



كلية التجارة  
قسم المحاسبة

# الإطار المنطقي لمحاسبة النشاط في ظل بيئة الأعمال الحديثة

رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة

من الباحث  
ناصر أحمد محمد سند

إشراف

د/ صلاح محمد محمود كامل  
المدرس بقسم المحاسبة بالكلية

أ.د/ محمد عمرو وهيبة  
أستاذ محاسبة التكاليف المتفرغ  
بالكلية

٢٠١٢-١٤٣٣م

قَالَ تَعَالَى: أَعُوذُ بِاللَّهِ مِنَ الشَّيْطَانِ الرَّجِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ وَعَلَمَ عَادَمَ الْأَسْمَاءَ كُلَّهَا ثُمَّ عَرَضَهُمْ عَلَى الْمَلَائِكَةِ فَقَالَ ﴾

﴿ أَنِئُونِي بِاسْمَاءٍ هَؤُلَاءِ إِنْ كُنْتُمْ صَدِيقِنَ ﴾ ٢١

﴿ قَالُوا سُبْحَنَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا عَلَمْتَنَا إِنَّكَ ﴾

﴿ أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ ﴾ ٢٢

صَدِيقُ اللَّهِ (الغَنِيَّ)

سورة البقرة: ٣٢ - ٣١



قرار لجنة المناقشة والحكم  
علي رسالة الماجستير في المحاسبة

العنوان		الإطار المنطقي لمحاسبة النشاط في ظل بيئة الاعمال الحديثة
الباحث		ناصر أحمد محمد سند
رئيساً	أ.د/ سامي نجدي الرفاعي	أستاذ التكاليف ورئيس قسم المحاسبة بكلية التجارة جامعة المنصورة
مشرفاً وعضوأ	أ.د/ محمد عمرو وهبيه	أستاذ محاسبة التكاليف المتفرغ بكلية التجارة - جامعة بنها
عضواً	أ.د/ عادل طه أحمد فايد	أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد بكلية التجارة - جامعة بنها
اليوم وتاريخ المناقشة		السبت الموافق ٢٥/٢/٢٠١٢

قرار اللجنة

جاءكم بالخير والسلام من كل رب وطن وشعب  
شكراً ممكناً دوام لكم نجاحات افضل من افضل

أ.د/ محمد عمرو وهبيه

محمد عمرو وهبيه

أ.د/ سامي نجدي الرفاعي

سامي نجدي الرفاعي

أ.د/ عادل طه أحمد فايد

عادل طه أحمد فايد

# شُكْرٌ وَّتَقَدِيرٌ

الحمد لله رب العالمين حمدامباركا فيه كما ينبغي بجلال وجه وعظمته سلطانه وأصلى وأسلم على أشرف المرسلين وخامن النبيين ورحمة الله للعالمين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين .

يتقدّم الباحث بخالص الشكر والتقدير لأستاذ الفاضل **الأستاذ الدكتور / محمد عمرو وهيبة** أستاذ محاسبة التكاليف المتفرغ بالكلية على ما قدمه للباحث من فكر وإرشاد وتوجيهه وعلى ما أعطاه للباحث من وقت وجهد وعلم طيلة فترة الإشراف على البحث جزاء الله عن الباحث خير الجزاء ونفع به العلم والعلماء . كما يتقدّم الباحث بالشكر والتقدير لأستاذ الفاضل **الدكتور / صلاح محمد محمود كامل** المدرس بقسم المحاسبة بالكلية على ما قدمه للباحث من وقت وجهد وعلم طيلة فترة الإشراف على البحث أطال الله في عمره وزاده الله من فضله ونعمته ونفع به العلم والعلماء .

ويتقدّم الباحث أيضاً بجزيل الشكر وعظيم التقدير لـ **الأستاذ الدكتور / سامي نجدي محمد رفاعي** أستاذ ورئيس قسم المحاسبة - كلية التجارة جامعة المنصورة، على تفضله بقبول الاشتراك في لجنة المناقشة والحكم على البحث.

كذلك يتقدّم الباحث بجزيل الشكر لـ **الأستاذ الدكتور / عادل طه فايد** أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد بقسم المحاسبة بالكلية على تفضله بالموافقة على المشاركة في لجنة المناقشة والحكم وما أولاه للباحث من توجيهه وتشجيعه ورعاية فجزاء الله عنى خير الجزاء .

كما يتقدّم الباحث بخالص الشكر والتقدير إلى كل الأساندة بالكلية على ما قدموه للباحث من فكر وعلم طيلة فترة الدراسة بالكلية . ولا يفوت الباحث أن يقدم الشكر إلى جميع العاملين بالمكتبات التي زارها خلال فترة إعداد البحث وإلى جهة التطبيق وكل من قدم له مساعدة حتى وصل البحث إلى صورته الحالية .

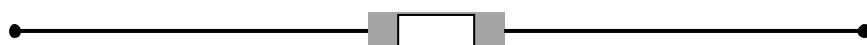
الباحث

## محتويات البحث

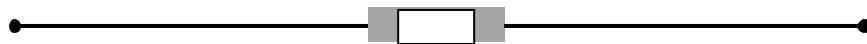
رقم الصفحة	الموضوع
أ	<b>ملخص البحث باللغة العربية</b>
ـ	<b>مقدمة البحث</b>
١	<b>الفصل الأول: النظام التقليدي لتصنيص التكاليف غير المباشرة ود الواقع</b> <b>التغيير في ظل بيئه الأعمال الحديثة</b>
ـ	<b>مقدمة</b>
ـ	<b>المبحث الأول : النظام التقليدي لتصنيص التكاليف غير المباشرة.</b>
ـ	- مصطلح التكاليف الصناعية غير المباشرة.
ـ	- مفهوم تخصيص التكاليف.
ـ	- مدى صعوبة تخصيص التكاليف غير المباشرة.
ـ	- منطق تبرير تخصيص التكاليف.
ـ	- أهداف تخصيص التكلفة.
ـ	- خطوات تخصيص التكلفة.
ـ	- خطوات تحويل التكاليف الصناعية غير المباشرة على وحدات الإنتاج.
ـ	<b>المبحث الثاني : بيئه الأعمال الحديثة وحتمية التغيير.</b>
ـ	- أولاً : أبعاد النظرية الحديثة لاقتصاديات التصنيع.
ـ	- ثانياً : نظام الإنتاج حال الطلب (JIT).
ـ	- آثار محاسبية لتطبيق JIT.
ـ	- ثالثاً : نظم التصنيع عالية التقنية.
ـ	- تأثير التحول إلى الأوتوماتيكية على هيكل التكاليف الصناعية وفقاً لطبيعتها.
ـ	- تأثير التحول إلى الأوتوماتيكية على هيكل التكاليف الصناعية وفقاً لسلوكه.
ـ	- رابعاً : تقييم فعالية النموذج التقليدي لتصنيص التكاليف غير المباشرة في ظل بيئه الأعمال الحديثة.



رقم الصفحة	الموضوع
٢٠	<b>الفصل الثاني: مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط.</b>
٢١	مقدمة
٢٢	<b>المبحث الأول: أركان مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط ودراudem تطبيقه.</b>
٢٣	- أسباب نشأة مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط.
٢٤	- المفاهيم الأساسية لمدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط.
٢٧	- خطوات تصميم مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط.
٣١	- متى يوفر مدخل ABC بيانات أكثر نفعاً.
٣٤	<b>المبحث الثاني: الآراء والدراسات المؤيدة لمدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط والانتقادات الموجهة إليه.</b>
٣٤	- الآراء المؤيدة لمدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط.
٣٦	- دراسات تدعم تطبيق مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط.
٤٢	- الانتقادات الموجهة لمدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط ABC والرد عليها.
٤٤	<b>الفصل الثالث: منطقية نظام ABC والمداخل الحديثة لتطويره.</b>
٤٥	مقدمة
٤٦	<b>المبحث الأول: منطقية نظام ABC.</b>
٤٦	- أولاً: علاقة ABC بمدخل الأحداث.
٤٧	- ثانياً: مدى تحقيق مدخل ABC لمعايير المعلومات المحاسبية الملائمة.
٥٢	<b>المبحث الثاني :المداخل الحديثة لتطوير نظام ABC.</b>
٥٢	- نظام ABC والإدارة الإستراتيجية للتكلفة.
٥٣	- نظام ABC وإدارة الجودة الشاملة.
٥٦	- التطورات الواردة على نظام ABC.
٥٧	- مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت.
٦١	- مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط المركز على الأداء.



رقم الصفحة	الموضوع
٦٨	<b>الفصل الرابع: سيناريو مقترن لبيان أساسيات تطبيق ABC بإحدى الشركات الصناعية.</b>
٦٩	<b>مقدمة</b>
٧٠	<b>المبحث الأول: أسلوب تخصيص التكاليف غير المباشرة في شركة قها للأغذية المحفوظة.</b>
٧٠	- أولاً : مجتمع الدراسة التطبيقية.
٧٠	- ثانياً : أسباب اختيار نشاط التكاليف في الشركة.
٧١	- ثالثاً : محددات السيناريو المقترن.
٧١	- رابعاً : بيانات شركة قها للأغذية المحفوظة.
٧٣	- خامساً : النظام الإنتاجي لشركة قها للأغذية المحفوظة.
٧٤	- سادساً : قوائم التكاليف في شركة قها للأغذية المحفوظة.
٨٠	<b>المبحث الثاني: بيان أساسيات تطبيق ABC في شركة قها للأغذية المحفوظة.</b>
٨٠	- أولاً : ملاحظات الباحث على نظام التكاليف المطبق في شركة قها للأغذية المحفوظة.
٨١	- ثانياً : السيناريو المقترن لتطبيق مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط بشركة قها للأغذية المحفوظة.
٨٣	- ثالثاً : تطبيق مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط بشركة قها للأغذية المحفوظة وفق السيناريو المقترن.
٩٧	- رابعاً : ما بعد تطبيق مدخل ABC المتصور بشركة قها للأغذية المحفوظة.
١٠٠	<b>خاتمة البحث</b>
١٠١	<b>أولاً: خلاصة البحث</b>
١٠٢	<b>ثانياً: نتائج البحث</b>
١٠٣	<b>ثالثاً: توصيات البحث</b>
١٠٤	<b>مراجعة البحث</b>
١٠٥	<b>أولاً: المراجع باللغة العربية</b>
١١٠	<b>ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية</b>
١-٦	<b>ملخص الرسالة باللغة الإنجليزية</b>

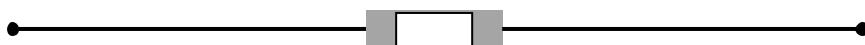


## قائمة الجداول والأشكال

رقم الصفحة	البيان
٥	جدول رقم (١): أنواع تخصيص التكالفة.
٣١	جدول رقم (٢): المدخل التقليدي مقابل مدخل ABC
٧١	جدول رقم (٣): البيانات الأساسية لشركة قها للأغذية المحفوظة.
٧٢	جدول رقم (٤): هيكل رأس مال شركة قها للأغذية المحفوظة.
٧٢	جدول رقم (٥): أهم المؤشرات المالية والاقتصادية لشركة قها للأغذية المحفوظة.
٧٣	جدول رقم (٦): كمية الإنتاج بالكيلو جرام خلال المدة من ٢٠٠٨/٧/١ إلى ٢٠٠٩/٦/٣٠ .
٧٤	جدول رقم (٧): بيان تكلفة الإنتاج بالجنيه عن المدة من ٢٠٠٨/٧/١ إلى ٢٠٠٩/٦/٣٠ بشركة قها للأغذية المحفوظة.
٧٦	جدول رقم (٨): التكاليف الصناعية غير المباشرة بشركة قها للأغذية المحفوظة عن الفترة من ٢٠٠٨/٧/١ إلى ٢٠٠٩/٦/٣٠ .
٧٧	جدول رقم (٩): متوسط التكلفة الصناعية للوحدة المنتجة بشركة قها للأغذية المحفوظة عن الفترة من ٢٠٠٨/٧/١ إلى ٢٠٠٩/٦/٣٠ .
٧٨	جدول رقم (١٠): تكاليف الخدمات التسويقية بشركة قها للأغذية المحفوظة عن الفترة من ٢٠٠٨/٧/١ إلى ٢٠٠٩/٦/٣٠ .
٧٨	جدول رقم (١١): تكاليف الخدمات الإدارية بشركة قها للأغذية المحفوظة عن الفترة من ٢٠٠٨/٧/١ إلى ٢٠٠٩/٦/٣٠ .
٨٣	جدول رقم (١٢): الأنشطة التسويقية بشركة قها للأغذية المحفوظة ومحركات تكلفتها.
٨٥	جدول رقم (١٣): الأنشطة الصناعية بشركة قها للأغذية المحفوظة وتكلفتها.
٨٦	جدول رقم (١٤): عدد الكيلو واط المفترض للمنتجات بشركة قها للأغذية المحفوظة.
٨٧	جدول رقم (١٥): عدد مرات التجهيز المفترض للمنتجات بشركة قها للأغذية المحفوظة.



رقم الصفحة	البيان
٨٩	جدول رقم (١٦) : عدد ساعات عمل الآلات المفترض للمنتجات بشركة قها للأغذية المحفوظة.
٩٠	جدول رقم (١٧) : عدد ساعات عمل المهندسين المفترض للمنتجات بشركة قها للأغذية المحفوظة.
٩٢	جدول رقم (١٨) : عدد مرات فحص الجودة المفترض للمنتجات بشركة قها للأغذية المحفوظة.
٩٣	جدول رقم (١٩) : عدد ساعات الصيانة المفترض للمنتجات بشركة قها للأغذية المحفوظة.
٩٥	جدول رقم (٢٠) : أنصبة المنتجات من التكاليف الصناعية غير المباشرة .
٩٥	جدول رقم (٢١) : بيان تكلفة الإنتاج بشركة قها للأغذية المحفوظة في ظل نظام ABC.
٩٦	جدول رقم (٢٢) : متوسط التكلفة الصناعية للوحدة المنتجة بشركة قها للأغذية المحفوظة في ظل نظام ABC .
٩٦	جدول رقم (٢٣) : المقارنة بين متوسط التكلفة طبقاً لنظام التقليدي ومتوسط التكلفة طبقاً لنظام ABC .
٧٣	شكل رقم (١) : النظام الإنتاجي لشركة قها للأغذية المحفوظة.



## ملخص الرسالة

### الإطار المنطقي لمحاسبة النشاط في ظل بيئة الأعمال الحديثة

#### مقدمة البحث

يأتي هذا البحث لبيان تطور أساليب تخصيص التكاليف غير المباشرة حتى تتوافق مع بيئة الأعمال الحديثة التي تشهد تطوراً في الفكر الاقتصادي والإداري والتكنولوجي. ويتم التركيز على أهمية تطبيق منهج تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس النشاط والذى لا يقتصر أهدافه على مجرد تحديد ربحية المنتجات التي تقوم بإنتاجها المنشأة وتقدير المخزون السلعى ولكن تمتد لتشمل اتخاذ قرارات على نحو أفضل بخصوص تقديم المنتجات الجديدة، وإعادة تصميم المنتج، وتحديد مستويات الإنتاج، وتحديث العمليات الإنتاجية، و اختيار المزيد البيعى، وتحديد فنوات التسويق والتوزيع.

#### طبيعة المشكلة والفكر العام للدراسة:

رغم أن الطريقة التقليدية لتخصيص التكاليف غير المباشرة سيطرت لفترة طويلة من الزمن إلا أنه بظهور بيئة الأعمال الحديثة بتعقيداتها، يرى الباحث أنها كانت دافعة نحو تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس النشاط ، وليس لوجهة الفكر الذى تم على أساسه بناء هذا النظام فقط. فإذا ما تم التوجه نحو تطبيق النظرية الاقتصادية الحديثة للتصنيع، ونظام الإنتاج حال الطلب (JIT) ، ونظم التصنيع عالية التقنية دون ترجمة حقيقية ل الواقع فى صورة بيانات ومعلومات مالية دقيقة لأدى ذلك إلى تقديم مؤشرات خادعة ينتج عنها قرارات غير كاملة الفعالية. وهنا يأتي دور المنهج المعاصر لتخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس النشاط فى تحقيق قرارات إيجابية منها ترشيد قرارات التسعير، وتحقيق موافق إيجابية تجاه تنفيذ إدارة التكلفة على أساس النشاط ، وتحقيق الدقة والاعتمادية والاستيعابية الأكبر ووالوقتية الملائمة عند تقديم المعلومات المنتجة بواسطة هذا المنهج عبر أحد مداخله وذلك بصورة أكثر فعالية مقارنة بالنظام التقليدية، وتحقيق التفوق على الأنظمة التقليدية فى إنجاز المهام وتحسين فعالية الأفراد تجاه وظائفهم.

#### أهمية البحث:

تتمثل أهمية هذه الدراسة فى إظهار المنظومة المتكاملة التى يمكن من خلالها أن تعلن الوحدات الاقتصادية قدرتها على المنافسة والاستمرار ، تلك المنظومة تمثل فى النظرية الاقتصادية الحديثة للتصنيع ، ونظام الإنتاج حال الطلب (JIT) ، ونظم التصنيع عالية التقنية ، ومنهج تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس النشاط ، والإدارة الإستراتيجية للتكلفة ، وإدارة الجودة الشاملة .

### أهداف البحث:

- ١- مساعدة المنشآت الصناعية المعاصرة في قياس تكلفة مخرجاتها بصورة أكثر دقة وإمدادها بالمعلومات اللازمة للرقابة وتقويم الأداء بما يتوافق مع معايير المعلومات المحاسبية المفيدة .
- ٢- مساعدة المنشآت الصناعية المعاصرة في تخفيض التكلفة وتركيز الانتباه على تكلفة الطاقة غير المستغلة على المستويات التفصيلية وليس التجميعية .
- ٣- مساعدة المنشآت الصناعية المعاصرة في تحقيق تطور مستمر في أدائها بما يواكب التغيرات المتلاحقة ويحافظ أو يعزم موقفها التنافسي.

### فرضيات البحث :

- ١- يحقق مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط متطلبات معايير المعلومات المحاسبية الملائمة.
- ٢- نظام التكاليف المطبق في شركة قها للأغذية المحفوظة يؤثر سلبا على قرارات التسعير والمنافسة .
- ٣- مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط يعد الخيار الأمثل أمام ادارة شركة قها للأغذية المحفوظة في مواجهة قصور نظام محاسبة التكاليف الذي تطبقه .

### منهج وأسلوب البحث :

اعتمد الباحث في إعداد البحث على المنهجين التاليين:-

- المنهج الاستباطي: وذلك من خلال الدراسة النظرية للموضوع معتمدة على المراجع باللغة العربية والمراجع باللغة الأجنبية.
- المنهج الاستقرائي: بالاعتماد على الدراسة الميدانية عن طريق دراسة تحليلية للواقع المحاسبي في شركة قها للأغذية المحفوظة بالقليوبية .

### محدودات البحث:

- ١- تتم المقابلة بين النظام التقليدي ونظام محاسبة النشاط لتخصيص التكاليف غير المباشرة في إطار ترشيد القرارات .
- ٢- الدراسة نظرية تطبيقية.
- ٣- الجانب التطبيقي من الدراسة اقتصر على تقديم سيناريو مقترن لبيان أساسيات تطبيق نظام ABC بإحدى الشركات الصناعية.

## خطة البحث:

\* الفصل الأول: النظام التقليدي لتصنيص التكاليف غير المباشرة ودوافع التغيير في ظل بيئة الأعمال الحديثة.

المبحث الأول : النظام التقليدي لتصنيص التكاليف غير المباشرة.

المبحث الثاني : بيئة الأعمال الحديثة واحتمالية التغيير.

\* الفصل الثاني: مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط.

المبحث الأول : أركان مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط ودوافع تطبيقه.

المبحث الثاني : الآراء والدراسات المؤيدة لمدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط والانتقادات الموجهة إليه.

\* الفصل الثالث : منطقية نظام ABC والمداخل الحديثة لتطويره.

المبحث الأول : منطقية نظام ABC.

المبحث الثاني : المداخل الحديثة لتطوير نظام ABC .

\* الفصل الرابع: سيناريو مقترن لبيان أساسيات تطبيق ABC بإحدى الشركات الصناعية.

المبحث الأول : أسلوب تخصيص التكاليف غير المباشرة في شركة قها للأغذية المحفوظة.

المبحث الثاني : بيان أساسيات تطبيق ABC في شركة قها للأغذية المحفوظة.

## خلاصة البحث :

١ - عرض الفصل الأول ثوابت النظام التقليدي لتصنيص التكاليف غير المباشرة وبيئة الأعمال الحديثة القائمة على فكر اقتصادي معاصر يقوم على مواجهة تحديات العولمة ، وفلسفة الإنتاج حال الطلب ، ونظم تصنيع عالية التقنية .

٢ - عرض الفصل الثاني أركان مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط ودوافع تطبيقه مع مقابلته بالنظام التقليدي لتصنيص التكاليف غير المباشرة. كذلك ، الآراء والدراسات المؤيدة لمدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط والانتقادات الموجهة إليه.

٣ - عرض الفصل الثالث علاقة مدخل ABC بمعايير المعلومات المحاسبية الملائمة استناداً لمدخل الأحداث كأحد مدخلات التطوير المحاسبي. كذلك، تكامل مدخل ABC مع الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وإدارة الجودة الشاملة . إذ أن تحليل أنشطة المنشأة بشكل تفصيلي يعمل على التعرف على الخصائص الواجب توافرها في الأنشطة المختلفة التي تقوم بها المنشأة لإحداث التطور المستمر، وهو ما يساعد على تحقيق أفضل استغلال ممكن لموارد المنشأة وخاصة في ظل قيد ندرة الموارد. وبمعنى آخر ، فإن مدخل ABC لم يعد قاصراً على مجرد تحديد التكلفة غير المباشرة وتوزيعها فقط بل أصبح نظاماً يساهم في تغطية

مجالات عدة مثل تحسين الإنتاجية ، والجودة ، والتخطيط، وإرضاء العميل، وحتى القرارات الإستراتيجية. كما عرض هذا الفصل تطوير نظام ABC من خلال استعراض مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت ومدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط المركز على الأداء .

٤- عرض الفصل الرابع إخضاع النظم التكاليفي لشركة قها للأغذية المحفوظة للتطوير باستخدام مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط لبيان إمكانية تطبيقه في هذا المجال بما يصب في نهاية الأمر في خانة نقوية الاقتصاد المصري.

### نتائج البحث

١. تطور بيئه الأعمال الحديثة والعلاقة الشابكية بين محاورها يؤكّد على ضرورة إعادة التفكير في بديل للنظام التقليدي لتخصيص التكاليف غير المباشرة كي تتحقق المنظومة المتكاملة للعمل داخل أيّ منشأة تسعى إلى الاستمرار في المنافسة .

٢. ظهور العديد من أوجه التميّز لمدخل ABC على حساب النظام التقليدي الذي شابه الكثير من أوجه القصور . أيضاً ، قبول صحة الفرض الأول : يحقق مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط معايير المعلومات المحاسبية المفيدة.

٣. مدخل ABC لم يعد مجرد مدخل لتخصيص التكاليف غير المباشرة فقط بل أصبح نظاماً يساهم في تغطية مجالات عدة منها الجودة وخفض التكلفة.

٤. وصول مدخل ABC إلى درجة عالية من التنوع تسهم في تلبية احتياجات المنشآت كل حسب إمكاناتها وأهدافها.

٥. قبول صحة الفرض الثاني: نظام التكاليف المطبق في شركة قها للأغذية المحفوظة يؤثّر سلباً على قرارات التسعير والمنافسة .

٦. قبول صحة الفرض الثالث: مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط يعد الخيار الأمثل أمام إدارة شركة قها للأغذية المحفوظة في مواجهة قصور نظام محاسبة التكاليف الذي تطبقه.

### توصيات البحث :

١- يوصي الباحث بتعزيز تطبيق مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط في البيئة المحاسبية المصرية .

٢- يوصي الباحث بتطبيق مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط لتحسين كفاءة أداء الأنشطة التي تضيق قيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيق قيمة.

٣- يوصي الباحث عند تقييم الأداء الاعتماد على مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط المركز على الأداء.

## سهرة البحث

يأتي هذا البحث لبيان تطور أساليب تخصيص التكاليف غير المباشرة حتى تتوافق مع بيئة الأعمال الحديثة التي تشهد تطوراً في الفكر الاقتصادي والإداري والتكنولوجي. ويتم التركيز على أهمية تطبيق منهج تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس النشاط والذى لا تقتصر أهدافه على مجرد تحديد ربحية المنتجات التي تقوم بإنتاجها المنشأة وتقدير المخزون السلى ولكن تمتد لتشمل اتخاذ قرارات على نحو أفضل بخصوص تقديم المنتجات الجديدة، وإعادة تصميم المنتج، وتحديد مستويات الإنتاج، وتحديث العمليات الإنتاجية، و اختيار المزيج البيعى، وتحديد فنون التسويق والتوزيع.

### أولاً : طبيعة المشكلة والفكر العام للدراسة:

عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة بالطرق التقليدية تتم بناء على اعتبار مراكز التكلفة حلقة الوصل بين التكاليف غير المباشرة ووحدات الإنتاج النهائية. هذه المراكز تتلقى أو تستقبل التكاليف غير المباشرة المرتبطة بها، حيث تتحمل بها عند حدوثها وبنفس نسب استفادتها منها، ثم يعاد تحويل هذه العناصر على وحدات الإنتاج التي مرت على المحطات والتي تعرف باسم مراكز التكلفة. ورغم أن الطريقة التقليدية لتخصيص التكاليف غير المباشرة سيطرت لفترة طويلة من الزمن إلا أنه بظهور بيئة الأعمال الحديثة بتعقيداتها، يرى الباحث أنها كانت دافعة نحو تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس النشاط ، وليس لواجهة الفكر الذي تم على أساسه بناء هذا النظام فقط. إذ لا أحد يستطيع أن ينكر ما لهذا النظام من حجة وأساس قوى يتمثل في إيجاد وسيلة تقوم على العلاقة السببية بين كل بند من بنود الأنشطة وبين المنتجات المختلفة، إلا أن هذا الأسلوب في حقيقته ما اقترحه Alexander Hamilton Church في نهايات القرن التاسع عشر من أفكار (في منشآت الصناعات المعدنية) من محاولة للربط بين معلومات التكاليف وبين الربحية الكلية للمنشأة عن طريق تتبع الربحية المحققة من كل منتج من المنتجات وذلك بمحاولة إجراء الحسابات الدقيقة لما يلقى كل منتج من المنتجات من أعباء على موارد المنشأة بشكل عام (ليس فقط العناصر المباشرة) <sup>(١)</sup>. مما سبق يتضح أن عامل توقيت تقديم تلك الأفكار للتطبيق العملى كان العامل الحاسم للدفع نحو إتمام التنفيذ لها ؛ والدليل على ذلك عدم تطبيق تلك الأفكار حينما قدمها Church

<sup>(١)</sup> د/ عصام الدين مصطفى محمود مصطفى ، النظرية الحديثة لاقتصاديات التصنيع والعودة إلى الماضي في نظم قياس التكاليف ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، مجلد العدد ٣ ، يونيو ١٩٩٧ ، ص ص ٢٦٢ : ٢٦٣ .

في نهاية القرن التاسع عشر. فإذا ما تم التوجه نحو تطبيق النظرية الاقتصادية الحديثة للتصنيع، ونظام الإنتاج حال الطلب (JIT)، ونظم التصنيع عالية التقنية دون ترجمة حقيقة الواقع في صورة بيانات ومعلومات مالية دقيقة لأدى ذلك إلى تقديم مؤشرات خادعة ينتج عنها قرارات غير كاملة الفعالية.

وهنا يأتي دور المنهج المعاصر لتخفيض التكاليف غير المباشرة على أساس النشاط ممثلاً في مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط ، ومدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت ، ومدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط المركز على الأداء في تحقيق قرارات إيجابية منها ترشيد قرارات التسعير، وتحقيق موافق إيجابية تجاه تنفيذ إدارة التكلفة على أساس النشاط ، وتحقيق الدقة والاعتمادية والاستيعابية الأكبر ووالوقتية الملائمة عند تقديم المعلومات المنتجة بواسطة هذا المنهج عبر أحد مداخله وذلك بصورة أكثر فعالية مقارنة بالنظم التقليدية، وتحقيق التفوق على الأنظمة التقليدية في إنجاز المهام وتحسين فعالية الأفراد تجاه وظائفهم.

## ثانياً : أهمية البحث :

تتمثل أهمية هذه الدراسة في إظهار المنظومة المتكاملة التي يمكن من خلالها أن تعلن الوحدات الاقتصادية في الداخل أو في الخارج لنفسها قبل الآخرين أنها قادرة على المنافسة والاستمرار والتواجد في ظل عالم من المتغيرات والдинاميكية السريعة، تلك المنظومة تتمثل في :

- ١ - النظرية الاقتصادية الحديثة للتصنيع.
- ٢ - نظام الإنتاج حال الطلب (JIT) .
- ٣ - نظم التصنيع عالية التقنية .
- ٤ - منهج تخفيض التكاليف غير المباشرة على أساس النشاط .
- ٥ - الإدارة الاستراتيجية للتكلفة .
- ٦ - إدارة الجودة الشاملة .

## ثالثاً : الهدف من البحث :

يهدف هذا البحث إلى :-

- ١ - مساعدة المنشآت الصناعية المعاصرة في قياس تكلفة مخرجاتها بصورة أكثر دقة وإمدادها بالمعلومات اللازمة للرقابة وتقويم الأداء بما يتوافق مع معايير المعلومات المحاسبية المفيدة .

٢- مساعدة المنشآت الصناعية المعاصرة في تخفيض التكلفة وتركيز الانتباه على تكلفة الطاقة غير المستغلة على المستويات التفصيلية وليس التجميعية .

٣- مساعدة المنشآت الصناعية المعاصرة في تحقيق تطور مستمر في أدائها بما يواكب التغيرات المتلاحقة ويحافظ أو يعزم موقفها التنافسي.

#### رابعاً : الدراسات السابقة

شهد الأدب المحاسبي ظهور عدد كبير من الدراسات الخاصة بمنهج محاسبة التكاليف على أساس النشاط والتى يمكن تبويبها إلى الآتي :

- دراسات تناولت مشاكل تطبيق نظم التكاليف التقليدية مع التركيز على مشاكل تطبيق أساليب تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة وتحليل الآثار السلبية لهذه الأساليب فى مجالات قياس تكلفة وحدة المنتج.

- دراسات تناولت الأساس النظري والإطار الفكري لنظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط.

- دراسات تناولت مشاكل تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط فى صناعات ووحدات اقتصادية مختلفة وكذلك فى المنشآت التى لا تهدف إلى تحقيق الربح.

- دراسات تناولت إمكانية تطوير مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط وذلك بظهور مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت والمحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط المركز على الأداء .

#### خامساً : فروض البحث :

١- يحقق مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط متطلبات معايير المعلومات المحاسبية الملائمة.

٢- نظام التكاليف المطبق في شركة قها للأغذية المحفوظة يؤثر سلباً على قرارات التسعير والمنافسة .

٣- مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط يعد الخيار الأمثل أمام إدارة شركة قها للأغذية المحفوظة في مواجهة قصور نظام محاسبة التكاليف الذي تطبقه .

#### سادساً : منهج وأسلوب البحث :

اعتمد الباحث في إعداد البحث على المنهجين التاليين:-

- المنهج الاستباطي: وذلك من خلال الدراسة النظرية للموضوع معتمدة على المراجع باللغة العربية والمراجع باللغة الأجنبية.

- المنهج الاستقرائي: بالاعتماد على الدراسة الميدانية عن طريق دراسة تحليلية للواقع المحاسبي في إحدى الشركات العاملة في مجال الصناعات الغذائية وهي شركة قها للأغذية المحفوظة بالقليوبية ، ومن ثم تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة ومعرفة اثر ذلك على ترشيد القرارات.

## سابعاً : محددات البحث:

- ١ - تتم المقابلة بين النظام التقليدي ونظام محاسبة النشاط لتصنيص التكاليف غير المباشرة في إطار ترشيد القرارات .
- ٢ - الدراسة ستكون نظرية تطبيقية.
- ٣ - الدراسة التطبيقية ستقتصر على تقديم سيناريو مقترن لبيان أساسيات تطبيق نظام ABC بإحدى الشركات الصناعية.

## ثامناً : خطة البحث:

لتحقيق أهداف الدراسة ، تم تقسيم البحث إلى أربعة فصول رئيسية كالتالي:

- \* الفصل الأول: النظام التقليدي لتصنيص التكاليف غير المباشرة ودوافع التغيير في ظل بيئة الأعمال الحديثة.

### مقدمة

المبحث الأول : النظام التقليدي لتصنيص التكاليف غير المباشرة.

المبحث الثاني : بيئة الأعمال الحديثة وحتمية التغيير.

- \* الفصل الثاني: مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط.

### مقدمة

المبحث الأول : أركان مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط ودوافع تطبيقه.

المبحث الثاني : الآراء والدراسات المؤيدة لمدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس

النشاط والانتقادات الموجهة إليه.

- \* الفصل الثالث : منطقة نظام ABC والمداخل الحديثة لتطويره.

### مقدمة

المبحث الأول : منطقة نظام ABC.

المبحث الثاني : المداخل الحديثة لتطوير نظام ABC .

\* الفصل الرابع: سيناريو مقتراح لبيان أساسيات تطبيق ABC بإحدى الشركات الصناعية.

مقدمة

المبحث الأول : أسلوب تخصيص التكاليف غير المباشرة في شركة قها للأغذية المحفوظة.

المبحث الثاني : بيان أساسيات تطبيق ABC في شركة قها للأغذية المحفوظة.

\* خاتمة البحث

أولاً: خلاصة البحث

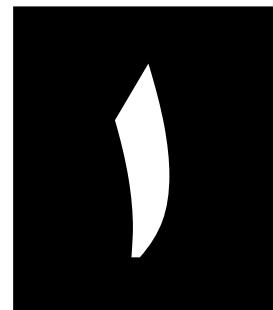
ثانياً: نتائج البحث.

ثالثاً: توصيات البحث.

\* مراجع البحث

أولاً : المراجع باللغة العربية.

ثانياً : المراجع باللغة الأجنبية.



الفصل الأول



---

---

**النظام التقليدي لتخفيض التكاليف  
غير المباشرة ود الواقع في ظل بيئة  
الأنماط الحديثة**

---

---

## مُقَدِّمة :

أظهرت بحوث عديدة ارتباط ظهور محاسبة التكاليف بظهور الصناعة، كما تطورت الأساليب المتبعة في حساب التكلفة وتحليل عناصر التكاليف تبعاً للتطور الصناعي وازدياد حاجة الإدارة إلى البيانات عن تكاليف الأداء بهدف التسويق أو الرقابة أو التخطيط.

وبنطورة تاريخية ، لم يكن تحديد التكلفة الفعلية للإنتاج في القرن التاسع عشر وأوائل القرن العشرين يمثل مشكلة نظراً لضآلة حجم التكاليف غير المباشرة بالنسبة لتكلفة المواد المباشرة وتكلفة العمل المباشر، إلا أنه بظهور الثورة الصناعية واستخدام الآلات في الإنتاج بدأت التكاليف غير المباشرة تشكل نسبة كبيرة من تكلفة الإنتاج الإجمالية. وباستمرار التطور في التصنيع أصبحت العلاقة المباشرة بين العامل والآلية وليس بين العامل والوحدة المنتجة، وبالتالي كان التطور الأساسي في محاسبة التكاليف مرتبطاً بكيفية تحويل التكاليف غير المباشرة.<sup>(١)</sup>

وفي هذا الفصل، يتناول الباحث النظام التقليدي لتخفيض التكاليف غير المباشرة وبيئة الأعمال الحديثة التي تدفع نحو ضرورة إعادة النظر في مسألة الاعتماد على هذا النظام خاصة وأنه تم تصديقه منذ عدة عقود عندما كانت معظم الشركات تنتج مدى محدوداً من المنتجات وكانت تكلفة المواد الخام وتكلفة العمل المباشر هي تكاليف المصنع الرئيسية أما التكاليف غير المباشرة فكانت قليلة نسبياً. ومن ثم فإن<sup>(٢)</sup> التشوه الناشئ من تخفيض التكاليف غير المباشرة بصورة غير ملائمة آنذاك كان غير ذى دلالة، إضافة إلى أن تكاليف تشغيل المعلومات كانت عالية ولذلك كان من الصعوبة في تلك الفترة تبرير استخدام أساليب تخفيض معقدة.

هذا وسيتم تقسيم الفصل إلى مبحثين كالتالي :-

**المبحث الأول : النظام التقليدي لتخفيض التكاليف غير المباشرة .**

**المبحث الثاني : بيئه الأعمال الحديثة وحتمية التغيير .**

(١) د/إبراهيم محمد السباعي، دراسات انتقادية لنظرية تحويل عناصر التكاليف في ظروف الصناعة الحديثة المعاصرة ، مجلة التكاليف ، الجمعية العربية للتكنولوجيا ، العدد الثاني، ١٩٧٧ ، ص ص ٦ : ٩ .

(٢) Coline Drury, Management and Cost Accounting , Third Edition ,Chapman & Hall , 1992 , P.274.

## المبحث الأول

### النظام التقليدي لتصنيص التكاليف غير المباشرة

#### مصطلح التكاليف الصناعية غير المباشرة:

التكاليف الصناعية غير المباشرة<sup>(١)</sup> هي كل التكاليف الأخرى بخلاف تكلفة المواد المباشرة والأجور المباشرة، التي ترتبط بعملية التصنيع ككل لا منتج محدد بذاته، ويطلق على مثل هذه التكاليف عدة تسميات لعل أهمها .. التكاليف الإضافية للمصنع، أو الأعباء الإضافية للمصنع، أو تكاليف التصنيع الإضافية، أو المصروفات الصناعية. وقد جاء التركيز على التكاليف الصناعية غير المباشرة مع اكمال المقومات الأساسية لمحاسبة التكاليف الفعلية بحلول نهاية القرن التاسع عشر، وبفحص ما تم التوصل إليه في مجال قياس التكلفة تبين الآتي<sup>(٢)</sup>:

- عدم الاتفاق حول مكونات التكاليف الصناعية غير المباشرة.
- اعتماد عملية تخصيص عناصر التكلفة على قواعد اتفاقية.
- لا يمكن الاعتداد بالتفاوت أو الاختلاف في التكاليف الفعلية كمؤشر للكفاءة.

#### مفهوم تخصيص التكاليف:

تتمثل عملية تخصيص التكاليف في تحزئة التكاليف المطلوب تخصيصها على أغراض التكلفة وفقاً لأساس معين، وعملية تخصيص التكاليف بذلك تتضمن بصفة أساسية ثلاثة اختيارات<sup>(٣)</sup>:

- ١ - اختيار غرض التكلفة (وهو المتغير المستقل) مثل المنتجات، العقود، العملاء.
- ٢ - تكوين مجمع التكاليف (وهو المتغير التابع حيث يرتبط باختيار موضوع القياس التكاليفي).

(١) تشارلز ت. هورنجرن ، محاسبة التكاليف - مدخل إداري - الجزء الأول، ترجمة وتعريف د/أحمد حامد حجاج، د/ محمد هاشم البدوى، دار المريخ للنشر، الرياض، ١٩٨٦، ص ٥٩.

(٢) د/ على عبد الحليم عبد الحميد ، استخدام المنهج البنائي الوظيفي في تفسير التراكمية لمحاسبة التكاليف، المجلة العلمية لكلية التجارة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة أسيوط ، العدد ٨، السنة الخامسة، ١٩٨٥، صفحة ٩٢.

(٣) د/ سعيد محمود مصطفى الهلباوى ، قضية التعامل مع تجنب مشكلة تخصيص التكاليف لأغراض قياس تكلفة المنتجات، مدخل تحليل الأنشطة ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الثانى ، ١٩٩٥ ، صفحة ٧.

٣- اختيار أساس لتصنيف مجمع التكاليف (المحدد في رقم ٢ والتي تمثل النتيجة) على أغراض التكلفة (المحدد في رقم ١ والذي يمثل السبب) وعادة ما كان يتم اختيار أساس ساعات العمل المباشر أو ساعات التشغيل الآلي أو الأجر المباشرة كأساس لتصنيف التكاليف.

### **مدى صعوبة تخصيص التكاليف غير المباشرة:**

أيا كان الأسلوب المستخدم لتصنيف التكاليف غير المباشرة على المنتجات فلن تكون عملية سهلة، إذ أن هذه التكاليف ليست من مصدر واحد بل تنشأ من توفير شبكة موارد بأكملها بدونها لا يمكن للمصنع أن يعمل فضلاً عن أن المنافع من تلك الموارد يتم استهلاكها بواسطة منتجات متعددة ومتنوعة تتطلب احتياجات مختلفة من التسهيلات المتوفرة<sup>(١)</sup>.

### **منطق تبرير تخصيص التكاليف:**

"يجب عند اختيار أساس تخصيص التكاليف أن يستند إلى علاقة السبب بالنتيجة بين حدوث التكاليف وبين موضوع معين للقياس التكاليفي. ولا شك أن افتقار وجود هذه العلاقة أو عدم وضوحها في الكثير من المواقف هو الذي يضطر المحاسبين إلى اللجوء إلى الأسس الحكمية مثل أساس المبيعات الفعلية أو هامش الربح الإجمالي أو أي أساس آخر"<sup>(٢)</sup>.

### **أهداف تخصيص التكلفة:**

يتم تخصيص التكاليف لأغراض رئيسية هي<sup>(٣)</sup>:

#### **١- التنبؤ بالتأثيرات الاقتصادية للقرارات التخطيطية والرقابية:**

إذ أن المديرين داخل الوحدة التنظيمية يجب أن ينتبهوا لجميع نتائج قراراتهم حتى النتائج الخارجية لوحداتهم.

#### **٢- تحقيق دافع أو حافز مرغوب:**

تصنيفات التكلفة تستخدم للتأثير على سلوك الإدارة وبالتالي تشجيع هدفي الانسجام والإنجاز الإداري .

(١) Roy Dodge, Foundations of Cost and Management Accounting , First Edition , Chapman & Hall, 1994 , PP. 120- 121.

(٢) د/ سعيد محمود مصطفى الهمبواوى ، مرجع سبق ذكره، ص ٧.

(٣) Charles T. Horngren, et al., Introduction To Management Accounting , Tenth Edition , Prentice Hall Upper Saddle River , 1996, PP.490 : 491.

### ٣ - حساب الدخل وتكاليف المخزون:

يتم تخصيص التكاليف للمنتجات والمشروعات لقياس تكاليف المخزون وتكلفة البضاعة المعدة للبيع، تلك التخصيصات غالباً ما تستخدم لأغراض المحاسبة المالية . هذا بجانب استخدام التكاليف الناشئة في مجال التخطيط وتقييم الأداء بواسطة المديرين.

٤ - تبرير التكاليف والحصول على ما كان قد تم دفعه من تكاليف أو تحمله من خسائر أو ما يسمى بالتعويض هذا من جهة ، ومن جهة ثانية يتم في أحيان كثيرة بناء الأسعار مباشرة على أساس التكاليف.

### خطوات تخصيص التكلفة:

وهي مبينة في الجدول التالي :

جدول رقم (١)

#### "أنواع تخصيص التكلفة"

النوع	غرض التكلفة	
الأول	الوحدات التنظيمية	تخصيص التكاليف للوحدات التنظيمية
الثاني	الوحدات التنظيمية المستمرة للمنتجات أو الخدمات	تخصيص التكاليف من وحدات تنظيمية لأخرى
الثالث	المنتجات، الوظائف، المشروعات	تخصيص التكاليف للمنتجات، والوظائف والمشروعات

### خطوات تحويل التكاليف الصناعية غير المباشرة على وحدات الإنتاج:

تمر عملية تحويل التكاليف الصناعية غير المباشرة على وحدات الإنتاج بالخطوات التالية<sup>(١)</sup>:

- ١- تحديد وحدة التكلفة: حيث تعتبر وحدة التكلفة الأساس الذي توجه إليه التكاليف في النهاية.
- ٢- حصر وتقدير التكاليف الصناعية غير المباشرة: حيث يتم حصر عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة التي تقع خلال العام، وقد يتم قياس بعض هذه العناصر بصورة تقديرية حتى يتسعى تحويل الإنتاج بنصبيه من التكاليف أولاً بأول دون الانتظار حتى نهاية الفترة على أن يتم تسوية فروق التحميل في نهاية العام.

- ٣- تخصيص التكاليف الخاصة وتوزيع التكاليف العامة على مراكز التكلفة المختصة: حيث يتم الربط بين مراكز التكلفة وبين التكاليف غير المباشرة خطوة وسيطة لتحويل التكاليف

(١) د/ مجدى عمارة وآخرون، دراسات منهجية معاصرة في محاسبة التكاليف الفعلية، الطبعة الأولى، منشورات كلية

المحاسبة - غريان بليبيا ، سنة ١٩٩٢ ، ص ٦٠٢.

غير المباشرة على وحدات التكلفة. ونظرا لأن بعض بنود التكاليف غير المباشرة تتعلق بمراكز تكلفة معينة فينبغي أن تخصص لها مباشرة وذلك لأن هذه المراكز هي المستفيدة منها . أما عناصر التكاليف غير المباشرة التي لا تخص مركز تكلفة معين فيتم توزيعها على مراكز التكلفة حسب أسس أو نسب معينة تساعد على التوصل إلى النصيب العادل الذي يتعلق بكل مركز من مراكز التكلفة.

**٤- إعادة توزيع التكاليف الخاصة بمراكز خدمات الإنتاج على مراكز الإنتاج:** حيث يتم ذلك من خلال طرق التوزيع المختلفة والمتمثلة في طرق التوزيع الإجمالي والانفرادي والتنازلي والتبادل، وذلك اعتمادا على أسس مناسبة للتوزيع مثل المساحة والإيجار وإهلاك المباني، وساعات العمل المباشر أو عدد العمال للتكاليف المرتبطة بالعمالة.. وهكذا.

**٥- استخراج معدلات التحميل لمراكز التكلفة الإنتاجية:** حيث تختلف معدلات التحميل، فنجد استخدام معدل وحيد على مستوى المصنع ككل، أو معدل مستقل لكل قسم من الأقسام. ويختلف هذا المعدل باختلاف نوع العمالة والمواد وأهمية المنتج. ويستخدم في هذا الصدد أسس مناسبة مثل ساعات العمل المباشر أو قيمة الأجور المباشرة أو حجم الإنتاج. وفيما يتعلق باختيار المعدل الوحيد أم المعدل المستقل لكل قسم ، فلكل مزاياه وعيوبه. إذ أن الاختيار هنا يتطلب اتخاذ قرارات التكلفة والمنفعة. فأسلوب المعدل الوحيد ذات تكلفة أقل لكنه يوفر معلومات أقل دقة نتيجة لتعريف تكلفة المنتج بينما معدلات تخصيص التكلفة على أساس الأقسام ذات تكلفة معلوماتية أكبر لكنه يوفر معلومات أكثر دقة. وفيما يلي عرضا لكلا الأسلوبين (١) :-

### المعدل الوحيد والعمل المباشر كأساس في أول القرن العشرين:

المعدل الوحيد يتميز ببساطة حسابه حيث كل ما يحتاج إليه هو تحديد التكاليف غير المباشرة وقسمتها على وحدات مقياس حجم ملائم بصورة كلية لتكلفة المراكز. ولعدم الحاجة إلى أرقام تفصيلية للأقسام فليس هناك ضرورة لتوزيعات أولية وثانوية والتي

(١) يرجع في ذلك إلى :

- د/ أحمد صلاح عطية ، محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية، الطبعة الأولى، بدون ناشر أو مكان نشر معلوم، ١٩٩٨، ص ٢٤.

- د/ خيرى عبد الهادى ، مدخل العمليات كأساس لقياس تكلفة المنتجات، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة - فرع بها، جامعة الرقازيق، السنة ١٣، العدد الثاني، ١٩٩٣، ص ٦٩٦ : ٦٩٧.

- Alan Upchurch, Management Accounting (Principles & Practice), Pitman Publishing, 1998, PP. 107: 113.

بلا شك تمثل فرقاً كبيراً في الوقت والجهود. وعندما تم البدء في وضع أنظمة التكلفة كان العمل المباشر يشكل جزءاً هاماً من تكلفة المنتج، وكانت البيانات المتصلة بالعمل المباشر متاحة بالفعل ومناسبة بصورة كبيرة للاستخدام. وكان المحاسبون يعتقدون بوجود علاقة كبيرة بين العمل المباشر والتكاليف غير المباشرة. لذلك كان العمل المباشر يمثل في ذلك الوقت أساساً مفيداً لتصنيع التكلفة. أما الظروف التي كان على أساسها العمل المباشر ملائماً كأساس لتصنيع التكاليف غير المباشرة للمنتجات فهي كالتالي:-

- العمل المباشر عنصر هام وذو مكون كبير من تكلفة المنتج الكلية.
- مقدار مدخل العمل المباشر ومقدار مدخل الآلة لا يختلفان بصورة كبيرة بين المنتجات.
- لا تختلف المنتجات بصورة كبيرة في الحجم أو حجم الدفع الفردية أو تعقد العملية الصناعية.

**انتقادات موجهة لاستخدام المعدل الوحدي في تخصيص التكاليف غير المباشرة:**

- لا يكون المعدل الوحدي مناسباً في حالة عدم تطابق نموذج الأجزاء المنتجة ونطاق استهلاكها للموارد، يضاف إلى ذلك اختلاف عمليات تشغيل المخرج من مركز تكلفة لآخر لأن يكون كثيف العمالة في مركز وأن يكون كثيف الآلة في مركز آخر.
- قياس تكلفة تصنيع بعض المنتجات بأقل مما يجب. وهو ما قد يدفع الوحدة الاقتصادية إلى تسعيرها بأقل مما يجب، أو إظهارها لنسبة مجمل ربح مرتفع، مما قد يدفع المستهلكين إلى المطالبة بتخفيض سعر بيعها أو إغراء بعض المنتجين بعرض منتجات مماثلة، أو دخول منتجين جدد لسوق إنتاج هذه المنتجات.
- قياس تكلفة تصنيع بعض المنتجات بأكثر مما يجب، وهو ما قد يدفع الوحدة الاقتصادية إلى تسعيرها بأكثر مما يجب، أو إظهارها لنسبة مجمل ربح منخفضة مما قد يدفع الوحدة الاقتصادية إلى اتخاذ قرار بالتوقف عن إنتاجها أو رفع سعر بيعها أكثر وأكثر.

### **التخصيص على أساس مركز التكلفة:**

يساعد على تخفيض حدة مشكلة تخصيصات التكلفة على أساس المعدل الوحدي إلى حد ما لأن المنتجات يتم تقييمها وتحديد سعرها عند المعدلات الملائمة والأماكن التي يتم الإنتاج فيها. ميزة أخرى لهذا المدخل هو أن المشرفين في مراكز التكلفة يمكن أن يكونوا مسؤولين مباشرة عن التكاليف الحادثة في أماكن عملهم .

وبمعنى آخر فإن تخصيص التكلفة يكون نسبياً في الاتجاه الأكثر ملائمة وذلك لمراعاة طبيعة كل قسم مما يعني الاقتراب ولو من بعيد من ركيزة أن يعكس معدل امتصاص التكاليف غير المباشرة السبب الأساسي الذي لأجله تم امتصاص التكلفة . أما في حالة المعدل الوحدي ، فإن معدل الامتصاص يكون أقل دلالة وفي عكس استهلاك الموارد . وعلى الرغم من أن المعدل المستقل لكل قسم يتطلب عند تخصيص التكاليف وقتاً ومهارة أكبر لجمع ومعالجة المعلومات المحاسبية ، فإن المنافع المتزايدة من القرارات المحسنة تبرر التكاليف الإضافية الخاصة بالحصول على المعلومات الأفضل والأكثر دقة من أنظمة تكاليف أكثر تفصيلاً ولو بشكل محدود . وبالتالي ، يفضل استخدام معدلات الأقسام طالما أنها ستعكس بصورة أفضل الاختلافات في امتصاص التكاليف غير المباشرة بين عمليات تشغيل مراكز التكلفة والمخرجات .

٦- امتصاص التكاليف الصناعية غير المباشرة: حيث يتم تحمل التكاليف غير المباشرة على وحدات المنتج النهائي اعتماداً على ما تم استخراجه من معدلات للتحميل .

## المبحث الثاني

### بيئة الأعمال الحديثة وحتمية التغيير

واقع الحال التنافسي الذى يشير لتفوق الصناعة اليابانية<sup>(١)</sup> يظهر نجاح فكر جديد لتحقيق التميز ألا وهو التركيز الاستراتيجي على الأنشطة التى تجد الشركة فيها القدرة على تحقيق التفوق والتميز عن منافسيها مع ترك الأنشطة الأخرى غير الجوهرية إلى شركات أخرى تجدها أيضا قادرة على إنجاز تلك الأنشطة بكفاءة وتميز، وهذا الفكر هو جوهر ما تناهى به النظرية الحديثة لاقتصاديات التصنيع التى استجابت لواقع اقتصادي شديد المنافسة ، واستفادت من تطورات تكنولوجية فى دنيا الإنتاج والاتصالات وكذلك ارتقاء فى أدوات الإدارة .

لهذا وجد الباحث فى النظرية الحديثة لاقتصاديات التصنيع نقطة الارتكاز الدافعة نحو ضرورة مراجعة أسلوب معالجة التكاليف غير المباشرة من ناحية، وبما يسهم فى الارتقاء بالصناعة المصرية والتى هى أحوج ما تكون إلى استثمار كل جديد فى فروع المعرفة المختلفة من ناحية أخرى. ومن هذا المنطلق رأى الباحث تناول النقاط التالية فى هذا المبحث:

- أبعاد النظرية الحديثة لاقتصاديات التصنيع.
- نظام الإنتاج حال الطلب الذى استحدثه علم الإدارة تكيفا مع مقتضيات تلك النظرية من الناحية التطبيقية.
- نظم التصنيع عالية التقنية والتى ما كان يمكن تطبيق النظرية عمليا دون وجودها فى الوقت الراهن.
- تقييم فعالية النموذج التقليدى لتخفيض التكاليف غير المباشرة في ظل بيئه الأعمال الحديثة.

#### **أولاً: أبعاد النظرية الحديثة لاقتصاديات التصنيع :**

يلاحظ أن "النظرية الحديثة لاقتصاديات التصنيع" التى قدمها إثنان من أساتذة الاقتصاد فى جامعة استانفورد الأمريكية هما ب. مليجروم، ج. روبرتس قدمت نموذجا جديدا لتوارزنة المنشأة التى تعمل فى "البيئة الاقتصادية المعاصرة" قائما على الانتقال من مجرد تحليل التكلفة إلى تحليل الأعمال بناء على إستراتيجية ذات هدف وبناء على القيمة المضافة<sup>(٢)</sup>. لذلك أصبح

(١) John Mcmillan , Managing Suppliers: Incentive Systems In Japanese and Us. Industry, California Management Review, Summer1990, P.38.

(٢) د/ عصام الدين مصطفى محمود مصطفى ، مرجع سبق ذكره، ص ٢٥٣

السؤال الآن هو كيفية توفير الموارد بالطريقة التي تولد قيمة أعلى للمنشأة . ففي الماضي القريب كان يتصور أن وضع الشركة بين منافسيها يستمد من امتلاك قاعدة موارد أضخم، ومصانع إنتاجية، ومعامل بحثية، وقنوات توزيع لدعم خطوط الإنتاج ، إلا أن ذلك لم يمنع من الهندسة العكسية للمنتجات وإظهار ما يؤدي من منتجات مماثلة بنفس الدرجة المرغوبة من العميل إلى حد كبير. لذلك ، اتجه الفكر الإنساني إلى ما يسمى بالتركيز الاستراتيجي<sup>(١)</sup> ، وهو محاولة الشركة التركيز على أنشطة بعينها تصبح فيها أفضل من منافسيها بصورة يصعب على المنافسين مطابقتها ومجاراتها في تلك الميادين. ومعنى ذلك أن استراتيجيات التصنيع الذكية قائمة على قدرات فذة في أنشطة أعمال معينة وليس على مجرد استثمارات في المباني، والمعدات والأفراد بصورة تركيز منفردة ، وعلى الشركة التي تجد أنها قادرة على التميز في أنشطة بعينها أن تضع الخطط والبرامج التي تزيد من فعالية تلك الأنشطة مع المحافظة الدائمة على المصداقية والثقة والتعاون بين مجموعات العمل وفريق القيادات ، وعلى إدراك أن الشركة يجب أن تنظر لنفسها على أنها تجمع لقدرات تطويرية تقدمية نامية، وهو ما يعني أن النظام الاقتصادي المعاصر يجعل من الأصلح للمنشآت الصناعية أن تعود للعمل كمنشآت وحيدة النشاط (متخصصة في نشاط وحيد) كما كانت في القرن التاسع عشر.

### **ثانياً: نظام الإنتاج حال الطلب (JIT):**

يمكن أن نتعرف على نظام الإنتاج حال الطلب من خلال التصورات التالية:

- ١ JIT هو فلسفة إدارية هادفة إلى تحسينات متصلة لتكون الأنشطة الضرورية هي المدارة فقط<sup>(٢)</sup>. كما أنه فلسفة يمكن أن تطبق لجميع أوجه العمل شاملة الإنتاج، والشراء، والتسلیم. إذ أنه نظام مدار من خلال طلب المنتج النهائي كى ينتج المنتج في الوقت المناسب وبالكميات المناسبة رغبة في التخلص من جميع أوجه الإسراف والتي من ضمنها المخزون الذي ينبغي التخلص منه أو تخفيض حجمه إلى الحد الأدنى<sup>(٣)</sup>.

- 
- (1) James Brian Quinn, et al., Beyond products: Service Based Strategy, Harvard Business Review, March-April, 1990, P. 60.
- (2) Letricia Gayle Rayburn, Cost Accounting: Using A Cost Management Approach, Sixth Edition, Richard D.Irwin, Inc., 1993, P.153.
- (3) Arjan T. Sadhwani, et al., Just In Time: An Inventory System Whose Time Has Come, Management Accounting, December, 1985, P. 36.

- ٢ JIT هو مجموعة نظم إدارية شاملة لوظائف الشراء، الإنتاج، البيع، رقابة المخزون. وتعتمد هذه النظم على التنفيذ في وقت محدد تجنبًا لاحتفاظ بمخزون من أي نوع (خامات - تحت التشغيل - إنتاج تام)<sup>(١)</sup>.
- ٣ يصفه شونبرجر (Schonberger, 1982) بأنه إنتاج وتسلیم السلع تامة الصنع في الوقت المضبوط لبيعها، والأجزاء نصف المصنوعة في الوقت المضبوط لتجمیعها في سلع نهائیة، والأجزاء المصنعة في الوقت المضبوط لتركيبها في الأجزاء نصف المصنوعة وشراء المواد الخام في الوقت المضبوط لتصنيع الأجزاء. ويرى موندین (Monden, 1983) وشینجو (Shingo, 1981) أن مفهوم الفلسفة يدور حول الحد من الإسراف أو من الأنشطة التي ليست لها قيمة مضافة<sup>(٢)</sup>.

وتظهر فلسفة (JIT) الحاجة إليه لتطبيق النظرية الاقتصادية الحديثة للتصنيع وذلك لل نقاط التالية:

- اتجاه الشركات لتطبيق النظرية الاقتصادية الحديثة للتصنيع والتي تطالب بالتركيز على الأنشطة جعل هناك ضرورة لتكامل أكثر من شركة من أجل إنتاج منتج نهائی ، وهو ما أدى إلى ضرورة أن تتحول هذه الشركات من الاعتماد على نظام الدفع في الإنتاج أو مايسما بالإنتاج المتكرر إلى نظام الإنتاج حال الطلب (JIT) وذلك حتى يتم تجنب التوجه بالفائض الإنتاجي إلى سوق وحدات الإنتاج المتسم بالمحدوة مقارنة بسوق المستهلكين . وبالتالي ، تجنب مواجهة حالة من عدم الرضا من سوق وحدات الإنتاج لذلك المكون الإنتاجي الفائض ولأي توصیف معاير بشكل أو بآخر ولو طفیف .
- اتجاه الشركات نحو تطبيق النظرية الاقتصادية الحديثة للتصنيع وجد لتحقيق زيادات متتالية في الجودة وابتكارات متتسارعة وتكلفة تنافسية ، وبتطبيق نظام الإنتاج حال الطلب (JIT) يتحقق هذا الهدف .

(١) د/ عصام الدين مصطفى محمود مصطفى ، معایرة التكاليف بين الإبقاء والإلغاء وتقییم للأسالیب المقترحة كبدیل لها في البيئة الصناعیة الحديثة، المجلة العلمیة للاقتصاد والتجارة، كلیة التجارة، جامعة عین شمس، ملحق العدد الشان، ١٩٩٦، ص ١٣٨١.

(٢) د/ بهيرة محمود الموجی، فرص تطبيق فلسفة الإنتاج في الوقت المضبوط في الصناعة المصرية، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، ١٩٩٤، ص ١٧٩ - ١٨٣.

## آثار محاسبية لتطبيق JIT:

١- تخرج المحاسبة عن التكلفة من إنشغالها بقضية تسعير المواد المنصرفة لأغراض المحاسبة والتي تشمل في إحدى الكتابات أربع عشرة طريقة<sup>(١)</sup>. ويؤدي ذلك إلى توفير الوقت والجهد والمال المتعلق بعمليات الاختيار للطريقة التي تطبق عملية التطبيق ذاتها مما يتبع فرصة الانطلاق إلى قضايا محاسبية أخرى. ذلك أن الإنتاج للطلب يعني ورود المدخلات من المواد والأجزاء خصيصاً لطلبية معينة دون غيرها، وذلك لا يؤدي إلى وجود مخزون بأسعار توريد متباينة.

### ٢- في مجال خفض التكلفة وتعظيم الربحية ينتج عن تطبيق JIT:

- تخفيض حجم الاستثمار في المخزون إلى الحد الأدنى.
- زيادة مرونة المزيج الإنتاجي وسرعة الاستجابة لطلبات العميل بجودة عالية لا شك أنه يحقق تعاظم المبيعات والربحية وقيمة الشركة في البورصة المالية.
- التوجه نحو ضرورة تنقية بيئه الأنشطة .
- التوجه نحو تطبيق إدارة الجودة الشاملة التي تؤدي إلى الارتفاع بالمواصفات الخاصة بالمنتج وتخفيض حجم الوحدات المنتجة المعيبة ، وبالتالي تخفيض التكاليف اللازمة لإعادة التشغيل لإصلاحها وكذلك تكلفة الوحدات المعيبة غير القابلة للإصلاح.
- التوجه نحو تطبيق الصيانة الوقائية التي تحد كثيراً من الاحتياج لطاقة الاحتياطية كبيرة تعنى استثمارات مالية كبيرة.
- التوجه نحو استخدام نظم التصنيع عالية التقنية التي تؤدي إلى تخفيض العمالة اللازمة للتشغيل وما يرتبط من حاجة لعمليات تدريبية كبيرة الحجم سواء للعاملين أو لتعلم أساليب التعامل مع العاملين. ويعنى هذا التوجه البحث عن أساليب جديدة لتحميل التكاليف غير المباشرة تتوافق مع تعاظم درجة الارتباط بين الآلة والمنتج<sup>(٢)</sup>.

(١) د/ مجدى عمارة وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص ٤٤٤ - ٤٨١.

(٢) د/ محمد أبو العلا الطحان، د/ زايد سالم أبو شناف ، مدى فعالية نظام التوقيت المناسب JIT في مجال تخفيض التكلفة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المصورة، المجلد السابع عشر، العدد الرابع، ١٩٩٣ ، ص ٣٧.

كما أوضحت دراسة قدمها F.B. GREEN وآخرون بعض الآثار المحاسبية لتطبيق

JIT تمثلت في الآتي<sup>(١)</sup>:

- أ) التخلص من عملية تعقب المخزون الضخم، وتوزيع امتصاص التكاليف غير المباشرة بناء على العمل المباشر، ومقاييس الأداء غير الملائمة بصورة كاملة.
- ب) عمليات المناولة والإعداد والتجهيز وصيانة التجهيزات التي كانت تقليدياً تصنف كغير مباشرة، أصبحت في مصانع JIT تلك المهام تؤدي بواسطة عامل خط الإنتاج.

### ثالثاً: نظم التصنيع عالية التقنية:

تعنى التقنية<sup>(٢)</sup> رصيد المعرفة الذي يسمح بإدخال آلات ومعدات ومنتجات وعمليات وخدمة جديدة أو محسنة، وطبقاً لهذا المفهوم يضم مصطلح التقنية مجالين. المجال الأول هو التقنية المادية وتشمل المصانع والمعدات والآلات. أما المجال الثاني فهو التقنية الخفيفة وتشمل الدرية والإدارة والمعلومات والتسويق. وعن مدى العلاقة بين نظام JIT الذي يقلل زمن دورة الإنتاج لطبيعة ما لأقل ما يمكن ونظم التصنيع عالية التقنية فإنها وثيقة حيث أن فلسفة الإنتاج حال الطلب لا يمكن تطبيقها دون الاستناد إلى نظم تصنيعية عالية التقنية تحقق السرعة والجودة العالية والمرغوبة بما يواكب لغة العصر الذي نعيش فيه. إذ أن نظام JIT لن يؤمن المستهدف منه كاملاً إلا بتطبيق بعض أو كل الأساليب التقنية التالية<sup>(٣)</sup>:

- (أ) أداة البرمجة وهي الحاسوب الآلي المساعد في التصميم والتصنيع.
- (ب) التخطيط الداخلي للآلات والمعدات: ويتم هذا التخطيط من خلال تقنية المجموعة والقائم على الآتي :

(١) F.B. Green, et al., Performance measures And Jit, Management Accounting February, 1991, PP. 50-51.

(٢) د/ الشحات محمد عطوة، دور المعلومات المحاسبية في ترشيد الاختيار لمماذج التقنية في المشروعات الاستثمارية في مصر، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد العدد الثاني، ١٩٩٥، ص ١٤٧.

(٣) يرجع في ذلك إلى:

- د/ أحمد غفرانى على أحد ، نحو تعميق تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد بالشركات الصناعية في ج.م.ع، "دراسة ميدانية تطبيقية" ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج ، جامعة جنوب الوادى، المجلد العاشر، العدد الثانى، ديسمبر ١٩٩٦ ، صفحة ٦٩.

- د/ محمد أبو العلا الطحان، د/ زياد سالم أبو شناف، مرجع سبق ذكره، ص .٨.

- الورود أنس بفأ، راكيش كى. سارن ، إدارة الإنتاج والعمليات (مدخل حديث)، تعریب د/ محمد محمود الشواربى، دار المريخ للنشر، الرياض، ١٩٩٩ ، ص ٦٢١.

- التحول من تنظيم خطوط الإنتاج للآلات حسب وظائفها إلى التنظيم في شكل خلايا عمل، كل خلية تضم آلات ذات وظائف مختلفة تتيح أداءً تكاملاً وليس تماشياً، ويعنى ذلك تنظيم الآلات على أساس مكونات المنتج النهائي وليس على أساس طبيعة العمل الذى يتم أداؤه.
- يأخذ ترتيب الآلات شكل حرف U وذلك للتوافق مع تدفقات مختلفة لعائلات الأجزاء فى ظل حجم طلبيات منخفضة، مما يعنى طاقات تشغيلية منخفضة، لخلايا الإنتاج.
- (ج) تقنيات التطبيق متمثلة في نظم تصنيع مرنة؛ أي آلات ذات أغراض علامة، والإنسان الآلى أو الربوت والآلات التحكم العددى أو ما يعرف بنظام الرقابة العددية والمعنية بخضوع موقع أو مسارات الإنتاج لتحكم الحاسب الآلى الرقمى.
- (د) المصنع الآلى الذاتى: رغم أن الشائع هو تصنيع مكونات بصورة يدوية وميكانيكية إلا أن أجزاء من المصانع أصبح يتم تشغيلها بواسطة الحواسب الآلية ، مما يعنى أن حلم المصنع الآلى المشغل بواسطة الحواسب الآلية بصورة كاملة اقترب تحقيقه.

ويتبين مما سبق أن نظم التصنيع عالية التقنية بما تسمح به من مرونة تتيح توسيع مزيج المنتجات الذى تقدمه الشركة ، وكذلك تقليل زمن دورة الإنتاج لطبيعة ما لاقل ما يمكن تلبى أحد العوامل الأساسية لنجاح تطبيق فلسفة الإنتاج حال الطلب على أرض الواقع ، وهو ما يعنى أن " تطبيق نظام الإنتاج حال الطلب (JIT) يستلزم استخدام نظم التصنيع عالية التقنية".

**تأثير التحول إلى الأوتوماتيكية على هيكل التكاليف الصناعية وفقاً لطبيعتها:**

إن استخدام الأوتوماتيكية فى التصنيع يؤدى إلى تغير المزيج القائم بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة، فالتحول إلى الأوتوماتيكية يعنى رصد استثمارات ضخمة فى الآلات والمعدات الأوتوماتيكية مما يولد المزيد من التكاليف غير المباشرة مثل استهلاك الآلات والمعدات وتكاليف الصيانة والتأمين، وهو ما ينعكس فى النهاية فى زيادة نسبة تلك التكاليف داخل المزيج التكاليفي.

كما تؤثر الأوتوماتيكية على الأجور المباشرة حيث تتحفظ نسبتها لتصبح ضئيلة إلى حد كبير ، ويرجع ذلك لإحلال العمل المباشر بالأوتوماتيكية واقتصر دور العنصر الإنساني على أداء الأعمال غير المباشرة<sup>(١)</sup>.

أيضاً يحدث وفر في تكلفة المواد المباشرة نتيجة أن التحول إلى الأوتوماتيكية يؤدي إلى الوصول لصفيرية الإنتاج التالف والمعيب أو تدنيه وإمكانية تطبيق فلسفة الإنتاج حال الطلب مما يلashi أو يدنى تكلفة الاستثمارات في المواد وتكلفة التخزين.

#### **تأثير التحول إلى الأوتوماتيكية على هيكل التكاليف الصناعية وفقاً لسلوكها:**

يتسبب التحول إلى الأوتوماتيكية إلى تولد نوع من التكاليف الصناعية لا تسجيب للتغيرات في مستوى النشاط في الأجل القصير. وينعكس تأثير ذلك في زيادة النسبة المماثلة للشق الثابت داخل هيكل التكاليف الصناعية، كما يتسبب التحول إلى الأوتوماتيكية في حدوث تغير في خصائص بعض وظائف العمل الإنساني يترتب عليه تغيرها من تكلفة مباشرة متغيرة إلى تكلفة غير مباشرة ثابتة<sup>(٢)</sup>. وهذا يعني ميل الأجور المباشرة إلى التناقص بشكل كبير وانخفاض نسبة المزدوج التكاليفي الخاص بالتكاليف المتغيرة بشكل ملحوظ. وبشكل عام يمكن القول أن التحول إلى الأوتوماتيكية يؤدي إلى زيادة نسبة التكاليف الثابتة عن نسبة التكاليف المتغيرة.

### **رابعاً: تقييم فعالية النموذج التقليدي لتخفيض التكاليف غير المباشرة**

#### **في ظل بيئة الأعمال الحديثة**

يرى الباحث أنه في ظل اتجاه الشركات نحو تطبيق ما تنادي به النظرية الحديثة لاقتصاديات التصنيع ونظم الإنتاج حال الطلب (JIT) ونظم التصنيع عالية التقنية تزداد أوجه قصور النموذج التقليدي لتخفيض التكاليف غير المباشرة . وفيما يلي الأسباب

(١) د/ عصافت سيد أحمد عاشور، تأثير التحول إلى الأوتوماتيكية في التصنيع على هيكل التكاليف الصناعية مع التطبيق على صناعة الأسمنت والطباعة والصناعات المعدنية في المملكة العربية السعودية، الجملة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية السجارة، جامعة عين شمس، الملحق الثاني، ١٩٩١، ص ٦٦٧-٦٦٨.

(٢) المرجع السابق ، ص ٦٧٢.

والمتغيرات التي تدفع بهذا النموذج إلى مزيد من القصور وعدم القدرة على الوفاء باحتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية<sup>(١)</sup>:

- ١- تزايد الوضع التنافسي في السوق بالشكل الذي أصبحت معه الشركات تبحث عن الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة والتي في الأغلب تتصرف بالندرة بغية توجيهها نحو أفضل الاستثمارات للارتفاع بأرباح الشركات. فمعظم الشركات في كافة الصناعات تقريراً تواجه منافسة متزايدة إما من المنافسين المحليين أو الدوليين ، وهو ما يستتبع الحاجة لبيانات تكاليفية دقيقة وملائمة لا يحققها النموذج التقليدي لتصنيف التكاليف غير المباشرة.
- ٢- تراجع هدف تقييم تخصيص الاستثمارات، وذلك بسبب تخصص المنشآت المعاصرة في نشاط وحيد. ومن ثم يصبح قرار تخصيص رأس المال داخلياً بين أنشطة متعددة(امتلاك مصادر خامات، تصنيع، امتلاك منفذ توزيع، . . . الخ) غير ذي أهمية للإدارة ، ويصبح القرار الاستثماري قاصراً على تطوير العمليات اللازمة لتنفيذ النشاط الوحد - التصنيع - والتوسيع فيها داخلياً أو إسنادها للغير من خلال السوق.
- ٣-أظهر التطبيق والممارسة العملية أن نظم التكاليف التقليدية باتت تتجه إلى تلبية احتياجات المحاسبة المالية من إعداد تقارير خارجية وحساب تكاليف المخزون وتكلفة البضاعة المباعة أكثر من إمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بالشكل الذي زادت معه الأبحاث التي ألمحت إلى فقدان تلك النظم لملاءمتها للإدارة ولتقديم معلومات مالية ذات قيمة عن تكلفة الإنتاج.

(١) يرجع في ذلك إلى:

- محمد أحمد شاهين، مشكلات تطبيق مدخل تحديد التكاليف على أساس النشاط وأثره على اتخاذ القرارات، رسالة ماجستير ، كلية السجارة، جامعة عين شمس ، ١٩٩٧ ، صفحة ٤٢.
- د/ عبد المنعم فليح عبد الله، محاسبة النشاط كمدخل لتطوير نظم المحاسبة عن تكاليف المنتجات في ظل بيئة الصناعة المقدمة، مجلة الدراسات المالية والتجارية(العلوم الإدارية)، كلية تجارة بنى سويف، جامعة القاهرة، العدد التاسع، السنة الرابعة، سبتمبر ١٩٩٤ ، ص ٢٢٢.
- Magdy B. Ibrahim, Activity – Based Costing A Critical Look, Accounting Management & Insurance Review, Faculty Of Commerce, Cairo, University Press, Issue No. 3, 1997, PP. 6:9.

- ٤- إن خصائص البيئة الحديثة للصناعة تقوم على أساس الإنتاج عند الحاجة (JIT) وبالتالي تخفيض المخزون إلى أقل مستوى ممكن حيث يتم إعداد جدولة منتظمة يترتب عليها تسلیم كميات صغيرة ومتكررة من المواد الخام غالباً ما تكفي لأيام الإنتاج، وهو ما يؤدي إلى انخفاض مخزون الوحدات تحت التشغيل ومخزون الوحدات التامة إلى أقل حد ممكن قد تصل في بعض الأحيان إلى الصفر. وينتتج عن هذا تخفيض حجم المخزون بأنواعه المختلفة، وبالتالي تخفيض التكاليف المرتبطة به سواء كانت تكاليف صريحة وفعلية مثل تكاليف التخزين والمناولة وإدارة المخزون، أو تكاليف ضمنية مثل العوائد المفقودة من رأس المال المستثمر في المخزون، هذا بالإضافة إلى تخفيض خسائر التلف والتقادم.
- ٥- يلاحظ أن طرق التخصيص التقليدية للتكنولوجيا غير المباشرة تؤدي إلى عدم دقة بيانات التكلفة، نظراً لعدم وجود علاقة سببية بين التكاليف الموجودة بمجموع التكلفة وبين الأساس المستخدم في تخصيص تلك التكاليف إلى الهدف النهائي للتكلفة. وبالتالي فإن الإصرار على استمرار تطبيقها في ظل التطورات الحديثة للصناعة سوف يؤدي إلى عدم دقة بيانات التكلفة وإلى اتخاذ قرارات غير سلية، مما يتضح معه ضرورة دحض مقوله أن كل تخصيصات التكاليف الإضافية تحكمية Arbitrary، وأنه لا جدوى من البحث عن أفضل طريقة لأداء هذا التخصيص. كما يتضح لنا مدى الحاجة إلى نظرية مستحدثة لتصنيع التكاليف غير المباشرة، تأخذ في الاعتبار متغيرات البيئة الحديثة للصناعة التي تعيشها المنشآت الصناعية الآن، بما يجعل من نظام محاسبة التكاليف نظاماً للمعلومات قادراً على الوفاء باحتياجات القائمين على إدارة المنشأة في الأوقات المناسبة وبالدقة المناسبة الأمر الذي يساعد على اتخاذ قرارات سلية.
- ٦- أصبحت البيئة الصناعية تتميز بتعقد خطوط الإنتاج، وتعقد عملية التصنيع بحيث أصبحت كثيرة من الشركات الصناعية تنتج أنواعاً متعددة من المنتجات، بل ونماذج مختلفة وبمواصفات مختلفة من كل منتج. ونجد أن الإنتاج يتم من خلال ما يسمى "خلال العمل" حيث تمثل كل خلية عمل ورشة مستقلة داخل المصنع تكون متخصصة في إنتاج أجزاء محددة من المنتج أو قد يتم إنتاج المنتج بأكمله داخل الورشة، فأصبح التنظيم الفني للآلات يتم حسب نوع المنتج أو الجزء المراد تشغيله وليس حسب طبيعة

العمليات التكنولوجية، وهذا يتم من خلال عملية التمييز التكنولوجي بواسطة حصر الأجزاء المشابهة تكنولوجيا في الإنتاج المطلوب وتشغيلها في خط إنتاج واحد، بالإضافة لذلك فإن تطور التكنولوجيا في الآلات المستخدمة ساعد على إيجاد عدادات متقدمة لهذه الآلات، بحيث يمكن تحديد استفادة كل وحدة منتجة من الآلة وكذلك حصر ساعات العمل لكل آلة أو مجموعة آلات.

- التغير الجوهرى في هيكل الإنتاج جعلت تكلفة العمل المباشر تمثل جزءاً ضئيلاً من تكلفة الإنتاج بينما ارتفعت التكاليف الإضافية المرتبطة ببعض الأنشطة مثل تصميم المنتجات، والرقابة على الجودة، وخدمات العملاء، وتحطيط الإنتاج ، كما تحولت معظم مسؤوليات الإنتاج من العمل البشري إلى الآلات التي يتم تشغيلها ورقابتها بنظام متكاملة تستخدم الكمبيوتر، وهذا أدى إلى تحويل كثير من بنود تكاليف العمل المباشر إلى تكاليف غير مباشرة، مما أدى إلى انخفاض نسبة تكلفة العمل المباشر وزيادة نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة في إجمالي تكلفة المنتج. كما يلاحظ أنه في ظل ظروف البيئة الحديثة للصناعة يتضاعل دور العمل المباشر في العملية الإنتاجية، وبالتالي يمكن القول أن التكاليف الإضافية هي التي تقود تكلفة الأجور وليس العكس حيث أصبح دور العمل المباشر في العملية الإنتاجية مقصوراً في وظائف التجهيز والإعداد والإشراف بدلاً من الأداء الفعلى على المنتج، وهذا يجعل استخدام ساعات العمل المباشرة أو قيمة الأجور المباشرة كأساس لتخفيض التكاليف غير المباشرة على المنتجات غير مناسبة. ويلاحظ أيضاً أن استخدام حجم الإنتاج كأساس لتحميل التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة يصبح غير مناسب في ظل ظروف البيئة الحديثة للصناعة، فكثير من التكاليف تتغير لأسباب كثيرة خلاف حجم الإنتاج، فتكاليف تحضير الآلات مثلاً لا يرتبط بحجم الإنتاج وإنما بعد مرات إصدار أوامر الإنتاج. ويؤدي تخفيض هذه التكاليف باستخدام أساس ترتبط بحجم الإنتاج مثل ساعات العمل المباشر أو ساعات تشغيل الآلات إلى تحمل المنتجات ذات الأحجام الكبيرة بنسبة أكبر مما ينبغي من تكاليف تحضير الآلات، بينما تحمل المنتجات ذات الأحجام الصغيرة بنسبة صغيرة لا تمثل ما استغلته هذه المنتجات من موارد المنشأة، مما يكون هذا سبباً في الحصول على معلومات غير دقيقة وغير حقيقة- نسبياً - عن تكاليف المنتجات

وأرباحها. وعلى ذلك فإن الاستمرار في توزيع التكاليف الإضافية وتكاليف مراكز الخدمات على أساس حجم الانتاج لا يشوه فقط تكاليف المنتجات بل يشوه أيضا العلاقة بين تنوع وتعقد المنتجات التي تنتج وحجم وتغير تكاليف مراكز الخدمات والمراكز الانتاجية.

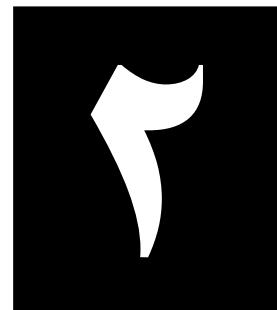
وتدفع هذه المتغيرات مجتمعة نحو ضرورة تطبيق نظام آخر لتصنيع التكاليف غير المباشرة .. نظام يتصرف ضمن ما يتصرف بالسمات التالية<sup>(١)</sup>:

- ١ - التركيز على عمليات تدفق المواد الخام والمواد الخام والمكونات بحيث يتم تتبع التكاليف عند المستوى التشغيلي وتجميعها إما على مستوى الأمر أو المرحلة أو القسم الإنتاجي.
- ٢ - إعادة تسلیط الضوء على مسببات التغيير في العمليات والوظائف سواء تلك التي تضييف قيمة المنتج أو لا تضييف.

ونذكر ذلك النظام هو ما سيتم عرض ملامحه ونقاط قوته في الفصل الثاني من هذه الدراسة .

---

(١) د/أحمد صلاح عطية ، مرجع سبق ذكره، ص ص ٤٥ : ٤٧ .



الفصل الثاني



---

---

**مدخل المحاسبة عن التكاليف  
على أساس النشاط**

---

---

## مُقَدِّمة :

باتت عملية تطوير المحاسبة عن التكاليف بصورة تتوافق مع بيئة الأعمال المعاصرة ضرورة تؤكد لها العديد من الدراسات ومنها دراسة لاتحاد المحاسبين القومى بالولايات المتحدة الأمريكية والمتعلقة بتطورات المحاسبة الإدارية فى البيئة الحديثة للصناعة<sup>(١)</sup>. وكانت هذه الدراسة قد خلصت الى ضرورة إعادة النظر فى طرق تخصيص التكاليف غير المباشرة وتجنب تحديدها على أساس ساعات العمل المباشر أو الأجور المباشرة لعدم ملاءمة هذه الأسس لظروف البيئة الحديثة للصناعة ، وهو ما جعل محاسبة التكاليف خلف الزمن نحو مائتى عام . أما الآن فالاتجاه نحو مدخل يوفر إدارة محسنة لتكاليف المنتج وتدفقات التكلفة، وهو المدخل الذى يتناوله الباحث فى هذا الفصل وبالتحديد مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط .

وقد تم تقسيم الفصل إلى مباحثين كالتالى :-

**المبحث الأول :** أركان مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط ودراجه تطبيقه.

**المبحث الثاني :** الآراء والدراسات المؤيدة لمدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط والانتقادات الموجهة إليه.

(١) د/عبد الرحمن عبد الفتاح محمد ، تقييم فعالية مداخل تخصيص التكاليف غير المباشرة في ظل ظروف البيئة الحديثة المعاصرة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة - فرع بها، جامعة الزقازيق، العدد الأول ، ١٩٩٦ ، ص ٤٢٤ .

## المبحث الأول

# arkan madkhil al-mahasibah 'an alkalkalif 'ala asas al-nashhati wadaw'ih ttabiqi

أشارت دراسة (Hardy , J.W.& E.D. Hubbard, 1992) إلى أن نظام المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط يعد مدخلاً للتعامل مع تكاليف المنتج من خلال محركات التكلفة وذلك لتصنيص التكاليف غير المباشرة . كما عرفه البعض بأنه الرد المناسب من الدول الأوروبية للنظام الياباني لإشباع الاحتياجات الناتجة عن التطورات الصناعية (Kaplan, R., 1992) و(Nicholls , B., 1992). كما أشارت دراسة (Cooper , R., 1992) إلى أن مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط يوفر للمديرين المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات التنفيذية والاستراتيجية. فيما عرفت دراسة (Petty, J., 1993) هذا المدخل بأنه منظور جديد لقياس التكلفة وتتبعها من خلال تحديد العوامل المحركة لتكلفة الأنشطة، وتجميع ما يتصل بها من بيانات بهدف تحديد تكلفة وحدة المنتج بكل نشاط. أما دراسة (Conway, C.M., 1993) فقد أوضحت أنه نظام يرتكز على الأنشطة كوحدات أساسية لتجمیع وتحليل التكاليف، على الوحدات المستفیدة<sup>(١)</sup>.

ومن التعريفات السابقة يتبيّن أن مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط يقوم على مبدأ رئيسي مؤدهاً الرابط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدماً أو تستهلك تلك الموارد ثم الرابط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي سواء كان وحدات منتجة أو خدمات أو عملاء أو مشروعات<sup>(٢)</sup>.

(١) د/ محمد محمود يوسف ، نموذج مقترن لمحاكاة العلاقة بين محركات التكلفة ودقة بيانات محاسبة تكلفة الشاط، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد ٣٢، مارس ١٩٩٥، ص ١٢٨، ١٢٩.

(٢) د/ حسين محمد عيسى، دراسة تحليلية لمشاكل تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، المجلة العلمية لللاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد العدد ٣ ، يوليو ١٩٩٧ ، ص ١٢٧.

## أسباب نشأة مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط<sup>(١)</sup>:

شهد العالم في الآونة الأخيرة ثورة كبيرة في وسائل وسياسات ونظم الإنتاج مما أثر بالتباعية على نظم التكاليف التقليدية حيث لم تعد هذه النظم مسيرة لتلك الثورة ، وهو ما أدى إلى بزوغ مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط . وفيما يلي بيان لأسباب نشأة هذا المدخل :

- عناصر التكلفة التي لا تتأثر بالتغيير في حجم الإنتاج توزع أيضاً تبعاً لأسس تتأثر بالتغيير في حجم الإنتاج، مما يؤدي إلى اتسام عملية التخصيص بعدم الواقعية.
- التطورات التكنولوجية الحديثة وظهور الحاجة إلى تحقيق أهداف التطور المستمر، والاهتمام بتكلفة الحفاظ على مستوى جودة معين، والعمل على تنفيذ رغبات المستهلك، والتحول في مفهوم القيمة من منظور الكم إلى منظور الكيف والنوعية. فالتطور في تكنولوجيا الصناعة والأخذ بالتكنولوجيا المتقدمة، خاصة ما أطلق عليه بنظم التصنيع المرنة ترتب عليها ظهور الحاجة الماسة إلى ضرورة التحول من نظم التكاليف التقليدية حسب وحدات الإنتاج التي تتمثل أهم أهدافه في تحديد وتقويم المخزون وتحديد أرباح المشروع وفقاً لمبادئ المحاسبة المالية المعترف بها، إلى نظم تكاليف تهدف إلى تتبع العوامل المحدثة للتكلفة.
- ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة وعلى الأخص التكاليف الثابتة في كثير من الصناعات وانخفاض نسبة التكاليف المباشرة وذلك بسبب زيادة درجة الآلية واستخدام تقنيات الإنتاج في كثير من الصناعات مما جعل استخدام معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة التقليدية وفي مقدمتها العمل المباشر كأساس لتوزيع التكاليف غير المباشرة

(١) يرجى في ذلك إلى:

- د/ خيرى عبد المادى ، نموذج مقترن لقياس تكاليف استخدام الموارد والرقابة عليها في ضوء نظم تكاليف الأنشطة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان، السنة التاسعة، العدد الأول، ١٩٩٥، ص ٥٤.
- د/ سعيد يحيى الضو، القياس الكمى لأنماط دمج الأ نوعية التكاليفية على دقة الاخبار المستمددة من نظم التكاليف المنظورة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد ٥٣، سنة ١٩٩٨
- Belverd Needles, et al., Financial Managerial Accounting, Fourth Edition, Houghton Mifflin Company, 1996, PP. 1127- 1128.

على المنتجات أكثر عمومية وإجمالية نظرا لأنها تغطي أنواعاً عديدة من عناصر التكاليف مختلفة النوعية والسلوك. فاستخدام العمل المباشر الذي أصبح عاماً صغيراً في الإنتاج أدى إلى تشويه تكاليف المنتج بصورة كبيرة. فقد تطلب استخدام أنظمة الإنتاج المرنة تحويل الإنتاج إلى الآوتوماتيكية في مراحله المختلفة، مما أدى إلى قصور أنظمة التكاليف، واتضاح أهمية التحول إلى نظام يراعي ما يستهلك من عناصر المدخلات في العملية الإنتاجية، كمعيار أكثر موضوعية واستقراراً لتحديد تكلفة المنتجات بدلاً من نظم التكاليف التقليدية.

- أحد الأسباب الأساسية التي أدت إلى التحول في تحويل التكاليف غير المباشرة من المدخل القائم على تقسيم المنشأة إلى مراكز للتكلفة إلى مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط هو شكوى مستخدمي المعلومات التكاليفية ومتخذى القرار من عدم ملاءمة أو دقة المعلومات المستمدة من نظم المحاسبة عن التكلفة، نتيجة عدم عدالة توزيع التكاليف الإضافية أو غير المباشرة على وحدات التكلفة المراد قياسها.

## المفاهيم الأساسية لمدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط

(ABC) <sup>(١)</sup>:

### ١) التكلفة:

اتفق المحاسبون على أن التكلفة ماهي إلا تضحيه معبر عنها بقيمة نقدية أو ما يعادلها للحصول على الموارد أو المنافع الاقتصادية التي تستند في الإنتاج والخدمات، والتي تقع بالضرورة في سبيل تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية وفي ضوء الظروف المحيطة .

(١) يرجع في ذلك إلى:

- د/ محمد نجيب زكي محمد، استخدام أسلوب محاسبة تكلفة النشاط في تطوير إعداد الموازنات التقديرية في شركات قطاع الأعمال العام، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد العدد الأول، يساير ١٩٩٣، ص ١٠٧٣ .
- د/ أحمد محمود يوسف، القياس الحاسبي لمدخل تحليل الأنشطة في إعداد الموازنة كأداة للرقابة على التكاليف (محاكاة تجريبية)، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد ٥٤، السنة ٣٩، ١٩٩٩، ص ١٥ : ١٦ .
- د/ حسين محمد عيسى، مرجع سبق ذكره، ص ص ١٣٠ : ١٤٣ .

**(٢) محرك التكلفة:**

يعرف بأنه العامل المؤثر في تحقيق مستويات مختلفة من التشغيل داخل الوحدة الاقتصادية والمتسبب في حدوث التكلفة. ويلاحظ أن مصممى مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط يقومون باستخدام أنواع مختلفة من محركات التكلفة والتي يمكن تقسيمها إلى نوعين هما كالتالى:-

**الأول: المحركات الخاصة بالعمليات:**

ترتکز هذه النوعية من المحركات على عدد مرات تأدية النشاط الواحد وهي تستخدم في حالة ما إذا كانت مجموعة المنتجات تحتاج إلى نفس القدر من النشاط . وعلى سبيل المثال فإن أنشطة جدولة تشغيل الآلات للإنتاج وصيانة جزء معين من الآلة يمكن أن تؤدي وتستغرق نفس الوقت والجهد بصرف النظر عن طبيعة ونوعية المنتج النهائي.

**الثاني: المحركات الخاصة بالفترة الزمنية:**

تهتم هذه المحركات بالفترة الزمنية التي يستغرقها النشاط اللازم لإنتاج منتج معين وهي تستخدم في حالة اختلاف حجم النشاط المطلوب تأديته باختلاف نوعية وكمية المنتج النهائي . ومن أمثلة محركات التكلفة الخاصة بالفترة الزمنية ساعات تهيئة الآلة للتشغيل، وساعات الفحص والتفتيش، وساعات العمل المباشر.

**(٣) مجال النشاط:**

يعرف النشاط بصفة عامة بأنه عمل أو مجهود أو مهمة أو عملية يتم القيام بها وتستغرق وقتاً معيناً، وهو يتطلب تخصيص بعض الموارد. وبالتالي ، فإن النشاط يمثل الوحدة الأساسية للعمل داخل المنشأة. وبصفة عامة يمكن تقسيم الأنشطة التي يجب أن تؤدي لإنتاج منتج معين على النحو التالي:

- أنشطة على مستوى وحدة المنتج يتم تأديتها عند إنتاج كل وحدة منتج. وبالتالي ، فهي تختلف باختلاف أنواع وعدد الوحدات المنتجة ، ومن أمثلتها الحفر - معالجة الأسطح - الفحص والتفتيش لكل جزء من المنتج.

- أنشطة على مستوى الدفعـة الإنتاجـية ، ومن أمثلتها تهـيـة وتجـهـيز الـآلة - طـلب شـراء مـجمـوعـة من الأـجزـاء ، وهـى أـنشـطـة يتم تـأـديـتها لـكـل دـفـعـة إـنـتـاجـية وـذـلـك بـصـرـف النـظـر عـن عـدـد وـحدـات الإـنـتـاجـ الخـاصـة بـكـل دـفـعـة . وبـالـتـالـى ، فـإـن تـكـلـفة أـداء تـكـلـفة الأـنـشـطـة لا تـرـتـبـط بـعـد الـوـحدـات الـمـنـتـجـة الـخـاصـة بـكـل دـفـعـة إـنـتـاجـية . ويـلـاحـظ أنـ مـحـركـاتـ التـكـلـفةـ الخـاصـةـ بـهـذـهـ النـوـعـيـةـ مـنـ الأـنـشـطـةـ قـدـ تكونـ عـدـدـ مـرـاتـ الفـحـصـ أوـ عـدـدـ أـوـامـرـ الإـنـتـاجـ.
- أـنشـطـةـ علىـ مـسـطـوـيـ الخطـ الإـنـتـاجـيـ ، وهـىـ أـنشـطـةـ لـازـمـةـ لـتـدعـيمـ الـمـجـمـوعـاتـ الـمـخـتـلـفـةـ مـنـ منـتجـاتـ الشـرـكـةـ ، ومنـ أـمـثـلـةـ هـذـهـ النـوـعـيـةـ مـنـ الأـنـشـطـةـ الـحـفـاظـ عـلـىـ موـاـصـفـاتـ الـمـنـتـجـ تـنـفـيـذـ التـغـيـرـاتـ الـهـنـدـسـيـةـ - إـعـادـ اختـبارـاتـ خـاصـةـ . ويـلـاحـظـ أنـ تـكـالـيفـ تـكـلـفةـ الـأـنـشـطـةـ يـتـمـ تـحـمـيلـهاـ عـلـىـ الإـنـتـاجـ باـسـتـخدـامـ مـحـركـاتـ تـكـلـفةـ تـتوـافـقـ معـ خـصـائـصـ الـمـنـتـجـ نـفـسـهـ وـذـلـكـ مـثـلـ عـدـدـ الـمـكـوـنـاتـ الـتـىـ يـحـتـويـهاـ الـمـنـتـجـ أوـ عـدـدـ أـوـامـرـ التـغـيـرـاتـ الـهـنـدـسـيـةـ الـلـازـمـةـ الـمـنـتـجـ.
- أـنشـطـةـ علىـ مـسـطـوـيـ المـصـنـعـ كـلـ وـتـنـعـلـقـ بـالـإـمـادـ بـالـخـدـمـاتـ الـإـنـتـاجـيـةـ وـالـإـدـارـيـةـ الـمـخـتـلـفـةـ ، وهـىـ أـنشـطـةـ تـنـسـبـ فـيـ حـوـثـ تـكـلـفةـ تـسـاعـدـ عـلـىـ إـنـتـاجـ مـنـتجـاتـ مـعـيـنـةـ أوـ أـداءـ خـدـمـاتـ مـعـيـنـةـ وـذـلـكـ بـشـكـلـ مـنـفـصـلـ تـمـاماـ عـنـ حـجـمـ الـإـنـتـاجـ أوـ مـزـيـجـ الـبـيـعـيـ، ومنـ أـمـثـلـةـ هـذـهـ النـوـعـيـةـ مـنـ الـأـنـشـطـةـ مـاـ يـتـعـلـقـ بـأـنـشـطـةـ الشـؤـونـ الـمـالـيـةـ وـالـإـدـارـيـةـ .

#### ٤) الموارد:

ويقصد بها المدخلات من عناصر التكاليف المختلفة الازمة لإنجاز الأنشطة داخل الوحدة الاقتصادية ، أي الأصول المتاحة للاستخدام أو تلك التي تدعم أداء العمل .

#### ٥) شبكة الأعمال للأنشطة:

وتعد هذه الشبكة على ضوء شبكة تحليل الأعمال المستخدمة في بحوث العمليات .. حيث تمثل الشكل العام لترابط الأحداث والأنشطة المحددة في الوحدة الاقتصادية والخاصة بمشكلة ما ، ويلزم إعدادها تحديد قائمة بكل الأنشطة الفرعية التي تتكون منها الوحدة الاقتصادية وترتبط بتسلسلها وتتابع هذه الأنشطة.

## خطوات تصميم مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط (ABC):

تتمسك أنظمة التكاليف التقليدية بالتركيز على الوفاء بهدفين اثنين فقط و هما التقسيم النوعي الثلاثي لعناصر التكاليف مما يمنع الأخذ في الاعتبار التنوع الكبير في عناصر الكلفة والناتج عن التنوع والتعدد في الأنشطة، وكذلك التركيز على تجميع كافة عناصر التكاليف في قناة أو مجمع واحد، ومحاولة تخصيصها على وحدات الإنتاج بطريقة غير سلية . وعلى عكس الأنظمة التقليدية ، يتوجه مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط إلى التوسيع في الأوعية التكاليفية المخصصة لاستيعاب بنود التكاليف غير المباشرة **لتحقيق العدالة** في تحويل وحدات الكلفة بنصيبها الحقيقي من هذه التكاليف، الأمر الذي يعني تحسين نوعية مخرجات النظام <sup>(١)</sup>.

**هذا ويمكن تحديد خطوات مدخل ABC في الآتي<sup>(٢)</sup>:**

- ١ - تحديد وتبوييب الأنشطة.
- ٢ - تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة.
- ٣ - تحديد المخرجات.
- ٤ - الربط بين تكاليف الأنشطة والمخرجات من خلال استخدام محركات تكاليف الأنشطة.

وفيما يلى توضيح للمقومات السابق ذكرها:

### تحديد وتبوييب الأنشطة:

الخطوة الأولى لتصميم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هو حصر وتبوييب الأنشطة التي تؤدي في المجالات الإنتاجية والتسويقية والإدارية واللازمة لإنجاز المهام الخاصة بالمنشأة وتحديد الموارد الازمة لأداء كل نشاط مع تصنيف هذه الأنشطة إلى أنشطة مضيفة للقيمة وأخرى غير مضيفة للقيمة مع الأخذ في الاعتبار أنه كلما زاد عدد الأنشطة كلما ازدادت درجة تعقيد وصعوبة العلاقة بين النشاط ووحدة المنتج مما يؤدي إلى ارتفاع تكلفة تنفيذ النظام.

(١) د/ محمد مصطفى الجبالي، دراسة استخدام منهج تخصيص التكلفة حسب الأنشطة لمواجهة تطبيق نظم التطور المستمر في المشروعات المتقدمة تكنولوجيا، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة - فرع بسها، جامعة الرقازيق، العدد الثاني، ١٩٩٣، ص ٦٣ : ٦٥.

(٢) د/ حسين محمد عيسى، مرجع سبق ذكره، ص ١٢٩ : ١٤٣.

### تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة:

يتناول الباحث تلك الخطوة عبر النقاط التالية :-

#### • التكلفة خلال دورة حياة المنتج<sup>(١)</sup>:

تعتبر دورة حياة المنتج بمثابة سلسلة من التطورات التي تحدث على المنتج. تتراوح مراحلها فيما بين ٥-٢٠ مرحلة. وبناء على ذلك فإنه يتم تحديد أنشطة المشروع وتصنيفها تبعاً للمراحل السابقة . وبتعيين تكلفة الأنشطة ، يمكن الوصول لتكلفة كل مرحلة من المراحل المتضمنة مجموعة من الأنشطة المحددة. ومن ثم فإن التكلفة الشاملة للمنتج تتحدد خلال مراحله المختلفة التي يسلكها لتحديد القيمة، منذ بداية التفكير فيه وإجراء مجموعة من الدراسات الأولية والبحوث إلى مرحلة التصميم مروراً بمراحل الإنتاج المختلفة وليس نهاية فقط بعملية البيع. وبالتالي فإن التكلفة الشاملة للمنتج تتمثل في:

- تكلفة أنشطة البحث والتطوير الخاصة بالمنتج.
- تكلفة أنشطة تصميم وهيكلة المنتج.
- تكلفة أنشطة إنتاج المنتج.
- تكلفة أنشطة تسويق المنتج.
- تكلفة أنشطة توزيع المنتج.
- أية عناصر تكاليف يتطلبها المستهلك بعد إتمام البيع كعناصر التكاليف الازمة لصيانة السلعة بعد إنتاجها وخلال عمرها الإنتاجي المفترض.

ويمكن إيجاز أهداف تطبيق منهج تحديد التكلفة خلال دورة حياة المنتج على

النحو التالي<sup>(٢)</sup>:

- ١ - تحديد أفضل مصادر واستراتيجيات الشراء.
- ٢ - تحديد محركات حدوث التكلفة.

(١) د/ محمد مصطفى الجبالي، دراسة تطوير منهج تحديد التكلفة حسب الأنشطة خلال دورة حياة المنتج، مجلة الجمعية السعودية للمحاسبة، الرياض، السنة الخامسة، العدد ١٧، مايو ١٩٩٨، ص ٣٨ : ٣٩ .

(٢) د/ محمد مصطفى الجبالي، دراسة تطوير منهج تحديد التكلفة حسب الأنشطة خلال دورة حياة المنتج تحقيقاً لأهداف التخطيط الاستراتيجي والتطور المستمر للمشروعات المتقدمة تكنولوجيا ، مجلة الدراسات المالية والتجارية(العلوم الإدارية)، كلية تجارة بنى سويف، جامعة القاهرة، العدد الثاني، السنة السابعة، يوليو ١٩٩٧، ص ١٧٠ : ١٧٢ .

- ٣- المساعدة على الاختيار فيما بين البدائل المختلفة.
- ٤- المساعدة في المفاضلة بين القرارات الاستراتيجية وقرارات تغيير التصميم للمنتجات.
- ٥- تقييم قرارات الإضافات والتوسعات التكنولوجية الجديدة.
- ٦- تحديد الأهداف المختلفة من رقابة البرامج والأداء.
- ٧- تحديد حواجز التعاقدات المختلفة.
- ٨- تطوير عملية محاكاة نماذج التصميمات المختلفة للوصول إلى أفضل التصميمات الممكنة.
- ٩- تعظيم وتنمية النتائج المختلفة المترتبة على البرامج التدريبية.
- ١٠- التنبؤ بالاحتياجات المختلفة والعناصر التي يمكن تحقيقها من وراء الموازنات والتخطيط في المستقبل.
- ١١- تحقيق الأهداف المختلفة لتخفيض التكلفة في الأجل الطويل والعمل على تحويل دوافع وكلاء الأداء الداخلي للعمل في اتجاه الصالح العام للمشروع بدلاً من اتباع أساليب وتصرفات غير مرغوب فيها لكونها في غير صالح المشروع.
- ١٢- تدعيم برامج الرقابة على الأداء خاصة تلك المعتمدة على آلات الرقابة الرقمية المدعمة بالكمبيوتر.
- ١٣- المساعدة في عمليات المفاضلة و اختيار أفضل البدائل المتاحة أمام المشروع وتدعيم هدف توفير المعلومات وقت طلبها وفوراً تمهيداً لتحقيق سياسات الإنتاج حال الطلب.
- ١٤- المساعدة في عمليات تخصيص التكلفة على الأمد الطويل و تدعيم سياسات إعداد الموازنات والتخطيط.

#### • العلاقة بين مدخل ABC وتحديد التكلفة خلال دورة حياة المنتج:

إن تحديد التكلفة خلال دورة حياة المنتج سيعمل على توسيع نطاق تطبيق مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط لكي يتضمن في قياسه لتكلفة أي منتج عناصر التكاليف الخاصة بمرحلة التصميم والتجربة وهي المرحلة الأخطر والأهم وذلك نظراً لأن تكلفة المنتج تتقرر فيها . كما أن تحديد التكلفة خلال دورة حياة المنتج سيعمل على توسيع نطاق تطبيق مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط لكي يتضمن في قياسه لتكلفة أي منتج

عناصر التكلفة المتوقع حدوثها في المستقبل، متضمنا تلك التكاليف المتعلقة بتغطية مسئولية المنتج المحتملة عن ضمان السلعة مستقبلاً، وأيضاً تلك التكاليف غير الملموسة نتيجة أي تأثير على سمعة السلعة أو المنتج نتيجة حدوث أي أخطاء غير متوقعة للمنتج مستقبلاً<sup>(١)</sup>.

وبالتالي فإن الدمج فيما بين مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط وتحديد التكلفة خلال دورة حياة المنتج سوف يمكن في النهاية من توفير معلومات دقيقة أمام إدارة المشروع عن تكلفة المنتج ومعرفة الربحية الحقيقية له، وأيضاً تحديد التكلفة المصاحبة لأنشطة التي لا تضيف قيمة للسلعة.

### تحديد المخرجات:

حيث تعبر المخرجات عن وحدات التكلفة التي تستهلك خدمات الأنشطة المختلفة . وهذه الوحدات تشمل المنتجات والخدمات والعملاء والمشروعات وكذلك الأقسام الإنتاجية . ويلاحظ أن مصممى النظام يحاولون تحديد جميع المنتجات التي يتم إنتاجها باستخدام موارد تم حساب تكلفتها وتخصيصها على الإنتاج.

### الربط بين تكاليف الأنشطة والمخرجات من خلال استخدام محركات تكاليف الأنشطة:

حيث تتطلب هذه الخطوة اختيار محركات التكلفة التي سيتم على أساسها قياس مقدار استهلاك كل منتج من كل نشاط من الأنشطة التي تطلبها انتاجه . ويتم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج باستخدام ثلاث طرق أساسية هي التخصيص المباشر، والتقدير ، والتخصيص العشوائي . وكقاعدة عامة ، فإن مصمم النظام يحاول قدر الإمكان عدم استخدام أسلوب التخصيص العشوائي لأنه لا يؤدي إلى تحسين عملية فهم اقتصadiات الأنشطة المختلفة. هذا وقد وضع هورنجر بناء على مقومات مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط

(١) يرجع في ذلك إلى:

- د/ محمد مصطفى الجبالي، دراسة تطوير منهج تحديد التكلفة حسب الأنشطة خلال دورة حياة المنتج، مرجع سبق ذكره، صفحة ٣٩.
- د/ محمد محمود يوسف ، محاسبة تكلفة النشاط وتخصيص الموارد في ظل نظرية الوكالة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد ٤٤، السنة ٣٢، سنة ١٩٩٢، صفحة ١٧٩.

الجدول التالي الذي قابل فيه المدخل التقليدي بمدخل ABC<sup>(١)</sup>:

### جدول رقم (٢)

"ABC المدخل التقليدي مقابل مدخل"

ABC مدخل	المدخل التقليدي
<ul style="list-style-type: none"> <li>العديد من أوعية التكاليف غير المباشرة متজانسة لأن عديد من مجالات النشاط يتم استخدامها.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>وعاء تكلفة غير مباشرة للمصنع بأكمله أو أوعية تكلفة قليلة لكل قسم مع قليل من التجانس لهذه الأوعية من التكاليف.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>أسس توزيع التكاليف غير المباشرة غالباً ما تكون محركات تكلفة.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>أسس توزيع التكاليف غير المباشرة من المحتمل أن تكون أو لا تكون محركات تكلفة.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>أسس توزيع التكاليف غير المباشرة غالباً ما تكون متغيرات غير مالية مثل عدد الأجزاء في المنتج أو ساعات زمن الاختبار</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>أسس توزيع التكاليف غير المباشرة مالية مثل تكاليف العمل المباشرة أو تكاليف المواد المباشرة ، وغير مالية مثل ساعات العمل المباشر أو كمية المواد المباشرة.</li> </ul>

متى يوفر مدخل ABC بيانات أكثر نفعاً؟

لكي يوفر ABC بيانات أكثر نفعاً لابد من مراعاة الآتي<sup>(٢)</sup>:

#### (١) تجانس الأعمال في مجمع التكلفة:

يقصد بشرط التجانس أن يكون التغيير في أحد الأعمال أو الأنشطة مصاحباً له تغير في نفس الاتجاه للأنشطة الأخرى الموجودة بنفس مجمع التكلفة. فإذا حدث تجميع لأكثر من

(١) Charlas T. Horngren, et al., Cost Accounting - A Managerial emphasis, Prentice Hall International, Inc., 12th Edition, 2006, P. 152.

(٢) يرجع في ذلك إلى:

- د/ محمد نشأت فؤاد محمد، تحصيص التكاليف على أساس النشاط في ضوء المدخل الإيجابي، ، المجلة العلمية لللاقتصاد والتجارة، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، العدد الثاني، مجلد رقم ١، سنة ١٩٩٤، ص ص ٤٦٢ : ٤٦٣ .

- د/ سعيد يحيى الضو، مراجع سبق ذكره، ص ص ٨ : ١١ .

نشاط من الأنشطة في مجمع التكلفة وكان أحد هذه الأنشطة هو الأكثر تأثيراً من باقي الأنشطة فإن شرط التجانس سينتفي ويصبح تخصيص التكاليف على أساس النشاط قراراً تعسفيّاً تحكمياً ولا يخدم غرضاً مفيداً، أي أنه لا يمكن تحقيق شرط التجانس لو أن التكاليف ناتجة عن نشاطين أو أكثر ليسوا خاصين بأنشطة ذات درجة ارتباط عالية. كما أن تزايد الأعمال المجمعة في نشاط واحد يؤدي إلى تضليل قدرة محركات التكلفة على التخصيص الدقيق للتكاليف على المنتجات.

#### ٢) الأهمية النسبية :

من الشروط الواجب توافرها لمحاولة تطبيق عملية الدمج للأوعية التكاليفية هو ضعف الوزن النسبي أو الأهمية النسبية لوعاء المراد دمجه، أي أنه كلما زاد الوزن النسبي أو الأهمية النسبية لوعاء التكلفة - وذلك ارتباطاً بهيكل التكلفة الكلية للمنشأة - كلما كانت عملية الدمج عملية غير مفضلة. وعلى ذلك يلاحظ أن معيار الأهمية النسبية يحدده الوزن النسبي، أي تكلفة الوعاء المراد دمجه بالنسبة لمجموع التكلفة الكلية للأوعية التكاليفية.

#### ٣) معيار الاقتصادي:

إن عملية تحويل بنود التكلفة غير المباشرة بطريقة انفرادية على وحدات التكلفة قد يعد أمراً غير منطقي لأسباب متعددة منها طول الوقت المستغرق في تنفيذ هذه العملية، وتكليف أداء هذه المهمة مقارنة بالعادى منها، وأخيراً ما تتطلب هذه العملية من جهود بشرية. كل هذه الأسباب تظهر بوضوح في إطار النظم اليدوية ولا تخفى كلياً في إطار النظم الآلية للمحاسبة عن التكلفة، ونتيجة عدم منطقية التحميل الانفرادي لبنود التكاليف غير المباشرة على وحدات التكلفة ظهرت الحاجة إلى عملية التجميع أو الدمج والتي تتطلب مراعاة الإجراءات التالية:

- البدء بتحديد تفصيات التكاليف غير المباشرة دون الإخلال بشرط اقتصادية تجميع بيانات التكلفة.

- تحديد مجموعة الأوعية التكاليفية التي تستوعب تفصيات بنود التكاليف غير المباشرة.

- تحقيق أكبر قدر من التجانس يتطلب التوسيع في عدد الأوعية التكاليفية المخصصة لاستيعاب البنود غير المباشرة.

- عند تكوين الأوعية التكاليفية المخصصة لاستيعاب بنود التكاليف غالباً ما يكون هناك معيار بسيط أو مركب يحكم عملية تحديد الأوعية التكاليفية، قد يكون هذا المعيار

التحليل النفسي لبنود التكلفة لإجراءات محاسبة المسئولية ، أو مدى ملائمة بنود التكلفة التي تضمنها الوعاء لاتخاذ قرار معين.

#### ٤) التناسب الطردي بين التكاليف وبين حجم الأنشطة:

يقصد بشرط التناسب الطردي بين التكاليف وبين حجم الأنشطة وجود علاقة طردية بين كل التكاليف الداخلة في مجموع التكلفة وبين حجم النشاط الذي تسبب في هذه التكلفة.

ومن المعروف أن هناك علاقة طردية بين التكاليف المتغيرة وحجم النشاط ولا توجد علاقة بين التكاليف الثابتة وبين حجم النشاط، لذا فإن تجميع التكاليف المتغيرة والثابتة معاً في مجموع التكلفة نفسه وحساب معدل واحد لهما سيخل بهذا الشرط . ومن ثم يجب الفصل بين العناصر المتغيرة والثابتة عند تخصيص التكلفة على أساس النشاط و اختيار محرك تكلفة مناسب لكل نوع منها للوصول إلى تكلفة المنتجات أقرب للدقة. وخلاصة القول أن وجود تكاليف غير خطية مع التكاليف المتغيرة في مجموع تكلفة واحد يتعارض مع شرط التناسب.

## المبحث الثاني

# الآراء والدراسات المؤيدة لمدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط والانتقادات الموجهة إليه

### الآراء المؤيدة لمدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط:

أفر كابلان ضرورة عدم تقبل البيئة الصناعية كأحد المسلمات وتصميم السياسات وفق هذا الغرض. وهذا يعني أن مشكلة تخصيص التكاليف شأنها في ذلك شأن معظم أساليب وإجراءات محاسبة التكاليف كان يتم تناولها من منظور استاتيكي يفترض عدم تغيير خصائص البيئة الصناعية المحيطة. وبناء على ذلك يتمثل التحدي المعاصر في تصميم أنظمة محاسبة داخلية تتلاعماً والاستراتيجية الإنتاجية للبيئة الصناعية المعاصرة. وقد أشار كابلان - في هذا الصدد - إلى أنه إن كانت المحاسبة لا تستطيع أن تقوم بدور أساسي في التحضير للتطورات التكنولوجية والتغيرات التنظيمية، فإن النظام المحاسبي يستطيع على الأقل أن يمد بأسس لوضع الحوافز اللازمة لتطوير الأداء الصناعي وإيجاد مقاييس لتقييم مدى التطور تجاه تحقيق أهداف الجودة الإنتاجية<sup>(١)</sup>.

من جهته أطلق الأستاذ الدكتور محمد توفيق بلبع أستاذ التكاليف الراحل بجامعة القاهرة مسمى " مبدأ الاقتراب من المباشرة" فاقداً ضرورة أن يحاول محاسب التكاليف " أن يضيق الخناق على كل بند بالدراسة والتحليل حتى يحدد (المجال) الذي يتأنز بحدود البند بصفة خاصة و مباشرة<sup>(٢)</sup>.

هذا ولم يعد مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط مجرد فكرة فقط للنظريين وإنما أصبح أداة ضرورية تستخدمناها بمتزايد في كل من الشركات الكبرى والصغرى إما لتدعم أنظمة التكاليف الموجودة حالياً، أو لتحل محلها بالكامل. فقد طبق

(١) د/ برنس ميخائيل غطاس، اعتبارات ضرورية لتخصيص محاسبي أفضل للتکاليف الصناعية غير المباشرة في ضوء بعض الأبعاد البيئية، الجلة العلمية لكلية التجارة، كلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد الخامس عشر، ديسمبر ١٩٨٩، ص ص ٤ : ٥.

(٢) المرجع السابق، ص ٢٩.

مدخل ABC في عديد من الشركات الأمريكية الكبرى وأثبتت نجاحه، وبعد تطبيقه بشركة هيوولت باكارد ذكر بيرلانت أنه أخيراً أصبح لدى الشركة أرقام يمكن أن تثق فيها<sup>(١)</sup>.

كما أشار فرانك وآخرون إلى أن تطبيق مدخل ABC بشركة جين كروب أوضح أن فلسفة إدارة التكلفة تعتمد على أن الطريقة الوحيدة لتغيير التكاليف هي تغيير الأنشطة، وبالتالي على المحاسبين التركيز على الأنشطة بالمنشأة وأن يصمموا الأنظمة التي تسمح بمقارنة المجهودات بالمناطق الوظيفية المختلفة<sup>(٢)</sup>.

وأظهر هار كيف أن تطبيق مدخل ABC في الوحدات الحكومية وعلى وجه الخصوص في نظام التوريدات للبحرية الأمريكية أدى إلى تخفيض تكاليف التشغيل دون التأثير السلبي على مستوى الجودة ولا على توقيت توفير المعلومات<sup>(٣)</sup>.

وأوضح بيفاي أن مدخل ABC يؤدي إلى تعظيم الفائدة من الرقابة على التكاليف نظراً لأنها تفرض على مستوى النشاط حيث يحدث بينما يركز النموذج التقليدي على الرقابة على التكاليف على مستوى المنتج النهائي بعد إتمام إنتاج السلع وحدوث التكاليف<sup>(٤)</sup>.

كذلك أفاد ستimer بأن مدخل ABC يشجع على تحليل الأنشطة وتحديد قيمتها للعملاء<sup>(٥)</sup>.

ومن ضمن المزايا التي تحققت لشركة هيوولت باكار من تطبيقها لمدخل ABC أن نظام التكاليف أصبح موضحاً لكيفية إدارة المصنع وبالتالي العمليات والمسؤوليات به مما أسهم في توضيح نواحي القوة والضعف ووضع أهداف محسنة للشركة. كما أصبح هناك تفهم

(1) Debbie Berlant, et al, How Hewlett packard Gets Numbers It Can Trust, Harvard Business Review, Jan-Feb., 1990, P. 183

(2) GB Frank, et al, Linking Cost To Price And Profit , Management Accounting June,1989, PP. 22:26.

(3) Harr, David J., How Activity Accounting Works In Government, Management Accounting, Sept., 1990, pp. 36:40.

(4) Dennis Peavey, Battle At The Gap? It's Time For A Change, Management Accounting, Feb., 1990, P. 32.

(5) Thomas e. Steimer, Activity –Based Accounting For Total Quality , Management Accounting , October, 1990, P.42.

أفضل لبيانات التكاليف مما يساعد في إعداد العروض وتحديد الأسعار وذلك إضافة إلى وجود أهداف واضحة للتكلفة والإنتاجية لكل عملية<sup>(١)</sup>.

### دراسات تدعم تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

١) دراسة عن تطبيق مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط في شركات الصناعات المتطرفة الأمريكية<sup>(٢)</sup>:

أولاً: تعريف بالشركة:

تقوم الشركة بإنتاج أدوات وقطع غيار يتم تسويقها إلى شركات إنتاج المعدات الزراعية ومعدات المقاولات. وت تكون الشركة من ٢٠ قسماً إنتاجياً و ١٥ قسماً للخدمات المختلفة، وتقوم الشركة بإنتاج مئات الأنواع من المنتجات بأشكال وأحجام مختلفة.

ثانياً: السبب في الاتجاه نحو تطبيق ABC:

كان اختلاف النمط التسويقي للمنتجات في الشركة من أهم الدوافع لتطبيق مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط حيث أن للشركة منتجات تباع بكميات قليلة نسبياً ومنتجات أخرى تباع بكميات ضخمة تصل إلى عشرات الآلاف من الوحدات مما أدى إلى وجود مشاكل في الماضي نتيجة تخصيص التكاليف غير المباشرة وفقاً لمعدلات تحصيل تعتمد على حجم الإنتاج.

٢) دراسة عن تطبيق مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط في شركة

الأجهزة المتقدمة الأمريكية<sup>(٣)</sup>:

أولاً: تعريف بالشركة:

تعتبر شركة الأجهزة المتقدمة AMD إحدى الشركات الأمريكية الرئيسية في مجال

(١) د/ محمد الفيومي محمد، تقييم فنوج تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس النشاط مع استخدام فنوج ورقة عمل إلكترونية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية ، العدد الشانى، المجلد ٢٨ ، سبتمبر ١٩٩١، ص ص ٧٨:٨٠ .

(٢) د/ حسين محمد عيسى، مرجع سابق ذكره، ص ص ١٥٠: ١٦٥ .

(٣) المرجع السابق، ص ص ١٦٦: ١٩١ .

صناعة أشباه الموصلات Semiconductors ، وقد قامت بتطبيق مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط بصفة مبدئية على أحد مصانع الاختبارات والتجميع في ماليزيا حيث تم تنفيذ مشروع تطبيق النظام في فترة زمنية حساسة من حياة الشركة التي انتقلت في هذه الفترة من مرحلة اتباع استراتيجية إدارة النمو إلى مرحلة اتباع استراتيجية إدارة الربحية.

### ثانياً: السبب في الاتجاه نحو تطبيق ABC:

النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف في مصنع الشركة بماليزيا لا يتيح الربط بين أساليب تحليل التكاليف والنظم الإنتاجية المطبقة ، وهو ما تم تداركه عند تطبيق مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط ، والذي يعكس التغيرات التي حدثت في النظم الإنتاجية للشركة ، ومن أمثلتها تطبيق أسلوب JIT بحيث أصبح من الممكن التمييز بين أساليب قياس وتحليل التكاليف لخطوط الإنتاج التقليدية وخطوط الإنتاج المعتمدة على نظام JIT. والملاحظة السابقة تشير لأحد الاعتبارات الهامة المتعلقة بنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ، وهي قدرته على التفاعل مع التغيرات المستمرة في بيئة العمل الصناعية بحيث يعكس النظام المطبق أهم خصائص ومقومات النظم الإنتاجية ونظم التشغيل للشركة.

كما أن الإدارة شعرت بالحاجة إلى تعديل نظام التكاليف لكي يصبح قادراً على توليد المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية في ظل اتباع الاستراتيجية الجديدة للشركة. وفي معرض تعليقه على تطبيق مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط ، أشار المدير المالي للشركة إلى أن تطبيق مدخل ABC قدم معلومات مفيدة عن محركات التكلفة الخاصة بأنشطة التجميع والاختبار في مصنع ماليزيا لفهم أعمق وأفضل لتكاليف الإنتاج مما أتاح إمكانية استخدام أساليب أفضل لإدارتها والرقابة عليها. فمدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط أدى تطبيقه إلى توفير معلومات أفادت في تقييم الأداء الداخلي للوحدة الاقتصادية وتحديد أسعار تحويل المنتجات بين المصنع ومراكز البيع وذلك في ظل اتباع طريقة تحديد أسعار التحويل على أساس التكلفة.

وبتحليل الدوافع والأسباب التي أدت إلى تطبيق مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط يتبين أن شركة AMD كانت ترغب في إحداث تحسينات ملموسة في المجالات التالية:

- إدارة المزيج الإنتاجي والبيعي.
- أسلوب اتخاذ القرارات الخاصة بتصميم المنتج.

## - كفاءة العمليات الصناعية.

وعلى هذا يمكن استنتاج أن تطبيق نظم التكاليف التقليدية أصبح لا يوفر للشركة المعلومات اللازمة لإحداث التطوير المطلوب في المجالات السابقة ، وأن الأمر استدعي توليد نوعية جديدة من معلومات التكاليف تصلح لاتخاذ القرارات المرتبطة باستراتيجيات إدارة الربحية في إطار التغيرات السريعة والمفاجئة في الظروف والمتغيرات البيئية المحيطة بالشركة . ونتج عن ذلك الاتجاه إلى تطبيق مدخل ABC في مصنع ماليزيا والذي أدى إلى اكتشاف أنشطة ذات تكلفة مرتفعة غير متوقعة وكذلك اكتشاف أهمية الأنشطة غير المتعلقة بوحدة المنتج وذلك بعد أن كانت الإدارة تركز معظم اهتمامها على تخفيض تكلفة الأنشطة المرتبطة بوحدة المنتج، وهذا يشير إلى أن النتائج غير المباشرة أو الفرعية لتطبيق مدخل ABC لا تقل أهمية عن النتائج المباشرة الأساسية له.

### (٣) دراسة حول الفوائد المدركة من وراء تنفيذ إدارة التكلفة على أساس النشاط<sup>(١)</sup>:

اهتمت الدراسة باستعراض فوائد تطبيق إدارة التكلفة على أساس النشاط ABCM بالقيام باستقصاء شمل تسعة وستين مستجيباً ممثلين لوظائف متعددة عبر أربعة مواقع مختلفة.

**الموقع ١ :** هو شركة خدمة محترفة تقع في الجنوب الغربي للولايات المتحدة. تقدم الشركة خدمة إدارة المخاطر شاملة الداعوى، ومنع الخسارة وخدمات إدارية أخرى.

**الموقع ٢ :** هو قسم من مصنع رئيسي لأشباه الموصلات تابع لشركة أم رائدة في المنافسة العالمية. تنتج الشركة آلاف المنتجات وتخدم أسواقاً عديدة كبيرة الحجم.

**الموقع ٣ :** هو فرع تملكه شركة متخصصة في إنتاج منتجات الرعاية الشخصية والطبية.. حيث يصنع ويسوق منتجات تستخدم في الجراحة والفحوصات الطبية ، والعملاء الأساسيون للفرع هم المستشفيات وموفرى الخدمة الصحية.

**الموقع ٤ :** هو شركة "DIREAT AIL CATALOG" لإنتاج كروت التحية، واهدايا الغلاف، واهدايا صغيرة للعملاء، وأغلبية منتجاتها ورقية، وتستورد العديد من مواد هداياها التي تختص بإنتاجها.

(١) A.S. McGowan, "Perceived Benefits of ABCM Implementation". Accounting Horizons, Sarasota, Mar. 1998, PP. 1: 56.

هذا وقد ميزت الدراسة بين مجموعتين وظيفيتين . الأولى مجموعة المستخدمين وهم هؤلاء الأفراد الذين لهم يتم التطوير، كما يعتمدون على مخرجات النظام لدعم عملهم. أما الثانية فهي مجموعة المعدين وتشمل محللي النظام، والمحاسبين، والمبرمجين، والمديرين، وآخرين يحددون مهمة التطوير، والتبسيط والمحافظة على النظام.

ومن وجهة نظر المعدين/ المطوريين، يتم إنجاز أهداف النظام التكاليفي عند عمله. وبالعكس، يحكم المستخدمون أكثر على النظام طبقاً لمعايير الأداء الوظيفي الفردي.

هذا وقد ركزت الدراسة على أربعة أبعاد هي: المواقف العامة حيال تنفيذ نظام ABCM، والخصائص الفنية لنظام ABCM، والنفعية المدركة للنظام، والتغيرات التنظيمية المدركة والناشئة من تنفيذ ABCM.

### **نتائج الدراسة:**

أشارت النتائج في مجملها إلى أن الأفراد اتخذوا مواقف استحسان معتدلة تجاه تنفيذ ABCM إلا أن المعدين بصورة عامة أظهروا استحساناً أكبر لتنفيذ ABCM عن المستخدمين. هذا وعلى الرغم من أن كلاً من المجموعتين بصفة عامة أكدَا على أن تنفيذ نظام ABCM نشاً عنه دقة، واعتمادية، ووقتية مناسبة ، واستيعابية للمعلومات بصورة ذات دلالة أكبر من المنتجة بواسطة الأنظمة السابقة، إلا أنهما لم يجدَا أن المعلومات المتولدة من ABCM أكثر سهولة في إمكانية الوصول إليها. أيضاً أبلغ المستجيبون أنهم وجدوا أن ABCM مفيد في وظائفهم، وأن تنفيذ ABCM له تأثير إيجابي ذو دلالة على المنظمة، مع ذلك فإن الأفراد لم يدركوا أن تنفيذ ABCM جعل إنجاز العمل المتصل بالمهام أسهل بصورة ذات دلالة.

### **٤) دراسة بعنوان المزيج الإنتاجي ودقة بيانات التكلفة الصناعية غير المباشرة للوحدة "دراسة تطبيقية :**

اعتمد معد هذه الدراسة التطبيقية<sup>(١)</sup> على استخدام البيانات التي أمكن الحصول عليها من الخطة

(١) د/ أحمد محمود يوسف، المزيج الإنتاجي ودقة بيانات التكلفة الصناعية غير المباشرة للوحدة "دراسة تطبيقية"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة، العدد ٥١، سنة ١٩٩٧، ص ٩٥: ١٤٤ .

الرئيسية التي تم إعدادها بواسطة الهيئة القومية للسكك الحديدية المصرية والجانب الياباني ممثلاً في معهد دايوه للأبحاث في مايو ١٩٩٦ م.

هذا وقد قام معهد الدراسة باختبار صحة الفرض التالي:

"العلاقة بين مستوى دقة بيانات التكاليف الصناعية غير المباشرة وبين المزيج الإنتاجي غير المتجانس في ظل مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط هي علاقة طردية".

ويقيس هذا الفرض أثر مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط في قياس العلاقة بين المزيج الإنتاجي غير المتجانس والتكاليف الصناعية غير المباشرة في زيادة القوة التفسيرية لبيانات التكاليف.

وقد اعتمدت الدراسة عند اختبارها لمدى صحة هذا الفرض على استخدام بيانات التكاليف المتوفرة من خلال ثلاثة محاور أو مراحل للعمل هي:

أ) دراسة العلاقة بين التكاليف غير المباشرة والمزيج الإنتاجي في ظل المدخل المتعارف عليه لمحاسبة التكاليف والذي يعتمد على حجم النشاط.

ب) دراسة العلاقة بين التكاليف غير المباشرة والمزيج الإنتاجي في ظل مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط.

ج) تحليل مقارن لنتائج المدخلين وبيان أثر ذلك على زيادة القوة التفسيرية لبيانات التكاليف.

### **نتيجة الدراسة:**

ساعد مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط على تحويل كل خط باستخدام محركات التكلفة التي تناسب طبيعته . كما أنأخذ هذا المدخل في الاعتبار العديد من المتغيرات والتي تؤثر على العلاقة بين المزيج الإنتاجي غير المتجانس والتكاليف غير المباشرة مثل طول الرحلة (المسافة) وسرعة القطار أدى إلى الحصول على بيانات أكثر دقة وموضوعية عن تلك التي يحققها مدخل التكاليف المتعارف عليه . وبذلك ، أثبت معهد الدراسة صحة فرضه سابق الذكر والخاص بأن العلاقة بين مستوى دقة بيانات التكاليف الصناعية غير المباشرة وبين المزيج الإنتاجي غير المتجانس في ظل مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط علاقة طردية .

وبناء على ذلك أشار معد تلك الدراسة إلى أن الهيئة القومية للسكك الحديدية يمكنها تحقيق عدة مزايا حال تطبيق هذا المدخل منها:

أ) تحسين عملية اتخاذ القرار والتى ترجع إلى تحديد تكالفة الخدمة المؤداة بشكل أدق.

ب) تحسين عملية إدارة الأنشطة التى تؤثر على التكاليف غير المباشرة.

إمكانية تحديد التكاليف الازمة لمدى أوسع من القرارات التى تقيد فى عمليات التنبؤ فى المستقبل.

**هذا وتأكد تلك الدراسات جميعاً أن مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط ABC له العديد من المزايا منها :-**

- التغلب على التشوّهات المرتبطة بالدخل التقليدي لتصنيص التكاليف غير المباشرة.

- المساعدة على تحليل أداء المنشأة إلى مجموعة من الأنشطة وهو بمثابة نظرة حديثة في مجال إعادة تنظيم هيكل المنشأة . وبعد أن كان هيكل المنشأة يعتمد على تقسيمه إلى مجموعة من الأقسام المتكاملة ، فإن التحليل حسب الأنشطة سوف يمكن من التعرف على الخصائص الواجب توافرها في الأنشطة المختلفة التي تقوم بها المنشأة لإحداث التطور المستمر. هذا فضلا عن إدراك مدخل ABC العلاقة السببية بين محركات التكلفة والأنشطة يمكن المديرون من أن يفهموا ويتصرّفوا على أساس معرفتهم لأسباب التكاليف وليس ظواهر تلك الأسباب ، خاصة وأن مدخل ABC يولد معلومات كثيرة حول الأنشطة والموارد المستخدمة لتنفيذ هذه الأنشطة تساعد على كشف حقيقة تكلفة المنتجات والخدمات.

- المساعدة في إحداث تغيير في هيكل أرباح خطوط الإنتاج ومن ثم تحقيق درجة أدق في مجال تصنيص الموارد بين الأنشطة. فبتتصنيص مدخل ABC التكاليف غير المباشرة على أساس محركات التكلفة يتم قياس تكلفة وأرباح المنتج بدقة وعدالة أكبر من ذى قبل. ويعود ذلك إلى اتخاذ قرارات إدارية أدق وأصوب.

- المساعدة على تحليل الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة المنتج وأخرى لا تضيف قيمة مما يساعد على استبعاد أو تخفيض حجم الأنشطة الأخيرة والتي تمثل عبئاً على المنشأة أكبر منها إضافة حقيقة لها ، وهو ما يوفر ميزة لها وقدرة أكبر على المنافسة.

## الانتقادات الموجهة لمدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط ABC والرد عليها<sup>(١)</sup>:

### ١- مدخل ABC أكثر تكلفة:

فمن المؤكد أن مدخل ABC يتطلب قدرًا كبيراً من التفاصيل وحسابات مفصلة عديدة لتحديد تكلفة وحدة المنتج، ومن ثم فإن هناك صعوبات فنية تكمن وراء تعدد وتشعب الإجراءات الخاصة بتطبيق مدخل ABC خاصة للشركات المنتجة للمئات بل لآلاف من المنتجات. رغم هذا هناك بعض الخصائص تجعل من الممكن التغاضي عن التكلفة الأعلى لتطبيق مدخل ABC مقارنة بنظم توزيع التكاليف غير المباشرة التقليدية . وهذه الخصائص هي:

أ) اختلاف المنتجات بصورة جوهرية في الحجم، وحجم الدفعات الإنتاجية أو تعقد العملية الصناعية.

ب) اختلاف المنتجات بصورة جوهرية في قدر حاجتها إلى الأنشطة المتنوعة مثل عمليات التجهيز ، والفحص ، وغير ذلك ، المتضمنة في عمليات التصنيع.

ج) تنوع المنتجات المصنعة أصبح في اضطراد نظراً للاتجاه نحو عولمة الاقتصاد.  
د) التكاليف غير المباشرة أصبحت عالية وفي تصاعد.

ه) المختصون بالإدارة والتسويق يتغاهلون بصورة كبيرة تكلفة البيانات المقدمة بواسطة نظام التكاليف القائم عند تحديد الأسعار أو اتخاذ قرارات خاصة بالمنتج.

و) تكنولوجيا التصنيع تغيرت ووصلت إلى آفاق أرحب وأوسع، فالمصنع أصبح أوتوماتيكياً وخطوط تدفق الإنتاج تم إعادة تصميمها . مما جعل تطبيق نظام تكاليفي أكثر تطوراً متناسباً مع منظومة التحديث الشاملة التي لحقت بـ مجال الصناعة.

هذا وقد طرأ على مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط تطورات لمواجهة هذا الانتقاد سيتم عرضها في المبحث الثاني من الفصل الثالث .

(١) يرجع في ذلك إلى:

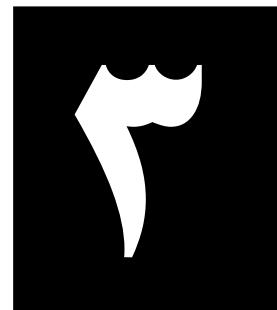
- د/ محمد الفيومي محمد ، مرجع سبق ذكره، ص ص ٩٨: ٩٩ .

- د/ عبد الرحمن عبد الفتاح محمد ، مرجع سبق ذكره، ص ٤٤٦ .

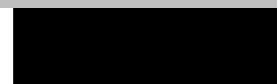
- Ray H. Garrison & Eric W. Noreen, Managerial Accounting, Eighth Edition, Irwin McGraw Hill, 1997, P.196: 197.

- James A. Brimson, Activity Accounting "An Activity- Based Costing Approach", John Wiley & Sons. Inc., 1991, P.73.

- ٢ - توجد تكاليف قد يصعب ربطها مباشرة بمنتج معين، مما قد يصعب من دراستها وتحليلها مثل تكاليف أنشطة التسويق والإعلان والأبحاث، ولكن يمكن القول أنه في ظل توافر بيانات عن هذه التكاليف وعن الأنشطة التي تسببت في حدوثها يمكن دراستها وتحليلها ومحاولة ربطها بالمنتجات بدرجة معقولة نسبياً من الدقة.
- ٣ - مدخل ABC ليس عصاة سحرية لاتخاذ القرارات أوتوماتيكياً . ولكن يمكن الرد على ذلك بأن هذا المدخل صمم لتوفير معلومات أكثر دقة عن الإنتاج والأنشطة وتكاليف المنتجات بصورة تساعد المديرين على صنع قرارات أفضل في مجال تصميم المنتجات، والتسعير وتحديد تشکيلة الإنتاج.



الفصل الثالث



---

---

**نظام ABC والمدخل الحديث  
لتطويره**

---

---

## مُقدمة :

أكَدَ باتون وليتلتون أن تخصيص التكاليف بصورة التقليدية في أحسن حالاته مبني على فرض، ويستخدم طرفا اجتهادية للغاية . لذا فمن الحكمة عدمأخذ نتائج الحسابات الداخلية للتكاليف بصورة التقليدية بجدية أكثر من اللازم<sup>(١)</sup>. فيما أشار Kaplan and Thompson إلى أن مشكلة تخصيص التكاليف تعد من أكثر المشكلات التي استحوذت على قدر وفير من الاهتمام، وما زالت تشغله الفكر المحاسبي دون أن يتم التوصل فيها إلى حل حاسم ومرضى<sup>(٢)</sup>، ورغم هذا أكَدَ Horngren أن مشكلة تخصيص التكاليف مشكلة لا مفر من مواجهتها في كافة أنواع وأشكال المنظمات<sup>(٣)</sup>. ولعل ذلك هو ما يدفع بقوة نحو تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط لاعتقاد الباحث أنه يمكن أن يصل بمستخدمي المعلومات التكاليفية إلى ما يطمحون إليه . ووصولاً لهذا الهدف ، سيتم تقسيم الفصل إلى مباحثين كالتالي:-

### المبحث الأول : منطقية نظام ABC

### المبحث الثاني : المداخل الحديثة لتطوير نظام ABC

(١) د/ برنس ميخائيل غطاس، مرجع سبق ذكره ، ص ص ٢:٣.

(٢) د/ سعيد محمود مصطفى الهمبواوى ، مرجع سبق ذكره ، ص ص ١٥:٣١.

(٣) د/ حنفى زكي عيد محمد، الدوافع السلوكية لتخصيص التكاليف لأغراض تقويم الأداء القطاعى(دراسة نظرية وعملية)، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة - فرع بنها، جامعة الرقازيق، السنة الثانية عشرة، العدد الأول، ١٩٩٣، ص ٢٣٣.

## المبحث الأول

### منطقية نظام ABC

يحاول الباحث في هذا المبحث بيان التوافق بين مدخل الأحداث و مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط ABC من جهة وبيان مدى تحقيق هذا المدخل لمتطلبات معايير المعلومات المحاسبية الملائمة من جهة أخرى.

#### أولاً : علاقة ABC بمدخل الأحداث

بداية، جاء مدخل الأحداث بناء على فكرة أساسية مفادها ربط المعلومات المحاسبية ليس بالمستخدم وحاجاته غير المعرفة بوضوح ولا بنماذج القرارات النظرية غير المحددة بالكامل وذلك كما هو الحال في المدخل التقليدي، ولكن جاء ليقوم على ربط المعلومات المحاسبية بالحدث الاقتصادي ذاته بما يمكن من الحصول على معيار إسناد واضح للمعلومات المحاسبية<sup>(١)</sup>.

ونظرا لأن المحاسبة تتعامل في الأساس مع الأحداث الاقتصادية، فإن مقترني مدخل الأحداث يرون أن هذه الأحداث هي التي تشكل الموضوع الحقيقي للمحاسبة، وأن اتخاذ الأحداث الاقتصادية مادة للمحاسبة تبني حوله النظرية سوف يجعل من المحاسبة علما يقوم على البحث في ظواهر الواقع.

ولعل ذلك المدخل وجد التطبيق الكامل لما ينادي به من خلال مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط ABC . كما وجد مدخل ABC في مدخل الأحداث مرتكزا يستند إليه في تأكيد منطقته . اذ يرى الباحث أن مدخل ABC يستند في جوهره إلى مدخل الأحداث . فالأنشطة في واقع الأمر ماهي الا أحداث يتبعها مدخل ABC ويقوم برصدتها ، وهو ما يمهد لعمل تغييرات نحو الأفضل لما يقوم به العاملون. اذ يتصور الباحث أن نظام الإداره القائم على الأنشطة يضمن أن الخطط ستحول إلى مستوى يمكن عنده اتخاذ تصرف ما وذلك نظرا لأن مدخل ABC يلقى الضوء على المجال الذي تحدث فيه التكلفة ويشير إلى نقاط

(١) عبد السميم الدسوقي السيد ، مدخل الأحداث ودوره في تطوير نظرية المحاسبة، رسالة دكتوراه، كلية التجارة ، جامعة القاهرة، ١٩٧٨، ص ص ٥ : ٨٧ .

الأداء التي يجب عندها اتخاذ القرار وهو مالا تتحققه النظم التقليدية لتخفيض التكاليف التي لا توفر المعلومات المفصلة والضرورية لتحديد التغييرات الواجبة نظراً لعدم محافظتها على الطبيعة المستقلة لكل نشاط.

### ثانياً : مدى تحقيق مدخل ABC لمعايير المعلومات المحاسبية الملائمة

يتعرض الباحث هنا إلى معايير المعلومات المحاسبية الملائمة التالية (١):-

١- معيار إمكانية الاعتماد على المعلومات .

٢- معيار الملاءمة .

٣- معيار الاتساق والقابلية للمقارنة .

٤- معيار الاقتصادية .

#### - أولاً - معيار إمكانية الاعتماد على المعلومات :-

يتحقق هذا المعيار إذا وجد متى ذكر القرار أن المعلومات المحاسبية تعكس الظروف الاقتصادية والأحداث التي تعبّر عنها. وتتوفر هذه الخاصية ضمن خلو المعلومات من الأخطاء . وحتى تتوافر هذه الخاصية في المعلومات المحاسبية يجب أن تكون هذه المعلومات قابلة للتحقق، وأن يتم عرضها بأمانة، وأن تكون غير متحيزة .

وحتى تكون المعلومات المحاسبية قابلة للتحقق يجب أن تكون لها دلالة محددة، وأن يكون لها استقلالها بصرف النظر عن من يقوم بإعدادها أو باستخدامها . وبمعنى آخر، تتحقق هذه الخاصية في المعلومات التي تنتجهها نظم التكاليف كلما استندت على القرائن والأدلة عند

(١) يراجع في ذلك:

- د/ سمير رياض هلال، تقويم بدائل القياس المخابسي في ضوء خصائص جودة المعلومات (دراسة تطبيقية)، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد ١١، العدد الثالث، عام ١٩٨٧، ص ص ٢٣٤ : ٢٣٨ .

- عبد السميع الدسوقي السيد، مرجع سابق ذكره ، ص ١٨٧ .

- د/ محمد محمود عبد ربه، دراسات في النظرية المحاسبية (معايير المحاسبة المصرية ومشكلات التطبيق)، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، عام ٢٠٠٠ ، ص ص ٢٠ : ٢٥ .

- د/ محمد عمرو وهبة، مدى تحقيق نظم التكاليف للكفاءة والفاعلية لتخذلي القرارات الإدارية داخل التنظيم، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة - فرع بنها، جامعة الزقازيق، العدد الشان، ١٩٩٢، ص ص ٢٣٢ : ٢٣٣ .

إعدادها الأمر الذي يمكن التتحقق منه في حالة ضياع الثقة في مضمون المعلومات أو عند الاختلاف على هذا المضمون.

فضلاً عن ذلك ، يجب عرض المعلومات المحاسبية بأمانة بحيث تعبر الأرقام عن الموارد والأحداث بصدق ، دون تزييف ، أو تمويه.

كما يجب أن تكون المعلومات المحاسبية محيدة حتى يمكن الاعتماد عليها ، ويعنى ذلك ألا تكون المعلومات متحيزة لصالح مجموعة من الأفراد على حساب مجموعة أخرى .. حيث يتحقق عدم التمييز كلما كانت المعلومات غير متأثرة سواء عند إعدادها أو توصيلها بظروف وأفكار القائمين الذاتية. وبمعنى آخر الإفصاح الكامل وعدم تحديد مستخدم معين أو نموذج قرار معين يستفيد من المعلومات المحاسبية لئلا يؤثر هذا التحديد على شكل قاعدة البيانات المحاسبية المنتجة.

ويمكن القول أن مدخل ABC يحقق متطلبات تطبيق معيار إمكانية الاعتماد على المعلومات .. حيث يتميز هذا المدخل بصدق تعبيره عن الظاهرة أو النشاط محل التقييم ، فضلاً عن ارتكانه إلى تعين مستلزمات تنفيذ النشاط والممثلة للأحداث الاقتصادية داخل المنشأة تعيناً دقيقاً يتحقق تغطية لمدى واسع من الاستخدامات وكذا من المستخدمين . وبمعنى آخر ، يتبع مدخل ABC مبدأ التجميع الأقل للبيانات النابع من تطبيق مدخل الأحداث ، وهو ما يؤدي إلى انتاج هذا الأسلوب كل المعلومات التي تصف أو تصور ما حدث داخل المنشأة الإنتاجية من أحداث اقتصادية وكذا ما يتوقع أن يحدث بصدق وواقعية بحيث يصلح كأساس لقاعدة بيانات لا تقصر الاستفادة منها على متذبذب قرار معين أو إدراك معين أو دالة تقضيل معينة لفئة من مستخدمي هذه البيانات ، وهو ما يعطى المستخدمين على مختلف توجهاتهم الثقة في مدخل ABC لإدراكيهم أنه لا يحابي فئة تعينها على حساب أخرى وذلك مالا يتحقق بالنسبة للأسلوب التقليدي لتخفيض التكاليف غير المباشرة لانتهاجه توجهاً مخالفًا لمبدأ التجميع الأقل باعتماده على البيانات المركبة ، وهو ما يؤدي إلى تحيز الأسلوب التقليدي وأخذ وجهة نظر مجموعة من المستخدمين أو الاستخدامات على حساب مجموعة أخرى.

وبمراجعة مدخل ABC مبدأ التجميع الأقل للبيانات المحاسبية ، يكون معيار إمكانية التتحقق قابلاً للتطبيق نظراً لقيام هذا المدخل بالموافقة الواقعية بين الحدث الاقتصادي والمعلومات المحاسبية ذات الصلة ، وهو الأمر الذي لا يمكن تحقيقه في ظل الأسلوب

التقليدي لتصنيف التكاليف غير المباشرة الذي تنتج عنه قيم إجمالية لا يمكن أن تشاهد أو تقاس على حدة لأنها في الواقع الأمر تجمعات لأرصدة حسابات الأنشطة المدمرة.

### **ثانياً: معيار الملاعة :**

يتوقف تحقق ملاعة المعلومات التي ينتجهما نظام التكاليف للأغراض على مدى كفاءة مستخدميها ومهاراتهم وكذا خبرتهم في تحديد الأهداف أو الأغراض بحيث يمكن للقائمين على إنتاج هذه المعلومات تفهم طبيعة الأهداف ومن ثم تحديد شكل ومضمون المعلومات المطلوبة ومستوى التحليل أو التجميع فيها وكذا توقيت الحاجة إليها. فالملاعة تعنى أن ترتبط المعلومات بالعمل أو الاستخدام الذي أعدت من أجله أو ترتبط بالنتيجة المرغوب تحقيقها. ولضمان ذلك ، ينبغي أن تكون المعلومات متاحة بالشكل الملائم وفي الوقت المناسب لمساعدة متذبذب القرارات على التنبؤ بالأحداث المتوقعة في المستقبل أو المساعدة على تأكيد أو تصحيح التنبؤات السابقة.

ويرى الباحث أن بمحافظة مدخل ABC على طبيعة وخصوصية كل نشاط من الأنشطة المؤداة داخل المنشأة ؛ أي بحصره كافة المتغيرات دون دمج أي منها يعمل على توفير بيانات ملائمة ومناسبة دقيقة غير مضللة وشاملة تتسم بالتكامل والترابط والتناسق بين مكوناتها مما يساعد في تحقيق أغراض الرقابة ونقويم الأداء وإمكانية التنبؤ الذي يستلزم دراسة عن الماضي مع أخذ التغيرات الحاضرة والمستقبلة في الحسبان ومن ثم القدرة على اتخاذ القرار أي الاختيار بين بدائل متاحة على أساس العوائد المتوقعة مستقبلاً من كل بديل.

### **ثالثاً- معيار الاتساق والقابلية للمقارنة:**

يقصد بالاتساق الثبات والانتظام في تطبيق الأساليب والقواعد المحاسبية من فترة إلى أخرى داخل الوحدة الاقتصادية، وهذا بدوره يحقق إمكانية المقارنة بين الوحدة على مر الزمن وبين الوحدات المتماثلة في نفس الفترة. وبمعنى آخر ، لا تكون هناك قابلية للمقارنة عند استخدام أساليب محاسبية مختلفة لما تعطيه من نتائج متباعدة عن نفس الحقائق الاقتصادية ، وهو ما يؤدي إلى نتائج مضللة وسوء فهم حول تخصيص الموارد الاقتصادية.

ويرى الباحث أنه خلال تطبيق المدخل التقليدي لتصنيف التكاليف غير المباشرة يتم التحرك من أساس لآخر من الأسس المستخدمة لتحديد معدل تحويل التكاليف غير المباشرة

داخل المنشأة الواحدة عبر فترات مختلفة ومن منشأة لأخرى حتى لو متماثلة في المجال الإنتاجي في نفس الفترة الزمنية . ويكون هذا التحرك دون تفسير سوى تغير القائم على تطبيق هذا الأسلوب أو تغير وجهة نظره بالنسبة للأساس الأفضل من بين مقاييس الحجم والنابع تطبيقها من فرضية ثبت خطوها وهو أن هناك علاقة مباشرة بين الموارد والمنتجات . ويجعل هذا الأمر غير المبرر التشابه والاختلاف بين هذه المصانع في مجال تحديد تكلفة منتجاتها غير ذي معنى للاعتماد على أساليب وأسس قياس متباعدة ، بينما الاعتماد على مدخل ABC يعني توحيد أسس توزيع التكاليف غير المباشرة داخل المنشأة في الفترات المختلفة وتوحيدها في المصانع المتماثلة في المجال الإنتاجي ، وهو ما يهيئ الفرصة للتعرف على أوجه الشبه والاختلاف في الظروف الاقتصادية المحيطة بكل وحدة اقتصادية.

#### رابعا - معيار الاقتصادية :-

إن التجميع الأول للبيانات المستند إليه مدخل ABC يعتبر من الأمور التي يتم التركيز عليها حاليا في مختلف العلوم وحتى في أنظمة المعلومات الإدارية. ويرى الباحث أن اعتماد المنشأة على المدخل التقليدي أو المتعارف عليه عند تخصيص التكاليف غير المباشرة والمعتمد على مقاييس الحجم يبدو في ظاهره مقتضايا لتكلفة لقلة الجهد والوقت المبذول عند إعداده وتطبيقه عنه لو اتبعت المنشأة مدخل ABC ، إلا أن السؤال الذي يطرح نفسه بقوة هو هل الأجدى أن تعتمد المنشأة على نظام محاسبي يضم في ثناياه مدخل ABC الذي يحقق لها البصيرة الممكنة من اتخاذ القرار الأمثل بإمكانية الحصول على المعلومات وفقاً لزمنية الاحتياج إليها ولا سيما بالنسبة للقرارات التي تستلزم السرعة في اتخاذها أم تتظر إدارة المنشأة تحت قدميها نظرة قصيرة باتباعها نظاماً محاسبياً يضم في ثناياه الأسلوب التقليدي لتخصيص التكاليف غير المباشرة بما لا يعطي سوى بيانات مدمجة لا تتحقق سوى قرارات مضللة قد تكلف الكثير في عالم اقتصادي معاصر لا يعطى فرصة أخرى لتصويب القرار الخاطئ، وهو ما يضيع على المنشأة العوائد التي كان من الممكن جنيها حالة استخدامها زخماً المعلومات الناجمة عن تطبيق مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط في الوقت المناسب.

بالطبع الإجابة لصالح مدخل ABC خاصة في ظل التقدم التكنولوجي في مجال الحاسوب الآلي ، وهو ما يسهم بفعالية في خفض الوقت الذي يستغرقه حصر وتجميع وتشغيل البيانات

وإنتاج المعلومات . اذ ي العمل هذا المدخل على الوفاء بالمتطلبات الإدارية من خلال المعلومات التي يوفرها في الوقت المناسب ودون تأخير يتربّع عليه آثار عكسية عند اتخاذ القرارات . ويتبين مما سبق وبما لا يدع مجالاً للشك صحة فرضية أن " مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط يحقق متطلبات معايير المعلومات المحاسبية الملائمة " .

## المبحث الثاني

### المدخل الحديث لتطوير نظام ABC

يحاول الباحث في هذا المبحث بيان تكامل نظام المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط ABC مع الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وإدارة الجودة الشاملة ، إضافة إلى بيان التطورات الواردة على هذا النظام .

### نظام ABC والإدارة الإستراتيجية للتكلفة

يقصد بإدارة التكلفة الإستراتيجية ما تقوم به الإدارة من دراسة لهيكل التكاليف بالمنشأة، وتحطيم ورقابة هذه التكاليف بهدف تحفيظها – دون المساس بالجودة - واستغلال الموارد المتاحة بكفاءة بما يحقق للمنشأة مزايا تنافسية تحصل بمقتضاها على قسط أكبر من رضاء العملاء ، أو هي استخدام الإدارة لمعلومات التكاليف لإعداد وتطوير الاستراتيجيات وخفض التكاليف وبما يحقق للمنشأة ميزة تنافسية قوية<sup>(١)</sup>.

#### منظومة إدارة التكلفة الإستراتيجية

يتطلب تطبيق هذا المدخل الارتكاز على مجموعة من الخطوات والمتمثلة فيما يلي<sup>(٢)</sup>:

- ١ - تحليل العمليات وتحديد الأنشطة المكونة لها ضمن دورة حياة المنتج شاملة المجال التسويقي و مجال خدمة العملاء.
- ٢ - تحليل عناصر التكلفة وفقاً لأنشطة المختلفة.
- ٣ - تصميم مقاييس للأداء واضحة ودقيقة تتصب على العوامل المؤثرة والمسببة لحدوث التكلفة.
- ٤ - تحليل الربح على مستوى الأنشطة وعلى مستوى العملاء.
- ٥ - الإرتكاز على قاعدة بيانات تتضمن عناصر التكلفة تبعاً لأنشطة المختلفة بجانب تكاليف عن دورة حياة المنتج وتكلفة ضمان الجودة.

(١) صالح عبد الرحمن محمود ، محمود عبد الفتاح ابراهيم رزق ، مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل ، المجلد السادس ، العدد الثاني ، ٢٠٠٥ ، ص ٣١٢ .

(٢) د/ سعير أبو الفتوح صالح ، إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي لدعم القدرة التنافسية للصادرات المصرية في ظل التكتلات الاقتصادية ( منظومة مفترحة )، المؤتمر العلمي السنوي الثاني عشر ، التصدير استراتيجية قومية ، كلية التجارة، جامعة المنصورة، ١١-٩ ابريل ١٩٩٦ ، ص ص ٢٤٩ - ٢٥٦ .

٦- تصميم الأساليب المنظورة لتقدير الأداء .. وهذا يتم قياس عناصر محصلة الأداء سواء كانت هذه العناصر ممثلة في نواحي مالية أو متعلقة بوجهة نظر المستهلك أو نواحي التطور التكنولوجي بالمنشأة .

وتؤكد هذه المنظومة الحاجة لقاعدة بيانات لا يمكن أن يوفرها إلا مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط .. قاعدة تتضمن الأنشطة المختلفة بدورة حياة المنتج ومحركات التكلفة الخاصة بها.. "قاعدة تشمل التكلفة والوقت والنوعية والكمية .. قاعدة شاملة تقدم نوعين من المعلومات مالية ( خاصة بتكلفة الأنشطة والمنتجات) وغير مالية ( خاصة بتلك الأنشطة) .. قاعدة يقوم القائمون على تطبيق منظومة الإدارة الإستراتيجية للتكلفة داخل المنشأة على تقييم مشتملاتها بهدف التركيز على الأنشطة التي تتصف بالانتاجية واستبعد أو تخفيض تلك التي لا تحقق قيمة مضافة مما يصب في نهاية المطاف في خانة تخفيض التكلفة والتطوير المستمر<sup>(١)</sup> .

## **نظام ABC وإدارة الجودة الشاملة**

### **أولاً : مفهوم الجودة:-**

عرف Juran الجودة بأنها "تحقيق الملاعة للغرض أو الاستعمال" . أما E-deming فقد عرفها على أنها " دقة متوقعة تناسب السوق بتكلفة منخفضة بمعنى مطابقة الاحتياجات". ويرى Ph-crosby أن الجودة هي "المطابقة للمواصفات وأنها مسؤولية الجميع وأن رغبات المستهلك هي أساس التصميم" ، في حين عرف Christian Meria الجودة بأنها " قدرة المنتج على تلبية حاجات المستعملين وبأقل تكلفة". بينما يعرّفها G.Taguchi بأنها " تقاضي الخسارة التي يسببها المنتج للمجتمع بعد تسليمه للعميل".<sup>(٢)</sup>

**ثانياً: مفهوم إدارة الجودة الشاملة:** يعود الفضل في استخدام الجودة الشاملة إلى مساهمات العديد من العلماء الأمريكيين واليابانيين من أمثال إدوارد ديمنج، وجوزيف

(١) / سمير أبو الفتوح صالح ، مرجع سبق ذكره ، ص ص ٢٤٩ - ٢٥٦ .

(٢) / يومدين يوسف ، إدارة الجودة الشاملة والأداء المتميز ، بدون ناشر ، الجزائر ، بدون تاريخ ، ص ٢٨ .

جوران، وفيليب كروسبى ، وايشيرو ايشى كاوا. وفيما يلى عرض لرؤى بعض هؤلاء العلماء الرواد في هذا المجال<sup>(١)</sup>:-

- عرف كروسبى (Crosby) إدارة الجودة الشاملة بأنها تمثل المنهجية المنظمة لضمان سير النشاطات التي تم التخطيط لها مسبقاً حيث إنها الأسلوب الأمثل الذي يساعد على منع وتجنب المشكلات من خلال العمل على تحفيز وتشجيع السلوك الإداري التنظيمي الأمثل في الأداء باستخدام الموارد المادية والبشرية بكفاءة عالية.
- أدرك إدوارد ديمنج أن الموظفين هم الذين يتحكمون بالفعل في عملية الإنتاج وابتكر ما يسمى بدائرة ديمنج: خطط، نفذ، افحص، تصرف.
- يرى جوزيف جوران أن الجودة تعنى مواصفات المنتج التي تشبع حاجات المستهلكين وتحوز رضاهم مع عدم احتوائها على العيوب .
- يرى ريتشارد ولیامز أن إدارة الجودة الشاملة هي أسلوب قيادي ينشئ فلسفة تنظيمية تساعد على تحقيق أعلى درجة ممكنة لجودة السلع والخدمات وتسعى إلى إدماج فلسفتها ببنية المنظمة، وأن نجاحها يتوقف على قناعة أفراد المنظمة بمبادئها. وإن مبادئها تضيف بالفعل قيمة وجودة للمنظمة لاثباتها نجاحاً مستمراً عبر السعي وبصورة مستمرة إلى تحقيق رضا العميل الداخلي والخارجي من خلال دمج الأدوات والتقنيات والتدريب الذي يؤدي إلى خدمات ومنتجات عالية الجودة.
- عرف جابلونسكي إدارة الجودة الشاملة بالإسهام الفعال للنظام الإداري والتنظيمي بكافة عناصره في تحقيق الكفاءة الاستثمارية للموارد المتاحة من مواد أولية ومعدات وقوى بشرية ومعلوماتية وإدارة وإستراتيجية ومعايير ومواصفات .. الخ، بحيث تسهم جميعاً في السعي لتحقيق هدف المنظمة الذي يتركز في تحقيق الإشباع الأمثل للمستهلك الأخير من خلال تقديم السلع والخدمات بالمواصفات القياسية ذات النوعية الجيدة والسعر الذي يتلاءم مع قدراته الشرائية.

(١) د/ رياض رشاد البنا ، إدارة الجودة الشاملة ، ورقة مقدمة إلى المؤتمر السنوي الواحد والعشرين للتعليم الإعدادي للفترة من ٢٤ - ٢٥ يناير ٢٠٠٧ ، وزارة التربية والتعليم البحرينية، ص ص ٥ : ٢ ، تاريخ الاتاحة : ٢٥ يناير ٢٠١١ ، متاح في :

### ثالثاً : العلاقة بين منظومة ادارة الجودة الشاملة ومدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط

يساهم مدخل *ABC* في تطبيق منظومة *TQM* كالتالي<sup>(١)</sup>:

- ١- يساعد على تحقيق التحسين المستمر: فمدخل *ABC* يساعد المنشأة في تطوير استخدام الموارد المتاحة ، أي تعظيم استغلال المتاح من هذه الموارد عبر الرؤية التي يقدمها لأنشطة المنشأة وهو ما يعد نقطة الانطلاق نحو ما إذا كان سيتم الاستمرار في أداء نشاط ما أو إعادة هيكلته بما يحقق القيام بالأعمال على الوجه الصحيح من المرة الأولى ومن ثم تدعيم الموقف التنافسي للمنشأة .
- ٢ - ييسر عملية المفاضلة بين البديل: فتحديد تكلفة وأداء النشاط يسمح بمقارنتهما بمثيلهما في الأقسام والشركات داخل الصناعة حينئذ يمكن دراسة عمليات التشغيل ذات التأثير التكاليفي الأكثر فعالية لتحديد سلسلة من الممارسات الأفضل التي يمكن أن تساعد الأقسام المختلفة في تحسين أدائها.
- ٣ - يساعد في فهم العلاقات المتبادلة : نظراً لأن الأنشطة ذات علاقات متبادلة إذ لا يمكن مثلاً تصنيع المنتج قبل تصميمه ، فإنه من الضروري فهم هذه العلاقات التي يرسمها ويوضحها مدخل *ABC* لتطبيق ادارة الجودة الشاملة. فمدخل *ABC* يجعلنا مدركين لمستوى الأداء الخاص بالنشاط بإلقاء الضوء على علاقته بالأنشطة التي أدت إلى تنفيذه . وبالتالي ، التصرفات التصحيحية يمكن اتباعها تجاه السبب الأصلى للتكلفة.

(١) يرجع في ذلك إلى:

- د/ محمد مصطفى الجبالي، استخدام العوامل المسيبة لحدوث التكلفة والعناصر المحركة للأداء في صياغة غرذوج موضوعي لتقدير الأداء وتحقيقاً لاعتبارات التطور المستمر، مجلة الدراسات المالية والتجارية(العلوم الإدارية)، كلية تجارة بنى سويف ، جامعة القاهرة ، العدد الأول، السنة السادسة، يناير ١٩٩٦ ، ص ١٤.
- د/ خيرى عبدالهادى ، غرذوج مقترن لقياس تكاليف استخدام الموارد والرقابة عليها في ضوء نظم تكاليف الأنشطة، مرجع سابق ذكره، ص ٧٢: ٧٦.
- James A. Brimson, Activity Accounting "An Activity – Based Costing Approach", John Wiley & Sons, Inc., 1991, PP. 67: 75.
- Dr. Magdy B. Ibrahim, Op. Cit., PP. 23:44.
- James A. Brimson, Op. Cit., PP. 67: 75.
- Richard k. Youde, "Cost of Quality Reporting: How We see it?", Management Accounting, Jan.,1992, P. 35.

٤ - يساعد في ايجاد علاقات تكاميلية داخل المنظمة: فالأنشطة بطبعتها يمكن فهمها بسهولة . وبالتالي فإن الأنشطة توفر وسيطا فعالا للاتصال بين المحاسبة وجماعات المستخدمين المختلفة داخل المنظمة لأنها تتوافق مع بنود التصنيع والأحداث المألوفة لها. وعلى العكس ، فإن العديد من معلومات المحاسبة التقليدية لا يفهمها كل المستخدمين حيث لا يستطيعون ربطها بالأنشطة والمهام المؤداة .

ويؤكد هذا العرض تكامل مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط مع الادارة الاستراتيجية للتكلفة وادارة الجودة الشاملة.

## التطورات الواردة على نظام ABC

قام كل من روبرت كابلان وستيفن أندرسون مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت Time-Driven Activity-Based Costing بعد أن تعرض مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط ABC لانتقادات مماثلة في أن العديد من المنظمات كان من الصعب عليها تنفيذ مدخل ABC بسبب ارتفاع تكاليف إجراء عمليات الاستقصاء والم مقابلات الشخصية مع المسؤولين من أجل الوصول إلى محركات التكلفة المناسبة للأنشطة المختلفة ، وتدخل العنصر الشخصي في عملية تخصيص الوقت ، وصعوبة تكيفه مع حدوث تغيرات على العمليات واستخدامات الموارد<sup>(١)</sup> . لكن الأمر لم ينته عند ذلك الحد حيث أعقب ذلك تطور آخر ممثلا في مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط المركز على الأداء وذلك لتعظيم الاستفادة من مدخل Performance Focused Activity Based Costing المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط في ثوبه الأصلي ومدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت .

(١) د/ على مجدى سعد الغوروى ، التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت "منهج جديد لزيادة تكلفة المنتج" ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة، جامعة المنصورة، الجلد الثالث والثلاثون، العدد الشانى، ٢٠٠٨، ص ١٢ .

وفيما يلي عرض لهذين المدخلين:-

## مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت

### Time-Driven Activity-Based Costing

**أولاً :- مقومات مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت:**

يتطلب تطبيق هذا المدخل تقدير معلمتين اثنتين هما تكلفة الوحدة من الموارد الموجودة بالمنظمة واللازمة لأداء الأنشطة المختلفة ، والوقت اللازم لإجراء أي نشاط باستخدام هذه الموارد . ويفيد هذا المدخل في تصميم نظم تكاليف لأنشطة المعقدة ، كما هو الحال في منشآت الامدادات ، والتوزيع ، والمستشفيات والمنشآت الخدمية بصفة عامة وذلك على اعتبار أن الزمن هو العامل الحاكم لمختلف أنشطة المنشآت خاصة الخدمية.

**ثانياً :- خطوات تطبيق مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت**

يمكن استعراض هذه الخطوات على النحو التالي<sup>(١)</sup> :-

- ١ - تحديد مجموعات الموارد المختلفة أى الموارد الازمة لأداء نشاط كل ادارة أو قسم داخل المنشأة .
- ٢ - تقدير التكلفة الإجمالية لكل مجموعة من الموارد السابقة .
- ٣ - تقدير الطاقة الفعلية لكل مجموعة من الموارد لادارة أو قسم ، ك ساعات العمل المتاحة أو غيرها مع استبعاد أوقات الأعطال والاجتماعات والتدريب .
- ٤ - حساب متوسط تكلفة وحدة الوقت من كل مجموعة موارد وذلك بقسمة التكلفة الإجمالية الفعلية لذلك المجموعة على وحدات الطاقة المتاحة لها بالساعات .
- ٥ - تحديد الوقت المقدر لكل حدث داخل نشاط معين لادارة أو قسم داخل المنشأة وذلك بتطبيق معادلة الوقت الملائمة لهذا النشاط وخصائص الحدث .

(١) د/ سامي نجدى محمد على ، أصول المحاسبة عن التكاليف غير المباشرة الصناعية والتسويقية ، الطبعة الرابعة، بدون ناشر أو مكان نشر معلوم، ٢٠١١ ، ص ص ١٧٣ : ١٧٥ .

حساب تكلفة الحدث من خلال ضرب متوسط تكلفة وحدة الوقت من مجموعة الموارد في الوقت المقدر لهذا الحدث .

### ثالثاً: مميزات مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت<sup>(١)</sup>

\* يمكن تقدير مدخلات نموذج المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت سريعا.

\* يتم تحديث نموذج المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت بسهولة ليعكس التغيرات في العمليات ، وتنوع الأوامر ، والاختلاف في تكاليف الموارد .

\* يمكن تغذية نموذج المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت بالبيانات المطلوبة له من واقع أنظمة تخطيط موارد المنظمة لـإدارات المختلفة Enterprise Resource planning بالبيانات المطلوبة له من واقع أنظمة ادارة علاقات العملاء Customer Relationship Management وتعنى اختصارا بـ"CRM". وأنظمة ERP هي أنظمة تعتمد على تجميع البيانات وتعرف اختصارا بـ"CRM". وأنظمة CRM هي أنظمة تعتمد على تجميع البيانات من جميع ادارات المنظمة في قاعدة بيانات واحدة ضخمة يتم توظيفها في المنشأة التي تسعى الى استخدام مواردها الكبيرة احسن استخدام ممكن. أما أنظمة CRM فتعتبر العصب الرئيس لعمل المنظمات الكبرى. ومن مسؤوليات هذا الأنظمة تطوير قاعدة البيانات التي تحفظ معلومات عملاء الشركة بحيث تكون جميع العمليات التي تخصهم موثقة في هذا النظام. ويستفيد الكثير من العملاء عند تطبيق المنظمات التي يتعامل معها لنظام إدارة علاقه العملاء؛ فعندما يتعامل شخص مع منظمة ما لفترة زمنية طويلة تنشأ علاقة بينهما ويتوقع العميل من الشركة خدمات أكثر من العميل الجديد، كما أن المنظمة تستفيد من هذا النظام لرغبتها في توثيق هذه العلاقة بشكل أكبر والمحافظة على استمرارية ولاء العميل، هنا نجد أن المنظمة سوف تقدم خدمات أكثر لهذا العميل، وتكون له أفضليه في جميع منتجاتها وخدماتها. وبالتالي ، يمكن القول أن نظام إدارة خدمة العملاء يعد واحدا من

(١) د/ علي مجدى سعد الغوروى ، مرجع سابق ذكره ، ص ٢٥ : ص ٢٨ .

أهم الحلول التي تتبع متابعة نشاطات البيع والتسويق بحيث يعمل في الدرجة الأولى على جعل العميل محور الاهتمام الأساسي فيساعد على تكوين قاعدة بيانات متكاملة تستطيع عن طريقه المنشأة إنجاز كافة الأعمال البيعية وأعمال المتابعة وفتح الحسابات للعملاء وحفظ كافة الأحداث التي تتم بشكل يومي وإصدار التقارير وترتيب الأعمال ومعاينة كفاءة الموظفين في أداء أعمال البيع وأداء القسم بأكمله وإبقاء العلاقة الطيبة مع العميل. يضاف إلى ذلك أن نظام إدارة خدمة العملاء يمكن أن يستغل بشكل كامل بحيث يكون التواصل مع العملاء عبره عن طريق البريد الإلكتروني والفاكس والرسائل النصية عبر الجوال مما يجعل الخدمة مجسدة لأساليب التواصل الحديثة.

\* يمكن إثبات صحة نموذج المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت من خلال الرصد المباشر لنقيراته لوقت المستند لكل حدث.

\* يمكن أن يتعامل مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت مع الملايين من العمليات.

\* يتضمن نموذج المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت صراحة طاقة الموارد المتاحة والمستغل منها مما يسلط الضوء على الطاقة غير المستغلة ، وهو ما يوفر رؤية واضحة عن درجة كفاءة التشغيل .

\* يمكن لنموذج المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت استخدام معدلات الوقت لاحتواء الاختلاف في خصائص الأحداث المختلفة دون زيادة في التعقيد وبالتالي الحفاظ على سهولة تطبيق النموذج.

\* يمكن من خلال نموذج المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت ربط التكاليف بالصفقات والأوامر على أساس خصائصها المختلفة ، ومن ثم يمكن تطبيقه في أي منشأة لديها تعقيدات تتعلق بالعملاء أو المنتجات أو الأفراد .

#### رابعاً: الانتقادات الموجهة لمدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط الموجه

بالوقت<sup>(١)</sup>

- الانتقاد الأساسي لهذا المدخل هو اعتباره عامل الزمن أو الوقت محرك التكلفة الأساسي والوحيد ، فيما يعني التقييد ، وهو ما قد يؤدي إلى عجز متبني هذا المدخل في منظمة ما عن تبرير استخدام الوقت كمحرك للتكلفة لاستحالة اقامته علاقة السبب والأثر بين الموارد والأنشطة من ناحية والأنشطة وأغراض التكلفة من ناحية أخرى استناداً لهذا المحرك.
- انتقاد آخر يتمثل في أن تقدير الوقت اللازم لإنجاز كل حدث معين في نشاط لإدارة أو قسم داخل المنشأة يدخل فيه عنصر التقدير الشخصي لفريق الإدارة الأمر الذي لا تنتهي معه بصفة كاملة التشوّهات في أرقام تكاليف الأحداث المختلفة نظراً للشخصية والتميز وعدم الموضوعية.
- ألغى مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت المرحلة الخاصة بتحديد الأنشطة وهي الخطوة الأولى من تصميم نظام مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط ABC . وتعنى هذه الخطوة كما ذكرنا في الفصل الثاني من هذا البحث حصر وتبسيط الأنشطة التي تؤدي في المجالات الإنتاجية والتسويقية والإدارية .. وللأزمة لإنجاز المهام الخاصة بالمنشأة وتحديد الموارد الضرورية لأداء كل نشاط مع تصنيف هذه الأنشطة إلى أنشطة تضييف قيمة وأخرى لا تضييف قيمة – والتي تعد الميزة الأساسية التي يتوقف بها مدخل ABC على ما سبقه من مناهج تقليدية لتصنيف التكاليف غير المباشرة. وكان الأولى لمعالجة المشاكل المتعلقة بتلك الخطوة السعي إلى ايجاد نظام للمعلومات أكثر تكاملاً ودققة مع الاستعانة بالوسائل التكنولوجية الحديثة بدلاً من إلغاء هذه الخطوة .
- لا يساهم مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في توفير المعلومات الضرورية للرقابة وتقويم الأداء بشكل كامل ، ومثله في ذلك مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط ABC.

(١) د/ سامي نجدى محمد على ، مرجع سابق ذكره ، ص ص ١٨٤ : ١٨٨ .

## مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط المركز على الأداء

### PERFORMANCE FOCUSED ACTIVITY BASED COSTING

جاء مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط المركز على الأداء لتعظيم الاستفادة من مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط في ثوبه الأصلي ومدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت . ويشمل تطبيق هذا المدخل ثماني خطوات هي كالتالي<sup>(١)</sup> :-

#### \* الخطوة الأولى : - تحديد الأنشطة الأساسية :

وهي مشابهة للخطوة الأولى من مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط في ثوبه الأصلي والغير موجودة في خطوات تطبيق مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت . وتعد هذه الخطوة ضرورية لسببين رئисيين هما أن طبيعة وسلوك التكلفة الخاصة بكل نشاط مختلف عن تلك الخاصة بالأنشطة الأخرى ، وأن هذه الخطوة لازمة عند تخصيص التكاليف للأنشطة المختلفة .

#### \* الخطوة الثانية : - تحديد الموارد الازمة لإنجاز كل نشاط

وهنا تجر الإشارة إلى أنه في ظل مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط في ثوبه الأصلي ، يتم تخصيص الموارد الازمة لإنجاز الأنشطة حال الفشل في التخصيص الفعلى للموارد - يتم - على أساس نسبة الوقت المستنفد لكل نشاط والتى تحددها المقابلات الشخصية مع منفذى هذه الأنشطة من عمال وموظفين وقوائم الاستقصاء التى يتم إرسالها لهم .

وفي ظل مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت يتم استخدام مفهوم الطاقة العملية وتحدد بوحدات الزمن وذلك لنشاط قسم معين على أن يتم تحديد مقدار الوقت المستنفد لحدث ما داخل هذا النشاط بواسطة فريق الادارة المسئول

(١) المرجع السابق ، ص ص ١٨٨ : ٢١٢ .

وذلك تمهيداً لحساب مقدار الوقت المستند الاجمالى لهذا النوع من الأحداث داخل نشاط

ذلك القسم .

أما في ظل مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط المركز على الأداء فيتولى منفذى كل نشاط من عمال وموظفين تحديد نوعية الموارد اللازمة لإنجازه من متغيرة مرنة وثابتة ملزمة وكمية المورد المحدد لإنجاز هذا النشاط وبالتالي لإنجاز نوعيات الأحداث المختلفة داخله .. وهنا ليس شرطاً أن يكون هذا المورد هو الزمن حيث قد يكون كمية الخامات المباشرة ، أو أى مقياس آخر ملائم شريطة أن يحقق علاقة السبب والأثر بين المورد المستهلك وغرض التكلفة المعنى ، وهو ما يؤدى إلى اتصف هذا المدخل بالمرنة . كما أن تحديد كمية هذا المورد يكون مستنداً لمعلومات مستقاة من نظام المعلومات بالمنشأة وخاصة نظم المعلومات المحاسبية أو معلومات متوافرة عن قوة العمل بالمنشأة ما يوفر لها المدخل صفاتي الموضوعية والتوثيق ، ويزيل ( أو على الأقل يخفف ) الآثار الناتجة عن تعارض المصالح في تقدير الأوقات اللازمة لإنجاز المهام المختلفة ، ويخفض الوقت والتكلفة المستنفدة في تجميع المعلومات المناسبة عن نوعية وتكلفة الموارد المستنفدة في إنجاز الأنشطة المختلفة .

#### \* الخطوة الثالثة :- قياس معدل تكلفة استهلاك كل مورد بمعرفة كل نشاط :

في ظل مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط في ثوبه الأصلي يتحدد المعدل الفعلى لكل نشاط بنسبة الوقت المستند بمعرفة القائمين على أدائه .

وفي ظل مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت فإنه يتم تحديد معدل وحيد لتكلفة وحدة الزمن من طاقة موارد قسم معين ، بقسمة تكلفة الموارد الممثلة للطاقة العملية لهذا القسم على وحدات هذه الطاقة العملية معبراً عنها بوحدات الزمن (الوقت) .

أما في ظل مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط المركز على الأداء يتم تحديد معدلات تكلفة فعلية لكل نشاط على حدة وذلك من خلال المعلومات المستقاة من نظام المعلومات المحاسبية عن تكلفة الموارد الفعلية وسلوكها .

#### \* الخطوة الرابعة : - قياس تكلفة كل نشاط

فى ظل مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط المركز على الأداء يتم قياس تكلفة كل نشاط على أساس سلوك تكلفة الموارد المستنفدة فى أداء هذا النشاط ومن ثم تتم عملية القياس على النحو التالي :

**المجموعة الأولى :** تكاليف النشاط من الموارد المرنة متغيرة التكاليف غير المباشرة :  
يتم تحديد التكلفة الفعلية للنشاط من الموارد المرنة متغيرة التكاليف غير المباشرة من خلال هذه المعادلة :-

التكلفة الفعلية = عدد وحدات المورد المرن المستنفدة فى إنجاز النشاط بالفعل  $\times$  سعر الوحدة الفعلى من هذا المورد .

**المجموعة الثانية :** تكلفة الموارد الثابتة الملزمة : وهذا يمكن تطبيق إحدى الطرق الخمس التالية :

**الطريقة الأولى :** منهج التخصيص على أساس التكاليف المرنة :  
وفي هذه الحالة تعامل التكلفة الثابتة مثل تكلفة الطاقة الآلية ، وتكلفة تكنولوجيا المعلومات وغيرها كتكاليف مشتركة يتم توزيعها على الأنشطة المستفيدة منها على أساس إجمالي التكلفة المرنة لكل نشاط .. وتكلفة المرن هنا تشمل تكلفة المواد المباشرة ، وتكلفة العمل المباشر ، و التكاليف غير المباشرة .

**الطريقة الثانية :** منهج التخصيص على أساس محرك التكلفة :  
وفي هذه الحالة يتعين على مدير التكاليف أن يختار أفضل محرك تكلفة لكل نشاط ، وذلك بناء على المعلومات المتاحة من نظام المعلومات المحاسبية ، أو المعارف المكتسبة ، أو الخبرة السابقة ، أو الطرق الإحصائية المناسبة .

#### الطريقة الثالثة : طريقة المتوسط المرجح

ويتم تبني هذه الطريقة عندما يتغدر على محرك التكلفة المحدد لمورد معين أن يعكس الاستهلاك الحقيقي له فى الأنشطة .. وهنا ، يتم وفقا لطريقة المتوسط المرجح تعريف وزناً معيناً لكل نشاط تبنى تقديراته على أهمية وكمية الموارد المستهلكة فى إنجاز هذا النشاط .  
ومن الاعتبارات التى يمكن على أساسها بناء تلك الأوزان مدى تعدد عملية إنجاز النشاط ، ومقدار الوقت اللازم لأدائها ، وكمية الموارد المستهلكة بمعرفته .

#### **الطريقة الرابعة : صافي القيمة الممكن تحققه :**

و هذه الطريقة لا تعتمد في تخصيصها لتكاليف الثابتة الملزمة للأقسام والإدارات على تكلفة الموارد المستنفدة وأهميتها ، وإنما تستند أيضاً إلى مقررة النشاط على توليد الإيرادات والأرباح . ورغم أن الوصول إلى هذه التقديرات قد يبدو مهمة صعبة من وجهة نظر المحاسبين ، إلا أنها في الحقيقة تعد أمراً ميسوراً للموظفين والمديرين الذين هم في الحقيقة على دراية كاملة بكل وظيفة أو مهمة.

#### **الطريقة الخامسة : نموذج القرار متعدد الأسس (المعايير) :**

ويستخدم هذا النموذج في الحالات التي يكون لدى القسم محركات عديدة لتكاليفه كمية ووصفية .

أخيراً ، يتعين الإشارة إلى أن اختيار أي من هذه الطرق الخمس يعتمد على كمية المعلومات المتاحة ، وفضيل الإدارة المسئولة لطريقة معينة ، ودرجة الدقة المرغوبة في تخصيص التكاليف ، ومدى إقتصادية تطبيق كل طريقة أي مدى تناسب تكاليفها مع منافعها .

#### **\*الخطوة الخامسة : حساب المعدل المعياري لتكلفة النشاط :**

و هذه الخطوة ليست موجودة في نظام المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط في ثوبه الأصلي ، ولا في مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت ، إلا إنها تعد خطوة أساسية في مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط المركز على الأداء . ويمكن الوصول إلى تقديرات المعدلات المعيارية للأنشطة بأساليب عديدة منها أساليب قياس العمل ، وآليات السوق ، والمقارنة المرجعية الداخلية والخارجية ، والأساليب الإحصائية كتحليل الانحدار والسلسل الزمنية . وينبغي عند تحديد تقديرات هذه المعدلات المعيارية استبعاد أثار التغيرات الموسمية ، والتلف غير العادي ، واختلاف المواقع الجغرافية ، وأى آثار أخرى لأى عوامل أو متغيرات غير عادية حتى تكون دقيقة . وهذه الخطوة تستهلك بطبيعة الحال وقتاً وتتسبب في تحمل تكلفة إلا أنها ضرورية لتقويم العمليات المختلفة .

#### \* الخطوة السادسة : حساب التكاليف المحمولة للأشطة :

و هذه الخطوة شبيهة بما يتم عمله فى ظل مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت ، بيد أنه فى ظل مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط المركز على الأداء تتم التفرقة بين الموارد المرنة والموارد الملزمة ( الثابتة ) عند إجراء مثل هذه الحسابات . كما أن محرك التكلفة المستخدم في حساب التكاليف المحمولة و تخصيص التكاليف غير المباشرة الفعلية قد لا يكون قائما على عنصر الوقت .

والخطوة الأولى في هذا الخصوص هي تحديد الكمية المعيارية للموارد التي ينبغي استنفادها لإنجاز نشاط معين . ويتم حساب التكلفة المحمولة للموارد المرنة المخصصة لنشاط معين بالمعادلة التالية :

$$\text{التكلفة المحمولة للموارد المرنة المخصصة لنشاط معين} = (\text{الكمية المعيارية للمورد والمطلوبة للنشاط} \times \text{كمية العمل المنجز} \times \text{السعر المعياري لوحدة المورد}) .$$

أما بالنسبة للموارد الثابتة الملزمة ، فإنه ينبغي أولاً تقرير وحدات المستوى الذي سيتم على أساسه وضع تقديرات الموازنة الخاصة بها ، وهي في الغالب تحدد عند مستوى الطاقة العملية للعنصر الحاكم لهذه التكاليف. ثم يتم حساب معدل السعر المعياري بقسمة التكاليف المقدرة لنشاط بالموازنة على وحدات المستوى المقرر للعنصر الحاكم لهذه التكاليف بتلك الموازنة .

وبناء على ذلك تكون تكلفة الموارد الثابتة المحمولة لنشاط معين = الكمية المعيارية المقررة لوحدة العمل  $\times$  كمية العمل المنجز  $\times$  السعر المعياري لوحدة المورد ( من الموازنة ) .

#### \* الخطوة السابعة : قياس وتحليل انحرافات التكاليف غير المباشرة :

و هذه الخطوة أيضاً ليست موجودة في كل من مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط في ثوبه الأصلي ، ولا في مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت إلا أنها تعد أساسية في مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط المركز على الأداء وذلك حتى يتم التمكن من تقويم مدى كفاءة أداء الإدارة لوظائفها المختلفة .

### \* الخطوة الثامنة : قياس إنتاجية كل نشاط :

المعروف أن الإنتاجية تساوى الكفاءة والفعالية معاً . أما الكفاءة فتعنى مدى كفاءة الادارة في استغلال الموارد المتاحة لها ، وتقاس بنسبة المخرجات إلى المدخلات . بينما الفعالية تقيس مدى النجاح في الوصول إلى الأهداف المقررة مقدماً . وفي هذا المجال ، يمكن اعتبار كفاءة المورد مقابلة للكفاءة النشاط . وبالتالي فإن انحراف الكفاءة يبين مدى الكفاءة في استغلال الموارد في إنجاز الأنشطة ومن ثم فإنه يساوى مجموع انحرافى السعر والكمية لنشاط معين . أما فعالية النشاط فيمكن قياسها من خلال حساب انحراف الطاقة الخاصة بهذا النشاط . ويبين انحراف الفعالية مدى نجاح مدير التخطيط في تحقيق الأهداف المقررة .

#### مميزات مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط المركز على الأداء

- تنويع محركات التكلفة التي يستخدمها مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط المركز على الأداء مثله في ذلك مثل مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط في ثوبه الأصلي وذلك على عكس مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط الموجة بالوقت.
- أبقى مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط المركز على الأداء المرحلة الخاصة بتحديد الأنشطة مثله في ذلك مثل مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط في ثوبه الأصلي وذلك على عكس مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط الموجة بالوقت.
- يساهم مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط المركز على الأداء في توفير المعلومات اللازمة للرقابة ونقويم الأداء بشكل كامل متقدراً بذلك عن مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط في ثوبه الأصلي ومدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط الموجة بالوقت.

#### الانتقادات الموجهة لمدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط المركز على الأداء

- لا يمكن تقدير مدخلات نموذج المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط المركز على الأداء سريعاً.

- لا يتم تحديث نموذج المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط المركز على الأداء بسهولة ليعكس التغيرات في العمليات ، وتتنوع الأوامر ، والاختلاف في تكاليف الموارد .
- مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط المركز على الأداء أكثر تكلفة من مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط في ثوبه الأصلي ومدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت وذلك لتتنوع محركاته مقارنة بمدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت واستخدامه في قياس تكلفة كل نشاط فعلياً ومعيارياً .

٤

الفَصْلُ الْيَابِعُ



---

## سيناريو مقترن لبيان أساسيات تطبيق بإدوى الشركات الصناعية ABC

---

## مُقَدِّمة :

قام الباحث في هذا الفصل برصد تطبيق أسلوب تخصيص التكاليف غير المباشرة في ظل الاتجاه المتعارف عليه في شركة قها للأغذية المحفوظة بالقليوبية العاملة في مجال الصناعات الغذائية . كما قدم الباحث بعض التعديلات التي يقترحها لتحسين النظام التي لهذه الشركة في ضوء أسلوب تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس النشاط .

وقد استقر الباحث على اختيار هذه الشركة لتكون محل الدراسة التطبيقية نظراً لأهمية محاسبة التكاليف المبنية على الأنشطة (ABC) في مجال صناعة الأغذية المحفوظة .. حيث إن الارتفاعات المستمرة في أسعار مدخلات قطاع الصناعات الغذائية والتي ظهرت بوضوح في الآونة الأخيرة بسبب أزمة الغذاء العالمية هي سبب طبيعي لما تواجهه هذه الصناعات من ضغوطات تقع على عاتق مستهلكى منتجاتها لرغبتهم في الحصول عليها بكفاءة وجودة عالية وبسعر معقول . أضاف إلى ذلك أن شركات التصنيع الغذائي تتمتع بخصوصية عن سواها من المنشآت الصناعية، وبوضوح أكثر فإنها لا تقوم بإنتاج سلع يمكن الاحتفاظ بمخزونها لفترة طويلة ، كما أن المستهلك يكتشف جودتها أو عيوبها سريعا . ولهذا ، فإنه لابد للشركة العاملة في هذا المجال من ترشيد قراراتها لأقصى درجة ممكنة بهدف مراعاة تقديم منتج يرضي المستهلك في كل ما يتعلق به من جودة وسعر والاتوجه الى انتاج شركة اخرى وبالتالي ضياع فرصة تحقيق إيرادات موجودة بالفعل أو منتظرة مستقبلا. حتى يتحقق هذا القطاع الغاية من وجوده والمتمثلة في تقديم منتج غذائي منخفض التكلفة مع ضمان جودته مع الأخذ بعين الاعتبار تحقيق هامش ربح معقول فلا بد من وجود نظام رقابة جيد على العمليات التشغيلية والذي يمكن تحقيقه من خلال ضبط التكاليف. ومع إدراك أن نظام محاسبة التكاليف في قطاع الصناعات الغذائية يجب أن يحقق ثلاثة أهداف مماثلة في إدارة التكلفة بشكل فعال ، وتمكن المنشأة من تعظيم مواردها، وبيان فرص التطوير المستمر للعمليات التشغيلية ، وأن هذه الأهداف لا تتحقق باستخدام أنظمة التكاليف التقليدية.. فانه لتحقيق هذه الأهداف يتبعين تطبيق مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط بشركات الصناعات الغذائية نظراً لما يتمتع به من قدرة على تحليل وفهم الأنشطة ومحركات التكلفة.

ومن هذا المنطلق ، رأى الباحث تقسيم هذا الفصل إلى مباحثين هما :-

**المبحث الأول : أسلوب تخصيص التكاليف غير المباشرة في شركة قها للأغذية المحفوظة.**

**المبحث الثاني : بيان أساسيات تطبيق ABC في شركة قها للأغذية المحفوظة.**

## المبحث الأول

### أسلوب تخصيص التكاليف غير المباشرة في شركة قها

#### لالأغذية المحفوظة

##### أولاً : محتوى الدراسة التطبيقية:

- اعتمدت الدراسة التطبيقية للبحث على استخدام بيانات التكاليف لشركة قها للأغذية المحفوظة من تقارير تكاليف الإنتاج للسنة المالية ٢٠٠٨/٢٠٠٩.
- بداية يقع مقر الشركة الرئيسي في مدينة قها التي تحمل اسمها ، وهى مدينة زراعية وصناعية تتبع مركز طوخ محافظة القليوبية.
- كانت شركة قها للأغذية المحفوظة التي انشئت عام ١٩٦٨ قد تمت خصخصتها عام ١٩٩٨ الا أنها عادت لمظلة القانون ٣ لسنة ٢٠٣ في عام ١٩٩١ .. حيث قام المستثمر الخاص أندراك بشراء خط انتاج تكلفته ٢٣ مليون جنيه وتبعد طاقته الانتاجية ٧٥ طنا يوميا لتصنيع الطماطم رغم ان الشركة لم تكن تحتاج الي مثل هذه الطاقة مما تسبب في عدم تشغيل الخط بالطاقة الكاملة ، فيما كان يمكن عمل استثمار في حدود ١٠٠ طن يوميا ، وتوجيه باقي الاستثمارات الي مخازن تجميد وعربات تبريد وعمل منافذ توزيع بدلا من الأشطنة غير المخططة.
- تتبع شركة قها للأغذية المحفوظة حاليا الشركة القابضة للصناعات الغذائية ، وهي شركة مساهمة مصرية وإحدى الشركات القابضة التابعة لوزارة الاستثمار .

##### ثانياً : أساس اختيار نشاط التكاليف في الشركة:

- ١- انطباق معايير الاختيار لمجال البحث من حيث توافر قدر مناسب من البيانات التي تساعد على تحقيق درجة مناسبة من التعمق لدراسة معظم الجوانب وتعطيتها.
- ٢- تعدد وتتنوع مصادر الحصول على البيانات اللازمة حيث تم الاستعانة بقسم التكاليف وأيضا بالقسم الهندسى فى الشركة لتقديم كلا الدورتين التكاليفية والفنية وهم ما يلزمان فى بيان أوجه التميز والقصور فى النظام التكاليفى المطبق حاليا بشركة قها للأغذية المحفوظة .
- ٣- إنتاج الشركة مزيجا غير متجانس .

### ثالثاً : محددات السيناريو المقترن:

اقتصرت الدراسة على شركة قها للأغذية المحفوظة بشكل عام .. حيث أن الشركة مصانع عدّة وبالتالي عن الفترة المالية ٢٠٠٨/٧/١ إلى ٢٠٠٩/٦/٣٠.

### رابعاً : بيانات شركة قها للأغذية المحفوظة :

جدول رقم (٣)

"البيانات الأساسية لشركة قها للأغذية المحفوظة"

المقر الرئيسي:	مدينه قها - محافظة القليوبية
الشكل القانونى:	شركة مساهمة مصرية خاضعة لقانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١
نوع النشاط:	تصنيع وتعديل وتجميد وحفظ المواد الغذائية (نباتية وحيوانية) وتصنيع وتعبئة وتغليف وتدالو وتوزيع مستلزمات الإنتاج وخدمات صناعة وحفظ المواد الغذائية والإتجار فيها وكذلك القيام بكل الأنشطة التي تخدم المجالات السابقة وما يرتبط بها من استيراد وتصدير وشحن وتخلص جمركي وغيرها من العمليات الأخرى المكملة لتلك الأنشطة
رأس المال المصرح به :	٨٠ مليون جنية مصرى
رأس المال المدفوع:	٥٠ مليون جنية مصرى
رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب:	اللواء / فيصل محمد عبد الله عبود

## جدول رقم (٤)

"هيكل رأس مال شركة قها للأغذية المحفوظة"

البيان	عدد الأسهم	قيمة الأسهم	نسبة المساهمة %
أولاً: حصص المال العام			
الشركة القابضة للصناعات الغذائية	٥ مليون سهم	٥٠ مليون جنيه	%100
ثانياً : مساهمون آخرون	-	-	-
الإجمالي	٥ مليون سهم	٥٠ مليون جنيه	%100

## جدول رقم (٥)

"أهم المؤشرات المالية والإقتصادية لشركة قها للأغذية المحفوظة"

البيان	الوحدة	2007/2006	2008/2007	2009/2008	الفترة من 2009/7/١ حتى 2009/9/30
صافى الأرباح	مليون جنيه	(8.6)	(5.18)	(6.5)	2 ق .0
المبيعات المحلية	مليون جنيه	44	4.23	2.52	4.16
ال الصادرات	مليون جنيه	98.24	3.13	9.31	9
الأجور	مليون جنيه	76.18	6.10	2.19	4
عدد العاملين	عامل	1628	1588	802	932

## الوحدات الانتاجية

محافظة الفيومية: مصنع قها (معلبات المربى والعصائر والمجمدات وعلب الصفيح- الأسيتك {مراكز طماطم}-{ محللات}).

محافظة الإسكندرية : مصنع الطابية (معلبات المربى والعصائر والبيقوليات).

محافظة البحيرة : مصنع التحرير (معلبات العصائر والبيقوليات)، مصنع رشيد (عصائر زجاجات وبرطمانات مربى).

محافظة الشرقية: مصنع أبو كبير (المجمدات - معلبات - وبرطمانات مربى- عصائر) ، مصنع القررين (عجوة - شربات).

## أهم المنتجات

جميع أنواع العصائر الطبيعية .

جميع أنواع المربات من الفواكه الطبيعية.

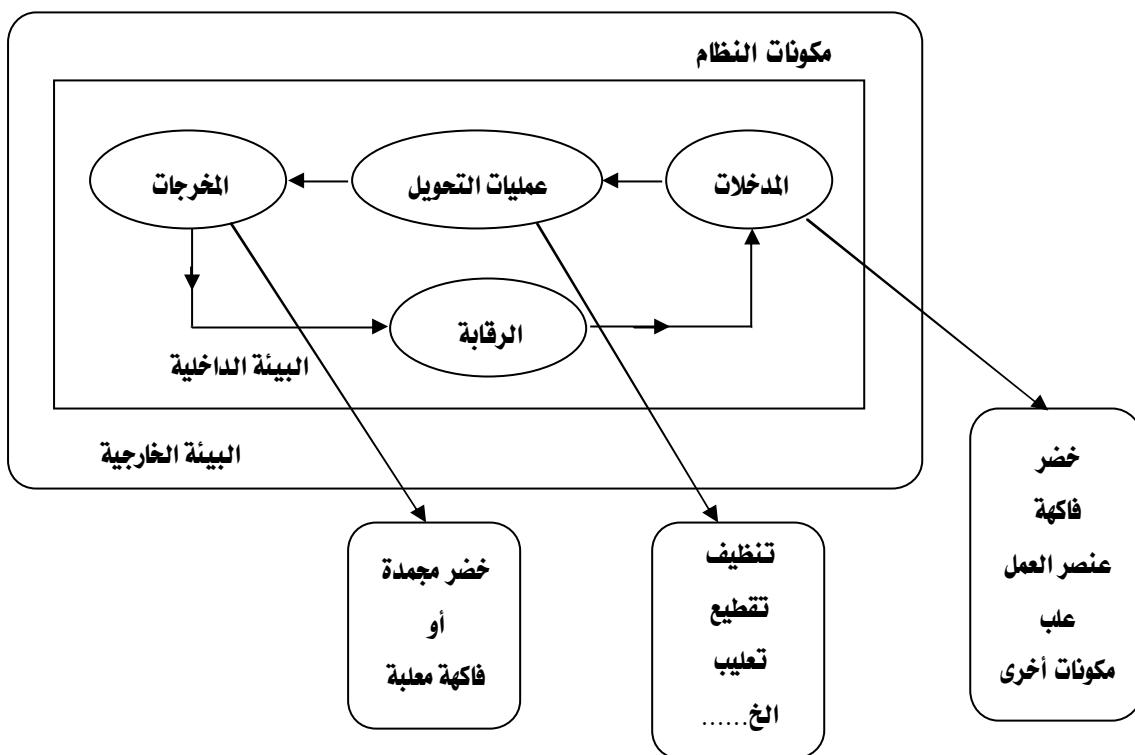
المركبات الطبيعية لجميع أنواع العصائر.

جميع أنواع الخضروات المعلبة والبيقوليات ( الفول المدميس و العدس الأصفر ).

جميع أنواع الخضروات المجمدة .

العجوة - الشربات.

## خامساً : النظام الإنتاجي لشركة قها للأغذية المحفوظة



شكل رقم (١) النظام الإنتاجي لشركة قها للأغذية المحفوظة

هذا وتنتج الشركة عشر مجموعات من المنتجات المتباينة بيانها في الجدول التالي :

جدول رقم (٦)

"كمية الإنتاج بالكيلو جرام خلال المدة من ٢٠٠٨/٧/١ إلى ٢٠٠٩/٦/٣٠"

الصنف	الكمية
العصائر	٥٣٥٥٥٣٣.٧٤٠
المربيات	٢١٦٨٤٨١٠٨٠
الخضار	٢٠٢٥٣٢.٤
الطماطم	١٠٣٤٥٠٩.٧٢٠
المجمدات	١٦٣٨٧٢
البقول	٣١٥٩٤٥.٥٧٠
العجوة	١٥٩٧١٣.٢
الاسبتيك	٥٧٤٨٣٠
المخللات	٢٠٦٨٩٠.٥٦
الشربات	٦٢٩٠٠٢.٥٠٠
اجمالي الانتاج	١٠٨١١٣١٠.٧٧

ملاحظة : الطماطم أو ما تعرف بالصلصة المعيبة في علب صفيحة أو برطمانات ذات مستوى تركيز ٢١ % أو ٢٥ % ، بينما الاسبتيك هي أيضا صلصة لكن تعبأ في براميل وذات مستوى تركيز ٣٦ % إلى ٣٨ % .

**سادساً : قوائم التكاليف في شركة قها للأغذية المحفوظة:****جدول رقم (٧)**

"بيان تكلفة الإنتاج بالجنيه عن المدة من ٢٠٠٨/٧/١ إلى ٢٠٠٩/٦/٣٠ بشركة قها للأغذية المحفوظة"

الصنف	الخامات الزراعية	المستخدم من الانتاج غير التام	إعادة صنع	المواد الأولية
العصائر	٩١٨٠٥١.٨٨٢	٥٩٣٧١٨٣.٣٧٧	٢٩١٨٤.٨٣٩	١٨٤٧٣٩٣.٩٨٠
المربات	٣١٣٥٨٠.٦٥٦	٩٥٥٣١٩.٩٣٤	١٤٣٢٤٥.٦٤٠	٣٩٩٤٩٦٨.٤٣٤
الخضار	٢٥٠٨٩٠.٤٨	٤٧٣٣.٧٩٦	٥٣٠١٠٠٤٢	١١٢٨٠.٩٤٧
الطماطم	٩٧٨٥٤٠.٦٩	٣٣٨٨٢٤٠.٢٩٩	٢٥٠٤٧.١٤٧	٦١٨١.٧٥٩
المجمدات	٥٦٩٧٥.٧٠٠	٧٦٨٤.٢٠٨	١٥٠٤.٣٠٠	١٧٣.٠٩٦
البقول	٢٢٠٨٠٠.٧٨٤	٢٤٤١٨.٨٣٨	١٦٠٦.١٦٩	١٢١٢٧.٥٣٧
العجوة	٢٨١٩١٧.٠٤٠	-	٣٦٧٨٩.٠٦٨	٢٩٢.٤١٦
الاسبتيك	٢٠٤٠٤٢٧.٥٠٨	-	-	-
المخللات	-	١٣٧٣٨١.١٠٥	١٦٥١.٣٠٠	٦٠٥٥.٥١٢
الشربات	-	-	١٨٣٤.٥٧٣	١٠٥٢١٤٠.٦١٤
اجمالي	٣٩٥٤٦٩٦.٦٨٧	١٠٤٥٤٩٦١.٥٥٧	٢٩٣٨٧٣.٠٧٨	٦٩٣٠٦١٤.٢٩٥

## تابع جدول رقم (٧):

الصنف	على وأغطية	التعبئة والتغليف	اجمالى تكلفة المواد	الأجور المباشرة
العصائر	١٢٣٦٢٤٩٧.٦١٨	٣٠١٢٢٩٧.٨٧٣	٢٤١٠٦٦٠٩.٥٦٩	١٩٥٠٨٠٧.٩٨٧
المربات	١٣٧٢٦٦٢.٩٤٤	٢١٢٤٣٣٦.٢٨٤	٨٩٠٤٦١٣.٢٨٤	٣٢٢٣١٨.٦٥٧
الخضار	١٣٨٣١٧.٨٣٢	١١٢٨٣٩٤٨	٢٤٣٧١٦.٢٢١	٢٠١٧٨.٥٧٠
الطماطم	١٥١٠٨٨٦.٦٦٠	٧٤٨٨٧٤٠.٧٠	٥٧٧٧٠٨٤٠.٠٠٤	١٩٠١٠١.٩٠٤
المجمدات	-	١٣١٦٧.٩٣٣	٧٩٥٠٥.٢٣٧	١٣٧٧٤.٤٦٥
البقول	٨٦٥٩٩٤.٣٢٠	٦٨١٠١.٢٥٤	١١٩٣٠٤٨.٩٠٢	٨٤٣٠٥.٥٥٢
العجوة	-	٣٣٧٨٢٧.٧٣٠	٣٥٢٧٨١.٢٥٤	١٢٣٤٨.٧٢١
الاسبتيك	-	٤٩٢٤٣.٧٨٦	٢٠٨٩٦٧١.٢٩٤	٣٤٤١٩.٢٨٣
المخللات	-	١٦٦٧٨٣٠.٣٢٢	٣١١٨٧١.٢٣٩	٥٠٤٠٦.٣٤٢
الشربات	-	٥٢١٨٦٥.١٧٥	١٥٧٥٨٤٠.٣٦٢	٩٧٢٥٨.٣٣١
اجمالي	١٦٢٥٠٣٥٩.٣٧٤	٦٧٤٩٧٣٦.٣٧٥	٤٤٦٣٤٧٤١.٣٦٦	٢٧٧٥٩١٩.٨١٢

الصنف	مصروفات صناعية	اهلاك مباشر	التكلفة الصناعية
العصائر	٩٦٦٦٣٥١.٥٥٨	٣٣٧٠٤.٤٤٢٠	٣٥٧٥٧٤٧٣.٥٣٤
المربات	٣٥٧٠٤٠٢٠.٩٥	١٠٨٩.٩١٥	١٢٧٩٨٤٢٣.٩٥١
الخضار	٩٧٧٧٢٦.١٧٢	١٠١٤.٥٣٠	٣٦٢٦٣٥.٤٩٣
الطماطم	٢٣١٦٥١٥٠.٩٥	٦٦٩.١١٥	٨٢٨٤٣٧٠.١١٨
المجمدات	٣١٨٨٠.٢٨٥	٤٨٠.٨٥٤	١٢٥٦٤٠.٨٤١
البقول	٤٧٨٣٩٢.٨٦٩	١٤٩٣.١٣٦	١٧٥٧٢٤٠.٤٥٩
العجوة	١٤١٤٥٩.٤٤٦	-	٥٠٦٥٨٩.٤٢١
الاسبتيك	٢٣٩٨٣٦.٤٩٩	١٠٤٩٨.١٤٢	٢٣٧٤٤٢٥.٢١٨
المخللات	١٢٥٠٥٥.٢٠٦		٤٨٧٣٣٢.٧٨٧
الشربات	٦٣١٨٨٥.٩١١		٢٣٠٤٩٨٤.٦٠٤
اجمالي	١٧٢٩٩٥٠٥.١٣٦	٤٨٩٥٠.١١٢	٦٤٧٥٩١١٦.٤٢٦

وفيما يلي توضيح لبعض البنود في جدول رقم ٧ وفق بيان قسم محاسبة التكاليف بالشركة:

- ١ - اجمالي تكلفة المواد = تكلفة الخامات الزراعية + تكلفة المستخدم من الانتاج غير التام + تكلفة اعادة الصنع + تكلفة المواد الأولية + تكلفة علب وأغطية + تكلفة التعبئة والتغليف  
(المباشرة+ غير المباشرة)
- ٢ - التكلفة الصناعية = اجمالي تكلفة المواد + الأجر المباشرة + مصروفات صناعية + اهلاك مباشر .

### جدول رقم (٨)

"التكاليف الصناعية غير المباشرة بشركة قها للأغذية المحفوظة عن الفترة  
من ٢٠٠٨/٧/١ إلى ٢٠٠٩/٦/٣٠" - كمية الانتاج ١٠٨١١٣١٠.٧٧ كيلو جرام

حسابات الاستخدامات	المصروفات الصناعية
٣١/ح	٩٣٨٦٥٦٥.٧٨٦
* وقود	١٦١٤٤٢٠.٣٧٧
* قطع غيار	٢٢٧٩٩٧٣٠.٥٣٨
* مواد ومهمات	٣١٢١٩٨٠.٢٦٢
* أخرى	١٢٣٨٨١٩٠.٢٤٥
٣٢/ح	٥٤٤٥٤١١.٤١٢
* ح / ٣٣	٢١٠٢٥٣٨٠.٤٤٩
* الاهلاك	٣٦٤٩٨٩٠.٤٨٩
* الاجمالي	١٧٢٩٩٥٠٥.١٣٦

- وفيما يلي توضيح لبعض البنود في جدول رقم ٨ وفق بيان قسم محاسبة التكاليف بالشركة:
- ١ ح/٣١ هو حساب الأجر بالشركة ومنها المباشرة وغير المباشرة . أما الأجر غير المباشرة فتخص المشرفين من مهندسين وغيرهم وفنيي الصيانة وعمال الورش الميكانيكية والكهرباء والعمال القائمين على وحدات البخار والغلايات .. الخ .
  - ٢ ح/٣٢ هو حساب المواد .
  - ٣ ح/٣٣ خاص بالمستلزمات الخدمية من الغير أى الخدمات المؤداة من قبل الغير للشركة.
  - ٤ أسس توزيع المصروفات الصناعية على منتجات الشركة :
    - (٤-١) يتم حصر جميع المصروفات الصناعية على مستوى الشركة (٦٥+٦).
    - (٤-٢) تحديد معامل التحميل وهو نتاج قسمة المصروفات الصناعية السابق تحديدها على اجمالي قيمة المواد المباشرة على مستوى خطوط انتاج الشركة .
    - (٤-٣) يتم ضرب معامل التحميل في اجمالي قيمة المواد المباشرة لكل خط انتاج للحصول على التكاليف الصناعية غير المباشرة الخاصة بكل منتج من المنتجات.

جدول رقم (٩)

"متوسط التكلفة الصناعية للوحدة المنتجة بشركة لها للأغذية المحفوظة عن الفترة من ٢٠٠٨/٧/١ إلى ٢٠٠٩/٦/٣٠"

الصنف	التكلفة الصناعية	الكمية المنتجة بالكيلو جرام	متوسط التكلفة الصناعية للوحدة
العصائر	٣٥٧٥٧٤٧٣.٥٣٤	٥٣٥٥٥٣٣.٧٤٠	٦.٦٧٦٧٣٣٨
المربات	١٢٧٩٨٤٢٣.٩٥١	٢١٦٨٤٨١.٠٨٠	٥.٩٠٢٠٢٢٤
الخضار	٣٦٢٦٣٥.٤٩٣	٢٠٢٥٣٢.٤	١.٧٩٠٥٠٦
الطماطم	٨٢٨٤٣٧٠.١١٨	١٠٣٤٥٠٩.٧٢٠	٨.٠٠٨٠١٥٧
المجمدات	١٢٥٦٤٠.٨٤١	١٦٣٨٧٧٢	.٧٦٦٧٠١
البقول	١٧٥٧٢٤٠.٤٥٩	٣١٥٩٤٥٠.٥٧٠	٥.٥٦١٨٤٥٥
العجوة	٥٠٦٥٨٩.٤٢١	١٥٩٧١٣.٢	٣.١٧١٨٦٩٤
الاسبيك	٢٢٣٧٤٤٢٥.٢١٨	٥٧٤٨٣٠	٤.١٣٠٦٥٦٣
المخللات	٤٨٧٣٣٢.٧٨٧	٢٠٦٨٩٠.٥٦	٢.٣٥٥٥١٠٠١
الشربات	٢٣٠٤٩٨٤.٦٠٤	٦٢٩٠٠٢.٥٠٠	٣.٦٦٤٥٠٧٨
اجمالي	٦٤٧٥٩١١٦.٤٢٦	١٠٨١١٣١٠.٧٧	

## تكاليف الخدمات التسويقية بالشركة :

### جدول رقم (١٠)

"تكاليف الخدمات التسويقية بشركة قها للأغذية المحفوظة عن الفترة من ٢٠٠٨/٧/١ إلى ٢٠٠٩/٦/٣٠"

١٦١٦٥٧	الأجور
٤٥٣٩١	مستلزمات سلعية
٦٥٥٢٥٣	مستلزمات خدمية
-	مصاروفات تحويلية وجاربة
-	ضرائب ورسوم سلعية
١٠٩٢١	الاهمال و مصاروفات الصيانة والعمارات
-	الإيجارات الفعلية

## تكاليف الخدمات الإدارية بالشركة

### جدول رقم (١١)

"تكاليف الخدمات الإدارية بشركة قها للأغذية المحفوظة عن الفترة من ٢٠٠٨/٧/١ إلى ٢٠٠٩/٦/٣٠"

١٢٣٧١١٢	الأجور
١٠٤٩٣٢	مستلزمات سلعية
٢٨٦٤٧٦	مستلزمات خدمية
-	مصاروفات تحويلية وجاربة
-	ضرائب ورسوم سلعية
٧٨١٧٥	الاهمال و مصاروفات الصيانة والعمارات
-	الإيجارات الفعلية
-	فوائد محلية
-	فوائد خارجية
-	تبرعات وللغير
-	نقطبات أسعار العملات الأجنبية (مدین)
٦٤٩٢	تعويضات وغرامات
٦٣٩	ديون معدومة
٢٠٠٠	مخصصات بخلاف الاحمال والصيانة والعمارات
-	ضرائب عقارية

■ وقد لاحظ الباحث أن قسم محاسبة التكاليف بالشركة في حالة تحويل مصروف تسوقي أو اداري على المنتجات يستخدم معدل تحويل هو خارج قسمة المصروف المراد تحويله على التكلفة الصناعية للشركة (٦+٥) ثم ضرب معامل التحويل في التكلفة الصناعية لكل خط انتاج للحصول على المصروف غير المباشر التسوقي أو الاداري الخاص بكل منتج من المنتجات.

ويبين العرض السابق لنظام التكاليف المطبق بالشركة حقيقة مفادها أنه نظام تقليدي قاصر في تخصيص التكاليف لاستخدامه أساس تحكمى هو اجمالى قيمة المواد المباشرة على مستوى خطوط انتاج الشركة لتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة أو التكلفة الصناعية للشركة لتحميل المصروف التسوقي أو الادارى على وحدة المنتج . اذ لا يمكن بأى حال اعتماد هذا النظام الذى يشوه التكاليف المحملة كأسلوب مناسب يوفر الدقة في قياس التكلفة وبالتالي عدم امكانية الاعتماد عليه في مساعدة الادارة على اتخاذ قرارات مهمة مثل قرار التسعير الذى يتعين للوصول اليه الأخذ فى الاعتبار التكلفة الدقيقة للمنتج من ناحية وقواعد المنافسة في السوق من ناحية أخرى . ويؤكد ذلك صحة الفرض الثاني من الدراسة وهو " أن نظام التكاليف المطبق في شركة قها للأغذية المحفوظة يؤثر سلبا على قرارات التسعير والمنافسة".

## المبحث الثاني

### بيان أساسيات تطبيق ABC في شركة قها للأغذية

#### المحفوظة

##### أولاً : ملاحظات الباحث على نظام التكاليف المطبق في شركة قها للأغذية المحفوظة :-

١ - يعتمد مدخل التكاليف المتعارف عليه المطبق في الشركة على دراسة العلاقة بين التكاليف غير المباشرة والمزيج الإنتاجي غير المتجانس في ظل مقاييس حكمية منها اجمالي قيمة المواد المباشرة التي تمثل محرك التكلفة بالنسبة لتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة.

٢ - يلاحظ من المؤشرات المالية للشركة أنها تحقق خسائر متواصلة منذ سنوات عدة . ونتيجة لذلك ، اجتمع وزير الاستثمار مع رئيس وأعضاء مجلس إدارة شركة قها للأغذية المحفوظة لوضع برنامج زمني لتطوير الشركة في مايو من عام ٢٠٠٩ . هذا ويجرى حالياً تنفيذ خطة إعادة هيكلة للشركة على ثلاث مراحل . تشمل المرحلة الأولى للتطوير خطة استثمارية عاجلة لتأهيل الشركة والتشغيل الاقتصادي، يتبعها مرحلة ثانية في الأجل المتوسط تستهدف إضافة معدات وآلات جديدة للمصانع وخطوط الإنتاج وتنفيذ مشروعات التوافق البيئي، هذا بالإضافة إلى وضع خطة تسويقية لمنتجات الشركة ورفع قدراتها التنافسية. ومن أجل أن يكتب لهذه الخطة النجاح يرى الباحث ضرورة تركيز الشركة على إدارة الأنشطة ومعرفة أيها يؤدي إلى قيمة مضافة وأيها لا يؤدي لذلك فيتم تجنبها لتنقليح حجم الخسائر على أقل تقدير ، ذلك أن ممارسة هذه الأنشطة هي التي تؤدي لحدوث التكلفة .. الأمر الذي يزيد من أهمية تطبيق محاسبة التكلفة على الأنشطة ( ABC ) في تلك الشركة .. حيث يتعين على إدارة الشركة بذل الجهد اللازم لإدارة الموارد المتاحة بشكل فعال ومعرفة تكلفة الأنشطة بشكل دقيق للتأكد من أن المردود الذي ستتحققه الشركة ملائم ضمناً لاستمراريتها. فمنذ الاطلاع الأولي على المؤشرات المالية ، تتأكد ضرورة أن تقوم الشركة بتصنيف أعمالها حسب أنشطتها لتوفير معلومات ذات دقة عالية لمساعدتها في عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخفيط والرقابة وتقييم الأداء.

## **ثانياً : السيناريو المقترن لتطبيق مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط بشركة قها للأغذية المحفوظة:-**

يرى الباحث أن شركة قها للأغذية المحفوظة لديها عمالة فنية مدربة فضلاً عن امتلاكها تكنولوجيا حديثة لا يستهان بها والدليل على ذلك امتلاك الشركة أحدث خط إنتاج للأسبيتك على مستوى الشرق الأوسط والذى تم ادخاله بالشركة بواسطة معونة أوروبية . لكن هذا التكامل المادى والبىشري ينقصه تكامل شبيه في النظام المالي حيث يعتقد الباحث أن تطبيق مدخل (ABC) من شأنه المساهمة بشكل أفضل في إدارة أنشطة الشركة وبالتالي اخراجها من عثرتها ومشكلاتها المالية الحالية.

**وعلى ذلك ، يمكن بيان كيفية تطبيق مدخل ABC داخل شركة قها للأغذية المحفوظة من خلال الخطوات التالية :-**

### **١- تعين هرم الأنشطة :-**

- أ- أنشطة على مستوى الوحدة : وهي في هذه الحالة نشاط القوى المحركة والطاقة .
- ب- أنشطة على مستوى الدفعـة: وهي في هذه الحالة نشاط تجهيز الآلات.
- ج- أنشطة على مستوى المنتج: وهي في هذه الحالة نشاط تشغيل الآلات، ونشاط هندسة الإنتاج، ونشاط البحث والجودة.
- د- أنشطة على مستوى الشركة: وهي في هذه الحالة نشاط الصيانة، ونشاط الخدمات الإدارية بالشركة.

**٢ - تحديد أوعية التكاليف :-** ويفيد عمل هذا التصنيف في الوصول إلى أوعية تكلفة متاجنة وهي كالتالي:

### **١-٢ على مستوى الوحدة :-**

- وعاء القوى المحركة والطاقة والذى يظهر تحت اسم بند الوقود بجدول رقم (٨) الخاص بتسوية التكاليف الصناعية غير المباشرة عن الفترة من ٢٠٠٨/٧/١ الى ٢٠٠٩/٦/٣٠ .

### **٢-٢ على مستوى الدفعـة**

- وعاء تجهيز الآلات : - ويتضمن نصيب هذا النشاط من ح / ٣١ الخاص بالأجر غير المباشرة، ونصيبه من تكلفة بندى مواد ومهام وأخرى .

### **٣-٢ على مستوى المنتج:**

- وعاء تشغيل الآلات : - ويضم بند الإلـاـكـ غير المباشرـ .
- وعاء هندسة الإنتاج: - ويضم نصيب هذا النشاط من ح / ٣١ الخاص بالأجر غير المباشرـ .

- وعاء البحوث والجودة: - ويتضمن نصيب هذا النشاط من ح ٣١/٣١ الخاص بالأجر غير المباشرة، ونصيبه من تكلفة بندى مواد ومهام وأخرى.

٢-٤ على مستوى الشركة:

- وعاء صيانة الآلات : - ويتضمن تكلفة بند قطع غيار ، ونصيب هذا النشاط من تكلفة بندى مواد ومهام وأخرى ، ونصيبه من ح ٣١/٣١ الخاص بالأجر غير المباشرة، و ح ٣٣/٣٣ والخاص بتكلفة الخدمات المؤدah من الغير .

- وعاء الخدمات الإدارية بالشركة .

### ٣- تحديد محركات التكلفة الخاصة بأوعية التكاليف:

#### ٣-١ على مستوى الوحدة :-

- محرك التكلفة الخاص بوعاء القوى المحركة والطاقة هو الكيلو واط.

#### ٣-٢ على مستوى الدفعه

- محرك التكلفة الخاص بوعاء تجهيز الآلات هو عدد مرات التجهيز.

#### ٣-٣ على مستوى المنتج :

- محرك التكلفة الخاص بوعاء تشغيل الآلات هو عدد ساعات تشغيل الآلات.

- محرك التكلفة الخاص بوعاء هندسة الإنتاج هو عدد ساعات عمل المهندسين.

- محرك التكلفة الخاص بوعاء البحوث والجودة هو عدد مرات فحص الجودة.

#### ٣-٤ على مستوى الشركة:

- محرك التكلفة الخاص بوعاء صيانة الآلات هو عدد ساعات الصيانة .

- محرك تكاليف الخدمات الإدارية بالشركة هو اجمالي قيمة المواد المباشرة على مستوى خطوط إنتاج الشركة وهو محرك التكلفة التقليدي المستخدم من ادارة التكاليف بالشركة لتخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة . ويرى الباحث أن هذا المحرك له وجاهته في الشركة حيث أنه يراعي تحمل المنتج ذى التكلفة العالية لمدخلاته من المواد المباشرة بالجزء الأكبر من تكلفة هذين الوعاءين ثم يتدرج الى الأقل فالأقل . وبالتالي ، يراعي هذا المحرك بعد التسويقى حيث لا يتم تحمل المنتج ذى تكلفة مدخلات زراعية زهيدة بقيمة كبيرة من تكلفة هذا الوعاء وإلا فإن ذلك سيؤدى الى رفع تكلفته الاجمالية بصورة مبالغ فيها قد تؤدى إلى إنصراف العملاء عن شرائه وتفضيلهم شراء المنتج كمادة خام .

أما فيما يتعلق بتكاليف الخدمات التسويقية بالشركة ، يرى الباحث أن على الشركة الى جانب التصنيف الذى تقوم به تطبيقا لدليل النظام المحاسبي الموحد القيام بتصنيف اخر لتلك

التكليف على أساس البنود أو الأنشطة التالية :

نشاط البيع

نشاط تخزين المنتج التام

نشاط المناولة عند البيع

نشاط النقل والشحن

نشاط إدارة التسويق

نشاط الدعاية والإعلان

وفي هذه الحالة يمكن تحديد محركات التكلفة الخاصة بكل نشاط من تلك الأنشطة

- كالتالي:

جدول رقم (١٢)

" الأنشطة التسويقية بشركة قها للأغذية المحفوظة ومحركات تكلفتها "

محرك التكلفة	النشاط
* إجمالي المبيعات ، أو عدد أوامر البيع المستلمة.	* البيع
* وزن أو قيمة أو عدد الوحدات المنقوله .	* المناولة عند البيع
* عدد ساعات تشغيل الشاحنات ، أو عدد أو قيمة الوحدات المنقوله ، أو عدد طلبيات العملاء.	* النقل والشحن
* مقدار الوقت المنقضي في العمل ، أو عدد طلبيات العملاء ، أو عدد العملاء ، أو عدد الفواتير الصادرة .	* إدارة التسويق
* كمية أو قيمة الوحدات المباعة ، أو قيمة الإعلانات .	* الدعاية والإعلان

٤ - توزيع تكاليف الأنشطة غير المباشرة السابق ذكرها على منتجات الشركة العشر باستخدام محركات التكلفة السابق ذكرها ، وهي الخطوة الأخيرة في تطبيق مدخل

.ABC

ثالثا : تطبيق مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط بشركة قها للأغذية المحفوظة وفق السينario المقترن :-

نظرا لاستحالة الحصول على محركات التكلفة من قسم التكاليف بشركة قها للأغذية المحفوظة وذلك نتيجة تأكيد القسم عدم توفرها لأن الشركة تطبق النظام التقليدي لتصنيص التكاليف غير المباشرة فسوف يفترض الباحث تلك المحركات . كما سيفتقر الباحث على تناول محركات التكلفة الخاصة فقط بالأنشطة الصناعية كمؤشر على التغير

المتوقع عند التطبيق الكامل لمدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط في الشركة .  
وذلك هي خطوات التطبيق :-  
**١ - بيان بتكاليف الأنشطة :-**

وقد اتبع الباحث الخطوات التالية لتحديد تكاليف الأنشطة :-

\* توزيع الأجور غير المباشرة في جدول رقم (٨) الخاص بالتكاليف الصناعية غير المباشرة بشركة قها للأغذية المحفوظة عن الفترة من ٢٠٠٨/٧/١ إلى ٢٠٠٩/٦/٣٠ على أنشطة تجهيز الآلات، وهندسة الإنتاج، والبحوث والجودة، وصيانة الآلات وذلك بنسب ١٢ % ، ٦٠ % ، ٨ % ، ٢٠ % على الترتيب . وعلى ذلك ، يكون أنصبة هذه الأنشطة من الأجور غير المباشرة كالتالي :-

$$\text{نسبة نشاط تجهيز الآلات من الأجور غير المباشرة} = \frac{١٢}{٩٣٨٦٥٦٥.٧٨٦} = ١٢.٨٩٤٣٢\%$$

$$\text{نسبة نشاط هندسة الإنتاج من الأجور غير المباشرة} = \frac{٦٠}{٩٣٨٦٥٦٥.٧٨٦} = ٦٠.٤٧١٦\%$$

$$\text{نسبة نشاط البحوث والجودة من الأجور غير المباشرة} = \frac{٨}{٩٣٨٦٥٦٥.٧٨٦} = ٨.٢٦٢٨٨\%$$

$$\text{نسبة نشاط صيانة الآلات من الأجور غير المباشرة} = \frac{٢٠}{٩٣٨٦٥٦٥.٧٨٦} = ٢٠.١٥٧٢\%$$

\* توزيع تكلفة بندى مواد ومهماٌت وأخرى في جدول رقم (٨) الخاص بالتكاليف الصناعية غير المباشرة بشركة قها للأغذية المحفوظة عن الفترة من ٢٠٠٨/٧/١ إلى ٢٠٠٩/٦/٣٠ على أنشطة تجهيز الآلات، والبحوث والجودة، وصيانة الآلات وذلك بنسب ٣٠ % ، ٢٠ % ، ٥٠ % على الترتيب . وعلى ذلك ، يكون أنصبة هذه الأنشطة من تكلفة بندى مواد ومهماٌت وأخرى كالتالي :-

$$\text{نسبة نشاط تجهيز الآلات من تكلفة بندى مواد ومهماٌت وأخرى} = \frac{٣٠}{١٥٥١٠.١٧.٥٠٧} = ٣٠.٢٥٢١\%$$

$$\text{نسبة نشاط البحوث والجودة من تكلفة بندى مواد ومهماٌت وأخرى} = \frac{٢٠}{١٥٥١٠.١٧.٥٠٧} = ٢٠.٥٠١٤\%$$

$$\text{نسبة نشاط صيانة الآلات من تكلفة بندى مواد ومهماٌت وأخرى} = \frac{٥٠}{١٥٥١٠.١٧.٥٠٧} = ٥٠.٧٤٣١\%$$

\* تحديد التكاليف الخاصة بأنشطة تجهيز الآلات، وهندسة الإنتاج، والبحوث والجودة، وصيانة الآلات وذلك وفق التصور سابق الذكر لأوعية التكاليف وتكون كالتالي :-

#### - التكلفة الخاصة بنشاط تجهيز الآلات

= نصيب نشاط تجهيز الآلات من الأجور غير المباشرة + نصيب النشاط من تكلفة بندى مواد ومهام وأخرى =  $٤٦٥٣٠٥.٢٥٢١ + ١١٢٦٣٨٧.٨٩٤٣٢ = ١٥٩١٦٩٣.١٤٦٤٢$

#### - التكلفة الخاصة بنشاط هندسة الإنتاج

= نصيب النشاط من الأجور غير المباشرة =  $٥٦٣١٩٣٩.٤٧٢$

- التكلفة الخاصة بنشاط البحث والجودة = نصيب النشاط من الأجور غير المباشرة + نصيب النشاط من تكلفة بندى مواد ومهام وأخرى =  $٧٥٠.٩٢٥.٢٦٢٨٨$

$$١٠٦١١٢٨.٧٦٤٢٨ = ٣١٠٢٠.٥٠١٤$$

- التكلفة الخاصة بنشاط صيانة الآلات = تكلفة بند قطع غيار + نصيب النشاط من تكلفة بندى مواد ومهام وأخرى + نصيب النشاط من الأجور غير المباشرة + تكلفة الخدمات المؤدah من الغير والممثل في ح/ح =  $٢٢٧٩٩٧٣.٥٣٨ + ٧٧٥٥٠.٨.٧٤٣١ + ١٨٧٧٣١٣.١٥٧٢ + ٧٠٣٥٣٣٣.٨٨٧٣ = ٢١٠٢٥٣٨.٤٤٩$

$$+ ١٦١٤٤٢٠.٣٧٧ = ١٥٩١٦٩٣.١٤٦٤٢$$

و فيما يلى جدولًا شاملًا بتكليف الأنشطة :-

جدول رقم (١٣)

"الأنشطة الصناعية بشركة لها للأغذية المحفوظة وتكلفتها"

النحو	النشاط
١٦١٤٤٢٠.٣٧٧	القوى المحركة والطاقة
١٥٩١٦٩٣.١٤٦٤٢	تجهيز الآلات
٣٦٤٩٨٩.٤٨٩	تشغيل الآلات
٥٦٣١٩٣٩.٤٧٢	هندسة الإنتاج
١٠٦١١٢٨.٧٦٤٢٨	البحث والجودة
٧٠٣٥٣٣٣.٨٨٧٣	صيانة الآلات
١٧٢٩٩٥٠.١٣٦	الاجمالي

**٢ - تحديد أنصبة المنتجات من محركات التكلفة ونصيب كل منتج من تكلفة النشاط :-**

**- القوى المحركة والطاقة**

**جدول رقم (١٤)**

"عدد الكيلو واط المفترض للمنتجات بشركة قها للأغذية المحفوظة"

الصنف	عدد الكيلو واط المفترض
العصائر	٢٢٩٠٠
المربات	٢٤٠٠٠
الخضار	٢٣٠٠٠
الطماطم	٢٤٣٠٠
المجمدات	٢٥٠٠٠
البقول	٢٢٨٥٠
العجوة	٢٢٠٠٠
الاسبيك	٢٤٥٠٠
المخللات	١٥٠٠٠
الشريبات	٢٢٧٠٠
اجمالي	٢٢٦٢٥٠

**- حساب نصيب كل منتج من تكلفة نشاط القوى المحركة والطاقة:-**

ويتعدد هذا النصيب من خلال المعادلة التالية :-

نصيب المنتج من تكلفة نشاط القوى المحركة والطاقة = تكلفة نشاط القوى المحركة والطاقة  
الإجمالية × نسبة استهلاك المنتج لنشاط القوى المحركة والطاقة

**وفيما يلي الأنصبة :-**

- نصيب العصائر من تكلفة نشاط القوى المحركة والطاقة

$$= ١٦٣٤٠٤.٣١٧ / ٢٢٩٠٠ = ٢٢٦٢٥٠ .٣٧٧$$

- نصيب المربات من تكلفة نشاط القوى المحركة والطاقة

$$= ١٧١٢٥٣.٤٣٢ / ٢٤٠٠٠ = ٢٢٦٢٥٠ .٣٧٧$$

- نصيب الخضار من تكلفة نشاط القوى المحركة والطاقة

$$= ١٦٤١١٧.٨٧٢ / ٢٣٠٠٠ = ٢٢٦٢٥٠ .٣٧٧$$

- نصيب الطماطم من تكلفة نشاط القوى المحركة والطاقة

$$= ١٧٣٣٩٤.١٠١ \times ١٦١٤٤٢٠ / ٢٤٣٠٠ = ٢٢٦٢٥٠$$

- نصيب المجمدات من تكلفة نشاط القوى المحركة والطاقة

$$= ١٧٨٣٨٨.٩٩١ \times ١٦١٤٤٢٠ / ٢٥٠٠٠ = ٢٢٦٢٥٠$$

- نصيب البقول من تكلفة نشاط القوى المحركة والطاقة

$$= ١٦٣٠٤٧.٥٣٩ \times ١٦١٤٤٢٠ / ٢٢٨٥٠ = ٢٢٦٢٥٠$$

- نصيب العجوة من تكلفة نشاط القوى المحركة والطاقة

$$= ١٥٦٩٨٢.٣١٣ \times ١٦١٤٤٢٠ / ٢٢٠٠٠ = ٢٢٦٢٥٠$$

- نصيب الاسبتيك من تكلفة نشاط القوى المحركة والطاقة

$$= ١٧٤٨٢١.٢١٢ \times ١٦١٤٤٢٠ / ٢٤٥٠٠ = ١٠٧٠٥٠$$

- نصيب المخللات من تكلفة نشاط القوى المحركة والطاقة

$$= ١٠٧٠٣٣.٣٩٥ \times ١٦١٤٤٢٠ / ١٥٠٠٠ = ٢٢٦٢٥٠$$

- نصيب الشربات من تكلفة نشاط القوى المحركة والطاقة

$$= ١٦١٩٧٧.٢٠٥ \times ١٦١٤٤٢٠ / ٢٢٧٠٠ = ٢٢٦٢٥٠$$

## - تجهيز الآلات -

### جدول رقم (١٥)

" عدد مرات التجهيز المفترض للمنتجات بشركة قها للأغذية المحفوظة "

الصنف	عدد مرات التجهيز المفترض
العصائر	٢٥
المربيات	١٠
الخضار	٢٠
الطماطم	٣٠
المجمدات	١٣
البقول	٢٢
العجوة	١١
الاسبتيك	٢٨
المخللات	١٢
الشربات	٩
اجمالي	١٨٠

**- حساب نصيب كل منتج من تكلفة نشاط تجهيز الآلات:-**

ويتعدد هذا النصيب من خلال المعادلة التالية :-

نصيب المنتج من تكلفة نشاط تجهيز الآلات = تكلفة نشاط تجهيز الآلات الإجمالية × نسبة استهلاك المنتج لنشاط تجهيز الآلات

و فيما يلي الأنصبة :-

**- نصيب العصائر من تكلفة نشاط تجهيز الآلات**

$$= ٢٢١٠٦٨.٤٩٣٤ / ٢٥ \times ١٥٩١٦٩٣.١٤٦٤٢$$

**- نصيب المربات من تكلفة نشاط تجهيز الآلات**

$$= ٨٨٤٢٧.٣٩٧٠٢ / ١٠ \times ١٥٩١٦٩٣.١٤٦٤٢$$

**- نصيب الخضار من تكلفة نشاط تجهيز الآلات**

$$= ١٧٦٨٥٤.٧٩٤ / ٢٠ \times ١٥٩١٦٩٣.١٤٦٤٢$$

**- نصيب الطماطم من تكلفة نشاط تجهيز الآلات**

$$= ٢٦٥٢٨٢.١٩١ / ٣٠ \times ١٥٩١٦٩٣.١٤٦٤٢$$

**- نصيب المجمدات من تكلفة نشاط تجهيز الآلات**

$$= ١١٤٩٥٥.٦١٦ / ١٣ \times ١٥٩١٦٩٣.١٤٦٤٢$$

**- نصيب البقول من تكلفة نشاط تجهيز الآلات**

$$= ١٩٤٥٤٠.٢٧٣ / ٢٢ \times ١٥٩١٦٩٣.١٤٦٤٢$$

**- نصيب العجوة من تكلفة نشاط تجهيز الآلات**

$$= ٩٧٢٧٠.١٣٧ / ١١ \times ١٥٩١٦٩٣.١٤٦٤٢$$

**- نصيب الاسبتيك من تكلفة نشاط تجهيز الآلات**

$$= ٢٤٧٥٩٦.٧١٢ / ٢٨ \times ١٥٩١٦٩٣.١٤٦٤٢$$

**- نصيب المخللات من تكلفة نشاط تجهيز الآلات**

$$= ١٠٦١١٢.٨٧٦ / ١٢ \times ١٥٩١٦٩٣.١٤٦٤٢$$

**- نصيب الشربات من تكلفة نشاط تجهيز الآلات**

$$= ٧٩٥٨٤.٦٥٧ / ٩ \times ١٥٩١٦٩٣.١٤٦٤٢$$

### - تشغيل الآلات

جدول رقم (١٦)

" عدد ساعات عمل الآلات المفترض للمنتجات بشركة قها للأغذية المحفوظة "

الصنف	عدد ساعات عمل الآلات المفترض
العصائر	٤٨٠٠
المربات	٤٥٠٠
الخضار	٣٨٠٠
الطماطم	٤٠٠٠
المجمدات	٣١٠٠
البقول	٣٦٠٠
العجوة	٢٥٠٠
الاسبتيك	٢٠٠٠
المخللات	١٨٠٠
الشربات	٢٢٠٠
اجمالي	٣٢٣٠٠

### - حساب نصيب كل منتج من تكلفة نشاط تشغيل الآلات :-

ويتعدد هذا النصيب من خلال المعادلة التالية :-

نصيب المنتج من تكلفة نشاط تشغيل الآلات = تكلفة نشاط تشغيل الآلات الإجمالية × نسبة استهلاك المنتج لنشاط تشغيل الآلات

وفيما يلي الأنصبة :-

- نصيب العصائر من تكلفة نشاط تشغيل الآلات

$$= ٥٤٢٣٩.٩٢٤ \times ٣٦٤٩٨٩.٤٨٩ / ٤٨٠٠$$

- نصيب المربات من تكلفة نشاط تشغيل الآلات

$$= ٥٠٨٤٩.٩٢٩ \times ٣٦٤٩٨٩.٤٨٩ / ٤٥٠٠$$

- نصيب الخضار من تكلفة نشاط تشغيل الآلات

$$= ٤٢٩٣٩.٩٣٩ \times ٣٦٤٩٨٩.٤٨٩ / ٣٨٠٠$$

- نصيب الطماطم من تكلفة نشاط تشغيل الآلات

$$= ٤٥١٩٩.٩٣٧ \times ٣٦٤٩٨٩.٤٨٩ / ٤٠٠٠$$

- نصيب المجمدات من تكلفة نشاط تشغيل الآلات

$$= ٣٥٠٢٩.٩٥١ \times ٣٦٤٩٨٩.٤٨٩ / ٣١٠٠ = ٣٢٣٠٠$$

- نصيب البقول من تكلفة نشاط تشغيل الآلات

$$= ٤٠٦٧٩.٩٤٣ \times ٣٦٤٩٨٩.٤٨٩ / ٣٦٠٠ = ٣٢٣٠٠$$

- نصيب العجوة من تكلفة نشاط تشغيل الآلات

$$= ٢٨٢٤٩.٩٦٠ \times ٣٦٤٩٨٩.٤٨٩ / ٢٥٠٠ = ٣٢٣٠٠$$

- نصيب الاسبتيك من تكلفة نشاط تشغيل الآلات

$$= ٢٢٥٩٩.٩٦٨ \times ٣٦٤٩٨٩.٤٨٩ / ٢٠٠٠ = ٣٢٣٠٠$$

- نصيب المخللات من تكلفة نشاط تشغيل الآلات

$$= ٢٠٣٣٩.٩٧٢ \times ٣٦٤٩٨٩.٤٨٩ / ١٨٠٠ = ٣٢٣٠٠$$

- نصيب الشربات من تكلفة نشاط تشغيل الآلات

$$= ٢٤٨٥٩.٩٦٤ \times ٣٦٤٩٨٩.٤٨٩ / ٢٢٠٠ = ٣٢٣٠٠$$

## - هندسة الإنتاج

جدول رقم (١٧)

" عدد ساعات عمل المهندسين المفترض للمنتجات بشركة قها للأغذية المحفوظة "

الصنف	عدد ساعات عمل المهندسين المفترض
العصائر	٤٠٠٠
المربات	٣٩٠٠
الخضار	٣٢٠٠
الطماطم	٣٧٠٠
المجمدات	٢٧٠٠
البقول	٣٠٠٠
العجوة	٢٢٠٠
الاسبتيك	١٥٠٠
المخللات	١٦٠٠
الشربات	١٩٥٠
اجمالي	٢٧٧٥٠

**- حساب نصيب كل منتج من تكلفة نشاط هندسة الإنتاج:-**

ويتعدد هذا النصيب من خلال المعادلة التالية :-

نصيب المنتج من تكلفة نشاط هندسة الإنتاج = تكلفة نشاط هندسة الإنتاج الإجمالية × نسبة استهلاك المنتج لنشاط هندسة الإنتاج

و فيما يلي الأنصبة :-

- نصيب العصائر من تكلفة نشاط هندسة الإنتاج

$$= ٨١١٨١١.٠٩٥ \times ٥٦٣١٩٣٩.٤٧٢ / ٤٠٠٠$$

- نصيب المربات من تكلفة نشاط هندسة الإنتاج

$$= ٧٩١٥١٥.٨١٨ \times ٥٦٣١٩٣٩.٤٧٢ / ٣٩٠٠$$

- نصيب الخضار من تكلفة نشاط هندسة الإنتاج

$$= ٦٤٩٤٤٨.٨٧٦ \times ٥٦٣١٩٣٩.٤٧٢ / ٣٢٠٠$$

- نصيب الطماطم من تكلفة نشاط هندسة الإنتاج

$$= ٧٥٠٩٢٥.٢٦٣ \times ٥٦٣١٩٣٩.٤٧٢ / ٣٧٠٠$$

- نصيب المجمدات من تكلفة نشاط هندسة الإنتاج

$$= ٥٤٧٩٧٢.٤٨٩ \times ٥٦٣١٩٣٩.٤٧٢ / ٢٧٠٠$$

- نصيب البقول من تكلفة نشاط هندسة الإنتاج

$$= ٦٠٨٨٥٨.٣٢١ \times ٥٦٣١٩٣٩.٤٧٢ / ٣٠٠٠$$

- نصيب العجوة من تكلفة نشاط هندسة الإنتاج

$$= ٤٤٦٤٩٦.١٠٢ \times ٥٦٣١٩٣٩.٤٧٢ / ٢٢٠٠$$

- نصيب الاسبتيك من تكلفة نشاط هندسة الإنتاج

$$= ٣٠٤٤٢٩.١٦١ \times ٥٦٣١٩٣٩.٤٧٢ / ١٥٠٠$$

- نصيب المخللات من تكلفة نشاط هندسة الإنتاج

$$= ٣٢٤٧٢٤.٤٣٨ \times ٥٦٣١٩٣٩.٤٧٢ / ١٦٠٠$$

- نصيب الشربات من تكلفة نشاط هندسة الإنتاج

$$= ٣٩٥٧٥٧.٩٠٩ \times ٥٦٣١٩٣٩.٤٧٢ / ١٩٥٠$$

## - البحوث والجودة

جدول رقم (١٨)

" عدد مرات فحص الجودة المفترض للمنتجات بشركة قها للأغذية المحفوظة "

الصنف	عدد مرات فحص الجودة المفترض
العصائر	٨
المربات	١١
الخضار	٩
الطماطم	١٢
المجمدات	١٠
البقول	٣
العجوة	٧
الاسبتيك	٦
المخللات	٤
الشربات	٥
اجمالي	٧٥

### - حساب نصيب كل منتج من تكلفة نشاط البحوث والجودة:-

ويتعدد هذا النصيب من خلال المعادلة التالية :-

نصيب المنتج من تكلفة نشاط البحوث والجودة = تكلفة نشاط البحوث والجودة الإجمالية × نسبة استهلاك المنتج لنشاط البحوث والجودة  
وفيما يلي الأنصبة :-

- نصيب العصائر من تكلفة نشاط البحوث والجودة

$$113187.068 = 75 / 8 \times 1061128.76428$$

- نصيب المربات من تكلفة نشاط البحوث والجودة

$$105632.219 = 75 / 11 \times 1061128.76428$$

- نصيب الخضار من تكلفة نشاط البحوث والجودة

$$127335.452 = 75 / 9 \times 1061128.76428$$

- نصيب الطماطم من تكلفة نشاط البحوث والجودة

$$169780.602 = 75 / 12 \times 1061128.76428$$

- نصيب المجمدات من تكلفة نشاط البحوث والجودة

$$= ١٤١٤٨٣.٨٣٥ \times ١٠ = ٧٥ / ١٠٦١١٢٨.٧٦٤٢٨$$

- نصيب البقول من تكلفة نشاط البحوث والجودة

$$= ٤٢٤٤٥.١٥١ \times ٣ = ٧٥ / ١٠٦١١٢٨.٧٦٤٢٨$$

- نصيب العجوة من تكلفة نشاط البحوث والجودة

$$= ٩٩٠٣٨.٦٨٥ \times ٧ = ٧٥ / ١٠٦١١٢٨.٧٦٤٢٨$$

- نصيب الاسبتيك من تكلفة نشاط البحوث والجودة

$$= ٨٤٨٩٠.٣٠١٢٨ \times ٦ = ٧٥ / ١٠٦١١٢٨.٧٦٤٢٨$$

- نصيب المخللات من تكلفة نشاط البحوث والجودة

$$= ٥٦٥٩٣.٥٣٤ \times ٤ = ٧٥ / ١٠٦١١٢٨.٧٦٤٢٨$$

- نصيب الشربات من تكلفة نشاط البحوث والجودة

$$= ٧٠٧٤١.٩١٧ \times ٥ = ٧٥ / ١٠٦١١٢٨.٧٦٤٢٨$$

## ـ صيانة الآلات

### جدول رقم (١٩)

عدد ساعات الصيانة المفترض للمنتجات بشركة قها للأغذية المحفوظة "

الصنف	عدد ساعات الصيانة المفترض
العصائر	١٠٠٠
المربات	٩٥٠
الخضار	٨٩٠
الطماطم	٩٠٠
المجمدات	٧٥٠
البقول	٨٠٠
العجوة	٧٣٠
الاسبتيك	٣٠٠
المخللات	٦٥٠
الشربات	٧٠٠
اجمالي	٧٦٧٠

**- حساب نصيب كل منتج من تكلفة نشاط صيانة الآلات:-**

ويتعدد هذا النصيب من خلال المعادلة التالية :-

نصيب المنتج من تكلفة نشاط صيانة الآلات = تكلفة نشاط صيانة الآلات الإجمالية × نسبة استهلاك المنتج لنشاط صيانة الآلات

**وفيما يلي الأنصبة :-**

**- نصيب العصائر من تكلفة نشاط صيانة الآلات**

$$= ٧٦٧٠ / ١٠٠٠ \times ٧٠٣٥٣٣٣.٨٨٧٣$$

**- نصيب المربات من تكلفة نشاط صيانة الآلات**

$$= ٧٦٧٠ / ٩٥٠ \times ٧٠٣٥٣٣٣.٨٨٧٣$$

**- نصيب الخضار من تكلفة نشاط صيانة الآلات**

$$= ٧٦٧٠ / ٨٩٠ \times ٧٠٣٥٣٣٣.٨٨٧٣$$

**- نصيب الطماطم من تكلفة نشاط صيانة الآلات**

$$= ٧٦٧٠ / ٩٠٠ \times ٧٠٣٥٣٣٣.٨٨٧٣$$

**- نصيب المجمدات من تكلفة نشاط صيانة الآلات**

$$= ٧٦٧٠ / ٧٥٠ \times ٧٠٣٥٣٣٣.٨٨٧٣$$

**- نصيب البقول من تكلفة نشاط صيانة الآلات**

$$= ٧٦٧٠ / ٨٠٠ \times ٧٠٣٥٣٣٣.٨٨٧٣$$

**- نصيب العجوة من تكلفة نشاط صيانة الآلات**

$$= ٧٦٧٠ / ٧٣٠ \times ٧٠٣٥٣٣٣.٨٨٧٣$$

**- نصيب الاسبتيك من تكلفة نشاط صيانة الآلات**

$$= ٧٦٧٠ / ٣٠٠ \times ٧٠٣٥٣٣٣.٨٨٧٣$$

**- نصيب المخللات من تكلفة نشاط صيانة الآلات**

$$= ٧٦٧٠ / ٦٥٠ \times ٧٠٣٥٣٣٣.٨٨٧٣$$

**- نصيب الشربات من تكلفة نشاط صيانة الآلات**

$$= ٧٦٧٠ / ٧٠٠ \times ٧٠٣٥٣٣٣.٨٨٧٣$$

## ٣- تحديد نسبة المنتجات من التكاليف الصناعية غير المباشرة :-

جدول رقم (٢٠)

أ نسبة المنتجات من التكاليف الصناعية غير المباشرة

الصنف	التكاليف الصناعية غير المباشرة
العصائر	٢٢٨٠٩٦٤.٣٣٨٧
المربات	٢١٢٩٠٦٩.٥٦٣٠٢
الخضار	١٩٧٧٠٥٢.٤٩٥
الطماطم	٢٢٣٠١١٠.١٩
المجمدات	١٧٠٥٧٧٠.٩٦٣
البقول	١٧٨٣٣٧٣.٩٧٩
العجوة	١٤٩٧٦٣٢.٢٠٨
الاسبيك	١١٠٩٥١٣.٣٨٦٢٨
المخللات	١٢١١٠١٨.٩٥٤
الشربات	١٣٧٤٩٩٩.٠٥٩
اجمالي	١٧٢٩٩٥٠٥.١٣٦

## ٤- تحديد التكلفة الصناعية للمنتجات :-

جدول رقم (٢١)

بيان تكلفة الإنتاج بشركة قها للأغذية المحفوظة في ظل نظام ABC

الصنف	اجمالى تكلفة المواد	الأجور المباشرة	مصاريف صناعية	اهلاك مباشر	التكلفة الصناعية
العصائر	٢٤١٠٦٦٠٩.٥٦٩	١٩٥٠٨٠٧.٩٨٧	٢٢٨٠٩٦٤.٣٣٨٧	٣٣٧٠٤.٤٢٠	٢٨٣٧٢٠٨٦.٣١٤٧
المربات	٨٩٠٤٦١٣.٢٨٤	٣٢٢٣١٨.٦٥٧	٢١٢٩٠٦٩.٥٦٣٠٢	١٠٨٩.٩١٥	١١٣٥٧٠٩١.٤١٩٠٢
الخضار	٢٤٣٧١٦.٢٢١	٢٠١٧٨.٥٧٠	١٩٧٧٠٥٢.٤٩٥	١٠١٤.٥٣٠	٢٢٤١٩٦١.٨١٦
الطماطم	٥٧٧٧٠٨٤.٠٠٤	١٩٠١٠١.٩٠٤	٢٢٣٠١١٠.١٩	٦٦٩.١١٥	٨١٩٧٩٦٥.٢١٣
المجمدات	٧٩٥٠٥.٢٣٧	١٣٧٧٤.٤٦٥	١٧٠٥٧٧٠.٩٦٣	٤٨٠.٨٥٤	١٧٩٩٥٣١.٥١٩
البقول	١١٩٣٠٤٨.٩٠٢	٨٤٣٠٥.٥٥٢	١٧٨٣٣٧٣.٩٧٩	١٤٩٣.١٣٦	٣٠٦٢٢٢١.٥٦٩
العجوة	٣٥٢٧٨١.٢٥٤	١٢٣٤٨.٧٧١	١٤٩٧٦٣٢.٢٠٨	-	١٨٦٢٧٦٢.١٨٣
الاسبيك	٢٠٨٩٦٧١.٢٩٤	٣٤٤١٩.٢٨٣	١١٠٩٥١٣.٣٨٦٢٨	١٠٤٩٨.١٤٢	٣٢٤٤١٠٢.١٠٥٢٨
المخللات	٣١١٨٧١.٢٣٩	٥٠٤٠٦.٣٤٢	١٢١١٠١٨.٩٥٤		١٥٧٣٢٩٦.٥٣٥
الشربات	١٥٧٥٨٤٠.٣٦٢	٩٧٢٥٨.٣٣١	١٣٧٤٩٩٩.٠٥٩		٣٠٤٨٠٩٧.٧٥٢
اجمالي	٤٤٦٣٤٧٤١.٣٦٦	٢٧٧٥٩١٩.٨١٢	١٧٢٩٩٥٠.١٣٦	٤٨٩٥٠.١١٢	٦٤٧٥٩١١٦.٤٢٦

**٥ - بيان متوسط التكلفة الصناعية للوحدة المنتجة في ظل نظام ABC:-**

**جدول رقم (٢٢)**

" متوسط التكلفة الصناعية للوحدة المنتجة بشركة قها للأغذية المحفوظة في ظل نظام ABC "

الصنف	التكلفة الصناعية	الكمية المنتجة بالكيلو جرام	متوسط التكلفة الصناعية للوحدة
العصائر	٨٣٧٢٠٨٦.٣١٤٧	٥٣٥٥٥٣٣.٧٤٠	٥.٢٩٧٧١٤٠
المربات	١١٣٥٧٩١.٤١٩٠٢	٢١٦٨٤٨١.٠٨٠	٥.٢٣٧٣٤٨٦
الخضار	٢٢٤١٩٦١.٨١٦	٢٠٢٥٣٢.٤	١١.٠٦٩٦٤٥٢
الطماطم	٨١٩٧٩٦٥.٢١٣	١٠٣٤٥٠٩.٧٢٠	٧.٩٢٤٤٩٣٢
المجمدات	١٧٩٩٥٣١.٥١٩	١٦٣٨٧٢	١٠.٩٨١٣٢٣٩
البقول	٣٠٦٢٢٢١.٥٦٩	٣١٥٩٤٥.٥٧٠	٩.٦٩٢٢٤٤
العجوة	١٨٦٢٧٦٢.١٨٣	١٥٩٧١٣.٢	١١.٦٦٣١٦٩٨
الاسبتيك	٣٢٤٤١٠٢.١٠٥٢٨	٥٧٤٨٣٠	٥.٦٤٣٥٨٥٢
المخللات	١٥٧٣٢٩٦.٥٣٥	٢٠٦٨٩٠.٥٦	٧.٦٠٤٤٨٦٨
الشربات	٣٠٤٨٠٩٧.٧٥٢	٦٢٩٠٠٢.٥٠٠	٤.٨٤٥٩٢٣١
اجمالي	٦٤٧٥٩١١٦.٤٢٦	١٠٨١١٣١٠.٧٧	

**٦ - المقارنة بين متوسط التكلفة الصناعية للوحدة المنتجة في ظل النظام التقليدي لتصنيع التكاليف بشركة قها للأغذية المحفوظة ومتوسط التكلفة الصناعية للوحدة المنتجة بالشركة في ظل نظام ABC:-**

**جدول رقم (٢٣)**

" المقارنة بين متوسط التكلفة طبقاً لنظام التقليدي ومتodo متوسط التكلفة طبقاً لنظام ABC "

الصنف	متوسط التكلفة الصناعية للوحدة طبقاً لنظام التقليدي	متوسط التكلفة الصناعية للوحدة المنتجة في ظل نظام ABC
العصائر	٦.٦٧٦٧٣٣٨	٥.٢٩٧٧١٤٠
المربات	٥.٩٠٢٠٢٢٤	٥.٢٣٧٣٤٨٦
الخضار	١.٧٩٠٥٦	١١.٠٦٩٦٤٥٢
الطماطم	٨.٠٠٨٠١٥٧	٧.٩٢٤٤٩٣٢
المجمدات	.٧٦٦٧٠١	١٠.٩٨١٣٢٣٩

متوسط التكلفة الصناعية للوحدة في ظل نظام ABC	متوسط التكلفة الصناعية للوحدة طبقاً للنظام التقليدي	الصنف
٩.٦٩٢٢٤٤	٥.٥٦١٨٤٥٥	البقول
١١.٦٦٣١٦٩٨	٣.١٧١٨٦٩٤	العجوة
٥.٦٤٣٥٨٥٢	٤.١٣٠٦٥٦٣	الاسبتيك
٧.٦٠٤٤٨٦٨	٢.٣٥٥٥١٠٠١	المخللات
٤.٨٤٥٩٢٣١	٣.٦٦٤٥٠٧٨	الشربات

#### رابعاً: ما بعد تطبيق مدخل ABC المتصور بشركة قها للأغذية المحفوظة:-

يرى الباحث أنه وفقاً لما ذهب إليه كوبر وكابلين<sup>(١)</sup> من فكر على مسئولي هذه الشركة بحث إمكانية إتباع نوعين من التصرفات للخروج بالشركة من حالة التعثر التي هي فيها . الأول تغيير تسعير المنتجات . ثانياً والأهم ينبغي على مسئولي شركة قها أن يبحثوا عن طرق لترشيد استهلاك الموارد.

وفيما يلي استعراض نوعي التصرفات :-

\* النوع الأول : إعادة التسعير :

بتطبيق مدخل ABC بشركة قها للأغذية المحفوظة ، يتبيّن ارتفاع تكلفة منتجات الخضار والمجمدات والبقول والعجوة والاسبتيك والمخللات والشربات . وهنا يبدو للوهلة الأولى أن الحل هو رفع أسعار هذه المنتجات للحفاظ على نفس مستوى الربحية المتحقق في ظل النظام التقليدي إلا أن هذا الخيار غير واقعي نظراً لشدة المنافسة من الشركات التي تعمل في نفس المجال . وبالتالي ، يتبع إتباع التصرف الثاني بالبحث عن طرق لترشيد استهلاك الموارد . أما بالنسبة للمنتجات التي انخفضت تكلفتها وهي هنا العصائر والمربات والطماطم ، فذلك يمثل ميزة تنافسية يتبعين على الشركة استغلالها وذلك إما بإبقاء سعر هذه المنتجات كما هي ومن ثم تعظيم ربحيتها ، وإما ببحث إمكانية تخفيض سعرها بهدف رفع حجم المبيعات

<sup>(١)</sup> Cooper, Robin and Robert S Kaplan, Profit Priorities From Activity – Based Costing, Harvard Business Review, May/June 1991, P. 134

منها . والى جانب ذلك ، يتعين دائما العمل على ترشيد استهلاك الموارد من جانب هذه المنتجات .

#### \* النوع الثاني : زيادة كفاءة استخدام الموارد:

يمكن توظيف مدخل ABC بشركة قها للأغذية المحفوظة في خفض استهلاك الموارد خاصة من جانب للمنتجات التي ارتفعت تكلفتها. هذا ويمكن تخفيض الطلب على الموارد بأسلوبين:

##### الأول: تخفيض عدد مرات أداء الأنشطة:

حيث يمكن اتخاذ إجراءات لتخفيض عدد مرات أداء العمل. مثل وضع حدود دنيا لحجم الطلبيات وذلك بهدف تخفيض العدد الكبير من الأنشطة الواجب القيام بها لتنفيذ الأوامر الصغيرة. وتساعد هذه الإجراءات على تخفيض عدد الطلبيات على الأنشطة التي يتم أداؤها باستخدام الموارد مع الاحتفاظ بمستوى وحجم الإنتاج الحاليين.

##### الثاني: زيادة كفاءة الأنشطة التي يتم أداؤها:

من خلال تنفيذ برامج التحسين المستمر مثل الإدارة الشاملة للجودة وتخفيض دورة الوقت والتي تؤدي إلى تخفيض الموارد الازمة لفحص المنتجات وتغيير الآلات وإعادة تشغيلها وتحريك وتخزين المواد. كما يساعد استخدام تكنولوجيا المعلومات المتقدمة على تخفيض هذه التكاليف إلى حد كبير، فاستخدام برامج التصميمات بالكمبيوتر يخفض تكلفة تصميم المنتجات وإجراء تعديلات في المنتجات الموجودة. كما أن نظم التصنيع المرنة وبرامج التصنيع المتكاملة بالكمبيوتر تؤدي إلى حذف معظم عمليات التجميع اليدوي من خلال الجدولة الإلكترونية. وهذا من خلال تخفيض كمية الأنشطة التي يتم أداؤها وزيادة كفاءة أداء الأعمال تستطيع شركة قها للأغذية المحفوظة الحصول على نفس مستوى الإنتاج والإيرادات مع تخفيض الطلب على الموارد . وحينئذ ، تستطيع الشركة الحصول على صفقات جديدة تستخدم فيها الموارد المتاحة الفائضة مما يساعد على الوصول إلى تحقيق هدف زيادة الإيرادات مع زيادة متواضعة في الإنفاق.

ويلاحظ من واقع تلك الحالة التطبيقية أن التصور المقترن لنظام محاسبة التكاليف بما يشمله من تعدد في أوعية التكلفة وتنوع في محركات التكلفة ، اضافة الى التصرفات التي يستلزم اتباعها بعد ذلك يصل إلى ثلاثة نتائج .. الأولى القياس الدقيق للتكلفة عبر إعادة هيكلة تكاليف المنتجات ، والثانية مساعدة الادارة على تحديد أسعار كل منتج بشكل علمي يتلاءم مع محددات التكلفة وقواعد المنافسة ، والثالثة دفع الادارة حال تطبيق هذا التصور إلى بداية الطريق نحو النظر لسير العمل داخل الشركة نظرة انتقادية بشكل دائم

وادرات الحاجة لمواكبة إدارة التكلفة وتطبيق منظومة إدارة الجودة الشاملة وتطبيق المدخل الأحدث مثل مدخل  $ABC$  الموجه بالوقت ومدخل  $ABC$  المركز على الأداء ، وهو ما يؤكد صحة الفرض الثالث من الدراسة وهو "أن مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط يعد الخيار الأمثل أمام إدارة شركة لها للأغذية المحفوظة في مواجهة قصور نظام محاسبة التكاليف المطبق حالياً بالشركة" .



---

## **خاتمة البحث**

---

**أولاً : خلاصة البحث**

**ثانياً : نتائج البحث**

**ثالثاً : توصيات البحث**

## أولاً : خلاصة البحث :

- ١- عرض الفصل الأول ثوابت النظام التقليدي لتخفيض التكاليف غير المباشرة وبيئة الأعمال الحديثة القائمة على فكر اقتصادي معاصر يقوم على مواجهة تحديات العولمة ، وفلسفة الإنتاج حال الطلب ، ونظم تصنيع عالية التقنية . وتبين من ذلك العرض وجود علاقة تشابكية بين محاور بيئة الأعمال الحديثة الثلاثة ودفع هذه المحاور نحو ضرورة إعادة التفكير في بديل للنظام التقليدي لتخفيض التكاليف غير المباشرة تقاديا للتشوهات الناشئة عن التطبيق كي تتحقق المنظومة المتكاملة للعمل داخل أى منشأة تسعى إلى الاستمرار في المنافسة .
- ٢- عرض الفصل الثاني أركان مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط ودواتع تطبيقه مع مقابلته بالنظام التقليدي لتخفيض التكاليف غير المباشرة حيث ظهر العديد من أوجه التميز لمدخل ABC على حساب النظام التقليدي الذى شابه الكثير من أوجه القصور ، والتى كشفتها بجلاء التغيرات في بيئة الأعمال الحديثة التى احتواها مدخل ABC .
- ٣- عرض الفصل الثالث مساهمة مدخل ABC في تحقيق متطلبات معايير المعلومات المحاسبية الملائمة استنادا لمدخل الأحداث كأحد مداخل التظير المحاسبي. كذلك ، تكامل مدخل ABC مع الادارة الاستراتيجية للتكلفة وادارة الجودة الشاملة . إذ أن تحليل أنشطة المنشأة بشكل تفصيلي يعلم على التعرف على الخصائص الواجب توافرها فى الأنشطة المختلفة التى تقوم بها المنشأة لإحداث التطور المستمر، وهو ما يساعد على تحقيق أفضل استغلال ممكن لموارد المنشأة وخاصة فى ظل قيد ندرة الموارد. وبمعنى آخر ، فإن مدخل ABC لم يعد قاصرا على مجرد تحديد التكلفة غير المباشرة وتوزيعها فقط بل أصبح نظاما يساهم فى تعطية مجالات عدة مثل تحسين الإنتاجية ، والجودة ، والخطيط، وإرضاء العميل، وحتى القرارات الإستراتيجية. كما عرض هذا الفصل تطوير ABC من خلال استعراض مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت ومدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط المركز على الأداء .
- ٤- عرض الفصل الرابع إخضاع النظام التكاليفي لشركة قها للأغذية المحفوظة للتطوير باستخدام مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط لبيان إمكانية تطبيقه في هذا المجال بما يصب في نهاية الأمر في خانة تقوية أداء الاقتصادي المصري.

## ثانياً : نتائج البحث :

- ١- تطور بيئه الأعمال الحديثة والعلاقة التشابكية بين محاورها يؤكّد على ضرورة اعادة التفكير في بديل للنظام التقليدي لتصنيص التكاليف غير المباشرة كي تتحقق المنظومة المتكاملة للعمل داخل أي منشأة تسعى الى الاستمرار في المنافسة .
- ٢- ظهور العديد من أوجه التميّز لمدخل ABC على حساب النظام التقليدي الذي شابه الكثير من أوجه القصور ، والتى كشفتها بجلاء التغييرات في بيئه الأعمال الحديثة .. تلك التغييرات التي احتواها مدخل ABC بل وعند من فوائدتها . أيضا ، قبول صحة الفرض الأول : يحقق مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط معايير المعلومات المحاسبية المفيدة.
- ٣- مدخل ABC لم يعد مجرد مدخلاً لتصنيص التكاليف غير المباشرة فقط بل أصبح نظاماً يساهم في تغطية مجالات عدة منها الجودة وخفض التكلفة.
- ٤- وصول مدخل ABC الى درجة عالية من التنوع تسهم في تلبية احتياجات المنشآت كل حسب إمكاناتها وأهدافها.
- ٥- قبول صحة الفرض الثاني: نظام التكاليف المطبق في شركة قها للأغذية المحفوظة يؤثر سلباً على قرارات التسعير والمنافسة .
- ٦- قبول صحة الفرض الثالث: مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط يعد الخيار الأمثل أمام ادارة شركة قها للأغذية المحفوظة في مواجهة قصور نظام محاسبة التكاليف الذي تطبقه.

### ثالثاً : توصيات البحث :

- ١- يوصي الباحث بتعظيم تطبيق مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط في البيئة المحاسبية المصرية ليس مجرد كونه أسلوباً يعالج التشوّهات الناجمة عن تطبيق المدخل التقليدي لتصنيف التكاليف غير المباشرة بل أيضاً لأنّه أسلوب يأخذ بالمتغيرات الصناعية وعلى وجه الخصوص التي تجد نفسها متعرّضة في سوق المنافسة الذي بدأ يتسع وينمو بشكل متتسارع إلى المستقبل عبر التعرّف على الخصائص الواجب توافرها في الأنشطة المختلفة لإعادة هيكلة تكاليف منتجاتها بشكل دقيق يساعدها على تحديد أسعار هذه المنتجات بما يتلاءم وتتكلفتها وحجم الطلب عليها .
- ٢- يوصي الباحث بتطبيق مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط لتحسين كفاءة أداء الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة وما تتعلق بها من موارد يتطلّب الحصول عليها تحمل تكاليف معينة ، وهو أمر يساعد في مجال تحديد الإستراتيجية الأنسب للمنشأة مما يمكنها من تحقيق مكاسب ومميزات تنافسية في السوق.
- ٣- يوصي الباحث عند تقويم الأداء الاعتماد على مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط المركز على الأداء. ويرى الباحث أن من شأن ذلك أن يكون التطوير غاية كل عمل داخل المنشآت الصناعية والمحرك لها نحو التغيير إلى الأفضل .



---

## **مراجعة البحث**

---

**أولاً : المراجع باللغة العربية**

**ثانياً : المراجع باللغة الأجنبية**

## أولاً: المراجع باللغة العربية:

### الكتب العربية:

- ١- د/ أحمد صلاح عطية: محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية، الطبعة الأولى، بدون ناشر أو مكان نشر معلوم، ١٩٩٨.
- ٢- الود أنس بafa، راكيش كى. سارن: إدارة الإنتاج والعمليات (مدخل حديث)، تعریب د/ محمد محمود الشواربى، دار المريخ للنشر، الرياض، ١٩٩٩.
- ٣- د/ بومدين يوسف: إدارة الجودة الشاملة والأداء المتميز ، جامعة بومرداس الجزائرية ، بدون ناشر، الجزائر، بدون تاريخ.
- ٤- تشارلز ت. هورنجرن: محاسبة التكاليف - مدخل إدارى - الجزء الأول، ترجمة و تعریب د/ أحمد حامد حاجج، د/ محمد هاشم البدوى، دار المريخ للنشر، الرياض، ١٩٨٦.
- ٥- د/ سامي نجدى محمد على: أصول المحاسبة عن التكاليف غير المباشرة الصناعية والتسويقية ، الطبعة الرابعة، بدون ناشر أو مكان نشر معلوم، ٢٠١١.
- ٦- د/ مجدى عمارة وآخرون: دراسات منهجية معاصرة في محاسبة التكاليف الفعلية، الطبعة الأولى، منشورات كلية المحاسبة- غربان (لبيا)، ١٩٩٢.
- ٧- د/ محمد محمود عبد ربه: دراسات في النظرية المحاسبية(المعايير المحاسبية المصرية ومشكلات التطبيق)، الدار الجامعية للطباعة و النشر و التوزيع، الإسكندرية، عام ٢٠٠٠.

### الدوريات العربية:

- ١- د/ إبراهيم محمد السباعي: "دراسات انتقادية لنظرية تحليل عناصر التكاليف في ظروف الصناعة الحديثة المعاصرة"، مجلة التكاليف ، العدد الثاني، ١٩٧٧.
- ٢- د/ أحمد محمود يوسف: "القياس المحاسبي لمدخل تحليل الأنشطة في إعداد الموازنة كأداة للرقابة على التكاليف(محاكاة تجريبية)"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد ٥٤، سنة ١٩٩٩.
- ٣- د/ أحمد محمود يوسف: "المزيج الإنتاجي ودقة بيانات التكلفة الصناعية غير المباشرة للوحدة، دراسة تطبيقية"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد ٥١، سنة ١٩٩٧.

- ٤ - د/ أحمد نمر على أحمد: " نحو تعميق تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد بالشركات الصناعية في ج.م.ع، دراسة ميدانية تطبيقية" ، **مجلة البحوث التجارية المعاصرة**، كلية التجارة بسوهاج ، جامعة جنوب الوادى، المجلد العاشر، العدد الثانى، ديسمبر ١٩٩٦.
- ٥ - د/ الشحات محمد عطوة: "دور المعلومات المحاسبية في ترشيد الاختيار لنماذج التقنية في المشروعات الاستثمارية في مصر" ، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، مجلد العدد الثاني، ١٩٩٥.
- ٦ - د/ برنس ميخائيل غطاس: "اعتبارات ضرورية لتخفيض محاسبى أفضل لتكاليف الصناعية غير المباشرة فى ضوء بعض الأبعاد البيئية" ، **المجلة العلمية لكلية التجارة**، كلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد الخامس عشر، ديسمبر ١٩٨٩.
- ٧ - د/ بهيرة محمود الموجى: "فرص تطبيق فلسفة الإنتاج في الوقت المضبوط في الصناعة المصرية" ، **مجلة التجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، ١٩٩٤.
- ٨ - د/ حسين محمد عيسى: "دراسة تحليلية لمشاكل تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة" ، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، مجلد العدد ٣، يوليو ١٩٩٧.
- ٩ - د/ حنفى زکى عيد محمد: "الدوافع السلوكية لتخفيض التكاليف لأغراض تقويم الأداء القطاعي(دراسة نظرية وعملية)" ، **مجلة الدراسات والبحوث التجارية**، كلية التجارة - فرع بنها، جامعة الزقازيق، العدد الأول، ١٩٩٣.
- ١٠ - د/ خيرى عبد الهادى: "مدخل العمليات كأساس لقياس تكلفة المنتجات" ، **مجلة الدراسات والبحوث التجارية** ، كلية التجارة - فرع بنها، جامعة الزقازيق، العدد الثانى، ١٩٩٣.
- ١١ - د/ خيرى عبد الهادى: "نموذج مقترن لقياس تكاليف استخدام الموارد والرقابة عليها في ضوء نظم تكاليف الأنشطة" ، **المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية**، كلية التجارة، جامعة حلوان، العدد الأول، ١٩٩٥.
- ١٢ - د/ سعيد محمود مصطفى الهلباوى: "قضية التعامل مع تجنب مشكلة تخفيض التكاليف لأغراض قياس تكلفة المنتجات: مدخل تحليل الأنشطة" ، **المجلة العلمية للتجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثانى، ١٩٩٥.
- ١٣ - د/ سعيد يحيى الضو: "القياس الكمى لأثر دمج الأوپية التكاليفية على دقة الإخبارات المستمرة من نظم التكاليف المتطرورة" ، **مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين**، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد ٥٣، سنة ١٩٩٨.

- ١٤ - د/ سمير رياض هلال: "تقسيم بسائل القياس المحاسبي في ضوء خصائص جودة المعلومات(دراسة تطبيقية)"، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد ١١، العدد الثالث، عام ١٩٨٧.
- ١٥ - د/ صادق حامد مصطفى: "تقييم النظرية الإيجابية في صياغة معايير المحاسبة المالية من زاوية نظرية الوكالة"، **مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين**، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الثالث والأربعون، سنة ١٩٩١.
- ١٦ - صالح عبد الرحمن محمود ، محمود عبد الفتاح ابراهيم رزق: "مدخل إدارة التكاليف الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد"، **المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل** ، المجلد السادس ، العدد الثاني ، ٢٠٠٥ .
- ١٧ - د/عبد الرحمن عبد الفتاح محمد: "تقييم فعالية مداخل تخصيص التكاليف غير المباشرة في ظل ظروف البيئة الحديثة للصناعة"، **مجلة الدراسات والبحوث التجارية**، كلية التجارة - فرع بنها، جامعة الزقازيق، مجلد العدد الأول، ١٩٩٦.
- ١٨ - د/ عبد المنعم فليح عبد الله: "محاسبة النشاط كمدخل لتطوير نظم المحاسبة عن تكاليف المنتجات في ظل البيئة الصناعية المتقدمة"، **مجلة الدراسات المالية والتجارية، (العلوم الإدارية)**، كلية تجارة بنى سويف، جامعة القاهرة، العدد التاسع ، سبتمبر ١٩٩٤.
- ١٩ - د/ عصافت سيد أحمد عاشور: "تأثير التحول إلى الأوتوماتيكية في التصنيع على هيكل التكاليف الصناعية مع التطبيق على صناعة الأسمنت والطباعة والصناعات المعدنية في المملكة العربية السعودية"، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، الملحق الثاني، ١٩٩١.
- ٢٠ - د/ عصام الدين مصطفى محمود مصطفى: "النظرية الحديثة لاقتصاديات التصنيع والعودة إلى الماضي في نظم قياس التكاليف"، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد العدد الثالث، يوليو ١٩٩٧.
- ٢١ - \_\_\_\_\_ : "معايير التكاليف بين الإبقاء والإلغاء وتقييم للأساليب المقترنة كبديل لها في البيئة الصناعية الحديثة"، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد الثاني، ١٩٩٦.
- ٢٢ - د/ على عبد الحليم عبد الحميد: "استخدام المنهج البنائي الوظيفي في تفسير التراكمية لمحاسبة التكاليف"، **مجلة البحوث التجارية المعاصرة**، كلية التجارة بسوهاج، جامعة أسيوط، العدد ٨، السنة الخامسة، ١٩٨٥ .

- ٢٣ - د/ على مجدى سعد الغرورى: "التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (منهج جديد لزيادة تكلفة المنتج)"، **المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد الثالث والثلاثون ، العدد الثاني ، ٢٠٠٨ .**
- ٢٤ - د/ محمد أبو العلا الطحان، د/زايد سالم أبو شناف: "مدى فعالية نظام التوفيق المناسب JIT في مجال تخفيض التكلفة"، **المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد السابع عشر، العدد الرابع، ١٩٩٣ .**
- ٢٥ - د/ محمد الفيومي محمد: "تقييم نموذج تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس النشاط مع استخدام نموذج ورقة عمل إلكترونية"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، المجلد ٢٨، سبتمبر ١٩٩١ .**
- ٢٦ - د/ محمد عمرو وهبة: "مدى تحقيق نظم التكاليف للكفاءة والفاعلية لمتخذى القرارات الإدارية داخل التنظيم"، **مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة - فرع بنها، جامعة الزقازيق، العدد الثاني، ١٩٩٢ .**
- ٢٧ - د/ محمد محمود يوسف: "محاسبة تكلفة النشاط وتخصيص الموارد في ظل نظرية الوكالة"، **مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد ٤٤، ١٩٩٢ .**
- ٢٨ - \_\_\_\_\_ : "نموذج مقترن لمحاكاة العلاقة بين محركات التكلفة ودقة بيانات محاسبة تكلفة النشاط"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد ٣٢، مارس ١٩٩٥ .**
- ٢٩ - د/ محمد مصطفى الجبالي: "دراسة استخدام منهج تخصيص التكلفة حسب الأنشطة لمواجهة تطبيق نظم التطور المستمر في المشروعات المتقدمة تكنولوجيا"، **مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة - فرع بنها، جامعة الزقازيق، العدد الثاني، ١٩٩٣ .**
- ٣٠ - \_\_\_\_\_ : "دراسة تطوير منهج تحديد التكلفة حسب الأنشطة خلال دورة حياة المنتج"، **مجلة الجمعية السعودية للمحاسبة، الرياض، العدد ١٧، مايو ١٩٩٨ .**
- ٣١ - \_\_\_\_\_ : "دراسة تطوير منهج تحديد التكلفة حسب الأنشطة خلال دورة حياة المنتج تحقيقاً لأهداف التخطيط الاستراتيجي والتطور المستمر للمشروعات المتقدمة تكنولوجيا"، **مجلة الدراسات المالية والتجارية (العلوم الإدارية)، كلية تجارة بنى سويف، جامعة القاهرة، العدد الثاني، يونيو ١٩٩٧ .**
- ٣٢ - \_\_\_\_\_ : "استخدام العوامل المسبيبة لحدث التكلفة والعناصر المحركة للأداء في صياغة نموذج موضوعي لتقدير الأداء وتحقيقاً لاعتبارات التطور المستمر"،

- مجلة الدراسات المالية والتجارية(العلوم الإدارية)، كلية تجارة بنى سويف، جامعة القاهرة، العدد الأول، يناير ١٩٩٦ .
- ٣٣ - د/ محمد نجيب زكي محمد: "استخدام أسلوب محاسبة تكلفة النشاط فى تطوير إعداد الموازنات التقديرية فى شركات قطاع الأعمال العام"، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد العدد الأول، يناير ١٩٩٣.
- ٣٤ - د/ محمد نشأت فؤاد محمد: "تحصيص التكاليف على أساس النشاط فى ضوء المدخل الإيجابي"، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة، جامعة عين شمس ، العدد الثاني، مجلد رقم ١ ، سنة ١٩٩٤.

### **رسائل علمية غير منشورة :**

- ١ - عبد السميع الدسوقي السيد: "مدخل الأحداث ودوره فى تطوير نظرية المحاسبة"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة ، جامعة القاهرة، ١٩٧٨ .
- ٢ - محمد أحمد شاهين: "مشكلات تطبيق مدخل تحديد التكاليف على أساس النشاط وأثره على اتخاذ القرارات"، رسالة ماجستير، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، ١٩٩٧ .

### **المؤتمرات العلمية :**

- ١ - د/ سمير أبو الفتوح صالح: إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي دعم القدرة التنافسية لل الصادرات المصرية في ظل التكتلات الاقتصادية ( منظومة مقترحة )، **المؤتمر العلمي السنوي الثاني عشر ، التصدير استراتيجية قومية**، كلية التجارة، جامعة المنصورة، ١١-٩ ابريل ١٩٩٦ .

### **مراجع من شبكة الانترنت :**

- ١ - د/ رياض رشاد البنا: "إدارة الجودة الشاملة" ، ورقة مقدمة إلى المؤتمر السنوي الواحد والعشرين للتعليم الإعدادي للفترة من ٢٤ - ٢٥ يناير ٢٠٠٧ ، وزارة التربية والتعليم البحرينية، تاريخ الإتاحة: ٢٥ يناير ٢٠١١ ، متاح في : [www.education.gov.bh/conferences/con21/w4.doc](http://www.education.gov.bh/conferences/con21/w4.doc)

## ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية:

### **BOOKS:**

- 1- ALAN UPCHURCH, **MANAGEMENT ACCOUNTING PRINCIPLES & PRACTICE**, PITMAN PUBLISHING, 1998.
- 2- BELVERD NEEDLES, ET AL., **FINANCIAL MANAGERIAL ACCOUNTING**, FOURTH EDITION. HOUGHTON MIFFLIN COMPANY, 1996.
- 3- CHARLES T. HORNGREN, ET AL., **COST ACCOUNTING A MANAGERIAL EMPHASIS**, PRENTICE HALL INTERNATIONAL INC., 12TH EDITION, 2006.
- 4- \_\_\_\_\_, **INTRODUCTION TO MANAGEMENT ACCOUNTING**, TENTH EDITION, PRENTICE HALL UPPER SADDLE RIVER, 1996.
- 5- COLINE DRURY, **MANAGEMENT AND COST ACCOUNTING**, THIRD EDITION, CHAPMAN & HALL, 1992.
- 6- JAMES A. BRIMSON, **ACTIVITY ACCOUNTING "AN ACTIVITY BASED COSTING APPROACH"**, JOHN WILEY & SONS. INC., 1991.
- 7- LETRICIA GAYLE RAYBURN, **COST ACCOUNTING: USING A COST MANAGEMENT APPROACH**, SIXTH EDITION, RICHARD D. IRWIN INC., 1993.
- 8- RAY H. GARRISON & ERIC W. NOREEN, **MANAGERIAL ACCOUNTING**, EIGHTH EDITION, IRWIN MACGRAW-HILL, 1997.
- 9- ROY DODGE, **FOUNDATIONS OF COST AND MANAGEMENT ACCOUNTING**, FIRST EDITION, CHAPMAN & HALL, 1994.

### **PERIODICALS:**

- 1- ARJAN SADHWANI, ET AL., "JUST IN TIME: AN INVENTORY SYSTEM WHOSE TIME HAS COME", **MANAGEMENT ACCOUNTING**, DECEMBER, 1985.
- 2- A.S. MCGOWAN, "PERCEIVED BENEFITS OF ABCM IMPLEMENTATION", **ACCOUNTING HORIZONS**, SARASOTA, MAR., 1998.
- 3- COOPER, ROBIN AND R.S. KAPLAN, "PROFIT PRIORITIES FROM ACTIVITY BASED COSTING", **HARVARD BUSINESS REVIEW**, MAY / JUNE, 1991.
- 4- DEBBIE BERLANT, ET AL., "HOW HEWLETT PACKARD GETS NUMBERS IT CAN TRUST", **HARVARD BUSINESS REVIEW**, JAN.-FEB., 1990.
- 5- DENNIS PEAVEY, "BATTLE AT THE GAAP? ITS TIME FOR A CHANGE", **MANAGEMENT ACCOUNTING**, FEB., 1990.
- 6- F.B. GREEN, ET AL., "PERFORMANCE MEASURES AND JIT", **MANAGEMENT ACCOUNTING**, FEBRUARY, 1991.
- 7- GB FRANK, ET AL., "LINKING COST TO PRICE AND PROFIT", **MANAGEMENT ACCOUNTING**, JUNE, 1989.
- 8- HARR DAVID J., "HOW ACTIVITY ACCOUNTING WORKS IN GOVERNMENT", **MANAGEMENT ACCOUNTING**, SEPTEMBER, 1990.
- 9- JAMES BRIAN QUINN, ET AL., "BEYOND PRODUCTS: SERVICE - BASED STRATEGY", **HARVARD BUSINESS REVIEW**, MARCH-APRIL, 1990.
- 10- JOHN MCMILLAN, "MANAGING SUPPLIERS: INCENTIVE SYSTEMS IN JAPANESE AND US. INDUSTRY", **CALIFORNIA MANAGEMENT REVIEW**, SUMMER, 1990.

- 11- MAGDY B. IBRAHIM, "ACTIVITY - BASED COSTING A CRITICAL LOOK", **ACCOUNTING MANAGEMENT & INSURANCE REVIEW**, FACULTY OF COMMERCE, CAIRO, UNIVERSITY PRESS, ISSUE NO. 3, 1997.
- 12- RICHARD K. YOODE, "COST OF QUALITY REPORTING: HOW WE SEE IT?", **MANAGEMENT ACCOUNTING**, JAN., 1992.
- 13- ROBERT H. HAYES, AND GARY P. PISANO, "BEYOND WORLD CLASS: THE NEW MANUFACTURING STRATEGY", **HARVARD BUSINESS REVIEW**, JANUARY – FEBRUARY, 1994.
- 14- THOMAS E. STEIMER, "ACTIVITY -BASED ACCOUNTING FOR TOTAL QUALITY" , **MANAGEMENT ACCOUNTING** , OCTOBER, 1990.

*The Faculty of Commerce  
The Department Of Accounting*

*An abstract for getting the degree of master in accounting*

*An address*

*Logical framework of the accounting activity  
in the modern business environment*

*From researcher*

*Naser Ahmed Mohamed Sand*

*Supervision*

**Prof. Dr/ Mohamed Amr Wahiba**  
Professor of cost accounting in the  
college

**Dr/ Salah Mohamed Mahmoud Kamel**  
Professor of accounting Department in  
college

**2012-1433**

## **Logical framework of the accounting activity in the modern business environment**

### **Introduction :**

This research Comes to demonstrate the development of methods of allocating indirect costs to conform with modern business environment which is evolving in economic thought and administrative and technological. The focus is on the importance of applying the approach to the allocation of indirect costs on the basis of activity, which not only aims at simply identifying profitable products that are produced established and evaluation of commodity stocks and but extend to the decisions to better relation to the provision of new products, redesigning the product, and determine levels of production, and modernization of production processes, the sale and choose the mix, and identify marketing and distribution channels.

### **Nature of the problem and thought of the study:**

Although the traditional method of allocating indirect costs dominated for a long period of time but the emergence of modern business environment with its complicates , researcher finds that she was driving towards the allocation of indirect costs on the basis of activity, and not for the relevance of thought, which was on the basis of the construction of this system only. If what has been oriented towards the application of economic theory of modern manufacturing, and production system if demand (JIT), and manufacturing systems high-tech without a true translation of reality in the form of data and accurate financial information for the result, to provide indicators of deceptive result in decisions not fully effective. Here comes the role of the curriculum contemporary allocation of indirect costs on the basis of activity in the achievement of positive decisions, including the rationalization of pricing decisions, and achieve positive attitudes towards the implementation of cost management on the basis of activity, and to achieve accuracy, reliability and capacity the largest and temporary appropriate when providing the information produced by this approach over the one intervention that more effectively compared to conventional systems, and

achieve superiority over traditional systems in the completion of tasks and improve the effectiveness of individuals to their jobs.

### **The importance of research:**

The significance of this study demonstrate the integrated system in which to declare that the units of economic competitiveness and continue, that system is in the economic theory of modern manufacturing, and production system if demand (JIT), and manufacturing systems high-tech, and the methodology of allocation of indirect costs on the basis of activity, and strategic management of cost, and total quality management.

### **Research objectives:**

- 1 - assist industrial facilities in the contemporary measurement of the cost of its outputs in a more accurate and provide them with the necessary information for control and performance evaluation in accordance with the standards of accounting information useful.
- 2 - To assist in contemporary industrial facilities to reduce cost and focus attention on the cost of spare capacity at the aggregate and not detailed.
- 3 - To assist in contemporary industrial facilities to achieve its performance in the constantly evolving to keep pace with the rapid changes and maintain or maximize its competitive position.

### **Hypotheses:**

- 1 - Entrance to achieve accountability for activity-based costing information requirements of the appropriate accounting standards.
- 2 - costing system applied in the Kaha Company for Preserved Foods adversely affect the pricing decisions and competition.
- 3 - Accounting for the entrance of activity-based costing is the perfect choice to manage Kaha Company for Preserved Foods in the face of inadequate cost-accounting system, which applied

## **Approach and style of Search:**

The researcher in the preparation of research approaches of the following: -

- deductive approach: through theoretical study of the subject based on the references in Arabic and foreign language references.
- Inductive approach: Depending on the field study by an analytical study of the reality in accounting Kaha Company for Preserved Foods in Qualibya .

## **Determinants of Search:**

- 1- The interview is between the traditional system and the system of accounting activity for the allocation of indirect costs within the framework of the rationalization of decisions.
- 2 - The study applied the theory.
- 3 - The practical side of the study was limited to a proposal to provide a scenario to demonstrate the basics of the application of ABC in one of the industrial companies.

## **Research plan:**

\* **Chapter One:** the traditional system for the allocation of indirect costs and drivers of change in the environment Modern business

***The first topic:*** the traditional system for the allocation of indirect costs.

***Section II:*** modern business environment and the inevitability of change.

\* **Chapter Two:** An Introduction Accounting for activity-based costing.

***Section I:*** Introduction of Staff Accounting for activity-based costing and motives of its application.

***Section II:*** The opinions and studies in support of the entrance to the accounting for costs on the basis of Activity and the criticism against him.

\* **Chapter Three:** ABC and logical system of modern approaches to development.

***Section I:*** a logical system ABC.

***Section II:*** modern approaches to develop a system ABC.

\* **Chapter IV:** Proposed scenario to demonstrate the basics of the application of ABC in one of the industrial companies.

***Section I:*** method of allocation of indirect costs in the company Kaha Food saved.

**Section II:** Statement of the basics of the application of ABC in the Kaha Company for Preserved Foods

**Search Summary:**

- 1 - Presentation of the first chapter fundamentals of the traditional system for the allocation of indirect costs and the modern business environment based on modern economic thought is based on meeting the challenges of globalization, and the philosophy of production if demand, and high-tech manufacturing systems.
- 2 - View Chapter Two pillars of the entrance to the accounting for costs on the basis of activity and motivation to apply his interview with the traditional system for the allocation of indirect costs. Also, opinions and studies in support of the entrance to the accounting for activity-based costing and the criticism against him.
- 3 - Showing the entrance to the third quarter related to ABC standards based on appropriate accounting information to the entrance of the events as one of the entrances of accounting theory. Also, the entrance to the integration of ABC with the strategic management of cost and total quality management. As the analysis in detail the activities of the facility is working to identify the characteristics that must be met in the various activities carried out by the facility to make a continuous development, which helps to achieve the best possible exploitation of the resources of the facility, especially in the light under the scarcity of resources. In other words, the entrance to the ABC is no longer limited to simply identifying the indirect cost and distribution, but also became a system contributes to the cover several areas such as improving productivity, quality, planning, and customer satisfaction, and even strategic decisions. This chapter also presented the ABC to develop a system through a review of the entrance to the accounting for costs on the basis of activity-oriented time and the entrance to the accounting for costs on the basis of the activity center on performance.
- 4 - Showing the fourth quarter to subordinate the costing system in Kaha Company for Preserved Foods for development by using the entrance of accounting for activity-based costing to demonstrate its applicability in this area, including eventually flows into the box in the strengthening of the Egyptian economy

## **Search Results:**

1. The evolution of modern business environment and the relationship interrelation between axes emphasizes the need to re-think of an alternative to the traditional system for the allocation of indirect costs in order to attain an integrated system to work within any facility seeking to continue in the competition.
2. The emergence of many aspects of the entrance of Excellence for ABC at the expense of the traditional system like a lot of shortcomings. Also, accept the first hypothesis: the entrance to achieve accountability for activity-based costing standards of accounting information useful.
3. The entrance of ABC is no longer just an approach to the allocation of indirect costs, but also became a system contributes to the cover several areas, including quality and cost reduction.
4. Access entrance to ABC to a high degree of diversity contributes to meeting the needs of enterprises, each according to their potential and goals.
5. Accept the validity of the second hypothesis: costing system applied in the Kaha Company for Preserved Foods adversely affect the pricing decisions and competition.
6. Accept the validity of the third hypothesis: An Introduction Accounting for activity-based costing is the perfect choice for managing Kaha Company for Preserved Foods in the face of inadequate cost-accounting system, which applied.

## **Research Recommendations:**

- 1 - The Researcher circulate the entrance to the application of accounting for costs on the basis of activity in the accounting environment in Egypt.
- 2 - The entrance to the researcher recommends the application of accounting for activity-based costing to improve the performance of activities that add value and the exclusion of activities that do not add value.
- 3 - The Researcher when assessing the performance dependence on the entrance to the accounting for costs on the basis of the activity center on performance