



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

impact factor isi 1.304

العدد التاسع عشر / الجزء الأول حزيران 2023

الإتجاهات الحديثة في محاسبة التكاليف ودورها في خفض تكلفة التشغيل

(دراسة ميدانية علي شركة سكر كنانة المحدودة).

Recent trends in cost accounting and its role in reducing
operating costs

(.A field study on the Kenana Sugar Company Ltd)

الباحث

د. عمر النور كريم الدين عمر

جامعة بخت الرضا - كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية - قسم المحاسبة والتمويل

Researcher:

Dr. Omar Al-Nour Karim Al-Din Omar

Bakht Al-Ruda University – College of Economics and
Administrative Sciences – Department of Accounting and
Finance.

Omerjay2020@gmail.com



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية Arab Journal for Humanities and Social Sciences

المخلص .

تمثلت مشكلة الدراسة في عجز النظم التقليدية للتكاليف عن توفير عدالة تخصيص التكاليف علي أغراض التكلفة النهائية ، وبالتالي صعوبة الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات الإدارية ، هدفت الدراسة إلي دراسة الاتجاهات الحديثة في نظم التكاليف كبديل لنظم محاسبة التكاليف التقليدية ، مع امكانية تطبيقها كنظم تسهم في معالجة الإنتقادات الموجهة للمدخل التقليدي في محاسبة التكاليف ، وبخاصةً في ظل واقع الإنتاج والتصنيع الحالي . إفتترضت الدراسة أن النظم التقليدية للتكاليف ، تظهر نصيب وحدة الإنتاج من التكاليف بصورة غير حقيقية وغير دقيقة ، ولا تساير التطور التكنولوجي ، بما يسهم في إضعاف الموقف التنافسي للمنتجات ، كما إن تطبيق النظم الحديثة في محاسبة التكاليف تحقق الرقابة علي عناصر التكاليف بالمنشأة وتعمل علي تخفيضها، ويؤدي تخفيض تكلفة التشغيل إلي زيادة الأرباح وتحقيق أهداف المنشأة ، الأدوات التي استخدمت في جمع البيانات تمثلت في السجلات الرسمية للشركة ، بجانب المقابلات الشخصية مع بعض المسؤولين بالشركة ، أوصت الدراسة بضرورة إجراء المزيد من الدراسات لنظم محاسبة التكاليف الحديثة ، مع المزيد من الإهتمام بها (من قبل الدولة) عبر الوسائل والوسائط المختلفة ، بجانب إلزام المؤسسات ذات الطابع القومي بضرورة تطبيقها ، مع تشجيع القطاع الخاص بذلك .

الكلمات المفتاحية: تخصيص التكاليف ، نظم التكاليف ، التكلفة النهائية ، تخفيض التكلفة ، تكلفة التشغيل

Abstract.

The research problem existed in the deficiency of traditional systems to produce justice cost allocation to final products, therefore difficulty of relaying its outputs in administrative decisions making procedures, The research aimed to study modern trends of cost systems as an alternative to traditional costing systems, and seeking



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

a proper way of applying it as a system that participating in solving tremendous criticizes that faced traditional cost systems, especially in present situation of the current industrial processes ,The research assumed that traditional costing systems shows the product unit cost unrealistic and inaccurate, also it does not match with technological development, which contributes to weakening the competitive position of products, Modern costing systems achieve cost control and cost reduction, The operating costs reduction increase profits and achieve company objectives ,Tools used in the collection of data represented in the official records of the company, along with interviews with some officials of the company , The research highlighted for more studies of modern cost accounting systems as most important guardian, with more attention (by state) through various means and media, in addition to requiring institutions of the national character should be applied, with encouraging the private sector to do so.

Key words: cost allocation, cost systems, final products, costs reduction, operating costs.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

المحور الاول : الإطار المنهجي والدراسات السابقة

أولاً: الإطار المنهجي

يقوم نظام التكاليف بالمؤسسات الاقتصادية علي اختلافها بدور رئيس في مد الإدارة بالمعلومات التكاليفية اللازمة لاتخاذ القرار الرشيد ، والذي يساعدها في تحقيق الأهداف المرسومة ، وقد عرفت محاسبة التكاليف منذ زمن بعيد ، وتطورت تبعاً للتطور في حاجات المجتمعات ، بدءاً بمرحلة فتح المجموعات الدفترية والاهتمام بالرقابة وتطوير قوائم محاسبة التكاليف ، وانتهاءً بكونها أصبحت وسيلة فاعلة لخدمة الإدارة ، وبخاصةً في وظيفتي التخطيط والرقابة ، حيث لم تقتصر أهدافها علي تحديد تكلفة الوحدة فحسب ، بل تعدي ذلك إلي خدمة الإدارة في مراقبة العمليات التشغيلية وتقديم بيانات تكاليفية ، بجانب الرقابة علي التكاليف وتخفيضها ، وتجدر الإشارة إلي أن مراحل محاسبة التكاليف اتسمت بالتغير تبعاً لحاجات الإدارة ، وذلك لقصور المحاسبة المالية لأنها تقدم بيانات إجمالية ، بجانب افتقارها للنظم المتطورة للمعايير اللازمة لتقييم كفاءة التنظيم . علي العكس من بيانات محاسبة التكاليف التي تتصف بالقدرة التي تمكن من الرقابة على الموارد والمهام ، علاوة علي اهتمامها بالحاضر والمستقبل .

مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في صعوبة الاعتماد علي مخرجات نظام التكاليف المستخدم بشركة سكر كنانة في اتخاذ القرارات الإدارية ويعود ذلك للأسباب التالية:

1- نظام التكاليف المطبق بالشركة نظام تقليدي ويتمثل ذلك في تجاهله للعلاقة بين عنصر التكلفة وسبب حدوث هذه التكلفة ، علاوةً علي أنه يجمع بين عناصر التكاليف غير المتماثلة من حيث سلوكها أو مسبباتها ، ثم تحميلها علي أساس واحد أو عدد محدود من الأسس والتي ترتبط بالحجم .



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

2- مخرجات هذا النظام التقليدي غير دقيقة ، والتكاليف الحملة علي وحدات النشاط (الإنتاج) النهائية تتصف بعدم الدقة والموضوعية والعدالة ، ويمكن القول بأن عجز محاسبة التكاليف التقليدية عن الوفاء بعدالة تخصيص التكاليف علي المنتج النهائي من أعظم الانتقادات التي اعترضت هذه النظم .

3- لا يلاءم نظام التكاليف المستخدم درجة التعقيد في العمليات الصناعية .

4- يركز النظام التقليدي في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة الإضافية علي أسس مرتبطة بالحجم (ساعات العمل المباشر أو ساعات تشغيل الآلات) ، وهذه الأسس تتغير بتغير حجم النشاط ، في الوقت الذي فيه نجد أن هناك أنشطة لا ترتبط تكلفتها بالتغير في حجم النشاط (الإنتاج) ، ويؤدي ذلك إلي عدم الدقة في قياس تكلفة الإنتاج وصعوبة الرقابة عليها .

5- صعوبة تحقيق الرقابة علي التكاليف في ظل تطبيق واستخدام النظم التقليدية للتكاليف ، ويؤثر ذلك علي المخرجات كتحقيق المخزون السلعي ، تحديد تكلفة وحدة النشاط المنتجة ، حساب تكلفة المبيعات وتحديد دخل الدورة .

6- استخدام تكنولوجيا الإنتاج (التحول إلي الآلية في الإنتاج والتصنيع) ، أدي إلي حدوث تغيرات في عنصر التكاليف غير المباشرة ، وجعل ذلك من الصعوبة بمكان تخصيص أو توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة الإضافية علي وحدات النشاط في ظل استخدام النظم التقليدية للتكاليف .

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في الآتي :



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

الأهمية العلمية:

توضيح أن النظم التقليدية في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة ، تؤدي الي عدم دقة في بيانات تكلفة المنتج النهائي ، كما أنها لا تلائم بيئة التصنيع الحديثة ، وقد تعرضت لانتقادات حادة ، مما دعي الأمر للبحث عن نظم حديثة في مجال محاسبة التكاليف .

الأهمية العملية:

دراسة وتحليل النظم الحديثة في محاسبة التكاليف وأهميتها في خفض تكلفة التشغيل في ظل المنافسة الحالية .

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة بصورة أساسية إلي تقديم دراسة تحليلية تطبيقية للاتجاهات الحديثة في محاسبة التكاليف وبيان دورها في خفض تكلفة التشغيل بقطاع الصناعة (شركة سكر كنانة المحدودة)، وتحت هذا الهدف تندرج مجموعة من الأهداف التي سعي الباحث من خلال هذا الدراسة إلي تحقيقها وتتمثل في الآتي:

1- توضيح الإطار العام للاتجاهات الحديثة في محاسبة التكاليف لتخصيص التكاليف الإضافية، وبيان دورها في معالجة الانتقادات التي وجهت لنظم محاسبة التكاليف التقليدية بما يسهم في تحقيق الرقابة علي التكاليف وتخفيضها .

2- توضيح مفهوم تخفيض التكلفة باعتباره من أهم أهداف نظم محاسبة التكاليف الحديثة ، مع بيان مبادئ وعناصر ووسائل تخفيض التكلفة.

3- التعرف علي الإطار العلمي لمفهوم تكلفة التشغيل ، من خلال استعراض موجز لمفاهيم التكلفة بصورة عامة و التكاليف غير المباشرة علي وجه الخصوص .



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية Arab Journal for Humanities and Social Sciences

فرضيات الدراسة :

لحل مشكلة الدراسة وتحقيق اهدافها تمت صياغة الفرضيات الاتية:

1/ استخدام الأساليب التقليدية في محاسبة التكاليف لحساب التكلفة بشركة سكر كنانة ، تظهر نصيب وحدة الإنتاج من التكاليف بصورة غير حقيقية وغير دقيقة.

2/ الطرق التقليدية في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة الإضافية، في ظل واقع التصنيع الحالي (التحول إلي الآلية) غير مناسبة ، بعكس النظم الحديثة ، حيث أن تطبيقها يقود شركة سكر كنانة إلي تحسين موقفها التنافسي.

3/ إن تطبيق نظام التكلفة علي أساس النشاط (كاتجاه حديث في نظم محاسبة التكاليف) بشركة سكر كنانة المحدودة يؤدي إلي تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة الإضافية علي المنتجات ، ويخفض تكلفة التشغيل ، ويظهر تكلفة الوحدة بصورة صحيحة ، بجانب إحكام الرقابة علي عناصر التكاليف .

4/ خفض تكلفة التشغيل تساعد في زيادة الأرباح وتحقيق أهداف شركة سكر كنانة المحدودة .

منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة علي المناهج التالية :

المنهج التاريخي : جمع البيانات والمعطيات التي تتعلق بالفترة موضوع الدراسة بشركة سكر كنانة وتحليلها .

المنهج الاستنباطي: لتحديد مشكلة الدراسة وصياغة الفرضيات.

المنهج الاستقرائي: لمراجعة أدبيات الدراسة بهدف التعرف علي مساهمات الفكر المحاسبي والممارسة العملية واستعراض أهم مشكلات قياس التكاليف، واختبار مدى صحة الفروض.

المنهج التحليلي الوصفي : دراسة الحالة .



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية Arab Journal for Humanities and Social Sciences

مصادر جمع البيانات :

اعتمدت الدراسة في جمع البيانات علي المصادر التالية:

مصادر البيانات الثانوية: الكتب العلمية، والأبحاث المنشورة في الدوريات العلمية المحكمة، الرسائل الجامعية، منشورات المؤتمرات والندوات العلمية، الشبكة الدولية للمعلومات.

مصادر البيانات الأولية: استمارة الإستبانة.

حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة في الآتي:

الحدود المكانية : شركة سكر كنانة المحدودة .

الحدود الزمانية : 2022م (الفترة العام 2003م وحتى العام 2006 م) بشركة سكر كنانة المحدودة . ويعود تحديد الباحث لهذه الفترة إلي حزمة التغيرات الكبيرة في نظم وتكنولوجيا الإنتاج والتشغيل التي تم تطبيقها بالشركة ، بجانب السياسات الإدارية الجديدة التي تم إتباعها .

الحدود الموضوعية: الإتجاهات الحديثة لمحاسبة التكاليف - خفض تكلفة التشغيل.

الحدود البشرية: عينة من العاملين بشركة سكر كنانة المحدودة.

ثانياً: الدراسات السابقة

دراسة : محمد عثمان أبو دقن ، (2004م)

ركزت الدراسة بشكل أساسي علي تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة في ظل الظروف الحديثة. تمثلت مشكلة الدراسة في تعدد الطرق المستخدمة في تخصيص التكاليف غير المباشرة علي الإنتاج في بيئة التصنيع الحديثة ، وتختلف هذه الطرق عن بعضها البعض في معالجتها لمشكلة تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة .هدفت الدراسة إلي دراسة طرق تخصيص



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية Arab Journal for Humanities and Social Sciences

التكاليف غير المباشرة ومقارنتها واختيار ما يتناسب منها مع الواقع الصناعي السوداني (أي الاختيار والمفاضلة بين البدائل المختلفة لنظم محاسبة التكاليف من حيث انسجامها مع واقع الصناعة الحالي) . تمثلت فروض الدراسة في الإجابة علي الأسئلة التالية :الأسس المستخدمة في أنظمة التكاليف المطبقة حالياً في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة غير دقيقة وتظهر تكلفة المنتجات علي غير حقيقتها . يساهم نظام(ABC) في التخصيص الدقيق للتكاليف الصناعية غير المباشرة . يساهم نظام المحاسبة عن الإنجاز باستخدام قيمة الوقت المستنفذ في الإنجاز في تخصيص معدلات تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة علي المنتجات غير المتجانسة التي تنتج في مركز تكلفة واحد . تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد يساهم في تخفيض وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة . أثبتت الدراسة صحة الفروض الثلاثة الأولى بينما توصلت إلي عدم إمكانية تطبيق الإنتاج في الوقت المحدد إلا في المنشآت الإنتاجية التي تطبق نظام تكاليف الأوامر بجانب صعوبة توفر بعض المقومات الأساسية .

دراسة : المعزز محمد عبد العظيم (2006م)

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم مسايرة نظم التكاليف التقليدية لأفكار وخصائص نظم الإنتاج الحديثة ، حيث ترتب علي التطور التقني السريع أن تتميز العملية الإنتاجية بذاتية التشغيل ، حيث أصبحت التكاليف الصناعية غير المباشرة تشكل جزء كبيراً من تكلفة الإنتاج ، وقد انتقدت الدراسة الطرق التقليدية بعدم قدرتها علي مسايرة الإدارة في تخفيض التكاليف التي تعتبر ضرورية في ظل اشتداد المنافسة ، أيضا أشارت الدراسة إلى أن توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة وفقا للمدخل التقليدي تعتمد علي أسس مرتبطة بالحجم (Volume-Based). هدفت الدراسة إلى دراسة نظام التكلفة علي أساس النشاط وملاءمته لنظم الإنتاج الحديثة واختبار مدي إمكانية تطبيقها في القطاع الخدمي . تمثلت فروض الدراسة في أن نظم التكاليف الحديثة تتفق مع مفاهيم ومقومات خصائص اتجاهات التصنيع الحديثة ، كما يساهم نظام التكلفة علي أساس النشاط في التخصيص الأفضل للتكاليف الصناعية غير المباشرة ، ويتجاوز الكثير من العقبات التي تعترض النظم التقليدية علاوة علي إمكانية تطبيقه (التكلفة علي أساس النشاط (ABC) في



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية Arab Journal for Humanities and Social Sciences

القطاع الخدمي (هيئة الموانئ البحرية) . أثبتت الدراسة صحة الفروض جميعها وقدمت توصيات مرتبطة بما توصلت إليه الدراسة من نتائج أهمها تعميم تطبيق نظام التكلفة علي أساس النشاط بالوحدات الاقتصادية المختلفة لجدواه .

دراسة : رضا إبراهيم ، (2012)

الهدف الأساسي من هذه الدراسة هو استخدام مدخل التكلفة علي أساس النشاط (-Activity Based Costing) في مجال قياس وترشيد تكلفة الخدمات الصحية وتوفير المعلومات اللازمة لترشيد القرارات الإدارية . انتقدت الدراسة المنهج التقليدي لتحميل التكاليف غير المباشرة . أبرزت الدراسة الدور الذي يمكن أن تلعبه المحاسبة عن التكلفة المبنية علي أساس الأنشطة في تقديم صورة واضحة للإدارة وتقديم معلومات دقيقة تساعد في تنفيذ وبناء الإستراتيجيات واتخاذ القرارات . أوضحت الدراسة المعوقات الأساسية التي تعترض تطبيق مدخل التكلفة علي أساس النشاط من حيث تحديد الأنشطة والتجانس المطلوب لمكونات النشاط ومشاكل استغلال الطاقة المتاحة . ركزت الدراسة علي دور هذا المدخل في قياس تكلفة الخدمات الصحية من نواحي تخصيص وتوزيع عناصر التكاليف غير المباشرة، واختيار وحدة النشاط للخدمات الصحية وأسس تحميل التكاليف . تناولت الدراسة تطبيق نظام التكلفة علي أساس النشاط (-Activity Based Costing) بقطاع المستشفيات وهو ما يميزها عن هذه الدراسة

دراسة : مؤيد الفضل (2019 م)

استهدفت الدراسة اختبار أهمية تطبيق نظام محاسبة تكلفة النشاط (Activity-Base Costing) لمساعدة الأصيل في اختيار أفضل نوعية من التعاقد مع الوكيل ، والتي تحقق المنفعة الثنائية المثلى ، وذلك عن طريق اختبار فاعلية وقدرة هذا المدخل في عملية تخصيص الموارد، ومن ثم في تحقيق الأداء المرضي لعلاقة الوكالة . ولتحقيق هدف الدراسة، قام الباحث بإجراء تجربة معملية شارك فيها موظفو قسم الصيانة في شركة تضامن صناعية، وقد أسفرت الدراسة عن النتائج التالية: أن مدخل محاسبة تكلفة النشاط لم يقدم الأسلوب المناسب لحل



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية Arab Journal for Humanities and Social Sciences

مشكلة التحميل أو التخصيص ، فهو لا يوفر الوسيلة لاستمالة الوكيل للإفصاح عن معلوماته الخاصة بصدق وأمانة ومن ثم التغلب علي مشكلة المعلومات غير المتماثلة والمشاكل الأخرى المنبثقة عنها وصولاً إلي الأداء المرضي لعلاقة الوكالة . عدم دقة معلومات التحميل التقديرية في ظل مدخل التكاليف علي أساس الأنشطة طالما أن هناك تحيز في تقدير التكاليف، ومن ثم تحيز أو عدم دقة في التحميل أو التخصيص. لذلك فإن هذا المدخل الحديث لا يقدم الطريقة التي تساعد الأصيل في أن يواءم أو ينسق بين اختياره لمستوي المورد . ينبغي في علاقة الوكالة أن يصمم نظام الحوافز للوكلاء علي أساس النقاط التجميعية المتراكمة لكل رئيس نشاط أو مدير. تشير النتائج بشكل غير مباشر إلى عدم دقة معدلات التحميل التقديرية حتى في ظل مدخل محاسبة تكلفة النشاط.

المحور الثاني: الإطار النظري (الدلاسة)

أولاً: الاتجاهات الحديثة في محاسبة التكاليف

1- نظام التكلفة علي أساس النشاط (Activity-Based Costing):

مفهوم نظام محاسبة التكلفة علي أساس النشاط :

بدايةً عرفها أحدهم في معرض عرضه للأهداف الرئيسية لأي نظام محاسبة تكاليف إدارية ، ومد الإدارة بالبيانات المناسبة من حيث توقيتها وملاءمتها ، بحيث يكون لها دعمها الجيد لما يتعلق بتنسيق الموارد للمنتجات وتقديم الخدمات بشكل يزيد من القدرة التنافسية من حيث التكلفة والجودة والربحية ، بجانب نكره علي أساس أن نظام التكلفة علي أساس النشاط هو نظام معلومات (Yair M. Babad, pp 563) . إن مفهوم نظم محاسبة التكاليف علي أساس النشاط يقوم علي فكرة أن المنتجات تحتاج إلي منظمات " تقوم بأنشطة " تتطلب " تكلفة أو موارد " ، مما يعني ضرورة تصميم النظم بحيث يتم تخصيص أي تكاليف لا يمكن تخصيصها مباشرة للمنتج علي الأنشطة المتسببة فيها ، ومن ثم يسهل تخصيص تكاليف كل نشاط علي المنتج أو



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

المنتجات حسب درجة استفادتها المتوقعة من ذلك النشاط (د.أحمد صلاح عطية ، 2006م ، ص70) .

2- التكلفة الشاملة وتكلفة الجودة الشاملة لدورة حياة المنتج:

أ- التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج:

إن أسلوب التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج يعتبر من المداخل الحديثة في مجال ترشيد القرارات الإدارية في ظل البيئة الحديثة ، حيث أن النظرة التقليدية للمنشأة علي أنها أقسام ووظائف جعلت القائمين بأمرها يركزون علي تكاليف الأقسام دون النظر للتكاليف الكلية (النظرة الشاملة) ، حيث أنه عند إنتاج منتج معين فإن الاهتمام بضبط ورقابة التكاليف يقع علي التكاليف الصناعية دون إعطاء نفس الاهتمام لتكاليف ما قبل الإنتاج وتكاليف ما بعد الإنتاج في الوقت الذي فيه تكون تكاليف ما قبل الإنتاج تلعب دوراً أساسياً في تحديد تكاليف مرحلة الإنتاج وما بعدها . تتبلور الفلسفة الأساسية للتكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج علي توصيف وحصر وقياس جميع التكاليف والعائد المتوقع من إنتاج المنتج المراد إنتاجه طوال فترة حياته . والتقارير عن ذلك بما يمكن متخذ القرار من إجراء المقابلة الصحيحة بين التكلفة والعائد وترشيد قرار المفاضلة بين البدائل المتاحة

ب- تكلفة الجودة الشاملة لدورة حياة المنتج :

يعتبر مدخل الجودة الشاملة لدورة حياة المنتج من المداخل الحديثة في محاسبة التكاليف ، بل من أهم المداخل التي تستخدمها المنشآت المختلفة صناعية كانت أو خدمية لتحسين موقفها التنافسي في ظل بيئة التصنيع الحديثة ، وتقوم علي فلسفة مفادها أن تحسين الجودة يحقق تخفيض للتكاليف علي مدي دورة حياة المنتج وبالتالي زيادة الأرباح وزيادة القدرة علي المنافسة في الأجل الطويل (مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، 2005 ، ص76) . حيث أن تخفيض تكاليف الجودة الشاملة تؤدي الي تخفيض التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج ، الأمر الذي يستوجب دراسة وتحليل علاقات الارتباط بين مكونات تكلفة الجودة علي مدي دورة حياة المنتج ، ويمكن القول بأن تحسين الجودة يؤدي إلي الاستعمال الأفضل للموارد المتاحة وبالتالي تخفيض



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية Arab Journal for Humanities and Social Sciences

التكاليف . وأفاد أحد الكتاب علي أساس أن أول من اقترح تكاليف الجودة هو العالم جوران في كتيبه (مراقبة الجودة) (عبد الرحيم الكسم ، 2001م ، ص 41).

إن فكرة نموذج الإدارة اليابانية بأن البداية الصحيحة تخلق النهاية الصحيحة . ويعود زيادة الاهتمام بهذه الفكرة لنجاح الشركات اليابانية ، حيث يتم التركيز بصفة أساسية علي العميل عند تطبيق إدارة الجودة (د. عصام فهد العرييد ، 2003م ، ص 259) .

3- نظام التكلفة المستهدفة Target Costing:

إن دواعي الاتجاه إلي أسلوب التكلفة المستهدفة ، تعود إلي البيئة التي تعيش فيها المنشآت والشركات ، والتي تتسم بالمنافسة وتتصف بأنها بيئة تنافسية وسريعة التغير ، بالإضافة إلي كونها بيئة لا تسامح في التأخير والأخطاء ، علاوةً علي أنها بيئة متزايدة الطلب (منتدى المحاسبين العرب ، زيارة بتاريخ 2007/7/22). ويمكن القول بأن الأسباب وراء الاتجاه الي هذا النظام تعود الي أوجه القصور التي وجهت إلي النظم التقليدية للتكاليف والتي توافرت فيه المبررات الكافية للاتجاه إلي نظام آخر يسد الثغرات ويعالج الانحرافات . حيث هناك جملة عيوب شابت النظم التقليدية ، فأدت الي صرف النظر عنها نسبياً ، علي سبيل المثال أن النظم التقليدية لا تحدد سعر البيع أولاً ، بل تقوم بتحديد التكلفة وإضافة هامش الربح المناسب ، فإذا كان هذا السعر أعلى من سعر السوق ، أو أن الشركة لا تستطيع البيع بهذا السعر ، فيتم تخفيض سعر البيع إلي اقل قدر ممكن . و تعرف التكاليف المستهدفة علي أساس أنها تكاليف المنتج المسموح بها والتي يتحقق معها معدل الربح المطلوب من بيع السلعة فهي بهذا المفهوم تكاليف تعتمد علي عوامل ومتغيرات السوق (المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة ، 2001م ، ص 506).

تفيد الدراسات بأن هذا الأسلوب يؤدي الي تحسين الموقف التنافسي للشركة ، وتحقيق أهداف تحسين الجودة ، وخفض التكلفة والإسراع بتقديم المنتج للسوق ، حيث أن البيئة التنافسية لا تحتمل الخطأ أو التأخير .



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية Arab Journal for Humanities and Social Sciences

ماهية التكاليف المستهدفة (منتدى المحاسبين العرب ، زيارة بتاريخ 2007/7/22) : التكلفة المستهدفة هي عملية ضبط وتحديد إجمالي تكاليف المنتج المقترح والمحدد ، والذي يؤدي إنتاجه إلي توليد الربحية المطلوبة عند السعر الذي يتوقع البيع به في المستقبل ، كما عرفها Kazuki Hamada بأنها النظام الذي يعاون في عملية تخفيض التكلفة في مرحلة تطوير وتصميم منتج جديد تماما ، أو إجراء تغيير شامل أو تغيير بسيط في منتج قديم . أيضاً فإن (Yutaka Kato) قد عرفها علي أساس أنها نشاط يهدف إلى تخفيض تكاليف المنتجات الجديدة، وفي نفس الوقت يضمن جودة المنتج ، وفي بمتطلبات المستهلك ، بفحص كل الأفكار المحتملة من اجل تخفيض التكلفة مسبقاً في مرحلة التخطيط وتطوير المنتج .

4- نظام التكلفة المسترجعة Backflush Costing System

إن سياسات ونظم الإنتاج الحديثة والتي كانت سبباً في النهضة الصناعية لليابان ودول شرق آسيا، فأثر ذلك علي نظم التكاليف ، فظهرت مفاهيم حديثة في هذا العلم المتطور والذي يتأثر بالدرجة الأولى بالسياسات الإنتاجية ، وأسلوب أو مدخل التكلفة المسترجعة يعمل بكفاءة في بيئة الإنتاج الفوري ، وفيما يتعلق بمفهوم وفلسفة وطبيعة التكلفة المسترجعة .

المحور الثالث : الاطار النظري لتخفيض تكلفة التشغيل :

أولاً: مفهوم تخفيض التكلفة :

1- يعتبر تخفيض التكاليف من الأهداف الرئيسية للنظم الحديثة في محاسبة التكاليف ، وقد ورد مفهومه بحسب رأي أحد الكتاب قائلًا: (إن مفهوم تخفيض التكاليف يعني الانتقال من مستوى المعايير الواقعية الحالية للتكاليف إلي مستوى أقل منه علي مدار فترة معينة ، بمعنى أن تحدث هناك انحرافات توفير عن هذه المعايير ويثبت أنها ناتجة عن ارتفاع عوامل الكفاية وليست ناتجة عن عدم صحة المعايير ذاتها) (حلمي عبد الفتاح مصطفى ، 1979م ، ص 24) ، ويمكن القول بأن هدف محاسبة التكاليف والمتعلق بتحقيق الرقابة علي التكاليف عن طريق الدراسة المستمر عن أفضل الطرق لاستغلال الموارد المتاحة يجعل أمر الدراسة عن وسائل الدراسة عن



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية Arab Journal for Humanities and Social Sciences

أسس حديثة وطرق جديدة لتحميل أو توزيع التكاليف علي وحدات الإنتاج من الأمور الهامة . وأشار آخر أساس أن تخفيض التكاليف بالمعني المطلق هو تخفيض في الرقم الإجمالي للنقود ، وهذا النوع قد يتم بدون تخطيط أو جهود إدارية ، مثل أن يكون سبب الانخفاض هو التخفيض في كمية الإنتاج وبهذا تكون النتيجة الفعلية هي ارتفاع التكلفة وليس انخفاضها ، وهذا ليس هو المقصود وإنما المقصود هو تخفيض مجالات الإسراف والضياع الحتمي والتخلص من تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة (نبيه بن عبد الرحمن الجبر ، 1997م ، ص 187) . أيضاً عرف آخر التخفيض في التكاليف علي أنه (تحقيق الخفض الحقيقي والدائم في تكلفة الأنشطة التي يزاولها المشروع أو تكلفة الوحدة المنتجة فيه بدون التأثير علي جودة المنتج أو وظائفه) (إبراهيم السباعي ، 1996م ، ص 37) ، كما عرفه آخر علي أنه (الحصول علي منافع (مخرجات) أكبر من نفس الموارد (مدخلات) ، أو الحصول علي نفس المخرجات بمقدار أقل من تلك المدخلات)

ثانياً: مبادئ تخفيض التكلفة

حتى يتم القيام بعملية التخفيض في التكاليف بنجاح وفعالية ، لا بد من مراعاة بعض المبادئ والأسس التالية: (نبيه بن عبد الرحمن الجبر ، 1997م ، ص 187)

1- التركيز أولاً علي العناصر التي تحتمل التخفيض الأكبر في التكاليف بأقل الجهود مقارنةً مع العناصر الأخرى .

2- يجب ألا تكون دراسة وتحليل التكاليف وتطبيق المقترحات أكبر من التخفيض في التكاليف .

3- ألا يؤدي التخفيض في التكاليف إلي تخفيض الجودة مما يؤثر علي إجمالي الإيرادات .

4- ألا يؤدي تخفيض التكاليف إلي اتخاذ قرارات إستراتيجية خاطئة كإستغناء عن أصل ثابت قد يحتاجه المشروع في المستقبل القريب .



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

5- يجب ألا يؤدي تخفيض التكاليف إلي إضعاف الروح المعنوية لدي العاملين مما يؤثر علي الإنتاجية .

ثالثاً: عناصر تخفيض التكلفة

تتعدد العناصر التي يمكن إخضاعها لعملية التخفيض في التكاليف حالة تعرضها إلي الارتفاع في التكاليف، فأبي عنصر أو قسم أو مرحلة من مراحل العملية الإنتاجية يعتبر عنصراً من عناصر التخفيض ، وتتمثل في :

1/ الأصول الرأسمالية كالأراضي والمباني والسيارات والآلات.

2/ العمالة المباشرة وغير المباشرة.

3/ المواد الخام والمواد الأولية المصنعة.

4/ مصاريف البيع والتسويق (النقل والتغليف والتركيب والتشغيل والصيانة) .

5/ المصاريف الإدارية والعمومية (الدراسة والتطوير والطاقة وصيانة الآلات والمعدات) .

رابعاً: دور النظم الحديثة في تخفيض تكلفة التشغيل :

1- مفهوم تكلفة التشغيل :

يستعرض الباحث ما جاء عن مفهوم تكاليف التشغيل حسب ما ورد بأحد المواقع بالشبكة الإلكترونية ، علي النحو (http://accounting.suite101.com/article.cfm/operation_costing) :

1- تكاليف التشغيل عبارة عن نظام من نظم التكاليف والتي يتم استخدامها في مجال الصناعة ، وتجمع بين نوعين من نظم التكاليف وهي نظام تكاليف الأوامر ونظام تكاليف العمليات .



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية Arab Journal for Humanities and Social Sciences

2- تكاليف التشغيل تقوم علي استخدام الأسلوب الأنسب للتكاليف والتي يمكن توفرها في نظام تكاليف الأوامر ونظام تكاليف العمليات ، حيث يمكن الجمع بينها علي أساس أنها أفضل طريقة لتحديد بنود التكاليف للشركة .

3- عادة ما يتم استخدام مصطلح تكاليف التشغيل فيما يتعلق بالمنتجات المتباينة في طرق إنتاجها والذي يتم علي دفعات (أي منتجات متجانسة أو متطابقة الوحدات) ، وأيضاً فإن هذه الدفعات ولأغراض حساب التكلفة يتم معاملتها علي أساس مجموعة واحدة مختلفة عن بقية دفعات المنتجات.

4- تكاليف العمليات تستخدم للمنتجات المتماثلة والمتطابقة في عملياتها الإنتاجية .

جاء مفهوم تكلفة التشغيل وفقاً للمنظور التجاري لمنظمات الأعمال ، ويرى الباحث أن تكاليف التشغيل هي كلما يتعلق بتكلفة المنتجات والخدمات منذ التفكير فيها وانتهاء ببيعها أو التخلص منها (أي طووال دورة حياة المنتج) .

2- التقنيات المستخدمة في مجال إدارة تكلفة التشغيل :

أ- نظام التطوير المستمر في نظام الإنتاج الفوري (Just-In Time):

يعتبر نظام التحسين المستمر في عمليات الإنتاج والتصنيع من المقومات الأساسية لنظام الإدارة الناجح الرامي إلي تحقيق أهداف المنظمة المتمثلة في ضمان إستمراريتها في دنيا الأعمال بما تمتلكه من قدرات تسهم في توفير السلعة بالجودة المناسبة والسعر المناسب ، وفي الوقت المناسب بالتوظيف الأمثل لموارد وإمكانيات الشركة . وقد ظهر هذا النظام وتم تطبيقه بكل من أميركا واليابان ويتضمن هذا المفهوم عدة أنظمة مثل نظام الإدارة بالأنشطة ، ونظام الجودة الشاملة ، ونظام الإنتاج بدون مخزون ، بالإضافة إلي تحسين العمليات (د.عبدالحى عبدالحى مرعى ، د.صلاح الدين عبد المنعم مبارك ، د.عطية عبد الحى مرعى ، 2002 م ، ص 279) . يمكن القول بأن التحسين المستمر كما أورد أحد الكتاب يعني تقديم الجديد و الأفضل بشكل دائم فالجديد و الأفضل هو رمز التميز و بالتالي الأساس للبقاء و الاستمرار ، فالبقاء على القديم يعني الزوال في بيئة تنافس عالمي



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية Arab Journal for Humanities and Social Sciences

شديد يسود فيها عملاء لديهم العديد من الاختبارات و يتنافس لنيل رضاهم العديد من المشاريع لذلك يمكن اعتبار التحسين المستمر القلب النابض لإدارة الجودة الشاملة و لا يقف هذا التحسين عند حد معين بل يشمل كافة المستويات و العمليات ، أيضاً يمثل التحسين التكاليفي المستمر حالة فرعية من الجهود الشاملة للتحسين المستمر إذ يقتصر هذا التحسين على تخفيض التكاليف في مجال التشغيل أو العمليات و الأنشطة المختلفة في المنظمة و يطلق على هذه الحالة المصطلح الياباني (Kaizen Costing) أي التحسين التكاليفي المستمر (<http://islamfin.go-> forum.net/montada-f47/topic-t1972.htm).

ب- إستراتيجية الإنتاج بدون عيوب (Zero Defect) :

إن إستراتيجية الإنتاج بدون عيوب ، تعني التحسين المستمر في عمليات التصنيع والإنتاج وبخاصة في مجال التصنيع ، حيث تعتبر من أهم التقنيات المستخدمة في مجال إدارة التكلفة لاعتبارات الجودة ، في ظل واقع التصنيع الحالي . وحيث أن الحصول علي الجودة يتبعه تكلفة فإن الأمر يحتاج إلي المحافظة علي الوضع التنافسي للشركة في ظل هذه البيئة .

يتناول الباحث ما أورده الكتاب بغية الوصول الي مفهوم وأهمية هذه الإستراتيجية ، فضلاً عن علاقتها بالنظم الحديثة في محاسبة التكاليف لعلاقته بتخفيض التكلفة ، من خلال تجنب العيوب .

(1) مفهوم إستراتيجية الإنتاج بدون عيوب (Zero Defect): ظهرت إستراتيجية الإنتاج بدون عيوب خلال التسعينيات ، عندما بدأت الشركات الكبيرة (في مجال الصناعات الأوتوماتيكية) محاولة الحد من التكاليف عن طريق خفض التكلفة المتعلقة بعمليات فحص الجودة . بالتركيز علي تحسين جودة الطلبات من المواد الخام. (http://en.wikipedia.org/wiki/Zero_Defects).

(2) مبادئ ومنهجية إستراتيجية الإنتاج بدون عيوب

(http://en.wikipedia.org/wiki/Zero_Defects) : هناك أربعة مبادئ أساسية لإستراتيجية الإنتاج بدون عيوب علي أساس وجود توافق بين الجودة والمتطلبات ، علاوة علي إن عملية منع



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية Arab Journal for Humanities and Social Sciences

العيوب أفضل بكثير عن الفحص والتصحيح . كما أن العيوب الصفرية تعتبر معيار للجودة ، بجانب أن عملية قياس الجودة تتم بناء علي اعتبارات نقدية وأخري تتعلق بأسعار عدم المطابقة .

(3) الانتقادات الموجهة لإستراتيجية الإنتاج بدون عيوب :

هناك جملة من الانتقادات تم توجيهها لهذه الإستراتيجية (كما أورد نفس الموقع الإلكتروني ، تمثلت في (1/التكلفة الباهظة لتطبيق النظام في مواجهة المعدلات المعيارية للتكلفة ، 2/ إن التكلفة العالية لتطبيق النظام لا تعود إلي سئوه ، بل الي سوء استخدام المبادئ ، حيث أن النظام مثالي ويمكن تطبيقه ، 3/ أورد (David Salsburg) علي أساس أن (W. Edwards Deming) انتقد هذا المدخل علي اعتبار أنه بدعة.

المحور الرابع: الدراسة الميدانية

أولاً: إجراءات الدراسة الميدانية

يقوم الباحث بإجراء الدراسة التطبيقية لنظام التكلفة علي أساس النشاط بشركة سكر كنانة المحدودة خلال الفترة (2003م/2006م) باستخدام بيانات الفترة موضوع الدراسة ، وتحليل البيانات واختبار الفرضيات من خلال إجراء مقارنة بين مخرجات نظام التكلفة علي أساس النشاط والنتائج التي تم التوصل إليها حسب نظام التكاليف المعمول به . وذلك علي النحو التالي :

ثانياً: تحليل البيانات واختبار الفرضيات :

يقوم الباحث بعرض وتحليل البيانات المطلوبة لأغراض الدراسة التطبيقية خلال الفترة (2003م/2006م) ، ومن ثم يقوم الباحث بتحليل هذه البيانات وعرض النتائج التي سيتم التوصل إليها ، ويمكن تناول هذا الموضوع علي النحو التالي :



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

ثالثاً: عرض البيانات :

البيانات المطلوبة لأغراض هذه الدراسة التطبيقية بشركة سكر كنانة المحدودة للفترة (2003م/2006م) تتمثل في نوعين من البيانات ، حيث يتعلق النوع الأول بنظام محاسبة التكاليف المعمول به ، بينما يتعلق الثاني بالبيانات اللازمة لتطبيق نظام محاسبة التكلفة علي أساس النشاط بالشركة (ABC) ، وذلك علي النحو التالي :

(أ) بيانات الفترة موضوع الدراسة (حسب نظام التكاليف المطبق بالشركة) :

1/ بيانات الإنتاج المتعلقة بمنتجات السكر (المنتج الرئيس) والمنتجات الثانوية الأخرى والمولاص للفترة (2006/2003) بالطن المتري:

تعتبر بيانات الإنتاج للفترة موضوع الدراسة من البيانات الهامة في تحديد تكلفة المنتجات سواء تم ذلك باستخدام نظام التكاليف المعمول به في الشركة (حالياً) أو تم باستخدام النظام المقترح (ABC) . وذلك كما يرد الجدول أدناه :

جدول (1)

كمية الإنتاج من المنتجات للفترة موضوع الدراسة

موسم 2006/2005		موسم 2005/2004		موسم 2004/2003		بيان
م/ثانوية ومولاص	سكر	م/ثانوية ومولاص	سكر	م/ثانوية ومولاص	سكر	
	400,209		393,002		427,895	كمية الإنتاج (بالطن المتري)

المصدر: شركة سكر كنانة المحدودة - قسم التكاليف التقرير السنوي والحسابات المالية عن السنة المنتهية في 30 سبتمبر (2004م ، 2005م ، 2006م) ، 2022م

الجدول (1) يوضح كمية الإنتاج (بالطن المتري) للمنتجات بالشركة خلال الفترة موضوع

الدراسة .



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

2/ تكلفة الطن المتري من المنتجات (للفترة المحددة) :

يمكن القول بضرورة توافر بيانات تكاليف الإنتاج والتشغيل للمنتجات (السكر المنتج الرئيس) و المنتجات الثانوية الأخرى والمولاس ، حتى يتمكن الباحث من استخدامها في أغراض الدراسة والمقارنة بين مخرجات النظام المعمول به ، ونظام التكاليف علي أساس النشاط المقترح لأغراض الدراسة .

جدول (2)

بيانات بالتكلفة الكلية لمنتجات الشركة

(سكر ومنتجات ثانوية أخرى ومولاس للفترة بالألف جنيهه)

موسم 06/05		موسم 05/04		موسم 04/03		بيان
م/ثانوية ومولاص	سكر	م/ثانوية ومولاص	سكر	م/ثانوية ومولاص	سكر	
	400,209		393,002		427,895	إنتاج بالطن
	741.3		849.1		787.1	ت.وحدة (طن/جنيه)
202,196.5	296,674.9	198,389.6	333,698	91,356.25	336,796.1	ت.كلية (طن/لف ج)

المصدر: شركة سكر كنانة المحدودة - قسم التكاليف التقرير السنوي والحسابات المالية عن السنة المنتهية في

30 سبتمبر (2004 م ، 2005 م ، 2006 م) ، 2022 م



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

الجدول (2) يوضح تكاليف الإنتاج وتكلفة الطن المتري من المنتجات بشركة سكر كنانة المحدودة خلال الفترة موضوع الدراسة .

3/ بيانات بالتكاليف المباشرة للمنتجات (سكر ومنتجات ثانوية أخرى ومولاس) :

التكاليف المباشرة للمنتجات التي تنتجها الشركة (سكر ومنتجات ثانوية ومولاس) للفترة موضوع الدراسة ضرورية في استكمال عملية تحديد تكلفة المنتجات من التكاليف العامة وفقاً للنظام المقترح (نظام التكلفة علي أساس النشاط).

جدول (3)

بيانات بالتكاليف المباشرة للسكر والمنتجات الثانوية والمولاس للفترة (بالألف جنيهه).

موسم 06/05		موسم 05/04		موسم 04/03		بيان
م/ثانوية ومولاص	سكر	م/ثانوية ومولاص	سكر	م/ثانوية ومولاص	سكر	
7,940.68	26,584.02	16,734.48	25,101.72	23,057.56	22,153.34	التكاليف المباشرة

المصدر: شركة سكر كنانة المحدودة - قسم التكاليف التقرير السنوي والحسابات المالية عن السنة المنتهية في 30 سبتمبر (2004 م ، 2005 م ، 2006 م) ، 2022

الجدول (3) يوضح التكاليف المباشرة للمنتجات بشركة سكر كنانة المحدودة للفترة موضوع الدراسة، وهي تعتبر ضرورية لتحديد التكاليف الكلية وتكلفة الوحدة من المنتجات عند تطبيق نظام التكلفة علي اساس النشاط .



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

(ب) البيانات المطلوبة لأغراض تطبيق نظام محاسبة التكاليف علي أساس النشاط بالشركة :

يتم إستخدام هذه البيانات في تحديد التكاليف الكلية وتكلفة الوحدة من المنتجات بالشركة خلال الفترة المحددة وفقاً لنظام (ABC) ، وحيث أن تطبيقه يتم علي مرحلتين إثنين فإن البيانات المطلوبة – أيضاً – تتعلق بالمرحلتين ، ولكن قبل إستعراضها يري الباحث ضرورة تقديم البيانات المتعلقة بالتشغيل والأنشطة والتكاليف الإضافية المرتبطة بها ، وذلك إستكمالاً للبيانات المطلوبة للفترة موضوع الدراسة ، لارتباطها مع غيرها من البيانات الضرورية لتطبيق نظام محاسبة التكلفة علي أساس النشاط ، يتناولها الباحث مع البيانات المتعلقة بمرحلتي تطبيق نظام التكلفة علي أساس النشاط علي النحو التالي :

1/ بيانات التشغيل بالشركة خلال الفترة موضوع الدراسة: تتمثل في بيانات بالأنشطة المختلفة والتكاليف المرتبطة بها (2003م/2006م) علي النحو التالي :



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

جدول (4)

بيانات التشغيل بالشركة للفترة (2003م/2006م)

الأحداث المسببة للتكلفة									مسبب التكلفة	رقم
موسم 2006/2005			موسم 2005/2004			موسم 2004/2003				
الجملة	م/ ثانوية ومولاس	سكر	الجملة	م/ ثانوية ومولاس	سكر	الجملة	م/ ثانوية ومولاس	سكر		
5,632	2,816	2,816	5,504	2,752	2,752	5,696	2,848	2,848	ساعات تشغيل الآلات	1
8,000	4,000	4,000	8,000	4,000	4,000	8,000	4,000	4,000	ساعات العمل المباشر	2
568	368	200	574	374	200	448	100	348	عدد مرات تجهيز الآلات	3
562	386	176	532	220	312	588	200	388	عدد مرات استلام المواد	4
492	361	131	512	212	300	528	78	450	عدد (مرات / ساعات) الفحص	5
8,448	3,448	5,000	8,256	3,000	5,256	8,549	1,400	7,149	ساعات تشغيل الآلات	6
4,262	1,705	2,557	4,108	1,643	2,465	4,439	1,536	2,903	ساعات العمل الفني والهندسي	7
5,328	1,332	3,996	5,136	1,336	3,800	5,524	1,156	4,368	ساعات العمل بالمصنع	8
5,600	2,400	3,200	5,600	1,800	3,800	5,300	1,050	4,250	ساعات عمل الحاسب الآلي	9
4,262	426	3,836	4,108	1,308	2,800	4,339	1,139	3,200	ساعات العمل الفني	10
374	174	200	374	197	177	374	174	200	عدد التقارير المالية المنتجة	11

المصدر : سجلات الشركة - قسم التكاليف / موسم (2004/2003) ، (2005/2004) ، (2006/2005) ، 2022م

الجدول (4) يوضح بيانات التشغيل بشركة سكر منانة المحدودة للفترة موضوع الدراسة (2006/2003) .



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences
/2 بيانات بالأنشطة المختلفة بالشركة والتكاليف المرتبطة بها (2003م/2006م)

جدول (5)

الأنشطة الإضافية بالشركة والتكاليف المرتبطة بها 2006/2003 (بالألف جنيه)

التكاليف الإضافية			بيان	
2005/2006	2004/2005	2003/2004	الأنشطة	
94,612.5	108,101.0	74,490.2	صيانة الآليات	1
3,019.6	3,450.0	2,377.3	تدفئة وإنارة المصنع	2
13,047.4	13,163.7	14,775.1	إهلاك المصنع	3
46,259.0	46,671.4	49,464.5	إهلاك الآليات	4
19,123.8	21,850.2	15,056.5	تجهيز الآلات	5
64,417.0	73,600.7	50,716.7	الطاقة والقوي المحركة	6
20,130.3	23,000.2	15,849.0	أنشطة تشغيلية أخرى	7
14,446.9	12,838.2	12,234.8	خدمات التأمين	8
1,778.1	1,580.1	1,505.8	الإحصاء والبحوث	9
1,555.8	1,382.6	1,317.6	أنشطة المعلومات	10
4,000.7	3,555.2	3,388.1	المشروعات الإستثمارية	11
444.5	395.0	376.5	أنشطة تخطيطية أخرى	12
95,324.9	94,090.9	71,553.7	إدارة المصنع	13
6,808.9	6,720.8	5,111.0	انشطة الأمن والحراسة	14
4,085.4	4,032.5	3,066.6	المعالجة الكيميائية	15
10,894.3	10,753.3	8,177.6	هندسة الإنتاج	16
14,979.6	14,785.7	11,244.2	تعبئة وإستلام ومناولة	17
4,085.4	4,032.5	3,066.6	فحص الجودة	18
6,979.2	6,888.8	5,238.8	أنشطة التنسيق (استيراد)	19
4,936.5	4,872.6	3,705.5	انشطة المراجعة الداخلية	20
4,766.2	4,704.6	3,577.7	انشطة التوثيق والارشفة	21



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

340.4	336.0	255.6	انشطة خدمية اخري	22
5,617.4	5,544.7	4,216.6	شؤون الأفراد	23
1,702.2	1,680.2	1,277.8	التدريب	24
2,042.7	2,016.2	1,533.3	الخدمات الإجتماعية	25
2,553.4	2,520.3	1,916.6	انشطة ثقافية ورياضية	26
4,596.0	4,536.5	3,449.9	التعويضات	27
510.7	504.1	383.3	أنشطة مختلفة أخرى	28
5,715.3	5,078.9	4,840.2	مكتب الشركة بلندن	29
1,905.1	1,693.0	1,613.4	المكتب بالخرطوم	30
1,905.1	1,693.0	1,613.4	المكتب ببورتسودان	31
1,498.4	3,552.0	1,513.2	أعمال الشؤون المالية	32
176.3	417.9	178.0	انشطة تشغيل الأقسام	33
88.1	208.9	3,856.8	أنشطة مالية أخرى	34
464,346.8	490,251.4	382,941.5	جملة	

المصدر: إعداد الباحث ، سجلات الشركة - قسم التكاليف (2004 م ، 2005 م ، 2006 م) ، 2022م

الجدول (5) يوضح (الأنشطة الإضافية والتكاليف المرتبطة بها (2006/2003).

3/ بيانات المرحلة الأولى (تجميع وتخصيص التكاليف علي الأنشطة) وهي المرحلة المتعلقة

الأنشطة المختلفة بالشركة والتكاليف المرتبطة بها خلال الفترة موضع الدراسة ، فإن عملية تكملة

اجراءات المرحلة الأولى من مراحل تطبيق نظام محاسبة التكاليف علي اساس النشاط تتطلب الآتي:

أ/ تبويب الأنشطة الإضافية والتكاليف المتعلقة بها في مجموعات متجانسة .

ب/ حساب معدل التكاليف الإضافية الخاصة بكل وعاء من أوعية التكاليف (بإستخدام معدل تكلفة

معين) .

ويأتي تفصيل هذه الإجراءات بهذه المرحلة من مراحل تطبيق نظام التكلفة علي اساس النشاط

باستخدام بيانات الشركة للفترة المحددة علي النحو التالي :



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

- (1) تحديد الأنشطة الإضافية المختلفة بالشركة والتكاليف المرتبطة بها بدقة ، حيث قام الباحث بعمل قائمة بكافة الأنواع المختلفة للعمل داخل شركة سكر كنانة لفترة موضوع الدراسة .
- (2) تبويب الأنشطة والتكاليف المتعلقة بها في مجموعات متجانسة (اي تصنيفها الي مجموعات متجانسة بإستخدام مرشحات التكلفة بغرض الوصول الي (أوعية تكلفة متجانسة) ويعتبر ذلك ضرورياً لأهميته في تقليل عدد مسببات التكلفة (معدلات التحميل) . ويستخدم الباحث معيار التصنيف طبقاً لمستوي النشاط (بمعنى انه حتي يصلح نشاط ما للدخول في مجموعة معينة يجب أن يؤدي هذا النشاط في نفس المستوي الذي يؤدي فيه باقي أنشطة المجموعة) ، أيضاً يتم هذا التصنيف بجانب إستبعاد الأنشطة الغير مضيئة للقيمة ، وذلك كما يظهر بالجدول (6) .

جدول (6)

تصنيف الأنشطة والتكاليف المرتبطة في مجموعات متجانسة (2006/2003)

التكاليف الإضافية			بيان
2005/2006	2004/2005	2003/2004	عية تكلفة النشاط :
			(أ) علي مستوي الوحدة الإنتاجية
64,417.0	73,600.7	50,716.7	1 وعاء تكلفة وقود و طاقة وقوي محرك
10,894.3	10,753.3	8,177.6	2 وعاء تكلفة شؤون العاملين والمزايا العينية (خ/اجتماعية رياضية وثقافية)
75,311.3	84,353.9	58,894.3	إجمالي تكلفة الوعاء
			(ب) علي مستوي الدفعة الإنتاجية
19,123.8	21,850.2	15,056.5	3 وعاء تكلفة تجهيز الآلات
14,979.6	14,785.7	11,244.2	4 وعاء تكلفة التعبئة والإستلام والمناولة
4,085.4	4,032.5	3,066.6	5 وعاء تكلفة فحص الجودة
38,188.8	40,668.4	29,367.3	إجمالي تكلفة الوعاء
			(ج) علي مستوي المنتج
140,871.4	154,772.4	123,954.6	6 وعاء تكلفة الصيانة وإهلاك الآليات
14,979.6	14,785.7	11,244.2	7 وعاء تكلفة المعالجة وهندسة الإنتاج
155,851.1	169,558.1	135,198.8	إجمالي تكلفة الوعاء
			(د) علي مستوي المصنع
16,067.0	16,613.7	17,152.5	8 وعاء تكلفة التدفئة وإنارة وإهلاك المصنع
123,915.4	120,167.8	95,111.1	9 أنشطة إدارية وخدمية والحاسب الالي
31,824.7	30,475.4	24,805.4	10 وعاء تكلفة الأنشطة الفنية والهندسية والمحطات الطرفية
1,498.4	3,552.0	1,513.2	وعاء تكلفة أعمال الشؤون المالية
173,305.3	170,808.8	138,582.1	إجمالي تكلفة الوعاء
442,656.4	465,389.2	362,042.4	جملة التكاليف الإضافية

المصدر: إعداد الباحث ، سجلات الشركة - قسم التكاليف (جاء التصنيف طبقاً لمستوي النشاط) ، 2022م

الجدول أعلاه يحدد معدل التكاليف الإضافية لكل وعاء بالشركة (2003م / 2006م) .



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

جدول (7)

بيان	موسم 2004/2003			موسم 2005/2004			موسم 2006/2005		
	تكاليف إضافية	مسبب تكلفة	م/ت وعاء	تكاليف إضافية	مسبب تكلفة	م/ت وعاء	تكاليف إضافية	مسبب تكلفة	م/ت وعاء
أوعية تكلفة علي مستوي الوحدة :									
1 وعاء ت. وقود وطاقة وقوي محركه	50,716.70	5,696	8.90	73,600.70	5,504	13.37	64,417.00	5,632	11.44
2 وعاء ت.ش/عاملين ومزايا عينية	8,177.60	8,000	1.02	10,753.30	8,000	1.34	10,894.30	8,000	1.36
(خ/اجتماعية رياضية وثقافية وأخرى									
أوعية تكلفة علي مستوي الدفعة:									
3 وعاء تكلفة تجهيز الآلات	15,056.50	448	33.61	21,850.20	574	38.07	19,123.80	568	33.67
4 وعاء تكلفة التعبئة والإستلام والمناولة	11,244.20	588	19.12	14,785.70	532	27.79	14,979.60	562	26.65
5 وعاء تكلفة فحص الجودة	3,066.60	528	5.81	4,032.50	512	7.88	4,085.40	492	8.30
أوعية تكلفة علي مستوي المنتج :	0								
6 وعاء تكلفة الصيانة وإهلاك الآليات	123,954.60	8,549	14.50	154,772.40	8,256	18.75	140,871.40	8,448	16.68
7 وعاء تكلفة المعالجة وهندسة الإنتاج	11,244.20	4,439	2.53	14,785.70	4,108	3.60	14,979.60	4,262	3.51
أوعية التكلفة علي مستوي المصنع									
8 وعاء ت.تدفئة وإنارة وإهلاك المصنع	17,152.50	5,524	3.11	16,613.70	5,136	3.23	16,067.00	5,328	3.02
9 وعاء ت.أنشطة إدارية وخدمية وح/الي	95,111.10	5,300	17.95	120,167.80	5,600	21.46	123,915.40	5,600	22.13
10 وعاء ت.أنشطة خدمية وهندسية وم.طرفية	24,805.40	4,339	5.72	30,475.40	4,108	7.42	31,824.70	4,262	7.47
11 وعاء تكلفة أعمال الشئون المالية	1,513.20	374	4.05	3,552.00	374	9.50	1,498.40	374	4.01
جملة التكاليف الإضافية	362,042.60			465,389.20			442,656.60		

بيان بحساب معدل التكاليف لكل وعاء من أوعية التكاليف بالشركة للفترة (2003م/2006م)، 2022م

المصدر: إعداد الباحث ، سجلات الشركة - قسم التكاليف موسم (2004/2003) ، (2005/2004) ، (2006/2005) .



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

عليه يمكن القول بأن مخرجات المرحلة الأولى من إجراءات تطبيق نظام التكلفة علي اساس النشاط تمثلت في تحديد وتوصيف الأنشطة مع تحديد تكاليف كل نشاط ، و تجميع الأنشطة المترابطة وتكاليفها في مجموعات متجانسة (أوعية تكلفة) ، وأخيراً حساب معدل التكاليف الإضافية لكل وعاء .

4/ البيانات المتعلقة بالمرحلة الثانية (مرحلة تحميل تكاليف الأنشطة علي أغراض التكلفة النهائية) : وهي عبارة عن المرحلة الثانية والأخيرة من مراحل تطبيق نظام (ABC) وتتعلق بتحميل تكاليف الأنشطة علي أغراض التكلفة النهائية (المنتجات) .

ويأتي تفصيل الإجراءات بهذه المرحلة من مراحل تطبيق نظام (ABC) بإستخدام بيانات الشركة للفترة المحددة علي النحو التالي :

(أ) يتم بهذه المرحلة تخصيص التكاليف الإضافية الخاصة بالأنشطة داخل كل وعاء علي المنتجات النهائية ، ويتم ذلك باستخدام معدل تكلفة كل وعاء والذي تم حسابه بالمرحلة الأولى بالجدول (21/2/3) ، وحيث أن منتجات الشركة خلال الفترة موضوع الدراسة تتمثل في (منتج السكر) و(المنتجات الثانوية الأخرى والمولاس) ، عليه فإن الجداول (8)، (9) توضح ذلك



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences
جدول رقم (8)

التكاليف الإضافية للمنتج (سكر) للفترة (2006/2003) حسب نظام التكلفة علي اساس النشاط (ABC)

بيان	معدل تكلفة الوعاء			مسبب التكلفة			التكاليف الإضافية		
	موسم 04/03	موسم 05/04	موسم 06/05	موسم 04/03	موسم 05/04	موسم 06/05	موسم 04/03	موسم 05/04	موسم 06/05
وعاء التكلفة علي مستوى الوحدة الإنتاجية									
1 الطاقة والقوي المحركة	8.90	13.37	11.44	2,848	2,752	2,816	25,358.35	36,800.35	32,208.50
2 ش/عاملين ومزايا عينية علي مستوى الطلبية :	1.02	1.34	1.36	4,000	4,000	4,000	4,088.80	5,376.65	5,447.15
3 تجهيز الآلات	33.61	38.07	33.67	348	200	200	11,695.67	7,613.31	6,733.73
4 التعبئة والإستلام والمناولة	19.12	27.79	26.65	388	312	176	7,419.64	8,671.31	4,691.12
5 فحص الجودة	5.81	7.88	8.30	450	300	131	2,613.58	2,362.79	1,087.78
علي مستوى المنتج									
6 إهلاك وصيانة الآليات	14.50	18.75	16.68	7,149	5,256	5,000	103,655.57	98,532.43	83,375.59
7 المعالجة وهندسة الإنتاج	2.53	3.60	3.51	2,903	2,465	2,557	7,353.44	8,872.14	8,987.06
علي مستوى المصنع									
8 تدفئة وإنارة وإهلاك المصنع	3.11	3.23	3.02	4,368	3,800	3,996	13,563.02	12,292.07	12,050.25
9 أنشطة ادارية وخدمية وحاسب آلي	17.95	21.46	22.13	4,250	3,800	3,200	76,268.33	81,542.44	70,808.80
10 أنشطة هندسية وفنية ومحطات طرفية	5.72	7.42	7.47	3,200	2,800	3,836	18,293.91	20,771.94	28,643.72
11 أعمال الشؤون المالية	4.05	9.50	4.01	200	177	200	809.20	1,681.03	801.28
							271,119.51	284,516.45	254,834.99

المصدر : إعداد الباحث من واقع بيانات الشركة للفترة (2006م/2003م)، 2022م



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

التكاليف الإضافية			مسبب التكلفة			معدل تكلفة الوعاء			بيان
موسم 06/05	موسم 05/04	موسم 04/03	موسم 06/05	موسم 05/04	موسم 04/03	موسم 06/05	موسم 05/04	موسم 04/03	
									وعاء التكلفة علي مستوي الوحدة الإنتاجية
32,208.50	36,800.35	25,358.35	2,816	2,752	2,848	11.44	13.37	8.90	1 الطاقة والقوي المحركة
5,447.15	5,376.65	4,088.80	4,000	4,000	4,000	1.36	1.34	1.02	2 ش/عاملين ومزايا عينية
0.00	0.00	0.00	0	0	0	0.00	0.00	0.00	علي مستوي الطلبة :
12,390.07	14,236.89	3,360.83	368	374	100	33.67	38.07	33.61	3 تجهيز الآلات
10,288.48	6,114.39	3,824.56	386	220	200	26.65	27.79	19.12	4 التعبئة والإستلام والمناولة
2,997.62	1,669.71	453.02	361	212	78	8.30	7.88	5.81	5 فحص الجودة
0.00	0.00	0.00	0	0	0	0.00	0.00	0.00	علي مستوي المنتج
57,495.81	56,239.97	20,299.03	3,448	3,000	1,400	16.68	18.75	14.50	6 إهلاك وصيانة الآليات
5,992.54	5,913.56	3,890.76	1,705	1,643	1,536	3.51	3.60	2.53	7 المعالجة وهنسة الإنتاج
0.00	0.00	0.00	0	0	0	0.00	0.00	0.00	علي مستوي المصنع
4,016.75	4,321.63	3,589.48	1,332	1,336	1,156	3.02	3.23	3.11	8 تدفئة وإنارة وإهلاك المصنع
53,106.60	38,625.36	18,842.77	2,400	1,800	1,050	22.13	21.46	17.95	9 انشطة ادارية وخدمية وحاسب آلي
3,180.98	9,703.46	6,511.49	426	1,308	1,139	7.47	7.42	5.72	10 أنشطة هندسية وفنية ومحطات طرفية
697.12	1,870.97	704.00	174	197	174	4.01	9.50	4.05	11 أعمال الشؤون المالية
187,821.61	180,872.95	90,923.09							

جدول رقم (9)

التكاليف الإضافية للمنتجات الثانوية الأخرى والمولاس للفترة 2006/2003 حسب نظام التكلفة علي اساس النشاط (ABC)

المصدر: إعداد الباحث من واقع بيانات الشركة (2003م/2006م) ، 2022م.

(ب) يكون بذلك قد تم تحديد الموارد والتكاليف المستهلكة بواسطة كل منتج من المنتجات

(ج) يتم حساب تكلفة الوحدة لكل منتج من المنتجات بإضافة التكاليف المباشرة الي التكاليف الإضافية المخصصة ، أيضاً يتم حساب متوسط تكلفة الوحدة من التكاليف الكلية .

جدول (10)

حساب متوسط تكلفة الوحدة من المنتجات (سكر) (للفترة 2006/2003)

المصدر	2006/2005	2005/2004	2004/2003	بيان
ج (17/2/3)	26,584.02	25,101.72	22,153.34	التكاليف المباشرة
جدول (26/2/3)	254,834.99	284,516.4	271,119.4	التكاليف الإضافية
	281,419.01	309,618.17	293,272.85	إجمالي التكاليف
جدول (15/2/3)	400,209	393,002	427,895	عدد الوحدات المنتجة
	0.703	0.788	0.685	متوسط تكلفة الوحدة

المصدر : إعداد الباحث / إدارة الشركة ، قسم التكاليف (2006/2003) ، 2022م



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences
جدول رقم (10) يوضح متوسط تكلفة الوحدة من منتج السكر وفقاً لنظام محاسبة التكاليف علي اساس النشاط (للفترة 2006/2003) .

جدول (11)

حساب متوسط تكلفة الوحدة من المنتجات الثانوية والمولاس (للفترة 2006/2003)

المصدر	2006/2005	2005/2004	2004/2003	بيان
جدول (17/2/3)	7,940.68	16,734.48	23,057.56	التكاليف المباشرة
جدول (27/2/3)	187,821.61	180,872.95	90,923.09	التكاليف الإضافية
	195,762.29	197,607.43	113,980.65	إجمالي التكاليف

المصدر: إعداد الباحث / إدارة الشركة ، قسم التكاليف (2006/2003) ، 2022م

جدول رقم (11) يوضح متوسط تكلفة الوحدة من المنتجات الثانوية والمولاس وفقاً لنظام محاسبة التكاليف علي اساس النشاط (2006/2003) .

2/2/3 تحليل البيانات :



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

تتلخص البيانات التي يقوم الباحث بتحليلها بشركة سكر كنانة (مجتمع الدراسة) خلال الفترة (2003م/2006م) في بيانات الجدول (12)، والذي يحتوي علي البيانات المتعلقة بالمنتج الرئيسي (السكر)، والجدول (13) والذي يحتوي علي بيانات المنتجات الثانوية الأخرى والمولاس، ويعبر كل جدول عن نوعين من البيانات تتمثل في:

النوع الأول: ويعبر عن بيانات التكاليف المتعلقة بالفترة (2003م/2006م) وفقاً للمدخل التقليدي لمحاسبة لمحاسبة التكاليف .

النوع الثاني: ويعبر عن بيانات التكاليف المتعلقة بالفترة (2003م/2006م)، والتي تم التوصل إليها بتطبيق المدخل الحديث في محاسبة التكاليف (نظام التكلفة علي اساس النشاط) بإستخدام بيانات التشغيل والتكاليف والإنتاج بالشركة .

تظهر الجداول (12) و(13) جوانب التحليل التي إعتد عليها الباحث من خلال إجراء مقارنة بين مخرجات النظامين، النظام التقليدي في محاسبة التكاليف، و نظام محاسبة التكلفة علي اساس النشاط (ABC) علاوة علي ذلك فقد أعتد الباحث علي بيانات أخرى توصل إليها من السجلات الرسمية لشركة سكر كنانة، وتتخلص بيانات التحليل التي يري الباحث أنها تحقق أغراض هذه الدراسة في خمس أوجه رئيسية، هي (1/ التكاليف الكلية، 2/ تكلفة الوحدة، 3/ سعر بيع الوحدة، 4/ صافي الأصول المستغلة، والعمالة المستخدمة، 5/ صافي الربح المحقق) .

يقوم الباحث بعرض الأوجه أعلاه بالجدولين (12) و(13)، ومن ثم يقوم بعملية تحليل البيانات، وتجدر الإشارة الي ان عملية عرض البيانات تمت علي اساس المنتجات المختلفة (سكر منتج رئيس) و (ومنتجات ثانوية أخرى و مولاس)، ايضاً يتناول الباحث تحليل البيانات علي نفس الأساس الذي تناوله العرض .



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences
جدول (12)

أوجه المقارنة بين مخرجات النظامين للفترة موضوع الدراسة (2006/2003) للمنتج سكر

ملحوظات	نظام محاسبة التكلفة علي اساس النشاط			ملحوظات	نظام محاسبة التكاليف التقليدي			وجه المقارنة
	2006	2005	2004		2006	2005	2004	
ج (24/2/3)	281,419.01	309,618.17	293,272.85	ج (16/2/3)	296,674.93	333,698	336,796.15	1 التكاليف الكلية
ج (15/2/3)	400,209	393,002	427,895	ج (15/2/3)	400,209	393,002	427,895	الإنتاج /طن متري
ج (24/2/3)	0.703	0.788	0.685	ج (16/2/3)	0.741	0.849	0.787	2 تكلفة الوحدة (الف ج/طن)
	1.28	1.09	1.05	حسابات ختامية	1.32	1.13	1.13	3 سعر بيع الوحدة
حسابات ختامية	5.61	5.36	4.96	حسابات ختامية	5.61	5.36	4.96	4 صافي الأصول (مليار جنيه)
حسابات ختامية	11,500	11,500	14,000	حسابات ختامية	11,500	11,500	14,000	العمالة (ثابتة+ مؤقت)
حسابات ختامية	111,060.20	104,123.80	84,564.30	حسابات ختامية	111,060.20	104,123.80	84,564.30	5 الأرباح المحققة

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة ، 2022م

الجدول رقم (12) يبين أوجه المقارنة بين مخرجات النظامين للفترة موضوع الدراسة (2006/2003) للمنتج الرئيس (سكر) ، 2022م.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences
جدول (13)

أوجه المقارنة بين مخرجات النظامين للفترة موضوع الدراسة (2006/2003) للمنتجات الثانوية الأخرى والمولاس

ملحوظات	نظام محاسبة التكلفة علي اساس النشاط			ملحوظات	نظام محاسبة التكاليف التقليدي			وجه المقارنة
	2006	2005	2004		2006	2005	2004	
ج (24/2/3)	195,762.2	197,607.4	113,980.6	ج (16/2/3)	202,196.57	198,389.6	91,356.25	1
	9	3	5					التكاليف الكلية
حسابات ختامية	5.61	5.36	4.96	حسابات ختامية	5.61	5.36	4.96	2
								صافي الأصول (مليار جنيه)
حسابات ختامية	11,500	11,500	14,000	حسابات ختامية	11,500	11,500	14,000	3
								العمالة : ثابتة+مؤقت
حسابات ختامية	111,060.2	104,123.8	84,564.30	حسابات ختامية	111,060.2	104,123.8	84,564.3	4
	0	0			0	0	0	الأرباح المحققة

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة ، 2022م

الجدول رقم (13) يبين أوجه المقارنة بين مخرجات النظامين للفترة (2006/2003) للمنتجات الثانوية الأخرى والمولاس.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

وبقراءة الباحث لبيانات الجدولين (12) ، (13) والمعتقة ببيانات أوجه المقارنة المختلفة لمنتجات شركة سكر كنانة ، والمتمثلة في المنتج الرئيسي (السكر) و(المنتجات الثانوية الأخرى والمولاس) ، وبإجراء مقارنة بين المخرجات (للنظامين) ، نظام محاسبة التكاليف وفقاً للمدخل التقليدي ، ونظام محاسبة التكلفة علي اساس النشاط (ABC) بإستخدام بيانات شركة سكر كنانة (2003م/2006م) ، يمكن تحليل البيانات بإستعراض الجوانب التالية (الأرقام بالألف جنيه) :

(1) التكاليف الكلية :

(أ) سلعة السكر :

من الجدول (12) يتبين أن هناك إنخفاض في جملة التكاليف الكلية علي اساس حسابها التكاليف وفقاً للمدخل الحديث (محاسبة التكلفة علي اساس النشاط) عن جملة التكاليف وفقاً للمدخل التقليدي للمواسم الثلاثة علي التوالي ، حيث بلغت التكاليف الكلية في الحالة الأولى ، (336,796.15) ، (333;698) ، (296,682.93) ، بينما بلغت في الحالة الثانية ، (311,534.85) ، (309,618.17) ، (281,419.01) ، أي بنسبة زيادة علي التوالي بلغت (12.9%) ، (7.2%) ، (5.1%) .

(ب) المنتجات الثانوية الأخرى والمولاس :

بيانات الجدول (13) وبالمقارنة بين مخرجات مدخل التكلفة علي اساس النشاط والمدخل التقليدي للتكاليف ، فيما يتعلق بالتكاليف الكلية ، فإن هناك انخفاض في جملة التكاليف بموسم (2005/2004) ، وموسم (2006/2005) ، بينما هناك ارتفاع في التكاليف في موسم (2004/2003) ، حيث بلغت جملة التكاليف علي التوالي (113,980.65) ، (97,607.43) ، (195,762.29) وفقاً لمدخل التكاليف الحديث (ABC) ، و بلغت (91,356.25) ، (198,389.6) و (202,196.57) وفقاً للمدخل التقليدي ، وبنسب مئوية بلغت (-24.8%) ،



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

(0.4%) ، (3.2%) ، علي التوالي ، و بصورة اجمالية يمكن القول بأن جملة التكاليف الكلية قد انخفضت عند تطبيق نظام محاسبة التكلفة علي أساس النشاط .

إن تحليل التكاليف الكلية للمنتجات قد اشار الي وجود انخفاض في نسبة التكاليف الكلية حالة تطبيق المدخل الحديث عنها عند تطبيق المدخل التقليدي لمحاسبة التكاليف . وتعود نتائج هذه المقارنة الي ان نظام التكاليف علي اساس النشاط يقوم علي توزيع التكاليف غير المباشرة الإضافية علي الأنشطة المسببة لحدوثها فقط ، و يتم توزيع تكاليف الأنشطة على الخدمات المستفيدة منها فقط وفقاً لمسببات التكلفة ، وايضاً يتم استبعاد تكاليف الأنشطة غير المضيئة للقيمة بالنسبة للمنتجات . وهذه الامور تحقق الآتي : (1/ الرقابة علي التكاليف ، 2/ التأثير في القرارات الإدارية كالتسعير وخلافه) (بترشيدها) نسبةً للموثوقية المتوفرة في بياناتها) ، 3/ العدالة في تخصيص التكاليف غير المباشرة الإضافية ، والدقة في نتائج التحميل) .

(2) تكلفة الوحدة :

إن نصيب وحدة الإنتاج من التكاليف الكلية جاءت متباينة كنتيجة طبيعية للتباين في ارقام التكاليف الكلية للفترة موضوع الدراسة (2006/2003) ، حيث ثبات كمية الإنتاج ، ويمكن تناولها علي النحو التالي :

(أ) سلعة السكر :

من واقع بيانات الجدول (12) فإن نصيب الوحدة من التكاليف الكلية وفقاً للمدخل المدخل الحديث (ABC) بلغت ، (0.685) ، (0.788) ، (0.703) ، (الف جنيه) للطن المتري ، بينما بلغت وفقاً للمدخل التقليدي للتكاليف ، (0.787) ، (0.849) ، (0.741) الف جنيه للطن المتري ، (علي التوالي) ، ويلاحظ أن هناك زيادة ظاهرة في نصيب الوحدة من التكاليف الكلية وفقاً للمدخل التقليدي عنها بإستخدام وتطبيق المدخل الحديث (نظام محاسبة التكلفة علي اساس



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

(النشاط) ، وجاءت الزيادة بنسب بلغت (13%) ، (7.2%) ، (5.1%) ومن الطبيعي أن تكون هناك علاقة بين نسبة الزيادة في التكاليف الكلية ونسبة الزيادة في تكلفة الوحدة .

المنتجات الثانوية الأخرى والمولاس :

بيانات الجدول (13) ، وعلي الرغم من صعوبة الحصول علي الكميات المنتجة (بالطن المتري) أو أي وحدة قياس أخرى (بإختلاف طبيعة المنتج) من المنتجات الثانوية الأخرى والمولاس ، إلا أن العلاقة بين التكاليف الكلية وفقاً للمدخل (والتي تم التوصل إليها) تظل قوية وأن النسبة بين التكاليف الكلية (للمنتجات) ونسبة تكلفة الوحدة منها (أيًا كانت وحدة القياس) تظل محفوظة ، ويستفاد من ذلك علي ان نصيب وحدة الإنتاج من التكاليف الكلية للمنتجات الثانوية والمولاس وفقاً للمدخل الحديث (التكلفة علي اساس النشاط) ، ستظهر بالنقصان في موسمي (2005/2004) ، (2006/2005) ، بينما تظهر بنقصان بموسم (2004/2003) .

إن الزيادة في نصيب الوحدة من التكاليف وفقاً للمدخل الحديث للمنتجات الأخرى والمولاس ، مقابل انخفاض في نصيب الوحدة من التكاليف الكلية لمنتج السكر يشير الي توفر العدالة في استهلاك المنتجات المختلفة للتكاليف . وبناء علي التحليل يمكن القول بالآتي :

1/ نصيب وحدة الإنتاج (غرض تكلفة نهائي) من التكاليف وفقاً للمدخل التقليدي لمحاسبة التكاليف (منتج السكر) ظهر بصورة أكبر (أي مضخمة) ، ومختلفة عن نصيبها من التكاليف وفقاً للمدخل الحديث (غير حقيقية) ، وهذا يشير الي الخلل في حساب التكاليف وفقاً للمدخل التقليدي .

2/ نصيب الوحدة من التكاليف الكلية (منتج السكر) وفقاً للمدخل الحديث ظهر بصورة منخفضة (أي أقل) ، وهذا يصب في اتجاه (تخفيض التكاليف) الذي يحقق نوعاً من الرقابة علي عناصر التكلفة .



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

3/ نصيب الوحدة من التكاليف الكلية (المنتجات الثانوية الأخرى والمولاس) وفقاً للمدخل الحديث ظهر تارةً منخفضة ، ومرتفعة تارةً أخرى ، وهذا الإختلاف يفيد بوجود عدالة في استهلاك المنتجات المختلفة للتكاليف .

4/ أسعار بيع الوحدة (من المنتجات المختلفة) ، أيضاً ستختلف بإختلاف التكلفة وفقاً لكل مدخل من المدخلين (المدخل التقليدي لمحاسبة التكاليف ونظام محاسبة التكلفة علي اساس النشاط كإتجاه حديث في نظم محاسبة التكاليف) ، ولهذا أثره الكبير في القرارات الإدارية ، فضلاً عن التأثير علي الموقف التنافسي للشركة .

(3) سعر بيع الوحدة :

بما أن سعر بيع الوحدة الواحدة من المنتجات النهائية (أغراض التكلفة) يمثل حاصل إضافة هامش ربح محدد بصورة علمية لتكلفة الوحدة المنتجة ، كما أن تكلفة الوحدة تمثل حاصل قسمة التكاليف الكلية علي عدد الوحدات المنتجة خلال فترة المحاسبة (2003م/2006م) ، وبما أن هناك تغييراً واضحاً في رقم التكاليف الكلية (من واقع بيانات مخرجات النظامين للتكاليف ، النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف ونظام التكلفة علي اساس النشاط كإتجاه حديث في نظم محاسبة التكاليف) ، مع التأكيد بالثبات في رقم الوحدات المنتجة للمواسم الثلاثة (2003/2004) ، (2004/2005) و (2005/2006) ، فيمكن القول بوجود إختلاف في النتيجة التي يتم التوصل إليها بإستخدام نفس (هامش الربح المحدد) ، ويرى ويخرج الباحث بالآتي :

1/ سعر بيع الوحدة (بالألف جنيهه للطن المتري) من المنتج الرئيسي (السكر) وفقاً للنظام الحديث للتكاليف (التكلفة علي اساس النشاط) للمواسم الثلاثة علي التوالي (1.05) ، (1.09) ، (1.28) .



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

2/ بلغ سعر بيع الوحدة الواحدة من وحدات الإنتاج (السكر) وفقاً للمدخل التقليدي لمحاسبة التكاليف (1.13) ، (1.13) ، (1.32) .

3/ جاء التغيير في اسعار البيع (بصورة إجمالية) في اتجاه الإنخفاض بين تطبيق النظام التقليدي عنه عند تطبيق نظام التكلفة علي اساس النشاط .

هذا التغيير و(إتجاهه) يعتبر مؤشراً في تحديد حجم المبيعات (بالزيادة) حالة تطبيق نظام محاسبة التكلفة علي اساس النشاط ، كما تشير البيانات والأرقام ، ولذلك تأثيره الموجب في الموقف التنافسي للشركة بالتأثير في حجم المبيعات (بالزيادة) ، بجانب التوسع في الإستثمارات .

(4) صافي الأصول المستغلة والعمالة المستخدمة :

الأرقام الواردة بالجدول (12) ، وقد تحصل عليها الباحث من السجلات الرسمية لشركة سكر كنانة (التقرير السنوي والحسابات المالية عن السنة المنتهية في 30 سبتمبر 2004م ، 2005م ، 2006م) ، وهي تتعلق بصافي الأصول المستخدمة والعمالة الموظفة ، والتي يري الباحث ضرورة تحليلها لما تحمله من أهمية بهذه الدراسة . تشير البيانات الي ان هناك زيادة متدرجة علي إمتداد سنوات الدراسة في صافي الأصول المستخدمة بمليارات الجنيهات ، بين (4.96) موسم (2004/203) ، و (5.36) موسم (2005/2004) ، و (5.61) موسم (2006/2005) ، علي إفتراض أن هذه الزيادة المتدرجة يتبعها زيادة في الإستثمارات الخاصة بمعدات التقنية (وبنسب متدرجة أيضاً) ، فإن هناك إشارة للباحث بحدوث تطور متدرج بشركة سكر كنانة المحدود نحو التحول الي الآلية في تنفيذ أوجه النشاط المختلفة

وبقراءة الباحث لبيانات العنصر البشري الموظف في اوجه النشاط المختلفة (العمالة) بنوعيه الثابت أوالموسمي فإن البيانات تشير الي حدوث إنخفاض في رقم العمالة خلال سنوات الدراسة ، بين (14.000) عامل موسم 2004/2003 ، و (11.500) عامل موسم 2005/2004 ،



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

الي(11.500) عامل موسم 2006/2005 . وبقراءة مؤشر بيانات الزيادة في صافي الأصول المستخدمة (التطور في اتجاه التحول الي الآلية) أي الزيادة في استثمار معدات التقنية ، مع الإنخفاض في رقم العمالة المتدرج يمكن القول بالآتي :

1/ تظهر العلاقة بين الزيادة في الإستثمار في معدات التقنية والنقصان في رقم العمالة مدي التحول نحو الآلية بشركة سكر كنانة المحدودة .

2/ نتائج تطبيق نظام التكلفة علي اساس النشاط (ABC) - كإتجاه حديث في نظم محاسبة التكاليف- (الطبية) والمتدرجة خلال فترة الدراسة (2003م/2006م) وبخاصة فيما يتعلق بدورها الكبير في تخفيض التكاليف الكلية ، مع تخفيض تكلفة الوحدة ، بجانب المساهمة الواضحة في احكام الرقابة علي عناصر التكاليف (بتخفيضها) ، فضلا عن تحسين الموقف التنافسي للشركة ، وترشيد قراراتها تجبر علي القول بملائمة هذا الإتجاه الحديث في نظم محاسبة التكاليف لهذه البيئة الحديثة في الإنتاج والتصنيع .

(5) صافي الربح المحقق :

إن صافي الربح يعتمد بصورة أساسية علي ثلاثة عناصر أساسية أولاها يتمثل في التكاليف الكلية، وثانيها الوحدات المنتجة وهامش الربح المنتظر بينما يتمثل الثالث في حجم المبيعات ، وبقراءة متأنية لأرقام الربح السنوي للفترة (2006/2003) ومن خلال البيانات المتوفرة ، نجد أنه وفقاً للمدخل التقليدي لمحاسبة التكاليف فقد أظهرت الأرقام نقصاناً واضحاً (7.5%) موسم 2004/2003 ، و (3.7%)موسم 2005/2004 وبنسبة بلغت (3.1%) موسم 2006/2005، وهذا المؤشر يشير الي الآتي :

1/ الخطأ في حساب تكلفة الوحدة من التكاليف الكلية نتيجة للأخطاء في تخصيص أو توزيع التكاليف غير المباشرة الإضافية علي المنتجات النهائية .



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

2/ ايضاً خلل حساب صافي الربح المحقق (حيث يقل صافي الربح) وفقاً للمدخل التقليدي في محاسبة التكاليف ، وهذا أمر طبيعي حيث أن تكلفة وحدة

الإنتاج من التكاليف الكلية يظهر بصورة غير حقيقية وله تأثيره المباشر في جملة من القرارات الإدارية وأهمها قرار التسعير .

3/ التأثير في أرقام المبيعات (بالإنخفاض) .

ويري الباحث أن لهذه الأمور فردية أو مجتمعة تأثيرها في الآتي :

- (1) إنعدام أو قلة الموثوقية في المخرجات (وفقاً للمدخل التقليدي للتكاليف) .
- (2) صعوبة في الإعتماد علي المخرجات (وفقاً للمدخل التقليدي) في حزمة القرارات الإدارية التي يجب أن تتخذ .
- (3) قلة التوسع في الإستثمارات ، وإضعاف الموقف التنافسي للشركة .
- (4) ربما عدم قدرة الشركة علي الإستمرار .

أولاً : النتائج :

إن جوانب التحليل المختلفة لأغراض هذا الدراسة والتي قامت علي أساس إجراء مقارنة بين مخرجات نظام التكاليف التقليدي ونظام محاسبة التكاليف علي اساس النشاط كاتجاه حديث في نظم محاسبة التكاليف - قد أجابت علي التساؤلات والإستقهامات وفروض الدراسة ، وقد خرج الباحث بالنتائج التالية :

(أ) الفرضية الأولى : (إستخدام الأساليب التقليدية في محاسبة التكاليف لحساب التكلفة بشركة سكر كنانة ، تظهر نصيب وحدة الإنتاج من التكاليف بصورة غير حقيقية وغير دقيقة) .



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

من بيانات الجدول رقم (12 ، 13) ، توصل الدراسة الي الآتي :

(1) ظهر نصيب وحدة الإنتاج من التكاليف الكلية وفقاً للمدخل التقليدي للتكاليف بصورة أكبر ، عنها عند تطبيق نظام محاسبة التكلفة علي اساس النشاط ، وهذا يؤكد صحة الفرضية .

(2) وجود خطأ في حساب تكلفة الوحدة كنتيجة للأخطاء في تخصيص أو توزيع التكاليف غير المباشرة الإضافية علي المنتجات النهائية وفقاً للمدخل التقليدي ، حيث أظهرت أرقام صافي الربح أقل مما ظهر عند تطبيق المدخل الحديث ، مما يحقق صحة الفرضية .

(3) وجود خلل في حساب صافي الربح (حيث يقل صافي الربح) ، وأرقام المبيعات (بالإنخفاض) وفقاً للمدخل التقليدي للتكاليف ، ويؤدي ذلك الي إنعدام الموثوقية في المخرجات ، و صعوبة في الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات الإدارية ، وهذا يؤكد صحة هذ الفرضية .

(ب) الفرضية الثانية : (الطرق التقليدية في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة الإضافية ، في ظل واقع التصنيع الحالي (التحول إلي الآلية) غير مناسبة ، بعكس النظم الحديثة ، حيث أن تطبيقها يقود شركة سكر كنانة إلي تحسين موقفها التنافسي) .

من بيانات الجدولين (12 ، 13) ، توصل الدراسة الي النتائج التالية :

(1) ملاحظة مدي التحول نحو الآلية في تنفيذ الأعمال المختلفة بالشركة من خلال العلاقة بين الزيادة في الإستثمار في معدات التقنية مقابل النقصان في رقم العمالة المستخدمة . أيضاً ظهور النتائج الطيبة لتطبيق نظام التكلفة علي اساس النشاط ، وبخاصةً فيما يتعلق بتخفيض التكاليف الكلية (وبالتالي الرقابة علي عناصر التكاليف) ، وتخفيض تكلفة الوحدة ، التأثير في إتجاه تحسين الموقف التنافسي للشركة ، تفيد بملائمة هذا النظام الحديث للتكاليف لهذه البيئة الحديثة في الإنتاج والتصنيع . وهذا يحقق صحة الفرضية .



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

(2) هناك تغير في اسعار بيع الوحدة (بالإنخفاض) عند تطبيق نظام محاسبة التكلفة علي اساس النشاط ، علي عكس ذلك عند تطبيق النظام التقليدي للتكاليف، والمؤشر الموجب في تحديد حجم المبيعات (بالزيادة) ، أثر في الموقف التنافسي للشركة ، بالزيادة في حجم العائدات ، بجانب التوسع في الإستثمارات . وهذا يؤكد صحة الفرضية .

(ج) الفرضية الثالثة : (إن تطبيق نظام التكلفة علي أساس النشاط (كاتجاه حديث في نظم محاسبة التكاليف) بشركة سكر كنانة المحدودة يؤدي إلي تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة الإضافية علي المنتجات ، ويخفض تكلفة التشغيل ، ويظهر تكلفة الوحدة بصورة صحيحة، بجانب إحكام الرقابة علي عناصر التكاليف) .

من بيانات الجدول رقم (12 ، 13) ، توصل الدراسة الي الآتي:

(1) وجود انخفاض في التكاليف الكلية حالة تطبيق نظام محاسبة التكاليف علي أساس النشاط ، عنها عند تطبيق المدخل التقليدي التكاليف ، مما يؤكد صحة الفرضية .

(2) هناك جدوي من تطبيق نظام (ABC) ، ظهر في مفهومه الذي يقوم علي أساس توزيع التكاليف غير المباشرة الإضافية علي الأنشطة المسببة لحدوثها ، ومن ثم توزيع تكاليف تلك الأنشطة علي الخدمات المستفيدة منها فقط ، وفقاً لمسببات التكلفة ، واستبعاد تكاليف الأنشطة غير المضيفة للقيمة، وقد أظهرت نتائج التطبيق تخفيض التكاليف الكلية ، وهذا يؤكد صحة الفرضية .

(3) حقق تطبيق نظام التكلفة علي اساس النشاط كإتجاه حديث في نظم محاسبة التكاليف الرقابة علي عناصر التكاليف (بتخفيضها) . والتأثير في القرارات الإدارية كالتسعير (بترشيدها) ، للدقة والموثوقية المتوفرة في مخرجاته كنظام معلومات ، مما يؤكد صحة الفرضية .

(4) إنخفض نصيب وحدة الإنتاج من التكاليف الكلية، وفقاً للمدخل الحديث ، مما حقق نوعاً من الرقابة علي عناصر التكاليف. وهذا يؤكد صحة الفرضية .



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

(5) هناك عدالة في توزيع التكاليف الإضافية علي المنتجات المختلفة وفقاً للمدخل الحديث ، من خلال وجود إختلاف وتباين في نصيب وحدة الإنتاج من التكاليف الكلية بين منتج وآخر ، وبالنسبة للمنتج نفسه بين عام وآخر (العدالة في استهلاك المنتجات المختلفة للتكاليف) . وهذا يؤكد صحة الفرضية.

(6) تطبيق محاسبة التكاليف علي اساس النشاط حقق تخفيض تكاليف التشغيل بشركة سكر كنانة، وهذه النتائج تحفز علي تطبيقه ، مما يؤكد صحة الفرضية .

(د) الفرضية الرابعة : (خفض تكلفة التشغيل تساعد في زيادة الأرباح وتحقيق أهداف شركة سكر كنانة المحدودة) .

من بيانات الجدول رقم (12 ، 13) ، توصل الدراسة الي أن التخفيض الظاهر في تكاليف التشغيل عند تطبيق نظام التكلفة علي اساس النشاط كإتجاه حديث في نظم محاسبة التكاليف ، عنه عند اتباع النظام التقليدي في ظل ثبات كمية الإنتاج وأسعار البيع تسهم بشكل مباشر في زيادة الوفورات وتحقيق الأرباح ، وهذا يحقق هذه الفرضية .

ثانياً: التوصيات:

إن التوصيات والتي جاءت مرتبطة بنتائج الدراسة التي توصل إليها الباحث ، تمثلت في الآتي :

1- ضرورة الاهتمام اللازم من قبل الدولة بموضوع نظام محاسبة التكلفة علي أساس النشاط (كاتجاه حديث في نظم محاسبة التكاليف) ، وذلك بالتعريف به عبر الوسائط والوسائل المختلفة ، بجانب إلزام المؤسسات ذات الطابع القومي بضرورة تطبيقه ، مع تشجيع القطاع الخاص بذلك .

2- ضرورة زيادة الإدراك بأهمية استخدام نظام التكلفة علي أساس النشاط كاتجاه حديث في نظم محاسبة التكاليف لدوره الرائد في ترشيد القرارات الإدارية التي تحتاجها الوحدات الاقتصادية علي اختلافها لتنفيذ أهدافها بأعلى كفاية وكفاءة ممكنة .



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

- 3- تذليل كافة الصعوبات والعقبات التي تعترض حصول الباحثين والمهتمين علي المعلومات (و
بخاصة تلك المتعلقة بالوحدات الحكومية وشبه الحكومية) واللازمة لتطبيق نظام محاسبة التكلفة علي
أساس النشاط (تطبيقاً كان أو تدريباً) .
- 4- موضوع الاهتمام بتحديث الأنظمة المحاسبية (كنظم معلومات تؤمن مخرجات تتصف بالجودة
المناسبة والدقة اللازمة وفي الوقت المناسب) تجبر علي استخدام وتطبيق نظام محاسبة التكلفة علي
أساس النشاط لتوافر المقومات .
- 5- إن أمر القدرة علي البقاء في دنيا الأعمال يتطلب موقف تنافسي قوي للمنتجات والخدمات ،
الأمر الذي يحرض علي تطبيق نظام محاسبة التكلفة علي أساس النشاط (حيث يلي ذلك) .
- 6- حيث أن نظام التكلفة علي أساس النشاط يحدد العلاقة بين المنتجات وأسعارها علي ضوء التحديد
الدقيق للتكاليف ، يمكن القول بالقدرة علي المنافسة مما يحرض علي التطبيق.
- 7- في ظل التطور والتحول إلي الآلية في الإنتاج والتصنيع وتحول العالم إلي قرية (ذوبان الحدود)
فان النظم التقليدية التي تركز علي أسس مرتبطة بالحجم لا تناسب هذه البيئة من حيث درجة التعقيد
في العمليات الصناعية ، عليه نوصي باستخدام نظام محاسبة التكاليف علي أساس النشاط باعتباره
أحد الطرق الحديثة في محاسبة التكاليف والذي طبق في العديد من المنشآت الصناعية (مثل شركة
سكر كنانة) .
- 8- توافر مقومات تطبيق نظام تكاليف الأنشطة (بالمؤسسات والوحدات الاقتصادية علي اختلافها)،
فضلاً عن نتائجه المتعلقة بمعالجة القصور في النظم التقليدية تشجع علي التطبيق ، حيث يوصي
الباحث بذلك .
- 9- إجراء المزيد من الدراسات حول موضوع محاسبة التكلفة علي أساس النشاط بتشجيع الطلاب
والباحثين والمهتمين ، وتوفير الإمكانيات لجعل الدراسة العلمي وخاصة فيما يتعلق بالاتجاهات الحديثة
في نظم محاسبة التكاليف ، من متطلبات الكليات المختصة بجانب المنتديات والورش والسمنارات
وأن تدرس النظم الحديثة في محاسبة التكاليف بالجامعات والمعاهد العليا بالكليات المختصة .



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

المصادر والمراجع :

- 1- محمد عثمان حمد أبو دقن (2004م) ، الاتجاهات الحديثة لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة ، دراسة محاسبية تحليلية تطبيقية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة أم درمان الإسلامية ، كلية الدراسات العليا .
- 2- المعتز محمد عبد العظيم (2006م) ، إطار مقترح لاستخدام أساس التكلفة وفقاً للنشاط في القطاع الخدمي ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة أم درمان الإسلامية 2006م
- 3-د رضا ابراهيم صالح (2012م) ، مدخل المحاسبة عن التكلفة علي اساس النشاط لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات ، (دورية الإدارة العامة) ، العدد (1) ، المجلد (42) محرم 1423هـ 2012 م ، ص ص (43-98) .
- 4- مؤيد الفضل (2019م) ، أهمية محاسبة التكلفة علي اساس النشاط في تخصيص الموارد في ظل نظرية الوكالة ، (دراسة تجريبية ، مجلة دراسات العلوم الإدارية) ، عمان ، عمادة الدراسة العلمي، الجامعة الأردنية ، المجلد (25) العدد (2) .
- 5-Yair M. Babied . Cost Driver Optimization in Activity-Based Costing pp 563
- 6-د.أحمد صلاح عطية ،(2006م) ، محاسبة تكاليف النشاط للإستخدامات الإدارية (ABC) ، (الاسكندرية: الدار الجامعية) ، ص 70 ، نقلاً عن: Hicks.p33.
- 7- مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، (2005م) ، جامعة الاسكندرية ، العدد الأول .
- 8- عبد الرحيم الكسم ، محاسبة التكاليف وتطبيقاتها في إدارة الشركات ، دمشق ، دارا لرضا للنشر والتوزيع .



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

9- د. عصام فهد العريبيد (2003م) ، المحاسبة الإدارية ، عمان الأردن ، دار المناهج للنشر والتوزيع 1423هـ .

10 – Powered by vBulletin® Version 3.6.4. Copyright ©2000 منتدى المحاسبين (العرب). (2007/7/22)

11- **المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة** ، جامعة عين شمس ، العدد الثاني ، ابريل 2001م ، ص (506).

12- حلمي عبد الفتاح مصطفى ، **طرق تشخيص مجالات خفض التكلفة ووسائل التطبيق** ، رسالة ماجستير غير منشورة ، (جامعة القاهرة 1979م) ، ص (24) : نقلاً عن د. محمد توفيق بلبع .

13- نبيه بن عبد الرحمن الجبر ، **نحو منهج مقترح لتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية السعودية** ، دراسة ميدانية ، مجلة الدراسات المالية والتجارية - العلوم الإدارية ، جامعة القاهرة : كلية التجارة - بني سويف ، ع3 ، سبتمبر (1997م) : 187 . نقلاً عن : [?http://search.conduit.com/Results.aspx](http://search.conduit.com/Results.aspx)

14- إبراهيم السباعي ، **تشخيص مجالات خفض التكلفة - طرق التشخيص ووسائل التطبيق** ، مجلة المحاسبة ، الرياض - الجمعية السعودية للمحاسبة ، ع9 ، مايو (1996م) : 37.

15. http://accounting.suite101.com/article.cfm/operation_costing#ixzz0idWMfWrx

16- د. عبدالحى عبدالحى مرعى ، د. صلاح الدين عبدالمعزم مبارك ، د. عطية عبدالحى مرعى ، **محاسبة التكاليف المتقدمة لإغراض التخطيط والرقابة** ، الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2002م ، ص 279.

17- <http://islamfin.go-forum.net/montada-f47/topic-t1972.htm>

18- http://en.wikipedia.org/wiki/Zero_Defects.