بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأثره على تخفيض التكاليف في قطاع البترول

(دراسة حالة : شركة قابكو سودان المحدودة)

Activity Based Costing Technique and Its Impact On Reducing Costs in Petroleum Sector

(A Case Study: Gapco Sudan Ltd)

رسالة مقدمة للاستيفاء الجزئى لمتطلبات درجة ماجستيرالعلوم فى التكاليف والمحاسبة الادارية

بواسطة :

إبراهيم محمد الحاج دلدوم

(بكالريوس التكاليف والمحاسبة الادارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،2007)

إشراف :

د. فتح الرحمن الحسن منصور

أستاذ المحاسبة المشارك

يناير 2014

بِسْمِ اللّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الاستهلال

قال الله تعالى:

{يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا إِذَا قِيلَ لَكُمْ تَفَسَّحُوا فِي الْمَجَالِسِ فَافْسَحُوا يَفْسَحِ اللَّهُ لَكُمْ وَإِذَا قِيلَ انشُزُوا فَانشُزُوا يَرْفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ }

صدق الله العظيم
سورة المجادلة
الآية 11

الإهداء

إلى والدتى الذي شملتني برعايتها وتوجيهاتها، حيث كانت منارة أهتدي بها إلى جادة السبيل

إلى روح أبى طيب الله ثراها وتغمدها برحمته وأسكنها فسيح جناته

،،،،،،،،،،،،،

إلى زوجتي الغالية التي غمرتني بحبها وحنانها ولم تألُ جهداً في توفير سبل الراحة لي

،،،،،،،،،،،،،

إلى أخواتي وإخواني الأوفياء وأخص بالذكر أخي صديق ووالدته الغالية على قلبي.

،،،،،،،،،،،،،

إلى الزملاء والأصدقاء الأعزاء منبع العطاء

،،،،،،،،،

إلى جميع أساتذتي بكلية الدراسات التجارية

،،،،،،،،،،،،

إلى جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا التي كانت ولا تزال نبعاً صافياً، ونجماً هادياً لكل ظمآن إلى العلم والمعرفة.

،،،،،،،،،،،،،

إلى السودان الحبيب الذى يستحق ّمنا كل جهد وعطاء

،،،،،،،،،،،

إلى كل من له فضل على في إعداد هذا البحث

إلى كل هؤلاء أهدي هذا البحث

الشكروالتقدير

لا يسعني بعد أن أكملت هذه البحث إلاّ أن أتوجه بالشكر العظيم لله سبحانه وتعالى الذي وفقني وأعانني على إنجازه والصلاة على الحبيب المصطفى عليه افضل السلام وتم التسليم ، والتي أتمنى أن تكون فيها الفائدة لكل من قرأها أو استعان بها.

كما أود أن أتقدم بالشكر الجزيل الى جامعة السودان التى منحتني هذه الدرجة إلى سعادة الأستاذ الدكتور فتح الرحمن الحسن منصور، المشرف على البحث لما بذلوه معي من جهد ووقت ثمينين في إنجاز هذا البحث في صورته النهائية.

كذلك أتقدم بالشكر إلى ادراة المكتبات بجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا وجامعة النيليين على توفير المراجع والمعلومات المهمة،وايضاً الى شركة قابكو سودان المحدودة و جميع مدراء الادارات وألعاملين بها الذين استجابوا للبحث، والى الاستاذ يسرى احمدزكريا الذى قام بطباعته، وكلّ من ساهم في إخراج هذا البحث لكي يظهر في صورته النهائية.

مستخلص البحث

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على اسلوب التكلفة على اساس النشاط Activity Based Costing بكل أبعاده والتعرف على مفهومه وخصائصه وميزاته ومقارنته مع نظام التكاليف التقليدي Traditional Costs System والهدف الأساسي من هذه الدراسة هو ، البحث في إمكانية استخدام أسلوب التكلفة على اساس النشاط في شركة قابكو سودان المحدودة ومن ثم البحث في إمكانية وجدوى تخفيض التكاليف حسب الأسلوب المذكور، ولقد تم اختبار ذلك من خلال أسئلة الدراسة والتي تتمحور حول إمكانية استخدام اسلوب التكلفة على اساس النشاط في تخفيض التكاليف فى شركة قابكو والمزايا المترتبة على استخدامه، وذلك من خلال قيام الباحث بدراسة واقع انظمة التكاليف فى الشركة ، ومن ثم تطبيق الأسلوب الجديد لقياس التكلفة بالشركة وقد اعتمدت الدراسة على الأسلوب التحليلي وإجراء المقابلات المباشرة مع أصحاب المواقع المختلفة في الشركة والتي ترتبط مباشرة بالتكاليف سواء بإعدادها أو اعتمادها أو تنفيذها

خلصت الدراسة إلى أن الطريقة المتبعة حالياً في قياس التكلفة تفتقر إلى الأسلوب العلمي وبالتالي تحرم الشركة من الكثير من المزايا التي يمكن أن تحققها نتيجة استخدام الأسلوب العلمي، كما وتبين أن قياس التكفة حسب أسلوب التكلفة على اساس النشاط يوفر أساساً سليماً لإعداد التكلفة بما يحققه من مزاياعلى صعيد الوفورات وإمكانية تخفيض التكاليف و توفير معلومات تفصيلية عن حجم التكاليف والوقوف على الأنشطة التي تضيف قيمة وتلك التي لا تضيف قيمة وبالتالي إمكانية إزالة أو تخفيض تكاليف تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة، كذلك يعتبر هذا الأسلوب أسلوباً أكثر منطقية في اعتباره أساساً سليماً للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ، وبناء على النتائج المتقدمة للدراسة يوصي الباحث باعتماد أسلوب التكلفة على النشاط كأساس لتخفيض التكاليف فى شركة قابكو سودان المحدودة .

Abstract

This study aimed to identify the style of the cost on the basis of activity in all its dimensions and identifying the concept and its characteristics and features and comparing it with a traditional cost and the

primary objective of this study is , research into the possibility of using the cost method to the basis activity in QAPCO Sudan Ltd. and then look at the possibility and feasibility of reduce costs by method mentioned , and has been tested through the study questions , which centered around the possibility of using the cost method on the basis of activity in reducing costs in QAPCO and benefits resulting from its use, and through the establishment of a researcher studying the reality of systems costs in the company , and then apply the new method for measuring the cost of the company was based on the analytical method and conduct direct interviews with the owners of the various sites in the company , which is directly linked to costs , whether prepared or adopted or implemented.
The study concluded that the method currently used to measure the cost lack the scientific method and thus deprive the company of a lot of advantages that can be achieved as a result of the use of the scientific method , also found that measuring cost by cost method based on the activity provides a sound basis for the preparation of cost including achieve the benefits of at the level of savings and the possibility of reducing costs and providing detailed information on the magnitude of the costs and stand on activities that add value and those that do not add value and thus
The possibility of removing or reducing the costs of those activities that do not add value , as well as this method is considered a more logical in mind a sound basis for planning. , Based on the results of advanced study researcher recommends the adoption of the cost method on the activity as a basis for reducing costs in QAPCO Sudan Limited.

قائمة الموضوعات

عنوان الموضوع	رقم الصفحة
الإستهلال	أ
الإهداء	ب
الشكر والتقدير	ج
مستخلص البحث	د
Abstract	هـ
قائمة الموضوعات	و
قائمة الجداول	ز
قائمة الأشكال	ح
قائمة الملاحق	ط
المقدمة	1
اولاً : الاطار المنهجي	2
ثانياُ : الدراسات السابقة	6
الفصل الاول : مفهوم ونشأة واهمية ومقومات اسلوب التكلفة على اساس النشاط	23
المبحث الاول : مفهوم ونشأة واهداف وفروض اسلوب التكلفة على اساس النشاط	24
المبحث الثانى : مقومات وخطوات اسلوب التكلفة على اساس النشاط	37
الفصل الثانى : المدخل الى تخفيض تكاليف الانتاج	53
المبحث الاول : مفهوم واهيمة تخفيض تكاليف الانتاج	54
المبحث الثانى : اسلوب التكلفة على اساس النشاط وخفض التكاليف	59
الفصل الثالث : الدراسة الميدانية	75
المبث الاول : نبذة تعريفية عن شركة قابكو سودان المحدودة	76
المبحث الثانى : تحليل البيانات واختبار الفرضيات	81
الخاتمة :	126
اولاً : النتائج	127
ثانياً : التوصيات	128
المصادروالمراجع	129
الملاحق	136

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
(1/2/3)	**نتيجة اختبار المصداقية لفرضيات الدراسة**	82
(2/2/3)	**التوزيع التكراري للمبحوثين وفقاً لمتغير العمر**	83
(3/2/3)	**التوزيع التكراري للمبحوثين وفقاً لمتغير المؤهل العلمي**	85
(4/2/3)	**التوزيع التكراري للمبحوثين وفقاً لمتغير** التخصص العلمي	87
(5/2/3)	**التوزيع التكراري للمبحوثين وفقاً لمتغير** المركز الوظيفي	89
(6/2/3)	**التوزيع التكراري للمبحوثين وفقاً لمتغير** المؤهل المهني	91
(7/2/3)	**لتوزيع التكراري للمبحوثين وفقاً لمتغير** سنوات الخبرة	92
(8/2/3)	**التوزيع التكرارى لاراء للمبحوثين لعبارات الفرضية الأول**	94
(9/2/3)	**التوزيع التكرارى للمبحوثين لعبارات الفرضية الثانية**	96
(10/2/3)	**التوزيع التكرارى للمبحوثين لعبارات الفرضية الثالثة**	98
(11/2/3)	**تقدير قيم الوسط الحسابي والإنحراف لإراء أفراد عينة الدراسة تجاه عبارات الفرضيةالأولى**	101
(12/2/3)	**تقدير قيم الوسط الحسابي والإنحراف لإراء أفراد عينة الدراسة تجاه عبارات الفرضيةالثانية**	104
(13/2/3)	**تقدير قيم الوسط الحسابي والإنحراف لإراء أفراد عينة الدراسة تجاه عبارات الفرضيةالثالثة**	107
(14/2/3)	**نتائج اختبار مربع كآي لدلالة الفروق لإراء عبارات الفرضية الاولى**	111
(15/2/3)	**التوزيع التكراري لإراء أفراد عينة الدراسة تجاه جميع عبارات الفرضية الاولى .**	113
(16/2/3)	**التكرار المشاهد والمتوقع و نتائج اختبار مربع كآي لعبارات الفرضية الاولى**	115
(17/2/3)	**نتائج اختبار مربع كآي لدلالة الفروق للإراء تجاه عبارات الفرضية الثانية**	116
(18/2/3)	**التوزيع التكراري لإراء أفراد عينة الدراسة تجاه جميع عبارات الفرضية الثانية**	118
(19/2/3)	**التكرار المشاهد والمتوقع و نتائج اختبار مربع كآي لعبارات الفرضية الثانية**	120

(20/2/3)	نتائج اختبار مربع كآي لدلالة الفروق للإراء تجاه عبارات الفرضية الثالثة	121
(21/2/3)	التوزيع التكراري لإراء أفراد عينة الدراسة تجاه جميع لإراء الفرضية الثالثة	123
(22/2/3)	التكرار المشاهد والمتوقع و نتائج اختبار مربع كآي عبارات الفرضية الثالثة	125

قائمة الاشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
(1/2/1)	الاطار العام لنظام تكلفة الانشطة ABC	44
(2/2/1)	مقارنة بين اسلوب التكلفة علي اساس النشاط والطرق التقليدية لقياس التكلفة	49
(3/2/2)	الميزة الاستراتيجية في تحقيق الميزة التنافسية	67
(4/2/2)	سمات وصفات الزبائن	69
(5/2/3)	التوزيع التكراري للمبحوثين وفقاً لمتغير العمر	84
(6/2/3)	التوزيع التكراري للمبحوثين وفقاً لمتغير المؤهل العلمي	86
(7/2/3)	التوزيع التكراري للمبحوثين وفقاً لمتغير التخصص العلمي	88
(8/2/3)	التوزيع التكراري للمبحوثين وفقاً لمتغير المركز الوظيفي	90
(9/2/3)	التوزيع التكراري للمبحوثين وفقاً لمتغير المؤهل المهني	91
(10/2/3)	لتوزيع التكراري للمبحوثين وفقاً لمتغير سنوات الخبرة	93
(11/2/3)	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع إجابات الفرضية الاولى .	114
(12/2/3)	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع إجابات الفرضية الثانية	119
(13/2/3)	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع إجابات الفرضية الثالثة	124

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
1	صحيفة الأستبانة	152
2	محكمو الاستبانة	157

المقدمة

تشتمل على الاتى:-

اولاً : الاطار المنهجي

ثانياً : الدراسات السابقة...

أولاً : الإطار المنهجي

تمهيد

تعد محاسبة التكاليف في مفهومها البسيط بمثابة الوسيلة الأساسية التي تساعد إدارة المنظمة في التخطيط والرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لديها حيث تمد إدارة المنظمة من خلال نظام التكاليف بالمعلومات والبيانات اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ، إلا أنه وأمام التحديات التي تفرضها تطورات البيئة الإنتاجية لم يعد دورها قاصرًا على ذلك بل أصبحت تشكل وسيلة هامة لإدارة المنافسة وتحسين عمليات وأنشطة المنظمة ، وكغيرها من فروع المحاسبة الأخرى واجهت محاسبة التكاليف منذ نشوئها العديد من المشاكل وتعتبر مشكلة تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة من أهم مشاكل محاسبة الكلفة وهي تزداد تعقيدًا بازدياد التطور التكنولوجي واعتماد المنظمات على الآلات بشكل كبير مما يترتب عليه زيادة التكاليف غير المباشرة ناهيك عن احتدام حدة المنافسة بين المنظمات وتسابقها على اكتساب أسواق جديدة إلى جانب المحافظة على الأسواق ، الأمر الذي يقتضي ضرورة وجود أنظمة تكاليف متطورة تحقق القياس الدقيق والتوزيع العادل للتكاليف وتوفر المعلومات الدقيقة والمفصلة لدعم الإدارة في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها بما يواكب تطورات البيئة الإنتاجية وتعقيداتها المتزايدة.

لقد شهدت أواخر الثمانينات من القرن المنصرم تطورًا هامًا في محاسبة التكاليف تمثل في ظهور فلسفة تكاليفية جديدة مبنية على تخصيص وتوزيع التكاليف على أساس الأنشطة تمخض عنها نظامًا عرف بنظام Based Costing Activity ولقد أحدث ظهوره دويًا كبيرًا في الأدب المحاسبي حتى كاد أن يرمز له اختصارًا بنظام (ABC) يكون الموضوع الأكثر سخونة في الدراسات المحاسبية المعاصرة ولقد لاقى قبولا كبيرًا في المنظمات الصناعية وحقق تطبيقه نجاحًا كبيرًا فيها ، ومن ثم كان لابد من إجراء الأبحاث والدراسات لتطويع هذا النظام وتطبيقه في تلك المنظمات لما سيكون له من أثر عظيم في رسم سياساتها واتخاذ قراراتها وتقييم أداءها ، وعليه ونظرًا لأهمية الموضوع تحديد التكاليف على أساس الأنشطة وما له من دور كبير في توفير المعلومات المفيدة التي تساعد الادراة في ترشيد ودعم قراراتها المختلفة.

مشكلة البحث :

تواجه الإدارات في المنشآت الصناعية والخدمية مشكلة كبيرة في توفير بيانات ومعلومات محاسبية دقيقة تساعدها في تقدير مستويات النشاط المحتملة والتكاليف المقترنة بكل مستوى ومدى تأثير ذلك على تقدير إرباح المستقبل ولاسيما إن اغلب الطرق المتبعة حاليًا في مجال تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة وتوزيعها لا يحقق العدالة في التخصيص مما يؤدي إلى عدم اتخاذ قرارات إدارية صحيحة فيما يتعلق بتخطيط الكلف ، ومستويات الإنتاج ، والإرباح، ورسم السياسة وتحديد كلف المنتجات والخدمات المقدمة وسيقوم الباحث بمحاولة الإجابة على التساؤلات التالية :

1-هل يؤفر نظام التكلفة على اساس النشاط معلومات مهمة تساعد الادارة على تخفيض التكاليف .

2 -هل يؤدى تطبيق التكلفة على اساس النشاط الى تطوير الاداء وتحقيق مستوى الجودة المطلوبة.

3- هل الاعتماد على اسلوب التكلفة على اساس النشاط يؤثر على التكاليف .

أهمية البحث :

يستمد هذا البحث أهميته من كونه يتناول أحد أبرز أنظمة التكاليف وأهمها والمتعلقة بمعالجة التكاليف الصناعية غير المباشرة التي كانت عملية تحميلها وما زالت تسبب مشكلة في حساب التكلفة هذا من جانب ومن جانب آخر تظهر هذه الدراسة المزايا والفوائد التي ستجنيها شركة قابكو سودان المحدودة من جراء استخدام هذا النظام، كذلك تنبع أهميتها من كونها تساعد الشركة على تحديد تكلفة المخرجات بدقة أكبر، ويمكن اعتبار هذه الشركة نموذجاً لبقية الشركات التى تسعى إلى تطبيق هذا النظام إن لهذا الموضوع أهمية كبيرة نوجزها فيما يلي:

1-يساعد هذا البحث في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة بشكل أكثر دقة، مما سيؤدى إلى معرفة السلع التي يجب العمل على إنتاجها من تلك التي يجب التوقف عن إنتاجها بانتظار اتخاذ الإجراء المناسب بشأنها .

2- يساعد هذا البحث إدارة شركة قابكو سودان المحدودة على معرفة الطريقة التي توفر فيها معلومات أكثر دقة عن تكاليف المنتجات ، لتحسين عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسات الإنتاجية في مجال تخطيط ورقابة الإنتاج وإدارة التكلفة وتحسين العملية الإنتاجية .

3- يمكن لهذا البحث إن يساعد إدارة شركة قابكو سودان المحدودة في معرفة الطريقة التي توفر فيها معلومات أكثر دقة عن تكاليف لتحسين عملية القرارات المختلفة ، والخاصة بقرارات التخفيض والتحسين والقدرة التنافسية في الأسواق.

أهداف البحث :

1 - بيان أهمية تطبيق هذا نظام كنظام حديث ومتطور في مجال تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرةوتوزيعها.

2- بيان مدى مساهمة هذا النظام في الارتقاء بجودة المعلومات التي توفرها ودقتها في تقدير إرباح المستقبل ومن خلال بيان تأثير ذلك في كلف الأنشطة التي تشكل مجموعها الكلف الكلية للمنتجات.

3- بيان أثر أستخدام التكلفة على أساس النشاط وبيان في تخفيض التكاليف في شركة قابكو.

4- بيان التحديات والمشاكل التي ترافق تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط بشركة قابكو.

مناهج البحث : يعتمد الباحث على المناهج التالية :

1-المنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفرضيات.

2- المنهج الاستقرائي لإختيار فرضيات البحث .

3- المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث.

4-المنهج الوصفي باستخدام دراسة الحالة .

فرضيات البحث :

1- يؤفر نظام التكلفة على اساس النشاط معلومات مهمة تساعد الادارة على تخفيض التكاليف .

2-يؤدى تطبيق التكلفة على اساس النشاط الى تطويرالاداء وتحقيق مستوى الجودة المطلوبة للادارة .

3-الاعتماد على اسلوب التكلفة على اساس النشاط يؤثر على تكاليف الانتاج.

ادوات جمع البيانات :-

البيانات الاًولية عن طريق الاستبانة والمقابلات الشخصية

البيانات الثانوية عن طريق المراجع والكتب والدوريات والرسائل الجامعية والتقارير

حدود البحث:-

الحدودالمكانية : شركة قابكو سودان المحدودة / الخرطوم

الحدود الزمانية: 2014م

هيكل البحث :

تضمنت خطة البحث ثلاث فصول رئيسية تناول الفصل الأول الجانب النظري للبحث من خلال تناو ل مفهوم نظام تحديد التكاليف على أساس النشاط، أهمية نظام تحديد التكاليف على أساس النشاط ودوره في اتخاذ القرارات الإدارية ، خطوات تطبيق نظام تحديد التكاليف على أساس النشاط اما الفصل الثانى تناول الباحث فيه مفهوم تخفيض التكاليف وأهمية تخفيض التكاليف والعلاقة بين التكلفة على اساس النشاط وتخفيض التكاليف إما الفصل الثالث فتناول الجانب العملي من خلال تطبيق نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة في شركة قابكوسودان المحدودة واخيرا تناول فى الخاتمة اهم الاستنتاجات والتوصيات.

ثانياً: الدراسات السابقة :

تناول الباحث فى هذا الجزء الدرسات السابقة التى استعرضت الاساليب المحاسبية المختلفة وعلاقتها بخفض التكاليف فى قطاعات مختلفة فى الأنشطة الأقتصادية موضحاً بذلك الفراغ المعرفى التى خلقته تلك الدراسات السابقة والذى سيحاول الباحث المساهمة فى سدَ هذا الفراغ المعرفى، وسيتم تناول الدراسات السابقة كالاتى:

دراسة أحمد شوقي جميل العتيلى 2004 م : [1]

تتمثل مشكلة الدراسة في التحقق من جدية التزام إدارة المجتمع الصناعي بالعمل على خفض تكاليف الإنتاج وضبط النفقات من خلال استخدم الموازنات التقديرية أساساً لعملية التخطيط والرقابة وتقييم الأداء وكذلك التأكد من الإجراءات التي تقوم بها إدارة المجتمع الصناعي في استخدام الموازنات التقديرية من أنها سليمة وفعالة وكافية للحد من ظاهرة ارتفاع تكاليف الإنتاج وانخفاض نسبة الربحية وتلافى الخسائر.

هدفت الدراسة إلى الآتي :

1- دراسة الدور الذي تقوم به الموازنات التقديرية كأدوات للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء والقواعد التي تحكم إعداد الموازنات .

2-التعرف إلى تجربة المجمع الصناعي لشركة مناجم الفوسفات في مجال استخدام الموازنة .

3- تقييم الإجراءات التي يقوم بها المجمع الصناعي في مجال التخطيط والرقابة وتقييم الأداء باستخدام الموازنات التقديرية والتأكد من سلامة الإجراءات وتحديد مواطن الضعف في هذه الإجراءات.

4- تقديم اقتراحات وتوصيات مناسبة للعمل على رفع مستوي هذه الإجراءات لتحقيق الغاية المنشودة.

اتبع المناهج الآتية :

1-المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة .

2-المنهج الوصفي لتقييم نظم الموازنات التقديرية .

سعت الدراسة الى اختبار فرضية رئيسية هي :

([1]) أحمد شوقي جميل العتيلي ، الموازنات التقديرية واثرها في ضبط النفقات وخفض تكاليف الانتاج في الشركات الصناعية ، رسالة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا 2004م.

إن استخدام نظام الموازنات التقديرية في المجمع الصناعي لا يؤدى إلى ضبط النفقات وخفض تكاليف الإنتاج وذلك لعدم كفاءة استخدام الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء .

لتحقيق ذلك سيتم اختبار الفرضيات الفرعية التالية :

1- ليس هناك إدراك من إدارة المجمع الصناعي لأهمية ومزايا تطبيق نظام الموازنات التقديرية .

2- لا يتوفر في الموازنات التقديرية التي يتم إعدادها في المجمع الصناعي مقومات النجاح المعروفة في الفكر المحاسبي .

3- لا تستخدم مخرجات نظام الموازنات التقديرية المطبقة في المجتمع الصناعي من قبل الإدارة في الرقابة وتقييم الأداء والتصحيح .

أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة كانت كالأتي:

1-تتمتع إدارة المجتمع الصناعي لشركات مناجم الفوسفات بدرجة من الوعي بأهمية ومزايا تطبيق نظام الموازنة التقديرية

2-لا تتوفر جميع مقومات النجاح في نظام الموازنات التقديرية المطبق في المجمع الصناعي ، فقد تبين أن هناك بعض المقومات تتوفر بدرجة جيدة والبعض الآخر يتوفر بدرجة ضعيفة .

3-دلت الدراسة على أن هناك قصوراً واضحاً في تحديد الأسباب التي تؤدى إلى الانحرافات وتحديد المسئولية عنها.

4-دلت الدراسة على أن هنالك قصوراً واضحاً في إتخاذ الإجراءات واستخدام مخرجات نظام الموازنة في تقييم الأداء للأنشطة المختلفة للشركة.

أهم التوصيات التي أوصت بها هذه الدراسة السابقة :

1-افساح المجال لجميع المستويات الإدارية للمشاركة الفعالة في إعداد الموازنات التقديرية في جميع مراحلها كلما أمكن ذلك وإشعارهم بأهمية مشاركتهم وعدم فرض تقديرات جاهزة عليهم مما لا يساعد على تحقيق النتائج بالكفاية المطلوبة.

2-تنمية دور الموازنة في التوجيه لمختلف النشاطات والأعمال وكذلك تقييم الأداء واتخذ القرارات بأنواعها

3-الحاجة الى نظام متابعة والإجراءات التصحيحية بعد اتخاذ قرارات التصحيح فأهمية وكفاءة الرقابة تبقي دون جدوى بدون المتابعة والتأكد من التصحيح وإزالة كل نقاط الضعف وأسباب الإنحرافات والتاكد من تحقيق الأهداف المخططة.

يلاحظ أن هذه الدراسة السابقة قد تناولت الدراسة للموازنات واثرها في ضبط النفقات وخفض تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية في المملكة الأردنية بينما تتميز دراسة الباحث بأنها تتناول أسلوب التكلفة على أساس النشاط في خفض التكاليف في قطاع البترول السوداني.

دراسة محمد البشير ابراهيم أحمد2005 م:(1)

تمثلت مشكلة الدراسة في أن الكثير من المشروعات الصناعية الهادفة للربح تعانى من مشاكل تتعلق بكيفية تحديد وقياس تكاليف الإنتاج ومن ثم التحكم فيها.

تهدف هذه الدراسة إلى :

1-اقتراح تطبيق محاسبة المسئولية وبيان أثر ذلك على تخفيض تكاليف في المشروعات الصناعية.

2-بيان أهمية محاسبة المسئولية كأحد أدوات الرقابة على التكاليف ودورها في تقويم الأداء في المشروعات الصناعية عن طريق المقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المعياري وتحديد الانحرافات والعمل على معالجتها واتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة .

---

(1) محمد البشير ابراهيم ، تطبيق محاسبة المسئولية وأثره على تخفيض تكاليف الإنتاج في المشروعات الصناعية رسالة لنيل درجة الماجستيرفي المحاسبة والتمويل غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا 2005م .

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الاستنباطى والمنهج الاستقرائي والتاريخي والمنهج الوصفيالتحليلي .

تمثلت فرضيات الدراسة الآتي :

1-تطبيق محاسبة المسئولية في المشروعات الصناعية يخفض التكاليف الإنتاجية.

2-تطبيق محاسبة المسئولية في المشروعات الصناعية يزيد من فعالية الرقابة الإدارية والمالية .

3-تطبيق محاسبة المسؤلية في المشروعات الصناعية يحقق الكفاءة الانتاجية.

أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة كالآتي :

1-أن تطبيق محاسبة المسئولية في المشروعات الصناعية يؤدى إلى تخفيض التكاليف الإنتاجية كما يساعد في الرقابة على المخزون السلعي وتكاليف العمل وتكاليف الخدمات الإنتاجية.

2-الفصل بين التكاليف التي يمكن التحكم فيها وتلك التي لا يمكن التحكم فيها بجانب توافر نظام عادل للحوافز للعاملين بالمشروع يؤدى الى تخفيض التكاليف الإنتاجية.

3-تطبيق محاسبة المسئولية في المشروعات الصناعية يحقق الكفاءة الإنتاجية.

أهم التوصيات التي أوصت بها هذه الدراسة كالآتي :

1-الإهتمام بتحديد معايير الأداء من خلال وضع الموازنات لكل مركز مسئولية ومقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط وتحديد الانحرافات ومعرفة أسبابها والعمل على معالجتها واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

2-تصميم التقارير الرقابية وفق نموذج مرن الشكل والمحتوى وفقاً للهيكل التنظيمي ويجب أن تعد هذه التقارير بصورة دورية وملائمة للمستوى الإداري للمشروع.

3-فصل إيرادات وتكاليف كل مركز مسئولية على حده من اجل تقويم انجازه بشكل عادل وسليم وتجنباً للتداخل بين أعمال هذه المراكز .

يلاحظ أن هذه الدراسة السابقة قد تناولت تطبيق محاسبة المسئولية وأثره على تخفيض تكاليف الإنتاج في المشروعات الصناعية بينما تتميز دراسة الباحث بانها ستتناول أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأثره في قطاع البترول السوداني.

دراسة فوزية حمد النيل صديق 2006م : [1]

تمثلت مشكلة الدراسة في تحديد وقياس التكاليف غير المباشرة بطريقة تمكن من معرفة تكاليف كل منتج وتسعيره وفقا لتكاليفه .

هدفت الدراسة إلى البحث عن طريق المناسبة لقياس التكاليف غير المباشرة بدقة حتى تستطيع الإدارات اتخاذ القرارات

استخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي والتحليلي والمنهج التاريخي.

تمثلت فرضيات الدراسة في الآتي :

1-تمثلت التكاليف غير المباشرة بالمنشآت الصناعية السودانية نسبة مقدرة من تكلفة الإنتاج مقارنة بالتكاليف المباشرة .

2-لا يتم تخصيص وتوزيع التكاليف غير في المنشآت الصناعية السودانية بصورة عادلة ومنطقية.

3-تستخدم بعض المنشآت الصناعية السودانية الطرق التقليدية لتحميل التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة.

([1]) فوزية حمد النيل صديق ، تقويم اسس تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، جامعة السودان للعلوم والتكنلولوجيا ، كلية الدراسات العليا 2006م .

4-تساعد الأساليب والطرق الحديثة لتخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة على دقة قياس تكلفة الإنتاج.

أهم النتائج التي تم التوصل إليها كالآتي:

1-بالرغم من أن التكاليف غير المباشرة تعتبر أكثر الموضوعات التي نالت إهتماماً من قبل المحاسبين إلا أن التفهم الواضح لدراسة طرق قياس هذه التكاليف محدوداً إلى درجة كبيرة ونلخص هذه الحقيقة أن المحاسبين ما زالوا يستخدمون معدل واحد لتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات بعضهم يعتمد في استخراج هذا المعدل على البيانات الفعلية .

2-أن مشكلة التكاليف غيرالمباشرة تسببت في إغلاق قسم انتاجي باحدى الشركات الصناعية نتيجة لتحميله لتكاليف لم يتسبب في حدوثها مما أدى ذلك الى ارتفاع التكلفة الإجمالية لهذا القسم.

اهم التوصيات التي أوصت بها الدراسة كالآتي :

1-قياس التكاليف غير المباشرة بطريقة عادلة تتماشي مع المبادئ والأسس العلمية.

2-تطبيق النموذج المقترح على أي منشأة من المنشآت الصناعية في قياس ورقابة التكاليف غير المباشرة بدقة.

يلاحظ أن هذه الدراسة السابقة تناولت تقويم أسس تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة بينما تتميز دراسة الباحث بانها ستتناول اسلوب التكلفة على أساس و أثره على تخفيض التكاليف في شركات البترول السودانية .

دراسة نهي بدوى الطاهر أحمد 2007م [1]

تمثلت مشكلة البحث في أن هنالك فهم خاطئ بأن تطبيق مفهوم إدارة الجوده الشاملة يؤدى إلى ارتفاع التكاليف دون النظر إلى العيوب التي تنجم عن عدم تطبيقها ، كذلك افتقار منظمات الأعمال إلى مرتكزات نظم الجودة الشاملة رغم تطبيقها لأساليب إدارة الجودة الشاملة مما يؤثر سلباً على استمراريتها الآتي :

---

(1) نهى بدوى الطاهر احمد ، تطبيق مفهوم إدارة الجودة الشاملة وأثره في ترشيد التكاليف ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية غير منشور ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا 2007م .

1-دراسة أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة على ترشيد التكاليف المباشرة فيما يتعلق بتقليل التالف وضبط المصروفات المباشرة.

2-نشر مفهوم الجودة بأن يكون سلوكاً لدى كل فرد في أي موقع في المنشأة

3-التعرف على المعوقات الأساسية التي تحول بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة في مؤسسات الأعمال.

4-تقديم تصور لمعالجة القصور الذي يؤدى إلى ارتفاع تكلفة التطبيق.

استخدمت الدراسة المناهج الآتية :

1-المنهج الاستنباطى لتحديد محاور البحث ووضع الفروض

2-المنهج الاستقرائي لاختيار الفرضيات

3-المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث

4- المنهج الوصفي باستخدام اسلوب دراسة الحالة لمعرفة العلاقة بين الجودة الشاملة والتكاليف وفي شركة الصمغ العربي المحدودة.

تمثلت فرضيات الدراسة في الآتي:

1-تطبيق سياسة الجودة الشاملة يؤدى إلى زيادة الإنتاجية وتحسين النوعية وزيادة المقدرة التسويقية .

2-التطبيق الدقيق لمبادئ الجودة الشاملة يؤدى إلى تقليل التكلفة المباشرة وغير المباشرة وزيادة الأرباح.

أهم النتائج التي توصلت لها الدراسةهي :

1-تطبيق سياسة الجودة الشاملة مهمة للشركة لما يتحقق من تحسين النوعية والأداء وزيادة الإنتاجية وتقوية للمركز التنافسي وكسب لرضا العملاء وزيادة الأرباح.

2-يوجد قصور في تطبيق مفهوم نظام إدارة الجودة الشاملة بالشركة أدى إلى تقليل الفوائد الناتجة من تطبيقه.

أهم التوصيات التي أوصت بها الدراسة الآتي :

1-مراجعة تطبيق برنامج الجودة الشاملة بالشركة للتأكد من أنه يتم بصورة تمكن من تقليل التكلفة وتحسين النوعية وزيادة المقدرة التسويقية .

2-الإهتمام بالتدريب بالشركة واعطاء جميع العاملين فرصة تدريبه على برنامج إدارة الجودة الشاملة تمكنهم من المشاركة الفاعلة في انجاح البرنامج .

يلاحظ أن هذه الدراسة السابقة قد تناولت تطبيق مفهوم إدارة الجودة الشاملة وأثرها في ترشيد التكاليف بينما تتميز دراسة الباحث بانها ستتناول اسلوب التكلفة على أساس النشاط وأثره على تخفيض التكاليف في قطاع البترول السوداني.

دراسة محمد الطيب الصادق على 2007م [1]

تمثلت مشكلة الدراسة في أن الكثير من المشروعات الصناعية السودانية تهدف إلى تحقيق الأرباح وتعاني من مشاكل تتعلق بالتكاليف وكيفية التحكم فيها .

تهدف الدراسة إلى اقتراح تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد في المنشآت الصناعية وبيان دوره في تخفيض التكاليف.

منهجية الدراسة :

تم الإعتماد على المنهج الاستنباطي والمنهج الإستقرائي والمنهج التاريخي والوصفي والتحليلي .

([1]) محمد الطيب الصادق على ، امكانية تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد واثره على تخفيض التكاليف في المشروعات الصناعية السودانية ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف المحاسبية الإدارية غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا 2007م .

سعت الدراسة إلى اختيار الفرضيات الآتية :

1-عدم الاهتمام بالتحكم في تكاليف المخزون يؤدى إلى تحمل خسائر

2-تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد في المنشآت الصناعية يساعد على تحقيق الكفاءة الإنتاجية

3-تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد في المشروعات الصناعية يؤدى على تخفيض التكاليف .

أهم النتائج التي تم التوصل إليها هي :

1-الاحتفاظ بمخزون يفوق حجم المبيعات يؤدى إلى تجميد السيولة وبالتالي عدم الاستقرار المالي .

2-وجود قوة عاملة مرنة بجانب الالتزام بعمليات التحسين المستمر يزيد من الكفاءة الإنتاجية.

3-استبعاد كل الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنهج بجانب الدقة في تسليم الإنتاج التام في المواعيد المحددة يؤدى إلى تخفيض التكلفة .

أوصت الدراسة بتوصيات منها :

1-الالتزام بعدم تخزين المواد الخام والتحكم في تكاليف المحزون .

2-استخدام المنشآت للاساليب الحديثة والدقيقة في تصميم المنتج .

3-اهتمام الدولة بنظام الإنتاج في الوقت المحدد وتقديم كل الإمكانيات والتسهيلات التي تدعم تطبيقه وضمان نجاحه للمساهمة في حل المشاكل التي يعاني منها الاقتصاد السوداني.

يلاحظ أن هذه الدراسة السابقة قد تناولت إمكانية تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد وأثره على تخفيض التكاليف في المشروعات الصناعية السودانية بينما تتميز دراسة الباحث بانها ستتناول اسلوب التكلفة على أساس النشاط وأثره على قطاع البترول السوداني.

دراسة تيسير فضل عبد الله 2008م [1]

تتمثل مشكلة الدراسة في أن معظم المنشآت الصناعية تفتقر إلى نظام إدارة التكلفة والتي تعمل على قياس وتحديد التكاليف التي تمثل أمر ضروري في العملية الإنتاجية وكلما كانت هذه العملية دقيقة كلما كانت المخرجات من المعلومات دقيقة والتي بدورها تؤثر على كل الوظائف الإدارية من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات.

تهدف الدراسة إلى الآتي :

1-تقديم مفهوم أهداف نظام محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية .

2-الاعتماد على محاسبة التكاليف كنظام للمعلومات لاتخاذ القرارات.

3-تنبيه الإدارة على استخدام محاسبة التكاليف في تخفيض تكاليف الإنتاج.

4-تنبيه الإدارة على استخدام التكاليف في الرقابة وفقاً لمعايير قياس التكلفة .

تم إتباع المنهج الاستنباطي في جمع البيانات من مصادرها الأولية والثانوية كما اتبع كل من المنهج الاستقرائي والوصفي والتحليلي ودراسة الحالة .

تمثلت فرضيات الدراسة في الآتي :

1- تلعب إدارة التكلفة دوراً مهماً في تخفيض تكاليف الإنتاج التي بدورها تؤدى إلى زيادة الربحية للمنشأة.

2- إدارة التكلفة تتمكن الإدارة من تتبع التكاليف وتخصيصها بطريقة صحيحة .

3- تعتبر التكاليف الملائمة من أهم المعلومات التي تساعد الإدارة في اختيار البدائل الصحيحة .

([1]) تيسير فضل عبد الله ، دور ادارة التكلفة في خفض ورقابة التكاليف الإنتاجية في المنشآت الصناعية ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبية الإدارية غير منشور ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا2008م .

كانت أهم النتائج التي توصل لها الدراسة كالآتي :

1- المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف هما الأداتان اللتان تمكنان المنشأة من المنافسة والصمود في الأسواق.

2- فعالية إدارة التكلفة في المنشأة ضمان للمستقبل من خلال تقديم أجود المنتجات بأقل تكلفة.

3-أدارة التكلفة تساعد الإدارة في التحسين المستمر للعمل والمنتجات وذلك عن طريق التقييم غير والمتمثل في قياس وتقديم الاداء.

أهم التوصيات التي أوصت بها الدراسة كالآتي:

1-قيام هيئات مهنية تقدم سمنارات وندوات تعريفية للادارات تعكس دور محاسبة التكاليف في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

2-اهتمام الإدارة بمحاسبة التكاليف في المنشآت الإنتاجية خاصة في ظل التنافس الحاد في الأسواق العالمية .

3-استخدام التكنولوجيا الحديثة في مجالات محاسبة التكاليف تزيد من فوائدها وتجعلها أكثر قوة .

يلاحظ أن هذه الدراسة السابقة قد تناولت دور التكلفة في خفض ورقابة التكاليف الإنتاجية في المنشآت الصناعية بينما تتميز دراسة الباحث بأنها ستتناول أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأثره على تخفيض التكاليف في شركة قابكو .

دراسة محمود عبد الله جمعة 2009م [1]

تمثلت مشكلة الدراسة في أثر نظم الإنتاج المعاصرة على أساليب التكاليف ومدى تطبيقها على الصناعة في السودان حيث أن استخدام النظم الحديثة أصبح من أهم أهداف الإدارة باعتباره يعمل على خفض التكاليف.

([1]) محمود عبد الله جمعة ، تطبيق نظام الانتاج الحديثة واثره في اساليب التكاليف ، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا 2009م.

هدفت الدراسة إلى الآتي :

1-تحديد أهم أساليب التكاليف الحديثة ومدى تطبيقها في الصناعة السودانية .

2- تحديد أهم التقنيات الحديثة في نظم الإنتاج ومدى إستجابة الصناعات السودانية لها .

3-تحديد مساهمة نظم محاسبة التكاليف في تفعيل التقنيات الإنتاجية المعاصرة استخدام الباحث المنهج الاستنباطى والمنهج الاستقرائي والمنهج التاريخي والوصفي .

قامت الدراسة باختيار الفرضيات الآتية :

1-أن المنشآت الصناعية بالسودان لم تطبق أساليب التكاليف الحديثة

2-أن المنشآت الصناعية بالسودان لم تستفد من نظم الإنتاج المعاصرة

3-أن لنظم محاسبة دور فعال في ظل تطورات نظم الإنتاج وأساليب التكلفة الحديثة.

أهم النتائج التي تم التوصل إليها:

1-إنخفاض عدد الشركات الصناعية المطبقة للأساليب الحديثة وبذلك لم تستفيد الصناعة بالسودان من أساليب التكاليف المعاصرة .

2-إنخفاض عدد الشركات الصناعية السودانية المطبقة لنظم الإنتاج الحديثة وبذلك لم تستفيد الصناعة بالسودان من نظم الإنتاج الحديثة .

3-إن نظام محاسبة التكاليف يمكن أن يساهم بدور فعال في تطبيق الأساليب والنظم الإنتاجية الحديثة .

إن أهم التوصيات التي أوصت بها الدراسة :

1-التخطيط لتطبيق أساليب التكاليف الحديثة لضمان إنتاج معلومات مفيدة للإدارة.

2-العمل على تطبيق نظم الإنتاج الحديثة للمساهمة في تفعيل وزيادة الإنتاجية بجميع أقسام المنشأة ولضمان المقدرة على منافسة الصناعات محلياً وعالمياً.

يلاحظ أن هذه الدراسة السابقة قد تناول أثر تطبيق التكاليف وفقاً للنشاط على رقابة وتخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية بينما تتميز دراسة الباحثة بأنها ستتناول اسلوب التكلفة على أساس النشاط وأثره على تخفيض التكلفة في قطاع البترول السوداني.

دراسة فيصل القاسم سنين على 2009م [1]

تمثلت مشكلة الدراسة في قصور الطرق التقليدية لتخصص التكاليف الصناعية غير المباشرة في تحديد تكلفة دقيقة للوحدات المنتجة ورقابة تخفيض التكاليف الصناعية غير مباشرة ليساعد إدارة مصنع سكر عسلاية باداء وظائفها بكفاءة وفاعلية حيث تستخدم ادارة مصنع سكر عسلاية باداء وظائفها بكفاءة وفاعلية حيث تستخدم إدارة مصنع سكر عسلاية الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة لتحديد تكلفة منتجاتها مما يقود إلى عدم دقة تحديد تكلفة منتجاتها وعدم القدرة على رقابة وتخفيض تكلفة الوحدات المنتجة الآتي :

1-دراسة مقومات نظام محاسبة التكاليف بمصنع سكر عسلاية .

2-توضيح الاطار العلمي لأسلوب التكاليف وفقاً للنشاط .

3-التعرف على أثر تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط في تحديد تكلفة الإنتاج بمصنع عسلاية .

4-توضيح فاعلية أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط في تقديم بيانات دقيقة تساعد إدارة مصنع سكر عسلاية على رقابة وتخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة.

---

(1) فيصل القاسم سنين على ، اثر تطبيق اسلوب التكاليف وفق للنشاط على رقاب وتخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية ، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا 2009م.

5-بيان معوقات تطبيق اسلوب التكاليف وفقا للنشاط بمصنع سكر عسلاية

اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي والاستقرائي والتاريخي والوصفي والمقابلات الشخصية .

تمثلت فرضيات الدراسة في الآتي :

1-لا يمكن تحديد تكاليف الإنتاج بصورة عادلة ودقيقة باستخدام الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بمصنع سكر عسلاية .

2-أن استخدام التكاليف وفقاً للنشاط سيؤدى إلى تحديد تكلفة الوحدة بصورة عادلة ودقيقة بمصنع سكر عسلاية .

3-يوفر اسلوب التكاليف وفقا للنشاط معلومات تساعد إدارة مصنع سكر عسلاية على رقابة وتخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة.

أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة تمثلت في الآتي :

1-أن اسلوب التاليف وفقاً للنشاط تحدد تكلفة النشاط في تحديد تكلفة مجمعات الأنشطة بدقة بمصنع عسلاية .

2-يساعد اسلوب التكاليف وفقاً للنشاط في تحديد تكلفة دقيقة لمنتجات مصنع سكر عسلاية .

3-يعمل اسلوب التكاليف وفقاً للنشاط على اظهار الأنشطة المختلفة في ظل النظم التقليدية مما يساعد إدارة مصنع سكر عسلاية على الرقابة.

أهم التوصيات التي أوصت بها الدراسة :

1-دراسة محركات التكلفة وفقا لاساليب عملية التعرف على ارتباطها بالأنشطة عند تطبيق اسلوب التاليف وفقا للنشاط بمصنع سكر عسلاية .

2-تحليل الأنشطة وفقاً لأسس عملية موضوعية اعتماد على خبره القائمين على الأنشطة عند تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط بمصنع سكر عسلاية .

3-اعتبار مجمعات الأنشطة مراكز مسئولية واسناد إدارتها لأفراد مختصين لأحكام الرقابة على الأنشطة بمصنع سكر عسلاية .

دراسة سالم عبد الله صالح بن كليب 2009م [1] :

تمثلت المشكلة الرئيسية لهذه الدراسة في نظام التكاليف التقليدى عن القيام بتوفير المعلومات اللازمة للادارة لمساعدتها للقيام بوظائفها المختلفة وكذلك مدى إمكانية تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في الشركات اليمنية.

سعت الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية :

1 -التعرف على مفهوم محاسبة التكاليف وما يتعلق به من أهداف ومقومات وخصائص ومبادئ .

2 -توضيح وظائف محاسبة التكاليف من قياس النشاط وتخطيط ورقابة واتخاذ قرارات.

3 -معرفة مفهوم التكلفة على اساس النشاط ومدى دقته في توزيع التكاليف غير المباشرة .

4 -تناول مفهوم الانتاج في الوقت المحدود وما يحققه من مزايا يكون لها الأثر الكبير في تخفيض او التخلص من تكاليف الاحتفاظ بالمخزون .

5-توضيح مفهوم المحاسبة عن الانجاز ومساهمته في تخفيض التكاليف غير المباشرة.

6 -معرفة مدى تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية اليمينة .

في هذه الدراسة تم إتباع المناهج الآتية :

---

(1) سالم عبد الله بن كليب ، امكانية تطبيق الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية اليمنية ، رسالة مقدمة لنيل دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الادارية غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنوروجيا، كلية الدراسات العليا 2009م.

1-المنهج الاستنباطي للتعرف على طبيعة المشكلة ولتحديد محاور البحث ووضع الفروض .

2-المنهج الاستقرائي لاختيار فروض البحث .

3-المنهج الوصفي التحليلي لوصف عينه الدراسة وتحليل بيانات الدراسة باستخدام الاساليب الاحصائية المناسبة .

4-المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التى لها صلة بموضوع البحث .

تمثلت فرضيات الدراسة في الآتي :

1-هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين مخرجات نظام التكاليف المستخدم في الشركات الصناعية اليمنية وعدم قدرتها على تلبية احتياجات الإدارة الحديثة.

2-هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين مخرجات نظام التكاليف الذي يعتمد على بعض الأساليب الحديثة وقدرتها على تلبية احتياجات الإدارة الحديثة .

3-هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين التطور في بيئة التصنيع الحديثة ومتى تقبل الشركات الصناعية اليمنية لضرورة تطوير نظم التكاليف الخاصة بها.

4-هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين عدم تطبيق بعض اساليب تطوير نظام التكاليف وعدم قدرة الشركات الصناعية اليمنية على تنفيذ هذا التطوير.

توصلت الدراسة الى عدد من النتائج منها الاتى:-

1-أن أنظمة التكاليف الحالية بالشركات الصناعية اليمنية (عينة البحث) لا توفر معلومات بالدقة المطلوبة لقيام الإدارة بوظائفها المختلفة.

2-أن إتباع الأساليب الإنتاجية الحديثة اوجب ضرورة تطوير نظم التكاليف لتتلائم مع الصناعة الحديثة

3-أن زيادة الأهمية النسبية للتكاليف الصناعية غير المباشرة في الوقت الحالي تطلب تطبيق الأساليب الحديثة لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة.

4-غياب الوعي باهمية تطوير نظم التكاليف باستخدام الاساليب الحديثة احد انتشار هذه الأساليب .

اهم التوصيات التى أوصت بها الدراسة :

1-تطوير نظم التكاليف لتتلائم مع البيئة الصناعية الحديثة .

2-على الشركات الصناعية أن تختار أياً من الأساليب الحديثة الذي يناسب طبيعة عملها وإمكانياتها على تطبيقه.

يلاحظ ان هذه الدراسة السابقة قد تناولت مشاكل النظام التقليدى فى عدم مقدرته فى توفير المعلومات المناسبة للادارة لمساعدتها للقيام بوظائفها المختلفة بينما تتميز دارسة الباحث على اهمية التقاريرالتى يوفرها نظام التكلفة على اساس النشاط والمزايا المحققة من تطبيقه بالمقارنة مع النظام التقيلدى التى تظهر فى هذه الدراسة وبصورة واضحة نوعية المعلومات الجديد التى يضيفها النظام والتى لاتتواجد فى ظل النظم التقليدية .

الفصل إلاول

مفهوم و نشأة وأهمية ومقومات أسلوب التكلفة على اساس النشاط (ABC)

يتناول الباحث في هذا الفصل مفهوم ونشأة وأهمية وأهداف وفروض و مقومات وخطوات ومزايا وعيوب أسلوب التكلفة على أساس النشاط وذلك من خلال المباحث الاتية:-

المبحث الاول : مفهوم وأهمية وأهداف أسلوب التكلفة على اساس النشاط

المبحث الثانى : خصائص ومزايا وفروض أسلوب التكلفة على اساس النشاط

المبحث الأول

أولاً : مفهوم اسلوب التكلفة على اساس النشاط :

في بيئة العمل اليوم ، تواجه العديد من الشركات التضيع في القطاع الخاص منافسة سواء في السوق المحلية و العالمية ، مما يتطلب تحسين نوعية الصناعة وتخفيض مستوي التكاليف لضمان نجاح المنتجات في بيئة تسودها المنافسة ، حيث ان بقاء الربح الاقتصادي علي ماهو عليه بمرور الوقت أمر مشكوك فيه ، دون اللجؤ لجعل التكاليف والقيمة اقتصادية ومحاكية للمنافسة ، لاجل الهدف النهائى وهو ارضاء المستثمرين الذين يبحثون عن العائدات ، والفيصل في زيادة القدرة التنافسية هو تبني احد ادوات الادارة الاستراتيجية المتمثل في تبني نظام تكاليف كفؤ، حيث ان عملية السيطرة علي معلومات التكاليف والتحكم بها بشكل كفوء يتطلب استخدام نظام تكاليف مسيطر عليه [1].

اما مستوي القطاع العام وبشكل بارز في الدول النامية ، فقد عاني هذا القطاع من نظم المحاسبة والادارة السيئة لمدة طويلة من الوقت . وبالاخص في القطاع الصناعي حيث تبرز الحاجة لنظم ادارة الكلفه الافضل حيث مشاكل الكفاءة وقلة المصادرفالمنشآت تتعامل مع العديد من المشاكل ، كقلة الاموال والصادر الاخري مثل المستخدمين الماهرين ، مما يبن الحاجة بشكل اكبر لنظم التكاليف المختلفة ، يعد نظام التكاليف علي اساس الانشطة ABC) Activity Based Costing) احد الادارة الاستراتيجية الذي يستخدم بشكل رئيسي لتحسين كفاءة التشغيلية ، حيث ظهرهذا النظام منذ عام (1949) ويشير هذا النظام الي ان كل مجمع تكاليف غير المباشرة يجب ان يكون متجانسا وان كل مجمع منها قد يتغير بتغير بعض العمليات ، وهو مافيه اشارة للعلاقة السببية بين مجمع الكلفة والانشطة [(2)] .

---

(1) د. السيد عبدالمقصود دبيان و د. صلاح الدين عبد المنعم مبارك : في مبادئ محاسبة التكاليف ، الاسكندرية ، الدار الجامعية 2004 م ص 22

([2])Drury, Colin, Management & Cost Accounting ,,.5 th ed ,London:Thomson learning 2002 p.340

في اواخر الثمانينات حظى نظام (ABC) باهتمام وانتباه الباحثين والاكاديمين والمستشارين والمدراء كونه يؤدي الي الغلب علي الاضرار او المشاكل الناجمة عن استخدام نظم التكاليف التقليدية التي تخصص التكاليف الصناعية غير المباشرة علي المنتجات او الخدمات باستخدام معيار الحجم الحساسية ، العمالية المباشرة ، حيث انه في المنظمات ذات التكاليف الصناعية غير المباشرة العالية والمنتجة لمزيج متنوع من المنتجات او الخدمات قد يؤدي استخدام معايير التخصيص المذكورة الي اظهار الكلف المقدرة بشكل مضلل [1] ، بالرغم من التغيرات الجوهرية التي حدثت في البيئة الصناعية ،وزيادة الاعتماد علي الكمبيوتر في التشغيل بما ادي الي انخفاض نسبة الاجور المباشرة في هيكل والي قصر دورة حياة المنتجات، واصبحت المنتجات تتعرض للتقادم بسرعة اكبر بما يعني ضرورة الاستجابة السريعة للتغيرات في جانب الطلب في السوق(كمية ، نوعية) وتترتب علي ذلك ايضا زيادة الاهتمام بتخطيط الانتاج والتخلص من مشاكل المخزون. وتبني فلسفات صناعة حديثة مثل الانتاج على حسب الحاجة just in Time ونظم التشغيل الموجهة إلكترونيا computer –integrated management كما ان العديد من المنشآت تطبق الآن نظم الرقابة الشاملة علي الجودة (Total Quality control (TQC .وقد ادي ذلك الي زيادة حدة عدم التلازم بين منهج تخصيص التكاليف في ضوء النظم التكاليفية التقليدية وبين البيئة الصناعية الحديثة ، في الثمانينات واوئل التسعينيات تم تطبيق (ABC) في عدد كبير من المصانع والشركات والمدراء الذين تبنوا هذا النظام كانوا قادرين علي تخفيض التكاليف ، وبالتالي اعطاء فرص للتحسين ، واظهار سلسلة منتجات اكثر ربحا [2].

فتقارير نظام التكاليف التقليدي لاتوضح بدقة تفاصيل الاموال المنفقة ، علي من انفقت تلك الاموال وبواسطة من ، اي الفشل يبرز في اخفاق التقارير الابلاغ عن كلفة النشاط والعملية وعليه فالطرق التقليدية لتخصيص التكاليف

([1]) Cooper ,R. and Kaplan R.S, How Costing Distort Product cost,, Management Accounting Vol.185. 1988 .pp.20-27.
([2])Cooper, R. and Kaplan, B.s ,Profit priorities From Activity-Based Costing،Harvard Business Review,Vol,4،1991p.130-132.

الصناعيه غير المباشرة يعتقدون بانها لاتعطي الشروط الكافية لاجل مواكبة المنافسة العالمية نحو التحسين [1] ، في اغلب الحالات كانت لتطبيق (ABC) مساهمة جوهرية في استخدام اكثر كفاءة لمصادر التكاليف الصناعية غير المباشرة ولذلك ادي الي ادخار الكلفة بشكل مميز. حيث ان نظام (ABC) ليس فقط يقوم بتزويد بيانات تكاليف دقيقة نسبيا ولكن ايضا يزود بمعلومات اصل الكلفة . و يري بعض الباحثين ان هنا جهود بدات للبحث عن بديل لطرق التكاليف التقليدية لتزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة في عقد الستينات وذلك نتيجة للتطورات التي طرات في بيئة أعمال الشركات الصناعية وازدياد المنافسة المحلية والعالمية امام منتجاتها [2] .

نشأة و اسباب ظهور نظام التكاليف وفقاً للنشاط :

لقد بدأ ظهور النظم المحاسبية في القرن التاسع علي يد المهندس او بعض المحاسبين الذين يعملون في الصناعة (Solomon's 1968) وبدات تطور نظم التكاليف من قبل هؤلاء المهندسين الذين هم مستخدمين لهذه النظم ،حيث كانت رؤيتهم وهدفهم في ذلك بأن يبقي المهندسين هم الاقرب الي الادارة العليا .نتج عن التطور في البيئة الصناعية الحديثة ظهور العديد من الانظمة لمواكبة هذا التطور حيث يعتبر عام 1987 م نقطة الانطلاق لنظام التكلفة وفقا للنشاط (Activity Based costing) نتيجة للجهود الكبيرة التي قام بها الباحثان (cooper &Kaplan) وذلك من خلال العديد من الدراسات التي اثبتت ان هذا النظام وما يتمتع به من مزايا حسنة من شانها ان تساعد في توفي البيانات الملائمة لاتخاذ القرارات التشغيلية والاستراتيجية وعليه فقد لاقي هذا النظام قبولا حسنا من الاكاديمين والمهنين علي سواء [3] ، إن نظام التكلفة اساس النشاط هو افرازات التسابق نحو التطور والتقدم الصناعية في المجمع الاربي والامريكي لملاحقة التقدم الصناعي الذي ساد البيئة اليابانية التي اتسمت بتطبيق مفهوم مايسمي بنظام الشراء

([1]) Johnson H.t .Activity Management: Reviewing the Pact and Future of Cost Management ,,Journal of Management ,vol.3 No4 1990,pp4-7 .

(3) د. نصر عبد الكريم محمد و د. رشيد فائق الكخن ، امكانيات تطبيق نظام التكاليف المبني علي الانشطة في الشركات الصناعية الفلسطينية : دراسة نظرية ، وتطبيقية ،، مجلة دراسات ، المجلد ، العدد الثاني 1997. ص 625

(1) المرجع السابق . ص 635

والانتاج في الوقت المحدد وظهرت نتائج ذلك في المنافسة العالمية التي تميزت بالجودة العالية والتكلفة المنخفضة الامر الذي حدا بالامريكين لتطبيق [1] . نظرا لحدثة نظام محاسبة التكلفة علي اساس النشاط ولان المفاهيم التي يعتمد عليها مازالت في مرحلة التطور، الا ان مداخل تعريفا هذا النظام تشترك كلها في مجموعة من التعريفات التي ظهرت في هذا المجال مايلي : -

محاسبة تكلفة النشاط مفهوم لمحاسبة التكاليف يقوم اساساعلي الاعتبار القائل بان المنتجات جمعها تحتاج الي منشأة تؤدي مجموعة من الانشطة يترتب عليها تكلفة يجب ان تتحملها تلك المنشأة ([2]) .

ايضا تم تعريفه : يقوم نظام التكلفة علي اساس النشاط علي تحليل الانشطة التي ينجم عن تنفيذها خدمات مشتركة وبالتالي تكاليف غير مباشرة ومن ثم تجميع تكاليف كل نشاط علي حدة وتحميلها المنتجات علي اساس حجم استهلاكها لهذه الانشطة بينما وحدات الانتاج تستخدم تلك الانشطة [3].

ايضا عرف من قبل مكتب تكنولوجيا المعلومات Office of Information Technology بالاتي :

هو اسلوب محاسبي يسمح للمنشأة بتجديد التكلفة الصحية المصاحبة لكل منتج او خدمة تنتج بالمنشأة دون اعتبار الوظيفة. كما عرف نظام التكاليف وفقا للنشاط بانه ذلك النظام الذي ظهر كوسيلة لمواجة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرات من المعلومات في بيئة الاعمال الحديثة وذلك لتوزيعها علي المنتجات [4].

---

(2)د. رافت حسين الحناوي و د . محمد زايدان ابراهيم ، دراسات فى التكاليف : تخطيط وقياس ورقابة ، المنوفية : د. ن 2001، ص 626

(1) المرجع السابق ص 626

(2) المرجع سابق ص 626

([4]) د. احمد حسين علي حسين ـ نظام تكاليف الانشطة كاساس لتسعير المنتجات ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، العدد الاول ، 2000 م ،ص. 1-4

يري الباحث ان مدخل المحاسبة عن التكلفة علي اساس النشاط علي اساس الربط بين الموارد المستخدمة والانشطة التي تستخدم او تستهلك تلك الموارد، ثم الربط بين تكاليف الانشطة والمنتج النهائي سواء اكان وحدات منتجات او خدمات، وبالتالي يصبح استخدام الانشطة كاقياس لتوزيع التكاليف امرا اكثر موضوعية وعقلانية .

بينما يري بعض الاكاديمين ان الاسباب التي ادت الي ظهور نظام التكاليف علي اساس انشطة عديدة يواجة المديونيات في الوقت الحاضر وخصوصات الشركات التي تتصف عملياتها الصناعية بالكثافة الالية والتجهيزات الالكتروتية بالزيادة غير العادية في التكاليف غير المباشرة وما تحدثة هذه الزيادة من اثر علي الارباح وعلي الموقف التنافسي للشركة فقد حدث تغير كبير في الاهمية النسبية لعناصر تكاليف المنتجات نتيجة لتناقص اهمية عنصرالعمل المباشرة مقابل الزيادة غير العادية في التكاليف الصناعية غير المباشرة حيث لم يعدالعمل المباشر هو المكون الرئيسي لتكلفة التصنيع وبالتالي لايعتبر الاساس الملائم للتحميل في ظل هذه البيئة الحديثة لذلك لابد وان يحدث تغير في طرق توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة للاخذ في الاعتبار، علاقات التكاليف الجديدة والا ستبقي عملية حساب تكلفة المنتجات غير معبرة عن الحقيقة لذلك لابد من التوصل الي نظام التوزيع يقوم علي اساس فهم سلوك التكلفة وبالتالي امكانية الربط بين التكاليف الصناعية غير المباشرة وبين الانشطة التي تسبب وجود هذه التكاليف [1] . كما ان ظروف البيئة الحديثة تتميز بتعقد خطوط الانتاج وتعقد عمليات التصنيع بحيث اصبحت كثير من الشركات الصناعية تنتج انواعا متعدده من المنتجات بل ونماذج مختلفة وبمواصفات مختلفة من كل منتج مما يعقد العملية الصناعية ويزيد من التكاليف الصناعية الغير المباشرة والتي يرتبط وجود وتغيرها بساعات العمل المباشر وساعات الالات اللازمة للانتاج ولكن يرتبط وجودها وتغيرها بمدي بساطة او تعقد عملية انتاج المنتج وما يتطلبة كل منتج من تجهيزات وتركيبات وعمليات هندسية ([2]).

(1) د. احمد حسين علي حسين ، المحاسبة الادارية المتقدمة ، الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2000 م ص 80
([2]) المرجع السابق 84 .

تغير البيئة الانتاجية الي البيئة الاتوماتيكية غير من هيكل التكلفة حيث انحصرعنصرالعمل المباشر مابين 5% الي 15% من اجمالي تكلفة الوحدة المنتجة .إذن لم يعد عنصر العمل المباشر المكون الاساسي لتكلفه التصنيع كما كان في بيئه الانتاج التقليدية وبالتالي يعتبر الاساس الملائم للتحميل في ظل البيئة الحديثة يتطلب الامر خلق نظام للتخصيص يقوم علي اساس فهم سلوك التكلفة حتي يمكن تتبعها لوحدة المنتج ومن ثم إلصاقها بوحدة المنتج وهوما يتوفربنظام(BBC) ([1]) ، وهكذا بدات تتكون اسس تصنيع جديدة اضافة الي الوظائف الانتاجية التلقيدية عدة وظائف جديدة اهمها تصميم او اعادة تصميم المنتج ، هندسية او اعادة هندسة العمليات الانتاجية والمصنع . الابحاث والتطور لادخال منتجات جديدة بوسائل سريعة ، التركيز علي وظيفة الفحص والاختيار والتدريب المستمر وتطورات مهارات العاملين بحيث يستطيع العامل اداء عده مهام بمهارة في ظل تلك التغيرات اصبحت عيوب انظمة التكاليف التقليدية ، خاصة في معالجتها لانشطة المساندة ، وادي إخفاقها في المعالجة السليمة لتلك التكاليف الي تشويهات جوهرية في بيانات التكلفة المقدمة للادارة الرقابة علي التكلفة واتخاذ قرارات التسعير وكذلك قرارات المزيج الانتاجي .

ثانياً: اهمية اسلوب التكلفة وفقاً للنشاط

تنبع أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة من هدفه الذي يسمح للإدارة بتركيز الاهتمام على الخدمات أو المنتجات المقدمة (Outputs) و العمليات الإنتاجية (Processes) بما يخدم زيادة الارباح بالإضافة إلى التطور التكنولوجي الهائل وتزايد حدة المنافسة التي تواجهها المنشأة محليا ودولياً ، فأصبحت أسعار المنتجات أو الخدمات تتحدد في ظروف خارجة عن إرادة وتحكم المنشأة، ومن ثم لم يعد أمام الإدارة خيارات سوى التركيز على تخفيض التكلفة مع المحافظة على جودة المنتج) الملحم، لقد زاد اهتمام الباحثين والدارسين في السنوات الأخيرة بنظام التكاليف المبني على الأنشطة لكونه يحدد تكلفة المنتج أو الخدمة بشكل أكثر دقة.

([1])أ.د صلاح الدين محمد عبد المتعم مبارك ، زيادة فعالية مدخل تحديد التكلفة علي اساس النشاط ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جانعة الاسكندرية ، العدد الاول ، مارس 1992م ، ص 26.

النشاط : هو عبارة عن مجموعة من العمليات او الاجراءات التي تؤدي الي اتمان تنفيذ اعمال المشروع ، وحدة اقتصادية لابد من تقسيمها الي عدة مراكز انشطة وبالذات ذات الطابع الخدمي بما فيها الخدمات الانتاجية نجد ان جوهر نظام ABC يعكس ضرورة توافرعلاقة واضحة ومحددة ذات البعدين ادناه [1]:

1 -خلق العلاقة مابين الموارد المتاحة والمستخدمة وبين الانشطة التي استخدمت تلك الموارد

2- خلق العلاقة ما بين تكاليف الانشطة الناجمة عن استخدام الموارد وبين الوحدات المنتجة من سلع او خدمات او مشاريع او عملاء وغيرها والتي استفادت ن تلك التكاليف .

ان اهمية هذا النظام تتجلي اساسا بالدعوة الي توفير معلومات تكاليف بالدقة والموضوعية والمصداقية تستفيد منها الادارة العليا في رفع كفاءة تقويم الاداء وتخفيض الانشطة الكفوءة والفعالة التي تساهم في زيادة ربحية الوحدة الاقتصادية والعمل علي تطوير تلك الانشطة وبالمقابل الحد من التاثر السلبي لبعض الانشطة علي ربحية الوحدة الاقتصادية ، ويتم الاهتمام هنا ليس فقط بالوحدات والانشطة الصناعية المنتجة بل لابد من التركيز والاهتمام ببعض الانشطة الخدمية ومنها علي سبيل المثال : انشطة التصميم والبحوث والتطوير ، والشكل السعري ، وبحوث التسويق خلق مزيج [2]

يعني اكثر ربحية بما فيها تطوير منافذ التوزيع وبالذات لاغراض التصدير مما يساهم في تطوير الانشطة التي تلعب دورا واضحا ومهما في خلق القيمة المضافة للوحدة الاقتصادية كما يتطلب من خلال المعلومات التي يقدمها نظام التكاليف علي اساس الانشطة القيام ببعض الاجراءات بل واتخاذ القرارات التي تساهم في التخطيط الاستراتيجية في ظل الاعمال الجديدة ومنها :

([1]) اجمد عبدالدائم السامرائى، تخفيض تكاليف المنتوج باستخدام أسلوب تحليل القيمة ، رسالة دبلوم عالى فى المحاسبة ، كلية التجارة والاقتصاد، جامعة بغداد ص 67

(1) د. كمال النقيب ، التكاليف علي اساس الانشطة (ABC) وفق التطورات الحديثة في الانتاج في ظل المعرفة المعلوماتية ، عمان : الؤتمر السنوى جامعة فيلادلفيا كلية العلوم الادارية والمالية ، ص ص 16- 18

1- اتخاذ قرارات تقويم المنتجات او الخدمات المؤداة وتطويرها .

2- ادخال خدمات ومنتجات جديدة لم يسبق لها وجود من قبل .

3- الاهتمام باعادة التنظيم الاداري للوحدة الاقتصادية من اجل رفع كفاءه الاداء .

4- العمل علي رسم السياسة السعرية وبناء الاسعار بما يخدم المنافسة في ظل انشطة الاحتكار والاندماج .

5- ادخال تحسينات وتطويرات مهمة علي العمليات التكنولوجية من اجل تحسين نوعية المنتجات وتقليل اوجه القصور والخلل والتلف والضياع في المواد والوقت .

6- الاهتمام باستمرار تطوير وتصميم المنتجات بما يواكب التقنية الحديثة في البيئة الصناعية .

7- العمل باستمرار علي تخفيض التكاليف من جهة ورفع معدلات الانتاجية من جهة اخري.

ثالثاً: اهداف نظام التكاليف علي اساس النشاط ABC :

يهدف الحاسب الالي من جراء تطبيقة نظام ABC الي تأمين معلومات التكاليف التي يخدم بها الادارة المعاصرة في ظل بيئة الاعمال الصناعية من اجل تطويرعملية التخطيط الاستراتيجي والادارة الاستراتيجية وذلك وفق الاهداف الموضحة ادناه [1]:

1- ضرورة تأمين العدالة المحاسبية – الكلفوية – الموضوعية في قياس التكاليف –عندما يتم تخصيص تكلفة الخدمات وتوزيعها علي الانشطة التي تحققت لديها .

([1]) احمد عبد الدائم السامرائى ، المرجع السابق ص 79

2- استكمال تأمين مصداقية وموضوعية معلومات التكاليف عن طريق عدالة تحميل وامتصاص التكاليف من قبل الوحدات المنتجة طبقا لمسببات حدوث التكاليف .

3- الالتزام بمبدأ الاهمية النسبية (المادية) في المحاسبة وذلك بدعوي الاهتمام والتركيز علي عنصر تكلفة الخدمات والتي ازدادت وتنامت اهميتها في الاولة الاخيرة من خلال اعادة هيكلة قائمة التكاليف اذ تم انخفاض نصيب التكلفة المباشرة وعلي وجه التحديد انخفاض نصيب تكلفة العمل المباشر وبالمقابل ازدياد نصيب تكلفة الخدمات (اي التكاليف غير المباشرة) وذلك علي اثر استخدام التقنيات الحديثة في الانتاج وتطبيق انظمة التصنيع المدعمة بالحاسوب .

4- ان معدلات التحميل المتعارف عليها وفي مقدمتها ساعات العمل المباشر(اليدوي) او ساعات العمل الالي التي تستخدم كاساس للتحميل وامتصاص تكلفة الخدمات لم يعد مناسبا في ظل بيئة الاعمال الصناعية الجديدة بسبب كون التقدير الجزافي والحكم الشخصي يلعبان دورا مهما في اختيار هذا المعدل اوذلك مما استوجب استخدام مسببات التكاليف لتحميل تكاليف الانشطة علي الوحدات المنتجة .

5- ضرورة العمل العمل علي تخفيض تكاليف الانتاج من خلال رفع كفاءة الاداء .

6- العمل علي تحسين الانتاج وزيادة الانتاجية .

7- وضع الاسس السليمة والموضوعية للبناء والتشكل السعري لمختلف السلع والخدمات علي ضوء القياس السليم لتكلفة الوحدة المنتجة باعتبارها القاعدة الاساسية للسعر .

8- الاهتمام بتطبيق انظمة قياس الاداء الاستراتيجي ليشمل فقط على المقاييس المالية (بالرغم من كونها يشوبها العديد من القصور والنواقص) بل يتعداه ليشمل المقاييس غير المالية وذلك باستخدام نموذج القياس المتوازن للاداء

وذلك طبقا للدراسة في تقدم بها David Norton & Robert Kaplan عام 1995 م . وهذا اضافة الي ان احدي الدراسات التي صدرت عام 1998 م بان هناك 60% من مجموع افضل 500 شركة تطبق نموذج القياس المتوازن للاداء.

9- علي ضوء تلك الضرورات الموضوعية علي الصعيد العلمي بدا الاهتمام النظري بتقديم الدراسات والبحوث العلمية لوضع الاسس والمبادئ السليمة والاطار المنطقي لصياغة نظام التكاليف علي اساس الانشطة (ABC)فجاءت الدراسة التي تقدم بها Robert cooper مما اسفر نتيجة تلك الدراسات ان يتم الاستفادة منها في التطبيق العملي من قبل العديد من الشركات وبالذات الصناعية في كل من امريكا ، كندا ، اليبان ، المانيا ، بريطانيا ، فرنسا ، وغيرها وذلك لاجل تحقيق الاهداف المشار اليها اعلاه.

10- يهدف نظام (ABC) الي تطوير ليسفقط قرارات التسعير بل كذلك قرارات التمويل والاستثمار اضافة الي تحسين جودة خدمة العملاء ([1])

الفروض الاساسية التي يقوم عليها مدخل التكاليف علي اساس النشاط

ان الميزة الاساسية التي يقدمها اسلوب المحاسبة عن التكلفة علي اساس النشاط الخاصة تم فيها بتطبيق بعدالة تحميل التكاليف غيرالمباشرة علي المنتجات ومن ثم الاقتراب الي التكلفة الدقيقة نسبيا لكل منتج ومايستتبع ذلك من اتخاذ القرارات الادارية الرشيدة لاتنبع من مجرد التطبيق الحرفي اوالمجرد لخطوات واجراءات التكلفة علي اساس النشاط وانما يتطلب الامر ضرورة توافر مجموعة من الفروض او المتطلبات . وفي حالة توافر هذه الفروض مجتمعة يحقق مدخل التكلفة وفقا للنشاط القياسي السليم للتكلفة ، وفي حالة عدم توافرها يكون من المفضل الاعتماد علي المدخل التقليدي في قياس التكلفة العملية للانتاج وقد امكن تصنيف القروض الاساسية التي يقوم نظام التكلفة وفقا الي مجموعات هي

(1) المرجع السابق ، ص ص 22-23

فروض تتعلق بطبيعة المنشأة:

1- التنوع او التباين في تشكيلة المنشأة

من مزايا هذا الاسلوب هو مواجهة الاسلوب التقليدي عن التكلفة عندما تتنوع تشكيلة المنتجات اما في حالة انتاج منتج واحد يكون في الصالح المنشأة الاستعانة بالاسلوب التقليدي .

2 -تعقيد وتشابك العمليات الانشطة الانتاجية ان ارتفاع بنود التكلفة الاضافية اوالمباشرة والنتائج عن تعقيد وتشابك العمليات او الانشطة الانتاجية قد يعد مبررا مقبولا ومنطقيا لتطبيق مدخل التكلفة على اساس النشاط لاغراض القياس السليم نسبيا لتكلفة الوحدة المنتجة [1]

فروض تتعلق باجراءات تطبيق تظام التكلفة علي اساس النشاط:

1- تحديد العدد المناسب لاوعية التكلفة .

يعتبر تحديد العدد المناسب لاوعية التكاليف احد المقاومات الاساسية لنجاح نظام التكلفة وفقا للنشاط .

2- امكانية تحديد المسبب او المحرك الرئيسي للتكلفة

وتظهر اهميتة في انها الاساس الذي يتم من خلال تحميل الوحدات المنتجة بنصيبها من التكلفة الخاصة بكل نشاط

3- تضمين وعاء التكلفة لبنود تكلفة الانشطة المتجانسة ويقصد بها تجميع بنود التكلفة التي يحركها مسبب واحد فقط في وعاء واحد ومن ثم يتم ايجاد معدل تحميل واحد لتحميل عناصر تكلفة الانشطة المتجانسة في طبيعنها ومسببتها

4- الاتساق بين مقررات التكلفة المكونة لوعاء التكلفة .

5- تغير بنود عناصر التكلفة بنفس مقدار التغير في مستوي النشاط ([2])

---

(1) د. السيد عبدالمقصود دبيان و د. صلاح الدين عبد المنعم مبارك : في مبادئ محاسبة التكاليف ، الاسكندرية ، الدار الجامعية 2004 م ص ص 422 -423

(1) د. سالم عبد الله حلس ،نظام تكاليف الانشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية مجلة الجامعة الاسلامية – كلية التجارة ، الجامعة الاسلامية –غزه ، المجلد الخامس عشر ، العدد الاول، يناير 2007 م ص 2

فروض عامة تتعلق باقتصاديات تطبيق نظام التكلفة وفقا للنشاط :

1- فروض اقتصادية مدخل التكلفة علي اساس النشاط .

2- فروض الاهمية النسبية ([1])

ففي اطار تكلفة النشاط يقصد بالاهمية النسبية بامكانية تكوين وعاء عام للتكلفة يتضمن مجموعة من عناصر التكلفة التي تتميز بصغر الحجم النسبي لتكلفة النشاط وصعوبة ايجاد مسبب او محرك تكلفة لهذاالنشاط ، بحيث تخصيص تكلفة هذا الوعاء العام علي الوحدات المنتجة طبقا لانسب اساس اومعدل تحميل من بين مجموعة مسببات او محركات التكلفة المرتبطة بالانشطة المدرجة تكلفتها في هذا الوعاء .

يري الباحث ان سبب ظهور هذا النظام يرجع الي منتصف القرن العشرين للتطورات المتلاحقة في مجال المعالجة الاليه في الصناعة والادارة وظهور مايسمي بنظم المعلومات ونظرية النظم عموما ، مما نجم عنه تطورات متسارعة في الانظمة الانتاجية باتجاه استخدام اوسع للتكنولوجيا الحديثة التي تتمثل في ظاهرة الالية واستخدام الانسان الالي وان نظام التكاليف على اساس النشاط لمعالجة اوجه القصور في الطرق التقليدية لتخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة وتطوير مجالات توزيع وتخصيص الموارد المتاحة ومن ثم دعم اتخاذ القرارات الادارية . ويقوم مدخل المحاسبة علي تكاليف الانشطة علي اساس تحليل الانشطة التي ينجم عن تنفيذها خدمات مشتركة وبالتالي تكاليف غير مباشرة ومن ثم تجميع تكاليف كل نشاط علي حدة وتحميلها للمنجات او الخدمات علي اساس حجم استهلاكها لهذه الانشطة وبالتالي فإن الهدف الاساسي لهذا المدخل هو تحديد مسببات التكلفة حتي يسهل ربط التكاليف بالمنتج او الخدمة . وتتبع أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة من هدفه الذي يسمح للإدارة بتركيز الاهتمام على بما يخدم زيادة (Processes)و العمليات الإنتاجية (Outputs) المنتجات أو الخدمات المقدمة الأرباح، بالإضافة إلى التطور التكنولوجي الهائل وتزايد حدة المنافسة التي تواجهها المنشأة محليا ودولياً، فأصبحت أسعار المنتجات أو الخدمات تتحدد

(1) د. السيد عبد المقصود دبيان و د. صلاح الدين عبد المنعم مبارك مرجع سابق ص 48

في ظروف خارجة عن إرادة وتحكمالمنشأة، ومن ثم لم يعد أمام الإدارة خيارات سوى التركيز على تخفيض التكلفة مع المحافظةعلى .

المبحث الثانى

أولاً: مقومات نظام التكلفة وفقا للنشاط :

تتمثل اهم مقومات التي يقوم عليها نظام تكاليف الانشطة فيما يلي :-

الموارد : هي تمثل العناصر الاقتصادية التي يتم توجيهها لاداء النشاط ، وهي تعتبر مصدر للتكلفة التي تحدث عند استخدام هذه الموارد ، فهي من عوامل الانتاج التي يتم استخدامها بواسطة النشاط لتوليد مخرجات النشاط . وتتضمن الموارد ، المواد ، العنصر البشري التكنولوجيا التسهيلات او الخدمات المشتراة من خارج المنظمة مثل الاعلان والخدمات المحاسبية والقانونية [1].

الانشطة : تعتبر الانشطة من اهم مقومات نظام التكاليف علي اساس الانشطة انها تمثل العامل الرئيسي الذي يعتمد عليه النظام وبموجبها يتم تحديدالتكلفة الخاصة بكل نشاط ، وقد عرفت بعده تعريفات منها علي سبيل المثال :

(1) د. رضا ابراهيم صالح ، مدخل المحاسبة عن التكلفة علي اساس النشاط كاساسا لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات ، معهد الادارة العامه ، الرياض المجلد الثاني والاربعون ، العدد الاول ، 2002 م ص 67

النشاط هو عملية معينة من عمليات دورة الانتاج داخل المنشأة والذي يسهلك مجموعة من الموارد للقيام بالانتاج [1] ايضا عرف النشاط بانه كل تبذله المنظمة ويستغرق وقتا من اجل مخرجات التشغيل ووظيفته هي تحويل الموارد (سواء اولية ، عمالة ، تكنولوجيا) أي مخرجا الي (منتجات او خدمات) ([2]) .

من خلال التعريفات السابقة يخلص الباحث الي ان النشاط هو اي عملية تحدث داخل بفرض الحصول علي مخرجات ويترتب عليها تكلفه يمكن قياسها كميا او ماليا – تقسيم الانشطة :

تم تقسيم الانشطة وذلك من زاويتين :

1- حسب علاقتها بالمنتج والمنشأة .

2- حسب القيمة المضافة .

تقسيم الانشطة وفقاً علاقتها بالمنتج والمنشأة كالاتى :

المستوي الاول : انشطة علي مستوي وحدة المنتج :-

يشمل هذا المستوي كافه الوظائف التي يتم القيام بها وتكرارها كلما تكررانتاج المنتج وتستهلك هذه الانشطة من موارد المنشأة وبنسبة عدد الوحدات التي تم انتاجها بالشكل الذي تزيد فيه تكلفة المستهلك من الموارد مع تزايد حجم الانتاج اي ان هذه الانشطة يتناسب حدوثها طرديا مع حجم الانتاج وتشمل هذه المجموعة المواد المباشرة ، للاجور المباشرة زاد لانتاج مثلا نسبة 5% فان استخدام العمل المباشر والمواد المباشرة سيزداد بنفس النسبة ويتم ربط تكاليف هذه

(2) د. رافت حسين الخناوي ، ود. محمد زيدان ابراهيم ، مرجع سابق ص 372 .
(3) المرجع السابق ، ص 72 .

الانشطة مع تكاليف الوحدات المنتجة بشكل سهل ومباشر استنادا الي استخدتم او استهلاك الوحدة المنتجة من هذه الانشطة([1]) .

المستوي الثاني : انشطة علي مستوي دفعات الانتاج :-

هي الانشطة التي يتم القيام بها كما تم انتاج دفعة من دفعات المنتج والتي تحتوي علي قدر معين من الوحدات التي يتم انتاجها ولاترتبط تكاليف هذه الانشطة بعدد الوحدات التي يتم انتاجها وانما تتوقف علي عدد دفعات الانتاج التي يتم انتاجها ، ومن امثلة هذه المجموعة نشاطات تجهيز وتحضير الالات وبرمجة لانتاج واعداد اوامر شراء مواد الخام والفحص الاولي للمنتجات ، وتعد تكلفة هذه النشاطات مشتركة لجميع الوحدات المجموعة او الدفعه فكلما زاد عدد المجموعا المنتجة زاد عدد مدات اعداد وتجهيز الالات وحركة المواد وعدد مرات فحوصات جودة الانتاج مما يترتب عليه زيادة في التكاليف .

المستوي الثالث : انشطة علي مستوي الخط الانتاجي (التشغيل):-

هي الانشطة التي يتم القيام بها لمسانده المنتجات المختلفة الموجودة في الخط الانتاجي حتي يتم انتاجها وتوزيعها وتستهلك هذه الانشطة من موارد المنشأة اعتمادا علي نوعيه الوحدات التي يتم انتاجها ومدى الاختلاف والتنوع في المنتجات التي يتم انتاجها وليس اعتمادا علي عدد الوحدات المنتجة او الدفعات الانتاجيه ، اي ان هذه النوعية من الانشطة هي التي يتم اداءها كما كانت نالك حاجه لتدعيم المجموعات المختلفة من المنتجات .

(1) د. نصر عبد الكريم محمد و د .رشيد الكخن مرجع سابق ص ص 627-622

من امثلة هذه الانشطة تحضير وتنفيذ اشعارات او امر الانتاج ووضع مواصفات المنتج وتحضير التصاميم للمنتج وتنفيذ اساليب الاختبار لكل منتج وتزداد تكاليف هذه الانشطة بزيادة عدد المنتجات المختلفة فكلما كان هنالك تنويع في المنتجات ازدادت انشطة تحضير تصميم او امر تغير الانتاج

المستوي الرابع : انشطة ترتبط بعمليات المنشأة :-

هي الانشطة التي يتم القيام بها للحفاظ علي الطاقة الانتاجية المستغلة للمنشأة وهي انشطة عامة ومشتركة لكل المنتجات حبث يتم الامداد بالخدمات الانتاجية والادارية المختلفة والازمة للمساعدة في اتمام عملية الانتاج اي تتعلق بعمليات ومرافق التصنيع العامة مثل انشطة الصيانة والحراسة والاضاءة للمصنع ، ويلاحظ ان جميع هذه الانشطة ضرورية لدعم عمليه التصنيع وطبقا لنظام التكاليف علي اساس الانشطة لايتم ربط تكاليف هذه الانشطة بالمنتجات باستخدام مسببات التكلفة كما في المجموعات الثلاث الاولي لذلك تتم معالجتها علي اعتبار انها تكاليف عامة لجميع المنتجات وبالتالي يتم خصمها كمبلغ اجمالي من قائمة الدخل كتكاليف فترة [1].

كما ان بنود تكاليف الانشطة التي تضمنها هذه المجموعة تختلف من منشأة لاخري وفق لخطوط ونوعية المنتجات .

تقسيم الانشطة حسب القيمة المضافة :

يتبع نظام المحاسبة علي التكلفة علي اساس الانشطة امكانية تحديد وتعريف جميع الانشطة اللازمة لانتاج المنتج او تقديم الخدمة وهذا التحديد لايقطع بان جميع الانشطة المؤداة ذات اهمية او زات قيمة مضافة وتختلف تعريفات الانشطة ذات القيمة المضافة باختلاف طبيعة الوحدات الاقتصادية والمواقف والوحدات التي تتعرض لها فيوض الانشطة تضيف

([1]) المرجع السابق ص 627

قيمة من وجهة نظر العميل وبعضها يؤدي باقصي درجه من الكفاءة وبعضها تؤدي لتحقيق الاهداف الاساسية للمنشأة وبالتالي يمكن([1]).

تقسيم الانشطة الي :

انشطة تضيف قيمة : هي الانشطة الجوهرية التي تقوم بها المنشأة لتحقيق الهدف الخاص بها وهي لا تخرج من نوعين **من الانشطة : -**

1- انشطة تأخذ قيمتها من انها تقدم خدمات مباشرة الي العملاء مثل انشطة البيع والتوزيع وخدمة العملاء

2- انشطة تقوم ببعض العمليات الانتاجية داخل المنشأة مثل انشطة الانتاج

انشطة لاتضيف قيمة : هي عبارة عن الانشطة غيرالمؤثرة بالنسبة للمنشأة وبالتالي تحاول المنشأة تخفيضها او الغائها لانها تستهلك مجموعة من موارد المنشأة دون ان تدر عائدا كأنشطة فحص المواد قبل الشراء وذلك بالاستعانه بموردين زو كفاءة عاليه وثقة تامة.

يتضح مما سبق ان تبويب الانشطه حسب القيمة المضافة يتيح فرصة اكبرلادارة المنشأة لدراسة تكاليف الانشطة بالعمق والتحليل المناسب وامكانية تحسين اساليب اداء النشاطات ذات القيمة المضافة الضعيفة

المخرجات :- تعتبر المخرجات عن وحدات التكلفة التي تستهبك خدمات الانشطة المختلفة وهذه الوحدات تشمل السلع والخدمات ويتم الربط بين تكاليف الانشطة والخدمات المختلفة من خلال مبيعات تكاليف الانشطة [(2)] .

مسببات او محركات تكلفة الانشطة :

---

(2) د. رضا ابراهيم صالح ، مرجع سابق ص 62

(1) المرجع السابق ص 70

يتمثل في العادة السبب الرئيسي لمستوي او حجم النشاط وتخلل مسببات التكلفة للانشطة ويحدد سبب حدوث التكلفة ولاغراض قياس تكلفة المنتجات يجب التمييز بين مسببات التكلفة للمرحلة الاولي في عدد الفاحصين .

اما النوع الثاني وهي مسببات التكلفة للمرحلة الثانية من دورة التحميل وهي تمثل تحميل تكلفة الانشطة علي المخرجات ويمثل سبب التكلفة من هذا النوع العامل الاساسي في تكوين مجموعات التكلفة حبث يكون لكل مجمع تكاليف سبب واحد، قد تواجه عملية اختيار سبب تكلفة كل نشاط بعض الصعوبات التي قد تتطلب استخدام المقاييس الاحصائية لتحديد افضل مسبب للتكلفة يمكن استخدامه للتعبيرعن سلوك التكاليف بكل نشاط ، وعليه اذا تم تجميع مجموعة غير متجانسة من الانشطة في مجمع تكلفة فان ذلك يؤدي الي صعوبة استخدام مسبب تكلفة وحيد لها مما يسبب قصورا في تحميل التكاليف غير المباشرة علي المنتجات ، ويتطلب استخدام نظام التكلفه علي اساس النشاط فهما وتحديدا للعوامل او المتغيرات التي تنشئ ،نشاطا ما ، ومن ثم تسبب حدوث تكاليف ذلك النشاط .

العوامل التي تؤثر في اختيار مسبب التكلفة :

علي الرغم من ان زيادة عدد ونوعية مسببات التكلفة قد يؤدي الي دقة النتائج المرجوة من تطبيق نظام التكلفة علي اساس النشاط الا انه من ناحية اخري قد يؤدي الي تعقيدات في تطبيق وارتفاع تكاليفه

1- درجة الدقه المطلوبه في ارقام التكلفة .

2- درجة تعقيد وتنوع المنتجات .

3- الاهمية النسبية لمجمعات التكلفة .

4- مقابلة التكاليف بالعائد تجميع وتحليل بيانات مسببات التكلفة .

يخلص الباحث من خلال دراسه مسببات التكلفة واهميتها الي النتائج التالية :-

1- ان مسبب التكلفة هو اي عامل يترتب عليه حدوث تكلفة .

2- ان هنالك نوعين من مسببات التكلفة خلال دورة تحميل التكاليف الصناعة الغير مباشرة.

3- تشابه مسببات التكلفة فقط من حيث المفهوم اسس التوزيع في الطرق التقليدية

4- عند تحديد المسبب لابد من وجود علاقة تربط النشاط وتكلفتة .

5- مجمعات تكلفة النشاط (مراكز الانشطة) :-

يقصد بمجمعات التكلفة والتي يطلق عليها ايضا وعاء التكلفة مجموعة الاعمال المتجانسة التي تؤدي داخل وحدة النشاط لتحقيق هدف محدد وهي حلقة الوصل بين موارد المنظمة والمنتجات النهائية وهي تمثل اقل مستوي من التفصيل يتم عنده تجميع وتزيع التكاليف سواء كان هذا المستوي يتعلق بنشاط واحد او مجموعة متكاملة من الانشطة التي لها نفس معدلات الاستخدام، اي ان مجموعات التكلفة هي مجمعات يتم عندها تجميع الانشطة الرئيسية المتشابهة من حيث سياستها والغرض الاساسي من عمل مجمعات التكلفة او اوعية التكلفة هو تحميل اجمالي تكلفة المجمع او وعاء التكلفة الي المنتج بناء علي مسبب التكلفة المحدد سلفا [1] ، يلاحظ ان مجمعات التكلفة او اوعية التكلفة ماهي الا مراكز التكلفة في الطرق التقليدية من حيث الهدف والمحتويات غير انها في طريق التقليدية تحتوي علي بنود تكلفة غير متشابهة وغير متجانسة .

ثانياً: خطوات تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشا (ABC):

من خلال ما تقدم في الاطار النظري يمكن بشكل محدد ودقيق ترتيب خطوط عمل نظام (ABC) وفق الاتي [2] :

(1) د. السيد عبد المقصود و د. ناصر نور الدين ، مرجع سابق ، ص 384
(2) د. احمد محمد نور ود. شحاتة السيد شحاتة ، مدخل عا صرفي مبادئ محاسبة التكاليف الدار الجامعية 20003 ، ص 363

1- تجميع الاعمال علي هيئة انشطة :-

تعتبر الخطوة الاولي عند تصميم نظام التكاليف علي اساس النشاط هي التصرف علي الاعمال المختلفة التي تقوم بها المنشأة .

2- تحديد تكلفة النشاط :

بعد تجميع اعمال المنشأة علي هيئة انشطة تكون الخطوات التالية هي تحديد مستوي التجميع الذي يستخدمة النظام عند التقرير عن كلفة كل نشاط .

3- تحديد مراكز الانشطة : يقصد بمراكز النشاط ذلك القطاع من العملية الانتاجية الذي يقوم بتادية عمل معين يخدم في تحقيق وظيفة من وظائف المنشأة .

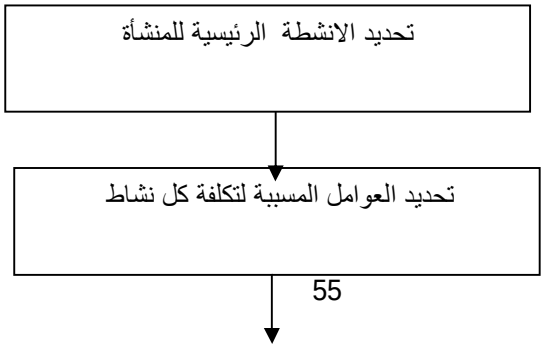
4- اختيار المستوي الاول لمبيعات التكلفة : يقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة علي الانشطة .

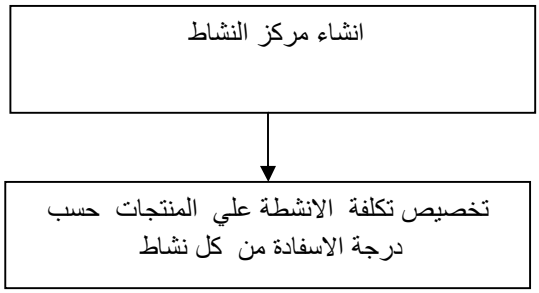
5- اختيار المستوي الثاني لمسببات التكلفة : يقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص .

لتوضيح الاطار العام لنظام تكلفة على اساس النشاط يمكن عرض الشكل رقم(1/2/1)

شكل رقم(1/2/1)

الاطار العام لنظام تكلفة الانشطة ABC





المصدر : د . احمد محمد نور ود . شحاتة السيد شحاتة مرجع سابق ص 36

يتضح من الشكل رقم (1/2/1) انه يتم تجميع التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل نشاط ثم يتم بعد ذلك توزيع تكلفة كل نشاط علي المنتجات المستفيدة منه مباشرة حسب درجة استفادة منتج من هذا النشاط وفقا لما يسمي مسبب التكلفة فاذا لم يستخدم منتج ما نشاط فلا يتحمل باي تكاليف مرتبطة بهذا النشاط .

ثالثاً: مزايا نظام أسلوب التكفلة على اساس النشاط :

يري احد الباحثين ان مزايا ABC يمكن ان تتلخص في الاتي [1] :

1- يؤدي الي تحسين جودة القرارات في مجال الشراء والتنبؤ والتسعير اذ ان تكلفة الوحدة المنتجة تعكس بصدقة وعدالة عمليات التصنيع الفعلية .

2- ياخذ النظام بعين الاعتبار، التوقيت المبكر للتحكم في الانشطة وقبل الانتهاء من تصنيع المنتجات النهائية ، مما يؤدي الي امكانية تلافي ايه اشراف فيها .

3 - تطوير برامج تهدف الي ترشيد التكاليف وذلك من خلال احداث التكامل بين الانشطة التي تتصف بالانتاجية والتخلص من تلك الانشطة غير المنتجة .

(1) د. فتحي رزق السوافيرى ، دراسة تحليلية للاطار الفكري والعملي لنظم التكاليف القائمة علي الانشطة ، مجلة كلية التجاة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ،جامعة الاسكندرية ، المجلد الخامس والثلاثون ، سبتمبر 1998 ، ص ص 39-41

4 -يعتمد تحليل الانحرافات علي علاقة حقيقية يتم التعرف عليها من خلال محفزات التكلفة اما انشاء مرحلة التخصيص الاول من الموارد الي الانشطة او اثناء المرحلة الثانية من الانشطة الي المخرجات .

كما يتفق الباحث مع هذه المزايا للتكلفة علي اساس النشاط تتمثل في الاتي :[1]

1 - امكانية تحديد تكلفة المنتج بدقة منذى قبل وتجنب تشوية هذه التكلفة .

2 - توفير امكانية تحقيق دراسة دائمة ومستمرة للانشطة وتجنب غير الضروري منها .وبالتالي القدرة علي تحقيق خفض دائم ومستمر للتكاليف ،ومن ثم تحقيق كفاءة استخدام الموارد.

3 - إلغاء الضوء علي الطاقات غير المستغلة للأنشطة العاطلة .

4 - المساعد علي اتخاذ القرارات الادارية اعلي دقة واكثر صوابا .

عيوب استعمال نظام التكلفة وفقا للنشاط :

بالرغم من المزايا التي يتمتع بها هذا النظام الا ان هنالك العديد من الصعوبات التي تواجه في مرحلة التطبيق العملي كما يلي [2]:

1- يمتازنظام التكلفة وفقا النشاط بالصعوبة ويتطلب توافرشروط ومقدمات يعذراحيانا تطبيقها في الواقع .

2- صعوبة تطبيق هذا النظام علي كثير من المنشآت الانتاجية والخدمية .

3- يحتاج هذا النظام الي وعي تكلفي ودراية كافية من المحاسبين وهذا مايفتقدة من يستخدموا نظام التكاليف التقليدية .

---

(2) د. محمود محمود السباعي ، المحاسبة في المنشآت الفندقية (مالية تكاليف) المنصورة ، المكتبة العصرية ، 2010 ص ص 198-190

([2]) Innes, J . and Mitchel، F.، (1997).،، The Application Of Activity – Based Costing in the United Kindom‘ S Largest Financial Institutions ‘‘ The service Industries Journal . Vol. 2 , No.1. p 49

4- يتطلب تطبيق نظام (ABC) توفير بيانات تفصيلية وهذا يحتاج الي تكاليف باهظه قد تفوق العائد المتوقع من جراء تطلبقة .

التكاليف العالية المتعلقة بالحصول علي بيانات تكاليف الانشطة المختلفة للمنشأة فتحديد الانشطة الرئيسية للمنشأة والتعرف علي محركات التكلفة المتعلقة بهذه الانشطة وتخصيص التكاليف غير المباشرة لكل منتج المنتجات . كل ذلك يتطلب تكاليف عالية يجب مقارنتها بالمزايا المتعلقة من تطبيق نظام التكاليف المبني علي الانشطة . فان كانت التكاليف العالية لتطبيق نظام الانشطة تفوق المزايا المتواخاة من تطبيق النظام المذكور فانه يجب التخلي عن تطبيق النظام . والمقابل اذا كانت تكاليف استعمال النظام الانشطة ضئيله اذا ماقورنت بالمزايا المتوقاة من استعمال فانه عندئذ يفضل ان استعمال اسلوب التكلفة على اساس النشاط لاتقضي علي شكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشره . فمثلا قد يكون هنالك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة الصناعية بدقه الانشطة المختلفة نظرا لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الانشطة مما يؤدي الي عدم الدقة تكاليف المنتجات نتيجة للتوزيع العشوائي لبعض التكاليف غير المباشر كاهلاك مباني المصنع او التامين او الضريبة السنوية الدفوعة علي مباني المصنع [1] .

الاراء المؤيد لتطبيق اسلوب التكلفة علي اساس النشاط ABC:

حصل اسلوب التكلفة علي اساس النشاط علي تاييد واسع الأكاديمين والممارسين لمحاسبة التكاليف وقد طبق هذا النظام في العديد من الشركات الكبري وبعد تطبيقة في شركة هبولت باكارو اوضح بيرلنت انه قد اصبح لدي الشركة ارقام يمكن ان تتفق بها وذكر ان المزايا التي تحقق للشركة من تطبيق مدخل التكلفة علي اساس النشاط فيما يلي :[2]

(1)مؤسسة لجنة المعاييرالمحاسبة الدولية ،المعاييرالدولية لاعدادالتقاريرالمالية جمعية المجمع العربى للمحاسين القانونيين،عمان ،الاردن ، 2006 ص 381-382
(2) د. محمد القيومي محمد ، اصول محاسبة التكاليف،الاسكندرية ، مؤسسة شباب الجامعة للنشر، 1993 ، ص 57

1- اصبح نظام التكاليف موضحا لكيفية ادارة المصنع وتتالي العمليات والمسؤليات وبالتالي ساهم في توضيح نواحي القوة والضعف وضع محسنة للشركة .

2- تعريف مصممي المنتجات علي اثر تصميماتهم علي التكلفة وعلي العقوبات التي تتحملها الشركة نتيجة للتصميمات الغير نمطية والمنفردة .

4- فهم افضل التكاليف مما يساعد في اعداد العروض للعقود الكبيرة وتحديد الاسعار.

ايضا تم تطبيق هذا المدخل في هيئة التامين الصحي بانجلترا وذكر هو لفرد بين لنا مدخل التكلفة وفقا للنشاط ان الموارد المخصصة للمستشفي ترتبط بعدد الاسرة في كل تخصص وهو اساس اكثر اهمية للتكلفة عن عدد المرضي الذين تتم معالجتهم ايضا ، بعض الاكاديمين ومنهم ليفر اوضح ان نظام التكاليف علي اساس النشاط يؤدي الي توفير الرقابة علي التكاليف نظرا لانها تفرض علي مستوي النشاط حيث يركز النموذج التقليدي الرقابه علي التكاليف علي مستوي المنتج النهائي بعد اتمام انتاج السلع وحدوث التكاليف .

اسباب تفوق أسلوب التكلفة علي اساس النشاط علي المدخل التقليدي في قياس التكلفة :

ان مدخل التكلفة علي اساس النشاط قد تفوق علي الاسلوب التقليدي لقياس التكلفة في ثلاثه نواحي اساسيه هي [1]:

1- إن مدخل تحديد تكلفة النشاط يزيد في عدد مجمعات التكلفة المستخدمة في تجميع التكاليف الصناعية غير المباشرة فبدلا من اجراءت تجميع التكاليف الصناعية غير المباشرة في مجموعة فردية واحدة علي مستوي الشركة ككل او حتي علي مجمعات التكلفة علي مستوي الاقسام فإن التكاليف يتم تجميعها علي ، ونتيجة لذلك فانه يتم تحديد العديد من مجمعات التكاليف طبقا لعدد، للتكاليف التي يمكن التعرف عليها وهذا يزيد من دقة القياس .

(1) د السيد المقصود دبيان واخرون ، مبادئ محاسبه التكاليف ، الاسكندرية ، الدار الجامعية للنشر، 2004 ، ص421 .

2- ان مدخل تحديد التكلفة علي اساس النشاط يغير من الاساس المستخدم لتخصيص التكاليف الاضافة علي المنتجات فبدلا من تخفيض التكاليف علي اساس العمل المباشرة وغيرها من الاسس التي يعتمد علي حجم الانتاج فان التكاليف الصناعية غير المباشرة يتم تخصيصها علي اساس المنتجات وفقا لما تستهلكة المنتجات من الانشطه .

3- ان مدخل تحديد التكلفة وفق النشاط يغيرمن طبيعة العديد من التكاليف الاضافية،من عناصرالتكاليف الاضافية يمكن تحديدها مباشرة علي انشطة معينة ومن ثم تخصيصها مباشرة علي المنتجات.

أن مقارنة بين التكلفة على أساس النشاط ونظام التكاليف التقليدى ومن خلال هذه المقارنة يمكن أن نتعرف على الأسلوب الذى يلعب اكثر دور فى تحقيق اهداف الؤسسات من حيث متابعة تكلفة المنتجات وتخصيصها بصورة أفضل.

لشكل رقم (2/2/1)

يوضح الفروقات بين مدخل الأنشطة والمدخل التقليدي

اسلوب التكلفة علي اساس النشاط	**الطرق التقليدية**
1.يعد معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الانشطة داخل اي قسم .	يقدم معلومات مكتملة اجمالية وتكون مجمعة لمختلف الانشطة في مختلف الاقسام التي يمر بها الانتاج ويصعب تحليلها .
2. التركيز علي الانشطة واعتبارها هدف التكلفة الاساسي	التركيز علي المنتجات واعتبارها هدف التكلفة
3. يستخدم مؤثر تكلفة لكل نشاط داخل كل قسم انتاجي ، ويتم قياسه بقسمه المحددة علي مقياس المخرجات لذلك النشاط اي العمل علي الموجه	يستخدم معدل تحميل واحد للتكاليف الصناعية عند المباشرة اي يتم استخدام معدل تحميل لكل قسم انتاجي ويتم تحديده بقسمة التكاليف غير المباشرة علي اساس التحميل المختار

لتكلفة ذلك النشاط	
4. تعدد استخدام /التكلفة في القسم الوحدويختص كل مجمع منها بنشاط معين لتسهيل احتساب كلفه النشاط	استخدام مجمع واحد للتكلفة الصناعية غير المباشرة في كل قسم او المنشأة تحلل
5. تعتبرالاسس المستخدمة في توزيع التكاليف غير المباشرة وفي تحميل هذه التكاليف العامل الموجه .	قد تكون الاسس التوزيع والتحميل هي نفسها العامل الموجه .
6. لايستند العامل الموجه الي متغيرات مالية ، بل متغيرات اخري مثل الوقت ، كمية الانتاج .	تتضن اسس التحميل متغيرات مالية تتمثل تكلفة العمل المباشرة او تكلفة المواد المباشرة
7. تحديد تكلفة المنتج بتجميع كلفة الانشطة	تحديد تكلفة المنتج بقسم مجموع التكليف علي كمية الانتاج
8. يتم التشغيل بالحسابا ت المتقدمة جدا	يمكن ان يكون التشغيل /او الحسابات

المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة ، قضايا معاصرة ، دار الحامد للنشر والتوزيع,2007 ، ص 166-167

يتضح من الشكل رقم (2/2/1) أن هناك فروق بين كلاً من اسلوب التكلفة على اساس النشاط والاسلوب التقليدى من خلال التركيز كلاً منهما على اشياء تختلف عن الاخر يركز اسلوب التكلفة على اساس النشاط على معلومات تفصيلية بينما يركز الاسلوب التقليدي على المعلومات الاجمالية ايضاً يركز الاسلوب الحديث على الانشطة ، مؤثرات ومسببات تكلفة ، اسس غير مالية ويعتمد على الحسابات المتقدمة جدا بينما يركز الاسلوب التقليدى على المنتجات ، معدل تحميل واحد، اسس مالية ويعتمد على التشغيل اوالحسابات .

أهم مشاكل تطبيق النظام

بالإضافة الي الصعوبات المرتبطة بتطبيق نظام تكاليف الانشطة من حيث تحديد الانشطة ومدى تجانس الاعمال المكونة منها ، وكذلك تحديد نوعية وعدد مسببات التكلفة فإن تطبيق هذا النظام قد تعترضة بعض المشكلات الأخري والتي من أهمها

مشكلةإستغلال الطاقة المتاحة :

فقد لا يتم استغلال الطاقة المتاحة بأحد الانشطة في ذات الوقت الذي يتعين فية التصرف في التكاليف الثابتة غير المستغلة في فترة النشاط ، ويمكن التصرف في هذه التكاليف غير المستغلة بعدم تحميلها علي المنتجات سلع وخدمات وادراجها كمصرف اوعبء عام الا ان هذه المعالجة تعتبر مجرد تطبيق نظام التكلفة الكلية المعدلة ، مما يعني الخروج عن فلسفة نظام تكاليف الانشطة والتي تحمل المنتجات بجميع التكليف غير المباشرة.وعلي ذلك فان يمكن تخصيص التكاليف المتغيرة للنشاط علي اساس تقديري طبقا للطاقه المتاحه لكل قسم او خط انتاج بغض النظرعن الاستخدام الفعلي ([1]). حتي يمكن الوصول الي معيار عادل لتحميل التكاليف الثابته فإنة يجب الرجوع الي الاسباب التي دعت الي اقتناء هذه الموارد او الطاقة الثابتة . فاذا كان هذا الاقتناء بسبب قرار من الادارة عند تجهيز انشطة المنظمة فان التكاليف غير المستغلة يمكن اعتبارها ومعالجتها اعباء عامة لاتحمل علي المنتجات، اما اذا كان الاقتناء بسبب طبيعة الانشطة المجمعة الهدف منها ، ومدي التجانس بينها لتحقيق ذلك الهدف ، فإن تكاليف الطاقة غير المستغلة يمكن تحميلها علي كل نشاط بصرف النظر عن النشاط الفعلي دون تحميلها علي المنتجات ، وذلك باعتبار ان تجميع الاعمال قد تم في انشطة يفترض فيها التجانس وتحقيقها لهدف محدد في اطار الهدف العام المنظمة

(1) د. سالم عبدالله حلس ، مرجع سابق ص ص 57

، وبناء عل ذلك فان التكاليف الثابتة غير المستغلة هي تكاليف انشطة غير مستغلة لم يستفد منها الانتاج ، ومن ثم يمكن توزيعها بين النشاط (القسم) والادارة العامه بحساب نسبة الطاقة المستقلة بالقسم .

مشكلة الانشطة وارتباطها بقيمة المنتج :

يتسم تظام تكاليف الانشطة باستمالة علي جميع اوجة نشاط المنظمة ، ولكن عند تجميع اعمال متجانسة في مجمعات النشاط قد يتضح ان هنالك نوعية من الانشطة لاتضيف قيمة للمنتج ، وهذه النوعية يجب حصرها واستبعاد تكاليفها من التحميل علي المنتجات واعتبارها اعباء عامة ، مثل تكلفة ووقت الانتظار وتكلفة اعادة التشغيل .

مشكلة اختيار مسبب التكلفه لكل نشاط :

تظهر هذه المشكلة عند تجميع مجموعة من الاعمال الفرعية ، التي قد لاتكون غير متجانسة . مما يستدعي ضرورة استخدام الاساس المناسب ، لتوزيع تكاليف الانشطة المجمعة لهذه الاعمال . ومن ثم تحميلها علي المنتجات، والا تم ذلك باسلوب تقديري اوحكمي.وفي هذا الصدد فانه يمكن استخدام اساليب التحليل الاحصائي عند تطبيق نظام تكاليف الانشطة في مجال تجميع الاعمال او انشطة داخل مجمعات التكاليف، ويمكن استخدام اساليب الارتباط البسيط اذا لمتعدد لتحديد درجة الارتباط اوالتجانس مجموعة الاعمال داخل كل نشاط ، كما يمكن استخدامه ايضا في مجال اختبار سبب التكلفة عن طريق اختيار سبب التكلفة الذي يكون معامل ارتباطة اكبر بعناصر التكاليف الخاصة بالنشاط . يرى الباحث ان الوظيفة الاساسية لاي نشاط هي تمويل الموارد المتاحة من موارد وعمالة وتكنولوجيا الي مخرجات ، كما يلاحظ ان المجموعة الرابعة من الانشطة والتي يتم التعامل معها عشوائيا واعتبارها من بنود قائمة الدخل تمثل ايضا مشكلة وبالتالي فانه يمكن القول بان محاسبة تكلفة النشاط غير دقيقة لانها ترتكزعلي فرض ضمني بان جميع التكاليفة الملائمة لاتخاذ القرار تختلف خلال الفترة القصيرة والطويلة الاجل ومن ثم فان هذا المدخل يعتمد علي معيار الملائمه اكثر اهتمامه بجوانب التحقيق والموضوعية كمعيار للمعلومات المحاسبية .كما يرى الباحث أن نظام التكاليف المبني

على الأنشطة أداة مفيدة لاتخاذ القرارات الإدارية من خلال ما يقدمه من معلومات دقيقة عن تكلفة الأنشطة، كما يزود المدراء بأسباب نشوء التكلفة مما يزودهم برؤية واضحة بتحليلات التكلفة والمنفعة، ويمكن كذلك من الاستغلال الأفضل للموارد النادرة، وتقديم الخدمات بجودة أعلى من خلال التحقق من أن الموارد يتم استخدامها في المجالات الأكثر أهمية و أن من مشاكل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة بالشركات هي الحاجة إلى إجراء تغييرات واسعة النطاق في طبيعة مخرجات نظم المعلومات المطبقة من حيث درجة الشمول والتفصيل بالمعلومات المطلوبة للنظام، بالإضافة إلى عدم توفرالتأهيل والتدريب اللازم لدى الموظفين لتشغيل النظام وتطويره، إن استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقضي على مشكلة التخصيص كاهتلاك مباني المصنع أو التأمين على مباني .المصنع، أو الضريبة السنوية المدفوعة على هذه المباني وما شابه ذلك من الواضح أن هناك بعض المشاكل العلمية مازالت دون حل، مثل اختيار مسببات التكلفة.

الفصل الثانى

المدخل الى تخفيض التكاليف

يتناول الباحث فى هذا الفصل مفهوم وأهمية وعناصرتخفيض التكاليف وأسلوب التكلفة على أساس النشاط وتخفيض التكلفة والعلاقة بين النشاط وتخفيض التكاليف ومحركات التكلفة وتخفيض التكاليف النظم المعاونة لأسلوب التكلفة على أساس النشاط فى تخفيض التكاليف وذلك من خلال المباحث الاتية :-

المبحث الاول : مفهوم واهيمة تخفيض تكاليف الانتاج

المبحث الثانى : اسلوب التكلفة على اساس النشاط وخفض التكاليف

المبحث الاول

أولاً : مفهوم خفض التكاليف :

لقد اصبحت التكاليف محل اهتمام كل منظمات الاعمال حيث الكلفه اهميه كبيرة في تحديد اسعار منتجاتها وسبب ان هذا المفهوم مرتبط ارتباطا وثيقا بتحقيق اهداف المنظمة من حيث السعي الي خفض كلفة المنتج مقارنة بالايرادات المتحققة مما يساعد علي تحقيق الارباح المطلوبة لتلك المنظمات، ومع تطور منظمات الاعمال وتطور منتجاتها وتوسع مفهوم الكلفة حيث اصبح يعني الكثير لتلك المنظمات اذ عرفت الكلفة بانها لا مورد مضحي به لتحقيق هدف او غرض محدد وهذه الكلفة تقاس بوحد النقد المحمول بها والواجب دفعها في شراء السلع والخدمات [1] ، لذلك ان عملية خفض الكلفة تعد من المهام الاساسية في منظمات الاعمال والتي تؤثر بشكل رئيسي في مستوي الايرادات التي تحققها تلك المنظمات. ولقد اشار العديد من الباحثين الي مفهوم خفض الكلفة اذ تم تعريف بانه تحقيق وفورات حقيقية ومستمرة في كلفة الوحدة من البضاعة المصنعة او الخدمة المقدمة دون التأثير علي ملائمتها للاستخدام المطلوب [2] ، عرفت عملية خفض الكلفة ايضا بانها الاسلوب المخطط الذي يهدف الي تحسين الكفاءه من خلال الاستخدام الامثل لعناصر التكاليف والسرعة في انجاز العمليات او زيادة الانتاج بما يؤدي الي خفض تكلفة الوحدة المنتجة دون ان يؤثر ذلك علي جودتها ووظائفها [3] اذ يجب ان تتم عملية خفض الكلفة دون المساس بنوعية صناعة سلعة معينة لايعد تخفيضا لتكاليف المواد الاولية المستخدمة في صناعة السلعة [4] .

---

(1) Horngren ,Charles ,T., Foster, George& Srikant , M .Dater. Cost Accounting : Managerial Emphasis,5th New Jersey ,prertic-Hall,inc,2000: p26

(2) خديجة جمعة ، دور التجارة الالكترونية في تخفيض التكاليف - دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتجلرة السيارات والمكائن ، مجلة الادارة والاقتصاد ، الجامعة المنتصرية ، العدد 67 ، 2007 : ص60.

(3) احمد عبد الدائم ، تخفيض تكاليف المنتج باستخدام اسلوب تحليل القيمة " رسالة دبلوم عالي في التكاليف المهني ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد 1999 : ص 60 .

(4) خديجة جمعة ، مرجع سابق : ص 60

لقد عرف احد الكتاب التخفيض في التكاليف علي انه تحقيق الخفض الحقيقي والدائم في تكلفة الأنشطة التي يزاولها المشروع اوتكلفة الوحدة المنتجة فيه بدون التاثيرعلي جودة المنتج او وظائفة [1] . ايضا عرف كاتب آخر علي انه الحصول علي منافع (مخرجات) اكبر من نفس الموارد (مدخلات) او الحصول علي نفس المخرجات بمقدار اقل من المدخلات ([2]).

ايضا ان تخفيض التكاليف بالمعني المطلق هو تخفيض في الرقم الاجمالي للنقد ، وهذا النوع قد يتم بدون تخطيط او جهود ادارية ، مثل ان يكون سبب الانخفاض هو التخفيض في كمية الانتاج وبهذا تكون النتيجة الفعلية هـ ارتفاع التكلفة وليس نخفاضها وهذا ليس هو المقصود وانما المقصود وهو تخفيض مجالات الاسراف والضياع الحتمي والتخلص من تلك الانشطة التي لاتضيف قيمة، قد تتعرض المشروعات الي الارتفاع في التكاليف او الي التدني في مستوي الارباح عن المستوي المطلوب بسبب عوامل كثيرة مثل وجود ادارة سيئة اوعمالة غير مدربة او سوء في توزيع هذه العمالة، او توقف هذه العمالة عن العمل لفترات طويلة ، او توقف بعض الالات كليا اولفترات معينه او وجود زيادة في مصاريف الاعلان والتدريب والعلاقات العامة عن الحاجة [3] .

ثانياً: أهمية خفض الكلفة :

ان التقدم السريع في كل القطاعات المختلفة من حيث اللجوء الي النظم الانتاجية وزيادة وتعدد رغبات المستهلكين الاعتماد علي للوسائل الألية وتطور تكنولوجيا الانتاج وغيرها من الظواهر، ادت الي خلق تحديات كبيرة للدول العالم الثالث في الصمود امام المنتجات الاجنبية ومنافسيها للمنتجات هذه الدول، فمنتجات الشركات الصناعية اصبحت غير

---

(3) ابراهيم السباعي تشخيص مجالات خفض التكلفة – طرق التشخيص ووسائل التطبيق ، مجلة المحاسبة الرياض – الجمعية السعودية للمحاسبة ع 9 ، مايو 1996 : ص 37 .

(4) نبيه بن عبد الرحمن الجبر ، نحو منهج مقترح لتخفيض التكاليف والمنشآت الصناعية السعودية – دراسة ميدانية ، مجلة الدراسات المالية والتجارية – العلوم الادارية ، جامعة القاهرة ، كلية التجارة –بني سويف ، ع 3 ، سبتمبر 1997 : ص 187 .

(1) احمد محمد سعيد بابقي وسليم كامل درويش ، كيفية تحسين اللاداء التكاليفي في منشآت الاعمال السعودية ، جدة : الغرفة التجارية الصناعية ، 1411هـ : ص ص 11-15

قادرة علي منافسة المنتجات الاجنبية اومنتجات الدول المتقدمة فيما يعرف بالدول العالم الاول وذلك بسبب ان التكلفة المنتجة بها هذه المنتجات غير مناسبه مع هذه الوضع مما يستدعي هذه الشركات نحو تخفيض تكلفة المنتجات من اجل المحافظة علي الحصة السوقية والبقاء في السوق ، ومن هنا يمكن تلخيص اهميه خفض الكلفة بالاتي [1] .

1- تتجلي اهمية خفض الكلفة من العلاقة القائمة بين الكلفة ومستوي الربح واسعارالمنتجات اوالخدمات التي تقدمها المنظمة .

2- ان عملية خفض الكلفة يساعد علي تعزيز الموقع التنافسي للمنظمة اذ ان تقديم منتجات باسعار معتدلة سوف يمكن المنظمة من منافسة المنتجات الاخري في السوق وهذا يتوقف علي مدي كفاءه الانتاج ومدي انعكاسة علي خفض التكاليف .

3- ان تخفيض التكاليف يؤدي الي الاقتصاد والحرص في عناصر الانتاج لانه الطريق السليم الي تحقيق الكفاءة الانتاجية .

4- ان عملية خفض التكاليف سوف تساعد المنطقة علي زيادة ارباحها وتعزيز راسمالها مما يمكنها من التوسع في نشاطها الانتاجي .

بمجموعة من العوامل المترابطة مع بعضها البعض سواء كانت عوامل ادارية وتنظيمية او فنية او عوامل بيئية .

(1) احمد عبد الدائم مرجع سابق ص 18

ثالثاً: مبادئ التخفيض :

حتي يتم القيام بعملية التخفيض في التكاليف بنجاح وفعالية ،لابد من مراعاة بعض المبادئ والأسس التالية [1] :

1- التركيز اولاعلي العناصرالتي تحتمل التخفيض الاكبر في التكاليف باقل المجهودات مقارنة مع العناصر الاخري .

2- يجب الا تكون تكلفة دراسة وتحليل التكاليف وتطبيق المقترحات اكبر من التخفيض في التكاليف .

3- يجب الا يؤدي التخفيض في التكاليف الي تخفيض الجودة مما يؤثر علي اجمالي الايرادات .

4- يجب الا يؤدي تخفيض التكاليف الي اتخاذ قرارات استراتيجية خاطئة كالاستغناء عن اصل ثابت قد يحتاجة المشروع في المستقبل القريب .

5- يجب الا يؤدي تخفيض التكاليف الي اضعاف الروح المعنوية لدي العاملين مما يؤثر علي الانتاجية [2] .

يري الباحث ضرورة ان يتم التخفيض في التكاليف منذ بداية مرحلة التخطيط والتصميم وعلي ضوء تكلفة علي اساس النشاط من خلال محطات التكلفة .

---

(2) فهيم ابو العزم محمد ، دور محلل النظم في خفض تكاليف النشاط التجاري ، مجلة المحاسبة – الجمعية السعودية للمحاسبة المجلد9 العدد 3 , 1998: ص 29

(2) نبيه عبد الرحمن مرجع سابق ص 188

عناصر تخفيض التكاليف :

تتعدد العناصرالتي يمكن اخضاعها لعملية التخفيض في التكاليف، وهي ليست محددة فاي عنصر او جزء او قسم من اقسام المشروع اومرحلة من مراحل العملية الانتاجية قد تعتبرعنصرا من عناصر التخفيض اذا ما تعرضت الي الارتفاع في التكاليف او ان التكاليف التي تنفق منها هي غير حقيقية ويري الباحث ان اهم هذه العناصر هي:

1- الاصول الرسمالية كالاراض والسيارات والالات .

2- العمالة المباشرة وغير المباشرة .

3- المواد الخام والمواد الاولية المصنعة .

4- مصاريف البيع والتسويق وتشمله من مصاريف النقل والتغليف والتركيب والتشغيل والصيانة .

5- المصارف الادارية والعمومية وماتشملة من مصاريف البحث والتطور وصيانة الالات والمعدات .

6- الانشطة التي لاتضيف قيمة المنتج .

7- ان تسعي الشركة علي استبعاد كافة العملين غيرالكفوئين واستبعاد كافه المعدات والاجهزة غير الضرورية في العملية الانتاجية .

8- النظر في الاجور الرواتب والبدلات والعلاوات والمنح .

يرى الباحث إن تخفيض التكاليف هو "تقليل النفقات بم يحقق الوفورات في التكاليف أو الزيادة في الأرباح عن السابق أو حتى التوقف عن حدوث الخسائر، ويمكن تحقيقه عن طريق التخطيط والتنظيم الجّيدين لأقسام المشروع ومراحل الإنتاج، وعن طريق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمشروع، بالإضافة إلى البحث الدائم عن مظاهر الإسراف

والأنشطة التي لا تضيف قيمة والتخلص منها".عند القيام بعملية تخفيض التكاليف في المشروعات هناك العديد من العناصر التي يمكن أن تخضع لعملية التخفيض قد وضح الباحث بعضها، ومن ثم توصل إلى أن عملية التخفيض في التكاليف يجب أن تبدأ مع بداية مرحلة التخطيط والتصميم وعلى ضوء تكلفة الانشطة، وكذلك باستخدام اسلوب التكلفة وفقاُ للنشاط و ان اهمية تخفيض التكاليف تكمن في انها تعمل علي المحافظة علي الاستثمار للأموال بصورة صحية التي تضمن استمراريته والنمو وتنظيم ثورة الملاك وهي عملية خفض التكاليف من المسئوليات التي تقع علي عاتق جميع العاملين والموظفين في المنظمة .

المبحث الثانى

أولاً : أ سلوب التكلفة على اساس للنشاط وخفض التكاليف

ان نظام التكلفة علي اساس النشاط (ABC) اصبح افضل مدخل معروف يعد اكثر دقة عند تخصيص التكاليف الإضافية حيث ساهم في تلافي العديد من الانتقادات الموجهة الي النظم التقليدية لقياس التكاليف واوجه القصور فيها كما ربط عناصر التكاليف بالأنشطة بإعتبار أن الأنشطة هي المسبب للتكاليف في ظل معيار السبب ، النتيجة عند تخفيض التكاليف الأضافية ، وترتب علي ذلك العديد من المزايا والذي من اهمها تحديد تكلفة المنتج بدرجة اكثر دقة وعدالة، مع التخفيض الدائم والمستمر لمستويات تلك التكاليف، مع ابراز الطاقات غير المستقلة ، وتخفيض حدة اغلاق بين انصار التحميل الكلي للتكاليف وانصار تحميل المتغيرة مما يساعد علي معالجة التكاليف القابلة للتخزين وتكاليف الفترة غير القابلة للتخزين ، هذا بالإضافة الي انه يوفر بيانات اكثر تحديدا ووضوحا حيث يقوم بيانات مالية مدعومة ومبنية بشكل اساسي علي نماذج مختلفة من البيانات المحاسبية ، والتي يمكن بواسطتها انشاء علاقة واضحة بين الموارد والانشطة المطلوبة ، والتكاليف المتعلقة بها ، وهذا يساعد علي تحديد مكان ومسببات التكاليف ان الدوافع التي كانت وراء الحاجة الي وجود هذا النظام كانت دوافع اقتصادية [1] .

يتطلب نظام ABC تحديد محركات التكاليف وربطها بمجمعات التكاليف مما يساعد علي تحديد تكلفة المنتج بدقة اكثر مما يدعم متخذي القدرات ، ويلعب عدد محركات التكاليف دورا اساسا عند تطبيق نظام التكلفة علي اساس الانشطة خاصة عند قياس وتخصيص التكاليف الاضافية المستنفده بدقة [2] .

---

(1) سعيد محمود الهلباوى ، دراسات في محاسبة التكاليف الهلية – مدخل معاصر د م: د.ن 2003 ص 29 .

(2) د. احمد حامد حجاج ، تحديد التكلفة علي اساس النشاط ضرورة في ظل التطور التقني والاقتصادى ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة جامعة المنصورة ، المجلد 16، العدد 2 ، 1992 م ص 496 .

علي الرغم ان نظام ABC قادر علي تحديد تكلفة المنتج بدقة متناهية الا انه بصورته الحاليه التوازن الاقتصاد يكاد ان يكون مفقود كما ان التناسب بين تكلفة الانشطة وحجم محركات التكاليف مفقود ايضا ([1]) .

يري الباحث ان ذلك يرجع الي ان هذا النظام لم يهتم بالتكاليف الحديثة ، الا انه يمكن التغلب علي ذلك عن طريق دمج عدد الانشطة المرتبطة في مجمع تكاليفي واحد يحدد له محرك تكلفة من بين المحركات المتاحة وعلي هذا فإن نظام ABC الاكثر دقة سوف يستخدم المحركات الكتاجة لتخفيض التكاليف المعدلة للانشطة بشكل منهجي ومتوازن اقتصاديا ، يقدم هذا التظام الدقة المطلوبة .

العلاقة بين النشاط وتخفيض التكاليف :

ان تحليل اعمال المنظمة علي شكل مجموعة من الانشطة ودراسة العلاقة فيما بين هذه الانشطة تساعد في تحديد الأهمية النسبية لهذه الانشطة لإتمام عمليات الإنتاج والبيع من هنا تنشاء العلاقه بين النشاط والتكلفه من خلال ان عمليات الانتاج او البيع تحتاج الي مجموعة من المستلزمات لإتمام هذه العمليات بصورة صحيحة. تتمثل تكلفه النشاط في مجموع تكاليف الموارد التي أمكن تتبعها وتبين أنها تخص وشكل هذا النشاط ، ويتم تحديد تكاليف النشاط من خلال تتبع التكاليف المرتبطة بجميع الموارد التي تشكل معا موضوع النشاط ([2]) .

وتقوم فلسفة نظام ABC علي ان المنتجات لاتستهلك التكاليف وانما تستهلك الانشطة وتلك الانشطة هي التي تستهلك التكاليف حيث تستفيد موارد المنظمة ، ومن ثم يجب رد وربط هذه التكاليف – بما فيها التكاليف الاضافية . بالانشطة

---

(1) سعيد محمود الهلباوى مرجع سابق ص 33 .

(2) سمير ابو الفتح صالح ، المحاسبة الادارية الاستراتيجية ومدخل التحليل الكمي لدعم الادارة في البيئة التنافسية " المنصورة ، دار الاصدقاء للطباعة والنشر 2002 -2003 ، ص 93 .

نظرا لان هذه الانشطة هي مسببات حدوث هذه التكاليف ، ثم علي قدر استهلاك كل منتج من هذه الانشطة يتم تحميله بنصيبه من التكاليف [1] .

تتمثل الانشطة التي تضيف قيمة في تلك الانشطة الضرورية التي يمكن الاستغناء عنها ويتم تأديتها بكفاءة ، ويترتب عليها تكاليف يعتقد العملاء انها مفيدة وتضيف قيمة للسلع او الخدمات التي يحصلون عليها ، كما تساهم بشكل مباشر في ارضاء العملاء ومن ثم زيادة قيمة المنتج [2] .

تؤثر مسببات هذه الانشطة وما توفر من معلومات في تفسير سلوك تكلفتها ومن ثم يجب رقابة هذه المسببات للتعرف علي سلسلة القيمة طبقا للاستراتيجية المختارة ، ومن اهم هذه الانشطة ،الشراء ، التخزين ، الاستخدام و تمثل الانشطة التي لاتضيف قيمة في نوعين من الانشطة الاول انشطة ضرورية يتم اداؤها بشكل غير كفء ويحتاج هذا الاداء الي تحسين باستخدام التكنولوجيا المناسبة يتم بكفاءة بحيث يتم تخفيض تكلفتها وما تستفذه من الازمنة اللازمة لادائها مثل ازمنة الانتظار قبل تسليم المنتج ، وازمنة مناولة الخامات داخل المخازن، وازمنة نقل المنتجات تحت التشغيل من مرحلة لاخري ، والثاني انشطة غير ضرورية يمكن الاستغناء كلية عن غير الضرري منها، ويترتب علي هذه الانشطة تكاليف يعتقد العملاء انها غير مفيدة ولاتضيف قيمة للسلع او الخدمات التي يحصلون عليها حيث تستفيد موارد ولاتضيف قيمة ، مما يؤدي الي زيادة في التكلفة دون ان يقابل ذلك زيادة في المنفعه ، ومن ثم يجب تحسين الانشطة الضرورية التي لايتم اداؤها بكفاءة ، وتجنب الانشطة غير الضرورية وبالتالي تجنب تكلفتها المتغيرة وما يرتبط بها من تكاليف ثابتة ويؤدي ذلك الي تخفيض التكاليف دون تأثير ملموس علي القيمة [3].

---

(1) احمد حامد حجاج مرجع سابق ص 487 .

(2)حسين احمد على حسين مرجع سابق، ص 24

(3) Mays, J .W., & Sweeney,R,B, (1994)،، Activity – Based Costing in Banking ; A Case Study '' , CMA Magazine, Vol. 68 , Issue4. ,p74

يري الباحث ان اعادة تشكيل ترتيب انشطة سلسلة القيمة خلال دورة حياة المنتج مع الاعتماد علي التقنيات الحديثة بما يساعد علي استبعاد بعض الانشطة يؤدي الي تخفيض التكاليف ، مما يحقق للمنظمة ميزة تنافسية ويمكن تحقيق ذلك عن طريق تحديد محركات التكاليف للانشطة سلسة ، وتحديد التكلفة والمنفعة لكل نشاط

ثانياً: محركات التكاليف واثرها في تخفيض التكاليف :

ادت بيئة التصنيع الحديثة (NMS) الي زيادة نسبة التكاليف الإضافية علي حساب نسبة الأجور المباشرة ، مما ادي الي عدم ملائمة ساعات العمل المباشر كمحرك تكلفة لتفسير سلوك التكاليف ، كما ادت الي ظهور لحاجة الي وجود العديد من محركات التكاليف لتلائم تلك البيئة الجديدة ، وتعددت الكتابات التي تناولت هذا الموضوع بصورة اكثر تفصيل .

محركات التكاليف الهيكلية :

يقصد بها المحركات التي ترتبط بالقرارات الادارية في خمسة مجالات اساسية ، وقد يكون تأثير هذا المجال علي المنظمة في تكاليفها ايجابيا او سلبيا ويمكن تناول هذه المجالات علي النحو التالي [1] :

1- الحجم Scale ويقصد به حجم الاستثمار الذي يجب ان توفره المنظمة خلال دورة حياة المنتج بداية من البحوث والتطوير ومرورا بالتصميم والانتاج والتسويق وحتي خدمات مابعد البيع علي ان يتم هذا الاستثمار في ضوء الجودة التي تسعي المنظمة الي تحقيقها وبما يدعم مركزها التنافسي .

(1)Foster,G.& Gupta,M .Manufacturing Overhead Cost Driver Analysis Journal Accounting and Economic,V.12 .No 155p.309 ,p74

2- الطاقة Capacity او المجال scope ويقصد بالطاقة حجم الانتاج الممكن تحقيقه اما المجال فيقتصر به درجة التكامل الراسي لانشطه من خلال دورة حياة المنتج .

3-الخبرة Experience ويقصد بها ما تكتسبة المنظمة من خبرة نتيجة تكرار عدد مرات قيامها بنفس الانشطة ، مدي الاستفادة من هذا التكرار وفقا لمنحى التعلم ، وبما يعكس اثر تلك الخبرة علي هيكل التكاليف بالمنظمة وعلي متوسط تكلفة الوحدة المنتجة .

4- التكنولوجيا Technology ويقصد بها التكنولوجيا المستخدمة منخفضة ، متوسطة ، عالية) في اداء اله نشطة خلال دورة حياة المنتج ، وما قد يترتب علي نوع التكنولوجيا يعتمد علي درجة عالية او متوسطة او منخفضة من الألية واثر ذلك حجم العمالة المطلوبة (كثيفة ، متوسطة ، مخفضة).

5-درجة التعقيد complexity ويقصد بها التعقيد الناتج عن تعدد المنتجات او الخدمات وتعدد مواصفات كل منتج او خدمة وتعدد مستويات انجاز كل صفة من المواصفات واثر كل ماسبق علي هيكل التكاليف بالمنظمة .

محركات التكاليف التنفيذية :

ويقصد بها المحركات المباشرة لحدوث التكلفة وتحديد هيكل التكاليف بالمنظمة وتحديد مدي قدرة المنظمة علي تنفيذ خططها وتحقيق اهدافها بنجاح. ويكون لهذه المحركات تاثيرا كبيرا في تخفيض التكاليف ومن ثم دعم المركز التنافسي للمنظمة وتعكس محركات التكاليف التنفيذية اثر للقدرات الادارية في ستة مجالات اساسية ويكون هذا التاثير ايجابيا فقط علي المنظمة ويمكن تناول تلك المجالات علي النحو التالي [1] :

1- درجة مشاركة العاملين :

(1) James D. Tarr , MBA , ‹‹ Acivity Based Costing in the Information Age , (2006), www,ofm.wa.gov p16

يقصد بها درجه مشاركتهم في تنفيذ برامج المنظمة وفي تحقيق التحسين المستمر للمنظمة من خلال تحقيق أفضل مستوي من الاداء التنفيذ مما يؤدي الي تخفيض التكاليف ويساعد علي تحقيق حاجات ورغبات العملاء والمستهلكين وبما يدعم القدرة التنافسية للمنظمة ويمكن تحقيق ذلك ايضا من خلال تطويرعمليات قياس وتقويم الاداء في ضوء استراتيجيات واهداف المنظمة وماتعمل علي تطبيقه من انظمة حديثة نظم انتاجية ، نظم تكاليف ومدى مشاركة العاملين في تنفيذ برامج التحسين المستمر .

2- درجة تحقيق الجودة الشاملة :

مدي تحقيق التكامل بين جهود القائمين بجميع الانشطة بالمنظمة بهدف التطويرالشامل والمستمر للمنتج او الخدمة علي ان يتم ذلك في ظل الاستخدام الامثل للموارد المتاحة ، وبما يحقق الوفاء بحاجات ورغبات الاطراف التي لها مصلحة في المنظمة .

يرى الباحث ان العاملين من الركيزة الاساسية التي تقوم عليها المنظمة وتعتبر من اهم الموارد التي تستخدمها المنظمة في اداء ، يعتبر ، الذي يمكن من خلال تحقيق اهداف المنظمة بكفاءة وفعالية عالية فكل ما كان هذا العنصر علي درجه عاليه من التعليم والمعرفة والخبرة الكافية كل ما ادي ذلك الي انجاز الاعمال بالجودة العالية وحسب متطلبات ورغبات المستهلك وتقليل درجه الوقع في الاخطاء او اعادة الاعمال مرة اخري وبالتالي هذه المنظر يشبه نظام الذي يقوم المخزون صفه وهنا يقول الباحث الاخطاء صفر وهذا يؤدي تخفيض في التكاليف بدرجة كبيرة .

المكونات الفنية للمنتج :

يقصد بها التوصيف الهندسي والفني لمكونات المنتج ، ويراعي فيها المواصفات التي تفى بالحاجات الاستعمالية والحاجات الجمالية للعملاء والمستهلكين وفي ظل الجودة المناسبة . والعلاقة بين المنظمة وكل من العملاء والموردين

علي ضرورة المشاركة بين المنتج وكل من العملاء والموردين ، حيث تتأثر قرارات المنتج برغبات المستهلك خلال دورة حياة المنتج منذ مرحلة الشراء من الموارد وحتي مرحلة خدمات ما بعد البيع ، علي اعتبار ان العملاء والموردين بمثلان عنصرين لها دورهما الاساسي في تخفيض التكاليف وتحسين المركز التنافسي للمنظمة .

ان اهمية التكامل الفعلي بين المنتج وكل من العملاء والموردين ان يعتمد هذا التكامل علي تقنية المعلومات بما يؤدي الي تحسين سلسة القيمة ، وبما يحقق التنسيق بين الانشطة لخلق قيمة اكبر لها وانه يمكن تحقيق ذلك في ظل المحددات التالية [1] :

عند التعامل مع الموردين : يجب ان تركز مقاييس الاداء علي السرعة وعلي تخفيض التكاليف خاصة في ظل سياسية الانتاج في الوقت المحدد Just. in Time ،كما يجب تحقيق كفاءة التوريد بهدف انكماش الوقت بين طلب واستلام الطلبيات مع خفض تكاليف التخزين عند التعامل مع العملاء : يجب ان يتم التنسيق مع العملاء فيما يتعلق بالتقنيات المرتبطة بطبيعة المنتج والتي ترتبط بالحاجات الحالية والمتوقعة للعملاء كما يجب مساعدة العملاء علي تحديد التكنولوجيا المناسبة حاليا والمتوقع ان تسود مستقبلا ، ذلك في ظل ظروف وامكانيات العميل والبيئة المحيطة . والتغيرات الحالية وتلك المتوقع ان تسود مستقبلا ، ومدي توفر الخبرات والكفاءات التي تتناسب مع هذه التكنولوجيا ، وان التكامل الفعلي مع العملاء يساعد علي الوفاء بحاجاتهم بشكل اكبر واسرع واكثر كفاءه خاصة ان هذه الحاجات متغيرة باستمرار ومن ثم تتغيرالقيمة من وجهة العميل هوالذي يحدد حاجاته ويحدد ايضا مايجب الاهتمام به بشكل اكبر من غير مع ضرورة توقع التغيرات المحتملة في قيم انشطة القيمة من وجهة نظر العملاء بالاضافة الي ضرورة توفير المعلومات الدقيقة التي تتيح المنتج التعامل مع الموردين بسرعه وبطريقه افضل

(1) Roberto ,C & Olsen,T.Activity .Based Costing System Advanced in Management Acounty ,V0l 1,2003 pp.59-64

اما بشكل مباشر او غير مباشر ذلك باعتبار ان استغلال العلاقة بين المنظمة وكل من العملاء والموردين احدي محركات التكاليف التنفيذية .

كفاءة استخدام الطاقة المتاحة :

يقصد بها توفير المعلومات الملائمة لمتخذي قرارات التشغيل ،انه يمكن تحقيق ذلك من خلال الفصل بين التكلفة المرنه والتكلفة الالزامية النشاط والتي يحتاجها مخطط قررات التشغيل، ممايساعد علي ان يؤخذ في الاعتبار الوفاء بحاجات ورغبات العملاء والمستهلكين في المقامالاول في ظل استراتيجية طويله الأجل للمنظمة .

كفاءة التنظيم بالمنظمة :

يقصد به كفاءة التنظيم الداخلي لخطوط الانتاج بما يحقق سرعة الاداء وخفض التكاليف حيث يمكن تخفيض ازمنة العمليات الداخلية مثل عمليات النقل الداخلي بوضع الخامات بالقرب من الآلات مستخدمة لها او حتي التخلص من تلك الازمنة بالاعتماد علي تقنيات عالية ، هذا بالاضافة الي وضوح خطوط السلطة والمسؤولية بالهيكل التنظيمي للمنظمة بما يحقق كفاءة الاداء وفعالية الرقابة ان الدور الذي تعملة محركات التكاليف في تحديد الانشطة ومن ثم تكلفة المنتج . ونظرا لهذه الاهمية وماقد يترتب عليها من مستوي الدقة في تكلفة المنتج ومردود ذلك علي سلامة ما قد يتخذ علي اساسها من قرارات تتحمل المنظمة تكاليف . وهذا التاثير الكبير كما ذكرنا سابقا من خلال هذا المبحث وما تقدمه من المعلومات التي تساعد متخذي القرارات في كل المستويات الادارية وفي كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج وما ينعكس ذلك علي تخفيض التكاليف الي المستوي الذي يجعل المنظمة في وضع افضل في البيئة الحديثة ومالها من تغيرات كبيرة ومساهمة استخدام نظام محاسبة التكاليف علي النشاط في تحقيق ميزة استراتيجية في قيادة الكلفة وذلك من خلال تركيزة علي الانشطة التي تضيف قيمة وتعطيل السعرية المعتمدة بالأضافة الي اتخاذ

القرارات الرشيدة اعتماداعلي المعلومات التي يتم الحصول عليها من استخدام هذا النظام ولتحقيق هذه الميزة الاستراتيجية هنالك اربعة اساليب وكما يلي :

1- تحقيق انشاط من حيث تحقيق الوقت والجهد المطلوب لانجاز هذا النشاط .

2- حذف النشاط اي حذف بشكل تام اذا كان غير فعال وغير ضروري .

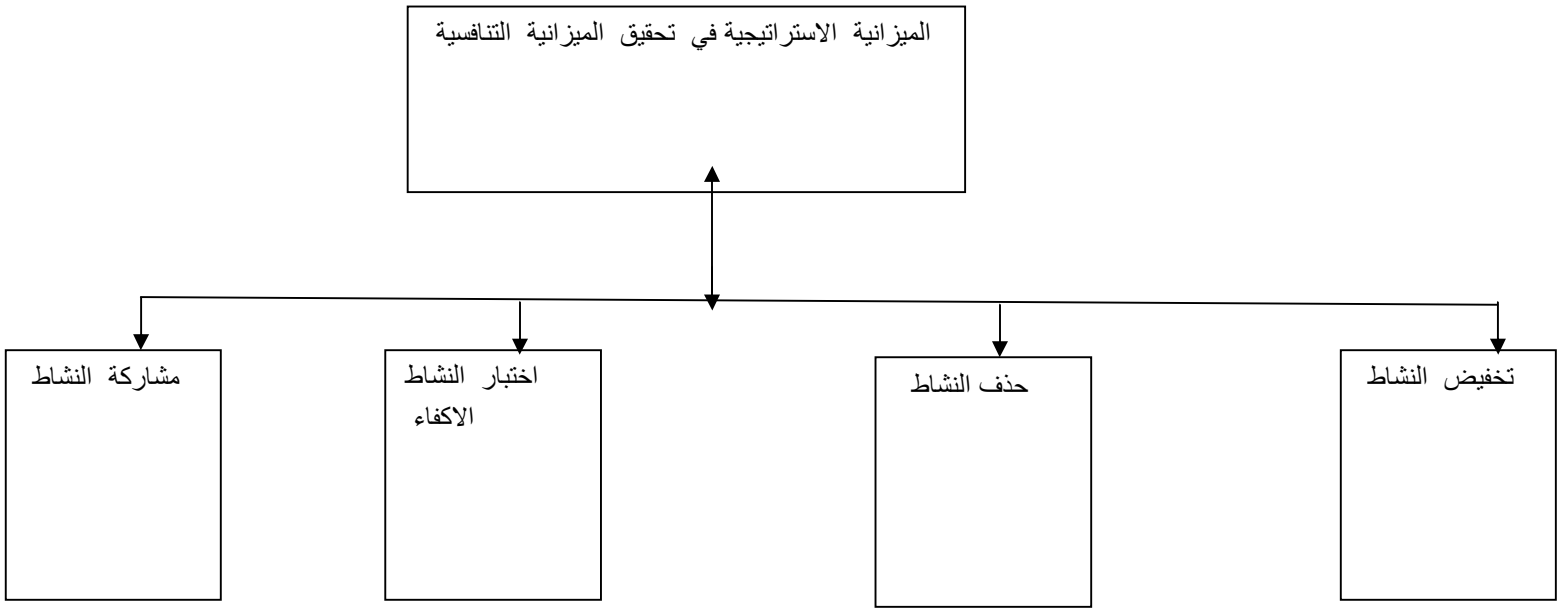
3- اختيار النشاط الكفء وذلك من خلال البدائل المتوفرة من هذه الانشطة .

4- مشاركة النشاط بمعني اجراء تغيرات تسمح بمشاركة بعضها مع البعض الاخر لانتاج مجموعة من المنتجات ولتحقيق الاقتصاد والكفاءة في استخدام الموارد المتاحة .

حيث يوضح الشكل () دور الميزة الأستراتيجية فى تحقيق الميزة التنافسية وذلك على النحو التالى:-

الشكل رقم (3/2/2)

الميزة الاستراتيجية فى تحقيق الميزة التنافسية



المصدر اسماعيل يحيى مهدى التكريتى. محاسبة التكاليف التقدمة : قضايا معاصرة ، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان ، 2007. ص 183

يتضح من الشكل رقم (3/2/1) بان الميزة الاستراتيجية تؤدى الى تحقيق الميزة التنافسية وذلك من خلال العناصرالى يتشكل منها الشكل من تخفيض النشاط يفصدبه تخفيض تكاليفه المختلفة من خلال الفحص فى تكاليف النشاط والتعرف لها من حيث الدور التى تقوم به والتكلفة المناسبة لذلك وحذف النشاط الذى لا يضف قيمةالى المنتج النهائى وبالتالى وجوده من عدمه ليس بالضرورة لذا يتم الخلص منه اما اختباركفاءة النشاط يؤدى الى اكتشاف طاقات غير مستقلة بطريقية غيرة او مستقلة غير صحيحه مما يؤدى الى ميزة اضافية تساعد الى تدعيم المركز التنافسيى امامشاركة النشاط فى الهدف الكلى والمساهمة فى تحقيق الاهداف الفرعية يمكن من تقيق الميزة التنافسية بالنسبة للشركة على منافسينها فى السوق .

تخفيض التكاليف من خلال وصف الزبائن:

يقدم نظام محاسبة التكاليف المبني علي الانشطة للمدراء منتفهم تكاليف الانتاج فانه يمكتهم من تحديد سمات وصفات زبائنهم ، حيث اي الزبائن اكثر كلفة اواقل من غيرهم (1) ،الصفات كماهي في الجدول التالي :

جدول رقم (4/2/2)

سمات وصفات الزبائن

سمات الزبائن ذوي الكلفة العالية	سمات الزبائن ذوي الكلفة المنخفضة
اوامر طلبات الانتاج خاصة	اوامر طلبات الانتاج اعتيادية

(1)Atkinson,A.,Kaplan ,R,and Young ,m.,(2004) Management Accounting ,4th ed.,Prentice Hall International New Jersey .

كمية الطبية صغير ة	كمية الطلبية كبيرة
صعوبة اوعدم قدرة التنبؤ في حصول الطلب	امكانية التنبؤ في الحصول الطلب
شروط خاصة بتسليم الطلبية مع التغير في الشروط	تسليم الطلبية بالشروط الاعتبارية ولايوجد تغير في الشروط
الحاجة الي اموال كبيرة الترويج عنها	عمليات الترويج الاعتيادية
الحاجة للاحتفاظ بمخزون عالي	المخازن تملا ثانية حسب الانتاج
عملية سداد المديين بطيئة	تسدد المديونية بالوقت المحدد

المصدرسهى السيد حسن فرج، مدخل مقترح لتطوير الرقابة وخفض التكاليف، رسالة ماجستيرغير منشورة ، كلية التجارة ببور سعيد، جامعة السويس 2004، ص 77

يتضح من الجدول رقم (4/2/2) المقارنة بين الزبائن التى يتم اختيارهم للتعامل معهم وتنفيذ طلبياتهم ينقسمون الى قسمين من الزبائن ذات الكلفة العالية والكلفة المنخفضة وكلاً منهم له سمات وصفات خاصة به مزكورة فى الجدول وهذا يتيح فرص لادارة الشركة لاختيار الزبائن التى يتم من خلالهم تحقيق هدف خفض الكلفة والنمو واهداف الزبائن .

ثالثاً: نظام تكاليف التحسين المستمر (Kaizen)

تتمثل نقطة البداية لنظام التحسين الذاتي المستمر بتطبيق نظام تحديد التكاليف علي اساس الانشطة (ABC) لكن نظام التحسين الذاتي المستمر الشامل يتضمن ايضا :

1- تظام الادارة علي اساس الانشطة Activity Based management(ABM)

2- نظام الجودة الشاملة Total Quality management (TQM)

3- تحسن العمليات Process improvement

من اهداف نظام التحسين الذاتي المستمر [1]

1- التحسين المستمر للانشطة المسبقة للقيمة .

2- التقليل للانشطة غير المضيفة للقيمة .

هونظام اتخفيض التكلفة يركزعلي تخفيض التكلفة مرحلة التصنيع (Kaizen) هي كلمة يابانية تعني تحيين عملية ما بكميات صغيرة ولكن متزايدة بدلا من تحسين كبير مفاجئ وبالتالي فإن نظام ال Kaizen costing يختلف عن النظام التقليدي من حيث إن الاخير يسعي الي تحقيق معايير التكلفه مع تجنب الانحرافات غير المرغوب فيها ، في حبن انKaizen costing يسعي الي تخفيض التكلفة المطلوب الذي يتم تخفيضة باستمرار وهكذا فإن تحليل الانحرافات في نظام التكاليف التقليدي يتم من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع المعيارية حيث ان تحليل الانحراف في (Kaizen) يتم من خلال مقارنة التكلفة المطلوبة مع كميات تخفيض التكلفة الفعلية . قد عرف نظام التحسين والتطوير المستمر علي انه النظام الذي يدعم عمليات تخفيض التكاليف خلال مراحل التصنيع والانتاج وذلك علي مستوي منتج قائم ، وتقوم فلسفة عمليات تخفيض التكاليف علي اساس امكانية القيام بعمليات تطوير وتحسين مستمر الأساليب واجراءات الأنتاج وذلك في مختلف الانشطة الصناعية للمصنع [(2)] .

3- قلة المحاسبيين المدربين المدخل الحديث للموازنات (BBB) يحتاج عدد من المحاسبيين المدربين ذوي خبرة عالية وفي حال عدم توفر محاسبين مدربين يصعب تطبيق المدخل الحدبث للموازنات وقد يؤدي الي تحديد الاهداف المستقبلية بشكل خاطئ وبالتالي زيادة التكاليف .

---

(2) صلاح الدين مبارك واخرون . محاسبة التكاليف المتقدمة لاغراض إدارية ، الاسكندرية : دار الجامعة الجديدة للنشر 200 . ص 329 .

([2]) Monden ,Y,Hamada ,K.,(2001)Tareget Costing and Kaizen costing in Japanese Automobile companies " Journal of Management Accouting Vol, 3, No ,1 ,p 39

4- قلة الخبرة والقدرة علي استعمال الأجهزة الالكترونية : عدم توفر موظفين ذوي خبرة في استخدام الأجهزة الالكترونية يحول دون تطبيق (BBB) بشكل صحيح ومجدي .

5- صعوبة تقدير التكاليف: عدم القدرة علي تحديد وتقدير التكاليف يحول دون تطبيق المدخل الحديث للموازنات ، وبالتالي لابد من تطبيق نظام علي اساس الانشطة (ABC) الذي من خلاله تستطيع المنشأة تحديد التكاليف بشكل دقيق والتكامل والاتساق بين نظام الموازنةعلي اساس الانشطة (ABB) والاساليب المستحدثة لتخفيض التكاليف ان الموازنة علي اساس الانشطة الناجحة تتطلب تعهد نحو التميز وادارة العمليات وفقا لمنهج التحسين كما انه لتطبيق هذا الاسلوب فانه لابد من مراجعة لموقف المنافسة التي تلاقيها المنشأة سواء كانت منافسة مباشرة او منافسة من منتجات وخدمات بديلة ([1]) .

يبرز من التعريف السابق مدي التكامل القائم بين نظام الموازنة علي اساس الانشطة (ABB) وباقي ادوات المحاسبة الاستراتيجية فلم تعد نظرة المنظمة التكاليف نظرة داخلية فقط داخل حدود المنشأة بل تغيرت وجهة النظ هذه وتجاوزت حدود المنشأة وهو مايطلق عليه علماء المحاسبة الادارية الاستراتيجية المنظور الخارجي للتكاليف ومن هذه الاساليب المستحدثة .

منهج الادارة اساس الانشطة كاحد اساليب ادارة التكلفة :

يقوم فكرة نظام الادارة علي اساس الانشطة (ABM) علي اعتبار ان إدارة الانشطة هي الطريقة التي يمكن من خلالها تحسين القيمة التي يستلمها المستهلك وتحسين الارباح التي يمكن تحقيقها ويتضمن نظم الادارة علي اساس الانشطة [(2)]

1- تحسين مسببات التكلفة .

([1]) Caplan, D , Melumad ,N and Zive, A. (2005), Activity Based Costing and Cost Interdependencies Among Products : The Denim Finishing company, Issues in Accounting Education , Vol 20, N0. 1,p 52

(2)صلاح الدين مبارك واخرون مرجع سابق ص 333

2- تحليل الانشطة .

3- قياس الأداء .

يمكن تعريف اسلوب الادارة علي اساس الانشطة علي انه طريق لادارة الانشطة الرئيسية للتشقيل بالمنظمة عن طريق تحديد هذه الانشطة وكذلك تحديد كيفية قيام ، كل نشاط من هذه الانشطةاستهلال الموارد وايضا تصنيف الانشطة الي نوعين انشطة مضيفة للقيمة اي لقيمة السلعة او الخدمة وانشطة غير مضيفة للقيمة والتي لابد من اتباعها بما يؤدي في النهاية لتخفيض التكلفة [1] .

تحليل سلاسل القيمة :

تعرف سلسلة القيمة علي انها مجموعة متصلة من الانشطة الخالقة او المولدة للقيمة وذلك بداية انشطة الحصول علي المواد الخام من الموردين وانتهاء بتسليم المنتج النهائي للعميل وجهود خفض التكلفة وفقا لهذا المدخل تتطرق لسلسلة القيمة داخل المنشأة ومن خلال تدفق العملية والانشطة وايضا تمتد هذه الجهود الي خارج حدود المنظمة من خلال كلا من الموردين العملاء ان سلسلة القيمة تمكن اصحاب المنشآن الصغيرة والمتوسطة من التنافس علي المستوي المحلي والعالمي،حيث يتطلب ذلك مواجهة العقبات واستغلال الفرص التي تمنحها البيئة التي تعمل بها المنشآت ، وإن اهمية تكاليف جهود القطاع الخاص والمجتمع المدني والحكومات تكمن في ضمن مستقبل افضل للاسواق المحلية، وكذلك علي اهمية مقدمي خدمات تنمية الاعمال لدعم وتنظيم ايه تقديم الخدمات للمنشأت الصغيرة والمتوسطة، وسلسلة القيمة هي الخطوات المتحاقبة في عملية الانتاج او الانشطة التي تضيف القيمة الي منتج معين حتي تصل الي المستخدم النهائي . ومفتاح مفهوم سلسلة القيمة تحدث عند كل مرحلة من المراحل ' ويمكن قياس

([1]) Keogh W., (1994)"The role of the quality assurance professional in determining quality costs", Management Auditing Journal, Vol.9, No.4, P 46

اضافة هذه وتحليل توزيعها علي طول السلسلة بحيث تعرف ماهي حلقات السلسلة التي توجد داخل حدودها مدي ربحية هذه الحلقات القائمة والامكانيات المتاحة لادخال حلقات اضافية واذا قسمت السلسلة الي مكوناتها، اي التصميم والتوريد والانتاج والتوزيع ، يمكن تحسين فهم بنياتها وكيفية عملها ، وربما الاهم من ذلك تقدير فرصتها التنافسية العامة ولذلك يكون تحليل سلسلة القيمة وسيلة فعالة لتصورالاشكال التي يتخذها التكامل الوظيفي في عملية الانتاج لانه يقل التركيز من الانتاج وحده الي مجموعة الانشطة المتنوعة التي تكون السلسلة (1).

يري الباحث انه عند تحديد الانشطة خلال دورة حياة المنتج يجب ان يتوفر بيانات عن الانشطة ، وتبويبها واعداد خريطة بالانشطة مع ضرورة الاعتماد علي تحليل سلسلة القيمة والذي يعد من الركائز الاساسية لادارة التكاليف،الاستراتيجية وان سلسلة القيمة تتمثل في تلك المجموعة المترابطة من الانشطة التي يضيف كل منها قيمة او منفعة للمنتجات او الخدمات في تكامل وتناسب خلال عمليات الانتاج سواء كانت قبل البدء في الانتاج او ما بعد البيع كما ان اي ضعف القصور في اي نشاط من تلك الانشطة يمثل ضعفا في حلقة من حلقات سلسلة القيمة، حيث يجب تحقيق التكامل والتناسق بين انشطة سلسله القيمة ، مع اخذ البعد البيئي في الاعتبار، ان التكامل بين النظم المختلفة يؤدي الي تلاشي العيوب المصاحبة لكل منها مما يؤدي الي تحقيق الدور المنوط بها بدرجه العالية من الكفاءة فعالية ولذا فان نظام التحسين المستمر يعتبر اكثر النظم فعالية في عملية المتابعة الرقابة علي العمليات التي تقوم بها المشروعات ومن خلال ذلك يعمل هذا النظام علي اكتشاف الانحرافات واماكن الخلل والضعف والقيام بالاجراءات اللازمة و ان الاعتمادا على بيانات التكلفة التي يقدمها نظام التكاليف على أساس ألنشاط وتحليل الانشطة يمكن للإدارة الإستفادة من هذه البيانات في عدة مجالات، أن نظام التكاليف على اساس الانشطة نظام للمؤسسة فرضته الاستراتيجية تخفيض التكاليف مما يحقق لها ميزة تنافسية، فأن تخفيض التكاليف مهم أيضا في زيادة الحصة

---

(1) خميس، أحمد ضياء دور نظام التكاليف المستهدفة والأنظمة المعاونة في تخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، عدد2، بنها -كلية التجارة، 1994، ص ،358.

السوقية للمؤسسة، كما أن نظام التكاليف على اساس الانشطة يهتم بالأنشطة لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتج، فبالجمع والإبلاغ عن الأنشطة المهمة من الممكن فهم إدارة التكلفة بكفاءة وان سلسلة القيمة ليست هدفاً بحد ذاتها وانما وسيلة لانجاز هدف أكبر هو تحقيق وتطوير الميزة التنافسية للمنظمة وبالشكل الذي يؤدي إلى زيادة حصتها السوقية واستمرار نجاحها لاطوال فترة ممكنة.تكون هذه الوسيلة كفؤة وفاعلة في سوق المنافسة التامة عند م ا رعاتها أحكام الرقابة على جودة المنتج في كافة م ا رحل سلسلة القيمةفضلاً عن تخفيض الكلفة إلى أدنى حد ممكن من خلال تحديد الكلفة المستهدفة لتحقيق أكبر قدرممكن من المرونة في تحديد السعر . ان هذين لعنصرين يجب أن لا يكونا هدفاً لتقييم مخرجات سلسلة القيمة فقط وانما يجب أن يتحولا إلى نشاطاً داعماً ومرافقاً لمراحل سلسلة القيمة لتقليل هدر الموارد المتاحة الناتج من أو ارتفاع السعر نتيجة ارتفاع الكلفة وهذا قد يسبب فقدان جوانب مهمة من (Poor quality) النوعية الرديئة الميزة التنافسية للمنظمة ، تتكون سلسلة القيمة، هناك مجموعتان رئيستان من الأنشطة تسمى احدهم مجموعة الأنشطة الأساسية (Primary Activities) والأخرى مجموعة الأنشطة الداعمة Support Activities تتولى الأنشطة الأساسية مهمة التكوين المادي للمنتج أو الخدمة التي تقدمها الشركة وتسليمها وتسويقها للمشتري وكذلك خدمة ما بعد البيع. وتتكون من خمسة أنشطة هي الإمدادات الداخلة، عمليات التشغيل، المخرجات من المنتجات التسويق وأخيراً الخدمة. أما الأنشطة الداعمة فهي تقدم المدخلات الخاصة بالبنية الأساسية (Infrastructure) تسمح للأنشطة أساسية بأداء دورها و تتكون من أربعة أنشطة هي: البنية الأساسية للشركة، إدارة الموارد البشرية، البحوث.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

يتناول الباحث فى هذا الفصل نبذة تعريفية عن شركة قابكو سودان المحدودة وعرض وتحليل ومناقشة البيانات وأساليب جمع البيانات والأساليب الأحصائية المستخدمة وتحليل نتأئج البيانات وذلك من خلال المباحث الاتية:-

المبحث الاول : نبذة تعريقية عن شركة قابكو سودان المحدودة

المبحث الثانى : عرض وتحليل ومناقشة البيانات

المبحث الاول

نبذة تعريفية عن شركة قابكو سودان المحدودة [1]

تأسست شركة قابكو سودان عام 2000م حيث كانت تعرف بشركة أجب الإيطالية للنفط التي منحت لاستكشاف النفط في مناطق البحر الأحمر وكان ذلك بالتحديد في عام 1959م وهي شركة تتبع ايلابانز الهندية وتعتبر من الازرع الأساسية لوزارة الطاقة والتعدين في عمليات توزيع وتسويق المنتجات البترولية بأنواعها المختلفة حيث تتولى تقديم الخدمة لكافة القطاعات الاستهلاكية ، عبر منظومة متكاملة في مجالات الرئيسية بالمستودعات الجيلي والشجرة وبورتسودان ومحطاتها المنتشرة على امتداد السودان ذات السعات والطاقات الكبيرة التي تستخدم في التخزين والمناولة من مستودعاتها من الوفاء بخدمات الاستلام والبيع المباشر المتمثلة في الصهاريج ذات السعات التخزينية العالية وطلمبات الضخ و التسليم وعبر شبكة العدادات الالكترونية وبواسطة عمالة متدربة وذات خبرة عالية التقنية والسرعة التي تمكن من الوفاء بكافة العمليات اللوجستية ومهارة فائقة ساعدها في ذلك البرامج التدريبية لتأهيل العاملين داخلياً وخارجياً لتربط بكافة اسباب التقنية وما يستخدم في مجالات توزيع وتسويق المنتجات البترولية تمتلك شركة قابكو عدد مستودعاتها 10 مستودعات والمستودعات التي تمتلكها شركة قابكو للبترول عدد من المحطات من الجيلي والشجرة وبورتسودان اضافة الى المستودعات الفرعية المنتشرة في جميع ولايات السودان تؤمن هذه المستودعات من خلال سعاتها التخزينية الكبيرة والمجهزة باحدث التكنولوجيا امداداً متكاملاً للمواد البترولية تلبي من خلالها متطلبات جميع القطاعات الحيوية والإستراتيجية بالبلاد ويبلغ عدد محطاتها أكثر من 200 محطة وهي ذات انتشار جغرافي ونوعي يغطى جميع القطاعات الاستراتيجية للمستهلك والبقاع الجغرافية لتقدم خلال هذا الانتشار خدماتها لجمهور المستهلكين من تسويق المواد البترولية وخدمات السيارات والذي تقوم فيه المحطة بتقديم خدمات شاملة ومتكاملة ONESTOP والآليات وقد بدأت في ادخال خدمة لزبائنها وتمتد الخدمات لتغطى كافة احتياجات زبائنها من خلال المتاجر. يعتبر

(1)منشورات شركة قابكو سودان المحدودة 2012 ص 5

مستودع الجيلي اول مستودع تزامن تشييده مع مصفاة الخرطوم مما كان له الدور الأكبر في تأمين امداد جميع انحاء السودان بمنتجات المصفاة فضلاً عن قيام المستودع جميع عمليات المناولة لشركات التوزيع الأخرى في الفترة التي أعقبت تشغيل المصفاة وحتى تشييد تلك الشركات لمستودعاتها، ونسبة لما تمتلكه الشركة من خبرات في مختلف مجالات العمليات نالت ثقة المتعاملين مع هذا القطاع فقد كان مستودع الجيلي قبله لتدريب اعداد كبيرة اجراءات السلامة والصحة والبيئة والتي تعتبر جزءاً اساسياً في جميع الأعمال التي تقوم بها الشركة كما قامت شركة قابكو للبترول بتطوير أول نموذج للإدارة المتكاملة للوقود بالسودان في شراكة مع شركات اخرى ومشروعات الزراعية اضافة الى الشركة التي تتبع في الهند ولها فروع في قارة افريقيا في كلا من يوغندا – تنزانيا – سودان – كينيا – رواندا . [1]

أن الشركة لها حكمتها في شئون ومقاييس الإدارة تمثل حقيقة تعكس كيفية أدئنا للاعمال ، ومن هذا المنطق ، فإن قيمنا الأساسية المتمثلة في الأمانة والاستقامة واحترام الآخرين هي الأساس الذي نلتزم به في أدارة أعمالنا اليومية ، وقد تم تضميننا هذه القيم في مبادئ أعمالنا التي تشمل التزامنا في تحقيق الخير والفائدة إن شركة قابكو تولى أهمية قصوى لتطوير الموارد البشرية وتسعى نحو جذب وتطوير الموظفين المتحمسين الذين يظهرون كفاءات متميزة واستقامة في أدائهم لوظائفهم وتقوم الشركة بتزويد الموظفين بالسياسات الضرورية والإثباتات والمقاييس اللازمة التي تمكنهم من زيادة معرفتهم بكل ما هو متوقع منهم إضافة إلى دعم برامج التطوير التي تؤهلهم لتحمل المسئوليات المتزايدة ومهارات القيادة.

هنالك مجموعة عالمية تضم شركات تابعه لشركة قابكو للبترول تضم قوى عاملة ذات ثقافات متعددة وتعمل في مختلف دول العالم وتوظف مواطنين عمانيين لكي تحقق التوازن المطلوب بين الموظفين المواطنين والوافدين. وتؤمن الشركة بأهمية الاستثمار في تطور القوى العاملة الوطنية وضرورة توليهم مناصب قيادة علماً أن الموظفين الوافدين الذين

(1) منشورات شركة قابكو سودان المحدودة 2012 ص 8

يعملون في الشركة هم خبراء متخصصون ومهرة ، ويتوقع منهم أن يعملوا على تدريب وتطوير مهارات الموظفين المواطنين لإعدادهم كي يصبحوا في مراكز قيادية في المستقبل وخبراء فنين مهرة ([1]).

كان السؤال ان كيفية انتاج المشتقات البترولية المتمثلة فى كل من البنزين والديزل والكيروسين ،الغازات بنواعها المختلفة ،الاسفلت وزيوت التشحيم وغيرها .حيث كانت الاجابة على هذا السؤال بان برميل النفط الواحد يستخرج منه هذه كميات بنسب مختلفة على النحو التالى ومن خلال هذا الجدول الاتى [(2)] :

المنتجات الرئيسية التى تعمل فيها الشركة وتقوم بانتاجها بصورة مستمرة .

الشركة منذ تاسيسها تعمل فى كل انتاج وتوزيع كل المنتجات البترول ولكن الات تعمل فى ثلاثة منتجات رئيسية والبنزين والجازولين والغاز [(3)] .

طريقة اخرى يتم من خلالها توزيع النسب بين هذه المنتجات غير الطريقة التى تم ذكرها انفا هناك طرق اخرى الى توزيع كمية البترول المدخل لانتاج بين هذه المنتجات على النحو التالى :

10% يسمى زيت البترول المسال ويستخرج منه ايثانول – غاز البريين – غاز البوتان – الدفئة – الطبخ

35% يسمى المرشح ويستخرج منه كيروسين طائرات – ديزل –وقود دفئة – زيت مضخات .

35% يسمى الخفيف ويستخرج منه بنزين – جازولين

20% يسمى الزيت الرائد اوالمفضلة ويستخرج من–الفحم الصناعى – الكبريت – الصناعات الكيميائية .

ماهى وجه نظرك فى نظام التكلفة على اساس النشاط .

---

(1) منشورات شركة قابكو سودان المحدودة 2010م ص 5
([2]) مقابلة شخصية مع البا شمهندس مححد على صالح مدير الانتاج والتشغيل بشركة قابكو سودان المحدودة 2013/9/17م
([3]) مقابلة شخصية مع البا مهندس ازرق ادم ازرق مسؤل الانتاج بالشركة 2013/9/21 م

فى الحقيقية انا سمعت بهذا النظام وعرف انه شيء بسيط جدا لذلك فان تقيمى لهذا النظام لم يكن دقيق لذا اعفينى من هذا السؤال [1].

الطريقة التى تستخدمها الشركة فى تبويب تكاليفها :

الشركة تقوم باستخدام النظم التقليدية فى تبويب تكاليفها وهى الطرق المعروف المستخدم من كثير من الشركة وكما تعرف بانها واجه الاكثير من الانتقادات التى وجهت فى قصورها فى اوجه عديدة وعجزها فى معالجة التكاليف الاضافية والتى تعرف بنكاليف غير المباشرة التى تمثل الان وفى العصر الحالى الذى يعرف بعصر المعلومة الذى صاحب الاكثير من التغييرات فى الدوائر الداخلية للمؤسسات والخارجية فى البيئة المحيطة بالمؤسسات واصبح من الصعب الصمود امام هذة الاستبدالات الجوهرية ، دون الاستيعاب لها والمواكبة معها حتى تستطيع الشركة اوالمؤسسة مواجة الشركات والمؤسسات المنافسة لها وفى كل المستويات وفى كل الجوانب وخصوصا رغبات العملاء او الزبائن .[2]

كيف تقيم اسلوب التكلفة على اسس النشاط اولا كنظام تكاليف وكذلك اذا تم تطبيقه فى شركتم ماهو الشىء الذى يخدمه.

الاجابة نظام التكلفة المبنى على الانشطة هو نظام متكامل ظهر لمجابهة التحديات والقصور التى لم تستطيع الانظمة التقليدية معالجتها وباتالى ظهر ليسد هذه الصقرات لذا نجد انه الدور الفعال فى ذلك اما اذا تم تطبيقه فى الشركة هنا العديد من الفوائد التى تجنيها الشركة وكذلك العاملين فيها ومن بين هذا الفوائد بانه نظام يوظف الموارد بصورة التى تحقق اهداف الشركة وذلك من خلال المحافظة على هذه المورد المادية والبشرية واستخدامها بالطرق الامثل . كذلك اكشاف العديد من المورد الغير مستغل بصورة صحيحة او فى امكان غير المكان الذى يجب ان توظف فيه اوانها ليس هناك ضرورة الى استخدامها فى ذلك الظرف الزمانى او انها مستخدمة من غير ان تضيف قيمة الى المنتج

(1)مقابلة مع الباشمهندس احمد محمد هيمورا مدير المشرعات شركة قابكو سودان المحدودة 2013/8/3م
(2)مقابلة شخصية مع هيثم احمد محمد سعد المدير المالى للشركة قابكو سودان 2013/10/11 م

النهائى.هذا يمثل اضافة للشركة من نواحى عدة اما باستغلال هذه الموارد فى انشطة تضيف قيمة وبالتالى زيادة الارباح او زيادة قيمة المؤسسة فى السوق او تمثل هذه الموارد المعطلة زيادة فى التكاليف واى محاول استبعادها يمثل انخفاض فى التكاليف واى خفض فى االكلفة ايضا يدخل فى زيادة الربحية وزيادة الايرادات تعنى الاكثير فى بيئة الاعمال المعاصرة التى تمكن الشركة من الثبات ومواجه المنافسة والتحديات او بخطوا حثيثة فى القطاع التى تعمل فيه ([1]) .

هل نظام التكاليف المبنى على الانشطة يؤدى الى تخفيض التكاليف غير المباشرة ؟

ان تخصيص التكاليف غير المباشرة باستخدام اسلوب التكلفة على اساس النشاط يكون اكثر دقة من التخصيص بالطرق التقليدية وتحميل كل نشاط من الانشطة التى تقوم بها الشركة بتكاليفها الفعلية اى بان هناك تكاليف اخرى تحمل بصورة عشوائية للمنتج فى حالة استخدام الطرق التقليدية بان كل ماكان التبويب صحيحا يتم اكشاف اخطاء التحميل التكاليف غير ضرورية او التكاليف التى يجب ان لا تصرف مثل هذه التكاليف لانها لاتخدم الغرض وانما تضاعف التكلفة الى الانتاج وبالتالى وضع الشركة فى موفق صعب وهو اما ان تكون هذه الشركة بها ربح ضئيل او بها خسارة و كذلك تضعيف الموفق التنافسى فى السوق وايضا مقدرتها على تخديم خدمات الى العاملين بها وكذلك البيئة الاجتماعية التى تحتاج الكثير من المساعدات فكل ما كان هناك النظام محكم وقادر على المعالجات التى تحتاجها الشركات كل ادى الى انعكاسات ايجابية على التكلفة .([2])

كذلك فان التكلفة على اساس النشاط يمكن ان تغيير كيفية تقييم المديريين للاساليب التقنية الحديثة وتصميم العمليات الصناعية لتخفيض زمن تجهيز الالات, وترشيد موقع المصنع لتخفيض تكاليف المناولة وتحسين جودة المنتج لتخفيض تكاليف فحص المنتجات .

---

(1)مقابلة شخصية مع هيثم احمد محمد سعد المدير المالى للشركة قابكو سودان 2013/10/14 م

(2) مقابلة مع الاستادة امير محمد محاسب مالى شركة قابو سوادن 2013/10/29 م

المبحث الثانى

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

تناول الباحث في هذا المبحث وصفاً للطريقة والإجراءات التي اتبعها في تنفيذ هذه الدراسة يشمل ذلك وصفاً لمجتمع البحث وعينته وطريقة إعداد أداة الدراسة والإجراءات التي اتخذتها للتأكد من صدقها وثباتها والمعالجة الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات واستخراج النتائج.

تم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS11.5) للقيام بتحليل البيانات والتوصل إلي الأهداف الموضوعة في إطار هذه الدراسة، واعتمد مستوي الدلالة 5% الذي يقابله مستوي ثقة 95% لتفسير نتائج الاختبارات التي تم إجراؤها. وقد استخدم عدة أساليب إحصائية أهمها: اختبار الثبات (Alpha) وأساليب التحليل الإحصائي الوصفي والتحليلي، حيث تم استخدام بعض الأساليب الإحصائية المتعلقة بمقاييس النزعة المركزية مثل الوسط الحسابي ومقاييس التشتت مثل الإنحراف المعياري والنسب المئوية ، بالإضافة إلى أنه تم إختبار وإثبات الفرضيات عن طريق اختبار مربع كاي (x^2) .

أولاً : اختبار الصدق والثبات:

تم إجراء اختبار للاستبانة قبل صياغتها النهائية للتأكد من ملاءمتها لقياس أهداف الدراسةوالتأكد من ثبات الفقرات الواردة فيها، ومدي وضوحها بالنسبة للمبحوثين، وذلك عن طريق تحكيمها من قبل أساتذة مختصين في مجال الادارة والاحصاء حيث أبدوا ملاحظاتهم علي الاستبانة وتمت دراسة هذه الملاحظات وأخذت بعين الاعتبار لإخراج الاستبانة بصورتها النهائية، ومن أجل اختبار ثبات الأداة (الاستبانة) نحو إعطاء نفس النتائج أونتائج قريبة منها فيما لو كررت عملية القياس في ظروف مشابهة على نفس العينة أو على عينة مماثلة من مجتمع الدراسة، فقد تم استخدام معامل ألفا كرنباخ من أجل اختبار ثبات الإجابات على فقرات الاستبانة حيث يقيس هذا المعامل مدي الثبات الداخلي لفقرات

الاستبانة ومقدرته على إعطاء نتائج متوافقة لاجابات المبحوثين تجاه فقرات الاستبانة، وتتراوح قيمة معامل ألفا بين (0 - 100)، وتكون مقبولة إحصائياً إذا ذادت عن (60%) فعندها يكون ثبات الأداة جيداً ويمكننا تعميم النتائج. ويبين ملحق رقم (3) نتائج اختبار المصداقية عباراتالدراسة، ومن ملحق رقم (3) يتم تكوين الجدول التالي :

جدول رقم (1/2/3)

نتيجة اختبار المصداقية لفرضيات الدراسة.

رقم	الفرضيات	العبارات	معامل ألفا
1	يوفر أسلوب التكلفة على أساس النشاط معلومات مهمة تساعد الإدارة على تخفيض التكلفة	5	%66
2	يؤدي تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط إلى تطوير الأداء وتحقيق مستوى الجودة المطلوبة للإدارة	5	%79
3	الإعتماد على أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤثر على تكاليف الإنتاج	5	%68
	مجموع الاسئلة	15	%87

المصدر :إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2013 م.

من الجدول (1/2/3) يتضح أن اختبار ألفا لفقرات فرضيات الدراسة كل على حدهولجميع الفقرات معاً حيث بلغت قيمة ألفا لجميع الفقرات (87%) وتعتبر هذه النسبة عالية وبالتالي يمكن الاعتماد على مصداقية أداة القياس وتعميم نتائج الدراسة، وأن قيمة معامل ألفا للإجابات على فقرات الاستبانة الخاصة بكل فرضية من فرضيات الدراسةكانت أكبر من الحد الأدنى المقبول لمعامل الثبات (60%). ويعني هذا توفر درجةكبيرة من الثبات في الإجابات، وبالتالي فإنه يمكن تعميم النتائج على مجتمع الدراسة .

مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من موظفي شركة قابكو للبترول المحدودة أما عينة البحث فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة حيث بلغت (60) فرداً تم توزيع (60) استبانه لهم ، وقد بلغ عدد الاستبانات الغير مسترجعة والتي لم يتم ملؤها كاملة (6) إستبانة، عليه فإن عينة الدراسة الأصلية بلغت (54) إستبانه والتي تمثل ما نسبته (90 %) من عدد الاستبنات الموزعة ، وتعتبر هذه العينة كبيرة نسبياً من الناحية الإحصائية بما يؤدي إلى القبول بنتائج الدراسة وتعميمها على مجتمع الدراسة .

ثانياً : البيانات التعريفية للمبحوثين :

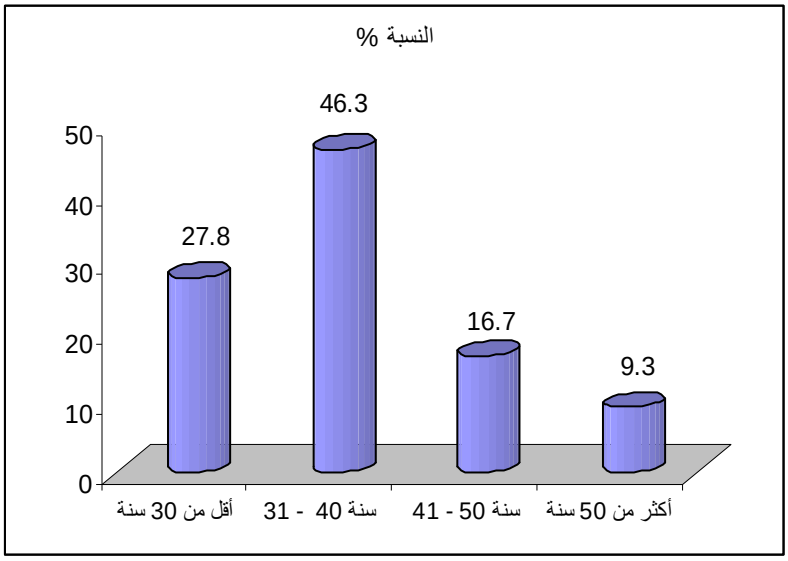
1- العمر : **جدول رقم (2/2/3)**

التوزيع التكراري للمبحوثين وفقاً لمتغير العمر

العمر	العدد	النسبة %
أقل من 30 سنة	15	27.8
31 - 40 سنة	15	46.2
41- 50 سنة	9	16.7
أكثر من 51 سنة	5	9.3
المجموع	**54**	**100.0**

المصدر :إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2013 م.

شكل بيانى (5/2/3) : للمبحوثين وفقاً لمتغير العمر



المصدر :إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2013 م.

يتضح من الجدول (2/1/3) والشكل (5/1/3) إن الفئة العمرية(31- 40) تمثل 46.2% والفئة العمرية أقل من 30 سنة 27.8% و الفئة العمرية 41 - 50 سنة 16.7% و الفئة العمرية أكثر من 50 سنة 9.3% ومنه يتضح ان 72.2% من افراد العينة يتجاوزن اعمارهم ثلاثين سنة . وهذا يشير أجابات افراد العينة مركزة ودقيقة وموثوق فيها نتيجة للفئة العمرية و خبرة والمعرفة

2- المؤهل العلمي :

جدول رقم (3/2/3)

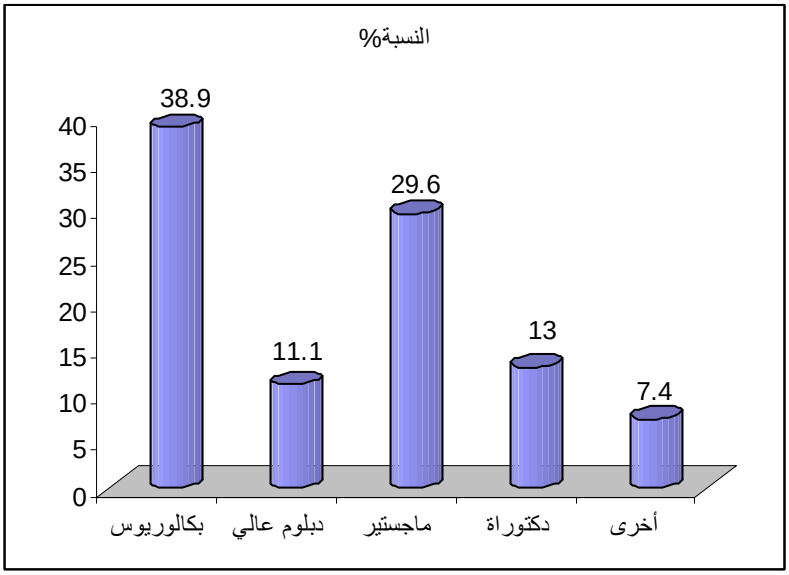
التوزيع التكراري للمبحوثين وفقاً لمتغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة%
بكالوريوس	21	38.9
دبلوم عالٍ	6	11.1
ماجستير	16	29.6
دكتوراة	7	13.0
أخرى	4	7.4
المجموع	**54**	**100.0**

المصدر :إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2013 م.

شكل بيانى(6/2/3)

العلم للمبحوثين وفقاً لمتغير المؤهل ي



المصدر :إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2013 م.

يتضح من الجدول (3/2/3) والشكل (6/2/3) أن معظم المبحوثين في عينة الدراسة كان المؤهل العلمي لهم بكالوريوس حيث بلغت نسبتهم 38.9%، ثم يليها ماجستير بنسبة 29.6% ، ثم يليها دكتوراة بنسبة 13.0% ، ثم يليها دبلوم عالي بنسبة 11.1% ، ثم مؤهلات أخرى مختلفة بنسبة 7.4% ومنه يتضح ان 92.6% من افراد العينة مؤهلهم العلمى درجة البكالريوس على الأقل. حتى يكون تطبيق النظام ناجحاً، فان ذلك يتطلب توفر كادر وظيفي مؤهل من الناحية العلمية وبشكل ملائم ، وقد ثبت من التحليل الإحصائي أن نسبة (92.6) من المجيبين هم من حملة بكالوريوس ، وهذا يدعم إمكانية تطبيق هذا الأسلوب .

2- التخصص العلمي :

جدول (4/2/3)

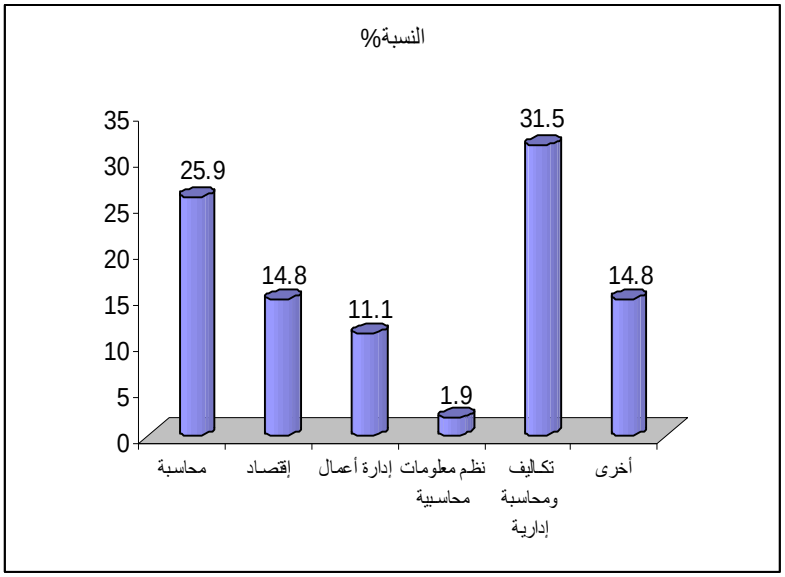
التوزيع التكراري للمبحوثين وفقاً لمتغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	العدد	النسبة%
محاسبة	14	25.9
إقتصاد	8	14.8
إدارة أعمال	6	11.1
نظم معلومات محاسبية	1	1.9
تكاليف ومحاسبة إدارية	17	31.5
أخرى	8	14.8
المجموع	**54**	**100.0**

المصدر :إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2013 م.

شكل بيانى (7/2/3)

للمبحوثين وفقاً لمتغير التخصص العلمي



المصدر :إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2013 م.

يتضح من الجدول (4/2/3) والشكل (7/2/3) أن معظم المبحوثين في عينة الدراسة كان التخصص العلمي لهم تكاليف ومحاسبة إدارية حيث بلغت نسبتهم 31.5%، ثم يليها محاسبة بنسبة 25.9% ، ثم يليها إقتصاد بنسبة 14.8% ، ثم يليها تخصصات اخرى مختلغة بنسبة 14.8% ، ثم يليها إدارة أعمال بنسبة 11.1% ، ثم نظم معلومات محاسبية بنسبة 1.9% ومنه يتضح ان 85.2% من افراد العينة لهم معرفة بموضوع الدراسة من خلال دراسات الجامعية. أن وجود متخصصين بهذه النسبة فى علوم المحاسبة يؤدى الى التطبيق الناجح لأسلوب التكلفة على اساس النشاط ويساعد فى تطويره.

4- المركز الوظيفي :

جدول رقم (5/2/3)

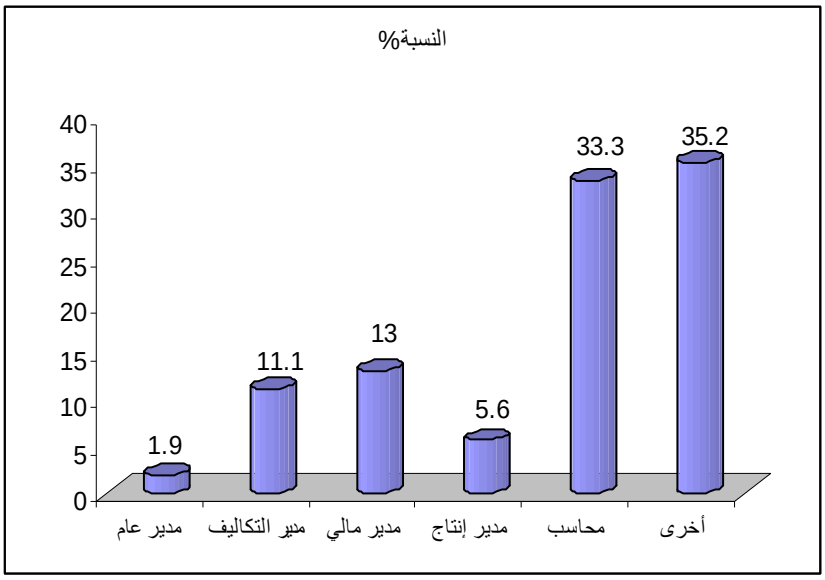
التوزيع التكراري للمبحوثين وفقاً لمتغير المركز الوظيفي

المركز الوظيفي	العدد	النسبة%
مدير عام	1	1.9
مدير التكاليف	6	11.1
مدير مالي	7	12.9
مدير إنتاج	3	5.6
محاسب	18	33.3
أخرى	19	35.2
المجموع	**54**	**100.0**

المصدر :إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2013 م.

شكل رقم(8/2/3)

التوزيع التكراري للمبحوثين وفقاً لمتغير المركز الوظيفي



المصدر :إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2013 م.

يتضح من الجدول رقم (5/2/3) والشكل رقم (8/2/3) أن معظم المبحوثين في عينة الدراسة كان مركزهم الوظيفي وظائف إخرى حيث بلغت نسبتهم (35.2%)، ثم يليها محاسب بنسبة 33.3% ، ثم يليها مدير مالي بنسبة 12.9% ، ثم يليها مدير التكاليف بنسبة 11.1% ، ثم يليها مدير إنتاج بنسبة 5.6% ، ثم مدير عام بنسبة 1.9%، ومنه يتضح ان 64.8% من افراد لهم علاقة بموضوع الدراسة من خلال مراكزهم الوظيفية . أن ما نسبته (64.8%) من أفراد العينة هم محاسبين أو رؤساء أقسام، وأن ما نسبته (% 24.0) هم في وظيفة مدير مالى وتكاليف .مما يدلل على أن العينة التي أجابت على الاستبانة أنها ذات صلة بموضوع الدراسة، وإنهم من ذوي الخبرة في مجال المحاسبة، مما يساعد على إمكانية تطبيق الأسلوب .

5- المؤهل المهني :

جدولرقم (6/2/3)

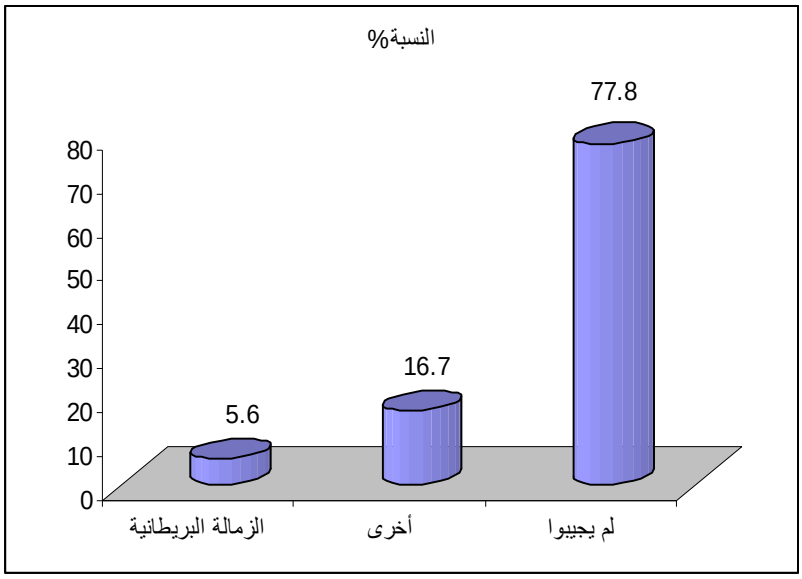
التوزيع التكراري للمبحوثين وفقاً لمتغير المؤهل المهني

المؤهل المهني	العدد	النسبة%
الزمالة البريطانية	3	5.5
أخرى	9	16.7
لا يحمل مؤهل مهنى	42	77.8
المجموع	**54**	**100.0**

المصدر :إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2013 م

شكل بيانى رقم (9/2/3)

التوزيع التكراري للمبحوثين وفقاً لمتغير المؤهل المهني



المصدر :إعداد الباحث من بيانات الاستابة 2013 م.

يتضح من الجدول رقم (6/2/3) والشكل بيانى (9/2/3) أن غالبية المبحوثين في عينة الدراسة كان المؤهل المهني لهم مؤهلات أخرى مختلفة حيث بلغت نسبتهم 16.7%، ثم يليها الزمالة البريطانية بنسبة 5.5 % ، أما اللذين لا يحملون مؤهل مهنى ويحددوا المؤهل المهني لهم فقد بلغت نسبتهم 77.8%، ومنه يتضح ان معظم افراد العينة لايحملون مؤهل مهنى ذلك ان هذا القطاع لايوظف حملة المؤهلات المهنية .

6- سنوات الخبرة :

جدول رقم (7/2/3)

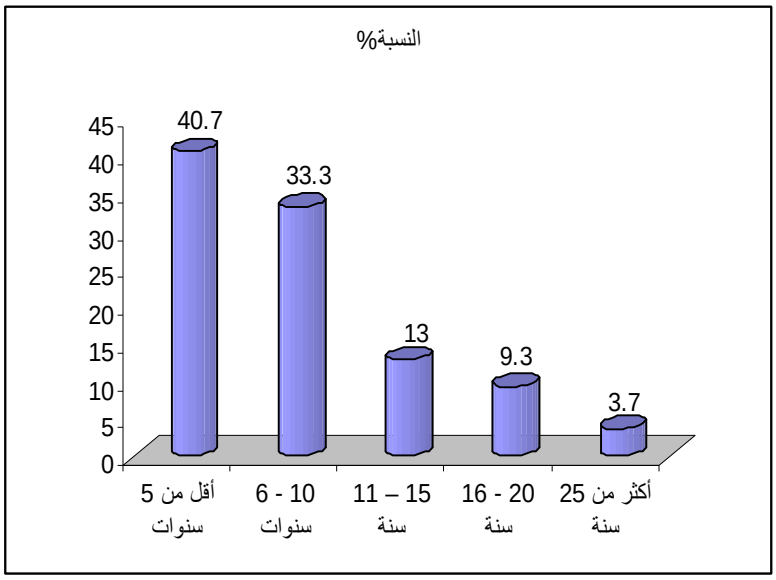
التوزيع التكراري للمبحوثين وفقاً لمتغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة%
من 5 سنوات اقل	22	40.7
6 - 10 سنوات	18	33.3
11 – 15 سنة	7	13.0
16 - 20 سنة	5	9.3
أكثر من 25 سنة	2	3.7
المجموع	**54**	**100.0**

المصدر :إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2013 م.

شكل بيانى (10/2/3)

التوزيع التكراري للمبحوثين وفقاً لمتغير سنوات الخبرة



المصدر :إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2013 م.

يتضح من الجدول (7/2/3) والشكل (10/2/3) أن غالبية المبحوثين في عينة الدراسة كانت خبرتهم في المدى (أقل من 5 سنوات) حيث بلغت نسبتهم (40.7%) ، ثم يليها المدى (6-101) سنة بنسبة (33.3%) ، ثم المدى (11–15) سنة بنسبة (13.0%) . ثم المدى (16-20) سنة بنسبة (9.3%) .ثم المدى (أكثر من 25سنة) بنسبة (3.7%) ، ومنه يتضح ان 59.3%من افراد العينة تجاوزت سنوات خبرتهم 6 سنوات. إن الخبرة العملية إذا ما اقترنت بالخبرة العلمية الصحيحة تشكل قوة لأي نظام جديد يراد تطبيقه

ثالثاً : التوزيع التكرارى لاراء المبحوثين لفرضيات الدراسة

الفرضية الاولي: يوفر أسلوب التكلفة على أساس النشاط معلومات مهمة تساعد الإدارة على تخفيض التكلفة .

جدول رقم (8/2/3)

التوزيع االتكرارى لاراء للمبحوثين تجاه عبارات الفرضية الأولي

رقم	العبارات	النسبة%				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تخصيص التكاليف غير المباشر يؤدي إلى إستخراج معلومات ملائمة تؤثر في تخفيض تكلفة المنتج	33.3	53.7	11.1	1.9	-
2	أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى إستبعاد تكلفة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج مما يؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتجات البترولية	40.7	50.0	3.7	5.6	-
3	من أفضل الوسائل لتخفيض التكاليف غير المباشرة هي تبيان سلوكها ومعرفة الأنشطة المسبب للتكلفة الخاصة بها	42.6	44.4	11.1	1.9	-
4	أسلوب التكلفة على أساس النشاط هو الأساس المناسب لتخصيص وتخفيض التكاليف الإنتاجية غير المباشرة	44.4	50.0	3.7	-	1.9
5	إعتماد أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تطبيق سياسة نظام التحسين المستمر يؤدي تخفيض التكلفة	37.0	57.4	3.7	1.9	-

المصدر :إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2013 م.

من الجدول (8/2/3) يتضح ما يلي :

1. أن (33.3%) من عينة المبحوثين موافقون بشدة علي أن إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تخصيص التكاليف غير المباشر يؤدي إلى إستخراج معلومات ملائمة تؤثر في تخفيض تكلفة المنتج ، وأن نسبة (53.7%) موافقون علي ذلك، وأن نسبة (11.1%) محايدون ، أما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (1.9%).
2. أن (40.7%) من عينة المبحوثين موافقون بشدة علي أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى إستبعاد تكلفة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج مما يؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتجات البترولية ، وأن نسبة (50.0%) موافقون علي ذلك، وأن نسبة (3.7%) محايدون ، أما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (5.6%).
3. أن (42.6%) من عينة المبحوثين موافقون بشدة علي أن من أفضل الوسائل لتخفيض التكاليف غير المباشرة هي تبيان سلوكها ومعرفة الأنشطة المسبب للتكلفة الخاصة بها ، وأن نسبة (44.4%) موافقون علي ذلك، وأن نسبة (11.1%) محايدون ، أما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (1.9%).
4. أن (44.4%) من عينة المبحوثين موافقون بشدة علي أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط هو الأساس المناسب لتخصيص وتخفيض التكاليف الإنتاجية غير المباشرة ، وأن نسبة (50.0%) موافقون علي ذلك، وأن نسبة (3.7%) محايدون ،أما الذين لا يوافقون بشدة فبلغت نسبتهم (1.9%).
5. أن (37.0%) من عينة المبحوثين موافقون بشدة علي أن إعتماد أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تطبيق سياسة نظام التحسين المستمر يؤدي تخفيض التكلفة ، وأن نسبة (57.4%) موافقون علي ذلك، وأن نسبة (3.7%) محايدون ، أما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (1.9%).
6. **الفرضية الثانية :** يؤدي تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط إلى تطوير الأداء وتحقيق مستوى الجودة المطلوبة للإدارة .

جدول رقم (9/2/3)

التوزيع التكرارى لاراء للمبحوثين تجاه عبارات الفرضية الثانية

رقم	العبارات	النسبة%				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	أفضل وسيلة لتحسين الآداء تحليل الأنشطة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج وإستبعاد تلك التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة .	37.0	53.7	7.4	1.9	-
2	يعتمد أسلوب التكلفة على أساس النشاط على تطبيق نظام التحسين المستمر في تحقيق مستوى الجودة .	18.5	61.1	14.8	5.6	-
3	يوفر أسلوب التكلفة على أساس النشاط معلومات مالية وغير مالية تساعد الإدارة في وضع مقاييس غير مالية للأنشطة .	29.6	50.0	14.8	3.7	1.9
4	يساعد أسلوب التكلفة على النشاط على تحليل قيمة العمليات وتحديد مراكز النشاط وإختيار مجركات التكلفة الأمر الذي يساهم في تطوير مستوى الجودة .	31.5	48.1	14.8	3.7	1.9
5	عدم القدرة على توجيه التكاليف غير المباشرة المحملة على نحو مسبباتها بشكل دقيق لا يؤدي إلى تحقيق مستوى الجودة المطلوبة.	35.1	53.7	7.4	1.9	1.9

المصدر :إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2013 م.

من الجدول (9/2/3) يتضح ما يلي :

1. أن (37.0%) من عينة المبحوثين موافقون بشدة علي أن أفضل وسيلة لتحسين الآداء تحليل الأنشطة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج وإستبعاد تلك التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة ، وأن نسبة (53.7%) موافقون علي ذلك، وأن نسبة (7.4%) محايدون ، أما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (1.9%).
2. أن (18.5%) من عينة المبحوثين موافقون بشدة علي أن يعتمد أسلوب التكلفة على أساس النشاط على تطبيق نظام التحسين المستمر في تحقيق مستوى الجودة ، وأن نسبة (61.1%) موافقون علي ذلك، وأن نسبة (14.8%) محايدون ، أما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (5.6%).
3. أن (29.6%) من عينة المبحوثين موافقون بشدة علي أن يوفر أسلوب التكلفة على أساس النشاط معلومات مالية وغير مالية تساعد الإدارة في وضع مقاييس غير مالية للأنشطة ، وأن نسبة (50.0%) موافقون علي ذلك، وأن نسبة (14.8%) محايدون , وأن نسبة (3.7%) لا يوافقون علي ذلك، أما الذين لا يوافقون بشدة فبلغت نسبتهم (1.9%).
4. أن (31.5%) من عينة المبحوثين موافقون بشدة علي أن يساعد أسلوب التكلفة على النشاط على تحليل قيمة العمليات وتحديد مراكز النشاط وإختيار مجركات التكلفة الأمر الذي يساهم في تطوير مستوى الجودة ، وأن نسبة (48.1%) موافقون علي ذلك، وأن نسبة (14.8%) محايدون , وأن نسبة (3.7%) لا يوافقون علي ذلك، أما الذين لا يوافقون بشدة فبلغت نسبتهم (1.9%).
5. أن (35.1%) من عينة المبحوثين موافقون بشدة علي أن عدم القدرة على توجيه التكاليف غير المباشرة المحملة على نحو مسبباتها بشكل دقيق لا يؤدي إلى تحقيق مستوى الجودة المطلوبة ، وأن نسبة (53.7%) موافقون علي ذلك، وأن نسبة (7.4%) محايدون , وأن نسبة (1.9%) لا يوافقون علي ذلك، أما الذين لا يوافقون بشدة فبلغت نسبتهم (1.9%).

الفرضية الثالثة: الإعتماد على أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤثر على تكاليف الإنتاج .

جدول رقم **(10/2/3)**

التوزيع التكرارى لاراء للمبحوثين تجاه عبارات الفرضية الثالثة

رقم	العبارات	النسبة%				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى تخصيص التكاليف غير المباشرة تخصيصا أمثل لتحقيق الدقة في معلومات التكاليف للوحدة المنتجة	37.0	55.5	5.6	1.9	-
2	تبني أسلوب التكلفة على أساس النشاط يعمل على معالجة القصور في الأنظمة التقليدية في قياس تكلفة المنتج	38.9	48.0	9.3	1.9	1.9
3	هناك أهمية لنظام التكلفة على أساس النشاط في النشآت التي تكون فيها التكاليف غير المباشرة نسبة كبيرة من إجمالي تكلفة الوحدة	25.9	57.4	11.1	1.9	3.7
4	إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تخصيص التكاليف غير المباشرة يؤدي الى الحصول على معلومات غير ملائمة تخدم الإدارة في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة	25.9	35.2	11.1	18.5	9.3
5	يوفر أسلوب التكلفة على أساس النشاط معلومات عن التكلفة تعكس تنوع النتجات في إستخدام ما هو متاح لها من موارد مما يلبي إحتياجات الإدارة في التسعير والإنتاج	35.2	50.0	7.4	7.4	-

المصدر :إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2013 م.

من الجدول (10/2/3) يتضح ما يلي :

1. أن (37.0%) من عينة المبحوثين موافقون بشدة علي أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى تخصيص التكاليف غير المباشرة تخصيصا أمثل لتحقيق الدقة في معلومات التكاليف للوحدة المنتجة ، وأن نسبة (55.5%) موافقون علي ذلك، وأن نسبة (5.6%) محايدون ، أما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (1.9%).
2. أن (38.9%) من عينة المبحوثين موافقون بشدة علي أن تبني أسلوب التكلفة على أساس النشاط يعمل على معالجة القصور في الأنظمة التقليدية في قياس تكلفة المنتج ، وأن نسبة (48.1%) موافقون علي ذلك، وأن نسبة (9.3%) محايدون , وأن نسبة (1.9%) لا يوافقون علي ذلك، أما الذين لا يوافقون بشدة فبلغت نسبتهم (1.9%).
3. أن (25.9%) من عينة المبحوثين موافقون بشدة علي أن هناك أهمية لنظام التكلفة على أساس النشاط في النشآت التي تكون فيها التكاليف غير المباشرة نسبة كبيرة من إجمالي تكلفة الوحدة ، وأن نسبة (57.4%) موافقون علي ذلك، وأن نسبة (11.1%) محايدون , وأن نسبة (1.9%) لا يوافقون علي ذلك، أما الذين لا يوافقون بشدة فبلغت نسبتهم (3.7%).
4. أن (25.9%) من عينة المبحوثين موافقون بشدة علي أن إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تخصيص التكاليف غير المباشرة يؤدي الى الحصول على معلومات غير ملائمة تخدم الإدارة في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة ، وأن نسبة (35.2%) موافقون علي ذلك، وأن نسبة (11.1%) محايدون , وأن نسبة (18.5%) لا يوافقون علي ذلك، أما الذين لا يوافقون بشدة فبلغت نسبتهم (9.3%).
5. أن (35.2%) من عينة المبحوثين موافقون بشدة علي أن يوفر أسلوب التكلفة على أساس النشاط معلومات عن التكلفة تعكس تنوع النتجات في إستخدام ما هو متاح لها من موارد مما يلبي إحتياجات الإدارة في التسعير والإنتاج ، وأن نسبة (50.0%) موافقون علي ذلك، وأن نسبة (7.4%) محايدون ، أما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (7.4%).

اختبار فرضيات الدراسة :

يتناول الباحث في هذا المبحث مناقشة وتفسير نتائج الدراسة الميدانية وذلك من خلال المعلومات التي أسفرت عنها جداول تحليل البيانات الإحصائية وكذلك نتائج التحليل الإحصائي لإختبار الفروض . وسيتم مناقشة وتفسير كل فرض على حدا بهدف الحكم على صحته أو عدمه إستناداً إلى التحليل الإحصائي العام .

أولاً : إيجاد الوسط الحسابي والإنحراف لإجابات أفراد عينة الدراسة :

يتم إيجاد الوسط الحسابي والإنحراف لكل عبارة من عبارات الإستبيان بإعطاء الدرجة (5) لإجابة أوافق بشدة والدرجة (4) لإجابة أوافق والدرجة (3) لإجابة محايد والدرجة (2) لإجابة لا أوافق والدرجة (1) لإجابة لا أوافق بشدة .

الوسط الحسابي الفرضي = $\frac{1+2+3+4+5}{5}=3$

ولإثبات الفرضيات يتم تقدير الوسيط لجميع عبارات الفرضيات لمعرفة إتجاه عينة الدراسة .

اختبار الفرضية الاولي :

تنص الفرضية الاولى من فرضيات الدراسة على (يوفر أسلوب التكلفة على أساس النشاط معلومات مهمة تساعد الإدارة على تخفيض التكلفة)

ولإثبات هذه الفرضية يتم تقدير قيم الوسط الحسابي والإنحراف لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية لمعرفة إتجاه عينة الدراسة . وفيما يلي الجدول الذي يوضح تقدير قيم الوسط الحسابي والإنحراف لعبارات الفرضية الأولى .

جدول (11/2/3)

تقدير قيم الوسط الحسابي والإنحراف لإراء أفراد عينة الدراسة لعبارات الفرضية الأولى.

الرقم	**العبارات**	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري
.1	إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تخصيص التكاليف غير المباشر يؤدي إلى إستخراج معلومات ملائمة تؤثر في تخفيض تكلفة المنتج	4.19	0.702
.2	أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى إستبعاد تكلفة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج مما يؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتجات البترولية	4.26	0.782
.3	من أفضل الوسائل لتخفيض التكاليف غير المباشرة هي تبيان سلوكها ومعرفة الأنشطة المسبب للتكلفة الخاصة بها	4.28	0.738
.4	أسلوب التكلفة على أساس النشاط هو الأساس المناسب لتخصيص وتخفيض التكاليف الإنتاجية غير المباشرة	4.35	0.731
.5	إعتماد أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تطبيق سياسة نظام التحسين المستمر يؤدي تخفيض التكلفة	4.30	0.633

المصدر :إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2013 م.

من الجدول (11/2/3) يتضح ما يلي :

1.بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة على العبارة الاولى (4.19) ، بإنحراف معياري (0.702) ، وتعني هذه القيمة ان غالبية افراد العينة موافقون على ان إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تخصيص التكاليف غير المباشر يؤدي إلى إستخراج معلومات ملائمة تؤثر في تخفيض تكلفة المنتج ، ولك لأن قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة أكبر من الوسط الفرضي (3) .

2. بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة على العبارة الثانية (4.26) ، بإنحراف معياري (0.782) ، وتعني هذه القيمة ان غالبية افراد العينة موافقون على ان أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى إستبعاد تكلفة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج مما يؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتجات البترولية ، ولك لأن قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة أكبر من الوسط الفرضي (3) .

3. بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة على العبارة الثالثة (4.28) ، بإنحراف معياري (0.738) ، وتعني هذه القيمة ان غالبية افراد العينة موافقون على ان من أفضل الوسائل لتخفيض التكاليف غير المباشرة هي تبيان سلوكها ومعرفة الأنشطة المسبب للتكلفة الخاصة بها ، ولك لأن قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة أكبر من الوسط الفرضي (3) .

4. بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة على العبارة الرابعة (4.35) ، بإنحراف معياري (0.731) ، وتعني هذه القيمة ان غالبية افراد العينة موافقون على ان أسلوب التكلفة على أساس النشاط هو الأساس المناسب لتخصيص وتخفيض التكاليف الإنتاجية غير المباشرة ، ولك لأن قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة أكبر من الوسط الفرضي (3) .

5. بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة على العبارة الخامسة (4.30) ، بإنحراف معياري (0.633) ، وتعني هذه القيمة ان غالبية افراد العينة موافقون على ان إعتماد أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تطبيق سياسة

نظام التحسين المستمر يؤدي تخفيض التكلفة ، ولك لأن قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة أكبر من الوسط الفرضي (3) .

اختبار الفرضية الثانية :

تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على (يؤدي تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط إلى تطوير الأداء وتحقيق مستوى الجودة المطلوبة للإدارة)

ولإثبات هذه الفرضية يتم تقدير قيم الوسط الحسابي والإنحراف لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية لمعرفة إتجاه عينة الدراسة . وفيما يلي الجدول الذي يوضح تقدير قيم الوسط الحسابي والإنحراف لعبارات الفرضية الثانية .

جدول (12/2/3)

تقدير قيم الوسط الحسابي والإنحراف لإراء أفراد عينة الدراسة لعبارات الفرضية الثانية .

الرقم	**العبارات**	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري
.1	أفضل وسيلة لتحسين الآداء تحليل الأنشطة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج وإستبعاد تلك التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة	4.26	0.678
.2	يعتمد أسلوب التكلفة على أساس النشاط على تطبيق نظام التحسين المستمر في تحقيق مستوى الجودة .	3.93	0.849
.3	يوفر أسلوب التكلفة على أساس النشاط معلومات مالية وغير مالية تساعد الإدارة في وضع مقاييس غير مالية للأنشطة .	4.02	0.879
.4	يساعد أسلوب التكلفة على النشاط على تحليل قيمة العمليات وتحديد مراكز النشاط وإختيار محركات التكلفة الأمر الذي يساهم في تطوير مستوى الجودة .	4.04	0.889
.5	عدم القدرة على توجيه التكاليف غير المباشرة المحملة على نحو مسبباتها بشكل دقيق لا يؤدي إلى تحقيق مستوى الجودة المطلوبة	4.19	0.803

المصدر :إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2013 م.

من الجدول (12/2/3) يتضح ما يلي :

1. بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة على العبارة الاولى (4.26) ، بإنحراف معياري (0.678) ، وتعني هذه القيمة ان غالبية افراد العينة موافقون على ان أفضل وسيلة لتحسين الآداء تحليل الأنشطة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج وإستبعاد تلك التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة ، ولك لأن قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة أكبر من الوسط الفرضي (3) .

2. بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة على العبارة الثانية (3.93) ، بإنحراف معياري (0.749) ، وتعني هذه القيمة ان غالبية افراد العينة موافقون على ان يعتمد أسلوب التكلفة على أساس النشاط على تطبيق نظام التحسين المستمر في تحقيق مستوى الجودة ، ولك لأن قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة أكبر من الوسط الفرضي (3) .

3. بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة على العبارة الثالثة (4.02) ، بإنحراف معياري (0.879) ، وتعني هذه القيمة ان غالبية افراد العينة موافقون على ان يوفر أسلوب التكلفة على أساس النشاط معلومات مالية وغير مالية تساعد الإدارة في وضع مقاييس غير مالية للأنشطة ، ولك لأن قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة أكبر من الوسط الفرضي (3) .

4. بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة على العبارة الرابعة (4.04) ، بإنحراف معياري (0.889) ، وتعني هذه القيمة ان غالبية افراد العينة موافقون على ان يساعد أسلوب التكلفة على النشاط على تحليل قيمة العمليات وتحديد مراكز النشاط وإختيار مجركات التكلفة الأمر الذي يساهم في تطوير مستوى الجودة ، ولك قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة أكبر من الوسط الفرضي (3) .

5. بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة على العبارة الخامسة (4.19) ، بإنحراف معياري (0.803) ، وتعني هذه القيمة ان غالبية افراد العينة موافقون على ان عدم القدرة على توجيه التكاليف غير المباشرة المحملة على

نحو مسبباتها بشكل دقيق لا يؤدي إلى تحقيق مستوى الجودة المطلوبة ، ولك لأن قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة أكبر من الوسط الفرضي (3) .

اختبار الفرضية الثالثة :

تنص الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة على (الإعتماد على أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤثر على تكاليف الإنتاج)

ولإثبات هذه الفرضية يتم تقدير قيم الوسط الحسابي والإنحراف لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية لمعرفة إتجاه عينة الدراسة . وفيما يلي الجدول الذي يوضح تقدير قيم الوسط الحسابي والإنحراف لعبارات الفرضية الثالثة .

جدول (13/2/3)

تقدير قيم الوسط الحسابي والإنحراف لإراء أفراد عينة الدراسة لعبارات الفرضية الثالثة .

الرقم	العبارات	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري
.1	أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى تخصيص التكاليف غير المباشرة تخصيصا أمثل لتحقيق الدقة في معلومات التكاليف للوحدة المنتجة	4.28	0.656
.2	تبني أسلوب التكلفة على أساس النشاط يعمل على معالجة القصور في الأنظمة التقليدية في قياس تكلفة المنتج	4.20	0.833
.3	هناك أهمية لنظام التكلفة على أساس النشاط في النشآت التي تكون فيها التكاليف غير المباشرة نسبة كبيرة من إجمالي تكلفة الوحدة .	4.00	0.890
.4	إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تخصيص التكاليف غير المباشرة يؤدي الى الحصول على معلومات غير ملائمة تخدم الإدارة في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة	3.50	1.314
.5	يوفر أسلوب التكلفة على أساس النشاط معلومات عن التكلفة تعكس تنوع النتجات في إستخدام ما هو متاح لها من موارد مما يلبي إحتياجات الإدارة في التسعير والإنتاج	4.13	0.848

المصدر :إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2013 م.

من الجدول (13/2/3) يتضح ما يلي :

1. بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة على العبارة الاولى (4.28) ، بإنحراف معياري (0.656) ، وتعني هذه القيمة ان غالبية افراد العينة موافقون على ان أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى تخصيص التكاليف غير المباشرة تخصيصا أمثل لتحقيق الدقة في معلومات التكاليف للوحدة المنتجة ، ولك قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة أكبر من الوسط الفرضي (3) .

2. بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة على العبارة الثانية (4.20) ، بإنحراف معياري (0.833) ، وتعني هذه القيمة ان غالبية افراد العينة موافقون على ان تبني أسلوب التكلفة على أساس النشاط يعمل على معالجة القصور في الأنظمة التقليدية في قياس تكلفة المنتج ، ولك لأن قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة أكبر من الوسط الفرضي (3) .

3. بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة على العبارة الثالثة (4.00) ، بإنحراف معياري (0.890) ، وتعني هذه القيمة ان غالبية افراد العينة موافقون على ان هناك أهمية لنظام التكلفة على أساس النشاط في النشآت التي تكون فيها التكاليف غير المباشرة نسبة كبيرة من إجمالي تكلفة الوحدة ، ولك لأن قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة أكبر من الوسط الفرضي (3) .

4. بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة على العبارة الرابعة (3.50) ، بإنحراف معياري (1.314) ، وتعني هذه القيمة ان غالبية افراد العينة موافقون على ان إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تخصيص التكاليف غير المباشرة يؤدي الى الحصول على معلومات غير ملائمة تخدم الإدارة في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة ، ولك لأن قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة أكبر من الوسط الفرضي (3) .

5. بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة على العبارة الخامسة (4.13) ، بإنحراف معياري (0848) ، وتعني هذه القيمة ان غالبية افراد العينة موافقون على ان يوفر أسلوب التكلفة على أساس النشاط معلومات عن التكلفة

تعكس تنوع النتجات في إستخدام ما هو متاح لها من موارد مما يلبي إحتياجات الإدارة في التسعير والإنتاج ، ولك لأن قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة أكبر من الوسط الفرضي (3) .

ثانياً : إختبار كاي تربيع:

يعتبر توزيع ( ) (كاي تربيع) χ^2 واحداً من أشهر وأهم الأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل الظواهر الاجتماعية سواًء الوصفية منها أو غير الوصفية. لذا فغالباً ما لا تخلو الدراسات والأبحاث السياسية التي تنتهج الأسلوب الكمي أو السلوكي من تطبيق أو استخدام هذا الأسلوب في التحليل الإحصائي.

فعندما تتوفر بيانات عن الظاهرة محل الدراسة في شكل تكرارات (تسمى التكرارات المشاهدة Observed Frequencies) فإن مقارنة هذه التكرارات بما هو متوقع يمكننا من التوصل إلى بعض خصائص المجتمع محل الدراسة. ومن التطبيقات المعروفة لتوزيع χ^2 :

اختبار التجانس :

يعتبر اختبار التجانس – أو التماثل أحد التطبيقات المهمة لتوزيع مربع كاي. وتكون خطوات اختبار التجانس كما يلي : -

1 – الفرض العدمي : هو فرض التجانس (أو التماثل).

2 – الفرض البديل : هو عدم التجانس.

3 – الإحصائية : وتأخذ الإحصائية الشكل التالي :

$$X^2 = \sum_{I}^{K} \frac{(O-e)^2}{e}$$

والتي لها توزيع كا2 بدرجات حرية K – I حيث K هي عدد الخلايا أو الأقسام أو الفئات أو البرامج الإذاعية...، O ترمز للتكرارات المشاهدة، e ترمز للتكرارات المتوقعة

4- المقارنة والقرار : حيث تتم مقارنة قيمة الإحصائية (المحسوبة من الخطوة الثالثة) مع القيمة الجدولية عند مستوي المعنوية (0.05)، فإذا كانت القيمة المحسوبة اقل من الجدولية القرار يكون قبول الفرض العدمي (أي قبول فرض التجانس)، والعكس إذا كانت القيمة المحسوبة اكبر من الجدولية القرار هو رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل. أي قبول فرض عدم التجانس وذلك بمستوى معنوية يساوي (0.05).

ويري الباحث أن هذا النوع من الاختبار هو مناسب لاختبار فرضيات الدراسة .

اختبار الفرضية الاولي :

تنص الفرضية الاولى من فرضيات الدراسة على (يوفر أسلوب التكلفة على أساس النشاط معلومات مهمة تساعد الإدارة على تخفيض التكلفة)

ولمعرفة اتجاهات آراء المبحوثين في عينة الدراسة نحو مدي تحقق هذه الفرضية تم ايجاد قيمة مربع كاي المحسوبة ومقارنتها مع قيمة مربع كاي الجولية والجدول التالي يوضح ذلك.

جدول (14/2/3)

نتائج اختبار مربع كآي لدلالة الفروق لإراء تجاه عبارات الفرضية الاولى

الرقم	**العبارات**	القيمة المحسوبة	درجة حرية	القيمة الجدولية
.1	إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تخصيص التكاليف غير المباشر يؤدي إلى إستخراج معلومات ملائمة تؤثر في تخفيض تكلفة المنتج	35.03	3	7.81
.2	أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى إستبعاد تكلفة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج مما يؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتجات البترولية	36.81	3	7.81
.3	من أفضل الوسائل لتخفيض التكاليف غير المباشرة هي تبيان سلوكها ومعرفة الأنشطة المسبب للتكلفة الخاصة بها	30.59	3	7.81
.4	أسلوب التكلفة على أساس النشاط هو الأساس المناسب لتخصيص وتخفيض التكاليف الإنتاجية غير المباشرة	43.03	3	7.81
.5	إعتماد أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تطبيق سياسة نظام التحسين المستمر يؤدي تخفيض التكلفة	47.18	3	7.81

المصدر :إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2013 م.

من الجدول (14/2/3) يتضح ما يلي :

1. بلغت قيمة مربع كآي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على الفقرة الأولي (35.03) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي المستخرجة من الجدول تحت مستوي المعنوية (5%) ودرجات حرية(3) البالغة (7.81) ، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على عبارة إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تخصيص التكاليف غير المباشر يؤدي إلى إستخراج معلومات ملائمة تؤثر في تخفيض تكلفة المنتج .
2. بلغت قيمة مربع كآي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على الفقرة الثانية (36.81) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي المستخرجة من الجدول تحت مستوي المعنوية (5%) ودرجات حرية(3) البالغة (7.81) ، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على عبارة أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى إستبعاد تكلفة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج مما يؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتجات البترولية .
3. بلغت قيمة مربع كآي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على الفقرة الثالثة (30.59) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي المستخرجة من الجدول تحت مستوي المعنوية (5%) ودرجات حرية(3) البالغة (7.81) ، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على عبارة من أفضل الوسائل لتخفيض التكاليف غير المباشرة هي تبيان سلوكها ومعرفة الأنشطة المسبب للتكلفة الخاصة بها .
4. بلغت قيمة مربع كآي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على الفقرة الرابعة (43.03) وهذه القيمة اكبـر من قيمة مربع كاي المستخرجة من الجدول تحت مستوي المعنوية (5%) ودرجات حرية(3) البالغة (7.81) ، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على عبارة أسلوب التكلفة على أساس النشاط هو الأساس المناسب لتخصيص وتخفيض التكاليف الإنتاجية غير المباشرة .

5. بلغت قيمة مربع كآي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على الفقرة الخامسة (47.18) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي المستخرجة من الجدول تحت مستوي المعنوية (5%) ودرجات حرية(3) البالغة (7.81) ، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على عبارة إعتماد أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تطبيق سياسة نظام التحسين المستمر يؤدي تخفيض التكلفة.

للتأكد من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع عبارات الفرضية الأولى يتم تلخيص الإجابات الكلية لجميع أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الأولى كما هو موضح في الجدول والشكل التالي :

جدول (15/2/3)

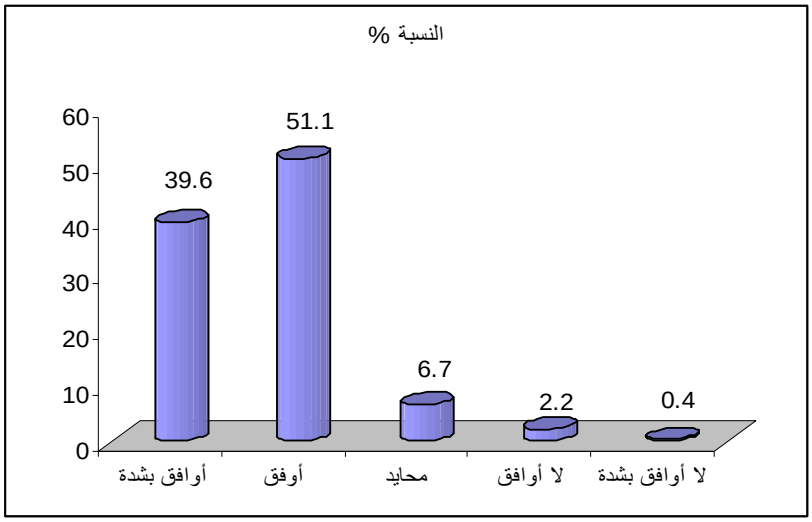
التوزيع التكراري لاراء أفراد عينة الدراسة تجاه جميع عبارات الفرضية الاولى .

الإجابات	العدد	النسبة %
أوافق بشدة	107	39.6
أوفق	138	51.1
محايد	18	6.7
لا أوافق	6	2.2
لا أوافق بشدة	1	0.4
المجموع	**270**	**100.0**

المصدر :إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2013 م.

شكل رقم (11/2/3)

شكل بيانى لاراء أفراد عينة الدراسة على جميع إجابات الفرضية الاولى.



المصدر :إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2013 م.

يتضح من الجدول (15/2/3) والشكل (11/2/3) أن نسبة (90.7%) من عينة المبحوثين موافقون علي عبارات الفرضية الاولى ، ونسبة (2.6%) لا يوافقون علي ذلك ، أما الذين لم يبدوا بإجابة محددة فبلغت نسبتهم (6.7%) .

ولمعرفة اتجاهات آراء المبحوثين في عينة الدراسة نحو مدي تحقق هذه الفرضية تم ايجاد قيمة مربع كاي المحسوبة ومقارنتها مع قيمة مربع كاي الجولية والجدول التالي يوضح ذلك.

جدول (16/2/3)

التكرار المشاهد والمتوقع و نتائج اختبار مربع كآي لفقرات الفرضية الاولى.

الفرضية	القيمة المحسوبة	درجة حرية	القيمة الجدولية
يوفر أسلوب التكلفة على أساس النشاط معلومات مهمة تساعد الإدارة على تخفيض التكلفة	301.37	4	9.48

المصدر :إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2013 م

من الجدول (16/2/3) يتضح ما يلي :

- بلغت قيمة مربع كآي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على جميع الفقرات (301.37) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي المستخرجة من الجدول تحت مستوي المعنوية (5%) ودرجات حرية(4) البالغة (9.48) ، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على جميع عبارات الفرضية الأولى التي تنص على أن يوفر أسلوب التكلفة على أساس النشاط معلومات مهمة تساعد الإدارة على تخفيض التكلفة .
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الاولى التي نصت على (يوفر أسلوب التكلفة على أساس النشاط معلومات مهمة تساعد الإدارة على تخفيض التكلفة) قد تحققت.

اختبار الفرضية الثانية :

نصت الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على (يؤدي تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط إلى تطوير الأداء وتحقيق مستوى الجودة المطلوبة للإدارة)

ولمعرفة اتجاهات آراء المبحوثين في عينة الدراسة نحو مدي تحقق هذه الفرضية تم ايجاد قيمة مربع كاي المحسوبة ومقارنتها مع قيمة مربع كاي الجولية والجدول التالي يوضح ذلك.

جدول (17/2/3)

نتائج اختبار مربع كآي لدلالة الفروق لإراء لعبارات الفرضية الثانية

الرقم	**العبارات**	القيمة المحسوبة	درجة حرية	القيمة الجدولية
.1	أفضل وسيلة لتحسين الآداء تحليل الأنشطة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج واستبعاد تلك التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة	39.18	3	7.81
.2	يعتمد أسلوب التكلفة على أساس النشاط على تطبيق نظام التحسين المستمر في تحقيق مستوى الجودة	39.48	4	7.81
.3	يوفر أسلوب التكلفة على أساس النشاط معلومات مالية وغير مالية تساعد الإدارة في وضع مقاييس غير مالية للأنشطة	43.59	4	9.48
.4	يساعد أسلوب التكلفة على النشاط على تحليل قيمة العمليات وتحديد مراكز النشاط واختيار مجركات التكلفة الأمر الذي يساهم في تطوير مستوى الجودة	41.74	4	9.48
.5	عدم القدرة على توجيه التكاليف غير المباشرة المحملة على نحو مسبباتها بشكل دقيق لا يؤدي إلى تحقيق مستوى الجودة المطلوبة	58.96	4	9.48

المصدر :إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2013 م.

من الجدول (11/2/3) يتضح ما يلي :

1. بلغت قيمة مربع كآي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على الفقرة الأولي (39.18) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي المستخرجة من الجدول تحت مستوي المعنوية (5%) ودرجات حرية(3) البالغة (7.81) ، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على عبارة أفضل وسيلة لتحسين الآداء تحليل الأنشطة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج وإستبعاد تلك التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة .
2. بلغت قيمة مربع كآي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على الفقرة الثانية (39.48) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي المستخرجة من الجدول تحت مستوي المعنوية (5%) ودرجات حرية(3) البالغة (7.81) ، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على عبارة يعتمد أسلوب التكلفة على أساس النشاط على تطبيق نظام التحسين المستمر في تحقيق مستوى الجودة .
3. بلغت قيمة مربع كآي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على الفقرة الثالثة (43.59) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي المستخرجة من الجدول تحت مستوي المعنوية (5%) ودرجات حرية(4) البالغة (9.48) ، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على عبارة يوفر أسلوب التكلفة على أساس النشاط معلومات مالية وغير مالية تساعد الإدارة في وضع مقاييس غير مالية للأنشطة .
4. بلغت قيمة مربع كآي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على الفقرة الرابعة (41.74) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي المستخرجة من الجدول تحت مستوي المعنوية (5%) ودرجات حرية(4) البالغة (9.48) ، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على عبارة يساعد أسلوب التكلفة على النشاط على تحليل قيمة العمليات وتحديد مراكز النشاط وإختيار مجركات التكلفة الأمر الذي يساهم في تطوير مستوى الجودة .

5. بلغت قيمة مربع كآي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على الفقرة الخامسة (58.96) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي المستخرجة من الجدول تحت مستوي المعنوية (5%) ودرجات حرية(4) البالغة (9.48) ، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على عبارة عدم القدرة على توجيه التكاليف غير المباشرة المحملة على نحو مسبباتها بشكل دقيق لا يؤدي إلى تحقيق مستوى الجودة المطلوبة .

وللتأكد من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع عبارات الفرضية الثانية يتم تلخيص الإجابات الكلية لجميع أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الثانية كما هو موضح في الجدول والشكل التالي :

جدول (18/2/3)

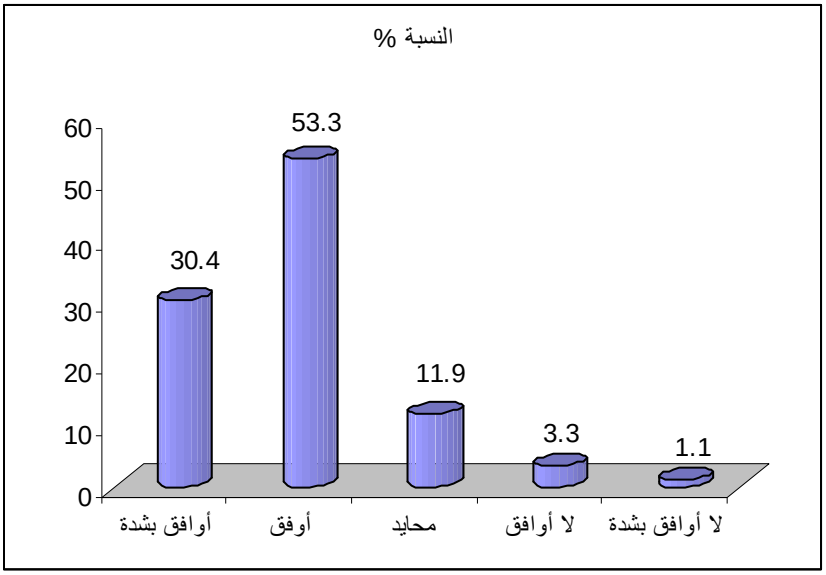
التوزيع التكراري لاراء أفراد عينة الدراسة على جميع لمبارات الفرضية الثانية .

الإجابات	العدد	النسبة %
أوافق بشدة	82	30.4
أوفق	144	53.3
محايد	32	11.9
لا أوافق	9	3.3
لا أوافق بشدة	3	1.1
المجموع	**270**	**100.0**

المصدر :إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2013م

شكل (12/2/3)

التوزيع التكراري النسبي لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع إجابات الفرضية الثانية .



المصدر :إعداد الباحث من بيانات الاستبانة2013 م.

يتضح من الجدول (18/2/3) والشكل (12/2/3) أن نسبة (83.7%) من عينة المبحوثين موافقون علي عبارات الفرضية الثانية ، ونسبة (4.4%) لا يوافقون علي ذلك ، أما الذين لم يبدوا بإجابة محددة فبلغت نسبتهم (11.9%) .

ولمعرفة اتجاهات آراء المبحوثين في عينة الدراسة نحو مدي تحقق هذه الفرضية تم ايجاد قيمة مربع كاي المحسوبة ومقارنتها مع قيمة مربع كاي الجولية والجدول التالي يوضح ذلك.

جدول (19/2/3)

التكرار المشاهد والمتوقع و نتائج اختبار مربع كآي لعبارات الفرضية الثانية .

الفرضية	القيمة المحسوبة	درجة حرية	القيمة الجدولية
يؤدي تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط إلى تطوير الأداء وتحقيق مستوى الجودة المطلوبة للإدارة	259.14	4	9.48

المصدر :إعداد الباحث من بيانات الدرسة الميدانية 2013 م

من الجدول (19/2/3) يتضح ما يلي :

- بلغت قيمة مربع كآي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على جميع الفقرات (259.14) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي المستخرجة من الجدول تحت مستوي المعنوية (5%) ودرجات حرية(4) البالغة (9.48) ، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على جميع عبارات الفرضية الثانية التي تنص على إن يؤدي تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط إلى تطوير الأداء وتحقيق مستوى الجودة المطلوبة للإدارة .
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية التي نصت على (يؤدي تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط إلى تطوير الأداء وتحقيق مستوى الجودة المطلوبة للإدارة) قد تحققت.

اختبار الفرضية الثالثة :

نصت الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة على (الإعتماد على أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤثر على تكاليف الإنتاج)

ولمعرفة اتجاهات آراء المبحوثين في عينة الدراسة نحو مدي تحقق هذه الفرضية تم ايجاد قيمة مربع كاي المحسوبة ومقارنتها مع قيمة مربع كاي الجولية والجدول التالي يوضح ذلك.

جدول (20/2/3)

نتائج اختبار مربع كآي لدلالة الفروق لإراء المبحويين لعبارات الفرضية الثالثة

الرقم	**العبارات**	القيمة المحسوبة	درجة حرية	القيمة الجدولية
.1	أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى تخصيص التكاليف غير المباشرة تخصيصا أمثل لتحقيق الدقة في معلومات التكاليف للوحدة المنتجة	43.03	3	7.81
.2	تبني أسلوب التكلفة على أساس النشاط يعمل على معالجة القصور في الأنظمة التقليدية في قياس تكلفة المنتج	51.92	4	9.48
.3	هناك أهمية لنظام التكلفة على أساس النشاط في النشآت التي تكون فيها التكاليف غير المباشرة نسبة كبيرة من إجمالي تكلفة الوحدة	56.92	4	9.48
.4	إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تخصيص التكاليف غير المباشرة يؤدي الى الحصول على معلومات غير ملائمة تخدم الإدارة في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة	12.48	4	9.48
.5	يوفر أسلوب التكلفة على أساس النشاط معلومات عن التكلفة تعكس تنوع النتجات في إستخدام ما هو متاح لها من موارد مما يلي إحتياجات الإدارة في التسعير والإنتاج	29.11	3	7.81

المصدر :إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2013 م.

من الجدول (20/2/3) يتضح ما يلي :

1. بلغت قيمة مربع كآي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على الفقرة الأولي (43.03) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي المستخرجة من الجدول تحت مستوي المعنوية (5%) ودرجات حرية(3) البالغة (7.81) ، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على عبارة أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى تخصيص التكاليف غير المباشرة تخصيصا أمثل لتحقيق الدقة في معلومات التكاليف للوحدة المنتجة .

2. بلغت قيمة مربع كآي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على الفقرة الثانية (51.92) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي المستخرجة من الجدول تحت مستوي المعنوية (5%) ودرجات حرية(4) البالغة (9.48) ، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على عبارة تبني أسلوب التكلفة على أساس النشاط يعمل على معالجة القصور في الأنظمة التقليدية في قياس تكلفة المنتج .

3. بلغت قيمة مربع كآي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على الفقرة الثالثة (56.92) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي المستخرجة من الجدول تحت مستوي المعنوية (5%) ودرجات حرية(4) البالغة (9.48) ، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على عبارة هناك أهمية لنظام التكلفة على أساس النشاط في النشآت التي تكون فيها التكاليف غير المباشرة نسبة كبيرة من إجمالي تكلفة الوحدة .

4. بلغت قيمة مربع كآي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على الفقرة الرابعة (12.48) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي المستخرجة من الجدول تحت مستوي المعنوية (5%) ودرجات حرية(4) البالغة (9.48) ، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على عبارة إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تخصيص التكاليف غير المباشرة يؤدي الى الحصول على معلومات غير ملائمة تخدم الإدارة في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة .

5. بلغت قيمة مربع كآي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على الفقرة الخامسة (29.11) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي المستخرجة من الجدول تحت مستوي المعنوية (5%) ودرجات حرية(3) البالغة (7.81) ، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على عبارة يوفر أسلوب التكلفة على أساس النشاط معلومات عن التكلفة تعكس تنوع النتجات في إستخدام ما هو متاح لها من موارد مما يلبي إحتياجات الإدارة في التسعير والإنتاج .وللتأكد من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع عبارات الفرضية الثالثة يتم تلخيص الإجابات الكلية لجميع أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الثالثة كما هو موضح في الجدول والشكل التالي :

جدول (21/2/3)

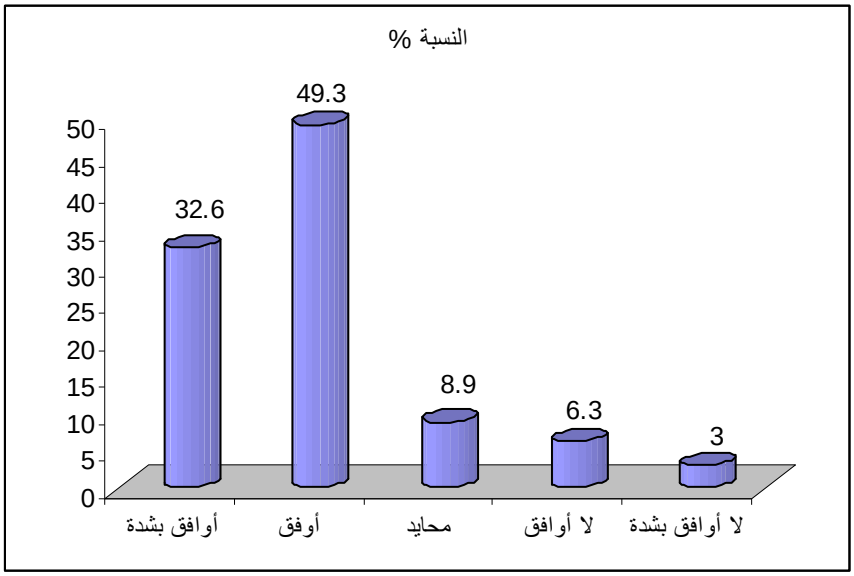
التوزيع التكراري لاراء أفراد عينة الدراسة تجاه جميع لعبارات الفرضية الثالثة

الإجابات	العدد	النسبة %
أوافق بشدة	88	32.6
أوفق	133	49.2
محايد	24	8.9
لا أوافق	17	6.3
لا أوافق بشدة	8	3.0
المجموع	**270**	**100.0**

المصدر :إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2013 م

شكل (13/2/3)

التوزيع التكراري النسبي لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع إجابات الفرضية الثالثة.



المصدر :إعداد الباحث من بيانات الدرسة الميدانية 2013 م.

يتضح من الجدول (21/2/3) والشكل (13/2/3) أن نسبة (81.9%) من عينة المبحوثين موافقون علي عبارات الفرضية الرابعة ، ونسبة (9.3%) لا يوافقون علي ذلك ، أما الذين لم يبدوا بإجابة محددة فبلغت نسبتهم (8.9%) .لمعرفة اتجاهات آراء المبحوثين في عينة الدراسة نحو مدي تحقق هذه الفرضية تم ايجاد قيمة مربع كاي المحسوبة ومقارنتها مع قيمة مربع كاي الجولية والجدول التالي يوضح ذلك.

جدول (22/2/3)

التكرار المشاهد والمتوقع و نتائج اختبار مربع كآي لعبارات الفرضية الثالثة .

الفرضية	القيمة المحسوبة	درجة حرية	القيمة الجدولية
الإعتماد على أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤثر على تكاليف الإنتاج	218.18	4	9.48

المصدر :إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2013 م.

من الجدول (22/2/3) يتضح ما يلي :

- بلغت قيمة مربع كآي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على جميع الفقرات (218.18) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي المستخرجة من الجدول تحت مستوي المعنوية (5%) ودرجات حرية(4) البالغة (9.48) ، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على جميع عبارات الفرضية الثالثة التي تنص على أن الإعتماد على أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤثر على تكاليف الإنتاج .
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثالثة التي نصت على (الإعتماد على أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤثر على تكاليف الإنتاج) قد تحققت.

الخاتمة

تشتمل على الاتى:-

اولاُ : النتائج

ثانياً : التوصيات

اولاُ : النتائج

بعد الدراسة النظرية والدراسة الميدانية توصل الباحث الى النتائج الاتية :-

1- أن أنظمة التكاليف التقليدية تعتبر قاصرة فى تخصيص التكاليف غير المباشرة، إضافة إلى إعتماد التقدير الشخصي لتحميل الكثير من التكاليف على وحدة المنتج، والذي لا يمكن الإعتماد عليه كأسلوب مناسب لإتخاذ قرارات إدارية سليمة ، وبالتالي فإن نظام ABC يعتبر أساساً ملائماً للرقابة على التكاليف عن طريق ما يوفره من معلومات دقيقة مما يساهم في عملية اتخاذ قرارات إدارية سليمة .

2- حتى يكون تطبيق النظام ناجحاً، فان ذلك يتطلب توفر كادر وظيفي مؤهل من الناحية العلمية وبشكل ملائم ، وقد ثبت من التحليل الإحصائي أن ما نسبته(92.6) من المجيبين هم من حملة المؤهلات العلمية (بكالوريوس ودراسات عليا) في شركة قابكوسودان المحدودة وهذا يدعم إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC).

3- يوفر أسلوب التكلفة على اساس النشاط معلومات مالية وغير مالية تساعد الإدارة فى تحقيق مستوى الجودة ورفع الإداء .

4- يقوم أسلوب التكلفة على اساس النشاط بعملية التخفيض في التكاليف من خلال الرقابة على العملية الإنتاجية للبحث عن مظاهر الإسراف والأنشطة التي لا تضيف قيمة ولمعرفة مسببات حدوثها تمهيداً للتخلص منها بصورة جذرية.

5- أستخدام أسلوب التكلفة على اساس النشاط فى تخصيص التكاليف غير المباشرة يؤدى الى الحصول على معلومات ملائمة تخدم الإدارة فى توجه التكاليف الى مسبباتها الرئيسية.

6- إن عملية تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط هي عملية منظمة تتم على مجموعة من الخطوات المتتابعة للوصول إلى تطبيق لهذا أسلوب وأن هذه الخطوات لا تختلف في التنفيذ العملي من شركة إلى أخرى، ولكن التفصيلات الخاصة بكل خطوة إنما تختلف من شركة إلى أخري ومثال ذلك فإن خطوة تحديد الأنشطة من الخطوات الاساسية لتطبيق النظام، ولكن عددالأنشطة يختلف من نظام لآخر.

ثانياً التوصيات :

بناً على النتائج يوصى الباحث بالتوصيات الاتية :-

1- اعتماد أسلوب التكلفة على اساس النشاط كنظام للتكاليف في شركة قابكو سودان المحدودة .

2- إنشاء قسم للتكاليف في شركة قابكو سودان وتدعيمها بالكوادر البشرية المؤهلة علمياً وعملياً، وهذه مسألة أساسيه لنجاح تطبيق اسلوب التكلفة على أساس النشا ط .

3- إجراء المزيد من الدراسات حول اسلوب التكلفة على النشاط وتطبيقه في مختلف شركات البترول في السودان لاهميته وحيوية هذا القطاع ومقارنته بأنظمتها المطبقة حاليا.

4- على الشركة أن تحدث أنظمتها المحاسبية وخاصة ذلك الجزء المتعلق ببيانات التكاليف وذلك لأن ترشيد القرار الإداري يأتي من تغذيته بالمعلومات الملائمة في الوقت المناسب .

5- الاهتمام بتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في شركة قابكو سودان المحدودة ، إذ ثبت ومن خلال الدراسة التي تم عرضها أن هذا النظام يخفض من التكاليف الخاصة بالإنتاج نتيجة لموضوعية إجراءات قياس التكاليف غير المباشرة، ويزيد من قدرة هذه الشركة من الاستفادة من مواردها.

6- درو أسلوب التكلفة على أساس النشاط فى تطوير الأداء المالى للوحدات الأقتصادية .

7- مدى توفر مقومات تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشط فى شركة قابكو سودان المدودة .

8- دور أسلوب التكلفة على أساس النشاط فى تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات.

9- تحديد التكاليف على أساس النشاط ودوره فى اتخاذ القرارات الأدارية .

المصـادروالمراجع

قائمة المصادر والمراجع

القران الكريم

أولاً : المراجع باللغة العربية

(1) الكتب

احمد حسين على حسين ، (2000)، المحاسبة الإدارية المتقدمة ، الاسكندرية الدار الجامعية .

احمد محمد نور ، شحاته السيد شحاته،(2003)، مدخل فى مبادى محاسبة التكلفةالتكاليف ، الدار الجامعية .

السيد عبد المقصود دياب ، صلاح الدين عبد المنعم مبارك، (2004)، فى مبادى محاسبة التكاليف ، جامعة الاسكندرية ،الدار الجامعية .

اسماعيل يحيى مهدى التكريتى (2007) محاسبة التكاليف التقدمة : قضايا معاصرة ، الطبعة الاولى،دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان ، الاردن.

سعيد محمود الهلباوى ،(2003)، دراسات فى محاسبة التكاليف ، مدخل معاصر.

عبدالمقصود واخرون ،(2004)، مبادى التكاليف ، الاسكندرية ، الدار الجامعية للنشر .

كمال النقيب ، التكاليف على اساس النشاط (ABC) وفوق التطورات الحديثة فى الانتاج فى ظل المعرفة المعلوماتية ، عمان ، جامعة فيلادليفا ، كلية العلوم الادارية والمالية.

مبارك وخرون ، (1994)، محاسبة التكاليف المتقدمة لاغراض ادارية الاسكندرية ، دار الجامعة الجديدة للنشر .

محمد القومى ،(1993)، اصول محاسبة التكاليف ، الاسكندرية ، شباب الجامعة للنشر .

محمود محمود السباعى ،(2002)، المحاسبة فى المنشأت الفندقية ، جامعة المنصورة ، المكتبة العصرية .

مكرم عبد المسيح باسيلي، (2001)، المحاسبة الإدارية مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء ، الطبعة الثالثة.

مكرم عبد المسيح باسيلي، (2001)، محاسبة التكاليف الأصالة والمعاصرة، الجزء الأول، رؤية إستراتيجية، الطبعة الثالثة، المكتبة العصرية للطباعة والنشر.

(2) الدوريات

ابراهيم السباعى، (1996)، تشخيص محالات خفض التكلفة ، طرق التشخيص ووسائل التطبيق ، مجلة المحاسبة الرياض ، الجمعية السعودية للمحاسبة ، العدد9 .

احمد عبد الدائم السامرائي، (1999)، تخفيض تكاليف المنتوج باستخدام أسلوب تحليل القيمة، رسالة دبلوم عالي في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.

احمد حامد حجاج،(1992) تحديد التكلفة على اساس النشاط ضرورة فى ظل التطورات التقنية والاقتصادية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، العد 16

احمد حسين على،(2000)، نظام تكاليف الانشطة كاساس المنتجات ،المجلة المصرية للدراسات التجارية ، جامعة النصورة ، كلية التجارة ، العدد الاول.

احمد محمد سعيد، سليم كامل درويش، (1411)، كيفية تحسين الاداء التكاليفى فى منشأت الاعمال السعودية ، الغرفة التجارية والصناعية .

حسن احمد حسين ،(1994)، نظام التكلفة على اساس النشاط لتسعير المنتجات ، المجلة المصرية للدراسات التجارية.

خديجة جمعه الزينى ، (2007)، دور التجارة الاكترونية فى تخفيض التكاليف ، دراسة تطبيقية ، مجلة الادارة و الاقتصاد ، الجامعة المنتصرية العدد 67.

رافت حسين الحناوى ، محمد زيدان ابرهيم،(2001)، دراسات : تخطيط وقياس ورقابة ، المنوفية لم يذكر الناشر.

رضا ابراهيم صالح ،(2002)، مدخل التكلفة على اساس النشاط لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات ، مجلة الادارة العامة ، الرياض المجلد 42 .

سالم عبد حلس ، (2007)، نظام تكاليف الانشطة قياس تكلفة الخدمات التعليمية ، مجلة الجامعة الاسلامية ،كلية التجارة ، الجامعة الاسلامية غزة ،المجلد 15 ،العدد الاول .

صلاح الدين محمد عبد المنعم مبارك، (1992)، زيادة فعالية تحديد التكلفة على اساس النشاط ، مجلة كلية التجارة ، العدد الاول.

صالح سمير ابوالفتح ،(2003)، المحاسبة الادارية الاسترتيجية مدخل التحليل الكمى لدعم الادارة فى البيئة التنافسية ، المنصورة ، الاصدقاء للطباعة والنشر.

فتحى رزق، (1998)، دراسة تحليلية للاطار الفكرى والعملى لنظام التكاليف القائمة على الانشطة ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الاسكندرية ، المجلد 35 .

فهيم العزم ،(1998)، دور محلل النظم فى خفض تكاليف النشاط التجارى ، مجلة الرياضية ، الجمعية السعودية للمحاسبة .

نبيه بن عبدالرحمن الجبر ،(1997)، نحو منهج مقترح لتخفيص التكاليف والمشأت الصناعية السعودية ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، جتمعة القاهرة ، كلية التجارة ، العدد 3،

(3) الرسائل الجامعية

احمد عبد الدائم السامرائى ،(1999)، تخفيض تكاليف المنتج باستخدام اسلوب تحليل القيمة " رسالة دبلوم عالي في التكاليف المهني ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد .

أحمد شوقي جميل العتيلي ،(2004) الموازنات التقديرية واثرها في ضبط النفقات وخفض تكاليف الانتاج في الشركات الصناعية ، رسالة لنيل درجة الماجستير في التمويل غير منشورة جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا.

تيسير فضل عبد الله ، (2008) دور ادارة التكلفة في خفض ورقابة التكاليف الإنتاجية في المنشآت الصناعية ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبية الإدارية غير منشور ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا .

درويش مصطفى الجخلب (2007) دوراساليب المحاسبة الادارية الحديثة فى تطوير الاداء المالى دراسة تطبيقية حول اعداد موازنة الجامعة الاسلامية وفقاً لاسلوب التكلفة على اساس النشاط رسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستيرفى المحاسبة والتمويل الجامعة الاسلامية بغزة ، كلية التجارة .

فيصل القاسم سنين على ،(2009) اثر تطبيق اسلوب التكاليف وفق للنشاط على رقاب وتخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية ، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا .

فوزية حمد النيل صديق ، (2006) تقويم اسس تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، جامعة السودان للعلوم والتكنلولوجيا ، كلية الدراسات العليا .

سالم عبد الله بن كليب ، (2009) امكانية تطبيق الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية اليمنية ، رسالة مقدمة لنيل دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الادارية غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنوروجيا، كلية الدراسات العليا .

سهى السيد حسن فرج،(2004)مدخل مقترح لتطوير الرقابة وخفض التكاليف، رسالة ماجستيرغيرمنشورة ، كلية التجارة ببور سعيد، جامعة السويس.

محمد البشير ابراهيم ، (2005) تطبيق محاسبة المسئولية وأثره على تخفيض تكاليف الإنتاج في المشروعات الصناعية رسالة لنيل درجة الماجستيرفي المحاسبة والتمويل غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا .

محمد الطيب الصادق على ، (2007) امكانية تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد واثره على تخفيض التكاليف في المشروعات الصناعية السودانية ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف المحاسبية الإدارية غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا .

محمود عبد الله جمعة ،(2009) تطبيق نظام الانتاج الحديثة واثره في اساليب التكاليف ، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا .

نهى بدوى الطاهر احمد ،(2007) تطبيق مفهوم إدارة الجودة الشاملة وأثره في ترشيد التكاليف ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية غير منشور ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا

ثانياً : المراجع الأجنبية

A. Books:

Alkinson ,A. Kaplan ,R, and Young ,M, (2004) Management Accounting New Jersey Prentice hall international.

Colin Drury, (2002), Management and Cost Accounting, 5th edition, New Jersey Thamson .

B. Periodicals:

Berry & Other (1997)The Consequence Of Iuter – Firm Supply Chain For Management Accounting (British) .

Cooper , R. and Kaplan R, S,(1988) How Costing Distribution Product Cost,, Management Accounting.

Cooper , R . And Kaplan R,S (1991) Profit Priority From Activity Based Costing Harvard business Review .

Faster , G, Gaps ,M.(2012) Manufacturing Overhead Cost Driver Analysis Journal Accounting And Economic .

Johnson. H .T(1990),, Activity Management Reviewing The epact And Future Of Cost Management,, JournalManagement.

الملاحق

ملحق رقم (1)

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

برنامج ماجستير التكاليف والمحاسبة الادارية

السيد / .....المحترم

السلام عليكم ورحمة الله تعالي وبركاته

الموضوع :- استمارة استبانة

يهدف هذا البحث الى دراسة اسلوب التكلفة على اساس النشاط واثره فى تخفيض التكاليف فى قطاع البترول السودانى (دراسة حالة شركة قابكو للبترول المحدودة)، وذلك ضمن متطلبات البحث التكميلى لنيل درجة الماجستير فى التكاليف والمحاسبة الادارية ويتطلب ذلك الحصول على مجموعة من البيانات لتكملة البحث، ويشرفني جداً أن تكون مشاركتكم القيمة من خلال خبراتكم العلمية والعملية لتكملة هذا البحث ، شاكراً لكم حسن التعاون فى الاجابة بوضوح وشفافية على اسئلة الاستبانة مع ضمان سلامة وحفظ البيانات التى تدلون بها ، ولن تستخدم هذه البيانات الإ لإغراض البحث العلمى فقط.

شاكراً حسن تعاونكم، ، ، ،

القسم الأول : البيانات الشخصية

الرجاء التكرم بوضع علامة (√)أمام الخيار المناسب.

(1)العمر :

اقل من 30 عام ☐ 31 - 40سنة ☐

☐ ☐

41 ـ 50 سنة

اكثر 50 سنة

(2)المؤهل العلمى :

بكالوريوس ☐

ماجستير ☐

اخرى ☐

دبلوم عالى ☐

دكتورة ☐

(3)التخصص العلمي :

محاسبة ☐

إدارة أعمال ☐

تكاليف ومحاسبة ادارية ☐

اقتصاد ☐

نظم معلومات محاسبية ☐

أخرى ☐

(4)المركز الوظيفي :

مدير عا م ☐

مدير مالى ☐

محاسب ☐

مدير التكاليف ☐

مدير انتا ج ☐

(5)المؤهل المهني :

الزمالة الامريكية (CPA) ☐

الزمالة البريطانية (ACCA) ☐

أخرى ☐

الزمالة العربية (ACPA) ☐

الزمالة السودانية (ACCRA) ☐

(6)عدد سنوات الخبرة :

اقل من 5 سنوات ☐

11 سنه ـ 15سنة ☐

اكثر من 25سنة ☐

من6 سنوات ـ10سنة ☐

16سنة ـ 20سنة ☐

القسم الثانى : عبارات الإستبانة

الرجاء التكرم بوضع علامة (√) أمام مربع الإجابة الصحيحة.

الفرضية الاولي:

يوفر اسلوب التكلفة على اساس النشاط معلومات مهمة تساعد الادارة على تخفيض التكلفة .

الرقم	العبارة	اوافق بشدة	اوافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشده
1	استخدام اسلوب التكلفة على اساس النشاط فى تخصيص التكاليف غير المباشر يؤدى الى استخراج معلومات ملائمة تؤثر فى تخفيض تكلفة المنتج.					
2	اسلوب التكلفة علي اساس النشاط يودي الي استبعاد تكلفة الانشطة التي لاتضيف قيمة للمنتج مما يودي الي تخفيض تكلفة المنتجات البترولية.					
3	من افضل الوسائل لتخفيض التكاليف غير المباشرة هي تبيان سلوكها ومعرفة الانشطة المسبب للتكلفة الخاصة بها.					
4	اسلوب التكلفة علي اساس النشاط هو الاساس المناسب لتخصيص وتخفيض التكاليف الانتاجية غير المباشرة.					
5	اعتماد اسلوب التكلفة على اساس النشاط فى تطبيق سياسة نظام التحسين المستمر يؤدى تخفيض التكلفة .					

الفرضية الثانية:

يؤدى تطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط الى تطوير الاداء وتحقيق مستوى الجودة المطلوبة للادارة.

الرقم	العبارة	اوافق بشدة	اوافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشده
1	افضل وسيلة لتحسين الاداء تحليل الانشطة والتركيز على الانشطة التى تضيف قيمة للمنتج واستبعاد تلك التى لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة .					
2	يعتمد اسلوب التكلفة على اساس النشاط على تطبيق نظام التحسين المستمر فى تحقيق مستوى الجودة .					
3	يوفر اسلوب التكلفة على اساس النشاط معلومات مالية وغير مالية تساعد الادارة فى وضع مقاييس غير مالية للانشطة .					
4	يساعد اسلوب التكلفة على النشاط على تحليل قيمة العمليات وتحديد مراكز النشاط واختيار محركات التكلفة الامر الذى يساهم فى تطويرمستوى الجودة .					
5	عدم القدرة على توجيه التكاليف غير المباشرة المحملة على نحو مسبباتها بشكل دقيق لا يؤدى الى تحقيق مستوى الجودة المطلوبة.					

الفرضية الثالثة:

الاعتماد على اسلوب التكلفة على اساس النشاط يؤثر على تكاليف الانتاج.

الرقم	العبارة	اوافق بشدة	اوافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشده
1	اسلوب التكلفة على اساس النشاط يؤدى الى تخصيص التكاليف غير المباشرة تخصيصاً امثل لتحقيق الدقة فى معلومات التكاليف للوحدة المنتجة .					
2	تبنى اسلوب التكلفة على اساس النشاط يعمل على معالجة القصور فى الانظمة التقليدية فى قياس تكلفة المنتج.					
3	هناك اهمية لنظام التكلفة على اساس النشاط فى المنشآت التى تكون فيها التكاليف غير المباشرة نسبة كبيرة من اجمالى تكلفة الوحدة .					
4	استخدام اسلوب التكلفة على اساس النشاط في تخصيص التكاليف غير المباشرة يودي الي الحصول معلومات غير ملائمة تخدم الادارة فى تحديد تكلفة الوحدة المنتجة .					
5	يوفر نظام التكلفة على اساس النشاط معلومات عن التكلفة تعكس تنوع المنتجات فى استخدام ما هو متاح لها من موارد مما يلبى احتياجات الادارة فى التسعير والانتاج.					

ملحق (2)

محكمو الاستبانة

الاسم	الدرجة العلمية	العنوان
الهادى ادم محمد ابراهيم	استاذ المحاسبة المشارك	جامعة النيلين – كلية التجارة
بابكر ابراهيم الصديق محمد	استاذ المحاسبة المشارك	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات التجارية
ابراهيم فضل المولى البشير	استاذ الدراسات المصرفية المشارك	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات التجارية