

المقدمة

تعتبر ولاية الخرطوم من أكبر الولايات بالسودان من ناحية الثقل الصناعي بالبلاد ، إلا أنها تعاني وتواجه الكثير من المشاكل والعقبات التي تشكل عبئاً يحد من الانطلاق المرجوه ومن أهم هذه المشاكل عدم مقدرة المنشآت الصناعية علي تحديد تكلفة إنتاج الوحدة تحديد دقيق وتتبعها بصورة ملائمة حتي تستطيع رسم سياساتها بصورة سليمة تمكنها من الاستمرار والاستقرار خاصة في ظل الاتفاقات الدولية والإقليمية وانفتاح الأسواق لكل المنتجات التي تنتج بأقل تكلفة ممكنة في بقاع العالم

مشكلة الدراسة

تنحصر مشكلة البحث في عدم تحديد تكلفة إنتاج الوحدة بصورة دقيقة وتتبعها بشكل ملائم حيث أغلب المنشآت الصناعية بولاية الخرطوم تعتمد علي استخدام نظرية التكلفة الإجمالية في تحديد تكلفة منتجاتها و يمكن صياغة المشكلة في التساؤلات الآتية:

1. هل تحميل التكلفة علي أساس النظرية الأجمالية يجعل التكاليف المحملة علي الإنتاج غير ملائمة في تحديد أسعار المنتجات ؟

2. هل يمكن لنظام التكلفة علي أساس الأنشطة في ظل التطورات الاقتصادية والاتفاقيات الدولية والتقدم التكنولوجي أن يؤدي إلي تحديد تكلفة الإنتاج بصورة دقيقة ؟ وماهي الانتقادات التي يمكن أن تقدم لهذه النظم عند تطبيقها ؟

3. هل يتم تخصيص تكاليف المنتجات في الصناعات التحويلية حسب مراحل ومراكز إنتاجها ؟ ماهي الأسس التي يتم بها تحميل التكاليف غير المباشرة علي الوحدات المنتجة ؟ وكيف يمكن لمحاسبة المسؤولية أن تساعد في تحديد تكاليف المراحل ؟

تنحصر أهمية الدراسة في الآتي:-

1. دراسة العوامل التي تؤثر سلباً في هيكل التكلفة الإنتاجية
2. تبويب عناصر التكلفة إلي مباشرة وغير مباشرة وتحميل التكلفة غير مباشرة علي الوحدات المنتجة علي أساس استفادة كل منتج أو أمر إنتاج من الأنشطة الموجودة داخل المنشأة
3. حساب تكلفة الوحدة الإنتاجية بدقة يؤدي إلي استمرار واستقرار المنشآت الصناعية وزيادة قدرتها التنافسية محلياً وعالمياً .

هدف الدراسة

تحقق الدراسة الأهداف الآتية:

1. أن التكلفة علي أساس الأنشطة تؤدي الي تحديد تكلفة الإنتاج بدقة وبصورة ملائمة .
2. وتحقيق هدف المنظمة من استقرار واستمرار مما يمكنها من القدرة علي المنافسة محلياً وعالمياً .
3. توفر معلومات تفصيلية عن الأنشطة المختلفة مما يساعد علي الرقابة التخطيط واتخاذ القرارات الرشيدة في الوقت المناسب .

الفرضيات

يعمل الباحث علي اختبار الفرضيات التالية :-

1. لايمكن حساب تكلفة الوحدة الإنتاجية بصورة عادلة ودقيقة في ظل نظام التكاليف التقليدية.
2. إن استخدام التكلفة علي أساس الأنشطة يؤدي إلي تحديد تكلفة الوحدة الإنتاجية بصورة دقيقة وملائمة.

3. عدم تطبيق التكلفة علي أساس الأنشطة يؤدي إلي اتخاذ القرارات غير السليمة التي بالضرورة تقود إلي فقدان المنظمة لقدرتها التنافسية وبالتالي خروجها من الأسواق المحلية والعالمية .

حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة في :

1. الحدود المكانية في المنشآت الصناعية بولاية الخرطوم
2. الحدود الزمانية في الفترة من عام 2000-2004م

منهجية الدراسة

يستخدم الباحث عدد من مناهج البحث المختلفة هي :

1. المنهج التاريخي .
2. المنهج الاستنباطي والاستقرائي
3. المنهج الوصفي التحليلي .

هيكل الدراسة

تقسم الدراسة إلي الفصول الآتي :-

تمهيد : الإطار المنهجي والدراسات السابقة .

الفصل الأول : عناصر محاسبة التكاليف في القطاع الإنتاجي .

المبحث الأول : مفهوم محاسبة التكاليف وأهدافها .

المبحث الثاني : تبويب عناصر ونظريات التكاليف الإنتاجية .

الفصل الثاني : نظام التكلفة علي أساس الأنشطة ABC .

المبحث الأول : المدخل التقليدي لتحصيل التكاليف الصناعية غير المباشرة .

المبحث الثاني : نظام التكاليف المبنية علي الأنشطة ABC .

الفصل الثالث : الدراسة التطبيقية .

المبحث الأول : مجتمع الدراسة (المنشآت الصناعية بولاية الخرطوم قطاعياً) .

المبحث الثاني : تحليل بيانات الدراسة الميدانية وإثبات الفرضيات والنتائج والتوصيات .

الدراسات السابقة

1. د. نصر عبد الكريم محمد، رشيد فائق الكخن، (مستلزمات تطبيق نظام التكاليف علي أساس الأنشطة في بعض الشركات الصناعية الفلسطينية (1997م)⁽¹⁾

تركزت مشكلة الدراسة في حاجة الإدارة الي نظام محاسبي كفء في المنشآت الصناعية يساعد في توفير المعلومة لمتخذي القرار في الوقت المناسب خاصة في مجال التسعير وتحديد مناسب لتكلفة الوحدات أو الخدمات المنتجة حتي تستطيع المنافسة عالمياً ومحلياً. حيث هدفت الدراسة الي التعريف بنظام التكاليف علي أساس الأنشطة من حيث مفهومه ومساعدة متخذي القرار في المنشآت الصناعية للاستفادة من تطبيقاته لرفع الكفاءة الإنتاجية . وتشير نتائج الدراسة الي أن العديد من الشركات الصناعية الفلسطينية قد أحدثت تغييرات جوهرية علي أنظمتها الإنتاجية والإدارية مما أدى الي ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة الصناعية الي 33% من إجمالي التكاليف الإنتاجية، وجعل كثير من الإدارات غير راضية عن أنظمتها المعلوماتية خاصة تلك المتعلقة ببيانات التكاليف. وقد خلصت الدراسة الي أن تطبيق نظام ال ABC يحتاج الي تخطيط واستعانة بخبراء ومستشارين مؤهلين

⁽¹⁾ د. نصر عبد الكريم محمد، رشيد فائق الكخن، مستلزمات تطبيق نظام التكاليف علي أساس الأنشطة في بعض الشركات الصناعية الفلسطينية، (الرياض: مجلة الإدارة العامة، المجلد ال 36، العدد 4 ، شوال 1417 الموافق مارس 1997م) .

ومتخصصين في مجال تصميم الأنظمة المحاسبية للمساعدة في إعداد وتطوير خطة عمل تهدف الي شرح مفهوم نظام ال ABC وتطبيقه وإقناع الجميع بأهميته ودوره في استقرار واستمرار المنشأة . تدريب محاسبي إدارة التكاليف علي كيفية تطبيقه. لابد من حوسبة العملية الإنتاجية بكاملها لتخفيض وتوفير الوقت والجهد والمال ولسهولة الحصول علي المعلومات. تختلف دراسة الباحث عن الدراسة الحالية في شرحها لخطوات تطبيق نظام ال ABC ودوره في قياس تكلفة الوحدة الإنتاجية في القطاع الصناعي بولاية الخرطوم ، بينما الدراسة الحالية تحدثت عن مستلزمات تطبيق نظام ال ABC في القطاع الصناعي الفلسطيني .

2. د. مجدي محمد سامي، (مدي فعالية نظام تكاليف الأنشطة ABC كنظام لمعلومات التكاليف 2000م) (1)

تناول هذه الدراسة مشكلة محورية وهي مدي فعالية نظام تكاليف الأنشطة ABC كنظام للمعلومات التكاليفية . ومن أهم الفرضيات التي قام الباحث باختبارها، أن أعداد تقارير التكاليف في ظل نظام تكاليف الأنشطة ABC يؤدي الي توفير معلومات تساعد في ترشيد القرارات الإدارية . ومن أهم ما توصلت إليه هذه الدراسة، يمثل نظام تكاليف الأنشطة أكثر نظم التكاليف ملائمة لترشيد القرارات الإدارية لما يوفره من معلومات مالية وغير مالية ويقدم معلومات دقيقة عن التكاليف مما يؤدي الي الحصول علي معلومات أوفي عن تكلفة المنتجات وربحياتها وكل هذه المعلومات تساعد في تخطيط ورقابة التكاليف . و أهم التوصيات التي قدمتها الدراسة ، ضرورة تطوير نظم المعلومات المستخدمة داخل المنشأة لملائمة تطبيق نظام تكاليف الأنشطة .

عنيت دراسة الباحث بنظام ال ABC ودوره في توفير معلومات تفصيلية تساعد في قياس تكاليف الأنشطة وبالتالي تكاليف الإنتاج بدقة بينما الدراسة الحالية عنيت بضرورة تطوير نظم المعلومات المستخدمة داخل المنشآت الصناعية لملائمة تطبيق نظام تكاليف الأنشطة .

3. منير حسن مصلح ، (الإطار النظري والتطبيق الفعلي لمحاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية 2000م) (2)

تركزت مشكلة الدراسة في قصور الأساليب التقليدية في نظام التكاليف في الواقع العملي لتحقيق أهداف المنظمة وذلك لعدم إمكانيتها في توفير قاعدة معلومات واسعة ودقيقة وملائمة لحاجة الإدارة ليتشئ لها القيام بدورها بأكمل وجه حتى تضمن الاستمرار والاستقرار . وأهم الفروض التي اختبرتها الدراسة، لا توجد إمكانية لتطبيق ABC كبديل عن الأنظمة التقليدية المتبعة في صناعة الطوب في فلسطين . وتوصلت الدراسة الي عدد من النتائج أهمها صعوبة تطبيق نظام ABC في مصانع الطوب الأسمنتي وذلك بسبب بساطة التكنولوجيا المستخدمة في الإنتاج- بساطة العملية الإنتاجية - الاعتماد على الأيدي العاملة - نسبة المصروفات غير المباشرة صغيرة بالنسبة لتكلفة الإنتاج ، الإدارات داخل المنشآت الصناعية راضية عن أنظمتها المتبعة . ومن أهم توصيات الدراسة ضرورة وجود إدارة تكون قادرة علي الاستفادة من المعلومات المستمدة من محاسبة التكاليف (يتم توفيرها باستخدام نظام ال ABC) في اتخاذ القرارات الرشيدة حتي تساعد في ازدهار قطاع صناعة الطوب في بلاده . تختلف عن دراسة الباحث عن الدراسة الحالية في تناولها لإمكانية تطبيق

(1) د. مجدي محمد سامي ، مدي فعالية نظام تكاليف الأنشطة ABC كنظام لمعلومات التكاليف ، القاهرة، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة الزقازيق، العدد 2، الجزء الأول ، العدد (22) ، يوليو 2000م).

(2) منير حسن مصلح ، الإطار النظري والتطبيق الفعلي لمحاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية ، (الخرطوم ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2000 م).

نظام ABC في مؤسسات إنتاجية ذات منتجات متعددة وعمليات إنتاجية معقدة . بينما الدراسة الحالية أظهرت استحالة تطبيق هذا النظام في المنشآت التي تنتج الطوب .

4. دراسة أبو عبيدة سر الختم عمر الشيخ، (الاتجاهات المعاصرة في محاسبة التكاليف وأثرها في التخطيط الاستراتيجي المالي 2004م) ⁽¹⁾

تركزت مشكلة الدراسة حول خطورة معوقات التمويل والتخطيط المالي في ظل بيئة الأعمال الحديثة التي تتسم بالتعقيدات وشدة التغيير والتطور التكنولوجي الذي يسعى إلى تحقيق ميزة تنافسية للمنشآت الصناعية وتكمن المشكلة في عدم اهتمام إدارات المنشآت الصناعية بالأنظمة المحاسبية عامة وفي مجال التخطيط الاستراتيجي خاصة حيث لا بد من توفر معلومات دقيقة وتفصيلية تساعد الجهات المانحة في تمويل المنشآت الصناعية المختلفة، وتوفير المعلومات الدقيقة يكون عن طريق استخدام نظام التكلفة علي أساس الأنشطة . وقد قام الباحث باختبار عدد من الفرضيات أهمها :

1. لا تعتمد الإدارات في كثير من مصانع علي تقارير قسم التكاليف في التخطيط واتخاذ القرارات بالرغم من أن نظام التكاليف يوفر بيانات تمكن من إدارة التكلفة ، ولا يمكن تحقيق إدارة التكلفة بالصورة المثلي إلا من خلال الدراسة والرصد وتحليل الأنشطة .
 2. عملية التخطيط الاستراتيجي في القطاع الصناعي تحتاج إلي معلومات دقيقة عن الخطوط الإنتاجية وظروف الإنتاج ، والاتجاهات المعاصرة لمحاسبة التكاليف من أنسب الأدوات التي يمكن أن تحقق ذلك خاصة نظام التكلفة علي أساس الأنشطة .
- ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن نظام (ABC) يساعد في التخطيط الاستراتيجي لما يقدمه من معلومات متناهية الدقة من النظام التقليدي للتكاليف . وقد قدم الباحث عدد من التوصيات أهمها :

1. ضرورة تطبيق نظام ال (ABC) لاهتمامه بحل مشكلة تحميل التكلفة الصناعية غير المباشرة .
 2. عمل نظام تكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يساعد في تقديم معلومات دقيقة كما أنه يتجاوز عقبات النظم التقليدية عند تخصيص التكاليف غير المباشرة الصناعية كما يساعد في التخطيط للمنتجات الجديدة بصورة أكثر وضوحاً .
- تختلف دراسة الباحث عن الدراسة الحالية في تناولها لنظام (ABC) ودوره في تحديد تكلفة الإنتاج بينما الدراسة الحالية تتناوله من ناحية توفير معلومات تساعد في التخطيط الاستراتيجي المالي .

5. دراسة أنور علي ردمان الحميدي، (قياس ورقابة التكاليف في المؤسسات العامة اليمنية، دراسة تحليلية تطبيقية في المؤسسة اليمنية لصناعة وتسويق الأسمنت "مصنع أسمنت البرح) 2004م⁽²⁾

تتركز مشكلة الدراسة حول جعل نظام محاسبة التكاليف يحقق أهداف المنظمة ويؤدي إلى قياس وتحديد التكلفة الفعلية للمنتج بطريقة علمية وسليمة ومنطقية في مصنع البرح للأسمنت. عملت الدراسة على اختبار عدد من الفروض أبرزها ، يؤدي تطبيق نظام محاسبة

⁽¹⁾ أبو عبيدة سر الختم عمر الشيخ ، الاتجاهات المعاصرة في محاسبة التكاليف وأثرها في التخطيط الاستراتيجي المالي ، دراسة تحليلية تطبيقية " مصنع صابون التوفيق "

(الخرطوم ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2004 م) .

⁽²⁾ أنور علي ردمان الحميدي ، قياس ورقابة التكاليف في المؤسسات العامة اليمنية، دراسة

تحليلية تطبيقية في المؤسسة اليمنية لصناعة وتسويق الأسمنت " مصنع أسمنت البرح" (الخرطوم ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2004 م).

التكاليف في المصنع إلى قياس التكاليف وتحديد تكلفة الوحدة بصورة عادلة وحقيقية .وقد خلصت الدراسة الي أن هناك عدد من الأسباب تعوق تطبيق نظام التكاليف بالمصنع منها :

1. عدم توفر وعي تكاليفي لدى العاملين بالمصنع مما يؤثر على دقة وسلامة أرقام

التكاليف التي تعتمد على مدى تعاون الفنيين والمشرفين في الأقسام الإنتاجية .

2. تطبيق نظام التكاليف يؤثر على قدرة النظام في قياس تكلفة الوحدة .

ومن أهم التوصيات التي قدمتها هذه الدراسة إعادة النظر في أسس تحميل التكاليف المشتركة (التكاليف غير المباشرة). تختلف دراسة الباحث عن الدراسة الحالية في تناولها لنظام الـ ABC كطريقة حديثة ومدي إمكانية توزيع التكاليف غير المباشرة الصناعية. بينما الدراسة الحالية تناول المدخل التقليدي لتحميل التكاليف غير المباشرة الصناعية علي المنتجات بالتطبيق علي القطاع العام.

6. دراسة عادل عوض يوسف مصطفى ، (تصميم نظام محاسبة التكاليف لتوزيع تكاليف مراكز الخدمات على المراكز الإنتاجية لتحديد أسعار الخدمات " دراسة ميدانية بالتطبيق على ميناء بور تسودان " 2004م)⁽¹⁾:

تتركز مشكلة الدراسة حول ارتفاع أسعار الخدمات المينائية المقدمة من الموانئ البحرية السودانية مع انخفاض إيراداتها مقارنة مع الموانئ المنافسة في حوض البحر الأحمر ، ومن هنا جاء دور محاسبة التكاليف لتحديد تكلفة خدمة الميناء المقدمة خاصة في ظل التحولات الهائلة في التجارة العالمية وصناعة السفن مما يحتم ضرورة الدراسة لتقليل تكلفة خدمات الموانئ السودانية وذلك من خلال توزيع التكاليف غير المباشرة علي الخدمات المقدمة.

وقد قامت الدراسة على اختبار عدد من الفرضيات أهمها، توزيع تكاليف الخدمات على المراكز الإنتاجية باستخدام معدلات التحميل على أساس نصيب كل دينار منصرف بمركز التكلفة الإنتاجي .

وقد خلصت الدراسة للآتي :

1. هناك تضخم في مصروفات الخدمات بميناء بورتسودان مقارنة مع مصروفات مراكز

التكلفة الإنتاجية أدى إلى زيادة معدلات تحميل المصروفات غير المباشرة حيث بلغت

نسبة مصروفات مراكز الخدمات بالميناء ما قدره 147 % من مصروفات المراكز

الإنتاجية .

2. تضخم المصروفات غير المباشرة وزيادة تكاليف العمالة أدى إلى زيادة خدمات الميناء

من أهم التوصيات ضرورة تصميم نظام لمحاسبة التكاليف حتى يتشأن توزيع تكاليف مراكز الخدمات على المراكز الإنتاجية لتحديد أسعار الخدمات (حسب الأنشطة) . عنيت هذه الدراسة بتصميم نظام تكاليفي لتوزيع تكاليف مراكز الخدمات إنتاجية علي المراكز الإنتاجية في القطاع الخدمي بينما تتناول دراسة الباحث نظام ABC ودوره في توزيع التكاليف غير المباشرة الصناعية ومدي تطبيقه في القطاع الصناعي الخاص وأثره في قياس تكلفة الإنتاج

7. دراسة مصطفى محمد محمد صالح ، (أثر أسعار الطاقة الكهربائية علي تكلفة إنتاج قطاع الصناعات التحويلية بولاية الخرطوم 2004م)⁽²⁾

⁽¹⁾ عادل عوض يوسف مصطفى ، تصميم نظام محاسبة التكاليف لتوزيع تكاليف مراكز الخدمات على المراكز الإنتاجية لتحديد أسعار الخدمات " دراسة ميدانية بالتطبيق على ميناء بورتسودان " (الخرطوم ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير غير منشورة 2004 م)

⁽²⁾ مصطفى محمد محمد صالح ، أثر أسعار الطاقة الكهربائية علي تكلفة إنتاج قطاع الصناعات التحويلية بولاية الخرطوم، (الخرطوم ، كلية العلوم الإدارية ، جامعة أم درمان الإسلامية ، رسالة ماجستير غير منشورة، 2004 م)

تتركز مشكلة الدراسة في الارتفاع المستمر في أسعار الطاقة الكهربائية حيث درجت الهيئة القومية للكهرباء علي إجراء زيادات دورية في أسعار الطاقة الكهربائية ما أصبح يشكل عبء متعاظم علي قطاع الصناعات التحويلية الذي يعاني أصلاً من العديد من المشاكل والمعوقات خاصة وأن الكهرباء تعتبر عنصراً مهماً في هيكل تكلفة الوحدات المنتجة بالإضافة إلي دخول السودان في اتفاقيات إقليمية ودولية سوف تجعل منتجاته تدخل في منافسة شديدة مع مثيلاتها من المستورد ، وقد قامت الدراسة علي اختبار عدد من الفروض أبرزها ، الاعتماد علي معلومات محاسبة التكاليف يؤدي الي قياس أفضل لتكلفة الإنتاج ، يعتبر عنصر تكلفة الكهرباء من العناصر الرئيسية في هيكل تكلفة إنتاج قطاعات الصناعات التحويلية. وقد خلصت الدراسة الي عدد من النتائج أهمها تحديد نظام لمحاسبة التكاليف يساعد في تحديد تكاليف إنتاج كافة الأنشطة الخدمية والصناعية . كما أوصي الباحث بعمل بحوث علمية حول إمكانية استخدام نظام التكلفة وفق الأنشطة ABC في الصناعات التحويلية والخدمية .

عنيت هذه الدراسة بمعرف أثر تغيير أسعار الطاقة الكهربائية علي تكلفة الإنتاج ونادت بضرورة أعداد قوائم التكاليف داخل المنشآت الصناعية لمساعدتها في اتخاذ القرارات متناولة نظام ABC كأحد الأنظمة المساعدة في ذلك. بينما تتناول دراسة الباحث نظام ABC بالتطبيق علي (الصناعي) وأثره في تحديد تكلفة الوحدة الإنتاجية بصورة مفصلة ودقيقة .