيط والرقابة ، ومن أنها تعد دراسة ميدانية تتناول الموازنات التخطيطية وفقاً للأسس العلمية التي ينبغي توافرها في نظام الموازنات التخطيطية .

إختبرت الدراسة خمسة فرضيات : الفرضية الأولى : تدرك شركات التأمين أهمية الموازنات التخطيطية لما توفره من مزايا ، الفرضية الثانية : تعد الموازنات التخطيطية في شركات التأمين وفق أسس علمية سليمة ، الفرضية الثالثة : تستعمل الإدارات المختلفة الموازنات التخطيطية في شركات التأمين وفق أسس علمية ، الفرضية الرابعة : تستعمل الإدارات المختصة في شركات التأمين مخرجات الموازنات التخطيطية لخدمة أهداف التخطيط والرقابة ، الفرضية الخامسة: هنالك معوقات تحد من فاعلية نظام الموازنات التخطيطية المطبق في شركات التأمين .

إتبعت الدراسة المنهج التاريخي ، المنهج الإستنباطي ، والمنهج الإستقرائي ، والمنهج الوصفي التحليلي .

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، تساعد الموازنات التخطيطية شركات التأمين في توقع حجم التغطيات المستقبلية والتنبؤ بمعدلات الخسارة ، وتساعد في توقع حجم الوثائق المستقبلية وحجم العوائد على الإستثمار، تساعد في الرقابة على حجم المخطط والمنفذ في التغطيات المستقبلية ، تساهم في الرقابة على المصروفات العمومية ، تساعد في تحسين مستوى الملائمة المالية لشركات التأمين .

توصي الدراسة بالإهتمام بالموازنات التخطيطية وما تحتويه من معلومات محاسبية ، على الشركات العاملة في قطاع التأمين العمل بالموازنات التخطيطية لما تقدمه من معلومات خاصة بتقدير المصروفات العمومية ، يجب على الشركات العاملة في قطاع التأمين تحليل الإنحرافات التي تحدث بين المقدر بالموازنة والمنفذ فعلياً وذلك لتجاوز الإنحرافات السالبة مستقبلاً.

تميزت الدراسة الحالية عن الدارسة السابقة في أنها تناولت دور الموازنات التخطيطية على أساس النشاط وهذا ما يميزها عن غيرها من الدراسات السابقة في هذا المجال .

## 19- دراسة: الصديق أحمد إدريس محمد , 2010 م: (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في العديد من التساؤلات أهمها : هل تسهم الموازنة التخطيطية في تقدير إحتياجات المشروع من عناصر الإنتاج ؟ هل الموازنات التخطيطية لها القدرة على تقدير تكاليف عناصر الإنتاج ؟ هل الإعداد الجيد للموازنات التخطيطية وتحديد الإنحرافات وتقديرها له القدرة على رفع الكفاءة الإنتاجية للمشروعات ؟ ما مدى قدرة الموازنات التخطيطية على إكتشاف الإنحرافات عن الأداء المخطط ؟ .

هدفت الدراسة إلى بيان أهمية الموازنات التخطيطية وكيفية طرق إعدادها، إبراز دور الموازنات التخطيطية في تقدير تكاليف عناصر الإنتاج ، التعرف على الدور الذي تؤديه الموازنات التخطيطية في إكتشاف الإنحرافات وكيفية طرق معالجتها .

نبعت أهمية الدراسة من أن الموازنات التخطيطية تعتبر أداة إشراف تمكن من الوصول لتحقيق ربح مقبول من خلال ضبط المصروفات إلى أقل حد ممكن وتجنب الإسراف وضياع الموارد الإنتاجية وتساعد الموازنات في تحديد مناطق الإنحرافات واتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجتها .

إختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات، الفرض الأول : الموازنات التخطيطية تحقق التقدير السليم لإحتياجات المشروع من الموارد الإنتاجية ، الفرضية الثانية : الموازنات التخطيطية تعتبر الأسلوب الأمثل لتقدير تكاليف عناصر الإنتاج بالمشروعات الصناعية ، الفرضية الثالثة: إعداد الموازنات التخطيطية وتحديد المسؤولية عن الإنحرافات يمكن أن يؤدي إلى رفع كفاءة المشروع الإنتاجية .

إتبعت الدراسة المنهج الإستنباطي ، والمنهج الإستقرائي ، والمنهج الوصفي التحليلي ، والمنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة في هذا المجال .

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها الموازنات التخطيطية تصلح لجميع المشروعات كبيرة أم صغيرة ، وتساعد في التأكد من حسن إستغلال موارد المشروع والمحافظة عليها من الضياع وسوء الإستخدام ، الموازنات التخطيطية تعتبر وسيلة فعالة لتقدير تكاليف عناصر الإنتاج

---

(1) الصديق أحمد إدريس محمد ، دور الموازنات التخطيطية في تقدير تكاليف عناصر الإنتاج في المشروعات ، (الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة ماجستير فى المحاسبة والتمويل ، غير منشورة ، 2010م) .

للمشروعات المختلفة ويتم على أساسها تقييم الأداء وتحديد نقاط الضعف والقوة ، وهناك إنحرافات كبيرة في أرقام الموازنات التخطيطية بين المخطط والفعلي .

توصي الدراسة بعدم الإفراض في وضع تقديرات تكاليف عناصر الإنتاج عند إعداد الموازنات التخطيطية حتى يستفاد منها وتكون مرشدة للأداء ، لا بد من معرفة الأقسام بمسببات الإنحرافات بين الأداء الفعلي والمخطط لمعالجته وتفاذي حدوثها في المستقبل ومحاولة تطبيق الوسائل الإحصائية في التنبؤ بأرقام الموازنة حتى تكون أكثر دقة وواقعية .

تميزت الدراسة الحالية عن تلك الدراسة بأنها تناولت الموازنات التخطيطية على أساس النشاط وهو من الأساليب الحديثة في إعداد الموازنات التخطيطية .

## 20- دراسة : رحاب آدم أحمد أبكر, 2011م: (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في أن كثير من الشركات الصناعية السودانية تعاني من مشاكل تتعلق بالتكاليف وكيفية التحكم فيها مما يجعل هذه المنشآت الصناعية تتحمل كثير من الأعباء الأمر الذي ينعكس على أدائها ، وبيان الأدوار التي تقوم بها التكلفة المستهدفة في خفض تكاليف الإنتاج في المشروعات الصناعية السودانية أي ما هو أثر التكلفة المستهدفة في خفض تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية السودانية.

هدفت الدراسة إلى تخفيض تكاليف الإنتاج من خلال نظام التكاليف المستهدفة من عدة محاور أولها يساعد نظام التكاليف المستهدفة في تخفيض تكلفة الإنتاج وبيان أن نظام التكلفة المستهدفة يساعد الشركات الصناعية السودانية على تحقيق أهدافها من صنع منتجات جديدة بأقل تكلفة كمطلب لنجاح المنشأة في ظل السوق التنافسي وجذب المستهلكين .

نبتت أهمية الدراسة من تسليطها الضوء على نظام التكاليف المستهدفة والدور الذي تقوم به في تخفيض تكاليف الإنتاج بالمشروعات الصناعية السودانية.

إختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات وهي : الفرضية الأولى: نظام التكاليف المستهدفة يؤدي إلى تخفيض تكاليف الإنتاج بالشركات الصناعية السودانية , الفرضية الثانية: تطبيق التكلفة

---

(1) رحاب آدم أحمد أبكر ،أثرالتكلفة المستهدفة في خفض تكلفة الإنتاج في الشركات الصناعية السودانية،(الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية،غيرمنشورة ،2011م).

المستهدفة يساعد في تحقيق الكفاءة الإنتاجية، الفرضية الثالثة: الإهتمام بتطبيق التكلفة المستهدفة يؤدي إلى مواجهة المنافسة العالية وتلبية طلبات المستهلكين .

إتبعت الدراسة المنهج الإستنباطي، والمنهج الإستقرائي ، والمنهج الوصفي التحليلي ، والمنهج التاريخي .

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها تطبيق التكلفة المستهدفة يؤدي إلى خفض تكاليف الإنتاج من خلال إستخدامها في مرحلة قبل حدوث التكلفة (مرحلة التصميم) ، وأن الشركات الصناعية السودانية تعمل على تحديد سعر بيع مستهدف وهامش ربح مستهدف لمنتجاتها ، والتصميم الجيد يعمل على ضبط الوقت اللازم لإنتاج المنتجات وبالتالي يقلل من إحتمال فشل المنتج ويخفض من تكلفة العمالة وتكاليف الفحص والإختبار وأن الشركات الصناعية السودانية تقوم بتحديد مزايا وخصائص المنافسين .

أوصت الدراسة بضرورة إهتمام الشركات الصناعية السودانية بنظام التكلفة المستهدفة في كل مرحلة ماله من مزايا جيدة في خفض التكلفة ، وضرورة عدم تقديم المنتج إلى السوق إلا بعد تحديد السعر الذي يقبله العملاء وبعد تحديد الكمية المتوقع بيعها حتى تضمن الشركة بأن السعر الذي سيتم به تقديم المنتج إلى السوق سيكون مقبولاً مقدماً، وضرورة الإهتمام بعملية التحسين المستمر في مستوى كل الأنشطة في الشركة وليس على عملية الإنتاج فقط ، وضرورة الإهتمام بتحفيز المشاركين بالعمل لتعزيز الثقة والمشاركة في إنتاج المنتجات، وضرورة تخصيص الشركات الصناعية أموال لتطوير منتجاتها .

تتفق هذه الدراسة مع الدراسة الحالية من حيث الهدف وهوتخفيض التكاليف ولكنهما يختلفان في آلية تحقيق الهدف حيث إستخدمت الدراسة السابقة أسلوب التكلفة المستهدفة بينما إستخدمت الدراسة الحالية أسلوب الموازنات التخطيطية على أساس النشاط وتميزت بأنها الأشمل لأن الموازنات التخطيطية أشمل (الإنتاج ، التكاليف ، المبيعات ..... الخ ) أما التكاليف المستهدفة تشمل التكلفة فقط .



## 21- دراسة : سارة سيد مصطفى, 2011م (1):

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم قدرة نظام المحاسبة الحكومية وحده على تحقيق أهداف التطوير وعلى توفير المعلومات اللازمة لإعداد الموازنات العامة للدولة وفقاً للنظام الجديد وهو نظام موازنة البرامج والأداء .

هدفت الدراسة إلى استخدام نظام المحاسبة على التكلفة على أساس النشاط في رفع كفاءة التخطيط والرقابة في القطاع الحكومي وذلك من خلال توفير المدخلات من البيانات المحاسبية الملائمة والدقيقة اللازمة لنظام موازنة البرامج والأداء باستخدام نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط .

نبعت أهمية الدراسة من ضرورة أحداث تطوير لنظام المحاسبة الحكومية بشكل يواكب التطور في نظام الموازنة من خلال تطبيق نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط في القطاع الحكومي حتى يمكن من خلال هذا التطوير خفض تكلفة الخدمات الحكومية دون التأثير على جودة هذه الخدمات .

إختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات وهي : الفرضية الأولى : لايساعد نظام التكلفة على أساس النشاط في توفير أرقام دقيقة عن تكلفة الخدمات العامة لنظام موازنة البرامج والأداء كأداة تخطيطية ورقابية في القطاع الحكومي ، الفرضية الثانية : لا يساعد نظام الموازنة على أساس النشاط في التنبؤ بحجم وتكلفة الموارد اللازمة لأنشطة الوحدة الحكومية للعام المقبل بشكل أكثر دقة من نظام الموازنة التقليدية ،الفرضية الثالثة : لايساعد نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط في خفض تكاليف الخدمات العامة للدولة وإبراز الطاقة العاطلة في الأنشطة الحكومية .

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها : تفوق نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط عن نظام محاسبة التكاليف التقليدي في توفير معلومات أدق في عملية الرقابة واتخاذ القرارات ، وأن نظام المحاسبة التقليدي هو الأقرب للواقع العملي في كلية التجارة جامعة القاهرة ومن الصعب تطبيق نظام الموازنة على أساس النشاط في الكلية في ظل الظروف الحالية .

---

(1) سارة سيد أحمد عبدالعاطي ، استخدام نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط في رفع كفاءة التخطيط والرقابة في القطاع الحكومي ،(مصر:جامعة القاهرة ، رسالة ماجستير في المحاسبة ،غير منشورة، 2011م).

توصي الدراسة بتطبيق نظام المحاسبة على التكلفة على أساس النشاط في القطاع الحكومي ، توفير البيئة المناسبة لتطبيق نظام موازنة البرامج والأداء بشكل ناجح .  
تتفق هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في إبراز دور العمل على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف وتناولت الدراسة السابقة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بينما تناولت الدراسة الحالية الموازنات على أساس الأنشطة .

## 22- دراسة محمد عبدالغني عبدالحى عبدالعال , 2013م : (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم قدرة المدخل التقليدي لإعداد الموازنات على تحقيق الأهداف والوظائف المرجوة منه والمتعلقة بالتخطيط والرقابة وتقويم الأداء بالكفاءة والفعالية الملائمة لبيئة الأعمال المعاصرة وبالتالي إنخفاض كفاءة وفعالية نظم إدارة الأداء .  
هدفت الدراسة إلى زيادة فعالية نظم إدارة الأداء على إعتبار أن الموازنات أداة محورية وجوهرية تقع في قلب هذه النظم من خلال دراسة التكامل بين منهجي الموازنة على أساس الأنشطة ومابعد الموازنة كإتجاهات حديثة لتطور عملية إعداد الموازنات أو للتغلب على الإنتقادات الموجهة للمدخل التقليدي لإعداد الموازنات .

إختبرت الدراسة أربعة فرضيات وهي : الفرضية الأولى : يعاني المدخل التقليدي من مجموعة من أوجه القصور التي تجعله لا يتوافق مع طبيعة بيئة الأعمال المعاصرة للمنظمات المصرية ، الفرضية الثانية : لاتوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحقيق التكامل بين منهجي الموازنة على أساس النشاط ومابعد الموازنة وبين زيادة فعالية مجالات التخطيط والرقابة وتقويم الأداء (نظام إدارة الأداء) ، الفرضية الثالثة : لاتوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين منهجي الموازنة على أساس الأنشطة ومابعد الموازنة وبين تحسين الأداء المالي وغير المالي للمنظمة ، الفرضية الرابعة : لاتوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحقيق التكامل بين منهجي الموازنة على أساس النشاط ومابعد الموازنة وبين زيادة القدرة التنافسية للمنظمة .

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها : يعاني المدخل التقليدي لإعداد الموازنات من أوجه القصور التي تجعله لايتوافق مع طبيعة بيئة الأعمال المعاصرة للمنظمات المصرية من أهمها

---

(1) محمد عبدالغني عبدالحى عبدالعال، تحقيق التكامل بين منهجي الموازنة على أساس الأنشطة ومابعد الموازنة بهدف زيادة فعالية نظم إدارة الأداء ،(مصر:جامعة القاهرة ،رسالة ماجستير في المحاسبة ،غير منشورة 2013م).

إتباع المديرين لسلوكيات التلاعب بأرقام الموازنة ، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحقيق التكامل بين منهج الموازنة على أساس النشاط وما بعد الموازنة وبين زيادة فعالية مجالات التخطيط والرقابة وتقويم الأداء ، وتوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحقيق التكامل بين منهج الموازنة على أساس النشاط وما بعد الموازنة وبين تحسين الأداء المالي وغير المالي للمنظمة .  
توصي الدراسة بضرورة وضع وتطبيق إستراتيجية فعالة لتمكين المنظمات من تحقيق النجاح التنافسي المستدام ويكمن ذلك من خلال تحقيق التكامل ما بين الموازنة على أساس الأنشطة وما بعد الموازنة ، أن تتبع المنظمات مدخل إستهلاك الموارد ونموذج الحلقة المغلقة للقيام بوظيفة التخطيط لقدرته على إظهار العلاقات المتداخلة بين الموارد والأنشطة والطلب على المنتجات وتوضيح كيفية إستهلاك الموارد لأداء الأنشطة اللازمة ولكونه يعمل على تحقيق التوازن التشغيلي .

تتفق هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في تناولها الموازنات التخطيطية على أساس النشاط ودورها في زيادة فعالية نظم ادارة الأداء .

### 23- دراسة : صديق آدم محمد أبكر, 2014م : (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم مقدرة أساليب التكاليف التقليدية المستخدمة في قطاع صناعة السكر في السودان في إنتاج معلومات تكاليفية تساعد الإدارة في القيام بوظائف الرقابة وتخفيض التكلفة في ظل المنافسة التي يشهدها عالم اليوم من بين منشآت الأعمال محلياً وعالمياً .  
هدفت الدراسة إلى تحديد مدى تأثير الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف على الرقابة وتخفيض التكلفة في قطاع صناعة السكر في السودان ومعرفة أهم التطورات وأساليب محاسبة التكاليف والتي بموجبها يتم إختيار الطرق المناسبة لقطاع صناعة السكر في السودان لمساعدتها في رقابة وتخفيض التكاليف وتوضيح أهمية تطبيق أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي في مشروعات الإنتاج في الوقت المحدد في تخفيض التكلفة الإنتاجية في قطاع صناعة السكر بالسودان ، دراسة مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأثره على تخفيض تكاليف الإنتاج في قطاع صناعة السكر بالسودان .

---

(1) صديق آدم محمد أبكر ،الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف ودورها في تحكم وتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية ،(الخرطوم:جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراة في التكاليف والمحاسبة الإدارية ،غير منشورة، 2014م).

نبتت أهمية الدراسة من أهمية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في رقابة وتخفيض التكلفة وتدعيم القدرة التنافسية لقطاع صناعة السكر بالسودان وأثر ذلك على تخفيض التكلفة .

أتبعت الدراسة المنهج التاريخي، والمنهج الإستنباطي ، والمنهج الإستقرائي ، والمنهج الوصفي .

إختبرت الدراسة أربعة فرضيات وهي : الفرضية الأولى : تطبيق أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي يؤثر على رقابة التكاليف الإنتاجية في صناعة السكر بالسودان ، الفرضية الثانية : تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يؤثر على خفض تكاليف الإنتاج في صناعة السكر بالسودان ، الفرضية الثالثة : تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يؤثر على رقابة التكاليف في صناعة السكر بالسودان ، الفرضية الرابعة : تطبيق أسلوب المحاسبة عن إستهلاك الموارد يؤثر على خفض التكاليف في صناعة السكر بالسودان .

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها : أن معرفة الأنشطة المساهمة في تكوين المنتج بشكل تفصيلي يزيد من كفاءة إدارة الأنشطة مما يسهم في تخفيض تكاليف المنتج ، إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في قطاع صناعة السكر بالسودان يتفادى حدوث الزيادة في التكاليف منذ مرحلة التصميم وقبل البدء في الإنتاج وهذا يؤدي إلى كفاءة وفعالية إستخدام الموارد المتاحة، أهمية إستخدام معلومات التكلفة المتوقعة أو المقدرة أثناء مراحل تصميم المنتج والعمليات وذلك للمساعدة في ضبط التكلفة الفعلية حتى لا تتجاوز التكلفة المخططة ، وإن تطبيق أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد يساعد في معرفة الموارد المطلوبة فعلاً فقط للإستخدام في المستقبل مما يؤدي إلى تقليل نسبة الضياع ، وإن تقديم نظرة مستقبلية لكيفية الإستغلال الأمثل لموارد الأنشطة يزيد من كفاءة إدارة الأنشطة مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف ، هنالك تركيز ومتابعة من قبل المديرين للوحدات المعينة مما يساعد في تحقيق الجودة المطلوبة للمنتجات .

توصي الدراسة على الإدارة بقطاع صناعة السكر بالسودان التخطيط لمواردها التخطيط الأمثل الذي يتيح لها الإستخدام الكفاء للموارد الإنتاجية ، ضرورة تقديم مقترحات لكيفية إستغلال موارد الأنشطة الإستغلال الأمثل في المستقبل، تدريب العاملين بقطاع صناعة السكر بالسودان في كيفية تحليل الأنشطة وكيفية تجميع الأنشطة لتكوين مجتمعات التكلفة وكذلك في كيفية تميز الطاقة العاطلة عن الطاقة المستغلة ، وضع إستراتيجية واضحة لإستغلال الطاقات

العاطلة بقطاع صناعة السكر بالسودان حتى تتم الإستفادة القصوى منها ، وعلى إدارة قطاع صناعة السكر بالسودان العمل على السيطرة على تكاليف التشغيل من خلال تطبيق الأساليب الحديثة للتكاليف ، تقسيم التكاليف بقطاع صناعة السكر بالسودان إلى إلزامية للطاقة وتشغيل الطاقة لما يحققه من وفورات تكلفة خلال السيطرة على تكلفة التشغيل .

تتفق الدراستان في الهدف وهو تخفيض التكلفة حيث إعتمدت الدراسة السابقة على الطرق الحديثة للتكلفة بينما إعتمدت الدراسة الحالية الطرق الحديثة لإدارة التكلفة أيضاً وهي التكاليف على أساس النشاط كأساس لإعداد الموازنة التخطيطية مما يجعل تلك الدراستين أكثر تشابهاً .

يرى الباحث ومن خلال الإطلاع على الدراسات السابقة تعتبر هذه الدراسة الأولى من نوعها وأن أغلبية الدراسات والبحوث تناولت الموازنات التخطيطية وبيان دورها في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء والحث على تطبيقها دون تطرقها على الموازنات التخطيطية على أساس النشاط ماعدا دراسة محمد عبدالغني عبدالحى عبدالعال التي تناولت الموازنة على أساس النشاط بهدف زيادة فعالية نظم إدارة الأداء وما يميز تلك الدراسة قلة الدراسات والبحوث التي تناولت الموازنات التخطيطية على أساس النشاط .

## **الفصل الأول**

### **مفهوم وأهمية وأهداف الموازنات التخطيطية على**

### **أساس النشاط**

يشتمل على :.

المبحث الأول : مفهوم وأهمية وأهداف الموازنات التخطيطية

المبحث الثاني : الموازنات التخطيطية وفقاً لتكاليف النشاط

## المبحث الأول

### مفهوم وأهمية وأهداف الموازنات التخطيطية

#### أولاً : مفهوم الموازنات التخطيطية :-

عرفت الموازنات التخطيطية بأنها تعبير كمي عن خطة التنظيم وأداة المساعدة على التنسيق وتنفيذ الخطة وهي صياغة كمية لتوقعات الإدارة المتعلقة بالدخل والتدفقات النقدية والمركز المالي المستقبلي.<sup>(1)</sup> وهي خطة كمية شاملة للحصول على منفعة من موارد المنشأة لفترة زمنية محددة ، وهي الخطوة الأخيرة في عملية التخطيط ، وهي القنطرة التي تربط بين الخطة والتنفيذ ، وهي خطة شاملة ومنسقة لمختلف الأنشطة والموارد المالية في المنشأة عن فترة معينة في المستقبل معبراً عنها في شكل نقدي.<sup>(2)</sup> وهي خطة تفصيلية محددة مقدماً للأعمال المرغوب تنفيذها وتوزع هذه الخطة على جميع المسؤولين حتى تكون مرشداً لهم في تصرفاتهم وحتى يمكن إستخدامها كأساس لتقييم الأداء في المشروع ، وهي الخطة المنسقة لجميع عمليات المشروع في فترة الموازنة ، وهي تخطيط مسبق لمستقبل قادم بناءً على معلومات تاريخية قد حدثت فعلاً مع مراعاة التغيرات الإقتصادية والإجتماعية والسياسية والثقافية وغيرها من العوامل ذات الصلة بالموازنة التخطيطية ، وهي تعبير كمي عن خطة الأعمال ومساعدة لتحقيق التخطيط والرقابة ، وهي جدول بالإحتياجات من الموارد مع توقيت هذه الإحتياجات من الموارد.<sup>(3)</sup> وهي خطة مالية للمنشأة تتضمن التفاصيل الخاصة بكيفية إنفاق الأموال على العمالة والخدمات والسلع الرأسمالية وغيرها، وهي عملية الغرض منها تحسين الطريقة التي تؤدي بها المنشأة عملها ، وهي عبارة عن جهود مستمرة للقيام بأعمال أفضل طريقة ممكنة ، وهي أداة تهدف إلى إستخدام أصول المنشأة بكفاءة عالية وربحية مرتفعة.<sup>(4)</sup> وهي تعبير كمي أو كفي لخطة عمل يوافق عليها سنوياً ، وهي عرض منظم للنتائج المتوقعه لخطة أو مشروع أو استراتيجية ما .<sup>(5)</sup>

(1) تشارلزهورنجرن وآخرون،محاسبة التكاليف مدخل إداري، الجزء الأول، (المنصورة: الدار الجامعية للنشر والتوزيع) ،صص286-288 .

(2) محمد سامي راضي وآخرون،المدخل الحديث في إعداد الموازنات التخطيطية ،(طنطا:الدار الجامعية للنشر والتوزيع، د ت،) صص11 .13 .

(3) أحمد محمد نور وآخرون ،مبادي المحاسبة الإدارية،(الاسكندرية :الدار الجامعية للنشر والتوزيع2003م) صص 221 -222 .

(4) محمد صالح الحناوي، الإدارة المالية مدخل القيمة وإتخاذ القرار،(الاسكندرية:الدار الجامعية للنشر والتوزيع2002م)، صص91 .

(5) عمر محمد عمر ،محاسبة التكاليف،(د ن ، د ت ، ) ،صص205 .

وهي بمثابة خطة كمية لمختلف الإجراءات المرتبطة التي تتخذ لوضع التقديرات لما ستكون عليه مراحل ونتائج الأعمال في المستقبل وتتضمن تقديرات كل من الإيرادات والتكاليف المحتملة.<sup>(1)</sup> وعرفت بأنها تعبير كمي عن الأهداف الحالية للإدارة وخططها المتعلقة بعمليات تمويل المنشأة خلال السنة، وعرفت بأنها خطة تفصيلية محددة مقدماً للأعمال المرغوب تنفيذها وتوزع هذه الخطة على جميع المسؤولين حتى تكون مرشداً لهم في تصرفاتهم وحتى يمكن أن تكون كأساس لتقييم الأداء في المشروع ، وعرفت بأنها الخطة المنسقة لجميع عمليات المشروع في الأقسام عن طريق تجميع المبيعات والمصاريف الصناعية والمصاريف البيعية والإدارية ، وعرفت بأنها تعبير مالي عن خطة الأعمال ومساعدة تحقيق التنسيق والرقابة.<sup>(2)</sup>

يستنتج الباحث من التعريفات السابقة أن الموازنة التخطيطية هي: خطة مسبقة قبل تنفيذ مشروع معين خلال فترة زمنية معينة ، وهي التنبؤ بما يحدث في المستقبل ، وهي رؤية مستقبلية لمشروع معين، وهي برنامج عمل لمشروع معين في فترة معينة يتم وضعه قبل تنفيذ المشروع ، وهي مجموعة من الخطط المتعلقة بإيرادات ومصروفات مؤسسة ما لفترة معينة قبل مرحلة التنفيذ لتحديد ما إذا كان المشروع يسير في الطريق الصحيح أم لا، وهي خطة تفصيلية للحصول على استخدام الموارد وغيرها خلال فترة مقبلة ، وهي عبارة عن خطة للمستقبل معبراً عنها بشكل كمي ورسمي ، وهي خطة مسبقه لمعرفة نتائج أى مشروع قبل البدء في تنفيذه .

### ثانياً : نشأة وتطور الموازنات التخطيطية :

يعتبر أسلوب الرقابة عن طريق إعداد الموازنات التخطيطية من أقدم الأساليب المستخدمة للرقابة فقد قام سيدنا يوسف عليه السلام بإعداد موازنة للقمح المتوقع إنتاجه في الدولة ثم حدد حجم الإنفاق والإستهلاك بناءً على ذلك وفي حقيقة الأمر فإن المحاسبة الإدارية أستعارت هذا الإسم من دراسات المالية العامة كانت كلمة التقديرية تطلق على الكشف الذي تعده الدولة لتقدير إيراداتها ومصروفاتها ويرجع أصل الكلمة (budget) إلى الكلمة الفرنسية (boudgette) وتعني حقيية وفي المراحل الأولى لإستخدام الموازنات في الحكومة كان وزير المالية الإنجليزي يعد

---

(1) محمد أحمد خليل، التكاليف في المجال الإداري، (الاسكندرية:الدار الجامعية للنشر والتوزيع، د ت)، ص31.

(2) د. يوحنا عبد آل آدم وآخرون، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، (عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع 2000م ) ، ص ص 181-182 .



تقديرات الموازنة التي يقدمها إلى مجلس العموم البريطاني في حقبة جلدية وهذه التقديرات معروفة هناك بإسم (badget) ويزداد حجم المشروعات وتعقد المشاكل المتعلقة بإدارتها ويزيادة التطور التكنولوجي ويزيادة نسبة عدم التأكد في الحياة التجارية إضطر المسؤولين عن الشركات والمنشآت في جميع أنحاء العالم إلى إستخدام الموازنات التخطيطية للرقابة على أوجه النشاط المختلفة في مشروعاتهم وفي أول مراحل إستخدام الموازنات التخطيطية كانت هذه الموازنات عبارة عن كشوفات تقديرية لما هو مطلوب من الموارد لتنفيذ خطة إنتاجية معينة وكانت تعد هذه الموازنات على أساس الخبرة السابقه والنتائج المتحققة في الماضي ويعتبر (dgazeux) أول من إستخدم لفظ الموازنة التقديرية حيث أدرج في طبعة سنة 1825م . من كتابة فصلاً كاملاً عن الموازنات التخطيطية ولكن إستخدم الموازنات التخطيطية كنظام للرقابة يعتبر حديث العهد نسبياً ويرجع إلى سنة 1912م.(1)

يرى الباحث أن الموازنة التخطيطية ارتبط تطورها بمراحل عديدة وبصورة منتظمة حيث ارتبط تطورها بتطور علم المحاسبة والعلوم الإقتصادية .

### مراحل تطور الموازنة التخطيطية كأداة للتخطيط والرقابة :-

تتمثل مراحل الموازنة التخطيطية كأداة للتخطيط والرقابة في الآتي : (2).

المرحلة الأولى : كانت فيها الموازنة عبارة عن جداول لتجميع الموارد المطلوبة لتنفيذ برنامج معين .

المرحلة الثانية : تطورت فيها الموازنة بحيث أصبحت تتضمن جدولاً لتوقيت تنفيذ البرنامج.

المرحلة الثالثة : وهي التي أصبحت فيها الموازنات تستخدم على التكاليف المعيارية .

المرحلة الرابعة : وهي التي أصبحت فيها الموازنات تستخدم كوسيلة فعالة للتخطيط الإداري والرقابة والتنسيق بين أنشطة المنشأة المختلفة وهي مظهر من مظاهر نجاح المنشأة في الوقت الحاضر .

يرى الباحث أن مراحل الموازنة التخطيطية كوسيلة للرقابة تتطورت مع تطور العمل المحاسبي .

---

(1) أحمد حسين علي ،مبادي المحاسبة الادارية، (الاسكندرية:الدار الجامعية للنشر والتوزيع، د ت ، ) ، ص 221 . 222.

(2) د. مصطفى يوسف كافي وآخرون، المحاسبة الإدارية، (عمان: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، 2012م)، ص ص 217-218.

### ثالثاً : أنواع الموازنات التخطيطية :

- توجد عدة أنواع للموازنات التخطيطية وتقسم على النحو التالي: (1)
- 1- من ناحية المجال الذي تغطيه الموازنة التخطيطية تقسم إلى :
    - أ. موازنات تشغيلية وتغطي هذه الموازنات الأعمال العادية للمشروع .
    - ب. موازنات رأسمالية وهي التي تختص بالتخطيط الإستثماري للمشروع أو بالإنفاق الإستثماري المزمع القيام به.
  - 2- من ناحية الفترة الزمنية التي تغطيها الموازنة التخطيطية تقسم إلى :
    - أ - موازنات تخطيطية قصيرة الأجل.
    - ب - موازنات تخطيطية طويلة الأجل.
  - 4- من ناحية درجة التفاصيل التي تشملها الموازنة التخطيطية تقسم إلى :
    - أ - برامج وتحدد البرامج الخطط الرئيسية التي تنوي المنشأة القيام بها.
    - ب - موازنة المسؤولية فإنها تحدد الخطط من ناحية المسؤولين عن التنفيذ .
  - 5- من ناحية المرونة تقسم إلى :
    - أ - الموازنة التخطيطية الثابتة وتبني هذه الموازنة على حجم إنتاج واحد .الموازنة التخطيطية المرنة أو المتغيرة وتعد هذه الموازنة على أساس مجموعة متعددة من مستويات النشاط .
- يرى الباحث أن جميع الأنواع المختلفة للموازنة التخطيطية هي عبارة عن مكونات الموازنة التخطيطية .

### رابعاً : مبادئ الموازنات التخطيطية:

تتمثل مبادئ الموازنات التخطيطية في مايلي : (2)

- 1- مبدأ الشمول والإتساق والتكامل في الإعداد :

وفقاً لهذا المبدأ ينبغي أن تعد الموازنة التخطيطية بشكل يشمل كافة أوجه النشاط بالمنشأة فالموازنة لاينبغي لها أن تقتصر على نشاط معين بل تشمل تلخيص لأهداف مختلف أنشطة المنشأة كالمبيعات والإنتاج والتمويل وتشمل موازنة الإنتاج والمشتريات والعمالة والتكاليف

---

(1) تشارلز هورنجرن وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص27

(2) د. عبد المنعم عوض الله ، وآخرون ، المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة واتخاذ القرارات، (د ن ، دت ) ، ص 96.

الصناعية غير المباشرة والتكاليف التسويقية والإدارية المقدره والقوائم المالية المقدره التي تتضمن عادة قائمة الدخل المقدره والمقبوضات والمدفوعات المقدره بالإضافة إلى قائمة المركز المالي المتوقع وأن عدم الإلتزام بهذا المبدأ يجعل هدف التنسيق بين مختلف أوجه النشاط داخل المنشأة هدفاً من الصعب تحقيقه ومن المؤكد أن غياب التنسيق عن أي وحدة إقتصادية يؤدي إلى سوء إستخدام الموارد المادية والبشرية المتاحة لهذا فمبدأ الشمول والإتساق والتكامل في الإعداد يقتضي بضرورة التنسيق بين الموازنات الفرعية لمختلف أوجه النشاط وإعدادها بشكل منسق ومتكامل بحيث تعتبر كل منها بمثابة إمتداد لما يسبقها وفي نفس الوقت تمثل أساساً لما بعدها .

## 2- مبدأ المرونة والإستعداد بالخطط البديلة :

يعتبر مبدأ المرونة أحد الدعائم الأساسية اللازمة لنجاح الموازنة حيث يساعد إدارة المنشأة على تحقيق أهدافها بأكبر كفاءة وفاعلية ممكنة وذلك متى تغيرت الظروف والتقديرات التي وضعت في ظلها الموازنة فالواقع العملي يتصف غالباً بالتغير الدائم وعدم الإستقرار وتعدد البدائل وينبغي أن تعبر الموازنة عن المستقبل بكافة الإحتمالات فالخطة المثالية ينبغي أن تكون ديناميكية بالإستجابة للتغيرات التي يمكن أن تحدث .

## 3- مبدأ إعتبار الموازنة مقياساً للأداء :

يمثل تقييم الأداء لب وجوهر الوظيفة الرقابية وهو أمر ضروري لإنجازها بنجاح وفاعلية ويعتبر إتخاذ الموازنة كأداة لقياس الأداء تمهيداً لتقييمه في ضوء الأهداف المحددة أحد أهم الأساليب التي تحقق أهداف الموازنة الرقابية وتظهر مدى كفاءة المنشأة في إستغلال الموارد المتاحة لديها من المهم أن يرتبط مقياس الأداء بأهداف المنشأة ويكون معبراً عنها تعبيراً دقيقاً ومن ناحية أخرى ينبغي إختيار نظام لتقييم الأداء يشمل ويحث المسؤولين عن العمل نحو تحقيق الأهداف بصورة مرضيه ومن المسلم به أن الموازنة التخطيطية تمثل صورة من صور معايير الأداء المستهدف وبالتالي ممكن أن تعمل كأداة لقياس وتقييم الأداء الفعلي خاصة إذا كانت تقديرات الموازنة مرتبطة بمراكز المسئولية المختلفة داخل المنشأة .

## 4- مبدأ المشاركة :

يقتضي هذا المبدأ بضرورة مراعاة الجوانب السلوكية للموازنات وتكمن أهميته في أن الموازنات المفروضة لا يتم تحقيقها غالباً بالكفاءة المرجوه وتتمثل المشاركة في مقدار تأثير الفرد على

الموازنة النهائية التي يشارك في وضعها ومن المهم ضرورة توافق الهدف الذي يقبله المسئولين مع أهدافهم الشخصية وهذا يجعلهم يبذلون أقصى ما في وسعهم من جهد لتحقيقه ولن يتحقق ذلك إلا بالمشاركة حيث يمكن من خلالها حث العاملين على الإداء بمالديهم من معلومات بصدق وأمانة واستخدامها عند إعداد الموازنات التخطيطية وإذا لم تحقق المشاركة هذا الغرض بنجاح فإنها تفقد أهميتها من وجهة النظر الاقتصادية في ظل الظروف التي يكون فيها قدر من المشاركة أن يتوفر لدى الأفراد قدر كبير من الفاعلية في وضع الأهداف المخططة وأن ينظروا إليها كما لو كانت أهدافهم الشخصية وبالتالي فإن الباحث على كفاءة الأداء يكون تلقائياً ويتحقق بذلك ما يسمى بالرقابة الذاتية بعكس الحال إذا كانت المشاركة محدودة أو صورية حيث يقتضي الأمر ضرورة وجود مصدر خارجي للرقابة على الأداء كما أنه كلما كانت مهام المنشأة روتينية كلما زادت أهمية الإدارة المركزية التي لاتهم بالمشاركة بينما كلما كانت المنشأة تعمل في ظروف عدم التاكيد وأعمالها أكثر إستجابة لمتغيرات البيئة الداخلية والخارجية فإن ذلك سيؤدي إلى زيادة أهمية المشاركة وزيادة كفاءتها في إثارة الدوافع السلوكية .

يرى الباحث أن مبادي الموازنة التخطيطية تعتبر بمثابة معيار لنجاح الموازنة التخطيطية.

#### خامساً: أهداف الموازنات التخطيطية:

تهدف الموازنات التخطيطية إلى الآتي : (1).

1- التنسيق بين الأهداف المرجو تحقيقها والقرارات التي يمكن إتخاذها في الحاضر على ضوء ما يتوافر من خبرة أبرزتها في هذا المجال أحداث الماضي وما يحتمل توافره من ظروف في المستقبل والتنسيق في هذا المجال ليس هدفاً في حد ذاته وإنما هو وسيلة لتحقيق هدف الإستمرار .

2- مقارنة النتائج المحققة مع المخططة والتي كانت مستهدفة وتحليل الإنحرافات وتقصي أسبابها لمعرفة ما اذا كان من الممكن التحكم فيها أم إنها ترجع إلى أسباب لايمكن السيطرة عليها.

---

(1) عطية عبدالحى مرعى ، في المحاسبة الإدارية ، (دبى :الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، د ت ) ، ص ص

يرى الباحث أن أهداف الموازنة التخطيطية تتمثل في عملية التخطيط لعمل ما ومتابعة والتأكد من انه تم أنجازه أم لا .

#### سادساً :المراحل المختلفة لتحضير الموازنة التشغيلية الشاملة :-

تعتبر الموازنة الشاملة هي المخرجات الرئيسية لنظام الموازنات وهي خطة شاملة جامعة للأرباح تربط بين كل العمليات والأنشطة داخل الشركة وتتكون الموازنة الشاملة من مجموعة كبيرة من الموازنات المتصلة والمنفصلة عن بعضها البعض وهي :

#### 1- موازنة المبيعات:

وهي خطة تفصيلية توضح المبيعات المتوقعة خلال فترة الموازنة معبراً عنها بالوحدات المادية وبالقيم النقدية ويعتبر إعداد موازنة المبيعات هي نقطة البداية لإعداد الموازنة الشاملة ويعتمد مدى النجاح أو الفشل في إعداد الموازنة الشاملة على الدقة في إعداد موازنة المبيعات ، لأن إعداد كل الموازنات الأخرى في الموازنة الشاملة يعتمد في الأساس على موازنة المبيعات ، ويتوقف مدى الدقة في إعداد موازنة المبيعات على درجة الإتقان في التنبؤ بالمبيعات ، والتنبؤ بالمبيعات يعتبر أهم وأصعب خطوة في إعداد الموازنة الشاملة لأن عدم الدقة في التنبؤ أي في أول خطوة في الموازنة يجعل كل الموازنات الأخرى عديمة القيمة ومضيعة للوقت وتعتمد عملية التنبؤ بالمبيعات على الكثير من العوامل أهمها:

- أ- مستويات واتجاهات المبيعات السابقة على مستوى الشركة وعلى مستوى الصناعة ككل
- ب- الاتجاهات الإقتصادية بصفة عامة (نمو إقتصادي ، وبأي سرعة ، وهل يتوقع كساد) الاتجاهات الإقتصادية في الصناعة التي تعمل فيها الشركة.
- ج- عوامل أخرى يتوقع أن تؤثر على مبيعات الصناعة مثل ظروف جوية غير عادية مثلاً .
- د- أحداث سياسية أو قانونية أو تشريعية (تغير في قوانين الجمارك ، الضرائب ، الإستيراد).
- هـ - سياسة التسعير التي تنوي الشركة إتباعها.
- و- خطة الإعلان والترويج التي تنوي الشركة تنفيذها.
- ز - أفعال وردود الأفعال المتوقعة من المنافسين.
- ح - تقديم منتجات جديدة إلى السوق بواسطة الشركة أو الشركات الأخرى تؤثر على المنتجات الحالية.

ط- دراسة أبحاث السوق.

## 2- الموازنات التشغيلية:

بعد الإنتهاء من إعداد موازنة المبيعات تقوم الشركة بوضع مجموعة من الموازنات التشغيلية التي تحدد كيف ستتم العمليات والأنشطة المختلفة في الشركة للوفاء بالطلب على منتجات الشركة وفقاً لما تم تحديده في موازنة المبيعات.

ويوضح الشكل رقم (1/1/1) أنه بناءً على موازنة المبيعات سيتم وضع موازنة المصروفات البيعية والإدارية والمصروفات الأخرى كما يوضح الشكل أيضاً خطة المخزون المستهدف في آخر الفترة كما تحدده سياسة الشركة وبناءً على خطة المبيعات كما ظهرت في موازنة المبيعات يتم وضع موازنة الإنتاج والتي تحدد عدد الوحدات المطلوب إنتاجها للوفاء بخطة المبيعات ثم بناءً على خطة الإنتاج يتم وضع موازنة للتكاليف الصناعية- المواد المباشرة والأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة وبناءً على موازنات المخزون آخر الفترة من الإنتاج التام وتحت التشغيل والمواد المباشرة وبناءً على موازنة التكاليف الصناعية الثلاثة (المواد والأجور والتكاليف الصناعية غير المباشرة) يتم تحديد موازنة تكلفة البضاعة المصنعة وتكلفة البضاعة المباعة، وتستخدم بيانات موازنة المبيعات (التحصيلات) وموازنة المصروفات البيعية والإدارية والتكاليف الصناعية الثلاثة (المدفوعات) كمدخلات لإعداد الموازنة النقدية ، وتتضمن الموازنة النقدية خطة تفصيلية توضح مصادر تحصيل النقدية واستخدام هذه النقدية خلال فترة زمنية محددة وهي الفترة التي تغطيها الموازنة والشكل رقم (1/1/1) يوضح أن بيانات موازنة المبيعات والموازنات التشغيلية فهي المدخلات الرئيسية لإعداد الموازنة النقدية.

## 3- موازنة القوائم المالية :

بعد الإنتهاء من موازنة المبيعات وموازنة المدفوعات يبقى الآن معرفة النتائج المتوقع من الموازنة كأداة رقابية وتخطيطية وتحديد نتائج المنشأة مسبقاً من ربح أوخسارة ، فالموازنة التخطيطية خطة لترشيد العمل المستقبلي وتحقيق أهداف المنشأة وتمثل أداة هامة من أدوات الرقابة والتخطيط فالموازنة هي الترجمة الرسمية المتفق عليها في منشآت الأعمال للتخطيط

للفترات المستقبلية كما أنها أساس ترشيح مسار الأعمال فهي معيار الرقابة عند تحسين الأداء وعند محاسبة المنفذين الخطط الموضوعية لهم<sup>(1)</sup>.

#### 4- موازنة الإنتاج:

توضح موازنة الإنتاج عدد الوحدات الواجب إنتاجها خلال فترة الموازنة للوفاء بالإحتياجات للمبيعات وفقاً لموازنة المبيعات وتوفير المخزون المخطط في آخر الفترة من البضاعة المباعة ويتم تحديد الإحتياجات من الإنتاج وفق المعادلة التالية (المبيعات المخططة بالوحدات + المخزون المخطط آخر الفترة = إجمالي الإحتياجات من الإنتاج - المخزون المتاح أول الفترة = الوحدات الواجب إنتاجها).

#### 5- موازنة المواد المباشرة:

توضح موازنة المواد المباشرة كمية المواد الخام الأساسية الواجب شراؤها لتأمين إحتياجات خطة الإنتاج من هذه المواد بالإضافة إلى توفير المخزون المخطط من المواد الخام في آخر الفترة وفقاً لسياسة الشركة ويتم تحديد الكميات الواجب شراؤها خلال فترة الموازنة إعتماًداً على موازنة الإنتاج وفقاً للمعادلة التالية : (حجم الإنتاج المخطط (موازنة الإنتاج) \* إحتياجات وحدة المنتج من المواد الخام + المخزون المخطط آخر الفترة من المواد الخام = إجمالي الإحتياجات من المواد الخام - المخزون أول الفترة من المواد الخام = الكميات الواجب شراؤها من المواد × سعر شراء الوحدة = موازنة المشتريات ويتم بعد ذلك جدولة المشتريات من المواد الخام بحيث تكون المواد المطلوبة للإنتاج متاحة وقت الحاجة إليها في الوقت المناسب بالمواصفات والكميات الكافية لإحتياجات الإنتاج والمخزون .

#### 6- موازنة العمل المباشر:

توضح هذه الموازنة عدد ساعات وتكلفة العمل المباشرة المطلوب إستخدامها خلال فترة الموازنة ويعتمد إعداد هذه الموازنة على نتائج موازنة الإنتاج حيث يتم تحديد عدد ساعات العمل المباشرة المطلوب إستخدامها خلال فترة الموازنة بناء على حجم الإنتاج المخطط له خلال هذه الفترة.

---

(1) د.مصطفى يوسف كافي واخرن، مرجع سابق ، ص ص 217- 218 .

## 7- موازنة التكاليف الصناعية غير المباشرة :

تظهر موازنة التكاليف الصناعية غير المباشرة كل التكاليف الصناعية للإنتاج فيما عدا المواد المباشرة (تم حصرها في موازنة المواد المباشرة) والأجور المباشرة (تم تحديدها في موازنة العمل المباشر)، وتوجد ثلاثة مستويات للتكاليف الصناعية غير المباشرة وفقاً لنظام تكاليف الأنشطة ، مستوى وحدة المنتج، ومستوى دفعة الإنتاج، ومستوى المصنع ككل .

## 8- موازنة المخزون آخر الفترة :

يتم حساب التكلفة المخططة للمخزون آخر الفترة من الإنتاج التام وتحت التشغيل والمواد الخام بضرب عدد الوحدات المخططة للمخزون في الفترة من الإنتاج وفقاً لسياسة الشركة في التكلفة التقديرية للوحدة ويتطلب ذلك تحديد التكلفة الصناعية الكلية للدورة من المنتج التام حتى يمكن تحديد المخزون في الفترة .

## 9- موازنة تكلفة البضاعة المباعة :

يتم معرفة التكلفة الصناعية للوحدة وضربها في عدد الوحدات المباعة (من موازنة المبيعات) للحصول على التكلفة التقديرية للبضاعة المباعة .

## 10- موازنة المصروفات البيعية والإدارية:

تضم هذه الموازنة كل المصروفات الأخرى غير الصناعية والتي ستظهر في المرحلة الثانية من قائمة الدخل ويطلق عليها عادة المصروفات البيعية والإدارية بما فيها المصروفات عن البحوث والتطوير والتسويق ، توجد أربعة مستويات لهذه المصروفات وفقاً لنظام تكاليف الأنشطة وهي مستوى الوحدة المباعة ، ومستوى وفق المبيعات ، ومستوى المنتج المباع ومستوى الشركة كلها ، كما تصنف هذه المصروفات إلى مصروفات متغيرة ومصروفات ثابتة

## 11- موازنة قائمة الدخل :

تظهر هذه الموازنة الإيرادات والمصروفات على مدار فترة الموازنة بإفتراض تنفيذ كل العمليات والأنشطة المخططة في الموازنات السابقة فمن موازنة المبيعات وموازنة تكلفة البضاعة المباعة يتم تحضير المرحلة الأولى من قائمة الدخل ثم من موازنة المصروفات البيعية والإدارية يتم تحضير المرحلة الثانية من قائمة الدخل التوصل إلى صافي الربح المخطط قبل ضرائب الدخل ويتم توفير معلومات عن ضرائب الدخل ، ليتم إستكمال قائمة الدخل حتى يتوافر لدى إدارة



الشركة قائمة دخل مخطط عن فترة الموازنة لإستخدامها كمؤشر نموذجي لتقييم الأداء ومنح الحوافز والمكافآت ويتم إعداد قائمة الدخل المخطط بتفعيل أكثر بعد إعداد الموازنة النقدية. (1)

## 12- موازنة الميزانية العمومية:

تعتبر الميزانية العمومية المخططة عن ما ينبغي أن يؤول إليه المركز المالي عند نهاية الفترة المالية المقبلة يعني حجم الموجودات المتوقعة وما تتضمنه من عناصرها المختلفة التي يتم الحصول عليها من الموازنات السابقة أن ما تتضمنه هذه الميزانية المخططة يعبر في الواقع عن إجمالي بيانات موازنة العمليات الجارية والموازنة النقدية والموازنة الرأسمالية ، تتضمن الميزانية العمومية المخططة كافة الموجودات المتاحة في المؤسسة بشكلها المتداول والثابت فتتصوي تحت الموجودات المتداولة عنصر النقدية في الصندوق والبنك والمخزون من مواد أولية مباشرة وغير مباشرة منها ، والإنتاج التام وكافة المدينون وأية عناصر متداولة أخرى ، أما الموجودات الثابتة فتشتمل على المكائن والمعدات والأثاث والسيارات والمباني وغيرها وتطرح من كافة هذه العناصر الإستهلاكات المتوقعة لكل منها لتعبر عن القيمة الدفترية المتوقعة عند نهاية الفترة المالية المقبلة ، فإن الأراضي تدخل كأحد تلك العناصر إلا إنها لا تعامل كعناصر قابلة للإستهلاك وإنما تدرج بقيمتها التي تخضع لمبدأ القيمة السوقية أو القيمة الدفترية إيهما أقل، أما الإلتزامات وحقوق الملكية فتشتمل على كافة الإلتزامات طويلة وقصيرة الأجل بما فيها الضرائب والفوائد المستحقة كما تتضمن حقوق الملكية على رأس المال والإحتياطات وأرباح الدورة. (2)

## 13- الموازنة الرأسمالية:

أن الموازنات الرأسمالية تعبر عن إرتباطات طويلة الأجل في إطار تخطيط طويل الأجل وتمثل الإلتزامات مالية كبيرة لذلك لا بد من دراسة الإضافات الرأسمالية والتأكد من منفعتها سواء بزيادة الإيرادات أو تخفيض النفقات قبل الإقدام على أي مشروع أو التوسع في هذا المشروع . من أهم قرارات الموازنات الرأسمالية مايلي : (3)

(1) المرجع السابق ، ص ص 225-245.

(2) د.حارس كريم العاني، المحاسبة الإدارية النظرية والتطبيق، (عمان: دار الراية للنشر، 2011م) ، ص 219

(3) د. مصطفى يوسف كافي وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص 173 .

أ - قرارات تتعلق بتخفيض التكلفة ، هل يجب على المنشأة شراء آلات جديدة لتخفيض التكاليف ؟

ب - قرارات تتعلق بتوسع المصنع، هل يجب بناء مصنع جديد أو إستثمار مخازن حتى يمكن زيادة قائمة الإنتاج والبيع ؟

ج - قرارات تتعلق باختيار الآلات والمعدات اللازمة للعمل ، هل يجب إختيار الآلة (أ) ، (ب)، او أي منها يمكن أن تكون الأكثر تحقيقاً لفعالية التكلفة ؟

د - قرارات تتعلق بإحلال وإستبدال المعدات والآلات القديمة ، هل يتم ذلك الآن أم فيما بعد؟.

وتظهر خصائص الموازنة الرأسمالية في الآتي:- (1)

أ - إرتباطات طويلة الأجل لمبالغ كبيرة

ب- تتم في إطار إستراتيجية طويلة الأجل

ج- تتمثل في عملية تقييم وتخطيط وتمويل المشروعات الرأسمالية .

وتتمثل أهم إجراءات إعداد الموازنة الرأسمالية في الآتي:- (2)

أ - تحديد المشروعات الرأسمالية:

إن الخطوة الأولى في إعداد الموازنة الرأسمالية تتمثل في تحديد المشروعات الرأسمالية والتي غالباً ما تكون معظمها من المشاريع كبيرة الحجم إذ يقوم كل مسؤول أو مدير بتحديد إحتياجاته من الإنفاق الرأسمالي ثم تجميع الإقتراحات من عمل لجنة يطلق عليها لجنة الموازنة بحيث يتم التنسيق والربط بين المقترحات مع أهداف الشركة والإمكانات المتاحة.

ب-تقدير تكاليف ومنافع المشروع :

تتم دراسة عناصر التكاليف (مواد، عمل ، خدمات)، لكل مشروع من هذه المشاريع

بحيث يتم تقدير المنافع المستقبلية الناتجة عن تنفيذ المشروع .

ج- تقييم المشروع المقترح:

---

(1) المرجع السابق ،ص 173 .

(2) د.مصطفى يوسف كافي وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 173-174..

نظراً لحاجة المشاريع الرأسمالية الإستثمارية لمبالغ طائلة لا بد من ضم المشروع الإستثماري بالإستفادة من المزايا المباشرة والغير مباشرة .

د - إعداد الموازنة على أساس المعيار المقبول:

أي تمنح هذه الموازنة كافة البدائل للنسب الإستثمارية التي تقدر الموافقة عليها وتحديد المبالغ المتوقعة للإدارة والنفقات .

هـ - إعادة تقييم المشروع:

أي لا بد من إعادة النظر بشكل دوري بالمشاريع الإستثمارية بضوء التحديدات المستقبلية ودرجات المخاطرة وذلك بهدف تحديد الإستنتاجات وهي المقارنة بين المخطط والفعلي .

ومن أهم العوامل التي تؤثر على إتخاذ القرارات الرأسمالية مايلي : - (1)

أ - معدل العائد الداخلي

ب - صافي القيمة الحالية

ج - السياسات التنموية

د - الأحوال الاقتصادية

هـ - تقييم المخاطر

و - عوامل الفطنة : الخبرة الماضية .

ز - التخصيص الرشيد لرأس المال ويقصد بتخصيص رأس المال هو تعظيم المنافع المتاحة من إستخدام الموارد النادرة والموارد النادرة هي الأموال المتاحة للإستثمارات الرأسمالية ويقصد بالمنافع هو العوائد من هذه الإستثمارات .

يرى الباحث أن الموازنة التشغيلية الشاملة تعكس دور وأهمية الموازنة التخطيطية ومراحل وخطوات إعدادها .

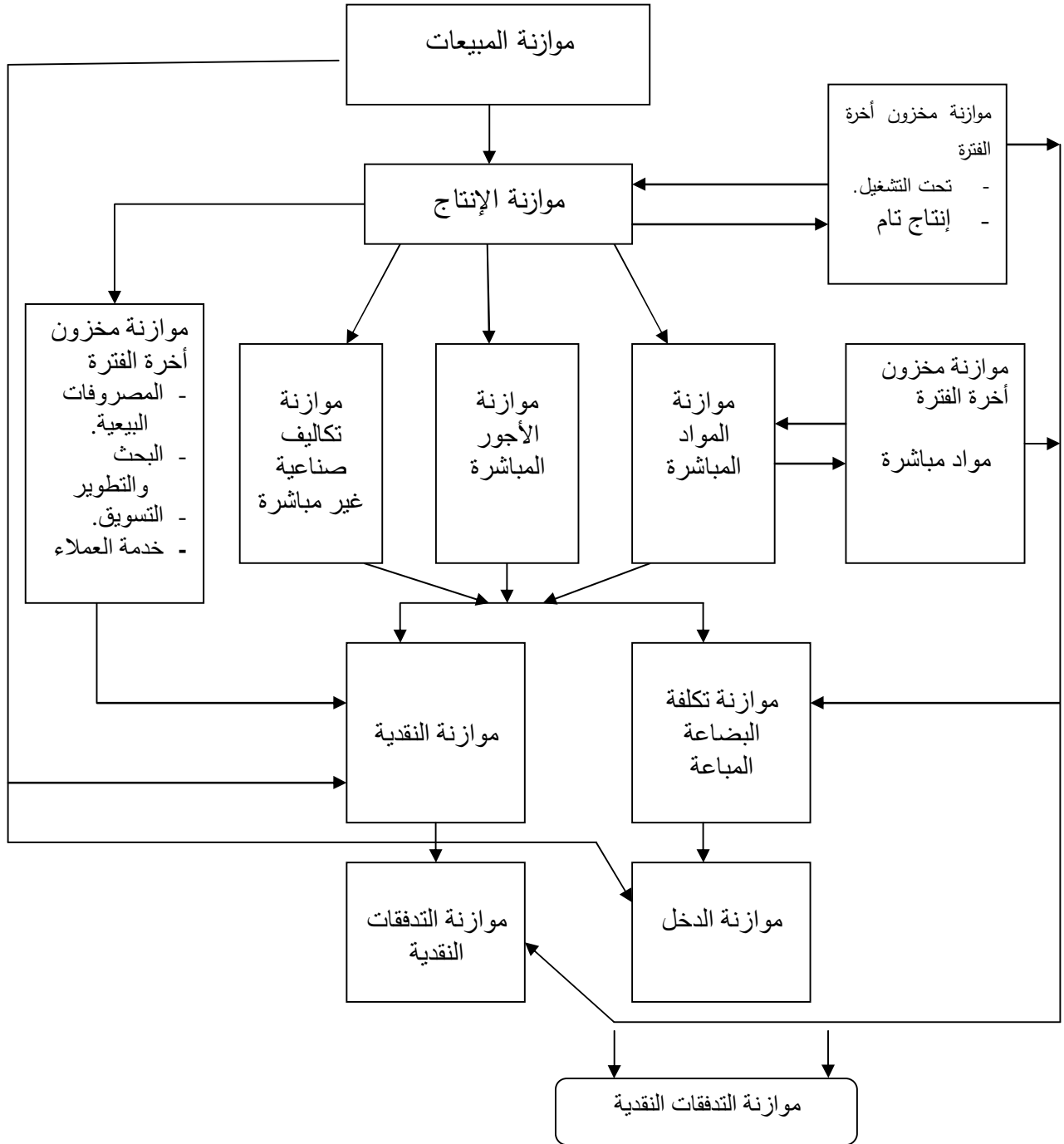
يمكن توضيح المراحل المختلفة لتحضير الموازنة التشغيلية الشاملة من خلال الشكل (1/1/1) كمايلي :

---

(1) المرجع السابق ،ص 174 .

## شكل (1/1/1)

### مراحل الموازنة التشغيلية الشاملة



المصدر: د. مصطفى يوسف كافي وآخرون ، المحاسبة الإدارية ، (عمان: مكتبة

المجتمع العربي للنشر والتوزيع، 2012م )، ص 217.

يرى الباحث أن الشكل (1/1/1) يوضح مراحل الموازنة التخطيطية الشاملة والتي تعتبر بمثابة مكونات الموازنة الخطيية وعلاقتها مع بعضها البعض ويوضح مرحلة البداية ومرحلة نهاية إعداد الموازنة التخطيطية .

#### سابعاً : أركان الموازنة التخطيطية :

تتمثل أركان الموازنة التخطيطية فيما يلي : (1)

1- إنها تقديرات كمية وقيمة لبرنامج وأنشطة المنشأة أي أنها تترجم أهداف الوحدة الإقتصادية إلى قيم مالية .

2- إنها خطة شاملة منسقة تتعلق بفترة مستقبلية وتعتمد على التنبؤات والتقديرات التي تترجم أهداف الإدارة إلى أرقام شاملة لكل الأنشطة .

3- إنها تعتمد على إرتباط المسؤولين وهذا لا يأتي إلا بمشاركتهم في وضع خطة فعالة في تحديد السلطة والمسئولية .

4- إنها تمكن الإدارة من إتخاذ القرارات المصححة المناسبة .

5- إنها تهدف في النهاية إلى تحقيق الكفاءة القصوى .

يرى الباحث أن أركان الموازنة التخطيطية تتمثل في التقديرات الكمية والقيمة التي تعتمد على التنبؤ لتمكن الإدارة من إتخاذ القرارات المصححة والمناسبة .

#### ثامناً : متطلبات الموازنة التخطيطية :

لأجل وضع موازنة تخطيطية فعالة لابد من توافر مايلي : (2)

1- يتطلب إعداد موازنة ناجحة وجود سياسة واضحة لدى المنشأة وأهداف محددة وتنظيم إداري سليم وهذا سعي واضح للسلطة والمسئولية لأن الخطط تعد لأشخاص على ضوءها تتم مقارنة أدائهم الفعلي لذلك لابد من مشاركتهم في وضع الخطط الخاصة به وأعماله التي تقارن بها على أساس مسئولياته فقط .

2- يجب أن يكون هناك نظام محاسبي سليم حيث أن التنبؤ بالمستقبل يحتاج إلى مؤشرات يتم الحصول عليها من معرفة الحقائق الماضية وعليه من الضروري أن يكون

---

(1) د. عبد آل آدم ، مرجع سبق ذكره ، ص184 .

(2) المرجع السابق ، ص 185.

الجهاز المحاسبي سليماً وإن المعلومات الواردة فيه منظمة بصورة تكشف بجلاء نتائج العمليات الماضية .

3- تحديد من المسؤول عن إعداد الخطة حيث أن الموازنة عبارة عن خطة لأعمال المنشأة وتعد أساساً كخطة للمدير العام ومساعديه أو مديري الإدارات الرئيسية ورؤساء الأقسام فإن الإدارة لا تستطيع أن تعهد بإعداد الموازنة إلى شخص واحد فقط بل تقبل من الجميع على إنها إحدى مهامهم الرئيسية .

4- يجب تحديد المدة التي تعد عنها الموازنة وهذه المدة تختلف بين منشأة وأخرى أو بين نشاط وآخر فلا بد من أن لا تزيد المدة عن الحد الذي تكون فيه التنبؤات مشكوكاً فيها إلى حد كبير بل لا بد من أن تكون الأرقام موضوعية وممكنة للتحقيق بحيث لا تكون عالية أكثر مما يجب فتسبب خيبة أمل عند عدم تحقيقها وألا تكون منخفضة أكثر مما يجب فتسبب الكسل .

5- وجود جهاز للبحث والتحليل : لبحث إمكانيات السوق ولتطوير وتوجيه الإستثمارات وأن ذلك يساعد الإدارة ليس على ما يمكن انجازه فقط بل على ما يجب انجازه أيضاً ويجب أن يضم هذا الجهاز المختصين بالمالية والإدارة والإقتصاد والإحصاء . يرى الباحث بأن نجاح الموازنة التخطيطية لا بد له من أشياء يجب توافرها وعدم وجودها يعني عدم تحقيق الموازنة لإهدافها .

#### تاسعاً: مزايا الموازنات التخطيطية :

تتميز الموازنات التخطيطية بعدة مزايا منها :

1- تقنع المساعدين بأن رؤسائهم متفهمون لعمليات المنشأة .

2- تعتبر أداة إتصال فعالة بين رجال الإدارة العليا ورؤساء الوحدات التابعين لهم .

3- تمكن المنشأة من توقع التغيرات وتطوير عملياتها لمقابلة هذه التغيرات .

4- تحسين التنسيق الداخلي بين عمليات وحدات المنشأة .

5- تساعد المديرين على التخطيط والتحكم في النشاط التنظيمي . (1)

---

(1) محمد صالح الحناوي وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص 92.

6- تساعد في تحديد معايير الأداء التي تزود المديرين التشغيليين بمعلومات إرشادية عن مايمكن توقعه

7- تمد المديرين بمعلومات تجعل مجهوداتهم التخطيطية رسمية .

8- تمد المديرين بطريقة لتحديد أهدافهم والتي تستخدم كمعيار لتقييم الأداء فيما بعد .

9- تكشف الإختناقات الكامنة والمتوقعة قبل حدوثها. (1)

يرى الباحث أن الموازنة التخطيطية تحقق مجموعة من الأشياء والتي تعتبر بمثابة ميزة عن غيرها من وسائل الرقابة .

### عاشراً: الموازنات والتكاليف المعيارية والانحرافات :

تساعد الخطط الإستراتيجية والموازنات والتكاليف المعيارية المديرين على التخطيط والتحكم في النشاط التنظيمي، والخطط الإستراتيجية هي نقطة البداية والموازنات مشتقة من الخطط الإستراتيجية وتغطي عادة نشاط سنة ما والموازنة تكون السنة الأولى في خطة ثلاثية أو خمسية وتترجم المعايير الموازنة إلى المستوى التشغيلي ويساعد تحليل الانحرافات على قياس الأداء وتخطيط أهداف الموازنة التالية وتوجيه المديرين إلى المجالات المحتاجة إلى إهتمام وبدون تحليل الانحرافات تتحول الموازنات والمعايير إلى مجرد نوايات حسنة وتساعد الموازنات في تحديد معايير الأداء التي تزود عندئذ المديرين التشغيليين بقواعد إرشادية عما يمكن توقعه أنها أسس محاسبة المسؤولية التي تقيس أداء المديرين على أساس ما يرقبونه فعلياً وبرغم أن المعايير والتكاليف المعيارية كثير ما يتحدث عنها أنها شيئاً واحداً إلا أنه تجدر الإشارة إلى أن هناك فرقاً بين المعايير والتكاليف المعيارية حيث تعتبر التكاليف المعيارية ترجمة للمعايير إلى إطار محاسبة أو لغة نقدية، ومن منظور عملية إعداد الموازنة يوجد نشاطان يسببان في الغالب صعوبة كبيرة الأول : هو التعامل مع المعايير والأهداف التي تختلف عن الموازنة - على سبيل المثال أهداف أو حصص المبيعات التي يتم تحديدها عند مستوى أعلى من الموازنة ، وعندما تستخدم بصورة مناسبة تكون حوافز على التفوق في الأداء وعلى ذلك يوجد ميل لدى المديرين لإدراجها ضمن الموازنة ، الثاني: فيرتبط ارتباطاً وثيقاً بما يسمى لعبة الموازنة ، هنا يقدم رؤساء

---

(1) طارق عبدالعال حماد ، الموازنات التقديرية نظرة متكاملة ، ( عين شمس : الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، 2010م ) ، ص 17 .

الإدارات أو الأقسام موازنة مستوى أدائها منخفض عن المستوى الذى يتحدثون أنهم قادرون عليه أما الإنحرافات هي الفرق بين ما حدث وما كان متوقفاً أن يحدث والإخفاق في تحقيق الموازنة أو التوقعات يمكن أن ينشأ من مشاكل مختلفة ولذلك يتم النظر إلى الإنحرافات على أنها أعراض تنبه المديرين إلى مشاكل محتملة أو فعلية قد تؤثر على الإنتاج وبمتابعة هذه الأعراض يستطيع المديرين إتخاذ خطوات تقويميه ولا يمكن متابعة كل فرق بل فقط تلك التي توصي بوجود مشكلة عظيمة الشأن. (1)

#### حادي عشر: خصائص وسمات المعايير الفعالة للموازنة التخطيطية :-

إن المعايير والإنحرافات المبلغ عنها يجب أن تتميز بالخصائص التالية: (2)

- 1- الإبلاغ عن الإنحرافات ينبغي أن يمنح للإدارة لمعرفة متى تبدأ التكاليف في الخروج عن نطاق السيطرة في وقت مبكر لتتخذ الإدارة خطوات لمواجهة المشكلة والسيطرة عليها في أسرع وقت .
- 2- الإنحرافات المبلغ عنها ينبغي تحليلها إلى بنود ومفردات لا تكفي الإنحرافات الفردية بعضها بعضاً أو تعويضها وحتى يكون بالإمكان تحديد مصدر أو مصادر الإنحرافات بسهولة أكبر .
- 3- أن تقدم المعايير على بيئة العمل الحالية وليس على الأرقام التاريخية وحدها فالعاملون ربما يكونون قد اكتسبوا خبرة أكبر والمواد ربما تكون تكاليفها إرتفعت والآلات ربما تكون أكثر تقدماً وتلك العوامل تجعل المعايير قديمة .
- 4- إعدادها كجهد تعاوني بين كل الأطراف ، وعملية وضع المعايير ينبغي أن تتضمن كل العاملين التنفيذيين ذوي الصلة المباشرة ودور المحاسبة هو ترجمة المعايير إلى دولارات أي دولرتها والإبلاغ عن الإنحرافات وأولئك الذين يباشرون بالمعايير يحتمل بدرجة أكبر ان يحاولوا الوفاء بها إذا تم إشراكهم في وضعها .
- 5- الإبلاغ المرتبط بالمعايير ينبغي أن يكون ذا تكاليف فعالة ، وينبغي ألا تكون موارد القيام به أكثر مما سيوفره .

---

(1) طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص ص 17-18.

(2) المرجع السابق ، ص 18.



6- التقارير ينبغي أن تكون وثيقة الصلة وقابلة للفهم وبلغه تفهم للمستويات المختلفة داخل المنظمة .

يرى الباحث أن المعايير مشتقة من الموازنات وهي تساعد في كشف ما إذا كانت الموازنة يجري تنفيذها حسبما هو مخطط وهي أدوات ضرورية للرقابة والتحكم الإداري وعنصر جوهري في عملية إعداد الموازنة.

## المبحث الثاني

### الموازنات التخطيطية وفقاً لتكاليف النشاط

ولاً : مفهوم نظام التكاليف على أساس النشاط :

نظام التكاليف على أساس النشاط هو إحدى التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية وظهر كوسيلة لمواجهة الإحتياجات المتزايدة والمتغيرة في بيئة الأعمال وهو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المنشأة وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط من تكاليف إعتماً على العديد من مسببات التكلفة تمهيداً لتوزيعها على المنتجات حسب إستهلاكها في هذه الأنشطة ، وهو نظام يستخدم الأنشطة كأساس لحساب التكلفة حيث أن الأنشطة تستخدم الموارد المتاحة في حين أن الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة و يجب أن تنسب التكاليف إلى أنشطة معينة ثم تحميل تكلفة هذه الأنشطة إلى المنتجات.<sup>(1)</sup> وعرف بأنه النظام الذي يركز على الأنشطة كوحدات بناء لتجميع تكاليف أهداف أخرى ويمكن أن يكون جزء من تكاليف الأوامر وتكاليف المراحل.<sup>(2)</sup> عرف بأنه طريقة أو مدخل لتحسين قيم التكلفة ويركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية.<sup>(3)</sup> كما عرف بأنه نظام لجمع المعلومات الخاصة بالأداء المالي والتشغيلي .<sup>(4)</sup> ويعرف نظام التكاليف على أساس النشاط أنه نظام محاسبة إدارية والذي يركز على قياس تكلفة وأداء الأنشطة والمنتجات والخدمات والعملاء ووحدات التكلفة المختلفة حيث تتمثل فلسفة النظام في أن الأنشطة تستهلك الموارد ووحدات التكلفة تستهلك الأنشطة لذلك يتم تحميل تكلفة الموارد على المنتجات من خلال الأنشطة المستخدمة لهذه الموارد .<sup>(5)</sup>

---

(1) هاشم أحمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ، (عين شمس:الدار الجامعية للنشر والتوزيع 2000م )، ص ص 21- 22 .

(2) المرجع السابق ، ص 22 .

(3) د.إسماعيل حجازي وآخرون ، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة ، (عمان : دار أسامة للنشر والتوزيع ، ط، 2013م )، ص 98.

(4) المرجع السابق ، ص 98 .

(5) Wiriya C , The Adoption of Activity Based Costing In Thailand ,Doctor of philosophy ,School of Accounting and Finance , Faculty of Business and law victoria University , June ,2002, p.5.

كما عرف نظام التكاليف على أساس النشاط على أنه أداة لإتخاذ القرار حيث يساعد المنظمة على تحسين أدائها من خلال زيادة الكفاءة وتقليل التكلفة. (1)

يستنتج الباحث من التعريفات أعلاه إن نظام التكاليف على أساس النشاط هو :

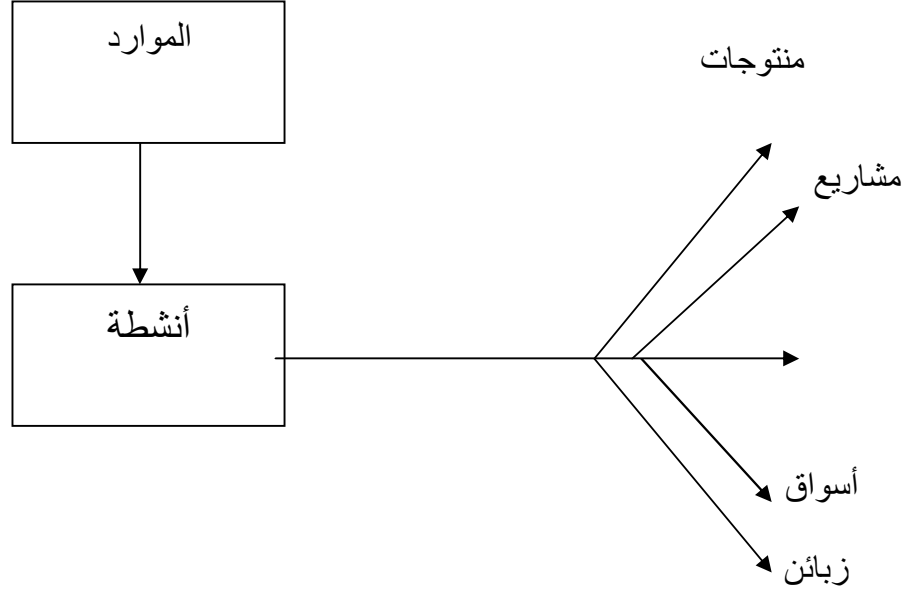
نظام يسعى لتحقيق مستوى متميز من الدقة، نظام يستخدم الأنشطة كأس لحساب التكلفة، نظام لجمع المعلومات عن الأداء المالي والتشغيلي، ويعرف بأنه نظام كطريق نظام التكاليف التقليدي بتوفير معلومات دقيقة وتفصيلية عن الأنشطة التي تستهلك موارد الإنتاج وهو نظام يساعد في تحميل التكاليف على الأنشطة التي تستهلك الموارد بطريقة عادية، وعليه فإن المبدأ الأساسي هو أن المنتجات لا تستهلك مباشرة موارد وإنما تستهلك أنشطة وهذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وعلى هذا الأساس فإن الأنشطة هي حلقة الربط الأساسية بين المنتجات والشكل (2/1/2) يوضح المبدأ الأساسي لنظام التكاليف على أساس النشاط كمايلي :

---

(1) George L. Somogyi, John B. Augustin Jason J. Balogh and Kelly L. Mohritz The Mysteries of Activity Based Costing in Oracle Applications Release 10.7SC, Arthur Andersen, s Business Consulting Practice, Chicago, 1999, p. 1.

## شكل (2/1/2)

### المبدأ الأساسي لنظام التكاليف على أساس النشاط



المصدر: د.إسماعيل حجازي وآخرون، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، (عمان: دار أسامة للنشر والتوزيع، ط، 2013م)، ص 105.

يرى الباحث أن الشكل (2/1/2) يوضح مراحل أو مكونات النشاط حيث يبدأ من الموارد ثم تشغيلها وإخراجها في شكل منتجات تعرض في الأسواق ويستفيد منها الزبائن أو المستهلكون .

## ثانياً: مفهوم النشاط :

يعد مفهوم النشاط جوهر نظام التكاليف على أساس النشاط حيث يتم تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة المتجانسة بدل تقسيمها إلى مراكز تحليل ، وهذا النظام يقوم المؤسسة كلها كسلسلة من الأنشطة المترابطة ، وإن هذه الأهمية لمفهوم النشاط تنبع من كونه يعد المحور الوسيط لتخصيص المنتجات لأغراض التكلفة كالمنتجات والخدمات.<sup>(1)</sup> وعرف النشاط أنه مجموعة من الأعمال أو المهام التي تهدف إلى تحقيق إضافة قيمة معينة أو تسمح بتحقيق هذه الإضافة في المدى القصير أو الطويل.<sup>(2)</sup> وعرف بأنه توليفة من مجموعة مكونة من أشخاص، تكنولوجيا ،مواد، أساليب، محيط، تجتمع لتقديم منتج أو خدمة معينة وعرف بأنه عبارة عن القيام بفعل ما وبكيفية معينة مستهلكة في ذلك حجماً من الموارد ويعني ذلك وراء كل نشاط أفعال تستهلك موارد والتي تعتبر سبب وجود التكاليف.<sup>(3)</sup> وعرف بأنه مهمة خاصة أو مجموعة من المهام المنجزة من نفس الطبيعة وتضيف قيمة لإنتاج منتج معين.<sup>(4)</sup>

يستنتج الباحث من التعريفات أعلاه أن النشاط هو :

نظام يقسم المؤسسة إلى سلسلة من الأنشطة المترابطة،وهو المحور الوسيط لتحقيق المنتجات لأغراض التكلفة،وأنة توليفة يكونها أشخاص تكنولوجيا،مواد،أساليب لتقديم منتج أو خدمة معينة،وهو القيام بفعل ما وبكيفية معينة تستهلك حجماً من الموارد، ويعرف الباحث النشاط بأنه مرحلة من مراحل العملية الإنتاجية عناصرها (ماكينات، تكنولوجيا، افراد، أساليب، موارد) لتقديم منتج أو خدمة معينة كمايوضح في الشكل (3/1/2) .

---

(1) د. إسماعيل حجازي وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص 99 .

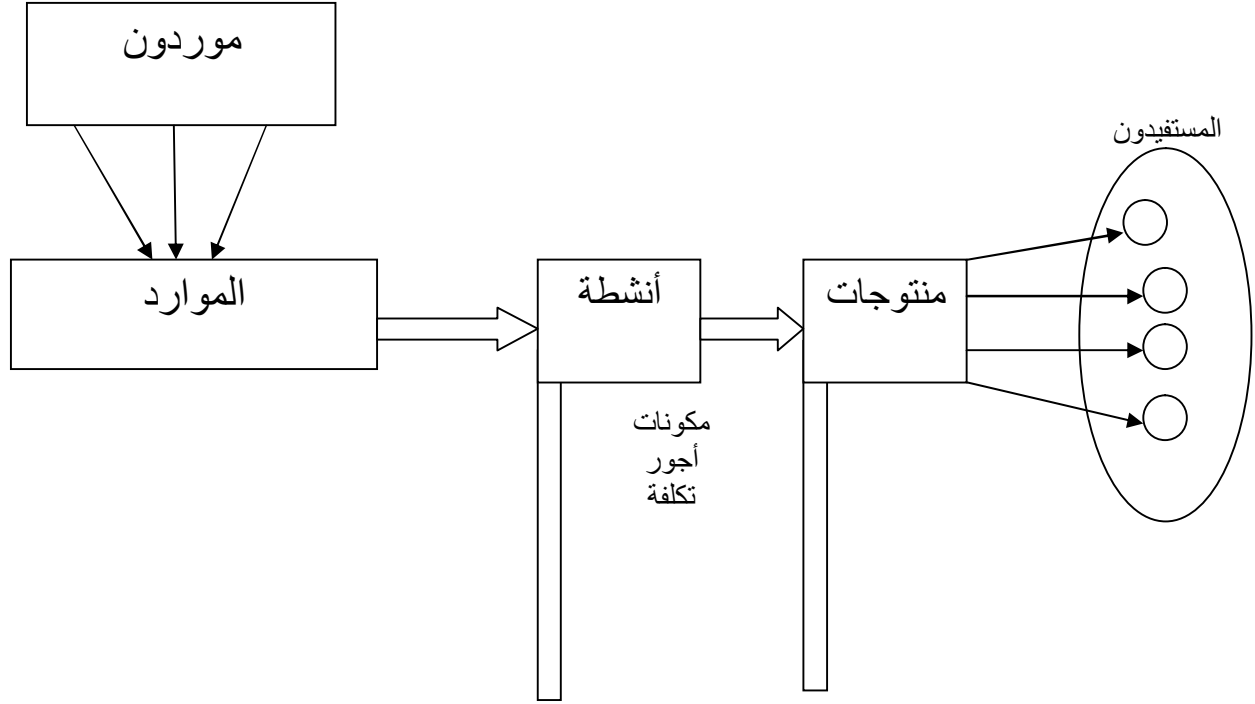
(2) المرجع السابق ، ص 99 .

(3) د. إسماعيل حجازي وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص 100 .

(4) المرجع السابق ، ص 101 .

### شكل (3/1/2)

### نموذج النشاط في المؤسسة



المصدر: د. إسماعيل حجازي وآخرون، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، (عمان: دار أسامة للنشر والتوزيع، ط، 2013م)، ص 106.

يرى الباحث أن نموذج النشاط في المؤسسة هي المراحل التي يمر بها المنتج من مرحلة أستلام الموارد حتى وصولها إلى المستفيد في شكل منتجات يعني النشاط يتكون من مدخلات وهي الموارد ثم تشغيل وتعني معالجة تلك الموارد والتي تكون حصيلتها النهائية مخرجات (المنتجات) ثم الأنشطة التي تأتي بعد عملية الإنتاج وهي الإستفادة من تلك المنتجات حيث تعتبر كل المراحل اعلاه نموذج للنشاط في المؤسسة .

### ثالثاً : خصائص النشاط :

تتمثل خصائص النشاط فيما يلي : (1)

- 1- يتكون من مهمة خاصة أو مجموعة من المهام المتجانسة للإستجابة لقوانين السلوك الإقتصادي (التكاليف والأداء) بطريقة صحيحة ومناسبة .
  - 2- يحدد النشاط مهارة فردية أو جماعية تسمح بتحقيق ناتج إجمالي مشترك .
  - 3- تحويل المدخلات (مادية معلوماتية إلى مخرجات ذات قيمة مضافة).
- يرى الباحث أن تلك الخصائص تمثل نموذج اومميزات النشاط في المؤسسة ونلاحظ هنالك ربط بين نموذج النظام في المؤسسة وخصائصه .

### رابعاً : مقومات العمل بمدخل التكاليف على أساس النشاط :

يتطلب العمل بمدخل التكلفة على أساس النشاط ضرورة توافر مجموعة من المقومات

تتمثل في الآتي: (2)

#### 1- الأنشطة :

لما كانت الأنشطة هي السبب في حدوث التكلفة فإنها تمثل مجموعة العمليات والإجراءات والأفعال في دورة الإنتاج التي تقوم بإستهلاك الموارد أو عناصر التكاليف بغرض إنتاج المخرجات النهائية المتمثلة في وحدات التكلفة أو وحدات الإنتاج وبيوب هيكل الأنشطة بالمنظمة من ثلاثة أبعاد هي:

البعد الأول : تصنيف بحسب مدى إضافتها لقيمة الإنتاج وفي هذا التصنيف يتم تبويب الأنشطة إلى نوعين:

أ- أنشطة تصنيف للقيمة: وهي أنشطة أساسية ورئيسية متعلقة بعمليات الصنع والإنتاج وتعمل على تعظيم قيمته وتتولى إدارة المنظمة التعرف على الأنشطة التي تضيف للقيمة بغرض محاولة تحقيق وترشيد تكلفتها وما تستهلكه من موارد.

(1) د.إسماعيل حجازي وآخرون، مرجع سبق ذكره ، ص106 .

(2) أ.د.محمد عبدالفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف . لمنظورين التقليدي والحديث . ، (عمان: دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع ط1، 2011م)، ص ص 298 - 303.

ب- أنشطة لا تضيف للقيمة: وهي أنشطة غير أساسية وأيضاً غير رئيسية وغير هامة لعمليات التصنيع والإنتاج ولا تعمل على تعظيم قيمته وتتولى إدارة المنظمة التعرف على الأنشطة التي لا تضيف للقيمة بغرض التخلص منها أو تخفيضها أو تحسين الفائدة المتوقعة من التكاليف المنفقة عليها.

البعد الثاني: تصنيف الأنشطة بحسب تعزيزها لإستمرار المنظمة إلى نوعين كما يلي:

أ- أنشطة تعمل على تعظيم قيمة المنتج بالنسبة للعملاء اعتماداً على جودة وكفاءة عملياتها المختلفة .

ب- أنشطة تساعد المنظمة في الإستمرار في أداء وظائفها الإدارية وتضم بذلك أنشطة معاونة لتقديم الخدمات الضرورية وأخرى معززة للحفاظ على وجود المنظمة .

البعد الثالث: تصنيف الأنشطة بحسب التسلسل الهرمي للإدارة إلى أربعة أنواع كما يلي:

أ- مستوى وحدات الإنتاج وفيه يتم ربط عناصر التكاليف المباشرة بوحدة النشاط .

ب- مستوى دفعات الإنتاج يعزى السبب في إيجاد هذا المستوى لوجود بعض عناصر التكاليف التي ترتبط بدفعات الإنتاج أكثر من ارتباطها بوحدة المنتج .

ج- مستوى خطط الإنتاج قد تنفذ دفعة أو أكثر من خط إنتاجي و يتطلب الأمر إعادة تصميم لبعض مكونات المنتج وهو ما يدعو إلى تحميل الخط الإنتاجي الذي تم تعديل التصميم لمنتجه بتكاليف إعادة التصميم دون سواء وهذا يؤدي إلى القياس الدقيق للتكلفة بما يمكن الإدارة من تسعيره إذا قررت الإستفادة من طاقة الخط ببيع الزائد عن الحاجة للسوق الخارجي بالإضافة لتوفير المعلومات التي تمكنها من التقويم السليم لأداء الخط في حالة الرغبة في إتخاذ قرار بالإستمرار في تشغيله من عدمه .

## 2- محركات أو مسببات التكلفة :

تعرف محركات أو مسببات التكلفة على أنها الحدث أو النشاط الذي يستهلك الموارد وينتج عنه تكلفة ويعد تحديد محركات التكلفة بشكل دقيق من مقومات نجاح التكاليف على أساس النشاط وتحقيق أهدافه، حيث تسهل عملية تتبع إستخدام الموارد بواسطة الأنشطة المتاحة بالمنشأة ثم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات النهائية ويجب على المديرين الأخذ في



الإعتبار المسببات التي تؤثر في التكاليف وبالفهم الجيد لهذه المسببات يمكن إتخاذ قرارات التكلفة بأنها الأسباب والأحداث التي أدت إلى تكوين التكلفة ومحركات التكلفة تستخدم كبديل لمصطلح مقياس النشاط بإعتبار إن كل منهم يستخدم للدلالة على تفسير التكلفة وبيان كيفية تخصيص التكاليف على المنتجات .

العوامل التي يجب أخذها في الإعتبار في سبيل إختيار وتحديد محركات التكلفة ما يلي: (1)

- أ- يكون عدد محركات التكلفة مناسباً ومفهوم جيد لها لإحداث إرتباط بينها وبين الأنشطة
  - ب- عدم زيادة تكلفة قياس محرك التكلفة عن الضروري وأن تتلائم مع عملية قياس الأداء .
  - ج- يراعى تكلفة تحديد وإختيار المحركات في ضوء درجة الدقة المطلوبة وبحيث تحقق الجدوى الإقتصادية منها .
  - د- إختيار المحركات التي تنطوي على علاقة سببية بين عناصر التكاليف المراد تخصيصها وبين الأسس المتبعة في عملية التخصيص .
  - هـ- مراعاة الآثار الناتجة عن عملية إختيار المحركات وذلك لتتلاقى مقاومة العاملين لها إذا أحسوا أن تقييم إدارة المنشأة لأدائهم يتم بطريقة ما على أساس محرك التكلفة المختار .
- 3- مجموعات أوعية التكلفة :

تتمثل في مراكز لتجميع التكاليف الخاصة بنشاط أو أكثر سواء كان رئيسي أو فرعي لتحميلها على المنتجات النهائية للمنشأة باستخدام محركات تكلفة مناسبة وهي أحد المقومات الأساسية لنظام التكاليف على أساس النشاط للوصول إلى بيانات تكلفة دقيقة يمكن الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات الإدارية ، وتعرف مجموعات التكلفة بإنها ذلك المستوى من التفصيل الذي يتم عنده تجميع التكاليف الخاصة بالأنشطة ثم توزيعها على المنتجات النهائية .

وهناك شرطان أساسيان يجب توافرها عند تجميع تكلفة الأنشطة في مجموعات التكلفة :

أن يتضمن مجمع التكلفة تكاليف خاصة بأنشطة متجانسة في أعمالها ، وأن يكون هناك إتساق وتناسب للتكاليف في كل مجمع تكلفة .

يرى الباحث أن مقومات العمل بالتكاليف على أساس النشاط لابد من تحديد أشياء ضرورية وهي الأنشطة ومسببات تكاليف تلك الأنشطة ومجموعات أوعية التكلفة .

---

(1) أ.د. محمد عبدالفتاح العشماوي، مرجع سبق ذكره، ص ص 304- 306 .

## خامساً: أهمية التكاليف على أساس النشاط :

تتمثل أهمية التكاليف على أساس النشاط فيما يلي :

- 1- تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار إستغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة .
- 2- قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المنشأة.
- 3- توفر التكاليف على أساس النشاط معلومات عن التكاليف تتصف بالدقة والموضوعية تمكن الإدارة من إتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج وأنشطته المختلفة مثل :
  - أ- قرار التسعير .
  - ب- قرار تقديم منتج أو خدمة جيدة .
  - ج- تحديد مستويات الإنتاج .
  - د - إختيار قنوات التوزيع والتسويق .
  - هـ- قرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطريقة أكثر كفاءة .
- 4- وتتيح للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لإتخاذ قرار معين مثل :
  - أ- إدخال تحسينات على العمليات الانتاجية .
  - ب- إجراء تعديل في تصميم المنتج .
  - ج- إتباع أساليب تكنولوجية حديثة .
  - د - تغيير نسبة التشكيل البيعي . (1)
- 5- تساعد على تحديد موجّهات التكاليف التي كانت سابقاً غير معروفة مما يجعل مدراء الإنتاج يتعلمون كيفية إدارة موجّهات التكاليف . (2)
- 6- يساعد في تخفيض التكاليف . (3)

---

(1) هاشم أحمد عطية، مرجع سبق ذكره ، ص44

(2) نايل عدس وآخرون ، محاسبة التكاليف مدخل حديث، (عمان:الدار الجامعية للنشر والتوزيع ،2013م)، ص 274.

(3) المرجع السابق ، ص 275.

- 7- تحليل الأنشطة التي تم أدائها بالفعل .
- 8- تصنيف الأنشطة ما بين أنشطة مضيعة للقيمة وأنشطة غير مضيعة للقيمة من ناحية وأنشطة ضرورية وأنشطة غير ضرورية من ناحية أخرى .
- 9- تحديد مسببات التكلفة التي لها علاقة سببية ملائمة مع عناصر التكلفة .
- 10- تخصيص التكلفة على العوامل الملائمة المختلفة (مثل المنتجات ، العملاء ، القنوات ، العمليات). باستخدام مسببات التكلفة (1).

#### سادساً: إجراءات تطبيق التكاليف على أساس النشاط :

يتم تطبيق التكاليف على أساس النشاط على مرحلتين وهي: (2)

#### 1- تحديد تكلفة الأنشطة :

في هذه المرحلة يتم تحديد الأنشطة والتكاليف المرتبطة بها ثم يتم تبويب كلاهما في مجموعات متجانسة ويتم تحديد التكاليف الخاصة بكل مجموعة متجانسة عن طريق جمع إجمالي تكاليف الأنشطة الفردية الداخلية في نطاق المجموعة ويطلق على مجموعة التكاليف الإضافية الخاصة بكل مجموعة متجانسة من الأنشطة اصطلاحاً (وعاء تكلفة متجانس) لأن الأنشطة الداخلة في كل وعاء تملك نفس معدل الإستهلاك ويتم حساب تكلفة الوحدة لكل وعاء باستخدام مسبب تكلفة واحد ويطلق عليه في هذه الحالة (معدل تكلفة الوعاء) والذي بحسابه تكتمل المرحلة الأولى والتي تتمثل مخرجاتها في الآتي :

أ- تحديد وتوصيف الأنشطة .

ب- تحديد تكاليف كل نشاط .

ج- تجميع الأنشطة المترابطة وتكالييفها في مجموعات متجانسة تسمى أوعية التكلفة .

د- حساب معدل التكاليف الإضافية لكل وعاء .

#### 2- تحديد تكاليف المنتجات :

(1) د. عبدالحى عبدالحى مرعى ، محاسبة التكاليف المتقدمة لإغراض التخطيط والرقابة، (الإسكندرية :الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2002م)، صص 283 . 284 .

(2) أحمد صلاح عطية، محاسبة التكاليف للإستخدامات الإدارية، (الزقازيق :الدار الجامعية للنشر، 2006م )، صص 81 . 85.

في هذه المرحلة يتم تخصيص التكاليف الإضافية الخاصة بالأنشطة داخل كل وعاء على المنتجات النهائية وذلك بإستخدام معدل تكلفة كل وعاء تم حسابه خلال المرحلة الأولى والذي بواسطته يمكن حساب مقدار الموارد والتكاليف المستهلكة بواسطة كل منتج .

يرى الباحث تعتبر إجراءات تطبيق التكاليف على أساس النشاط هي أساس العمل بتكاليف الأنشطة وهي تعتبر من ضمن مميزات العمل بتكاليف الأنشطة .

### سابعاً : مزايا تطبيق التكاليف على أساس النشاط :

تتمثل مزايا تطبيق التكاليف على أساس النشاط في الآتي: (1)

- 1- تقوم على فرض أساسي هو أن المنتجات تستهلك أنشطة والأنشطة تستهلك موارد.
- 2- التكاليف على أساس النشاط تزيد من مجمعات التكلفة المستخدمة في تجميع التكاليف غير المباشرة حسب عدد الأنشطة الموجودة داخل المنشأة بدلاً من تجميعها في عدد محدود من مراكز التكلفة على مستوى الإدارات والأقسام ثم بعد ذلك يتم إستخدام العديد من مسببات التكلفة التي تربط بين حجم الموارد التي تم إستهلاكها بواسطة النشاط وبين تكلفة هذه الموارد الأمر الذي يؤدي إلى تفهم أعمق لسلوك التكاليف .
- 3- تساعد في تحديد تكاليف المنتجات بدرجة أكبر من الدقة والعدالة ومدى إستهلاكها من موارد المنشأة بالشكل الذي ينعكس أثره تلقائياً في توفير معلومات أفضل وأساس لقياس الأداء من السهل إستيعابه ولإتخاذ القرارات الإدارية الهامة مثل قرار تسعير المنتجات ، وقرار شراء أو تصنيع الأجزاء والقرارات الخاصة بخصم الكمية وتصنيف العملاء حسب ربحيتهم وغيرها من القرارات التي تؤثر على الوضع التنافسي للمنشأة.
- 4- يؤدي تطبيق التكاليف على أساس النشاط إلى زيادة فعالية الرقابة حيث يربط بين ثلاثة متغيرات وهي النشاط ، والموارد التي تم إستهلاكها والمسؤول عن هذا النشاط وبالتالي تقييم أداء دقيق لهذه المسؤولية .
- 5- تمكن التكاليف على أساس النشاط من إستخدام الحاسبات الآلية وقواعد البيانات مما يدعم القرار الإداري في إختيار وتخصيص الموارد بين الأنشطة لتدعيم المنفعة وتقوم بتحليل الأنشطة سواء الإنتاجية أو الخدمية إلى أنشطة تضيف قيمة للمنتج (أنشطة ذات

---

(1) هاشم أحمد عطية ،مرجع سبق ذكره ،ص44.

قيمة مضافة) ، وأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج (أنشطة ليست ذات قيمة مضافة) ،  
وتقوم المنظمة بالعمل على تطوير وتحسين الأنشطة ذات القيمة المضافة والعمل على  
التخلص من الأنظمة عديمة القيمة أو على الأقل تخفيضها. (1)

6- عند ربط الأنشطة بالمنتجات لتحميلها بتكلفتها يتضح أن هناك أنشطة تقابلها منتجات  
وأنشطة أخرى لا تقابلها منتجات وطبقاً لهذا النظام تمثل الأنشطة الأخيرة أنشطة ليس  
لها قيمة مضافة تقوم الإدارة بدراستها واتخاذ القرار بشأنها نظراً لأنها تمثل عبئاً على  
المنظمة. (2)

يرى الباحث أن جميع المزايا اعلاه هي التي تميز التكاليف على أساس النشاط على  
العمل بالتكاليف المبنيه على المدخل التقليدي .

### ثامناً : معوقات تطبيق التكاليف على أساس النشاط :

هنالك مشكلتين في تطبيق التكاليف على أساس النشاط وهي : (3)

1- توفر البيانات وتكلفة تشغيل النظام :

تطبيق التكاليف على أساس النشاط يحتاج إلى بيانات وتفصيلات كثيرة قد يصعب الحصول  
عليها كما أن تطبيقه يحتاج إلى الحاسب الآلي نتيجة لكثرة البيانات والعمليات الحسابية.

2- مقاومة العنصر البشري :

بالنسبة لمقاومة العنصر البشري للغير ونقص الخبرة والتدريب فيمكن التغلب عليها عن طريق  
تحديد الإدارة للأهداف بدقة ومشاركة القائمين على التنفيذ وضرورة التعاون بين الأقسام المختلفة  
للشركة والإهتمام بالتدريب .

يرى الباحث للتغلب على هذه المشاكل يمكن تطبيق تكاليف النشاط تطبيقاً جزئياً في عدة أقسام  
ثم الترويج حتى يتم تطبيقه على الشركة ككل .

### تاسعاً : أهداف التكاليف على أساس النشاط :

تتمثل أهداف التكاليف على أساس النشاط في الآتي : (4)

---

(1) د. محمد زهران، نظام المراكز والأنشطة الـ (CAS)، (القاهرة : دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، ط، 2012م) ،  
ص ص 111 - 112.

(2) المرجع السابق، ص 112.

(3) رشيدة الجمال وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، (الاسكندرية:الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2012م) ، ص 105.

(4) أ.د. محمد عبدالفتاح العشماوى، مرجع سبق ذكره، ص ص 286. 287.

1- إطفاء مزيد من الدقة في تحميل التكاليف غير المباشرة لوحدة النشاط بإعتبار أن هذه الوحدة هي التي تخلق الطلب من الأنشطة وأن الأنشطة هي التي تخلق الطلب من الموارد .

2- القياس الدقيق والموضوعي لتكلفة وحدة النشاط وأيضاً لوحدة التكلفة من المنتجات أو الخدمات .

3- تسهيل إجراء الرقابة على إقتناء واستخدام الموارد الإنتاجية المتاحة بما يساعد في إجراء خفض الحقيقي لعناصر التكاليف المختلفة .

4- ترشيد القرارات الإدارية والتي من أهمها قرارات التسعير كمدخل لمواجهة ظروف المنافسة العالمية الحادة حفاظاً على حصة المنظمة في الأسواق وتدعيم هذه الحصة مستقبلاً فضلاً عن خدمة قرارات الدخول في تعاقدات جديدة أو التوقف عن الإستمرار في أنشطة محددة وغير ذلك من القرارات الأخرى .

5- تعظيم أداء الأنشطة المضيئة للقيمة واستبعاد الأنشطة الأخرى غير المضيئة للقيمة وذلك كمدخل لتعظيم فيه المنظمة ربحيتها والعائد على إستثماراتها .

يرى الباحث أن تلك الأهداف هي التي تسعى إليها إي مؤسسة لتحقيق اهدافها وهي بمثابة مميزات يحققها العمل بتكاليف النشاط .

### عاشراً : مؤشرات ومبررات تطبيق تكاليف النشاط :

تكلفة النشاط من حيث المبدأ لايمكن القول بعدم ملائمته لأي نوع من المؤسسات أو في اي ظرف لأنه يمثل مايجب أن يكون عليه محاسبة وقياس التكاليف وهناك الكثير من المميزات التي تؤكد أفضلية إتباع منهج ومدخل تكاليف النشاط وهناك الكثير من المشكلات التي كانت تواجه المدخل التقليدي للتكاليف والتي تغلب عليها تكاليف النشاط وهي: (1)

1- عدم ثقة مدير الإنتاج في بيانات التكاليف التي يقدمها النظام المحاسبي .

2- عدم إستعداد مدراء التسويق لإستخدام بيانات التكاليف كأساس لقرارات التسعير واتخاذ قرارات التسعير دون الإستعانة ببيانات التكاليف .

3- التقرير عن أرباح عالية تحققها المنتجات المعقدة التي تتطلب عمليات صناعية معقدة وكثيرة رغم أن أسعار بيعها ليست عالية بمثلثاتها المنافسة ، تناقص الأرباح رغم زيادة حجم المبيعات .

---

(1) د .أحمد كلبون وآخرون،الإصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف،(عمان: دار وائل للنشر والتوزيع،2011م)، ص ص 310. 311.

4- إقتراح مدراء الإنتاج بإستبعاد منتجات معينة رغم ما تحققه من أرباح كما تظهرها القوائم المالية .

5- معدلات تحميل الأعباء الإضافية عالية وتزايد بإستمرار .

6- إنخفاض نسبة الإيجور المباشرة وضخامة نسبة التكاليف الغير مباشرة .

7- عدم إمكانية تغيير نتائج المناقصات التي تدخلها المؤسسة .

8- إنخفاض الأسعار التي تباع بها المنتجات المناسبة .

9- الوقت الطويل الذي يستغرقه قسم المحاسبة في إعداد دراسات التكاليف للدخول في مناقصات أو إتخاذ قرارات التسعير .

يرى الباحث أن هنالك مبررات دعت إلى تطبيق التكاليف على أساس النشاط مما يستدعي العمل بها في الشركات .

**حادي عشر : المقارنة بين المخل التقليدي للتكاليف والتكاليف على أساس النشاط :**

#### **1- مدخل التكلفة التقليدي:**

في مدخل التكلفة التقليدي الآتي: (1)

أ- أن المنتجات تستهلك الموارد .

ب- أن تكلفة المبيعات تختلف باختلاف ما إذا كانت عناصر التكاليف مباشرة (التمييز العيني

سهولة الحساب، سهولة التخصيص) أو غير مباشرة (البحث على أسس التوزيع

المناسبة على مراكز التكلفة، والبحث على أسس التحميل المناسبة على المنتجات) .

يرى الباحث أن في مدخل التكلفة التقليدي ليس هنالك معلومات توصف بالدقة والملائمة

لان المنتجات فيه تستهلك الموارد بصورة مباشرة دون أن يوضح إستهلاك تلك الموارد في

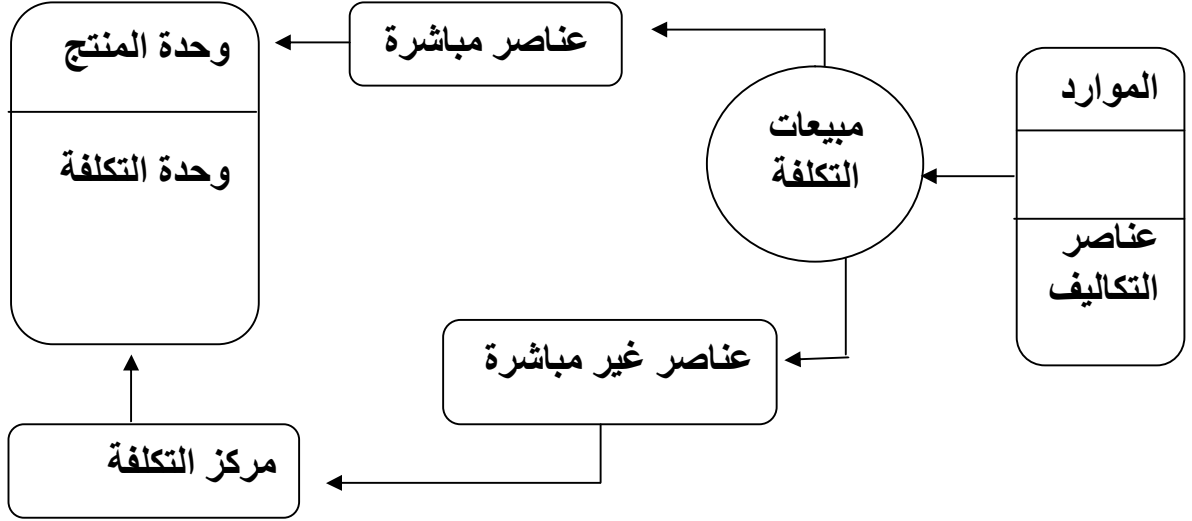
إي نشاط وبناءاً عليه يعتبر المدخل التقليدي تواجهه بعض القصور ويمكن توضيحه من

خلال الشكل (4/2/2) كمايلي:

---

(1) أ د. محمد عبدالفتاح العشماوى، مرجع سبق ذكره، ص 287.

شكل (4/2/2)  
نموذج التكلفة التقليدي



المصدر: محمد عبدالفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف - المنظورين التقليدي والحديث، (عمان: دار اليازوي العلمية للنشر والتوزيع، ط، 2011م)، ص 287.  
يرى الباحث من خلال الشكل (4/2/2) أن المنتجات تستهلك الموارد دون الإشارة إلى استخدام تلك الموارد في أي نشاط من الأنشطة، ويعيب عليه أنه لا يوفر معلومات ملائمة عن الأنشطة.



## 2- مدخل التكاليف على أساس النشاط :

في التكاليف على أساس النشاط الآتي: (1)

أ- يتم تخصيص التكاليف سواء المباشرة أو غير المباشرة على المنتجات أو على وحدات التكلفة بدلالة الأنشطة في إطار تكلفة المبيعات وأيضاً مجمعات أو أوعية التكلفة المناسبة لكل مجموعة أنشطة متجانسة على حدى .

ب- تعدد وحدات المنتج وتنوعها واختلاف أحجامها يفترض في إطار هذا المدخل أن كل وحدة منتج سوف تستهلك قدر مختلف من التكاليف المباشرة أو غير المباشرة اعتماداً على إستفادة كل منتج من الأنشطة بالمصنع - وهذا بعكس الحال في المدخل التقليدي للتكاليف الذي يفترض أن كل وحدة منتج تستهلك نفس القدر من التكاليف وخاصة غير المباشرة اعتماداً على العمل بمعدل تحميل واحد وثابت سواء في صورة ساعات عمل يدوي أو آلي وذلك على الرغم من تعدد المنتجات وتنوعها واختلاف أحجامها .

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

د - معادلة قياس التكلفة طبقاً لنموذج التكلفة على أساس النشاط تتم على مستويين:

أ. الأول: قياس معدل تكلفة النشاط المسبب لحدوث التكلفة وذلك بالعلاقة النسبية بين

التكاليف الإجمالية للنشاط وبين عدد أو معدل مسببات التكلفة لذات النشاط .

أ. الثاني: قياس تكلفة وحدة المنتج المسبب لوجود النشاط .

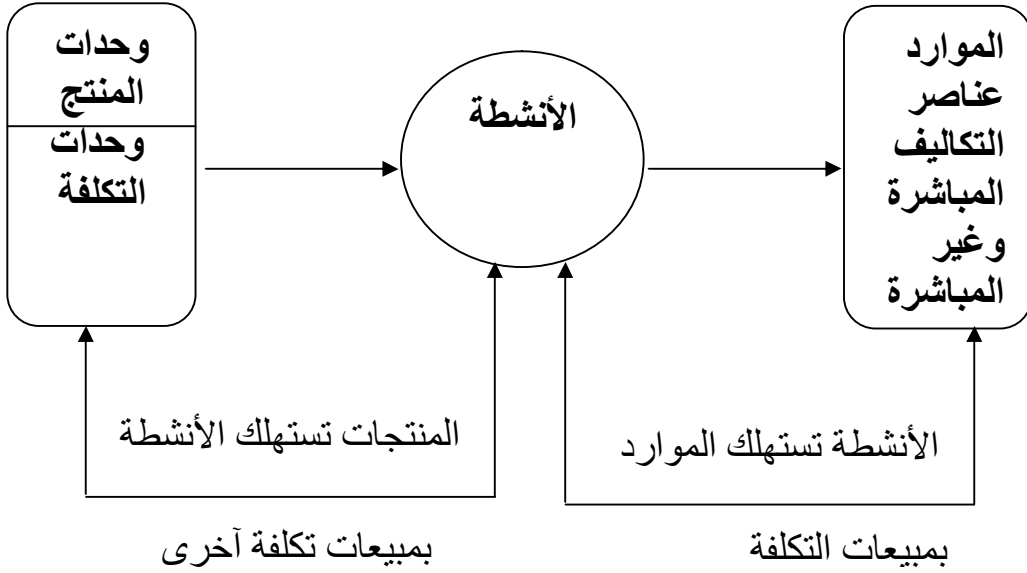
هـ- تصبح تكلفة الإنتاج لمنتج معين متمثلة في مجموع تكلفة الأنشطة التي يتطلبها إنتاج هذا المنتج دون تكلفة الأنشطة الأخرى التي لم يمر عليها ذات المنتج وهذا يعني وجود موضوعية ودقة في قياس تكلفة كل منتج على حدى ومن ثم يسهل تسعيره بشكل موضوعي قادر على الدخول في منافسة أمام المنتجات الأخرى ذات الخصائص الواحدة في الشكل والمضمون والجودة .

و - سهولة وجود علاقة سببيه دقيقة بين محرك أو مسبب التكلفة وبين التكلفة ذاتها ويمكن توضيحه من خلال الشكل (5/2/2) كمايلي :

(1) المرجع السابق، ص287

## شكل (5/2/2)

### نموذج التكلفة على أساس النشاط



المصدر: محمد عبدالفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف - المنظورين التقليدي والحديث، (عمان: دار اليازوي العلمية للنشر والتوزيع، ط، 2011م)، ص 287.

يرى الباحث أن التكاليف على أساس النشاط يعتبر النظام الأفضل لأنه يساعد في تحميل التكلفة المباشرة وغير المباشرة وأنه يؤدي إلى تحسين في إتخاذ القرارات لأنه يوفر معلومات أكثر تفصيلاً تتصف بدقة أكثر العمليات من تلك المعلومات المستخدمة في نظام التكلفة التقليدي .

## ثاني عشر : إعداد الموازنة علي أساس النشاط :

إستخدمت معظم نماذج إعداد الموازنة حتي الآن عدد صغير من محركات التكلفة والتي ترتبط بشكل دائم عند وحدة المخرجات ( الوحدات المنتجة ، الوحدات المباعة ، الإيرادات ) ونتيجة النمو جزئياً في استخدام تحديد التكلفة علي أساس النشاط ، وتوسعت الشركات في استخدام محركات التكلفة علي أساس النشاط عند إعداد الموازنات ويركز تحديد التكلفة علي أساس النشاط علي إعداد التقارير وتحليل تكاليف الماضي والحاضر للتوسع الطبيعي في تحديد التكلفة علي أساس النشاط .

إستخدم مدخل التكلفة علي أساس النشاط عند إعداد موازنة التكاليف المستقبلية ويركز إعداد الموازنة علي أساس النشاط علي تكاليف الأنشطة المخططة بالموازنة الضرورية لإنتاج وتصريف السلع والخدمات (1).

إن إعداد الموازنة علي أساس النشاط يمثل مدخلاً لإعداد الموازنة يركز علي الأنشطة الضرورية للإنتاج وتصريف السلع والخدمات ويكون إعداد الموازنة علي أساس النشاط ذا قيمة كبيرة خاصة في حالة التكاليف غير المباشرة وإعداد الموازنة علي أساس النشاط يقسم التكاليف غير المباشرة إلى مجموعات من تكلفة النشاط المتجانسة والمستقلة هذا وتستخدم الإدارة معيار السبب وإن تحديد التكلفة علي أساس النشاط يمكن أن يؤدي إلى تحسين في إتخاذ القرارات لأنه يوفر معلومات أكثر تفصيلاً تصف بدقة أكثر العمليات من تلك المعلومات المستخدمة في نظم تحديد التكلفة التقليدية وإن الميزة الأساسية في مثل هذا النظام هي ضرورة تحديد محركات تكلفة متعددة. (2)

يرى الباحث أن إعداد الموازنة علي أساس النشاط توفر معلومات ملائمة عن الأنشطة متمثلة في مسببات ومحركات التكلفة وأوعية التكلفة والموازنة التخطيطية علي أساس النشاط تركز علي الأنشطة الضرورية لإنتاج وتصريف السلع والخدمات .

---

(1) تشارلزهورنجرن وآخرون ، محاسبة التكاليف مدخل إداري ، الجزء الثاني ، (القاهرة : دار التوزيع والنشر 2009م ) ص 359-360 .

(2) عبدالله محمود أبورحمة، الموازنات التخطيطية علي أساس الأنشطة (ABB) ، في بلديات غزة ، الموقع الإلكتروني : <http://tibrary.iugaza.edu.ps/thesis/86159.pdf> ، (غزة : الجامعة الإسلامية ، 2008م ) ، ص 70 .

### ثالث عشر : مفهوم الموازنة على أساس النشاط:

عرفت الموازنة على أساس النشاط بأنها عملية تخطيط وتحكم في الأنشطة المتوقعة من المنظمة لإشتقاق موازنة فعالة التكاليف تعني بحمل العمل المتنبأ به وتحقيق الأهداف الإستراتيجية المتفق عليها ، وعرفت بأنها أسلوب يقوم على ربط الإستراتيجية بالموازنة حيث تبدأ بتحديد متطلبات العمل وتحليل الإستراتيجيات التنافسية ثم توضع بعد ذلك الأهداف الإستراتيجية ويتم تحديد سعر الخدمات المسموح بها فى السوق وكذلك أهداف الوقت والجودة والتكلفة ثم يتم ترجمة هذه الأهداف إلى أهداف على مستوى النشاط ، وتعرف أيضاً بأنها تعبير كمي عن الأنشطة المتوقعة للمنظمة تعكس تنبؤ الإدارة بحمل العمل وكذلك المتطلبات المالية وغير المالية للوفاء بالأهداف الإستراتيجية المتفق عليها والتغيرات المخططة لتحسين الأداء وعرفت بأنها موازنة تركز على المخرج وليس المدخل أى إن الموازنة على أساس الأنشطة تركز على نوع العمل وكم العمل المراد أدائه وتكلفة العمل المراد أدائه . كما عرفت بأنها موازنة تقوم على حساب التكلفة الحقيقية لكل مشروع وخدمة مموله بالموازنة بشكل دقيق ومحدد بالتوافق بين توقعات العملاء (الإحتياجات) والموارد . كما عرفت بأنها تقنية لتحسين دقة التقديرات المالية ولزيادة إدراك المنشأة .<sup>(1)</sup> وتعرف الموازنة على أساس النشاط ABB بأنها أداة للتخطيط عن فترة مقبلة والتي تعمل من خلال الربط بين محركات الأنشطة ، حيث تستخدم عند الحاجة لفهم تأثير تغير حجم الأنشطة على التكلفة وفي أن اي جزء من المنظمة يتم اتخاذ القرار للتأثير على باقي الأجزاء وذلك بهدف الوصول للتوزيع الأمثل للموارد على مستوى كل الأنشطة وليس فقط على مستوى وظيفة بعينها.<sup>(2)</sup> ويمكن تعريفها أيضاً بأنها التقنية المناسبة لتحديد حجم أعمال المنظمة على أساس الأنشطة التي تحقق قيمة مضافة ويرى آخر أن فلسفة نظام الموازنة على أساس النشاط تقوم على أنها أداة لإدارة الأنشطة بالتركيز على سلسلة القيمة لأنشطة المنظمة وذلك

(1) المرجع السابق ، ص 70 .

(2) Connolly, tim and Ashworth, Gary, **An Integrated Activity- Based Approach to Budgeting** , Mudgeting Manage Management Accounting, Mar. 1994, 72, 3, ABI/FORM Global, p. 32.

لتحقيق المزايا التنافسية الإستراتيجية فالمقياس الأساسي لقيمة المنظمة تتبع من قدرة المنظمة على تعظيم منفعة العميل النهائي من خلال كل نشاط تقوم بأداءه . (1)

كما يرى البعض أن هذا النظام بالإضافة لإعتماده على الأنشطة في تخصيص الموارد وكذلك تحقيق الرقابة المستمرة فهذا المنهج يمتد ويساعد في التركيز على الأنشطة الهامة لتحقيق التحسين المستمر وضمن تحسين عملية إتخاذ القرارات المتعلقة بمجالات التكاليف . (2) كما عرفت بأنها عملية تخطيط والتحكم في الأنشطة المتوقعة من المنظمة لإشفاق موازنة فعالة التكاليف تعني بحمل العمل المتأ به والأهداف الإستراتيجية المتفق عليها وهي تعبير كمي عن الأنشطة المتوقعة للمنظمة ويعكس تنبؤ الإدارة بحمل العمل والمنتطلبات المالية وغير المالية للوفاء بالأهداف الإستراتيجية المتفق عليها والتغيرات المخططة لتحسين الأداء. (3) وعرفت بأنها إمتداداً لنموذج التكلفة على أساس النشاط كمنهج جديد في صياغة الموازنة تقديراً للموارد اللازمه لتنفيذ أنشطة المنشأة المضيفة للقيمة في الأجل القصير تلبية للأهداف التي تسعى إلى تحقيقها وإنها تركز على وجود إرتباط بين هذه الأنشطة مع بعضها البعض ، وعرفت بأنها تكتيك يسعى إلى تعظيم الإيرادات وتدنية التكاليف من خلال التنبؤ بالموارد المطلوبة للمشروع بناءً على التغيرات المتوقعة في الأنشطة والعمليات داخل المنظمة . (4)

يستنتج الباحث من التعريفات أعلاه أن الموازنة التخطيطية على أساس النشاط هي عملية تخطيط وتحكم في الأنشطة التي تستهلك التكاليف وهي ربط الخطط بالأنشطة وهي التخطيط لفترة مقبله على مستوى الأنشطة .

---

(1)Moustafa, Essam, **An Application of Activity - Bssed- Budgeting in Shared Service Departments and Its perceived Benefits and Benefits and Barriers under Low- IT Environment Conditions**, Journal of Economic & Administrative Sciences, Vol. 21, No. 1 June 2005, p. 46.

(2)Morrow, M & Connolly, **T., The Emergence of Activity Based Budgeting**, Management Accounting Feb. 2005, p. 41.

(3) طارق عبدالعال ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 1174-1175 .

(4) عادل طه أحمد فايد ، تطوير إعداد الموازنات بمنطقة المجتمع المدني واختبار تطبيق أسلوب الموازنة على أساس النشاط ، ورقة علمية ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، العدد الأول - الجزء الأول ، 2015، ص 332.

#### رابع عشر : الفلسفة التي تستند عليها الموازنة على أساس النشاط :

بشكل أولي تركز الموازنة على أساس النشاط على فهم النشاطات وعلاقتها في تحقيق الأهداف الإستراتيجية حيث تتمكن المنشأة من معرفة التغيرات في الأنشطة والخدمات وبالتالي تمكن المنشأة من تخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن من خلال التحديد الدقيق للتكلفة بعد التنبؤ بها ويكون في المنشآت التي تستخدم نظام التكاليف على أساس النشاط التركيز على النشاطات وتحليلها أكثر من التركيز على الوارد أو الصادر ومن ثم يساعد على عملية التغذية الراجعة ويساعد المؤسسة من تحقيق أهدافها الإستراتيجية حيث أنها تساعد المدراء في فهم وتحديد ماهو العمل المتوقع أداءه وماهو الإستثمار الذي سوف ينتج ؟

وتقوم الموازنة على أساس النشاط على أساس تحليل المنتجات والخدمات التي يتم تقديمها لمعرفة ماهي الأنشطة المطلوبة لإنتاج هذه المنتجات والخدمات ولتحديد الموارد المطلوب إدراجها بالموازنة اللازمة لتأدية هذه الأنشطة .

أن أسلوب الموازنة على أساس النشاط يسير في عكس إتجاه نظام تكاليف النشاط والذي يقوم على مبدأ يعتمد على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي سواء كان وحدات منتجة أو خدمات عملاء أو مشروعات بغرض تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة أما نظام التكاليف على أساس النشاط فهو يعني بإعداد موازنة تقديرية أو خطة مالية ، حيث تمكن عملية إعداد الموازنة على أساس النشاط الإدارة من الرقابة على التكاليف بشكل أكثر فعالية تمكن الإدارة من تحويل الجزء الأكبر من التكاليف الثابتة إلى تكاليف متغيرة مرتبطة بتأدية النشاط من عدمه لأن التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة هو أمر يتعلق بالقرار الإداري على الموازنة بين الحاجة إلى الموارد وتوفيرها بسرعة يستطيع المدير إتخاذ القرارات المتعلقة بتأمين الموارد أثناء عملية إعداد الموازنة على أساس النشاط وبالتالي يمكن إعتبار كل التكاليف التي سوف تخصص لنشاط معين بمثابة تكاليف متغيرة عند إعداد الموازنة على أساس النشاط تتيح بيئة ملائمة للإستفادة من أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في خفض التكاليف كإسلوب الإدارة على أساس النشاط لإستبعاد الأنشطة التي لاتضيف قيمة ونظام التحسين المستمر والمقاييس المرجعية .

إن الموازنة العادية لاتؤدي إلى إتخاذ قرارات مالية سليمة بسبب عدم تحديد التكاليف بشكل محدد ومناسب ، وكذلك عدم القدرة على تحديد المشاريع والخدمات التي تشملها التكلفة ، بينما الموازنة على أساس النشاط تعمل على حساب التكلفة الحقيقية بشكل محدد بحيث تتفق مع توقعات العملاء وتطابقها مع الموارد حيث تقوم الموازنة على أساس النشاط على تحديد المنتجات والخدمات والتكاليف غير المباشرة بشكل حقيقي ويعتبر نظام الموازنة على أساس النشاط وسيلة

ربط بين تكاليف الأنشطة مع النتائج والهدف من ذلك هو تحديد التكلفة الحقيقية للمنشأة عن الخدمات ، والتكاليف الحقيقية تشمل التكاليف المباشرة بالإضافة إلى حصة عادلة من التكاليف غيرالمباشرة حيث نجد أن المنشآت التي تعتمد على نظام الموازنة على أساس النشاط تكون النتيجة تخفيض التكاليف والحصول على عائد أعلى.(1)

يرى الباحث أن الفلسفة التي تبنى عليها الموازنة التخطيطية على أساس النشاط هي التخطيط والتحكم في التكاليف بصورة دقيقة وملائمة والتوصل إلى وسيلة رقابية فعالة .

**خامس عشر: إجراءات إعداد الموازنة التخطيطية على أساس النشاط :**

تتمثل إجراءات إعداد الموازنات التخطيطية على أساس النشاط فيمايلي:(2)

1- تقدير كميات الإنتاج والمبيعات في الفترة المالية .

تتطلب عملية إعداد الموازنة على أساس النشاط بالإضافة إلى تقدير كميات المبيعات والإنتاج تحديد المزيج الإنتاجي وتشكيلة العملاء المستهدفين وبالتالي فإن التقديرات لا تتضمن فقط المنتجات التي سوف تباع وإنما عدد ونوعية العملاء الذين سوف يشترون هذه المنتجات .

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

يتطلب إعداد الموازنة التخطيطية على أساس النشاط وضع قائمة بالأنشطة الضرورية لإنتاج وبيع المنتجات مثل النشاط المتعلق بالفواتير، ونشاط الإستلام ، ونشاط الصيانة. وبعد تحديد الأنشطة يتم تحديد المستوى التشغيلي لكل نشاط من الأنشطة بناءً على معطيات خطة الإنتاج والمبيعات .

3- تحديد الموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة :

بعد وضع قائمة بالأنشطة التي يحتاجها تنفيذ الخطة الإنتاجية والتسويقية يتم وضع تقديرات حول نوع الموارد من تجهيزات ويد عاملة ومواد أولية وكافة مستلزمات تنفيذ الأنشطة من حيث الكمية والمواصفات التي تحتاجها الأنشطة حتى يمكن لهذه الأنشطة الوصول إلى الطاقة التشغيلية المطلوبة .

4- تحديد الموارد الفعلية التي يجب توفرها :

---

(1) عبدالله محمود أبو رحمة ،مرجع سبق ذكره ، ص ص 71- 72 .

(2) خليل عواد أبوحشيش، محاسبة التكاليف تخطيط ورقابة ،(عمان : دار وائل للنشر والتوزيع، ط1 ،

2012م) ، ص ص 485 - 486 .

بعد وضع التقديرات السابقة يتم تقدير إجمالي الموارد التي يجب توفيرها بحسب الإمكانيات المالية والفنية المتاحة للمنشأة ورغبة المنشأة في تخصيص الموارد المتاحة لديها بالشكل الأمثل الذي يساهم في تحقيق هدفها الإستراتيجي .

5- تحديد طاقة كل نشاط :

يجب حساب الطاقة الإنتاجية لكل نشاط من الأنشطة في المنشأة في ظل الموارد المخصصة لكل نشاط وإذا تم الإنتهاء من الموارد المخصصة فإن النظام يقوم بتحديد المورد الذي يتحكم بالطاقة الإنتاجية القصوى .

يرى الباحث أن إجراءات الموازنة التخطيطية على أساس النشاط هي خطوات حساب التكلفة على أساس النشاط وهي تركز على إحتياجات الأنشطة بصورة ملائمة ودقيقة .

**سادس عشر : مزايا الموازنات على أساس النشاط:**

تتمثل مزايا الموازنات على أساس النشاط فيما يلي: (1)

- 1- تساعد المنشأة على التخطيط السليم والرقابة الجيدة وخفض التكاليف .
  - 2- تركز على متطلبات العميل وليس العمل وبالتالي ربطها بالأهداف الإستراتيجية المخطط لها على المدى القصير أو البعيد .
  - 3- تساعد في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة.
  - 4- تشرك الموظفين في تحضير واعداد الموازنة وذلك من خلال تعريف وتحديد الأنشطة.
  - 5- تساعد في تحليل التكاليف الثابتة وتحديد الإجراءات الكمية للأنشطة الخدمية .
  - 6- تمكن من إتخاذ قرارات إستثمارية بشكل دقيق نتيجة تحديد التكلفة الحقيقية .
  - 7- تعمل على تحسين العلاقات مع العملاء من خلال توقع ما يحتاجونه وفق الموارد المتاحة
  - 8- تعزز العمل الجماعي وتوفر المعلومات للمنشأة .
  - 9- تساعد مدراء المنشأة على تخطيط العمليات المستقبلية بشكل صحيح من خلال تحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة بدقة وتساعد في عملية التقييم بشكل عادل ومنصف وتعمل على زيادة الكفاءة لدى المنشآت التي تعتمد على نظام الموازنة على أساس النشاط تكون النتيجة تخفيض التكاليف والحصول على عائد أعلى .
- يرى الباحث أن ماتحققه الموازنة التخطيطية على أساس النشاط من مزايا يزيد من الحث على تطبيقها في الشركات .

---

(1) عبدالله محمود أبورحمة مرجع سبق ذكره ، ص 76 .



## سادس عشر : خطوات إعداد الموازنة على أساس النشاط :

تتمثل خطوات إعداد الموازنات على أساس النشاط فيما يلي : (1)

- 1- تحديد التكلفة المخططة طبقاً للموازنة لأداء كل وحدة نشاط بكل دائرة نشاط .
  - 2- تحديد الطلب على كل نشاط فردي على أساس أهداف البيع والإنتاج .
  - 3- تحديد التكاليف المخططة طبقاً للموازنة لأداء كل نشاط .
  - 4- وصف الموازنة على أنها تكاليف أداء الأنشطة المختلفة وليس التكاليف المخططة (المجموعات الوظيفية ومجموعات الإنفاق) .
- يرى الباحث أن خطوات إعداد الموازنة التخطيطية على أساس النشاط تتمثل في تحديد الموارد، والأنشطة ، وتكلفة لكل نشاط ، والطلب على كل نشاط .

## سابع عشر: معوقات تطبيق نظام الموازنة على أساس النشاط:

تواجه بعض المنظمات عدد من الصعوبات عند تطبيق نظام الموازنة على أساس النشاط وهذه الصعوبات تتمثل فيما يلي : (2)

- 1- مقاومة التغيير من قبل الموظفين : عند طرح نظام حديث في إعداد الموازنة وبالتالي مقاومة للتغيير من قبل الموظفين .
- 2- قلة دعم الإدارة العليا : حيث إن التفكير التقليدي لبعض أعضاء مجلس الإدارة ينتج عنه عدم توفر الدعم اللازم للنظام الحديث والمتمثل هنا بالموازنة على أساس النشاط من قبل مجلس الإدارة العليا للمنشأة وذلك خوفاً من زيادة التكاليف .
- 3- قلة المحاسبين المدربين : يحتاج المدخل الحديث للموازنة على أساس النشاط عدد من المحاسبين المدربين ذوى خبرة عالية في حالة عدم توفر محاسبين مدربين يصعب تطبيق المدخل الحديث للموازنات وقد يؤدي إلى تحديد الأهداف المستقبلية بشكل خاطئ وبالتالي زيادة التكاليف .

---

(1) تشالرزهورنجرن وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص 313.

(2) خليل عواد أبوحشيش ، مرجع سبق ذكر ، ص ص 486. 485 .

4- قلة الخبرة والقدرة على إستعمال الأجهزة الإلكترونية : عدم توفير موظفين ذوي خبرة في إستخدام الأجهزة الإلكترونية يحول دون تطبيق نظام الموازنات على أساس النشاط بشكل صحيح ومجدي .

5- صعوبة تحديد وتقدير التكاليف : يحول دون تطبيق المدخل الحديث للموازنات وبالتالي لابد من تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط الذي يساعد في تحديد التكاليف بشكل دقيق.

6- صعوبة تحليل وتحديد الأنشطة المضيفة للقيمة بدقة : نتيجة تداخل وتنوع المنتجات وكذلك الخدمات ، وبالتالي تداخل التكاليف على المنتجات مما يصعب على إدارة المؤسسات المالية تحليل وتحديد الأنشطة المضيفة للقيمة بشكل دقيق .

يرى الباحث أن المعوقات والمشاكل التي تعوق تطبيق الموازنة التخطيطية على أساس النشاط يمكن تفادئها من خلال إقتناع الإدارة بالموازنة التخطيطية على أساس النشاط أداء رقابية فعالة ومن خلال التدريب للموظفين وخاصة المحاسبين .

## **الفصل الثاني**

### **تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات**

يشتمل على الآتي :-

المبحث الأول : تخفيض التكاليف

المبحث الثاني : تطوير المنتجات

## المبحث الأول تخفيض التكاليف

أولاً : متطلبات ومكونات تخفيض التكاليف :

تتمثل متطلبات مكونات تخفيض التكاليف فيما يلي : (1)

- 1- إلترام من الإدارة العليا .
  - 2- تدخل وإشارك العاملين من جميع المستويات .
  - 3- إنشاء نظام التحسين الذاتي المستمر لكي يسهم في تحسين الأنشطة المضيفة للقيمة وتقليل الأنشطة الغير مضيفة للقيمة، وتتمثل نقطة البداية لنظام التحسين الذاتي المستمر بتطبيق نظام تحديد التكاليف على أساس النشاط ونظام التحسين الذاتي المستمر يتضمن نظام الإدارة بالأنشطة ، ونظام الجودة الشاملة، نظام الإنتاج بدون مخزون ، وتحسين العمليات .
- يرى الباحث أن المتطلبات اعلاه لابد من العمل بها في التحكم والرقابة في التكاليف بغرض تخفيضها .

ثانياً : مدى التحكم في التكاليف :

المقصود بالتحكم في التكلفة هو إمكانية رقابة التكلفة والتحكم في سلوكها ومحاولة تغيير مسار التكلفة حتى لا تبعد عن التكلفة المخططة وإن إبتعاد التكلفة الفعلية عن التكلفة المخططة أو المعيارية يمثل جوهر المساءلة في المنشأة التي تعتمد على معايير التكلفة الموضوعية مقدماً بغرض رقابة التكلفة الفعلية وحتى تتم المساءلة عن إنحرافات التكلفة يستلزم الأمر الإستناد إلى مجموعة من القواعد والمعايير التي توضح مدى تحكم الإدارة في التكلفة محل الدراسة والتحليل ، فاذا كان لدى هذه الإدارة القدرة على أن تتحكم في التكلفة وجب مساءلتها عن هذه التكلفة فقط وليس عن أي تكلفة أخرى ، يرى الباحث وجود فرق بين معايير التكلفة والمعايير التي تنظم أوضاع المساءلة عن التكلفة . (2)

---

(1) د.صلاح الدين عبدالمنعم مبارك، محاسبة التكاليف للأغراض الإدارية، مدخل إدارة التكلفة، (الإسكندرية : مكتبة الوفاء القانونية للنشر ، 2013م) ، ص ص 233 . 234 .

(2) د.عبدالمنعم عوض الله وآخرون، المحاسبة الإدارية في مجالات الرقابة وإتخاذ القرارات، ( د ن ، د ت) ، ص 46 .

يرى الباحث أن التحكم في التكلفة هو السيطرة على التكاليف المخطط لها حتى لا تتحرف عن مسارها ويحقق من خلال العمل بالأجهزة الرقابية الحديثة كالموازنات التخطيطية على أساس النشاط .

### ثالثاً : معايير رقابة التكلفة :

حددت معايير رقابة التكلفة في الآتي : (1)

#### 1- سلطة إنشاء التكلفة :

إن التكلفة التي يصعب رقبته عند مستوى معين من المسؤولية يمكن عادة رقبته عند المستوى الأعلى منه في هيكل التنظيم الإداري للمنشأة وعليه فإن مسؤولية رقابة التكلفة يجب أن ترتبط بأفراد الإدارة الذين يملكون سلطة خلق التكاليف ومع ذلك يجب التفرقة بين تكاليف حيازة الإصول وتكاليف إستخدامها .

يترتب عادة على قرارات حيازة تسهيلات الإنتاج المعمرة نوعين من التكاليف :

- أ- تكاليف رأسمالية ثابتة مرتبطة بعملية الشراء والحيازة : مثل تكلفة شراء الإصول وتكلفة إختبارها وغيرها من التكاليف قبل بداية فترة الإستخدام الفعلي للأصول .
- ب- تكاليف جارية ثابتة تتولد بالحيازة : مثل الإهلاك والتأمين على الإصول وصيانتها .

أما قرارات إستخدام تسهيلات الإنتاج فإنها عادة تنشئ تكلفة متغيرة من تكلفة القوى المحركة التي تنتجها مولدات كهربائية تملكها المنشأة ، إن قرارات حيازة واستخدام تسهيلات الإنتاج قصيرة الأجل غالباً ما يترتب عليها خلق تكاليف متغيرة فقط ، إن الممارسة السليمة لرقابة التكاليف المتولدة عن قرارات حيازة واستخدام عناصر وتسهيلات الإنتاج لاتأتي إلا إذا كانت سلطة خلق هذه التكاليف قد تم تعيينها وتحديدها بوضوح للمستويات الإدارية المسؤولة ، إن تحديد المسؤولية عن رقابة التكاليف لا يخلو من المشاكل خاصة عندما يكون المدير واحد إما سلطة إصدار قرار الحيازة فقط أو سلطة قرار الإستخدام فقط وليس كلاهما، وكذلك عندما يشترك أكثر من مدير واحد في عملية إتخاذ قرار الحيازة أو قرار الإستخدام .

---

(1) المرجع السابق ، ص ص 47-53 .

## 2- إمكانية التأثير على مقدار التكلفة من خلال الإستفادة بخدمة ما :

تصبح التكلفة ممكنة الرقابة إذا كان لدى مستوى مسئولية معين إمكانية التأثير على مقدار هذه التكلفة بغض النظر عما إذا كان هذا المستوى لايملك السلطة التي أدت إلى خلق هذه التكلفة أصلاً ويطبق هذا المعيار حين تقوم مراكز خدمات داخلية بإمداد مراكز إنتاجية بخدمات معينة ، والقاعدة هنا إنه إذا تمكن مدير ما من خلال قراراته في إستخدام التسهيلات الخدمية في المنشأة من يؤثر على مقدار تكاليف الخدمة التي أداها له أقسام خدمات داخلية مستقلة فإن هذا المدير يجب تحميله مسئولية رقابة هذه التكاليف ، وقد تؤدي قرارات التشغيل في المراكز المستفيدة عموماً إلى زيادة التكاليف المتغيرة والثابتة في مركز خدمة ما فوق مستواها المألوف في فترات سابقة ، وقد تبرز هذه الزيادة خاصة في ظل إتباع لا مركزية الإدارة وإستغلال المراكز والأقسام نظراً لوضع خطط إضافية في مراكز الإنتاج مثلاً إستلزم إنتاج وحدات خدمات زائدة عن المألوف لها وعادة ما تقابل المنشآت هذه الحالة عند توقع حدوث زيادة في طاقة البيع المستقبلية عن الطاقة الحالية حال توقع التغلغل في أسواق إضافية .

## 3- القدرة على قطع أو تخفيض التكلفة:

تعد التكاليف قابلة للرقابة لمن لديه قدرة قطعها وتخفيضها ولتوضيح الشروط الملائمة لتطبيق هذا المعيار يستلزم الأمر مناقشة النقاط التالية:

أ- قطع وتخفيض التكلفة :

إن قطع التكلفة لا يتميز عن إصطلاح تخفيض التكلفة لكن أن الأول قد يطبق على بند معين من بنود التكاليف بينما يرتبط تطبيق الثاني على المقدار الكلي للتكاليف ، ومع ذلك فإن النقطة الرئيسية في هذه المجادلة هي إن قطع تكلفة ما لا يعني بالضرورة زوال تلك التكلفة فقد تؤدي بعض قرارات الإدارة إلى زوال تكاليف معينة وفي نفس الوقت خلق مقادير أخرى من التكاليف ، والمثال على ذلك قرار إحلال بعض اجزاء منتج معين بأجزاء أخرى مساوية في القيمة أو تقل قيمتها عن قيمة الأجزاء المستبدلة .

## ب-رقابة وتخفيض التكاليف:

إن تخفيض التكاليف يعني تحريك مستويات التكلفة القائمة على مستويات أخرى أقل منها أو إنتاج نفس المخرجات باستخدام مدخلات أقل ورقابة التكلفة كوظيفة إدارية تعني التعامل مع الأشياء بمعنى محاولة جعل التكاليف الفعلية قريبة من التكاليف المعيارية وليس من الضرورة العمل على التخلص من التكلفة الفعلية أو تخفيض مقدار التكلفة المعيارية وإن معايير التكلفة إذا عدت بدقة واستخدمت بفاعلية فإنها تمثل خطوة من الخطوات الأساسية لدورة رقابة التكلفة، وعليه فإن البحث عن الوفورات المحتملة في التكاليف يتم بالضرورة إنجازه عند مراجعة وإعداد وتعديل المعايير، بمعنى لا تلتصق محاولة البحث عن وفورات التكلفة بشرط وجود برنامج مناسب لتخفيض التكاليف لكنه يجب إعتبار البحث عن وفورات التكلفة ممثلاً لركيزة أساسية لازمة لتأسيس أي نظام فعال لرقابة التكاليف .

يرى الباحث أن معايير رقابة التكلفة تتمثل في سلطة إنشاء التكلفة وهي تعني ربط مسؤولية التكلفة بأفراد الإدارة المالكون لسلطة خلق التكاليف وإمكانية التأثير على مقدار التكلفة من خلال الاستفادة بخدمة ما مع إستصحاب كل العوامل المؤثرة في التكاليف سواء كانوا يملكون سلطة ام لا ، والقدرة على تحليل التكلفة من خلال الأجهزة الرقابية الفعالة للتكاليف .

## رابعاً: تحليل القيمة وتخفيض التكاليف :

إن إرضاء عملاء المنشأة والوصول إلى نفس مستوى الأداء أو لمستوى أفضل منه بتكلفة أقل يعد صلب دراسات تحليل القيمة التي تعتمد على دراسات إقتصادية وهندسية معاً وتشمل هذه البحوث فحص كافة الطرق المتاحة لأداء كل عمل بغرض التأكد من أن الطرق الأخرى غير المتبعة حالياً لا تدر عائد أكبر من ذلك العائد المتولد عن الطرق المتبعة حالياً وبشكل عام إن دراسات تحليل القيمة لا تختلف عن دراسات خفض التكلفة من حيث الهدف ، يتم تنفيذ إجراءات قطع التكلفة ، خفض التكلفة ، وتحليل القيمة بواسطة مجموعات عمل مكونة من خبراء في مجالات متعددة هندسية وغير هندسية ، فإن هذه المجموعات يجب أن تعمل بصفة إستشارية مع مستويات الإدارة التي لديها المقدرة على قطع أو خفض التكلفة .

وعليه فإن مسؤولية إنجاز أهداف دراسات قطع التكلفة ، خفض التكلفة ، وتحليل القيمة ، يجب أن تقع أساساً على كاهل مستويات الإدارة خاصة التنفيذية منها وإن كل هذه الدراسات هي مسالك معينة للوصول إلى أهداف الوظيفة الشاملة لرقابة التكلفة .

أن التحليل الوارد هنا ليس الهدف منه هو مجرد التفرقة بين التكاليف التي يمكن رقبته والتكاليف التي يصعب رقبته، ويهدف إلى وضع قواعد عادلة يمكن الإسترشاد بها عند تعيين المسؤولية عن رقابة التكاليف وتحديد مدى إمكانية ممارسة هذه الرقابة ، وأن إستيعاب هذه القواعد أو المعايير يعتبر من الضروريات التي يحتمها عمل المحاسبة الإدارية كمرشد لعملية إتخاذ القرارات في منشآت الأعمال<sup>(1)</sup>، إن تخفيض التكاليف أكثر أولوية من زيادة الإيرادات فأى وفرة في التكاليف يزيد من الأرباح بنفس القيمة أو يخفض من الخسائر بنفس القيمة بعكس زيادة الإيرادات حيث سيصاحبها زيادة في التكاليف وبالتالي يكون الأثر على الربح محصلة للزيادة في الإيرادات ناقصاً الزيادة في التكاليف ، جميع الأفراد بمستوياتهم المختلفة مسؤولين عن التكلفة وسيعتمد نجاح الشركة في هذه الحالة على كفاءة ورغبة العاملين في إستمرار المنشأة وتقديمها من الضروري أن يتعرف كل مدير منطقة وقطاع وإدارة وقسم بقيم الإصول التي يديرها وبالتكلفة التي تحت سيطرته وأنه من اللازم الحصول من كافة الإصول على أقصى عائد ممكن وأن تخفيض التكاليف له الأولوية في أعماله ، على كل رئيس منطقة وقطاع وإدارة خطته في تخفيض التكاليف وأولويات التخفيض وتوقيتاته ومشاركة العاملين تحت إشرافه في تخفيض التكاليف، ليس الهدف هو تخفيض نسبة عشوائية 10% مثلاً من التكلفة وإنما الهدف هو سياسة مستمرة لتخفيض التكاليف في الأجل الطويل وليس الهدف تخفيض تكاليف العمالة وإن كانت مطلوبه وإنما التكاليف بكافة أنواعها.<sup>(2)</sup>

يرى الباحث أن دراسة تحليل القيمة لاختلاف من دراسة خفض التكاليف من حيث الهدف وفي دراسة خفض التكلفة لابد من دراسة تحليل القيمة أما الغرض من تحليل القيمة هو غالباً ما يكون خفض التكاليف وتعظيم الأرباح .

(1) د. عبد المنعم عوض الله وآخرون، مرجع سبق ذكره ، ص 54- 55.

(2) أ. د. محمد الفيومي محمد ، المحاسبة الإستراتيجية، (الإسكندرية : دار التعليم الجامعي، 2012م )، ص



#### خامساً: مستويات تحديد مستوى التكلفة المرغوب تحقيقه :

تتمثل مستويات تحديد مستوى التكلفة المرغوب تحقيقه في الآتي : (1)

- 1- مستوى التكلفة المرغوب هو أقل مستوى للوحدة تم تحقيقها في الفترات السابقة بعد تعديلها بالظروف الحالية ومستوى الأسعار السائدة أو التكلفة المعيارية .
  - 2- مستوى التكلفة المرغوب هو تكلفة الوحدة في الشركة الأقل تكلفة على مستوى الصناعة وفي هذه الحالة يجب مراعاة عدة عوامل خاصة بالشركة ذات التكلفة الأقل والتي تؤثر بشكل راجح على هذه التكلفة مثل الموقع وحجم الشركة ونوعية المعدات المستخدمة وتركيبية القوى العاملة وبرنامجها الإنتاجي .
  - 4- المستوى المرغوب للتكلفة هو ذلك المستوى الذي يحقق للشركة ربحية بعد الضرائب الذي تهدف إليه بالنسبة لرأس المال المستثمر .
- يرى الباحث أن جميع مستويات التكلفة المرغوب تحقيقه تتمثل في أدنى مستوى للفترات السابقة وهو غير واقعي نسبة للتغير السريع في الاقتصاد والأسعار، ومستوى تكلفة الوحدة في الشركة الأقل في الصناعة ويجب العمل عليه لتفادي المنافسة ، والمستوى المحقق ربحية بعد الضرائب أن تم العمل به يلغي المستوى السابق .

#### سادساً : مجالات تخفيض التكاليف :

تتمثل مجالات تخفيض التكاليف في الآتي : (2)

- 1- تخفيض المخزون من قطع الغيار والزيوت ومن المستلزمات السلعية .
- 2- تخفيض تكلفة الوقود والزيوت .
- 3- تخفيض تكلفة الصيانة والإصلاح .
- 4- تخفيض تكلفة الموارد البشرية .
- 5- تخفيض تكلفة الأصول الثابتة ويتم بالتخلص من الأصول غير المستعملة وبتخطيط صيانة الأصول الثابتة .
- 6- تخفيض زمن توقف الآلات وتخفيض التكاليف الإدارية والتمويلية .

---

(1) المرجع السابق ، ص 294.

(2) أ.د. محمد الفيومي محمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 294.

يرى الباحث أن جميع مجالات تخفيض التكلفة تعتبر تكلفة غير مباشرة بمعنى يمكن تقادئها أو تخفيضها دون أن يؤثر على العمليات الإنتاجية والتسويقية .

**سابعاً : أساليب تخفيض التكاليف : وتتضمن مايلي :**

تتضمن أساليب تخفيض التكاليف مايلي: (1)

1- وسائل خفض تكلفة الشراء :

أ- دراسة وفحص أسواق الموردين مع إعداد قائمة إستقصاء لإرسالها دورياً إلى الموردين المعروفين والمحتملين حتى يمكن أن تتوفر لدى الشركة معلومات متكاملة عن المصادر الأفضل للشراء ويحتج على ذلك بأن الشركة قد لا تكون على إستعداد لتغيير مورديها ، إن البدء في التعامل مع موردين جدد قد يؤدي إلى دخول الشركة في مشاكل متعددة إلا أنه يمكن الرد على ذلك بأن أسواق الخامات متجددة دائماً والتطورات في المواد ومستوى الجودة والأسعار والشروط تشكل حافزاً مستمراً للمنشأة للبحث عن الجديد .

ب- الإستفادة من المعلومات التي يمكن الحصول عليها من المعارض والأسواق العالمية في تكوين بنك معلومات عن الموردين في الأسواق الخارجية والتطورات الحديثة في أنواع المواد التي تستخدمها الشركة .

2- وسائل خفض تكاليف التخزين:

أ- إعداد بيانات إحصائية عن تطور المخزون خلال الفترات السابقة بالمقارنة مع حجم الإنتاج ومن الأفضل أن تكون تلك الإحصائيات تفصيلية بحيث تظهر المواد المخزنة حسب نوعيتها والمنتجات المستخدمة فيها وتفيد هذه الإحصائيات في بيان مدى تحرك المخزون وارتباطه بالتغيرات مع أحجام الإنتاج وإظهار أنواع المخزون الراكد بصورة واضحة للتصرف فيها .

ب- بحساب معدل المخزون إلى حجم الإنتاج في كل فترة يتم متابعة مدى الإرتباط بين المتغيرين لإتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة ولزيادة دلالة هذه المعدلات حتى يتم مضاهاتها بالأرقام القياسية للإنتاج والمخزون بالمقارنة بسنة أساس مناسبة .

---

(1) المرجع السابق ، ص ص 295 - 310.

- ج- دراسة معدل دوران المخزون وكمية المخزون لكل صنف من أصناف المواد وكذلك كمية المخزون لإكتشاف مدى توافق معدل الدوران مع حجم المخزون وبيان عدد الأصناف الراكدة التي لا يتناسب كمية المخزون فيها مع حجم الإستهلاك .
- د- تخفيض حجم المخزون عن طريق إصدار التعليمات لإيقاف أوامر التوريد للمواد الراكدة يخفض كميات المخزون من الموارد الراكدة بعد فحصها للتأكد من صلاحيتها للإستعمال أما عن طريق بيعها بأسعار مناسبة أو بتجربتها ومحاولة إيجاد إستعمالات بديله لها .
- هـ- إستخدام الحاسب في إدارة المخزون .
- و- التخلص من المخزون الراكد والذي لن تظهر الحاجة إليه .
- ز- تخفيض التالف في الخامات ومحاسبة المسؤول عنها .
- ح-مراجعة سياسة تموين السيارات بالوقود والزيوت .
- 3- وسائل خفض تكلفة التشغيل :
- أ- إعادة النظر في المعدلات المحددة مقدماً للعمل وتصحيحها طبقاً للظروف الحالية السائدة في المشروع إذا كانت قد تغيرت تغيراً ملحوظاً عن الظروف التي كانت سائدة عند إعداد هذه المعدلات .
- ب-إعادة النظر في أماكن العمل ودراسة إمكانية تعديلها بحيث يمكن رفع كفاءة الإنتاج عن طريق إعادة تنظيم خطوط الإنتاج .
- ج- إعادة دراسة نسبة عمالة الإنتاج إلى عمالة الخدمات ومحاولة تعديلها إذا كانت الظروف الحالية للتشغيل تستدعي هذا التعديل .
- د- دراسة خطوط ونظام النقل الداخلي لخفض تكاليف مناولة المواد وإعادة تخطيط نظم وطرق تدفق المواد والوحدات المنتجة عن طريق تقصير خطوط ومسافات النقل الداخلي ومحاولة مطابقة إحتياجات خطوط الإنتاج من المخازن مع إمكانية وطاقة وحدات النقل لخفض عدد رحلات وسائل النقل .
- هـ- تحديد الأزمنة النمطية لتنفيذ الأعمال .
- و- مراجعة إقتصاديات إستثمار الآلات والمعدات للتأكد على أكبر ربح منها ورفض أي إستثمار يحقق خسائر .

ز - مراجعة إقتصاديات العقود من الباطن للتأكد من تحقيق أكبر ربح منها ورفض أي عقود تحقق خسائر .

ح- إجراء الصيانة الوقائية بواسطة فرق تابعة للمنشأة .

ط- فرض رقابة وثيقة على تكاليف الصيانة .

4- وسائل خفض عناصر التكاليف الإدارية :

أ- إستخدام أسلوب تقييم الوظائف لإكتشاف العمالة الإدارية الزائدة وخفض حجم هذه العمالة .

ب- ترشيد إستخدام المعدات المكتبية وذلك بإجراء حصر شامل للمعدات المكتبية من حيث أماكن تواجدها ومعدلات إستخدامها وتكاليف الصيانة ودراسة هذه البيانات تستطيع الإدارة الوصول إلى مناطق الإسراف في المصاريف الإدارية وتخفيض المستلزمات المكتبية واعداد نظام محكم لترشيد هذا الإستخدام .

ج- تحديد المكالمات التليفونية والفاكسات الخاصة ومراقبة إستخدام الأدوات المكتبية والمواد المستخدمة في الأعمال الإدارية وتخفيض التشكيلة المستخدمة لمحاولة خفض المخزون منها .

5- وسائل خفض تكاليف التمويل والحسابات:

أ - إستخدام الحاسب الآلي في الحسابات والتكاليف والإجور والمرتبات وذلك باختيار البرامج أولاً ثم شراء الإحتياجات الفعلية من الحسابات .

ب- متابعة تحصيل الديون المستحقة .

ج- فحص مصاريف البنوك وعمولاتها .

د - متابعة المطالبات .

هـ - تأخير سداد المستحقات لأخر موعد .

و - تقدير الإحتياجات النقدية على شهور العام الحالي وللعام المقبل .

ز - زيادة إهتمام مدراء الشركة بعلاقة التكاليف بإتخاذ القرارات .

ح- تحديد تكلفة كل عملية قبل وبعد تنفيذها .

## 6- وسائل خفض تكلفة الموارد البشرية :

- أ- دراسة العمالة الحالية بالشركة وتحديد الفائض والعجز والعمالة غير المنتجة (إجازات، مرافقة زوج، إندابات خارج الشركة).
  - ب- وضع نظام محكم لتقسيم العاملين .
  - ج- البحث عن الموظفين الأكفاء من الشركات العاملة بالقطاع .
  - د- ربط التدريب وتفصيله وفقاً لإحتياجات الشركة .
  - هـ- إعادة النظر في نظام الحوافز وربطه بالأداء الجماعي .
  - و- بحث أساليب خفض تكلفة العمالة في ميزانية الشركة .
  - ز- وضع نظام جديد لتقييم العاملين وربط الإدارة بالأهداف .
  - ح- التحول إلى النظام العلني في إخبار العاملين بنتائج التقييم .
- ويرى الباحث عملية التقييم المستمر والدوري لجهود خفض التكلفة من العوامل الأساسية للنجاح في هذا المجال فالمتابعة وخاصة من قبل الإدارة العليا هي مؤشر الإهتمام فإذا إنخفضت درجة الحماس في القيام بها فمن المشكوك فيه تحقيق التقدم المرغوب أو الفاعلية المطلوبه لجهود خفض التكلفة .

يرى الباحث أن وسائل تخفيض التكاليف تعتبر شاملة ويمكن العمل عليها لتخفيض التكاليف .

### ثامناً: قرارات تخفيف التكاليف وتحسين عمليات التشغيل:

تتمثل قرارات تخفيض التكاليف وتحسين عمليات التشغيل فيمايلي: (1)

#### 1- قرار التصميم :

تستطيع الإدارة تقييم مدى تأثير تصميمات منتجاتها الحالية وعمليات التشغيل علي الأنشطة والتكاليف كطريقة لتحديد تعليمات جديدة لتخفيض التكاليف .

فعلي سبيل المثال قرارات التصميم التي تخفض درجة التغير في شكل قوالب الصب تخفض تكاليف التصميم والمواد ، العمال والتجهيزات ، عمليات التشغيل الآلية الإنتاجية ، وصيانة

---

(1) تشارلزهورنجرن وآخرون ،مرجع سبق ذكره ،ص ص 283- 285.

وتتظيف القوالب ويمكن ترغيب عملاء الشركة في إستبعاد بعض المواصفات عند إستبدالها بإخرى ذات سعر أقل .

## 2- قرار تخطيط وإدارة الأنشطة :

معظم الشركات التي تطبق نظام التكاليف على أساس النشاط لأول مرة تحلل التكاليف الفعلية لتحديد مجوعات تكلفة الأنشطة ومعدلات تكلفة النشاط فإن العديد من الشركات تستخدم نظم تحديد التكلفة على أساس النشاط لتخطيط وإدارة الأنشطة وتحديد التكاليف المخططة للأنشطة بالموازنة ، ثم تستخدم معدلات التكلفة المخططة طبقاً للموازنة لتحديد تكلفة المنتجات بإستخدام طريقة تحديد التكلفة العادية وعند نهاية السنة تتم مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المخططة بالموازنة لتقديم تغذية عكسية عن كيفية إدارة الأنشطة بشكل أحسن وكلما تغيرت الأنشطة ومراحل التشغيل كلما إحتجنا إلى معدلات جديدة لتكاليف الأنشطة وعند نهاية العام سوف نحتاج إلى إجراء تسويات للتكاليف غير المباشرة المحملة بأكثر أو اقل من اللازم لكل نشاط بإستخدام مداخل تحديد معدل التخصيص أو إقبالها في تكلفة الانتاج المباع .

يرى الباحث أن عمليات التشغيل تعتبر أكثر العمليات إستهلاكاً للأنشطة ويعتبر التشغيل يمثل أعلى التكاليف وأن تطبيق التكاليف على أساس النشاط يساعد في رقابة وتخفيض تكاليف التشغيل .

## تاسعاً: الإستراتيجيات التنافسية:

تتمثل الإستراتيجيات التنافسية فيما يلي : (1)

### 1- إستراتيجية الريادة في التكلفة:

هي قدرة المؤسسة على تخفيض التكاليف بالنسبة لبقية المنافسين دون التأثير على مستوى جودة المنتجات أو الخدمات المقدمة للعميل كما عرفت بالإستراتيجية التي تهدف إلى تحقيق تكلفة اقل بالمقارنة مع المنافسين من خلال الإعتماد على مجموعة من السياسات الوظيفية الهادفة ويتضح من ذلك أن إستراتيجية الريادة في التكاليف هي خطة عمل تهدف إلى إحراز

---

(1) د. إسماعيل حجازى وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 90-96 .

التفوق على المنافسين في مجال تخفيض التكاليف المتعلقة لمنتج أو خدمة معينة دون التأثير على تميز المنتج .

وتتميز إستراتيجية الريادة في التكلفة بالآتي:

- أ- القدرة على فرض سعر أقل من المنافسين مع تحقيق نفس مستوى الربح .
  - ب- القدرة على مواجهة المنافسة السعريه الشديدة .
  - ج- تحقيق مركز تنافسي أفضل وعائد أعلى للإستثمار .
  - د- إرتفاع القدرة التفاوضية للمؤسسة مع الموردين .
- وتتمثل أساليب إستراتيجية الريادة في التكلفة في الآتي:

- أ- الإنتاج على مستوى واسع بما يحقق إقتصاديات الحجم والإستفادة من آثار التعلم إذ تشكل كل من إقتصاديات الحجم و آثار التعلم الأساسي لظاهرة الخبرة .
- ب- تطوير مهارات مرتبطة بعملية التصنيع المرن .
- ج- تبني أنظمة تكاليفية متقدمة كنظام التكاليف على أساس النشاط ونظام التكلفة المستهدفة.

ويرى الباحث إن لإستراتيجية ريادة التكلفة عدة محددات أهمها إمكانية إيجاد طرق ووسائل لإنتاج المنتجات بتكاليف أقل من قبل المنافسين وهذا يؤدي إلى خروج المؤسسة من السوق هذا فضلاً عن إهمال أذواق المستهلكين مما يعمل على فقدان العديد من العملاء بمرور الوقت

2- إستراتيجية التميز:

هي الإستراتيجية التنافسية الثانية التي تتبعها المؤسسات في مجال تحقيق تفرد المنتجات والخدمات التي تقدمها في السوق وقد تأخذ الإستراتيجية عدة أشكال منها التصميم ، الجودة ، التقنية ، خدمة الزبائن ، شبكة التوزيع ، وخدمات ما بعد البيع وهذا لا يعني إنها تتقاضى عن التكاليف ولما هدفاً أساسياً يسعى نحوه .

حيث تتميز إستراتيجية التميز بعدة مزايا وهي:

- أ- تعزيز إخلاص وولاء المستهلك لعلامة المنتجات المتميزة مما يوفر الحماية للمؤسسة .
- ب- توفير عوائد دخول قوية في وجه المؤسسات الساعية للدخول في نفس المجال .
- ج- القدرة على فرض سعر عالي إستثنائي على المنتجات المتميزة .

كما أن هنالك بعض المخاطر التي تكتنف إستراتيجية التميز وهي:

- أ- عجز المؤسسة في المدى الطويل على الإحتفاظ بتميز منتجاتها في أعين العملاء .
- ب- خسارة بعض المستهلكين بسبب إرتفاع أسعار المنتجات المقدمة اليهم .
- ج- كثرة المنافسين وسهولة التقليد مما يقلل من قدرة الزبائن على إدراك جانب التميز في المنتجات المقدمة اليهم .

يرى الباحث بأن المؤسسة التي تتبنى إستراتيجية التميز تتجه بدرجة عالية نحو تميز المنتج بثلاثة صفات وهي الجودة ، والتجديد ، والإستجابة للعملاء .

### 3- إستراتيجية التركيز:

هي إختيار شريحة من المستهلكين سواء كانوا أفراد أو مؤسسات حيث يتم التركيز عملياً للوفاء بإحتياجاتهم أكثر من غيرهم من الزبائن .

لإستراتيجية التركيز بعدان هما:

- أ- البعد الأول : التركيز على تخفيض التكلفة إلى أدنى حد ممكن أو تقديم منتج ذو جودة عالية قياساً على المنافسين وهذا من أجل التميز في السوق .
- ب- التركيز على مجموعة أو شريحة محددة من الزبائن لهم احتياجات مختلفة عن الآخرين ويرغبون في منتج أو خدمة مميزة .

وقد تتحقق للمؤسسة التي تتبنى هذه الإستراتيجية عدة مزايا وهي :

أ- رفع القدرة التفاوضية للمؤسسة بالنسبة للمستثمرين نظراً لتوفيرها منتج لا توفره المؤسسات الأخرى .

ب- القدرة على رفع ولاء العملاء وتقليص التهديد الناتج عن المنتجات البديلة .

أماالتحديات التي تواجه المؤسسة التي تتبنى إستراتيجية التركيز تتمثل فيمايلي :

أ- إحتمال إختفاء شريحة المؤسسة المتبنية للتركيز بسبب التغيرات التقنية أوالتغيرات التي تطرأ على أذواق العملاء .

ب- إمكانية دخول المؤسسات التي تتبنى إستراتيجية التميز مجال المنافسة ممايفقدها مركزها التنافسي .

ج- فقدان المؤسسات التي تتبنى إستراتيجية التركيز لمزايا الحجم الكبير نظراً لمحدودية الشرائح التي تنتج لها ممايكسب الموردين وضعاً أقوى على حساب المؤسسة .



يرى الباحث أن إستراتيجية التميز تعتبر غير عملية لإعتمادها على شريحة معينة من المستهلكين .

### عاشراً: دور نظام التكاليف على أساس النشاط في تخفيض التكاليف :

نظراً لكون نظام التكاليف على أساس النشاط يتجاوز سلبيات الأنظمة التقليدية بتوفير معلومات تفصيلية حول الأنشطة والتكاليف ومسبباتها فإنه يعمل على ترشيد جهود المسيرين في مجال تخفيض التكاليف وذلك بمنحهم تفهماً أعمق لسلوكها ومن ثم القدرة على التحكم فيها وأن أفضل طريقة لتخفيض التكاليف تتمثل في تغيير الطريقة التي تنفذ بها الأنشطة و ثم إعادة تخصيص الموارد على الأنشطة التي تضيف قيمة في نظر العملاء بعد إلغاء الأنشطة عديمة القيمة ويتم تخفيض التكاليف وفقاً لنظام التكاليف على أساس النشاط بإنتهاج الطرق التالية :

1- تقليص الوقت والجهد اللازمين للقيام بالنشاط أو المهمة فمثلاً يمكن تقليص الوقت والجهد الخاص بنشاط تهيئة الآلات وإستعمال الأدوات من خلال تحسين تدريب العمال .

2- إلغاء الأنشطة غير الضرورية وتكون هذه النقطة جوهر التخفيض حيث يمكن تحليل الأنشطة من تحديد الأنشطة التي لاتضيف قيمة للمنتجات ويتم إلغائها بما يعمل على تقليص التكلفة الإجمالية للمنتجات التي لم تعد تستعمل هذه الأنشطة .

3- إنتقاء الأنشطة ذات التكاليف المنخفضة والتي تؤدي نفس الغرض وبأقل تكلفة .<sup>(1)</sup>

### إحدى عشر : سلسلة القيمة ودورها في تخفيض التكلفة :

يقصد بسلسلة القيمة تسلسل وظائف الأعمال وفقاً للمنافع التي تضاف للمنتجات والخدمات في أي منشأة وفي كل نشاط من أنشطة المنشأة ، وعرفت بإنها تتابع الأنشطة التي تضيف قيمة أو منفعة إلى السلعة التي يقدمها إلى عملائه ، وأن سلسلة القيمة تعني وظائف الأعمال تكون في شكل متسلسل وفقاً للمنافع التي تخلقها وهناك أنشطة في سلسلة الأعمال تضيف قيمة وأخرى غير مضافة للقيمة يتم الربط بين تحليل أنشطة سلسلة القيمة وإضافة القيمة للعملاء من خلال تبويب تلك الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لاتضيف قيمة حيث يتم وصف تحليل أنشطة سلسلة القيمة بأنه ينظر إلى أنشطة تنظيم الأعمال بعيون العميل أو المستهلك فرغم أن تنظيم الأعمال يقوم بالعديد من الأنشطة إلا أن بعضها فقط قد يضيف قيمة على ما يحصل

(1) د.إسماعيل حجازي واخرون، مرجع سبق ذكره ، ص200 .

عليه العميل ، هذه الأنشطة التي تضيف قيمة إلى السلعة أو الخدمة التي يحصل عليها العميل يطلق عليها سلسلة القيمة وتظهر هذه الأنشطة في البحوث والتطوير ، والتصميم والإعداد ، الإنتاج ، التسويق ، التوزيع ، خدمات الأعمال وكل ماعدا تلك الأنشطة الموضحة في هذه السلسلة توصف بأنها غير مضيعة للقيمة لأنها تسبب تكلفة ولكنها غير مضيعة قيمة للعميل وبناءً عليه فإن تحليل أنشطة سلسلة القيمة تساهم في خفض التكلفة من خلال الأبعاد الأساسية التالية :-

1- التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة .

2- فعالية استخدام مسببات التكلفة في الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج .

3- تحليل القيمة والتي تعد خطوة إضافية أخرى لتحليل أنشطة سلسلة القيمة.(1)

توفر سلسلة القيمة نظرة عن نقاط القوة والضعف للمنظمة وتحليل سلسلة القيمة ونظام الأعمال به يمكن منظمة الأعمال من تحديد نقاط قوتها وضعفها الرئيسية بالمقارنة مع المنافسين إضافة إلى ذلك فإن تلك الأدوات التحليلية ذات فائدة متساوية للمنظمات التي تحاول أن تصبح من الداخلين الجدد لصناعة غير مألوفة لديها فتحليل سلسلة القيمة يمكن الداخل المحتمل الجديد من تحديد فيما كان يمتلك نقاط القوة الضرورية لتوفير قيمة متميزة للعملاء في الصناعة أم لا، فعندما تتمكن المنظمة من تحديد هذه الأنشطة يمكنها أن تؤدي بشكل جيد مقارنة بمنافسيها كما يمكنها المساهمة في المصدر المتميز للقيمة ، فالأنشطة التي تنجزها المنظمات فردياً وبشكل خاص هي التي تصنع الأساس لبناء مصادر للمزايا التنافسية صعبة التقليد فالميزة التنافسية تأتي من القدرة علي إنجاز نشاطات أرخص من المنافسين أو بفاعلية وكفاءة أفضل من المنافسين من خلال تحقيق مزايا كثيرة للعملاء بنفس المواد، يمكن للمنظمة من بناء ميزة تنافسية عندما تستخدم نقاط قوتها في نشاط بطريقة تضيف قيمة أكثر تميزاً من الطرق المستخدمة من قبل المنافسين في نفس النشاط وهذا التميز يشكل أساس القدرة أو الكفاءة المتميزة .(2)

(1) صديق آدم محمد أبكر ، مرجع سبق ذكره ، ص 111.

(2) أ.د طارق شريف يونس ، الإدارة الإستراتيجية . مدخل بناء وإدامة الميزة التنافسية ، (البحرين : مؤسسة فخرأوى للدراسات والنشر . جامعة العلوم والتطبيقية، 2011م ) ، ص 222.

يرى الباحث إن مصادر المزايا التنافسية تمثلها الأنشطة الرئيسية والداعمة التي تشكل سلسلة القيمة فتحقيق قدرة متميزة في أنشطة سلسلة القيمة يخلق الأساس للميزة التنافسية للمنظمة شريطة أن لاينعكس بإنخفاض كفاءة المنظمة في تنفيذ الأنشطة الأخرى .

## المبحث الثاني

### تطوير المنتجات

أولاً : مفهوم المنتج :

عرف المنتج بأنه مجموعة من الصفات الملموسة وغير ملموسة يضمها الغلاف ، اللون، السعر، شهرة المنتج ، والتي يقبلها المستهلك لإشباع حاجاته ورغباته<sup>(1)</sup> . وعرف بأنه مجموعة من الخصائص الملموسة وغير الملموسة التي تشبع رغبات المستهلك المادية والمعنوية والإجتماعية وأنه مجموعة من الصفات الملموسة وغير الملموسة لإشباع حاجات معينة ، وهو حزمة من الصفات المميزة والتي تتضمن الجانب المادي وغير المادي ويمكن أن يكون بثلاثة أشكال وهي سلعة أو خدمة أو فكرة .<sup>(2)</sup>

من خلال التعريفين السابقين يعرف الباحث المنتج بأنه خليط من الخصائص الملموسة وغير الملموسة والمتضمنة مجموعة من الصفات التي تميز المنتج عن غيره وما تقدمه للبائع من خدمات والتي تخلق الإشباع والرضى لدى المشتري .

ثانياً : أهمية المنتج :

تتمثل أهمية المنتج فيمايلي:<sup>(3)</sup>

- 1- يعتبر بمثابة الحلقة الرئيسية في تحقيق عملية الإتصال ما بين المشتري والبائع .
- 2- الإهتمام بهذه الحلقة الرئيسية من قبل المنتج أو البائع ستساهم في زيادة مكانة وموقع الشركة في السوق .
- 3- يساهم المنتج في خلق حالة تطور إجتماعي لدى الأفراد من خلال ما هو جديد وبما يسهل عليه عملية الإستخدام أو الإستفادة منه بشكل أفضل كما هو مثلاً بـإستخدام الغاز بدلاً عن الأخشاب في الطهي .
- 4- المنتج يواكب حاجات الإنسان المتجددة ويشبعها من خلال إنتاج تلك الأشياء التي تشبع هذه الحاجات .

---

(1) أ . د محمود جاسم محمد الصميدي ، إستراتيجيات التسويق . مدخل كمي وتحليلي ،(عمان دار الحامد للنشر والتوزيع ،2010م )، ص 182.

(2) المرجع السابق ، ص 183.

(3) د.علي فلاح الزعبي، إدارة التسويق منظور تطبيقي إستراتيجي ،(عمان دار اليازوري للنشر والتوزيع،2009م) ، ص 122.

يرى الباحث أن أهمية أن أهمية المنتج يمكن تلخيصها في أنه وسيلة ربط بين البائع والمشتري ، ويخلق تطور إجتماعي لدى الأفراد من خلال ما هو جديد من تسهيلات في عملية الأستخدام وىواكب حاجات الإنسان .

### ثالثاً : أنواع المنتجات :

تصنف المنتجات حسب الآتي: (1).

#### 1- التصنيف على أساس المنتج :

أ- السلع المعمرة : وهي السلع المحسوسة التي تتصف بإستعمالها لفترة زمنية طويلة نسبياً والتي غالباً ما تشتري مرات قليلة في الحياة ومثال لذلك السيارات وتتصف هذه السلع بإرتفاع أسعارها نسبياً والسعي الحثيث من جانب المستهلك لجمع أكبر قدر من المعلومات عن السلعة، ويعمل المقارنات السلعية المتعمقة وإن المشتري لهذه السلعة يقوم بأكثر من رحلة تسويقية للحصول على السلعة الأنسب السبب ويطلق عليها سلع السوق .

ب- السلع غير المعمرة : وهي السلع التي تستخدم أكثر من مرة في الغالب كالصابون ومعاجين الأسنان وإرتفاع معدل تكرار شرائها من قبل المستهلك فإن المستهلك لا يلجأ إلى أساليب شراء السلع المعمرة كالمقارنة وغيرها بل يكون سلوكه عفوي عند شرائها .

ج- الخدمات : وهي الأشياء غير الملموسة التي تتولد عنها منافع وإشباعات يمكن بيعها كالخدمة الفندقية والخدمة المصرفية ، وعرفت الخدمة بأنها النشاط الإقتصادي الذي يهدف توليد المنافع الزمنية والمكانية والشكلية والنفسية للمستهلك .

#### 2- التصنيف على أساس الغرض من شراء المنتجات :

أ- السلع الإستهلاكية :

هي السلع التي يشتريها المستهلك النهائي لإشباع حاجاته ورغباته الشخصية وتقسّم إلى الآتي:

أ. السلع سهلة المنال : هي السلع التي يشتريها المستهلك بإستمرار وبصورة متكررة وبأقل جهد ممكن وبدرجة قليلة من المقارنة ولذلك فإن معدل تكرار شرائها عالي نسبياً وتتصف بإنخفاض أسعار شرائها وتقسّم الي السلع الرئيسية التي تشتري بصورة

---

(1) د.رائف توفيق وآخرون، مبادئ التسويق، (القاهرة : الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، ط2 (2010م)، ص ص 206-213.

منتظمة ودائمة ، والسلع النزوية وهي السلع التي يشتريها المستهلك بقدر قليل من التخطيط والجهد في البحث عنها وهذه السلع موجودة في أماكن كثيرة وسلوك المستهلك تتصف العفوية عند شرائها ، والسلع الموسمية (الطارئة) وهي السلع التي تشتري عند الحاجة الماسة لها كالملابس الصوفية عندما يحل فصل الشتاء .

II. سلع التسوق : هي السلع التي يلجأ المستهلك عند شرائها لها إلى إجراء المقارنات

السلعية على أساس ملائمتها وجودتها وسعرها وموديلها وتصميمها لك مثل الملابس والسيارات وغيرها وتقسم إلى سلع التسوق النمطية (الموحدة) وهي التي تتصف بقدر كبير من التماثل في جودتها ومواصفاتها النوعية في الوقت الذي يكون التفاوت في أسعار شرائها شاسعاً و السلع التسوق غير الموحدة وتتصف بخصائص أكثر أهمية بالنسبة للمستهلك في السعر مثل الأثاث والملبوسات .

III. السلع الخاصة : وهي التي تتصف بخصائص متميزة وفريدة أو ترتبط بعلامات

تجارية مميزة وهي التي يكون مجموعة من المستهلكين على استعداد لبذل جهود خاصة وغير عادية من أجل الحصول عليها كما ينطوي قرار شرائها على رغبة من جانب المستهلك للتميز والتفاخر بها .

IV. السلع غير المطلوبة : وهي التي ربما لا يعرفها المستهلك أو يعرفها ولكنه لا يفكر

في شرائها حالياً وغالباً ما تكون هذه السلع جديدة مثل أجهزة إنذار الدخان ومثل هذه السلع يحتاج المستهلك التعرف عليها .

ب-السلع الصناعية :

هي التي يشتريها أفراد أو مؤسسات بغرض إستخدامها في عمليات إنتاجية لاحقة لإنتاج سلع إستهلاكية وإنتاجية .

ج- المواد الأولية والأجزاء :

هي السلع التي تدخل في عملية الإنتاج بصورة كلية وتتضمن المواد الخام ونصف المصنعة والأجزاء سواء كان ذلك بغرض إتمام عملية تصنيعها أو بإعتبارها أجزاء أساسية في إنتاج سلعة أخرى .

د- السلع الرأسمالية :

هي السلع الصناعية التي تساعد على إنتاج السلع ولكنها لا تدخل في تكوينها وتقسم إلى الآتي :

أ. التجهيزات الآلية الرئيسية : وهي لا تدخل في إنتاج السلع وإنما تساعد في الإنتاج مثل المعامل والمكاتب والمولدات الكهربائية .

ii. التجهيزات المساعدة : كالألات الكاتبة وأدوات المناولة الخفيفة والحاسبات وغيرها ونظراً لضخامة حجم رأس المال المستثمر في شراء هذا النوع من السلع الصناعية فإنها غالباً ما يشتري من منتجاتها بصورة مباشرة وبعد فترة طويلة يستغرقها قرار شرائها وتتصف بأنها أقصر في عمرها من المجموعة الأولى .  
هـ- مهمات التشغيل والخدمات :

وهي سلع لا تدخل في إنتاج السلعة ولكنها تساعد في ذلك كمهمات تشغيل مثل الزيوت ويعتبر هذا النوع من السلع الصناعية كسلع التسوق لأنها لا تشتري بقدر من الجهد والمقارنة السلعية ويتم تزويد هذه السلع في العادة بموجب عقود .  
يرى الباحث أن تقسيم تطوير المنتج إلى مراحل يساعد في تطبيق الموازنة التخطيطية على أساس النشاط حيث تمثل كل مرحلة من تلك المراحل نشاط .

#### رابعاً: مراحل تطوير المنتج :

تتمثل مراحل تطوير المنتج في الآتي : (1)

#### 1- التقديرات الأولية :

تقوم الشركة الصناعية بالمراقبة المستمرة لرغبات الزبائن لغرض الحصول على الأفكار الأولية المتعلقة بالمنتجات الجديدة ويعتبر السوق أحد مصادر تراكم هذه الأفكار ويتم تقديم الأفكار الأولية عن المنتجات من قبل إدارات الهندسة والإنتاج والإدارة العليا أو أي إدارة أو مصدر آخر داخل المؤسسة الصناعية وتشير عملية تحليل السوق إلى الحاجات المطلوبة في الألبسة مثلاً في حين أن إدارة الهندسة في الشركة تقدم الأفكار الجديدة في نوع الدوائر الكهربائية الضرورية لإنتاج الحاسب الشخصي وتطويره وهذه المرحلة تشتمل على عدة خطوات وهي :

أ- تحديد متطلبات السوق : ويعني تحديد الموديلات وأشكال السلعة ومفرداتها من خلال دراسة حاجات المستهلكين وتحديد حجم السوق وقدراته وتحديد فرص دخول السوق من قبل المؤسسة الصناعية في المدى القصير والبعيد .

---

(1) أ.د. عبدالستار محمد العلي، إدارة الإنتاج والعمليات . مدخل كمي ،(عمان: دار وائل للنشر والتوزيع ،2006م)، ص 124، 135.

ب- أداء المنافسة : ويعني تحديد المنافسين الحاليين في السوق ومدى ردود فعلهم على دخول المنتج الجديد للسوق بالإضافة إلى تحديد دخول المؤسسة الجديدة والمنتجات الجديدة إلى السوق ومقارنتها مع قوة المؤسسة في تحقيق الحصة السوقية لها .

ج- التنبؤات الأولية للمبيعات وتقديرات السوق : ويعني التنبؤ بالكميات الممكن بيعها في السنة الأولى (الفترة الزمنية الأولى من إطلاق المنتج الجديد والسنة الثانية وهكذا) مع تحديد الأسعار التي تتلائم مع رغبات المستهلكين .

## 2- التحليل الفني والإقتصادي :

تتطلب الفكرة المختارة للمنتج الجديد العناية الكبيرة في إجراء التحصيل الفني والإقتصادي الذي يمثل الدراسة الفنية والإقتصادية لجدوى إطلاق المنتج الجديد تتركز الخطوة الأولى في هذه المرحلة في إجراء التحليل الذي يعنى تجزئة (تفكيك) المنتج إلى أجزائه ومكوناته بغرض تحديد طبيعة كل منها والكميات اللازمة للمنتج الواحد بالإضافة إلى وظيفة كل منها والعلاقات التبادلية فيما بينها (علاقة بعضها ببعض الآخر).

## 3- التطوير والإختبار :

في هذه المرحلة تتطابق الوظائف الهندسية مع العمليات في تطوير نماذج المنتج وفحصها حيث يطلق على هذه العملية بالتجارب وتأخذ التجارب إعداد نماذج العمل المختلفة التي يجري إختيار حجمها فيما بعد لإختيار النموذج الأفضل لتصميم المنتج وطرق تصنيعه .

## 4- مرحلة التخطيط النهائية :

يجري تهيئة الإنتاج الواسع للمنتج الجديد خلال مرحلة التطوير والإختبار حيث يجري إعداد خطة الإنتاج التفصيلية التي تشمل تفاصيل دقيقة عن مساحة الإنتاج (كميات الإنتاج) بالإضافة إلى إعداد التقديرات الدقيقة حول التكاليف بكل أنواعها حيث تشتمل خطة الإنتاج الواسع على جميع التغيرات الضرورية التي يتطلب إجرائها في تصميم المنتج الجديد والعملية الإنتاجية على حد سواء بالإضافة إلى المعلومات الجديدة التي يتم الحصول عليها خلال مرحلتي التطوير والإختبار والتخطيط النهائية ويجري إعداد خطة التسويق النهائية وإعداد التحليل النهائي للعوائد وأن خطط الإنتاج والتسويق والتحليل المالي بعد أن تأخذ أبعادها النهائية تقدم إلى الإدارة العليا للمصادقة عليها والكثير من مشاريع المنتج الجديد تتوقف في هذه المرحلة بسبب عدم تحقيقها حجم العوائد المطلوبة .

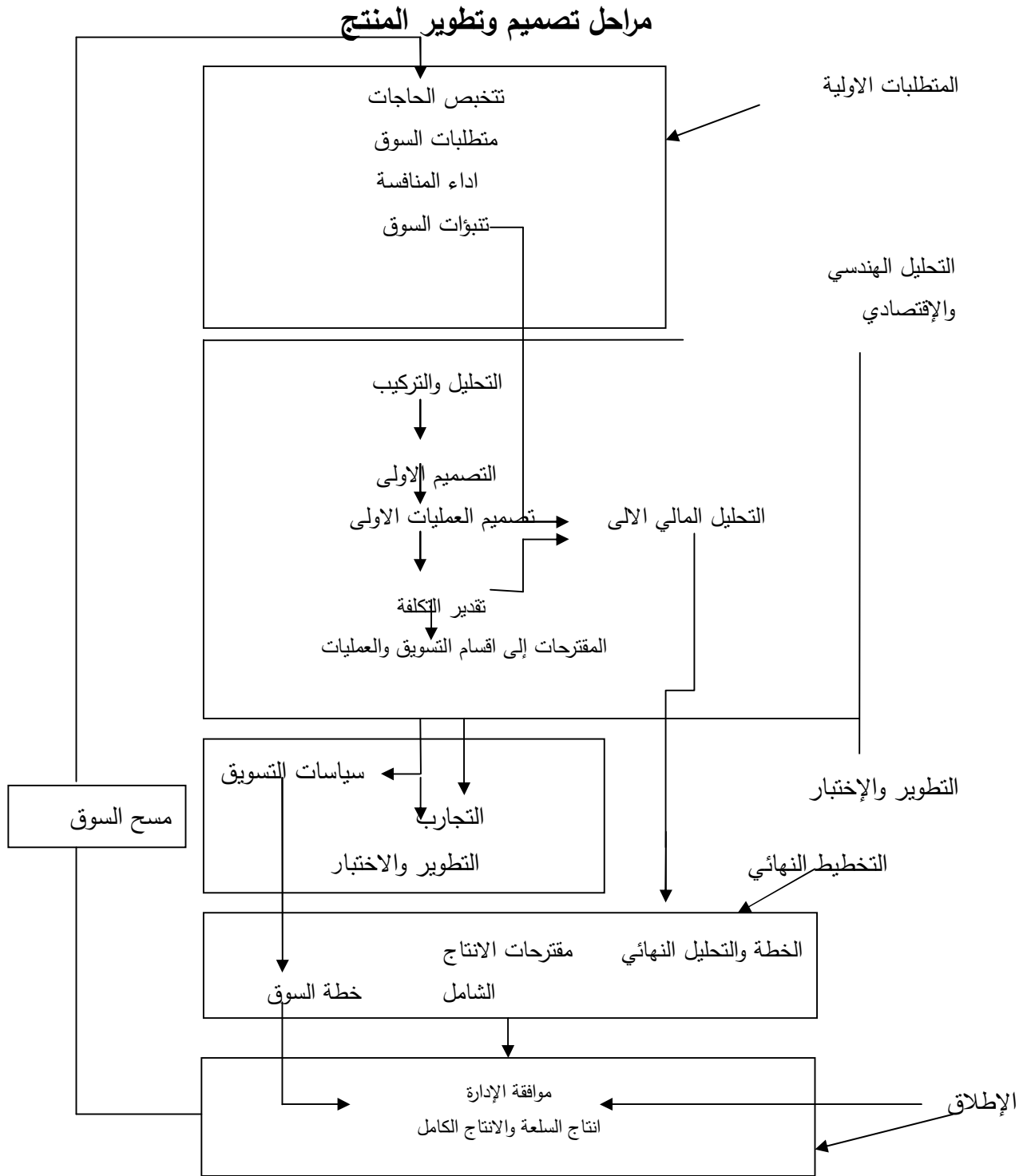
## 5- إطلاق الإنتاج الواسع (المرحلة النهائية) :

بعد الحصول على مصادقة الإدارة العليا على خطط إنتاج وتسويق المنتج الجديد وكذلك التحليل المالي ونتائجه تبدأ مرحلة تنفيذ خطط الإنتاج الكبير والتسويق للمنتج الجديد حيث يتم



بناء الطاقات الضرورية وشراء المعدات اللازمة وتهيئة القوى العاملة وتدريبهم بالإضافة إلى المواد والأجزاء اللازمة لعملية الإنتاج الكبير للمنتج الجديد وتستخدم فعاليات مسوحات السوق في مراقبة رضى المستهلكين وتحديد التغيرات التي تطرأ على حاجات ورغبات المستهلكين حيث يتم تغذية هذه المعلومات من خلال التغذية المرجعية أي المنظمة تبدأ عملية التصميم مرة ثانية والشكل (6/2/2) يوضح مراحل تصميم وتطوير المنتج وذلك على النحو التالي :

## شكل (6/2/2)



المصدر: أ.د. عبدالستار محمد العلي، إدارة الإنتاج والعمليات - مدخل كمي، (عمان):

دار وائل للنشر والتوزيع، ط2، 2006م)، ص 135 .

الشكل (6/2/2) يوضح مراحل تطوير وتصميم المنتج وتمثل كل مرحلة من تلك المراحل نشاط يستهلك موارد والموارد تستهلك تكاليف تحمل تلك التكاليف على النشاط .

**خامساً : إستراتيجيات تخطيط وتطوير المنتجات: -**

تتمثل إستراتيجيات تخطيط وتطوير المنتجات في الآتي : (1)

1- إستراتيجية إضافة منتجات جديدة :

المنتجات الجديدة هي تلك المنتجات التي لم يسبق للمنظمة تقديمها من قبل حتى إذا كانت قد قدمت من قبل بشكل أو بآخر فإن المنتج الجديد هو الذي تقوم المنظمة بإضافته إلى مزيج منتجاتها بشكل يختلف تماماً عن منتجاتها القائمة وله علاقة بخط المنتج الحالي ولا تقوم بإنتاجه من قبل، وتظهر أهمية المنتج الجديد بالنسبة للمستهلكين من الهدف الأساسي لتقديمه والذي يرتبط بتطوير وتغيير الحاجات والرغبات الغير مشبعة لهم وترجمتها إلى منتج جديد يلبي تلك الحاجات والرغبات .

وتتمثل الأسباب الرئيسية لإضافة منتج جديد في الآتي: (2)

- أ- الطلب الحقيقي من قبل زبائن المؤسسة بما فيهم الموزعون لتقديم منتج جديد .
- ب- إستقلال الطاقة الإنتاجية الفائضة أو الكفاءة الإنتاجية العالية التي قد تتوفر لدى المؤسسة مما يسهل عملية إضافة المنتج الجديد .
- ج- الإستفادة من التسهيلات الإنتاجية المتاحة .
- د- الإرتباط من ناحية التكاليف أي وجود تكاليف مشتركة تؤدي إلى تعدد الإنتاج ومنه إنتاج منتجات جديدة .
- هـ - توفر خط أو خطوط متكاملة للمنتجات يمكن تهيئتها كمجموعة متكاملة من المنتجات يقوم المستهلكين بالمؤسسة من موزعون ومستهلكين نهائيين بشرائها .
- و- إكتشاف منتجات جانبية كانت المنظمة قد أغفلتها ووجدت فيها الآن فرص جيدة في تحقيق الأرباح أو تخفيض تكاليف الإنتاج .

---

(1) أ.د . محمود جاسم محمد الصميدعي، مرجع سبق ذكره ، ص 203.

(2) المرجع السابق ، ص ص 203- 204 .

## 2- إستراتيجية تحسين المنتجات القائمة :

إن تحسين المنتج يكون لغرض إعادة الحيوية له إما بتطوير ملامح جديدة أو صفات جديدة وعرضه في أسواق جديدة وفي الغالب يتم التعديل من خلال تغيير نوعية المنتج أو تشكيله فالمنظمة تواجه منافسة قوية من منظمات أخرى يكون عليها أن تطور وتحسن بعض منتجاتها معتمدة على ما قد يجذب المستهلكين المحتملين ويجب أن تجرى مسحاَ لمستهلكيها الحاليين لتتأكد من درجة دعمهم لنوعية منتجاتها أما إذا بقيت تلك المنتجات على حالها وبدون تحسينات يتم تدهورها وبالتالي يترتب عليها نتائج سلبية وتؤثر على سمعة المنظمة وأرباحها وبقائها ونموها واستقرارها وهناك ثلاثة قرارات إستراتيجية لتحسين المنتج وهي : (1)

أ- إجراء تغييرات على الخصائص الوظيفية للمنتج :

ويقصد بها إجراء بعض التعديلات البسيطة التي يمكن إدراكها في بعض الخصائص الوظيفية للمنتج بهدف تطوير الأهلية الوظيفية له بما يؤدي إلى توسيع نطاق إستخدامه وتتميز هذه الطريقة بالآتي:

I. تعتبر أداة تنافسية مرنة جداً للسهولة والسرعة التي توفرها هذه الطريقة في تكيف الخصائص الوظيفية .

II. إن تطوير خصائص وظيفية جديدة للمنتج يمثل وسيلة من الوسائل الأكثر فاعلية في بناء التصور الإيجابي لدى المستهلكين حول تقويم المنظمة ومركزها في السوق .

III. تقوية موقف القوى ومنافذ التوزيع الأخرى في السوق وحمايتها من جهة وحمل موزعيها على الإهتمام بالجهود الإضافية في تسويق منتجاتها مقارنة بالمنتجات المنافسة التي يجرى بيعها من قبل نفس هذه القنوات من جهة أخرى .

IV. إن إتخاذ قرار القيام بهذه التحسينات يؤدي إلى زيادة تفضيل الزبائن الحاليين لمنتجات المنظمة وإلى الدخول في أجزاء سوقية مختلفة .

ب- إجراء تغييرات في النواحي النوعية للمنتج :

يقصد به تحسين جودة المنتج حيث أن جودة المنتج تعبر عن الصفة الأساسية له والتي ترتبط بالحالة التي تتجز بها وظيفته ولن عناصر الجودة لكل المنتجات يمكن إيجازها فيما يلي:

---

(1) محمود جاسم محمد الصميدعي ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 205 - 208 .

- i. الأداء ويمثل درجة إنجاز المنتج لما متوقع منه من إنجاز .
  - ii. إمكانية الإعتماد عليه وتمثل درجة إستمرارية المنتج في تأدية وظيفته دون فشل .
  - iii. تكلفة التشغيل وهي التكلفة الإقتصادية لتشغيل المنتج وصيانته .
  - iv. المتانة ويعبر عنها بالفترة التي يستخدم فيها المنتج قبل أن يصبح من الناحية الإقتصادية يمكن إستبداله .
- ج- إجراء تغييرات على تصميم المنتج :

تشتمل على إجراء بعض التعديلات على المظهر الخارجي للمنتج بهدف المحافظة على المستوى المطلوب من الجاذبية التي ينبغي أن يوفرها المنتج للزبائن وتمثل الجاذبية أحد العناصر التي يجري التركيز عليها عند تصميم المنتج لتحقيق التناسق المطلوب بين متطلبات الزبائن ومنتجات المنظمة كما أنها تمثل تكيف مهم للمنتج بعد تقديمه للتسويق الفعلي فالناحية الجمالية والفنية مسألة أساسية للعديد من منتجات المستهلك الأخير كالأثاث والسيارات والأحذية وغيرها، تمتاز التغييرات التي تم إجرائها على تصميم المنتج بالمرونة من حيث السهولة في تكيفها واستبعادها وفقاً لحاجات ورغبات المستهلكين لكنها أقل مرونة بالطريقتين السابقتين فهناك صعوبة أكثر في إختيار التصميم الذي يرضي المستهلكين وفي تحديد درجة قبول التصميم الجديد وإيفائه بمتطلبات المستهلكين المستهدفين .

### 3- استراتيجية حذف المنتجات الرديئة :

إن قرار حذف المنتجات الرديئة التي تتصف في الغالب بعجزها عن تحقيق المستوى المطلوب من الإشباع للمستهلكين وأنها منتجات غير مربحة بشكل عام يمتلك نفس الأهمية التي يمتلكها قرار إضافة المنتج الجديد عندما تتغير الظروف التسويقية أما المنتج الذي تخترقه المنافسة يكون فاقداً لمسببات الجذب السوقي ويؤدي إلى إرتفاع تكاليف دورات الإنتاج وإلى إستنزاف الكثير من وقت وإنتاج المنظمة ورأس مالها وأن الإبقاء على هذه المنتجات وعدم إستبعادها من خط المنتج سيحمل المنظمة بالإضافة إلى التكاليف المباشرة العالية مما يؤدي إلى تصدع ربحية المنظمة وازدياد مشاكلها المستقبلية وبالتالي تعتبر تلك المنتجات عائقاً مهماً عن طريق زيادة أرباحها وقدرتها على تحقيق التكيف اللازم مع حاجات ورغبات مستهلكيها والتغييرات البيئية الأخرى اللازمة .

وتتم عملية حذف المنتج من خلال إتباع الخطوات الآتية :

أ- تحديد المنتجات المرشحة للحذف كمنتجات مشكوك فيها بعد تحديد العوامل التي بموجبها يتخذ القرار النهائي بهذا الشأن والمتمثلة في إتجاه المبيعات ، إتجاه الأسعار، المنتجات البديلة ، فاعلية المنتج .

ب- تحليل العوامل الأساسية في قرار حذف المنتج : وفي هذه الخطوة يتم تحليل العوامل الأساسية في قرار الحذف وبالرغم من أن الربح هو الهدف الأكثر أهمية في هذا المجال إلا أن المنظمات غالباً ما ترمي إلى تحقيق أهداف أخرى بعيدة وقصيرة المدى فضلاً عن هذا الهدف ولهذا فإن العوامل التي تعتبر حاسمة في قرار حذف المنتج سيتم تحديدها في ضوء موقف وأهداف كل منظمة وبشكل عام فإن العوامل التي يجب أخذها بعين الاعتبار هي ربحية المنتج، الإعتبارات المالية ، أثره على منتسبي المنظمة ، الإعتبارات التسويقية ، التدخل الحكومي .

وترتبط مع تطبيق هذه الإستراتيجية بعض المشاكل أهمها مايلي : (1)

أ.التوقيت : من الأمور المهمة هي العمل على عملية حذف المنتج مع برنامج للمنتج الجديد بحيث يمكن تكديس الموارد المالية والبشرية وعوامل الإنتاج الأخرى التي كانت تستخدم في تقديم المنتج الذي تقرر حذفه في صناعة منتج جديد .

ii.أدوات الحذف والإستبدال : فإذا كان المنتج المراد حذفه من المنتجات المستديمة من الضرورة تخزين معين من أجزاء التصليح كمواد إحتياطية للمبيعات الحديثة لهذا المنتج على الأقل ولمدة تتوقع فيها استهلاكه انطلاقاً من أهمية المحافظة على سمعة المنظمة وعلاقتها مع مستهلكيها.

iii. التخزين : يجب تكديس جانباً مهماً من جوانب خطة حذف المنتج لموضوع تصديق تخزين المنتجات المزمع إستبعادها من سلع تامة الصنع ومواد داخلة في إسترداد باقي ما يمكن استرداده من رأس مال التشغيل المستثمر فيها .

iv. الطلب المتبقي : بالرغم من أن أكثر الطلب على المنتج المقرر حذفه يكون منخفضاً في هذه الحالة فلا زال البعض القليل من الزبائن يصرون على الإستمرار في استهلاكه ويشير إلى وجود طلب متبقي على هذا المنتج ويجب أخذه في الإعتبار عند وضع خطة حذف المنتج.

---

(1) المرجع السابق، ص ص ، 209 - 210 .

يرى الباحث أن إستراتيجيات تخطيط وتطوير المنتجات يمكن تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات .

#### سادساً: دور التكاليف على أساس النشاط في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات:

يتوجب على المؤسسات التي ترغب في تحقيق مستوى عالي من الجودة أن تكامل بين عدة إيساليب ونظم متقدمة ومن أهم هذه الإيساليب هو تسيير الجودة الشاملة والتكاليف على أساس النشاط والذي يعتبر الأرضية لتبنى مفهوم TQM في المؤسسة والذي يعد بمثابة فلسفة تسييرية تركز على تحسين الأداء الشامل للمؤسسة مؤكداً بذلك وجوب توجيه كل عمليات المؤسسة نحو هذا الهدف ويتكامل كل من نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام تسيير الجودة الشاملة ويتم التنسيق بين مختلف الوظائف والأنشطة المكونة لسلسلة القيمة، حيث يوفر نظام التكاليف على أساس النشاط المعلومات المتعلقة بمسببات مختلف التكاليف الخاصة بالأنشطة الوقائية والأنشطة المسببة لقصور الجودة ويحدد العيوب التي تكتنف المنتج مما يمكن من تحديد العيوب ومتابعة مصدرها والتحكم فيها بتصحيح الأخطاء ومعالجة أسبابها كما أن إظهار المؤسسة لمختلف عملياتها من خلال توجيهها نحو التمثيل الأفقي بدل الهيكلية العمومية سوف يتيح مجالاً ملائماً لقياس أداء كل عملية كما يهيئ تحليلاً جيداً لعلاقات السبب والنتيجة في مجال تحسين الجودة وحل المشكلات ويسمى بمخططات السبب ونتيجة أو تحليل عظمة السمكة في مجال الجودة وقد سميت بهذا الاسم بسبب شكلها الذي يشبه هيكل عظمياً لسمكة توضح فيه الخطوط الرئيسية الأسباب الرئيسة لقصور الجودة وأما الخطوط الفرعية فهي تمثل الأسباب الأقل إسهاماً فيه (1).

يرى الباحث أن التكامل ما بين التكاليف على أساس النشاط وتسيير الجودة الشاملة يساعد على التنسيق بين الوظائف والأنشطة المكونة لسلسلة القيمة حيث يساعد على تحسين الأداء .

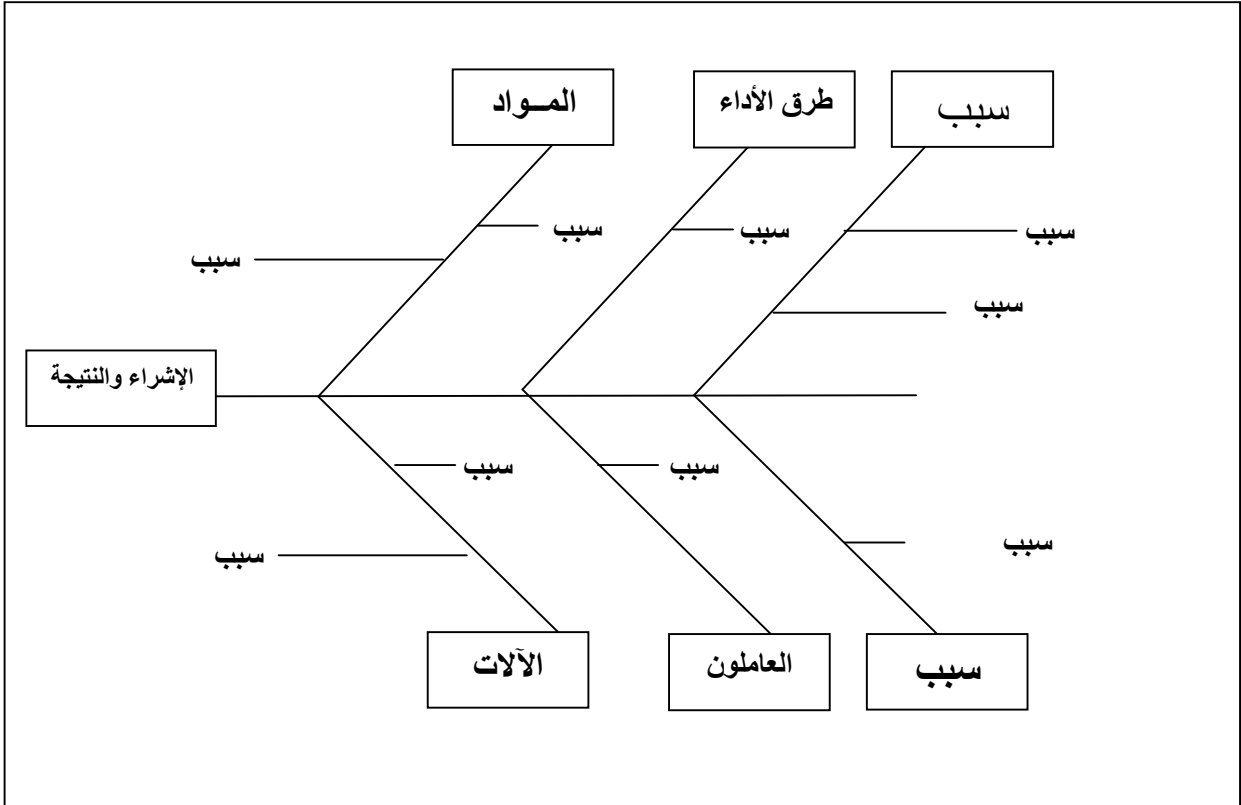
---

(1) د. إسماعيل حجازي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 200-202.

يوضح الشكل (7/2/2) التكامل بين تسيير الجودة الشاملة والتكاليف على أساس النشاط  
كمايلي :

### شكل (7/2/2)

#### علاقات السبب - النتيجة في مجال الجودة



المصدر: د. إسماعيل حجازي وآخرون ، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال  
الأنشطة،(عمان: دار أسامة للنشر والتوزيع ، ط ،2013م )،ص 202 .  
يرى الباحث من خلال الشكل (7/2/2) وهو في شكل هيكل عظمي للسمة يوضح التكامل  
بين التكاليف على أساس النشاط والجودة الشاملة .



## **الفصل الثالث**

### **الدراسة التطبيقية**

يشتمل على:

**المبحث الأول : نبذة عن شركة داجن لإنتاج الدواجن**

**المبحث الثاني : تحليل البيانات وإختبار الفرضيات**

## المبحث الأول

### نبذة عن شركة داجن لإنتاج الدواجن

أولاً : النشأة والتطور :

بدأت المرحلة الأولى للشركة بتأسيس شركة ميكو لصناعة الدواجن كشركة خاصة في عام 2003م وهدفت الشركة لتنفيذ مشروع متكامل لإنتاج الفراخ اللاحم بطاقة إنتاجية إثنين مليون طائر في العام وشيدت في هذه المرحلة عدد (4) حظائر للاحم بطاقة إنتاجية بلغت (700,000) طائر في العام وبدأت الإنتاج في العام 2004م ، وفي العام 2005م تم إبرام عقد بموجب الشراكة بين كل من شركة ميكو لصناعة الدواجن شركة خاصة وتملك 81% من أسهم الشركة ووزارة الزراعة والثروة الحيوانية والري ولاية الخرطوم تملك 19% من أسهم الشركة جاءت مبررات الشراكة مستندة على حاجة ولاية الخرطوم لمستثمر جاد يملك خبرة في مجال الدواجن توفر له الضمانات المطلوبة لتنفيذ مشروع متكامل في مجال الدواجن يسهم في زيادة الإنتاج ويعمل على قيادة قطاع الدواجن نحو التطوير والنماء وتعتبر شركة داجن لإنتاج الدواجن (ميكو) من أكبر الشركات العاملة في مجال تربية ونتاج الفراخ اللاحم بحوالي 28% من الإنتاج الكلي في البلاد .<sup>(1)</sup>

ثانياً : المراكز الإنتاجية والمنتجات :

تتكون شركة داجن لإنتاج الدواجن من عدة مراكز إنتاجية حيث تعتبر تلك المراكز حلقة مكملة لبعضها البعض لإكمال العملية الإنتاجية حتى الوصول للمنتج النهائي المستهدف وهو فراخ للاحم وتمثل تلك المراكز في الآتي :<sup>(2)</sup>

1- الأمات :

وفيه يتم إنتاج بيض التفريخ ويتكون من (6) حظائر لتربية الأمات سعة (65,000) طائر لتربية الفراخ حتى يصل مرحلة الإنتاج وعدد (10) حظائر لإستقبال الطيور في مرحلة الإنتاج حيث تبلغ الطاقة الإنتاجية لهذا المركز (16,000,000) بيضة مخصبة في العام ويعتبر بيض التفريخ مخرجات تلك المرحلة مدخلات المرحلة الثانية .

(1) سجلات شركة داجن لإنتاج الدواجن، الخرطوم، 2013م .

(2) سجلات شركة داجن لإنتاج الدواجن ، الخرطوم ، 2013م .

## 2- الفقاسة:

ويقوم بإنتاج الكتكوت اللحم ويتكون هذا المركز من (12) حضانة سعة الحضانة الواحدة (115,200) بيضة وعدد (16) فقاسات سعة (38,400) بيضة للفقاسة الواحدة وتبلغ الطاقة الإنتاجية (22,000,000) مليون كتكوت في العام وتعتبر مخرجات هذه المرحلة مدخلات للمرحلة الثالثة .

## 3- مزارع التسمين:

وفيه يتم تسمين الفراخ اللحم ويتكون من (45) حظيرة منها (31) حظيرة سعة (30,000) طائر (14) حظيرة سعة (72) طائر ، وتبلغ الطاقة الإنتاجية لهذا المركز (21,340,000) طائر في العام وتعتبر مخرجات تلك المرحلة مدخلات للمرحلة التالية .

## 4- المجزر الآلى :

ويتم فيه زبيح الفراخ ويعمل بطاقة إنتاجية (3,000) ألف طائر في الساعة وبه مخزن تجميد بطاقة (30) طن ومخازن للتبريد بطاقة (400) طن وتبلغ طاقته الإنتاجية (13,660,000) ألف كجم في العام وتعتبر هذه المرحلة نهاية العملية الإنتاجية.

## 5- مصنع العلف:

وفيه يتم تصنيع الأعلاف حيث وهو الأكثر أهمية حيث يعمل بطاقة إنتاجية (13) طن في الساعة وبه مخزن لتخزين المواد الخام سعة (2,000) طن ومخزن للمنتج التام سعة (1,000) طن وأربعة مخازن لتخزين الذره سعة (16,000) طن ، وتمثل الأعلاف أكثر المنتجات أهمية ويعتبر العمود الفقري للشركة وتعتبر مخرجات هذا المركز مدخلات للمركز الأول والثالث .

## ثالثاً : الهيكل الإداري :

تتكون إدارة شركة ميكو لإنتاج الدواجن من عدة إدارات مختلفة من حيث الوظائف وهي في شكل هرم إداري ويشمل الهرم الآتي : (1)

1- رئيس مجلس الإدارة :وهو الشخص المسؤول من إدارة مجلس إدارة الشركة واجازة أعمال الشركة ومناقشة قضائها واجازة موازناتها وميزانياتها .

2- المدير العام :

مسؤول مسؤولية كاملة عن إدارة الشركة من جميع النواحي الفنية والمالية والتقنية والإدارية وعن رسم الإستراتيجية الشاملة للنشاط التجاري والإستثماري والتطويري على المدى الطويل وصياغة الأهداف الإستراتيجية بالتشاور مع مستشاريه ومعاونيه من مدراء الإدارات في الشركة في شكل خطط مرحلية وسنوية مسنودة بموازنات تبني على واقع السوق ومسار نشاط صناعة الدواجن في السودان وعليه تقع مسؤولية الإشراف ومتابعة تنفيذ تلك الخطط وإدارتها وتوجيهها وتأمين الموارد المتاحة اللازمة لذلك بما فيها رأس المال البشري فائق التأهيل والقدرات والخبرات والجدية والتجرد والإخلاص وأخر ماتوصلت إليه تقنيات صناعة الدواجن ويتحمل شاغل الوظيفة مسؤولية تمكين الشركة من إحتلال مركز متقدم في السوق السوداني والتطلع إلى الأسواق الإقليمية وتأكيد بناء علاقات راسخة مع العملاء ذوي الجدية من المؤسسات والشركات الكبيرة ، تقديم كل أنواع المنتجات التقليدية والمبتكرة التي تلبي إحتياجات وتطلعات العملاء تعمها خدمات عملاء وقنوات توزيع متميزة ورائدة والعمل على تمديد وتوسيع نشاط الشركة راسياً وافقياً إلى أقصى ما يحتاج .

3- مساعد المدير العام للشؤون الإدارية والمالية :

هو الشخص المسؤول عن إدارة قطاع الشؤون المالية والإدارية والتجارية بالشركة شاملاً التسويق والمبيعات والعلاقات العامة والمشتريات وتقنية المعلومات من جميع النواحي الفنية والمالية والتقنية والإدارية ويشارك في رسم الإستراتيجية الشاملة لنشاط القطاع ، ويتابع تنفيذها وتأمين الموارد اللازمة لذلك بما فيها رأس المال البشري المقدر ويساهم في صياغة أهداف القطاع الإستراتيجية ويباشر الإشراف على إعداد وتنفيذ الخطط المجازة للقطاع بما في ذلك خطط وأهداف مشتريات الشركة في كافة المجالات ، والخطط والأهداف التسويقية والبيعية ،

---

(1) لائحة الوصف الوظيفي لشركة داجن لإنتاج الدواجن ، 2013م .

ويتابع تنفيذها كما يتابع مع الإدارة المالية تحصيل قيمة مبيعات المنتجات وتوريدها وفق الضوابط المنظمة لذلك ويضع الخطط البديلة للطوارئ للتعامل مع تقلبات السوق ومضاربات المنافسين ، ويحرص على السمعة الحسنة للشركة في المنتجات والتعامل ، ويتابع بقوة مع الجهات المختصة داخل الشركة لضمان ديمومة ذلك كما يعمل على بناء علاقات راسخة مع كافة الجهات الخارجية التي يتعامل معها القطاع .

#### 4- مساعد المدير العام لقطاع الإنتاج :

يكون مسؤولاً مسؤولية كاملة عن إدارة قطاع الإنتاج بالشركة من جميع النواحي الفنية والمالية والتقنية والإدارية ويشارك في رسم الإستراتيجية الشاملة لنشاط القطاع من حيث موائمة هدف الزبيح اليومي مع إنتاج البيض الملحق مع طاقة إنتاج الكتاكيت عمر يوم في الفقاسة مع سعة حظائر تربية الطيور ويساهم في صياغة أهداف القطاع الإستراتيجية وبيباشر الإشراف على الخطط المجازة للقطاع ويتابع تنفيذها وتأمين الموارد اللازمة لذلك بما فيها رأس المال البشري المقتر وتأمين كميات الأعلاف اللازمة لتغذية مختلف الأعمار من الطيور بأعلى مستويات الجودة وبيباشر الإشراف على الأنشطة المساندة للقطاع في مجالات الأمن والسلامة ، الهندسة ، الصيانة ، الزراعة ، البيئة العامة ، ويعتمد برنامج وجداول الصيانة الوقائية والدورية لكافة المصانع وخطوط الإنتاج والأجهزة والمعدات والعدد المستخدمة في جميع مواقع عمل الشركة ويضع الخطط البديلة للطوارئ للتعامل مع الأعطال غير المتوقعة وضعف أو إنقطاع تيارات الطاقة المحركة ويعمل على سلامة وترقية وصيانة بيئة العمل الداخلية والخارجية فى جميع مواقع عمل الشركة وتمديد المساحات الخضراء ، ومتابعة التخلص من المخلفات والنفايات بالطرق الآمنة والسليمة ، ويضع الخطط البديله كذلك للطوارئ لسد فجوات الإنتاج في مختلف مستويات القطاع ويعمل على بناء علاقات راسخة ومع كافة الجهات الخارجية التي يتعامل معها القطاع ويحتاج لدعمها .

#### 5- مدير إدارة الجودة:

هو الشخص المسئول عن تنفيذ سياسة الشركة المجازة للجودة وتأكيد جودة منتجات الشركة وكافة معاملاتها وعملياتها بما يتفوق على طموحات ومتطلبات العملاء ، ومسؤولاً عن التأكد من سلامة وكفاية ودقة السياسات والإجراءات المرتبطة بحماية الشركة مع جميع المخاطر فى جميع

المواقع وعلى كل المستويات في بيئة العمل الداخلية في محيط العمل الخارجي الجغرافي والمعنوي .

6- مدير إدارة الشؤون الادارية :

هو الشخص المسئول عن حسن تدبير وإدارة تسيير خدمات الدعم والإسناد الإداري واللوجستي لأنشطة الشركة في جميع مواقع العمل والإشراف على أنشطة العلاقات العامة وحصر وصيانة وتأمين الأصول والإشراف على تأكيد سلامة بيئة العمل في جميع المواقع وتسيير الخدمات الإجتماعية للعاملين بهدف تنمية ولائهم للشركة بهدف إستقرار نظام العمل وتوفير كافة الإحتياجات بالجودة المطلوبة كماً ونوعاً في المواقيت المحددة في إطار الخطط والسياسات المعتمدة .

7- مدير الإدارة المالية :

هو الشخص المسئول عن مساعدة الإدارة المالية للشركة على تأمين الإستخدام الأمثل للموارد البشرية والمادية والفنية وذلك بتوفير المعلومات المحاسبية على نحو متكامل ودقيق وفي المدى الزمني الملائم لكل نشاط من أنشطة الشركة والإشراف على تنفيذ جميع المعاملات المالية والحسابات الخاصة بالشركة في كافة مواقع عملها والمشروعات التي يكون لدى الشركة مسئوليات مالية مباشرة فيها واعداد موازنتها التقديرية السنوية ومتابعة تنفيذها كما يقوم شاغل الوظيفة بالإشراف على تنظيم وتنفيذ جميع أنشطة الحسابات المالية من سجلات محاسبية وعملية تقفيل الحسابات دورياً وحسابات التكلفة والعمليات المحاسبية الأخرى واعداد القوائم المالية وفق متطلبات الإدارة والموجهات التنظيمية والمعايير المحاسبية المحلية والعالمية لإعداد التقارير المالية والمحاسبية .

8- مدير إدارة المشتريات:

هو الشخص المسئول عن توفير إحتياجات الشركة من جميع المعدات والأجهزة ومدخلات الإنتاج والمواد الخام والمعينات في المواقيت المحددة لها مطابقة للمواصفات المعتمدة والموجهات التنظيمية والمعايير المحلية والعالمية وفقاً لمتطلبات الإدارة العليا وخطط وبرامج العمل بالشركة .

9- مدير إدارة التسويق والمبيعات:

هو الشخص المسؤول بصفة أساسية عن الإشراف على تسويق وبيع منتجات الشركة وفق الخطط المرسومة وبناء واستدامة وتطوير فرق عمل التسويق والبيع فى إطار السياسات المعتمدة واستقطاب قاعدة عملاء مميزين مع إستغلال كافة الفرص وتقليل المخاطر المرتبطة بالنشاط ورسم الخطط البديله للطوارئ وتقلبات السوق ومضاربات المنافسين .

10- رئيس قسم التكاليف :

هو الشخص المسؤول عن الإشراف على التحديد الدقيق للتكلفة الفعلية لكل منتج من منتجات الشركة ، والمشاركة فى إعداد الموازنة التقديرية والمتابعة الدقيقة لمحاسبي التكاليف فى جميع مواقع عمل الشركة وتدقيق المستندات المالية المؤيدة لكافة مدخلات الإنتاج وإعداد التقارير الدورية (يومية/ اسبوعية/ شهرية/ ربع سنوية/ نصف سنوية/ سنوية) وفقاً لمتطلبات الإدارة والموجهات التنظيمية ، والمعايير المحلية والعالمية لإعداد التقارير فى المجال .

11- رئيس قسم الحسابات :

هو الشخص المسؤول عن إعداد القوائم المالية والتقارير والمشاركة فى إعداد الموازنات التقديرية ومتابعة تنفيذ الخطة السنوية للشركة والإشراف على المحاسبين المنفذين للعمل حسب تخصصاتهم ومتابعتهم وتدقيق المستندات المالية المؤيدة لكل العمليات المحاسبية وإعداد مسودات القوائم المالية الدورية وفقاً لمتطلبات الإدارة والموجهات التنظيمية والمعايير المحلية والعالمية لإعداد التقارير المالية والمحاسبية .

12- رئيس قسم تقنية المعلومات :

هو الشخص المسؤول عن التخطيط والإشراف على تنفيذ جميع الأعمال المرتبطة بشبكة تقنية المعلومات فى الشركة وكافة الأجهزة والمكونات الصلبة ، والإنشاءات والبرامج التطبيقية المكونة لها ومتابعة جميع الأنشطة والأعمال الفنية المتعلقة بالإعداد الهندسي للشبكة والملحقات المرتبطة بها فى جميع المواقع وقيادة الفنيين المهنيين وفرق صيانة الأجهزة والإنشاءات والبرامج التطبيقية والإشراف على تدريب جميع المستخدمين فى كل إدارات وأقسام الشركة على الأعمال والوظائف التي تؤديها الشبكة ومتابعة العمل بما يكفل تحقيق أفضل النتائج ، وبأقل التكاليف والمخاطر .

### 13- رئيس قسم الأمن والسلامة :

هو الشخص المسؤول عن رسم خطط وسياسة الشركة المعتمدة لكافة متطلبات الأمن والسلامة لحماية وتأمين مكاتب ومواقع وممتلكات وموجودات الشركة والعاملين فيها وزوارها من جميع المخاطر ، وترتيب البرامج التطبيقية لتلك الخطط ومتابعة تنفيذها وتأكيد مطابقتها كافة معاملاتها وعمليات الشركة بما يتفق مع الأمن العام والدفاع المدني ، ومتطلبات الأمن الصناعي والمحافظة على أنظمة الإطفاء وأدوات السلامة ، ومعدات مكافحة الحريق والتأكد من سلامة وكفاية ودقة السياسات والإجراءات المرتبطة بحماية الشركة من جميع المخاطر في جميع المواقع وعلى كل المستويات في بيئة العمل الداخلية وفي محيط العمل الخارجي الجغرافي .

### 14- رئيس قسم الأمانات :

هو الشخص المسؤول عن تنفيذ سياسة الشركة المجازة لإنتاج البيض الملحق وتاريخه بهدف إنتاج كتاكيت عمر يوم بأعلى مستوى الجودة والإشراف على كافة المعاملات والعمليات المتعلقة بذلك ويكون مسؤولاً من الرعاية الصحية للقطعان وعن التأكد من كفاية ودقة وسلامة تطبيق السياسات والإجراءات المرتبطة بحماية الشركة من جميع المخاطر في هذا المجال .

### 15- رئيس قسم الفقاسة :

هو الشخص المسؤول من تحقيق النسب المعتمدة لفقس البيض الملحق بأقل التكاليف وإنتاج كتاكيت ذات جودة عالية ومواكبة التطور والتحديث في المجال والمشاركة في رسم إستراتيجية الإنتاج في إعداد مقترح الموازنة التقديرية السنوية للمفقس وخطط الإنتاج ومراقبة تنفيذ الميزانية المجازة .

### 16- رئيس قسم اللحم :

هو الشخص المسؤول عن تنفيذ سياسة الشركة المجازة لإنتاج الفراخ اللحم بهدف إنتاج عالي الجودة ومطابق لجميع المواصفات المطلوبة والإشراف على كافة المعاملات والعمليات المتعلقة بذلك ويكون مسؤولاً عن الرعاية الصحية للقطعان وعن التأكد من كفاية ودقة وسلامة تطبيق السياسات والإجراءات المرتبطة بحماية الشركة من جميع المخاطر في هذا المجال .



#### 17- رئيس قسم المجزر الآلي :

هو الشخص المسؤول عن التنسيق بين أقسام وحدات المجزر في جميع النواحي الفنية والتقنية والإدارية لإنتاج فراخ مذبوح وفق المواصفات المعتمدة لدى الشركة وعالي الجودة وبأقل التكاليف والمخاطر ويشارك في رسم إستراتيجية المجزر من حيث تحقيق هدف الذبيح اليومي وبيباشر الإشراف على تنفيذ الخطط المجازة وتأمين الموارد اللازمة لذلك بما فيها رأس المال البشري المقندر، وبيباشر الإشراف على الأنشطة المساندة لعمليات المجزر في مجالات التبريد والتخزين ، والهندسة ، والصيانة ، والامن والسلامة، وتطهير نظافة البيئة العامة ومعالجة المخلفات والتخلص من النفايات ويشارك في إعداد برامج وجداول الصيانة الوقائية والدورية لكافة الوحدات وخطوط الإنتاج والأجهزة والمعدات والعدد المستخدمة في جميع مواقع عمل المجزر ويضع الخطط البديلة للطوارئ للتعامل مع الأعطال المفاجئه وضعف أو إنقطاع تيارات الطاقة المحركة ويحرص على تذليل كافة المعوقات .

#### 18- رئيس قسم مصنع العلف :

هو الشخص المسؤول عن التنسيق بين أقسام وحدة تصنيع العلف في جميع النواحي الفنية والتقنية والإدارية لإنتاج علف الدواجن لجميع مراحل التربية ، وأعلاف قطعان البيض الملقح ، وأعلاف قطعان فراخ التسمين ، واية منتجات علفية أخرى تطلبها الشركة وفق المواصفات المعتمدة لدى الشركة وبأعلى مستويات الجودة ، وأقل التكاليف والمخاطر ويشارك في رسم إستراتيجية وحدة تصنيع العلف من حيث تحقيق أهداف الإنتاج الموسمية ، وبيباشر الإشراف على تنفيذ الخطط المجازة وتأمين الموارد اللازمة لذلك بما فيها رأس المال البشري المقندر وبيباشر الإشراف على الأنشطة المساندة لعمليات إنتاج العلف في مجالات التخزين السليم للمواد الخام والإضافات العلفية ، والهندسة ، والصيانة ، والأمن والسلامة ، وتطهير الموقع ونظافته وسلامة البيئة العامة المحيطة ومكافحة الآفات والقوارض في دائرة تصنيع العلف ، ومعالجة المخلفات ، والتخلص الآمن من النفايات ، ويشارك في إعداد برامج وجداول الصيانة الوقائية والدورية لكافة الوحدات وخطوط الإنتاج والأجهزة والمعدات والعدد المستخدمة في جميع مواقع عمل وحدة تصنيع العلف بما في ذلك آليات التحميل والتنزيل وشاحنات النقل ، ويضع

الخطط الطويلة للطوارئ للتعامل مع الأعطال المفاجئة ، وضعف أو انقطاع تيارات الطاقة المحركة ويحرص على تذليل كافة معوقات الإنتاج .

19- رئيس قسم الزراعة :

هو الشخص المسؤول عن التنفيذ اليومي لأعمال الزراعة والبستنة والتشجير وإصحاح البيئة وعلى تنفيذ برامج الصيانة المجدولة والمعتمدة ضمن خطة الصيانة للمساحات الخضراء داخل المباني وفي الساحات المحيطة بها ونباتات الظل في المواقع بالتنسيق مع مشرفي الصيانة والفنيين الزراعيين في المواقع والتي تشمل الصيانة الوقائية ، والدورية ، والعلاجية والتصحيحية، وقنوات وأنظمة وشبكات الري ووصلات المياه للمناطق المخضرة ومتابعة العمل بما يكفل تحقيق أفضل النتائج بأقل التكاليف والمخاطر.

رابعاً : إعداد الموازنة التخطيطية بالشركة :

تعد الموازنة التخطيطية في شركة دواجن ميكو مرة واحدة في العام وتسبقها خطة تشغيلية تصف الإحتياجات خلال العام ، ويتم إعدادها بواسطة مدراء الوحدات الإنتاجية تحت إشراف مساعد المدير العام للشئون الإدارية والمالية حيث تتضمن الموازنة إحتياجات الوحدة الإنتاجية كميّاً سواء كانت إحتياجات إدارية أو رأسمالية أو تشغيلية والوحدات المتوقع إنتاجها لكل مركز إنتاجي حيث يتم ترجمتها إلى قيم مالية بواسطة الإدارة المالية ورفعها للمدير العام للمصادقة عليها ثم إلى مجلس إدارة الشركة لمناقشتها ، ولإعداد الموازنة في الشركة لابد من التنسيق بين جميع المراكز الإنتاجية لأن كل مركز من هذه المراكز يمثل مرحلة من مراحل الإنتاج أو مدخلاً للمركز الذي يليه ، حيث يتم إعدادها بالطريقة العادية وليس على أساس النشاط مما أدى إلى ضعفها وعدم دقتها وارتفاع تكاليفها وانحرافها عن الأداء الفعلي . (1)

---

(1) إعداد الباحث من وقع بيانات موازنة شركة داجن لإنتاج الدواجن ، 2013م .

## خامساً : الخطة التشغيلية لمفقس شركة ميكو 2013م :

تم إعداد الخطة التشغيلية لمفقس شركة داجن للعام 2013م وفقاً للموجهات العامة للشركة والتي تمثل جزء من الأهداف المراد تحقيقها خلال العام وتشمل الخطة مايلي :<sup>(1)</sup>

### 1- الأهداف :

- أ- زيادة السعة الإستيعابية بنسبة 100% .
- ب- تحقيق الإنتاج المستهدف من الكتاكيت .
- ج- تحسين بيئة العمل وجودة المنتج .
- د- تقليل وضبط تكاليف الإنتاج .
- هـ- تطبيق نظام الأمن الإحيائي .
- و- وضع نظام تحفيز للأيدي العاملة .
- ز- تدريب المشرفين من خلال الدورات .

### 2- آليات تحقيق الهدف :

أ- زيادة السعة الإستيعابية وذلك بالآتي :

أ. وفقاً للموجهات العامة سوف يتم تركيب عدد ستة حضانات سعة (115,200) بيضة وعدد ستة فقاسات سعة (19,200) بيضة لتصبح الطاقة الإستيعابية في اليوم (76,800) بيضة منذ بداية أبريل 2013م .

أ. زيادة عدد المشرفين إلى أربعة وعدد العمال إلى ثمانية وعشرون ومشرفين العمال إلى ثمانية مشرفين .

ب- تحقيق الإنتاج المستهدف من الكتاكيت وذلك بالآتي :

أ. توفير البيئة المثالية لحفظ البيض بالمفقس وذلك بتركيب جهاز ترطيب بالثلاجة وإكمال

تركيب وحدة التبريد بصالة التدريج وحدة تبريد إحتياطي بالثلاجة .

أ. عدم اللجوء لتخزين البيض بمزارع الأمات والعمل على إرساله مباشرة إلى المفقس بعد

جمعه .

---

(1) الخطة التشغيلية لمفقس شركة داجن للعام 2013م .

iii. إستبعاد البيض المتسخ بمزارع الأمات والتخلص منه وإرسال البيض المطابق لمواصفات التفقيس .

iv. الحصول على بيض منتج من أمات لاتقل خصوبتها عن 90% .

ج- تحسين بيئة العمل وجودة المنتج وذلك بالآتي :

i. رفع قدرات العمال وخلق روح التنافس من خلال التقييم الدوري للعمال ووضع نظام الحوافز .

ii. الصيانة الوقائية للمعدات .

iii. تركيب جهاز التعقيم المركزي والذي يساعد في تقليل نسبة التلوث ورفع كفاءة التطهير وتقليل تكاليف إستعمال المطهرات .

iv. توفير الإسبيرات اللازمة وعربات البيض الخاصة بماكينات (pasreform) .

v. توفير عربة لنقل مخلفات المفقس مباشرة بعد الإنتهاء من عملية الفرز .

vi. توفير عربة لنقل الكتاكيت إلى مزارع التسمين مما ينعكس على جودة الأداء وتقصير عمر الدورة الإنتاجية وتفادي جفاف الكتاكيت نتيجة الإنتظار بالمفقس .

vii. تقييد حركة عربات المفقس (الأمن الحيوي) .

viii. توفير وسائل الترفيه للعاملين .

د - تقليل وضبط تكاليف الإنتاج وذلك بالآتي :

i. زيادة الإنتاجية .

ii. الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة للتفقيس وذلك بإستيراد بيض من الخارج للتفقيس وفتح

منافذ لتسويق الكتاكيت بعد تحقيق الإكتفاء الذاتي والبيع بسعر مجزي .

iii. توصيل الكهرباء العامة .

iv. المحافظة على المعدات والعمال المدربين من خلال الصيانة الوقائية .

هـ - تطبيق نظام الأمن الحيوي وذلك بالآتي :

i. إنشاء وحدة ضبط الجودة والتي تقوم بمراقبة وتتبع أثر المنتج .

ii. تدريب المشرفين والمساعدين على نظام الأمن الحيوي من خلال الدورات التدريبية .

iii. الفصل الإداري والمالي وتوفير كل الإحتياجات اللازمة .

iv. عمل وحدة لغسيل العربات وصناديق الكتاكيت .

و - وضع نظام تحفيز للعاملين وذلك بالآتي :

i. التقييم الشهري للعاملين من خلال رفع تقارير الأداء من المشرفين لكل عامل.

ii. تصميم نموذج لتقييم الأداء وفق نظام الجودة .

## المبحث الثاني تحليل البيانات واختبار الفرضيات

أولاً: إجراءات إعداد الموازنة التخطيطية على أساس النشاط لشركة داجن :

- 1- إعداد الموازنة التخطيطية لشركة داجن تم إتباع الإجراءات التالية : (1)
- 1- اختيار شركة داجن لإنتاج الدواجن المحدودة لتكون موضع البحث
- 2- تحديد فترة إجراء البحث في العام 2013م
- 3- تحديد مفقس شركة داجن كعينة لإختبار فرضيات البحث
- 4- الإطلاع على الخطة التشغيلية لمفقس شركة داجن
- 5- الإطلاع على موازنة كميات مفقس شركة داجن للعام 2013م .
- 6- تحديد الأنشطة التي تمر بها عملية إنتاج الكتكوت اللاحم
- 7- تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط
- 8- توزيع التكاليف على الأنشطة حسب مسببات التكلفة
- 9- أعداد الموازنة التخطيطية على أساس النشاط لمفقس شركة داجن
- 10- مقارنة الموازنة التخطيطية بالموازنة التخطيطية على أساس النشاط بغرض أختبار الفرضية الثانية
- 11- تحليل الموازنة التخطيطية على أساس النشاط بغرض إختبار الفرضية الثالثة .

ثانياً: تحليل البيانات :

بغرض إختبار فرضيات الدراسة تم إعداد الموازنة التخطيطية وإعداد الموازنة التخطيطية على أساس النشاط كما يوضح في الجدول (1/2/3) والجدول (2/2/3).  
الجدول (1/2/3) يوضح الموازنة التخطيطية لمفقس شركة داجن في العام 2013م كما يلي :

---

(1) إعداد الباحث، 2013م .

جدول (1/2/3)

الموازنة التخطيطية لمفقس شركة داجن للعام 2013م

م	المصروفات	البيان	التكلفة
			القيمة (جنيه سوداني)
1	المرتبات والبدلات		
	1.1	المرتبات والإجور	398,016.00
	2.1	الضمان الإجتماعي	67,662.72
	3.1	البديل النقدي	33,168.00
2	مستلزمات الإنتاج	****	-
	1.2	أفرولات	18,400.00
	2.2	بشاكير	800.00
	3.2	أبوات	3,000.00
	4.2	أكياس	133,500.00
	5.2	كمامات	5,800.00
	6.2	جوينتات	7,000.00
	7.2	أغطية رأس	87,000.00
	8.2	سيكاكات	18,000.00
	9.2	فرش نظافة	12,000.00
	10.2	ورق جرائد	50,000.00
3	المطهرات والمنظفات	****	.
	1.3	صابون بودرة	1,680.00
	2.3	صابون سائل	8,400.00
	3.3	Shift	48,960.00
	4.3	huwsan	45,840.00
	5.3	GBC8	52,560.00
	6.3	FORMAGEIN	10,000.00
4	الفايتونات (اللقاحات)	****	-
		Vitabron	598,000.00
		Broilen	1,564,000.00
		الإجمالي	3,163,786.72

المصدر: إعداد الباحث من واقع بيانات الموازنة التخطيطية لمفقس شركة داجن 2013م .  
الجدول (1/2/3) يوضح الموازنة التخطيطية لمفقس شركة داجن حيث تم تحويل الموازنة  
التخطيطية لمفقس شركة داجن من كمية إلى قيم .

بغرض توضيح كيفية إعداد الموازنة التخطيطية على أساس النشاط وبغرض إختبار فرضيات البحث تم إعداد الموازنة التخطيطية على أساس النشاط لمفقس شركة داجن بتحويل الموازنة التخطيطية لمفقس شركة داجن إلى الموازنة التخطيطية على أساس النشاط كما يوضح في الجدول (2/2/3) .

### جدول (2/2/3)

#### الموازنة التخطيطية على أساس النشاط لمفقس شركة داجن للعام 2013م

إجمالي التكاليف القيمة بالجنيه السوداني	الانشطة					مسبب التكلفة	البيان
	الشحن	التحصين	الفرز والتعبئة	النقل	الإستلام والتحضير		
	التكلفة	التكلفة	التكلفة	التكلفة	التكلفة		
****	****	****	****	****	****	****	المرتبات والبدلات
287,639.70	39,967.90	64,183.90	89,071.90	63,768.00	30,648.00	عدد العاملين	المرتبات والإجور
48,898.75	6,794.54	10,911.26	15,142.22	10,840.56	5,210.16	عدد العاملين	الضمان الإجتماعي
32,935.95	4,154.32	7,527.82	9,601.82	7,277.00	4,375.00	عدد العاملين	البديل النقدي
****	****	****	****	****	****	****	مستلزمات الإنتاج
2,850.00	300.00	150.00	1,200.00	300.00	900.00	عدد العاملين	أفرولات
380.00	40.00	20.00	160.00	40.00	120.00	عدد العاملين	بشاكير
2,850.00	300.00	150.00	1,200.00	300.00	900.00	عدد العاملين	أبوات
133,500.00	-	-	133,500.00	-	-	البيض المفقس	أكياس
2,714.40	208.80	522.00	835.20	417.60	730.80	عدد العاملين	كمادات
3,276.00	252.00	630.00	1,008.00	504.00	882.00	عدد العاملين	جوينتات
2,714.40	208.80	522.00	835.20	417.60	730.80	عدد العاملين	أغطية رأس
7,560.00	-	2,160.00	2,160.00	-	3,240.00	عدد مرات النظافة	سيكات



90,000.00	-	-	60,000.00	30,000.00	-	عدد الكتاكيت	ورق جرائد
****	****	****	****	****	****	****	المطهرات والمنظفات
6,480.00	-	1,440.00	1,440.00	1,440.00	2,160.00	عدد مرات النظافة	فرش نظافة
1,050.00	84.00	168.00	336.00	168.00	294.00	عدد العاملين	صابون بودرة
56,400.00	-	-	22,560.00	16,920.00	16,920.00	عدد مرات النظافة	صابون سائل
48,960.00	-	-	24,480.00	16,320.00	8,160.00	عدد مرات النظافة	Shift
46,560.00	-	-	-	18,624.00	27,936.00	عدد مرات النظافة	Huwsan
52,560.00	-	-	17,520.00	17,520.00	17,520.00	عدد مرات النظافة	GBC8
8,400.00	-	-	-	-	8,400.00	البيض المحضن	FORMAGE IN
****	****	****	****	****	****	****	اللقاحات
561,600.00	-	561,600.00	-	-	-	عدد الكتاكيت	Vitabron
1,468,800.00	-	1,468.800. 00	-	-	-	عدد الكتاكيت	Broilen
2,866,129.2	52,310.36	2,118784.98	381,050.34	184,856.76	129,126.76	الإجمالي	

المصدر: إعداد الباحث من واقع بيانات الموازنة التخطيطية لمفقس شركة داجن 2013 م .  
يلاحظ من خلال إعداد الموازنة التخطيطية لمفقس شركة داجن للعام 2013م كما يوضح  
الجدول (2/2/3) تم إظهار الأنشطة بصورة ملائمة وتكاليف تلك الأنشطة مما يساعد على تحليل  
تلك التكاليف .

ثالثاً: إختبار الفرضيات :

من خلال تحليل البيانات تم إختبار الفرضيات كمايلي :  
الفرضية الأولى: الموازنات التخطيطية على أساس النشاط توفر معلومات ملائمة عن الأنشطة.

بغرض إختبار الفرضية الأولى تم تحديد مسببات التكلفة في كل نشاط كمايوضح في الجدول ( 3/2/3 ) الآتي .

### جدول (3/2/3)

#### مسببات التكلفة

التكلفة/ بالجنيه السوداني	مسبب التكلفة	البيان
287,639.70	عدد العاملين	المرتبات والإجور
48,898.75	عدد العاملين	الضمان الإجتماعي
32,935.95	عدد العاملين	البديل النقدي
2,850.00	عدد العاملين	أفرولات
380.00	عدد العاملين	بشاكير
2.850.00	عدد العاملين	أبوات
133,500.00	البيض المققس	أكياس
2,714.40	عدد العاملين	كمامات
3,276.00	عدد العاملين	جوينتات
2,714.40	عدد العاملين	أعطية رأس
7,560.00	عدد مرات النظافة	سياكات
90,000.00	عدد الكتاكيت	ورق جرائد
6,480.00	عدد مرات النظافة	فرش نظافة
1,050.00	عدد العاملين	صابون بودرة
56,400.00	عدد مرات النظافة	صابون سائل
48,960.00	عدد مرات النظافة	Shift
46,560.00	عدد مرات النظافة	Huwsan
52,560.00	عدد مرات النظافة	GBC8

8,400.00	عدمرات التبخير	FORMAGEIN
561,600.00	عدد الكتاكيت	Vitabron
1,468,800.00	عدد الكتاكيت	Broilen

المصدر : إعداد الباحث من واقع بيانات الموازنة التخطيطية لمفقس شركة داجن 2013م .  
من خلال إعداد الموازنة التخطيطية على أساس النشاط لمفقس شركة داجن أظهرت الموازنة الأنشطة المستهلكة للتكلفة، وتتمثل هذه الأنشطة في إستلام وتخزين البيض وهذا النشاط يعتبر الأول في العملية الإنتاجية ، كما تبين لنا مسببات أو موجبات التكلفة في كل عنصر من عناصر التكلفة فمثلاً إذا تناولنا نشاط إستلام وتخزين البيض فنجد أن مسببات التكلفة في المرتبات والإجور والضمان الإجتماعي والبديل النقدي والأفرولات والبشاكير والأبوات والكمادات وأغطية الرأس والبشاكير وصابون البدرة هو عدد العمالة ، وورق الجرائد مسبب التكلفة له عدد الكتاكيت المنتجة أما Shift ، huwsan ، GBC8 ، والصابون السائل مسبب التكلفة لها هو عدد مرات النظافة في العام ، و (FORMAGEIN) مسبب التكلفة له هو عدد مرات تبخير وأن مسبب التكلفة في (Broilen، Vitabron) هو عدد الكتاكيت المنتجة ويضح لنا أن كل عنصر من عناصر التكلفة لديه مسبب للتكلفة وهذا ما تبرزه الموازنة التخطيطية على أساس النشاط وبدل على قبول الفرضية القائلة بالموازنة التخطيطية على أساس النشاط توفر معلومات ملائمة عن الأنشطة.

**الفرضية الثانية : الموازنات التخطيطية على أساس النشاط تساعد في تخفيض التكاليف.**  
بغرض إختبار الفرضية الثانية تم إعداد الموازنة التخطيطية على أساس النشاط لمفقس شركة داجن للمقارنة بينها وبين الموازنة التخطيطية من حيث إنخفاض التكاليف كما يوضح في الجدول (4/2/3) كمايلي :

#### جدول (4/2/3)

**المقارنة بين الموازنة التخطيطية والموازنة التخطيطية على أساس النشاط لمفقس شركة داجن**

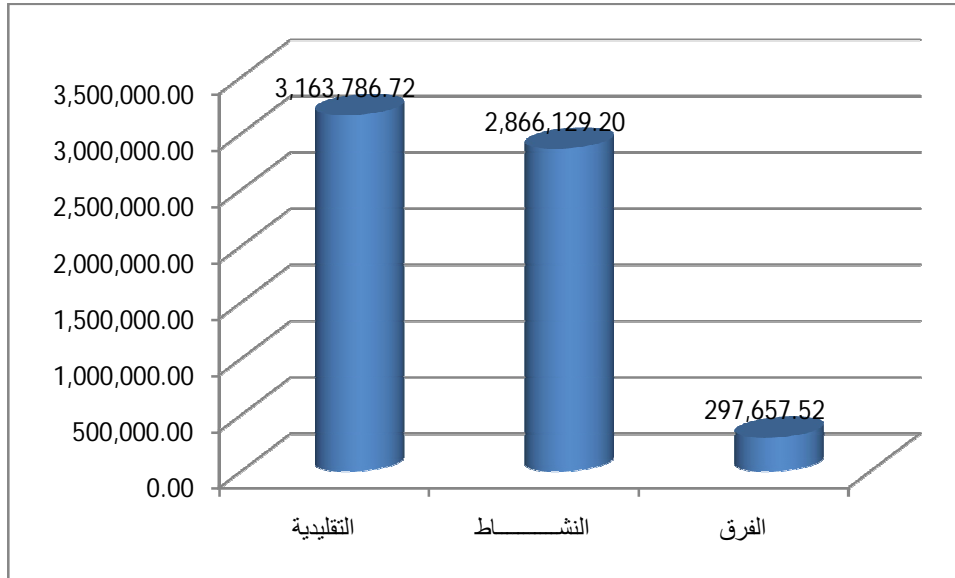
م	البيان	الموازنة التخطيطية على أساس النشاط بالجنيه السوداني	الموازنة التخطيطية على أساس النشاط بالجنيه السوداني	الفرق	نسبة %
1	المرتبات والإجور	398,016.00	287,639.70	(110,376.30)	27.7%
2	الضمان الإجتماعي	67,662.72	48,898.75	(18,763.97)	27.7%

%0.7	(232.05)	32,935.95	33,168.00	البديل النقدي	3
%84.5	(15,550.00)	2,850.00	18,400.00	أفرولات	4
%52.5	(420)	380.00	800.00	بشاكير	5
%5.0	(150)	2,850.00	3,000.00	أبوات	6
0.0	0	133,500.00	133,500.00	أكياس	7
%53.2	(3,085.60)	2,714.40	5,800.00	كمامات	8
%53.2	(3,724.00)	3,276.00	7,000.00	جوينتات	9
%96.9	(84,285.60)	2,714.40	87,000.00	أغشية رأس	10
%58	(10,440.00)	7,560.00	18,000.00	سيكات	11
%46	(5,520.00)	6,480.00	12,000.00	فرش نظافة	12
%80	40,000.00	90,000.00	50,000.00	ورق جرائد	13
%37.5	(630)	1,050.00	1,680.00	صابون بودرة	14
%571.4	48,000	56,400.00	8,400.00	صابون سائل	15
0.0	0	48,960.00	48,960.00	Shift	16
%1.6	720	46,560.00	45,840.00	Hudson	17
0.0	0	52,560.00	52,560.00	GBC8	18
%16	(1600.00)	8,400.00	10,000.00	FORMAGEIN	19
%6.1	(36,400.00)	561,600.00	598,000.00	Vitabron	20
%6.1	(95,200.00)	1,468,800.00	1,564,000.00	Broilen	21
%9.4	(297,657.52)	2,866,129.2	3,163,786.72	الإجمالي	

المصدر : إعداد الباحث من واقع بيانات الموازنة التخطيطية لمفقس شركة داجن 2013 م .

### شكل (8/2/3)

#### المقارنة بين الموازنة التخطيطية والموازنة التخطيطية على أساس النشاط



المصدر : إعداد الباحث من واقع بيانات الموازنة التخطيطية لمفقس شركة داجن 2013 م .

من خلال إعداد الموازنة التخطيطية على أساس النشاط لمفقس شركة داجن لعام 2013م ومقارنتها بالموازنة التخطيطية لمفقس شركة داجن لعام 2013م تلاحظ هنالك إنخفاض في التكلفة الكلية بقيمة (297,657.52) بنسبة (9.4%) عن الموازنة التخطيطية، وهنالك إنخفاض للتكلفة المقدرة في جميع عناصر الموازنة ماعدا تكلفة الصابون السائل بزيادة تكلفته بقيمة 48,000 بنسبة 571.4% ويدل ذلك على عدم الدقة في التقدير، وزيادة الـ Huwsan بقيمة 720 بنسبة 1.6% ، وزيادة تكلفة ورق الجرائد بقيمة 40,000 بنسبة 80% ، بينما ظلت تكاليف (GBC8 و Shift ، والأكياس ثابتة في الطريقتين ويدل على الدقة في تقديرهما ، وانخفضت تكلفة المرتبات والأجور بقيمة (110,376.30) بنسبة (27.7%) وهذا يدل على زيادة الطاقات البشرية عن حجم العملية الإنتاجية ، وانخفاض عدد العاملين عند إعداد الموازنة التخطيطية على أساس النشاط أدى إلى إنخفاض جميع عناصر التكلفة المتعلقة بالعاملين، وانخفاض الضمان الإجتماعي بقيمة (18,763.97) بنسبة (27.7%) ، وانخفاض تكلفة البديل النقدي بقيمة (232.05) بنسبة (0.7%) ، وانخفضت تكلفة الأفرولات بقيمة (15,550) بنسبة (84.5%) وانخفضت تكلفة البشاكير بقيمة (420) بنسبة (52.5%) ، وانخفضت تكلفة الأبواب بقيمة (150) بنسبة (5%) ، والكمامات بقيمة (3,085) بنسبة (53.2%) ، بينما إنخفضت تكلفة أغطية الرأس بقيمة (84,285.60) بنسبة (96.9%) كما إنخفضت تكلفة السياكات بقيمة (10,440) بنسبة (58%) ، وانخفضت تكلفة فرش النظافة بقيمة (5,520) بنسبة (46%) ، وانخفضت تكلفة صابون البدرة بقيمة (630) بنسبة (37.5%) ، وانخفضت تكلفة الـ vitabron بقيمة (1,600) بنسبة (16%) ، وانخفضت تكلفة الفايتمينات بقيمة (36,400) بنسبة (6.1%) كما إنخفضت تكلفة الـ Broilen بقيمة (95,200) بنسبة (6.1%) ويدل على قبول الفرضية القائلة بالموازنة التخطيطية على أساس النشاط تساعد في تخفيض التكاليف .

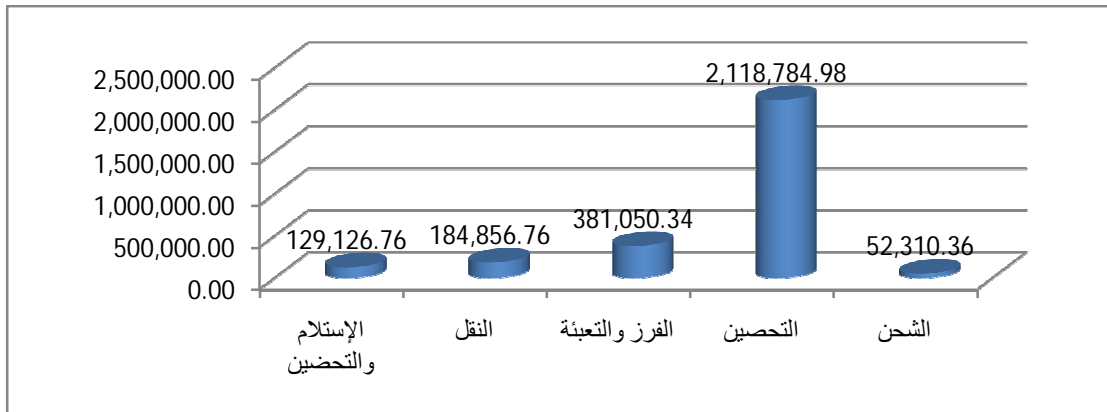
**الفرضية الثالثة : الموازنات التخطيطية على أساس النشاط توفر معلومات تساعد في تطوير المنتجات .**

من خلال إعداد الموازنة على أساس النشاط تم وصف الأنشطة بصورة ملائمة وتحليل تكاليفها تم تطبيق إستراتيجيات تطوير المنتج وذلك من خلال وصف الأنشطة بصورة ملائمة كما يوضح ذلك في الجدول (5/2/3) التالي وتصنيفها إلى أنشطة مضيئة للقيمة وأنشطة غير مضيئة للقيمة ومن خلال تحليل تكاليف الأنشطة يمكن تخفيض تكاليف الأنشطة المضيئة للقيمة كما يوضح في الجدول (2/2/3) وبالتالي تصبح الموازنة على أساس النشاط تساعد في تحقيق

استراتيجية حذف الأنشطة الرديئة اوغير المضيفة للقيمة أو إضافة خطوط إنتاج حديثة من خلال تحليل تكاليف الأنشطة أو أستبدال بعض خطوط الإنتاج التي تعتمد على العمل اليدوي بخطوط حديثة كمثال لذلك نشاط تكاليف العمالة في نشاط النقل يمكن إستبداله بالسيور الناقله وبالتالي تخفض تكلفة العمالة في نشاط النقل بنسبة(13.90%) وبهذه الطريقة في عناصر التكلفة الأخرى بالنسبة لنشاط النقل تم تطوير العمل من يدوي إلى عمل آلي ومن خلال تحليل تكاليف الأنشطة تحققت إستراتيجيات تطوير المنتجات (إستراتيجية تخفيض تكاليف الأنشطة المضيفة للقيمة وحذف تكاليف الأنشطة غير المضيفة للقيمة) كمايوضح في الجدول(5/2/3) مثلاً إذا تم أخذ تكلفة العنصر البشري كمثال (المرتبات والإجور ) حسب الأنشطة الإستلام والتحصين (10.65%) ،والنقل (22.17%) ،والفرز والتعبئة(30.97%) ،والتحصين (22.31%)، ونشاط الشحن (13.90%) كمايوضح في الجدول (5/2/3) ، اوعلى المستوى الكلي لتكاليف الأنشطة التي جأت كمايلي :الإستلام والتحصين (4.51%)، ونشاط النقل (6.4%) والفرز والتعبئة (13.29%) والتحصين (73.92%) والشحن (1.83%) ويدل على قبول الفرضية القائله الموازنات التخطيطية على أساس النشاط توفر معلومات تساعد في تطوير المنتجات ويوضح في الشكل (1/2/3) كمايلي :

### شكل (9/2/3)

#### تكاليف الأنشطة



المصدر : إعداد الباحث من واقع بيانات الموازنة التخطيطية لمفقس شركة داجن 2013 .  
يلاحظ من خلال الشكل (9/2/3) أن الموازنة التخطيطية على أساس النشاط ومن خلال التفصيل الدقيق للأنشطة وتكاليف تلك الأنشطة تساعد في تطبيق إستراتيجية تطوير المنتجات .

الفرضية الرابعة : الموازنة التخطيطية على أساس النشاط تساعد في تحليل التكلفة وتقويم الأداء .

بغرض إختبار الفرضية الرابعة تم تحليل تكاليف الموازنة التخطيطية على أساس النشاط لمفقس شركة داجن على مستوى الأنشطة وعناصر التكلفة في كل نشاط كما يوضح في الجدول (5/2/3) كمايلي :

جدول (5/2/3)

تحليل الموازنة التخطيطية على أساس النشاط

التحليل	الإجمالي	الأنشطة										البيان	م
		الشحن		التحصين		الفرز والتعبئة		النقل		الإستلام والتحصين			
		%	التكلفة	%	التكلفة	%	التكلفة	%	التكلفة	%	التكلفة		
النسبة %	القيمة بالجنيه السوداني												
من	التكلفة الكلية												
%10.036	287,639.70	13.90	39,697.90	22.31	64,183.90	30.97	071.90'89	22.17	63,768	10.65	30,648	المرتبات والإجور	1
%1.71	48,898.74	13.90	6,794.54	22.31	10,911.26	30.97	15,142.22	22.17	10,840.56	10.65	5,210.16	ض إجتماعي	2
%1.15	32,935.96	12.61	4,154.32	22.86	7527.82	29.15	9,601.82	22.09	7,277	13.28	4,375	البديل النقدي	3
%0.099	2,850	10.53	300	5.26	150	42.11	1,200	10.53	300	31.58	900	أفرولات	4
%0.013	380,00	10.53	40	5.26	20	42.11	160	10.53	40	31.85	120	بشاكير	5
%0.099	2,850	10.53	300	5.26	150	42.11	1200	10.53	300	31.85	900	أبوات	6
%4.7	133,500	0	0	0	0	100	133,500	0	0	0	0	أكياس	7
%0.095	2,714.40	7.69	208.80	19.23	522,00	30.77	835.20	15.38	417.60	26.92	780.80	كمامات	8
%0.11	3,276,00	7.69	252	19.23	630	30.77	1,008	15.38	504	26.92	882	جوينتات	9
%0.095	2,714.40	7.69	208.80	19.23	522,00	30.77	835.20	15.38	417.60	26.92	730.80	أعطية رأس	10
%0.27	7,560	0	0	28.57	2,160	28.57	2,160	0	0	42.86	3,240	سيارات	11
%0.23	6,480,00	0	0	22.22	1,440	22.22	1,440	22.22	1,440	33.33	2,160	فرش نظافة	12
%3.14	90,000	0	0	0	0	66.67	60,000	33.33	30,000	0	0	ورق جرايد	13
%0.037	1050,00	8	81,00	16	168	32	336,00	16	168,00	28	294,00	صابون بكرة	14



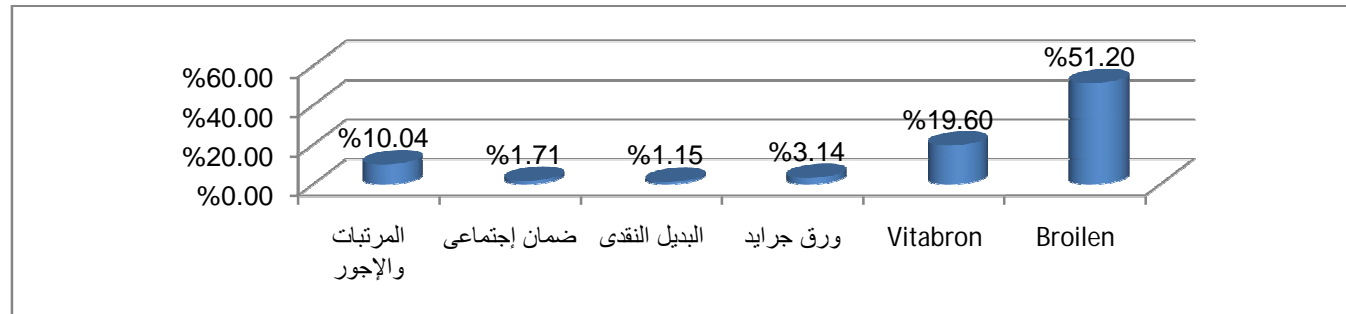
%1.97	56,400	0	0	0	0	40	22,560	30	16,920	30	16,920	صابون سائل	15
%1.71	48,960	0	0	0	0	50	24,480	33.33	16,320	16.67	8,160	Shift	16
%1.60	46,560	0	0	0	0	0	0	40	18,624	60	27,936	huwsan	17
%1.83	52,560	0	0	0	0	33.33	17,520	33.33	17,520	33.33	17,520	GBC8	18
%0.293	8,400	0	0	0	0	0	0	0	0	100	8,400	FORMAGEIN	19
%19.60	561,600	0	0	100	561,600	0	0	0	0	0	0	Vitabron	20
%51.2	1,468,800	0	0	100	1,468,800	0	0	0	0	0	0	Broiled	21
	<b>2,866,129.2</b>	<b>1.83</b>	<b>52,310.36</b>	<b>73.92</b>	<b>2,118,784.98</b>	<b>13.29</b>	<b>381,050.34</b>	<b>6.45</b>	<b>184,856.76</b>	<b>4.51</b>	<b>129,126.76</b>	الإجمالي	

المصدر : إعداد الباحث من واقع بيانات الموازنة التخطيطية لمفقس شركة داجن 2013م .

يلاحظ من الجدول (5/2/3) أن في الموازنة التخطيطية على أساس النشاط إمكانية تحليل التكاليف على مستوى الأنشطة مما يساعد على تقويم الأداء .

شكل(10/2/3)

#### تحليل تكاليف الأنشطة



المصدر : إعداد الباحث من واقع بيانات الموازنة التخطيطية لمفقس شركة داجن 2013م .

من خلال إعداد الموازنة التخطيطية على أساس النشاط يمكن تحليل بنود التكلفة تحليلاً إحصائياً على مستوى الأنشطة وعلى مستوى التكلفة ككل كما في الجدول (5/2/3) مما يساعد ذلك في تقويم أداء كل نشاط حيث تم تحليل التكلفة كما يلي: المرتبات والإجور تمثل (10.36%) من التكلفة الكلية ، والإستلام والتحصين يمثل نسبة (15.65%) ، النقل (22.17%)، والفرز والتعبئة (30.97%) ، والتحصين بنسبة (22.31%) ، والشحن بنسبة (13.90%) ، والضمان الإجتماعي يمثل نسبة (7.1%) من التكلفة الكلية ، والبدل النقدي يمثل (1.15%) من التكلفة الكلية وتستهلكه الأنشطة كالاتي الإستلام والتحصين (13.28%)، النقل (22.09%)، الفرز والتعبئة (29.15%) ،التحصين (22.36%) ،الشحن (12.61%)، والأفرولات تمثل (0.009%) ، والبشاكير (0.013%) ، الأبوات (0.009%) ،والجونات (5.11%) ،وأغطية الرأس (0.095%) من التكلفة الكلية ومسبب التكلفة لهذه العناصر هو عدد العاملين حيث يمكن توزيع تكلفة الأفرولات على الاستلام والتحصين (31.58%) ، النقل (10.53%) الفرز والتعبئة (42.11%)، التحصين (5.26%)،الشحن (10.53%)،أما البشاكير توزع على الأنشطة كالاتي : (31.58%) الإستلام والتحصين ،النقل (10.53%)،الفرز والتعبئة (42.11%)،التحصين (5.26%)،الشحن (10.53%) وكذلك الأبوات تستهلك على الأنشطة بنفس نسب البشاكير أما الكمادات والجونات وأغطية الرأس توزع على الأنشطة بنسب موحدة نسبة لتوحيد مسبب التكلفة وهو عدد العاملين حيث يمثل نشاط الإستلام والتحصين فيها (26.92%) ،ونشاط النقل (10.53%) والفرز والتعبئة (42.11%) ،التحصين بنسبة (5.26%)،والشحن (10.53%) أما الأكياس تمثل (4.7%) من التكلفة الكلية ويتم إستهلاكها بنسبة (100%) ويستهلكها نشاط الفرز والتعبئة ومسبب التكلفة لها هو عدد الكتاكيت المنتجة ،وتمثل السياكات نسبة (0.27%) تستهلكها الأنشطة كما يلي الإستلام والتحصين (42.86%) ،والفرز والتعبئة نسبة (28.57%)، والتحصين نسبة (28.57%) ،وتمثل فرش النظافة (0.23%) من التكلفة الكلية توزع على الأنشطة كما يلي (33.33%) نشاط الإستلام والتحصين،(22.22%) نشاط النقل،(22.22%) نشاط الفرز والتعبئة ،(22.22%) نشاط التحصين مسبب التكلفة في هذا العنصر عدد مرات النظافة ،أما ورق الجرائد يمثل (3.14%) من التكلفة الكلية ويستهلكها نشاط النقل بنسبة (33.33%) ،والفرز والتعبئة بنسبة (66.67%) ومسبب

التكلفة لهذا العنصر هو عدد البيض المفقس والكتاكتيت المنتجة ،وصابون البدرة يمثل(0.037%)من التكلفة الكلية وتستهلكه الأنشطة كما يلي الإستلام والتحصين بنسبة(28%) ،النقل بنسبة (16%)، الفرز والتعبئة بنسبة (32%) ،التحصين بنسبة (16%) ،الشحن بنسبة (8%) مسبب التكلفة عدد العاملين، أما الصابون السائل يمثل نسبة (1.97%) من التكلفة الكلية وتستهلكه الأنشطة كما يلي (30%) نشاط الإستلام والتحصين(30%) نشاط النقل ،(40%) نشاط الفرز والتعبئة مسبب التكلفة عدد مرات النظافة ،ويمثل shift نسبة (1.71%) من التكلفة الكلية وتستهلكه الأنشطة كما يلي الإستلام والتحصين (16.67%)، النقل (33.33%) ، الفرز والتعبئة بنسبة (50%)، ويمثل الـ hawsan (1.60%) وتستهلكه الأنشطة كما يلي الإستلام والتحصين بنسبة (60%) ،النقل بنسبة (40%) ، ويمثل GBC8 (1.83%) من التكلفة وتستهلكه الأنشطة كما يلي الإستلام والتحصين بنسبة (33.33%) ،النقل بنسبة (33.33%)، الفرز والتعبئة نسبة (33.33%) مسبب التكلفة هو عدد مرات النظافة ، ويمثل الـ formagein نسبة (0.293%) من التكلفة الكلية ويستهلكه نشاط الإستلام والتحصين بنسبة (100%)، ويمثل الـ vitbron نسبة (19.60%) ويستهلكه نشاط التحصين بنسبة (100%)، أما الـ Broilen يمثل (51.2%) من التكلفة الكلية،ويستهلكه نشاط التحصين بنسبة (100%) ،أما التحليل النسبي على مستوى الأنشطة فيمثل نشاط الإستلام والتحصين نسبة (4.51%) من التكلفة الكلية ،ونشاط النقل يمثل نسبة (6.45%) من التكلفة الكلية ويمثل نشاط الفرز والتعبئة (13.29%) من التكلفة الكلية ،ونشاط التحصين نسبة (73.92%) وهذا النشاط هو النشاط الأعلى تكلفة ويمثل نشاط الشحن (1.83%) من التكلفة الكلية ويدل ذلك على قبول الفرضية القائلة الموازنة التخطيطية على أساس النشاط تساعد في تحليل التكلفة وتقويم الأداء .

# الخاتمة

وتشتمل على الآتي :

أولاً: النتائج

ثانياً : التوصيات

## أولاً : النتائج :

من خلال الدراسة النظرية والدراسة التطبيقية توصل البحث إلى النتائج التالية :

- 1- أن جميع المقومات والأسس التي تمكن من تطبيق الموازنات التخطيطية على أساس النشاط موجودة في الواقع .
- 2- توفر الموازنات التخطيطية على أساس النشاط معلومات ملائمة وأكثر تفصيلاً عن الأنشطة.
- 3- الموازنات التخطيطية على أساس النشاط توفر معلومات تساعد في تخطيط ورقابة التكاليف.
- 4- توفر الموازنات التخطيطية على أساس النشاط معلومات أكثر دقة وفعالية تساعد في إتخاذ القرارات .
- 5- الموازنات التخطيطية على أساس النشاط توفر معلومات تساعد في تطوير المنتجات .
- 6- الموازنات التخطيطية على أساس النشاط تساعد في تقويم الأداء على مستوى الأنشطة .

## ثانياً: التوصيات :

بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها يوصي البحث بالآتي .:

- 1- تطبيق نظام الموازنات على أساس النشاط لأنها تقدم بيانات ملائمة عن الأنشطة تساعد في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات .
- 2- تطبيق نظام الموازنات التخطيطية على أساس النشاط كأداة لتخفيض التكاليف .
- 3- تطبيق نظام الموازنات التخطيطية على أساس النشاط كآلية لتطوير المنتجات .
- 4- اتباع نظام الموازنات التخطيطية على أساس النشاط لتحليل التكاليف وتقويم الأداء .
- 5- إنشاء أقسام مستقلة لإعداد الموازنات التخطيطية وتدعيمها بالكوادر البشرية المؤهلة علمياً ومهنياً من خلال الدورات التدريبية .
- 6- تدريب وتأهيل العاملين بالشركة على إعداد الموازنات التخطيطية على أساس النشاط.
- 7- على الشركات أن تتبنى أسلوب النشاط في إعداد موازناتها التخطيطية .

## 8- توصيات البحوث المستقبلية :

- أ- مدي تطبيق الموازنات التخطيطية على أساس النشاط في الشركات الصناعية
- ب- الموازنات التخطيطية على أساس النشاط ودورها في تفعيل الأداء في الشركات الصناعية .
- ج- كيفية تطبيق الموازنات التخطيطية على أساس النشاط في شركات البترول ودورها في تجويد الأداء .

## المصادر والمراجع

## المصادر والمراجع

القران الكريم.

أولاً : المراجع باللغة العربية .:

1- الكتب :

- أحمد حسين علي ، مبادئ المحاسبة الإدارية، (الإسكندرية:الدار الجامعية للنشر والتوزيع، د ت) .
- أحمد صلاح عطية ، محاسبة التكاليف للإستخدامات الإدارية،(الزقازيق :الدار الجامعية للنشر، 2006م) .
- أحمد كليون وآخرون ، الإصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف،(عمان: دار وائل للنشر والتوزيع،2011م) .
- أحمد محمد نور وآخرون ، مبادئ المحاسبة الإدارية،(الإسكندرية :الدار الجامعية للنشر والتوزيع .2003م) .
- إسماعيل حجازي وآخرون ، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة ،(عمان : دار أسامة للنشر والتوزيع ، 2013م) .
- تشارلزهورنجرن وآخرون ، محاسبة التكاليف مدخل إداري ، الجزء الثاني ، (القاهرة :دار المريخ للنشر والتوزيع ،2009م ) .
- تشارلزهورنجرن وآخرون، محاسبة التكاليف مدخل إداري ،الجزء الأول ،(المنصورة:الدار الجامعية للنشر والتوزيع، د ت) .
- حارس كريم العاني ، المحاسبة الإدارية النظرية والتطبيق،(عمان: دار الياية للنشر ،2011م)
- خليل عواد أبوحشيش ، محاسبة التكاليف تخطيط ورقابة ، ( عمان : دار وائل للنشر والتوزيع ،2012م ) .



- رائف توفيق وآخرون ، مبادئ التسويق، (القاهرة : الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، ط2، 2010م).
- رشيدة الجمال وآخرون ، محاسبة التكاليف المتقدمة،(الإسكندرية:الدار الجامعية للنشر والتوزيع ،2012م).
- صلاح الدين عبد المنعم مبارك ، محاسبة التكاليف للأغراض الإدارية،.. مدخل إدارة التكلفة،(الإسكندرية :مكتبة الوفاء القانونية للنشر ،2013م) .
- طارق شريف يونس ، الإدارة الإستراتيجية، مدخل بناء وإدامة الميزة التنافسية ،(البحرين : مؤسسة فخرأوى للدراسات والنشر،. جامعة العلوم التطبيقية، 2011م ) .
- طارق عبد العال حماد ، الموازنات التقديرية نظرة متكاملة ، (الإسكندرية : الدار الجامعية، 2010م).
- عبد الحي مرعي ، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة،(الإسكندرية :الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2002م).
- عبد المنعم عوض الله وآخرون ، المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة واتخاذ القرارات، (د ن، د ت).
- عبدالستار محمد العلي ، إدارة الإنتاج والعمليات . مدخل كمي (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع ط 2، 2006م ) .
- عبدالله محمود أبورحمة، الموازنات التخطيطية علي أساس الأنشطة (ABB) ،في بلديات غزة ،الموقع الإلكتروني :<http://library.iugaza.edu.ps/thesis/86159.pdf>،(غزة : الجامعة الإسلامية ، 2008م ) .
- عطية عبد الحي مرعى ، المحاسبة الإدارية ،(دبي :الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، د ت).
- علي فلاح الزعبي ، إدارة التسويق منظور تطبيقي إستراتيجي ،(عمان دار اليازوري للنشر والتوزيع،2009م) .
- عمر محمد عمر ،محاسبة التكاليف ،(د ن ، د ت ، ) .

- محمد أحمد خليل ، التكاليف في المجال الإداري، (الإسكندرية :الدار الجامعية للنشر والتوزيع، د ت).
- محمد الفيومي محمد ، المحاسبة الإستراتيجية، (الإسكندرية : دار التعليم الجامعي،2012م)
- محمد زهران ، نظام المراكز والأنشطة الـ (CAS)، (القاهرة : دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، ط، 2012م) .
- محمد سامي راضي وآخرون ، المدخل الحديث في إعداد الموازنات التخطيطية ،(طنطا:الدار الجامعية للنشر والتوزيع، د ت).
- محمد صالح الحناوي ، الإدارة المالية مدخل القيمة واتخاذ القرار،(الإسكندرية:الدار الجامعية للنشر والتوزيع ،2002 م).
- محمد عبدالفتاح العشماوي ، محاسبة التكاليف . المنظورين التقليدي والحديث . ، (عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، 2011م) .
- محمود جاسم محمد الصميدي ، إستراتيجيات التسويق . مدخل كمي وتحليلي ،(عمان دار الحامد للنشر والتوزيع ،2010م) .
- محمود جاسم محمد الصميدي ، إستراتيجيات التسويق مدخل كمي وتحليلي، (عمان: دار الحامد للنشر ، 2009م) .
- مصطفى يوسف كافي وآخرون ، المحاسبة الإدارية، (عمان: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع،2012م).
- نايل عدس وآخرون ، محاسبة التكاليف مدخل حديث،(عمان:الدار الجامعية للنشر والتوزيع ،2013م).
- هاشم أحمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ،(الإسكندرية:الدار الجامعية للنشر والتوزيع 2000م ) .
- يوحنا آل آدم وآخرون ، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، (عمان :دار الحامد للنشر والتوزيع ،2000م ) .

## 2- الرسائل الجامعية :

- ميساء محمود محمد راجحان ، دور التكاليف المستهدف في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات بالمملكة العربية السعودية ،(السعودية :جامعة الملك عبدالعزيز ، رسالة ماجستير في المحاسبة ،غير منشورة ، 2002م).
- آدم على آدم إبراهيم ،دور الموازنات التخطيطية في ترشيد القرارات الاستثمارية، (الخرطوم:جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غير منشورة ،2008م ).
- موسى فضل على إدريس، دور الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقويم الاداء المالي، (الخرطوم:جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة في المحاسبة ،غير منشورة،2006 م) .
- محمد على سالم الحميد،تقدير الموازنات التخطيطية كأداة للتخطيط والرقابة وتقويم الاداء في منشآت صناعة الاغذية،(صنعا:كلية العلوم الإدارية، رسالة ماجستير في المحاسبة ،غير منشورة، 2006م)
- فريد محمد حسين، دور الموازنات التخطيطية في عمليات التخطيط والرقابة وتقويم الاداء لصناعة القرار،(الخرطوم:جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراة، غير منشورة ،2006م ).
- محمد عطية الجرامى ،دور الموازنات المرنة في تقويم اداء المنشآت الصناعية بليبيا،(الخرطوم :جامعة النيلين ،رسالة ماجستير في المحاسبة ،غير منشورة ، 2007م ).
- سعيد محمد سعيد، دور الموازنات التخطيطية في الرقابة على التكاليف ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غير منشورة، 2007 م) .
- أمال حسن محمود، دور الموازنات التخطيطية في رفع كفاءة الأداء الإداري،دراسة تطبيقية البنك السوداني الفرنسي ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،رسالة ماجستير في الإدارة، غير منشورة، 2007 م) .
- يعقوب آدم إسماعيل آدم ، دور الموازنات التقديرية في ترشيد الإنفاق في المؤسسات التعليمية الأهلية في المملكة العربية السعودية ،(الخرطوم:جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، غير منشورة ، 2008م).

- سليمان حسن كدوك، دور الموازنات التخطيطية في تقدير الإيرادات في الوحدات الحكومية، دراسة تطبيقية هيئة السكة الحديد، (الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ،غير منشورة ،2008م ).
- صابر محمد عبداللطيف، دور الموازنات التخطيطية في الرقابة وتقويم الأداء في المنشآت، (الخرطوم:جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل،غير منشورة ،2008م ).
- أحمد عثمان موسى محمد، الموازنات التخطيطية ودورها في التخطيط والرقابة بالمصارف التجارية، (الخرطوم:جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ،غير منشورة، 2009م ).
- فيصل القاسم سنين علي ،أثر أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط على رقابة وتخفيض التكلفة،(الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية،غير منشورة،2009م) .
- ناريمان سمير هبة رزق الله، دور الموازنات التخطيطية في رفع مستوى الأداء المالي بالقطاع المصرفي، (الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ،غير منشورة ،2009م).
- محاسن أحمد محمد سلامة، الموازنات التخطيطية ودورها في الرقابة وتقويم الأداء المالي بمؤسسات التعليم العالي،(الخرطوم:جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة ماجستير في المحاسبة،غير منشورة،2009م ).
- الطيب آدم محمود أبو القاسم، دور الموازنات التخطيطية والرقابة في رفع كفاءة البنوك التجارية، (الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية،غير منشورة ،2009م ).
- عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقتها بالأداء المالي ،(عمان:الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، رسالة دكتوراة في المحاسبة ،غير منشورة ،2009م ).
- عوض محمد عوض علي، دور الموازنات التخطيطية في تقويم الأداء المالي للشركات،(الخرطوم:جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ،غير منشورة ،2010م).

- الصديق أحمد إدريس محمد ، دور الموازنات التخطيطية في تقدير تكاليف عناصر الإنتاج في المشروعات ، (الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة ماجستير فى المحاسبة والتمويل ، غير منشورة ،2010م) .
- رحاب آدم أحمد أبكر ،أثرالتكلفة المستهدفة في خفض تكلفة الإنتاج في الشركات الصناعية السودانية،(الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية،غيرمنشورة ،2011م) .
- سارة سيد أحمد عبدالعاطي ،إستخدام نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط في رفع كفاءة التخطيط والرقابة في القطاع الحكومي ،(مصر:جامعة القاهرة ، رسالة ماجستير في المحاسبة ،غير منشورة، 2011م) .
- محمد عبدالغني عبدالحى عبدالعال، تحقيق التكامل بين منهجي الموازنة على أساس الأنشطة ومابعد الموازنة بهدف زيادة فعالية نظم إدارة الأداء ،(مصر:جامعة القاهرة ،رسالة ماجستير في المحاسبة ،غير منشورة 2013م) .
- صديق آدم محمد أبكر ،الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها فى تحكم وتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية ،(الخرطوم:جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراة في التكاليف والمحاسبة الإدارية ،غير منشورة، 2014م) .

### 3- الدوريات :

- عادل طه أحمد فايد ، تطوير إعداد الموازنات بمنطقة المجتمع المدني واختبار تطبيق أسلوب الموازنة على أساس النشاط ، ورقة علمية ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ،جامعة بنها ، العدد الأول - الجزء الأول ،2015م .

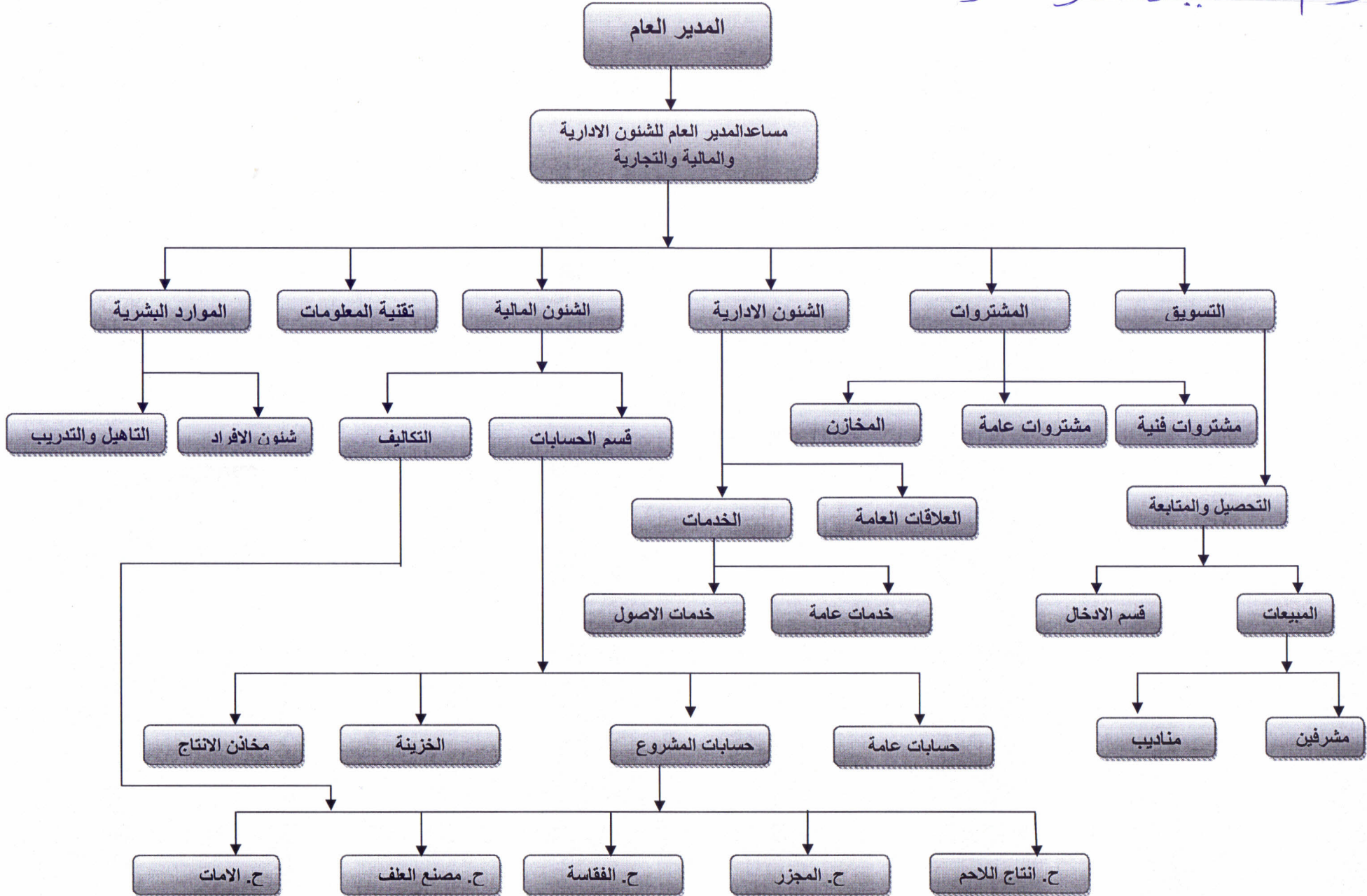
ثانياً: والمراجع باللغة الإنجليزية :-

- Wiriya C , **The Adoption of Activity Based Costing In Thailand** ,Doctor of philosophy ,School of Accounting and Finance , Faculty of Business and law Victoria University , June ,2002.
- George L. Somogyi, John B. Augustin Jason J. Balogh and Kelly L. Mohritz **The Mysteries of Activity Based Costing in Oracle Applications Release 10.7SC**, Arthur Andersen, s Business Consulting Practice, Chicago, 1999.

- Connolly, tim and Ashworth, Gary, **An Integrated Activity- Based Approach to Budgeting** , Mudgeting Manage Management Accounting, Mar. 1994, 72, 3, ABI/FORM Global, .
- Connolly, tim and Ashworth, Gary, **An Integrated Activity- Based Approach to Budgeting** , Mudgeting Manage Management Accounting, Mar. 1994, 72, 3, ABI/FORM Global.
- Moustafa, Essam, **An Application of Activity - Bssed- Budgeting in Shared Service Departments and Its perceived Benefits and Benefits and Barriers under Low- IT Environment Conditions**, Journal of Economic & Administrative Sciences, Vol. 21, No. 1 June 2005.
- Morrow, M & Connolly, T., **The Emergence of Activity Based Budgeting**, Management Accounting Feb. 2005.

**الملاحق**

سجل رقم ١١ هيكمل إدارة شركة داجين





ملف رقم «ع» هيكل مشروع الإنتاج بالشركة

المدير العام

مساعد المدير للإنتاج

إدارة إنتاج اللحم

إدارة الامات والفقاسة

الزراعة والبنية

تأمين

مصنع العلف

المجزر

هندسية

التطهير

مساعد مدير إنتاج لحم

مساعد مدير إنتاج لحم

الامات

الفقاسة

مزرعة ٤

مزرعة ٣

مزرعة ٢

مزرعة ١

مزرعة ٣

مزرعة ١

مزرعة ٢

التطهير

الفقاسة

الحضانة

التطهير

مخازن

تأمين

مراقبة ادارية

تكاليف

محاسبة

صيانة

تأمين

مراقبة ادارية

تكاليف

محاسبة

صيانة

التكاليف

المحاسبة

مراقبة ادارية

المخازن

التأمين

الغلاية

الصيانة

الانتاج

التشغيل

المخازن

التأمين

مراقبة ادارية

تكاليف

محاسبة

صيانة

مخلفات

تعبئة

انتاج