

المملكة العربية السعودية
وزارة التعليم العالي
جامعة الملك عبدالعزيز
كلية الاقتصاد والإدارة
قسم المحاسبة

تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط

لترشيد الأداء في الأجل القصير

دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية في مدينة جدة

THE DEVELOPMENT OF THE ACTIVITY BASED COSTING APPROACH TO OPTIMIZE THE PERFORMANCE IN THE SHORT TERM

A FIELD STUDY ON THE INDUSTRIAL FIRMS IN JEDDAH

بحث مقدم كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير بقسم المحاسبة

إشراف

الأستاذ الدكتور / عبدالعال بن هاشم أبو خشبة

أستاذ المحاسبة

الفصل الدراسي الثاني

١٤٢٤/١٤٢٥ هـ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿لَا يُكَلِّفُ اللَّهُ نَفْسًا إِلَّا وُسْعَهَا لَهَا مَا كَسَبَتْ وَعَلَيْهَا مَا
اَكْتَسَبَتْ رَبَّنَا لَا تُؤَاخِذْنَا إِنْ نَسِينَا أَوْ أَخْطَأْنَا رَبَّنَا وَلَا
تَحْمِلْ عَلَيْنَا إِصْرًا كَمَا حَمَلْتَهُ عَلَى الَّذِينَ مِنْ قَبْلِنَا رَبَّنَا
وَلَا تُحَمِّلْنَا مَا لَا طَاقَةَ لَنَا بِهِ وَاعْفُ عَنَّا وَارْحَمْنَا
أَنْتَ مَوْلَانَا فَانصُرْنَا عَلَى الْقَوْمِ الْكَافِرِينَ﴾

مستخلص

تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لترشيد الأداء في الأجل القصير

دراسة ميدانية علمية المنشآت الصناعية في مدينة جدة

على الرغم من اتفاق المحاسبين الممارسين والأكاديميين على أهمية الدور الذي يقوم به مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط في مجال تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة ، إلا أن هناك جدل حول أهمية ومدى فاعلية هذا الدور في مجال الاستخدامات الإدارية ، وخصوصاً ما يتعلق منها بالقرارات قصيرة الأجل وما تتطلبه من معلومات حول ظروف التشغيل لتوجيه السعي المتواصل نحو التحسين المستمر لترشيد الأداء. (1)

ومدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط عبارة عن نظام محاسبي يستخدم في الأجل الطويل يفترض أن الموارد المستهلكة تساوى الموارد المنفقة ، وهذه الفرضية لا تتحقق في الأجل القصير ، حيث أنه ليس من الضروري أن كل إنفاق يقابله استهلاك ، وبذلك فإن فرضية المدخل لا تتحقق في الأجل القصير مما يؤدي استخدامه إلى الحصول على معلومات غير دقيقة للتكلفة ، كما أنه لا يوفر المعلومات الكافية لترشيد برامج التحسين المستمر لترشيد الأداء ، لذلك كان لابد من تطوير المدخل لتشجيع الإدارة على التحسين المستمر .

ويهدف هذا البحث إلى تطوير هذا المدخل لترشيد الأداء في الأجل القصير ولتحسين دوره وزيادة فاعليته في المجالات المختلفة وخاصة فيما يتعلق باتخاذ القرارات الإدارية قصيرة الأجل.

ومن أجل تحقيق ذلك الهدف قامت الباحثة في القسم النظري (الفصول الأربعة الأولى) بعرض مفهوم كل من التحسين المستمر ومدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط بالإضافة إلى عرض وسائل تطوير المدخل والمتمثلة في مفهوم المدخل ثنائي الأبعاد ومفهوم الأنشطة الجزئية والتجمعية ونظرية القيود .

وفي القسم الميداني (الفصل الخامس) قامت الباحثة بدراسة على عينة ممثلة للمنشآت الصناعية السعودية في مدينة جدة لمعرفة الوضع التكاليفي القائم في تلك المنشآت ورأى إدارة التكاليف في تطوير المدخل باستخدام الوسائل السابقة وتوصلت الباحثة إلى النتائج التالية :

- قصور وضع النظام التكاليفي القائم في المنشآت الصناعية السعودية حيث أن معظم تلك النظم تم تصميمها في بيئة مختلفة عن الوضع الحالي.
- العمل على تعظيم دور إدارة التكلفة للوصول إلى إدارة فعالة للتكاليف والحرص على تخفيض التكاليف في المنشآت بما يضمن البقاء في السوق التنافسية .
- أهمية تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لتنفيذ دوره في الاستخدامات الإدارية ومساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات التشغيلية .

وأوصت الباحثة بإجراء المزيد من الدراسات حول موضوع تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وربط ذلك مع التطبيق في المنشآت الخدمية، كما أوصت الباحثة بضرورة إجراء الدورات التدريبية للعاملين في المنشأة لمواكبة التطور العلمي في النظم التكاليفية والإدارية في بيئة التصنيع الحديثة.

(1) زايد سالم أبوشناف. "تطوير نظام تحديد التكلفة على أساس النشاط لتدعيم توجه نحو التحسين المستمر"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، 1995م ، ص 775.

ABSTRACT
**THE DEVELOPMENT OF THE ACTIVITY BASED COST APPROACH TO
OPTIMIZE THE PERFORMANCE IN THE SHORT TERM**

A FIELD STUDY ON THE INDUSTRIAL FIRMS IN JEDDAH

Although the practitioner and academic accountants agree to the importance of the role of the activity based costing approach in the field of determining the indirect industrial costs, there are arguments on the importance and effectiveness of that role in the field of administrative uses, especially for short term decisions and the information it requires on the operation conditions to guide the continuous efforts for the continuous improvement to optimize the performance.

The activity based costing approach is a long term accounting system which assumes that the consumed resources equal the supplied resources. This assumption is not used in the short term as it is not necessary that for each supply there is consumption. The approach Assumption does not apply to the short term and so its use will lead to obtaining inaccurate information on the costs. It also does not provide information enough to develop programs for the continuous improvement to optimize the performance. As a result, It was necessary to develop the approach so that the administration can encourage the continuous improvement.

The purpose of that research is to develop that approach to optimize the performance in the short term, to improve its role and to increase its effectiveness in the deferent fields, especially in the concerns of taking short term decisions.

To achieve that purpose the researcher has presented, in the theoretical section (the first four chapters), the concepts of the continuous improvement and the activity based costing approach. She has also presented the methods of developing the approach which are: the concept of two dimensional Input, the concept of Macro and Micro activities and the theory of constraints.

In the Practical Application section (the fifth chapter) the researcher has made a field study on representative samples of the industrial firms in Jeddah to know the present cost systems in these firms and the opinion of the cost department in the Approach development using the above mentioned methods. The researcher has obtained the following results:

- The present cost systems in Saudi industrial firms are incapable.
- There is a need to optimize the role of the cost department and the adherence to cost reduction in the firms to survive in the competitive market.
- The importance of developing the activity based costing approach to activate its role in the administrative uses and to assist the administration to take the operative decisions.

Finally the researcher recommends making more studies about the evelopment of the Activity Based Costing approach in the services firms. The searcher recommends also arranging training courses for the workers in the firms to get along with the scientific development in the cost and administrative systems in the environment of modern industrialization.

قائمة المحتويات

١	..... مستخلص البحث باللغة العربية
٢	..... مستخلص البحث باللغة الإنجليزية
	الإهداء Error! Bookmark not defined.
	شكر وتقدير Error! Bookmark not defined.
٣	..... قائمة المحتويات
٧	..... قائمة الجداول
١٠	..... قائمة الأشكال
	الفصل الأول الهيكل العام للدراسة
١	.....
٢	..... ١/١ طبيعة المشكلة
٤	..... ٢/١ هدف البحث
٥	..... ٣/١ أهمية البحث
٦	..... ٤/١ أسئلة البحث
٧	..... ٥/١ عينة البحث
٧	..... ٦/١ أساليب جمع البيانات
٧	..... ٧/١ حدود ونطاق البحث
٨	..... ٨/١ منهج البحث
٨	..... ٩/١: الدراسات المحاسبية السابقة
٢٥	..... ١٠/١ تقسيم البحث
	الفصل الثاني الإطار النظري لمدخل التحسين المستمر
٢٧	.....
٢٨	..... ١/٢ مقدمة
٣١	..... ٢/٢ طبيعة مدخل التحسين المستمر
٣١	..... ١/٢/٢ مفاهيم مدخل التحسين المستمر
٣٣	..... ٢/٢/٢ أسس مدخل التحسين المستمر
٣٤	..... ٣/٢ سياسات مدخل التحسين المستمر

٣٤	.....	١/٣/٢	أهداف التحسين المستمر :
٣٦	.....	٢/٣/٢	خطوات التحسين المستمر
٣٩	.....	٤/٢	معوقات مدخل التحسين المستمر
٤١	.....	٥/٢	الأدوات المساعدة لمدخل التحسين المستمر
	Activity Based	١/٥/٢	نظام الإدارة على أساس النشاط
٤٢	.....		Management
٤٤	.....	٢/٥/٢	تحليل العملية Process Analysis
٤٧	.....	٣/٥/٢	القياس المقارن Benchmarking
٥١	.....	٦/٢	الخلاصة
٥٣	.....		الفصل الثالث الإطار النظري لمدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط
٥٤	.....	١/٣	مقدمة
٥٥	.....	٢/٣	طبيعة مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط
٥٦	.....	١/٢/٣	مفاهيم مدخل التكلفة على أساس النشاط
٥٧	.....	٢/٢/٣	أسباب ظهور مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط
٦٠	.....	٣/٣	مقومات وفروض مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط
٦٠	.....	١/٣/٣	مقومات مدخل التكلفة على أساس النشاط
٦١	.....	١/١/٣/٣	الأنشطة Activities
٦٢	.....	٢/١/٣/٣	مسيبات التكلفة Cost Drivers
٦٤	.....	٣/١/٣/٣	العلاقة بين مستويات الأنشطة ومسيبات التكلفة
٦٦	.....	٢/٣/٣	فروض مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط
٧٠	.....	٤/٣	إيجابيات وسلبيات مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط
٧٠	.....	١/٤/٣	إيجابيات مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط
٧٣	.....	٢/٤/٣	سلبيات مدخل التكلفة على أساس النشاط
٧٦	.....	٥/٣	الخلاصة
٧٩	.....		الفصل الرابع تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط
٨٠	.....	١/٤	مقدمة
٨٣	.....	٢/٤	مفهوم المدخل ثنائي الأبعاد

٨٤	١/٢/٤	البعد المتعلق بتخصيص التكلفة Cost View
٨٦	٢/٢/٤	البعد المتعلق بالعملية Process View
٩١	٣/٤	مفهوم الأنشطة الجزئية - التجميعية
٩٢	١/٣/٤	الأنشطة الجزئية Micro Activities
٩٣	٢/٣/٤	الأنشطة التجميعية Macro Activities
٩٤	٣/٣/٤	معايير دمج الأنشطة الجزئية في نشاط تجميعي
	٤/٤	الارتباط والتكامل بين مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وبين
٩٦		نظرية القيود
٩٨	١/٤/٤	مفاهيم وأسس نظرية القيود Theory of Constraints
	٢/٤/٤	مفاهيم وأسس المحاسبة عن الإنجاز Throughput
١٠٢		Accounting
	٥/٤	أثر التطوير المقترح على تدعيم سياسة التحسين المستمر وترشيده
١٠٦		القرارات الإدارية
	١/٥/٤	أثر تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط على تدعيم
١٠٧		سياسة التحسين المستمر
١٠٨	٢/٥/٤	أثر المحاسبة عن الإنجاز على ترشيده القرارات الإدارية
١١١		٦/٤ الخلاصة :
١١٥		الفصل الخامس الدراسة الميدانية
١١٦	١/٥	مقدمة
١١٦	٢/٥	أهداف الدراسة الميدانية :
١١٧	٣/٥	عينة الدراسة :
١١٧	٤/٥	أسلوب جمع البيانات :
١١٨	٥/٥	الأساليب الإحصائية المستخدمة :
١١٩	٦/٥	نتائج الدراسة الميدانية :
١٦٢		الفصل السادس النتائج والتوصيات
١٦٣	١/٦	نتائج الدراسة النظرية :
١٦٨	٢/٦	نتائج الدراسة الميدانية :

١٧٠ : ٣/٦ التوصيات

١٧٢ قائمة المراجع

١٧٢ أولاً : المراجع العربية :

١٧٧ ثانياً : المراجع الأجنبية

١٨٤ الملاحق

قائمة الجداول

- جدول رقم (١-٥) يوضح الاستثمارات التي تم توزيعها على كل قطاع صناعي
على حدة والاستثمارات المستبعدة من كل قطاع ١١٨
- جدول رقم (٢-٥) يوضح البيئة الصناعية التي تعمل بها المنشآت الصناعية
السعودية محل البحث ١٢١
- جدول رقم (٣-٥) يوضح اختبار مربع كأي لإيجاد العلاقة بين طبيعة المنتجات
والاعتماد على الآلية في المنشآت السعودية محل البحث ١٢٤
- جدول رقم (٤-٥) يوضح اختبار مربع كأي لإيجاد العلاقة بين طبيعة المنتجات
ودرجة المنافسة في المنشآت السعودية محل البحث ١٢٥
- جدول رقم (٥-٥) يوضح نوع التكلفة التي يعتمد عليها النظام التكاليفي المطبق
في المنشآت السعودية محل البحث ١٢٧
- جدول رقم (٦-٥) يوضح الهدف من تطبيق نظام التكاليف في المنشآت السعودية
محل البحث ١٢٩
- جدول رقم (٧-٥) يوضح نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة إلى إجمالي
التكاليف في المنشآت السعودية محل البحث ١٣١
- جدول رقم (٨-٥) يوضح أسس تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة في
المنشآت السعودية محل البحث ١٣٣
- جدول رقم (٩-٥) يوضح كيفية تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة في
المنشآت السعودية محل البحث ١٣٥
- جدول رقم (١٠-٥) يوضح مدى موافقة المنشآت السعودية محل البحث على
تطبيق مفهوم إدارة التكلفة ١٣٧
- جدول رقم (١١-٥) يوضح اختبار مربع كأي لإيجاد العلاقة بين درجة المنافسة
والموافقة على تطبيق مفهوم إدارة التكلفة في تلك المنشآت
السعودية محل البحث ١٣٨
- جدول رقم (١٢-٥) يوضح ترتيب أهمية استخدام الأدوات المساعدة لمفهوم إدارة
التكلفة في المنشآت السعودية محل البحث ١٣٩
- جدول رقم (١٣-٥) يوضح مدى موافقة المنشآت السعودية محل البحث على
تطبيق مفهوم التحسين المستمر ١٤١

- جدول رقم (١٤-٥) يوضح ترتيب اهتمام المنشآت السعودية محل البحث بتحقيق أهداف التحسين المستمر ١٤٢
- جدول رقم (١٥-٥) يوضح اختبار معامل ارتباط سبيرمان لدراسة أهمية تطبيق مفهوم التحسين المستمر لتحقيق أهداف التحسين المستمر في المنشآت السعودية محل البحث ١٤٤
- جدول رقم (١٦-٥) يوضح مدى موافقة المنشآت السعودية محل البحث على إمكانية تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط ١٤٥
- جدول رقم (١٧-٥) يوضح أهداف المنشآت السعودية محل البحث من الموافقة على إمكانية تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط ١٤٧
- جدول رقم (١٨-٥) يوضح اختبار معامل ارتباط سبيرمان لدراسة إمكانية تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لتحقيق أهداف تطبيق المدخل في المنشآت السعودية محل البحث ١٤٨
- جدول رقم (١٩-٥) يوضح أسباب عدم موافقة المنشآت السعودية محل البحث على تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط ١٥٠
- جدول رقم (٢٠-٥) يوضح مدى موافقة المنشآت الصناعية السعودية محل البحث على تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط ١٥٢
- جدول رقم (٢١-٥) يوضح اختبار مربع كأي لدراسة العلاقة بين تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وبين استخدام المدخل ثنائي الأبعاد في المنشآت السعودية محل البحث ١٥٤
- جدول رقم (٢٢-٥) يوضح اختبار معامل ارتباط سبيرمان لدراسة قوة ونوع العلاقة بين تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وبين المدخل ثنائي الأبعاد من وجهة نظر المنشآت السعودية محل البحث ١٥٥
- جدول رقم (٢٣-٥) يوضح اختبار مربع كأي لدراسة العلاقة بين تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وبين استخدام مفهوم الأنشطة الجزئية والتجمعية في المنشآت الصناعية السعودية محل البحث ... ١٥٦
- جدول رقم (٢٤-٥) يوضح اختبار معامل ارتباط سبيرمان لدراسة قوة ونوع العلاقة بين تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وبين

- مفهوم الأنشطة الجزئية والتجميعية من وجهة نظر المنشآت
السعودية محل البحث ١٥٧
- جدول رقم (٥-٢٥) يوضح اختبار مربع كأي لدراسة العلاقة بين تطوير مدخل
تحديد التكلفة على أساس النشاط وبين استخدام نظرية القيود في
المنشآت السعودية محل البحث ١٥٨
- جدول رقم (٥-٢٦) يوضح اختبار معامل ارتباط سبيرمان لدراسة قوة ونوع
العلاقة بين تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وبين
نظرية القيود من وجهة نظر المنشآت السعودية محل البحث..... ١٥٩
- جدول رقم (٥-٢٧) يوضح ترتيب أهمية أساليب تطوير مدخل تحديد التكلفة على
أساس النشاط في المنشآت السعودية محل البحث..... ١٦٠
- جدول رقم (٥-٢٨) يوضح اختبار معامل ارتباط سبيرمان لدراسة قوة ونوع
العلاقة بين تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وبين
دور التطوير في دعم عملية التحسين المستمر من وجهة نظر
المنشآت السعودية محل البحث ١٦١

قائمة الأشكال

- شكل (١-٤) مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط ثنائي الأبعاد..... ٨٣
- شكل (٢-٤) مراحل تخصيص التكلفة في المدخل ثنائي الأبعاد..... ٨٥
- شكل (٣-٤) سلسلة متصلة من الأنشطة..... ٩١

الفصل الأول

الهيكل العام للدراسة

طبيعة المشكلة	١/١
هدف البحث	٢/١
أهمية البحث	٣/١
فروض البحث	٤/١
عينة البحث	٥/١
أساليب جمع البيانات	٦/١
حدود ونطاق البحث	٧/١
منهج البحث	٨/١
الدراسات المحاسبية السابقة	٩/١
تقسيم البحث	١٠/١

الفصل الأول الهيكل العام للدراسة

١/١ طبيعة المشكلة

لقد ترتب على التطور التكنولوجي والتوجه إلى الآلية في الإنتاج زيادة الحاجة إلى تطوير أنظمة التكاليف، خاصة في ظل ازدياد المنافسة العالمية بعد التطبيق الفعلي لاتفاقية التجارة العالمية وظهور أسلوب التكتلات الاقتصادية، حيث اتجهت الإدارة العليا للمنشآت إلى اتخاذ العديد من القرارات التي تتطلب معلومات مالية ومحاسبية أكثر دقة.

وتعرضت أنظمة التكاليف القائمة إلى العديد من الانتقادات لقصورها في توفير معلومات هامة لمتخذي القرارات، حيث أن هذه الأنظمة تركز على إنتاج المعلومات اللازمة للوفاء بمتطلبات المحاسبة المالية، ولا تركز على تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات التشغيلية والاستراتيجية، الأمر الذي أدى إلى اتخاذ قرارات خاطئة ومكلفة نتيجة الاعتماد على معلومات الأنظمة القائمة، بالإضافة إلى أن الأنظمة القائمة كانت مقبولة قبل انتشار الآلية في المنشآت، حيث كانت العمالة المباشرة والمواد المباشرة تشكلان الجزء الأكبر من التكاليف، ولم تكن التكاليف الصناعية غير المباشرة تشكل إلا جزءاً ضئيلاً من تكاليف الإنتاج الكلية.

أما بعد التطور التكنولوجي وازدياد الاعتماد على الآلية في الإنتاج وتقليل دور العنصر البشري، أصبحت العمالة المباشرة تشكل جزءاً أقل من تكاليف الإنتاج الكلية، وازدادت التكاليف الصناعية غير المباشرة بحيث أصبحت تشكل جزءاً هاماً من تكاليف الإنتاج، وبالتالي أصبح تحميل هذه التكاليف على المنتجات وفقاً للأسس القائمة مثل عدد ساعات العمل المباشر يؤدي إلى احتساب تكاليف غير دقيقة للمنتجات وذلك لانعدام السببية بين التكلفة المخصصة وبين الموارد المستخدمة في الإنتاج.

ونتيجة للانتقادات السابقة ظهرت الحاجة نحو التحول إلى مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط Activity-Based Costing وذلك من أجل تحسين طرق تخصيص

التكلفة حتى يمكن تحديد تكلفة المنتجات والخدمات بطريقة دقيقة وسليمة وتوفير المعلومات المناسبة اللازمة للأغراض الإدارية^(١).

ويقوم مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط من خلال التحديد السليم للأنشطة باعتبار أن المنتجات النهائية لا تستهلك موارد المنشأة وإنما تستهلك أنشطة وأن هذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد^(٢).

وعلى الرغم من اتفاق المحاسبين الممارسين والأكاديميين والكتاب على أهمية الدور الذي يمكن أن يقوم به مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط في مجال تخصيص وتحديد التكاليف الصناعية غير المباشرة والذي ظهر من خلال الدراسات والأبحاث المتعلقة بهذا المدخل، حيث عدت هذه الدراسات الفوائد والمزايا التي تحققت للمنشآت نتيجة تطبيق هذا المدخل، إلا أن هناك جدل حول أهمية ومدى فاعلية هذا الدور في مجال الاستخدامات الإدارية، وخصوصاً ما يتعلق منها بالقرارات قصيرة الأجل وما تتطلبه من معلومات حول ظروف التشغيل لتوجيه السعي المتواصل نحو التحسين المستمر Continuous Improvement لترشيد الأداء^(٣).

ومدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط عبارة عن نظام محاسبي يفترض أن الموارد المستهلكة تساوي الموارد المنفقة، إلا أنه في الأجل القصير ليس من الضروري أن كل إنفاق يقابله استهلاك، وبذلك فإن فرضية المدخل لا تنطبق في الأجل القصير مما يؤدي استخدامه إلى الحصول على معلومات غير دقيقة للتكلفة، كما أنه لا يوفر المعلومات الكافية والملائمة لتوجيه وترشيد برامج التحسين المستمر، لذلك كان لا بد من تطوير المدخل لتشجيع الإدارة على التحسين المستمر.

ومن هنا ظهرت مشكلة البحث المتمثلة في كيفية تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط بحيث يجمع بين مزايا التحديد الدقيق للتكلفة وتوفير المعلومات الملائمة

(١) زايد سالم أبوشناف، (١٩٩٥)، مرجع سابق، ص ٧٧٥.

(٢) حازم فرح. "التكاليف المبنية على الأنشطة أداة استراتيجية هامة للإدارة"، المحاسب القانوني العربي، العدد الثاني والتسعون، أيلول / تشرين الأول، ١٩٩٥، ص ٢٢.

(٣) زايد سالم أبوشناف، (١٩٩٥)، مرجع سابق، ص ٧٧٦.

لمقابلة المتطلبات الإدارية وتوجيهه ومساندة برامج التحسين المستمر^(١).

وقد قامت الباحثة بتطوير المدخل من خلال استخدام المدخل ثنائي الأبعاد Two-Dimensional ABC لتطوير مفهوم المدخل، واستخدام فكرة مستوى الأنشطة التجميعية- الجزئية Macro Micro Activities لتطوير مفهوم النشاط، حتى يفصح التطور عن التحسينات التي تحدث في المدخل سواء في المنتجات أو العمليات^(٢)، واستكمالاً لعملية التطوير فإن الباحثة قامت بدراسة الارتباط والتكامل بين مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وبين نظرية القيود Theory of Constraints كأحد أساليب تطوير المدخل.

وتستند فكرة تقسيم الأنشطة إلى تجميعية وجزئية إلى إمكانية توفير المعلومات لتدعيم عملية التحسين المستمر، ولذا فإن تكلفة الأنشطة الجزئية تخصص على الأنشطة التجميعية ولا تحمل مباشرة على المنتجات.

بينما يستند المدخل ثنائي الأبعاد إلى إمكانية تطوير مفهوم المدخل بحيث لا يقتصر فقط على البعد المتعلق بالتكلفة وإنما أيضاً البعد المتعلق بالعملية، وذلك لتوفير معلومات تكون أكثر دقة ويمكن استخدامه في ترشيد عملية التحسين المستمر.

أما نظرية القيود فإنها تركز على أهمية إدارة الاختناقات التي تتصف بالحد الأدنى من القدرة الإنتاجية، أو أي شيء يحول دون أن تحقق المنشأة أهدافها.

٢/١ هدف البحث

يتمثل هدف البحث في تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لترشيد الأداء في الأجل القصير ولتحسين دوره وزيادة فاعليته في المجالات المختلفة وخاصة فيما يتعلق باتخاذ القرارات الإدارية مع دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية في مدينة جدة، ويتحقق هذا الهدف من خلال النقاط التالية :

(١) المرجع السابق، ص ٧٧٦.

2) Turney, Peter and Stratton Alan., "Using ABC to Support Continuous Improvement", Management Accounting, Sep, 1992, p:47.

- التعرف على طبيعة مدخل التحسين المستمر وسياساته ومعوقاته والأدوات المساعدة له.
- التعرف على طبيعة مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط ومقوماته وأأسسه وإيجابياته وسلبياته.
- تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط من خلال استخدام مدخل متكامل ذو شقين هما المدخل الثنائي الأبعاد لتطوير مفهوم المدخل والأنشطة الجزئية - التجميعية لتطوير مفهوم النشاط.
- دراسة الارتباط والتكامل بين مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وبين نظرية القيود كأحد أساليب تطوير المدخل.
- إجراء دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية السعودية في مدينة جدة.

٣/١ أهمية البحث

تميزت البيئة الصناعية في السنوات الأخيرة منذ بداية الثمانينات بالتحول نحو زيادة الآلية واستخدام تقنيات الإنتاج الحديثة في كثير من الصناعات، وانعكس هذا التحول على نظم التكاليف فأثر فيها تأثيراً بالغاً حيث أدى إلى تغيير كثير من المفاهيم والأساليب المتبعة في تحديد التكلفة، كما أدى إلى زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة إلى إجمالي التكاليف الصناعية وإلى تغيير مضمونها وطبيعتها سلوكها تجاه العمليات الإنتاجية والمنتج، وقد أدى ذلك إلى عدم ملائمة مفاهيم وأساليب نظم محاسبة التكاليف لهذه التطورات مما أثر على دقة بيانات التكاليف، وبناء على ذلك كان لابد من إعادة النظر في طرق تخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل يلائم الظروف البيئية الحديثة للصناعة حتى يمكن توفير معلومات أكثر دقة عن تكلفة الإنتاج.

وقد ظهر في السنوات الأخيرة مدخل جديد للتكاليف هو مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط حيث قدمه كل من Cooper & Kaplan باعتباره يمثل تطوراً ملموساً على طريق التحديد السليم والدقيق لتكلفة المنتجات أو الخدمات ويؤدي إلى تخصيص أكثر دقة لعناصر التكاليف غير المباشرة، خاصة أن النظام القائم لتخصيص التكاليف غير المباشرة يؤدي إلى عدم وجود علاقة سببية بين تكلفة المنتج وبين ما استخدمه من موارد.

وعلى الرغم من تعدد الكتابات والدراسات حول إيجابيات تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط إلا أن هذا التطبيق ينتج عنه بعض السلبيات، حيث أنه مدخل

يستخدم في الأجل الطويل وقد لا يكون من المفيد استخدامه في الأجل القصير، فهو يفترض أن الموارد المستهلكة تتساوى مع الموارد المنفقة وهذه الفرضية لا يمكن تحققها في الأجل القصير حيث لا يكون من الضروري أن كل استهلاك لا بد أن يقابله إنفاق بنفس القدر.

كما أن افتراض تساوي الاستهلاك مع الإنفاق في الأجل الطويل يعني عدم وجود نقاط اختناق في العملية الإنتاجية وهو ما يتعارض مع مفهوم نظرية القيود التي تفترض وجود قيد واحد على الأقل في الأجل القصير ومن هنا تأتي أهمية البحث حيث قامت الباحثة بمحاولة تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط بحيث يأخذ في اعتباره الأنشطة والعمليات كلها داخل المنشأة مما يعمل على التحسين المستمر، كما أن أخذ البيانات واستخدامها على مستوى العمليات سيعطي نتائج أدق مما سيؤدي إلى اتخاذ قرارات سليمة.

من ناحية أخرى ترجع أهمية البحث في الربط بين مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وبين نظرية القيود، حيث يوضح البحث إمكانية استخدام مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط المطور في الأجل الطويل إلى جانب مدخل نظرية القيود التي يمكن استخدامها في الأجل القصير، وبالتكامل والترابط بين المدخلين تتمكن المنشأة من تحقيق هدف التحسين المستمر وهو تخفيض التكاليف مع المحافظة على الجودة المطلوبة مما يحقق رضا المستهلك.

كما ترجع الباحثة أهمية البحث في قطاع الأعمال في المملكة العربية السعودية إلى حاجة المنشآت الصناعية السعودية إلى تطبيق وتطوير المدخل لما له من تأثير على زيادة الدقة في البيانات التي تستخدمها تلك المنشآت عند تحديد تكلفة المنتجات وبالتالي تقديم معلومات صحيحة تساعد على اتخاذ القرارات السليمة.

٤/١ أسئلة البحث

يحاول هذا البحث الإجابة على الأسئلة التالية :

- ١ - ماهي الأسباب التي أدت إلى ظهور مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط؟
- ٢ - ماهي أهداف تطبيق إدارة التكلفة والتحسين المستمر؟

٣ - ما مدى إمكانية تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط في المنشآت الصناعية السعودية؟

٤ - ما مدى الموافقة على تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط في المنشآت الصناعية السعودية؟

٥/١ عينة البحث

قامت الباحثة بإجراء الدراسة الميدانية على القطاع الصناعي السعودي في مدينة جدة مستعينة في ذلك بدليل الصناعات السعودية الصادر عن الغرفة التجارية الصناعية بمدينة جدة بالإضافة إلى دليل المنطقة الصناعية لمدينة جدة، وقد اختارت الباحثة مدينة جدة تحديدا باعتبارها من أهم وأكبر مدن المملكة العربية السعودية توسعا وانتشارا من الناحية الصناعية، بالإضافة إلى أنها مكان إقامة الباحثة مما سهل عليها جمع البيانات، وقد قامت الباحثة باختيار عينة عشوائية من القطاع الصناعي السعودي في مدينة جدة لتوزيع قوائم الاستبيان عليها.

٦/١ أساليب جمع البيانات

قامت الباحثة باستخدام عدة أساليب لجمع البيانات اللازمة للدراسة الميدانية مثل:

- قوائم الاستبيان: حيث قامت الباحثة بتصميم قائمة استبيان تشمل العديد من الأسئلة لتغطية أسئلة البحث.
- المحادثة الهاتفية: حيث قامت الباحثة بالاتصال ببعض المصانع السعودية في المنطقة الصناعية في مدينة جدة ومحادثة المسؤولين عن أقسام التكاليف والإدارة للتعرف على وجهة نظرهم في تطوير مفهوم مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط ومعرفة مدى استعدادهم للمساعدة في إعداد هذا البحث بالإضافة إلى التأكد من صحة المعلومات في قوائم الاستبيان.

٧/١ حدود ونطاق البحث

- اقتصرت الدراسة الميدانية على القطاع الصناعي السعودي دون غيره من القطاعات باعتبار أن القطاع الصناعي يمثل بيئة ملائمة لتطبيق المدخل في السعودية خاصة مع بداية تطبيق اتفاقية التجارة العالمية ووجود التكتلات الاقتصادية مما يتطلب من المنشآت أن تكون قادرة على المنافسة العالمية.

- اقتصرت الدراسة الميدانية على مدينة جدة دون غيرها من مدن المملكة العربية السعودية باعتبارها من أكبر مدن المملكة صناعياً، بالإضافة إلى أنها مكان إقامة الباحثة مما سهل عليها متابعة الدراسة.
- تم مناقشة البحث من منظور المساهمة في تحسين القرارات الإدارية التشغيلية في الأجل القصير ومن ثم لم تتناول الباحثة تطبيق هذا المدخل في الأجل الطويل إلا بما يخدم البحث.
- تم مناقشة البحث من منظور مشكلة تخفيض التكاليف مع الارتقاء بمستوى جودة المنتج ومن ثم لم تتناول الباحثة مشكلة الرقابة على هذه التكاليف إلا بما يخدم البحث.

٨/١ منهج البحث

- قامت الباحثة في هذا البحث باستخدام منهجين هما :
- المنهج الاستنباطي (النظري) : حيث قامت الباحثة بالاعتماد على ما أمكن التوصل إليه من معلومات سواء في المراجع أو الكتب أو الدوريات العربية والأجنبية.
 - المنهج التطبيقي (الميداني) : حيث قامت الباحثة بالاعتماد على قائمة الاستبيان مع الاستعانة بأحد الأساليب الإحصائية المناسبة التي تحقق الهدف من البحث.

٩/١ الدراسات المحاسبية السابقة

تقوم الباحثة في هذا الجزء باستعراض بعض الدراسات والأبحاث ذات العلاقة بالموضوع محل البحث كما يلي :

١/٩/١ دراسة Johnson (١٩٩٠)^(١):

هدفت هذه الدراسة إلى المقارنة بين إدارة التكلفة وإدارة الأنشطة ومعرفة أي الاستراتيجيتين أكثر فعالية، وأيضاً فهم كيفية تنظيم العمليات داخل المنشآت لجعل الأنشطة التي لا تضيف قيمة غير ضرورية وإمكانية الاستغناء عنها.

وقد كانت هذه الدراسة نظرية فقط وخلصت إلى عدة نتائج من أهمها:

1) Johnson, T., "Managing Cost Versus Managing Activities – Which Strategy Works ?", *Financial Executive*, Jan \ Feb, 1990, pp:32-36.

- أن هناك جانبان يتطلبهما التنافس في الاقتصاد العالمي وهما التعرف على ما يرغب المستهلك أولاً والتخلص بصورة مستمرة من العمل الذي لا يضيف قيمة للمستهلك ثانياً.
- أن معظم العمل الذي لا يضيف قيمة يكون بسبب طريقة المنشآت في رقابة وحدات التكاليف للمخرجات في الأنشطة الضرورية اللازمة لاتخاذ القرارات وبيع المنتجات.
- أن المنظور العالمي يتطلب دراسة التكاليف على أساس التدفق المستمر والسريع لنشاط إضافة القيمة.

٢/٩/١ دراسة Steimer (١٩٩٠)^(١):

هدفت هذه الدراسة إلى الربط بين مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وبين مدخل إدارة الجودة الكاملة، حيث أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يشجع المحاسب الإداري على القيام بعمليات تحليل الأنشطة وتحديد قيمتها للمستهلك.

- وقد كانت هذه الدراسة نظرية فقط وخلصت إلى عدة نتائج من أهمها :
 - أن تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يبدأ من خلال تحليل كل وظيفة من الوظائف التي يقوم بها العاملون في المقر الرئيسي في المنشأة بهدف تحديد ما إذا كان المستهلك بحاجة إلى خدماتهم.
 - أن المنشآت التي تهتم بعمليات إدارة الجودة الشاملة تطبق التحسين المستمر التي تتضمن الخطوات التالية :
 - مسح المستهلكين.
 - تحديد أولويات الأنشطة.
 - تحديد الأنشطة التي يجب تحويلها من المقر الرئيسي إلى وحدات الأعمال.
 - وضع الميزانية وتخصيص المصادر على الأنشطة.
 - تحديد تكاليف كل نشاط على أساس مسببات التكاليف المناسبة.

1) Steimer, T., "Activity – Based Accounting for Total Quality", Management Accounting, Oct, 1990, pp:39-42.

٣/٩/١ دراسة Raffish (١٩٩١)^(١):

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مقدار التكاليف الحقيقية للمنتجات باستخدام مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط حيث أن مداخل التكاليف القائمة لا تعكس التكاليف الحقيقية للمنتجات.

وقد طبقت هذه الدراسة على قسم من منشأة تقوم بتصنيع الدوائر الإلكترونية وذلك لتطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط، حيث ذكر المحاسب الإداري أن المدخل القائم لا يقدم المعلومات الدقيقة الضرورية لاتخاذ قرارات التصنيع أو الشراء أو فرص الاستثمار.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها :

- أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يعتبر طريقة وثيقة الصلة بتكلفة المنتجات لأنه يساعد على الربط بين التكاليف والمنتجات استناداً إلى المصادر التي تم استهلاكها في الأنشطة المطلوبة للحصول على المنتجات الفردية.
- أن المجالات الرئيسية لمدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط هي :
- اختلاف تكاليف المنتج.
- الأنشطة ومسببات تكاليفها.
- التعرف على فرص تحسين التكاليف التي لا تحتوي على قيمة مضافة.

٤/٩/١ دراسة Clark & Baxter (١٩٩٢)^(٢):

هدفت هذه الدراسة إلى الربط بين مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وبين مدخل الإدارة على أساس النشاط، وتحويل مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط إلى أداة تستخدم في إدارة الشؤون اليومية حيث أن مدخل الإدارة على أساس النشاط يدعم مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط ويعززها ويعمل على توسيع نطاقه.

وقد كانت هذه الدراسة نظرية فقط، وقد خلصت إلى عدة نتائج من أهمها :

1) Raffish, Norm., "How Much Does That Product Really Cost ?", Management Accounting, Mar, 1991, pp: 36-39.

2) Clark, Alex and Baxter, Alexander., "ABC + ABM = Action Let's Get Down to Business", Management Accounting, Jun, 1992, pp: 54-55.

- أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يمكن أن يدخل تحسينات في إدارة الأعمال لا أن يقتصر فقط على تحسين مدخل التكاليف.
- أن مدخل الإدارة على أساس النشاط يعمل على نشأة الاتصالات الجيدة وعمل الفريق وتطوير قرارات الجودة مما يؤدي إلى التوصل إلى رقابة الجودة والتحسين المستمر.

٥/٩/١ دراسة Turney & Stratton (١٩٩٢)^(١):

هدفت هذه الدراسة إلى تصميم نموذج جديد لمدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط بحيث يؤدي إلى تدعيم عملية التحسين المستمر ويمثل القوة الدافعة التي تتيح الفرصة لتحرك مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط من التركيز الضيق على تكلفة المنتجات إلى منظور الإدارة على أساس النشاط.

وقد طبقت هذه الدراسة على إحدى المنشآت التي كانت تستخدم مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لتحسين قرارات تكاليف المنتجات وتوفير المعلومات اللازمة لترشيد جهود التحسين المستمر.

وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها :

- أن عملية ربط المعلومات في قاعدة مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط أدت إلى تيسير عملية إعداد تكاليف الجودة بالمنشأة.
- أن المدخل ثنائي الأبعاد يساعد على تقليل التكاليف بالإضافة إلى تحسين جودة ومرونة معلومات مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط.

٦/٩/١ دراسة Johnson (١٩٩٢)^(٢):

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أصول وتاريخ مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط حيث أن عدم فهم الجوانب التاريخية وإبراز أخطاء المدخل قد يؤدي إلى تكرار نفس أخطاء الماضي، ولذلك كان لابد من إعادة التوجيه والتخفيف من سرعة انتشار مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط.

1) Turney, Peter and Stratton, Alan., (1992), *op.cit.*, pp:46-50.

2) Johnson, T., "It's Time to Stop Overselling Activity – Based Concepts", *Management Accounting*, Sep, 1992, pp: 26-35.

واستخدمت هذه الدراسة المنهج الاستقرائي والتحليلي باستخدام بيانات عن إحدى المنشآت التي تعتبر من أول من استخدم مصطلح النشاط في أوائل الستينات وذلك لتحديد مسببات التكاليف.

وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها :

- أن الهدف من استخدام مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وتحليل نظام التكاليف هو تحسين فائدة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات التي تؤثر على إنتاجية العمل والمزيج الإنتاجي.
- أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط تطور إلى أن وصل إلى مرحلة الاهتمام بالمستهلكين أنفسهم لتحقيق أفضل الأرباح والقدرة على المنافسة.
- أنه لتحقيق التنافس العالمي لابد للمنشآت من الاهتمام بعملية التحسين المستمر في المقام الأول.

٧/٩/١ دراسة Kaplan (١٩٩٢)^(١):

هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على الانتقادات الموجهة إلى مدخل الإدارة على أساس النشاط والرد عليها. واستخدمت هذه الدراسة الطريقة المقالية حيث كانت عبارة عن أسئلة تمثل النقد وأجوبة تمثل الرد على تلك الانتقادات.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها :

- أن بيانات مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط ليست الوحيدة التي يحتاج إليها المديرون ليتمكنوا من التقدم والتفوق في ظروف البيئة التنافسية السائدة، بل لابد من تكامل معلومات المدخل مع باقي المعلومات الخاصة بالإيرادات وتفضيل المستهلكين وجودة العملية ودورة حياة المنتج.
- أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط مصمم أساسا لتعريف الإدارة بالجوانب الاقتصادية لعملياتها في الماضي والحاضر وذلك لتحديد التكلفة بالدرجة الأولى.

1) Kaplan, Robert., "In Defense of Activity – Based Cost Management", Management Accounting, Nov, 1992, pp: 58-63.

- أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يساعد المنشآت التي تتصف بالفاعلية في عمليات التحسين وبرامج تحقيق رضا المستهلك على تفهم الصلة القائمة بين برامج تحسين العمليات وزيادة الربح.

٨/٩/١ دراسة Merz & Hardy (١٩٩٣)^(١):

هدفت هذه الدراسة إلى تحقيق فعالية مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وذلك من خلال مشاركة العاملين والمهندسين في المنشأة مع قسم المحاسبة والعمل كفريق واحد. وطبقت هذه الدراسة على إحدى المنشآت التي عمل في مجال تجميع لوحات الدوائر الكهربائية لدراسة الوضع فيها، حيث أن هذه المنشأة إلى جانب اهتمامها بالآلات فإنها تهتم أيضا بمدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وتفكر بصورة مستمرة في الطرق التي تؤدي إلى إمكانية تطبيقه.

وانتهت هذه الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها :

- أن المحاسبين يشاركون في قرارات تصميم المنتجات ويساعدوا المهندسين ومسؤولين الإنتاج في تفهم طبيعة سلوك تكاليف التصنيع.
- أن المحاسبين يعدوا تقارير التكاليف التي تستطيع الإدارة فهمها، كما أنهم يساعدوا على حصول المنشأة على أعمال جديدة.
- أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى ارتفاع مستوى الحياة المهنية للمحاسبين بالإضافة إلى إنتاج معلومات تكاليفية جيدة.

٩/٩/١ دراسة Pattison & Arendt (١٩٩٤)^(٢):

هدفت هذه الدراسة إلى مقارنة المدخل القائم لحساب التكلفة مع مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط والتعريف بالمدخل الجديد وأنه يركز على قدرات النظام المحاسبي وليس المستخدمين له.

1) Merz, Mike and Hardy, Arlen., "ABC Puts Accountants on Design Team at HP", Management Accounting, Sep, 1993, pp: 22-27.

2) Pattison, Diane and Arendt, Carrie., "Activity – Based Costing it Doesn't Work All The Time", Management Accounting, Apr, 1994, pp: 55-61.

وقد طبقت هذه الدراسة على إحدى المنشآت التي أدرك المحاسبين الإداريين فيها أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لا يجدي مع أي منشأة، وقد طبقت هذه المنشأة المدخل الجديد تدريجيا حتى اقتنعت به تماما.

وخلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها :

- أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لا يجدي أو ينفع مع كل المنشآت، فلا بد أن تكون المنشأة في وضع تنافسي وبحاجة مستمرة إلى تخفيض التكاليف لديها.
- أن الإدارة في المنشأة التي تطبق المدخل الجديد لا بد لها من أن تشرك العاملين في المنشأة في عملية اتخاذ القرارات والتصميم.
- أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يوجه المنشأة إلى أفضل تقدير للتكلفة حيث يتم احتساب التكاليف وتخصيصها على المنتجات بطريقة أكثر موضوعية ودقة.
- أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى تقدير مستوى الأداء حيث يتم تحديد مسئولية كل شخص من العاملين في المنشأة مما يؤدي إلى سهولة تقدير أداء القسم.

١٠/٩/١ دراسة نشأت (١٩٩٤)^(١):

هدفت هذه الدراسة إلى تقويم مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط في ضوء المدخل الإيجابي وتطوير وزيادة فاعلية المدخل في ضوء ضرورة وجود علاقة ارتباط بين مجتمعات التكلفة ومسبباتها في ظل تجانس هذه المجتمعات والفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة للأنشطة وذلك باستخدام برنامج Excel على الحاسب الإلكتروني.

وخلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها :

- أهمية اتباع مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لما له من إيجابيات لا تتوفر في الأساليب الأخرى القائمة لتحديد التكلفة وذلك من أجل الوصول إلى معلومات مفيدة تساعد في حل الكثير من المشاكل بمنظور جديد يتوافق مع المحاسبة كعلم نافع.

(١) محمد نشأت فؤاد محمد. "تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس النشاط في ضوء المدخل الإيجابي"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني،

- لتطوير هذا المدخل وزيادة فعاليته في ضوء منهجية المدخل الإيجابي يجب توافر شرطي التجانس بين الأعمال الداخلة في النشاط عند تحديد مجتمعات التكلفة ومسبباتها بالإضافة إلى توافر العلاقة الطردية بين التكلفة والنشاط مما يستلزم ضرورة الفصل بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة واستخدام المعدل المناسب لكل منهما، حيث ترتبط التكاليف المتغيرة بالاستخدام الفعلي بينما ترتبط التكاليف الثابتة بالطاقة المتاحة لكل نشاط.

١١/٩/١ دراسة Waeytens & Bruggeman (١٩٩٤)^(١):

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بعملية التحسين المستمر وربطها بمدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط عن طريق الإدارة على أساس النشاط. وقد كانت الدراسة تطبيقية على إحدى المنشآت التي تطبق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط ولكن بطريقة لا تؤدي إلى التحسين المستمر.

وخلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها :

- أن عملية التحسين المستمر هي العملية التي تعمل بصورة تدريجية في الاتجاه المؤدي إلى تحقيق المزايا التنافسية والمحافظة عليها.
- أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط هو الأداة المناسبة لترشيد وتوجيه عملية التحسين المستمر وذلك من خلال استخدام الإدارة على أساس النشاط.

١٢/٩/١ دراسة فليح (١٩٩٤)^(٢):

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد آثار وانعكاسات نظم التصنيع المتقدمة على نظم التكاليف، وبيان مدى ملائمة النظم القائمة للتكاليف لقياس تكاليف المنتجات في ظل هذه النظم الصناعية المتقدمة، ومحاولة تحديد التغيرات المناسبة في مفاهيم وأسس نظم التكاليف المطبقة لتلائم مع البيئة الجديدة التي تعمل فيها نظم التكاليف.

1) Waeytens, Dominique and Bruggeman, Werner., "Barriers to Successful Implementation of ABC for Continuous Improvement", International Journal – of Production – Economics, Aug, 1994, pp: 39-52.

(٢) عبد المنعم فليح عبدالله. "محاسبة النشاط كمدخل لتطوير نظم المحاسبة عن تكاليف المنتجات في ظل بيئة الصناعة المتقدمة"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة القاهرة، كلية التجارة، بنني سويف، السنة الرابعة، العدد التاسع، سبتمبر، ١٩٩٤، ص ص ٢١٤-٢٥٥.

واستعانت هذه الدراسة بحالة تطبيقية لتوضيح مدى تشويه نظم التكاليف المطبقة حاليا لتكلفة المنتجات في ظل بيئة الصناعة المتقدمة، وكيف أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يعالج هذا القصور.

وخلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها :

- أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط مدخل مناسب لتطوير نظم محاسبة التكاليف القائمة، فهو يعتبر تغيير أساسي في فلسفة نظام التكاليف.
- أن دور مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يتمثل في توفير معلومات أكثر دقة وأكثر تفصيلا عن الإنتاج وتكاليف المنتجات والأنشطة المختلفة بصورة تساعد المسؤولين على صنع القرارات الأفضل في مجالات تسعير المنتجات وتصميمها وتحديد تشكيلة الإنتاج.
- أن نجاح مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط في تحقيق مهامه بكفاءة وفعالية يتوقف على مدى توافر نظم معلومات متكاملة توفر قاعدة متكاملة عن البيانات المالية وغير المالية.
- أن التطبيق الصحيح لمدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يحقق العديد من الفوائد منها :
- تحقيق الرقابة على التكاليف والمساهمة في تقييم الأداء بصورة تأخذ في الاعتبار المقاييس غير المالية إلى جانب المقاييس المالية.
- يوفر مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط تحليلات كثيرة عن التكاليف والأنشطة مما يسهل من المحاسبة عن المسؤولية من ناحية ويمكن من تحقيق مفهوم تكاليف مختلفة لأغراض مختلفة من ناحية أخرى.

١٣/٩/١ دراسة Holmen (١٩٩٥)^(١):

هدفت هذه الدراسة إلى استعراض مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط ونظرية القيود وعرض الافتراضات القائمة عليها كل منهما.

- وكانت هذه الدراسة نظرية فقط وخلصت إلى عدة نتائج من أهمها :

1) Holmen, J., "ABC vs. TOC : It's a Matter of Time", Management Accounting, Jan, 1995, pp: 37-40.

- أن كل من مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط ونظرية القيود يقومان على أساس مجموعة مختلفة من الافتراضات التي لها أفق مختلفة ضمناً وبالتالي فإن ادعاءات التفوق من اتجاه على الآخر يجب أن يتم الاستغناء عنها.
- أن كل من مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط ونظرية القيود أداة من الأدوات التي يمكن لمحاسبي الإدارة أن يستخدموها، والمهم فهم كيفية عمل كل أداة لتحديد ما هي الأداة الملائمة للظروف في المشروعات.

١٤/٩/١ دراسة Rupp (١٩٩٥)^(١):

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط والتعريف بخطوات تطبيق المدخل.

- وطبقت هذه الدراسة على إحدى المنشآت لمعرفة مدى إمكانية تطبيقها لهذا المدخل، وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها :
- أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط مدخل فعال جداً لأنه يتيح للمحاسب رؤية شاملة عن محتويات النشاط وتحديد متى ينبغي الاستمرار في الإنفاق على مجال معين أو التوقف عن الإنفاق عليه.
- أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يمثل أداة أساسية لتحويل الجهود نحو المستوى الصناعي العالمي.

١٥/٩/١ دراسة أبوشناف (١٩٩٥)^(٢):

هدفت هذه الدراسة إلى تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لتحسين دوره وزيادة فعاليته في المجالات المختلفة من ناحية وإبراز أثر التطوير المقترح على دعم ومساندة سياسة التحسين المستمر من ناحية أخرى.

وطبقت هذه الدراسة على حالة افتراضية على إحدى المنشآت الصناعية حيث تم تطوير المدخل من خلال مدخل متكامل ذو شقين هما المدخل ثنائي الأبعاد لتطوير مفهوم المدخل وتقسيم الأنشطة إلى جزئية وتجميعية لتطوير مفهوم النشاط.

1) Rupp, Alan., "ABC : a Pilot Approach", Management Accounting, Jan, 1995, pp: 50-55.

- وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها :
- أن نظم التكاليف بصورتها الحالية لا توفر المعلومات الكافية والدقيقة ولا تخدم أغراض التحسين المستمر ولا تفصح عنه مما يتطلب ضرورة العمل على تحسين هذه المعلومات.
 - أنه على الرغم من الإيجابيات العديدة لمدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط إلا أنه يشوبه العديد من الانتقادات فيما يتعلق بمدى فعالية دوره في مجال الاستخدامات الإدارية وتحسين الأداء الأمر الذي يفرض ويحتم ضرورة تطويره.
 - أن تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى تحسين جودة ومرونة المعلومات التي ينتجها للاستخدامات المختلفة.
 - أن تطوير المدخل يؤدي إلى تخفيض تكاليفه وسهولة تطبيقه.

١٦/٩/١ دراسة عبدالبر (١٩٩٥)^(١):

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بمدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وتطوره في مجال المحاسبة الإدارية وحصر جميع الآراء الخاصة بالتأييد أو الرفض للمدخل في مجال الكتابات المتخصصة لهذا التطور الحديث والمشاكل العلمية في تطبيق المدخل، وأيضا حصر مجالات تطبيق المدخل.

وطبقت هذه الدراسة على إحدى المنشآت الصناعية وذلك لمقارنة التكاليف القائمة بالتكاليف على أساس النشاط حيث أن المنشأة تحولت إلى الآلية تدريجيا في عمليات التشغيل مما أدى إلى تغيير هيكل التكاليف.

- وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها :
- أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط أدى إلى توافر معلومات تفيد في اتخاذ القرارات المتعلقة بالعمليات الإنتاجية وتعقيباتها، وهذا ما لم يكن متوفرا في نظم التكاليف القائمة.

(١) عمرو حسين عبدالبر. "أثر التقنية المتقدمة على تحديد تكلفة المنتج"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، تابع العدد الثاني، ١٩٩٥، ص ٥٣٩-٥٧٢.

- أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يساعد على ربط أنشطة التشغيل بتكاليف المنتج وبالتالي إبراز العوامل التي تحرك التكلفة والحد من كل نشاط لا يخدم في القيمة المضافة لهدف التكلفة.
- أن تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى مشاركة جميع العاملين في المنشأة كي يمكنهم متابعة تكاليف المنتجات أو الخدمات ومعرفة طرق وأساليب تحسين الأداء من خلال المشاركين.

١٧/٩/١ دراسة Bishop (١٩٩٧)^(١):

هدفت هذه الدراسة إلى إعادة النظر في مدخل الإدارة على أساس النشاط، فمن الممكن النظر إلى مدخل التكاليف على أساس النشاط باعتباره مصطلح عام يصف أسلوباً جذرياً في إدارة التكاليف.

- وكانت هذه الدراسة نظرية فقط، وخلصت إلى عدة نتائج من أهمها :
- زيادة الاهتمام بمدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط والتي تقع خارج نطاق الوظيفة المالية وبصورة خاصة من منظور مسؤولي العمليات ومديري تكنولوجيا المعلومات.
- عدم اعتبار مدخل التكاليف على أساس النشاط علاجاً كاملاً لأوجه النقص في التقارير المالية والإدارية الحالية.

١٨/٩/١ دراسة Ruhl (١٩٩٧)^(٢):

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بنظرية القيود حيث أنها نظام لفلسفة الإدارة قام بتطويره Goldratt وترتكز على أن القيود هي التي تحدد أداء أي نظام وأن أي نظام يحتوي على عدد محدد من القيود.

وطبقت هذه الدراسة على منشأة افتراضية لتوضيح مفهوم القيود وتوضيح كيفية استخدام خطوات نظرية القيود كجزء من عملية التحسين المستمر.

وخلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها :

1) Bishop, C., "Time to Re-visit Activity – Based Management Systems", Management Accounting, Oct, 1997, pp: 18-20.

2) Ruhl, J., "Managing Constraints", CPA Journal, Jan, 1997, pp: 60-63.

- من الضروري إدارة القيود بشكل فعال في المنشآت التي تهدف إلى الحصول على الأرباح والمال حتى يمكن تحقيق هذا الهدف.
- تتمثل خطوات نظرية القيود في :
 - التعرف على قيود النظام.
 - استغلال قيود النظام.
 - خضوع جميع الأمور الأخرى إلى عملية صنع القرار.
 - التخلص من قيود النظام.
 - إعادة العملية بعد التخلص من أحد القيود.

١٩/٩/١ دراسة عيسى (١٩٩٧)^(١):

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة وتحليل مقومات وأركان تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وأيضاً دراسة وتحليل الخطوات العملية لتطبيق المدخل في المنشآت المختلفة، من ناحية أخرى هدفت الدراسة إلى استكشاف مدى التوافق بين الممارسات العملية والتطبيقات الفعلية للمدخل ومقومات وإطار تطبيق ذلك المدخل.

واعتمدت هذه الدراسة بصفة أساسية على تطبيق أسلوب دراسة حالة من أجل تحقيق أهداف الدراسة وذلك من خلال الاستعانة بثلاث حالات عملية تمثل ثلاث منشآت قامت بتطبيق المدخل بطرق مختلفة.

وانتهت هذه الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها :

- أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى توفير معلومات تفيد في تقييم الأداء الداخلي للمنشآت وذلك من خلال توفير المعلومات المناسبة لتحديد أسعار التحويل بين المراكز والأقسام.
- أن تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى إمكانية تحديد الأنشطة ذات القيمة المضافة وتوفير الأساس العلمي التطبيقي لعمليات دمج وفصل وإلغاء الأنشطة مما يشكل أولى مراحل تطبيق مدخل الإدارة على أساس النشاط.

(١) حسين محمد عيسى. "دراسة تحليلية لمشاكل تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، ١٩٩٧، ص ص ١٢٣-٢١٢.

٢٠/٩/١ دراسة المطلق (١٩٩٨)^(١):

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مقومات مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط ومعرفة الاختلافات بينه وبين المدخل القائم حالياً.

وطبقت هذه الدراسة على إحدى المنشآت وذلك لمعرفة مدى ملائمة تطبيق المدخل وأهم العقبات والظروف التي تحد من إمكانية تطبيق المدخل وأيضا الفوائد المترتبة على هذا التطبيق.

وخلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها :

- لا ترقى الانتقادات الموجهة لمدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط من بعض المعارضين إلى إضعاف دوره حيث أن هذه الانتقادات تفتقد إلى الحجة والموضوعية وضعف المنطق.
- أن استخدام مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى تحديد المنتجات بدقة أكثر وكذلك حساب الربحية الحقيقية للمنشأة وتقديم المعلومات اللازمة لخفض التكاليف.

٢١/٩/١ دراسة السوافيري (١٩٩٨)^(٢):

هدفت هذه الدراسة إلى إجراء دراسة تحليلية للإطار الفكري والعملية الذي يعمل فيه مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط، ومن خلال هذا الهدف الرئيسي تسعى الدراسة إلى التأكيد على ضرورة نشر المعرفة المتزايدة نحو مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط سواء ضمن المجال الأكاديمي أو التطبيقي وأيضا إلقاء الضوء حول ضرورة قيام محاسبي التكاليف بتطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط بصفة مستمرة ومتوازنة مع التطور المتزايد الذي يحدث في مجال إدارة المداخل التكاليفية القائمة على أساس الأنشطة.

(١) جمال عبد الواحد مناور المطلق. "مدى فاعلية نظام محاسبة تكاليف النشاط - دراسة تطبيقية"، (ماجستير)، د.ن، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، ١٩٩٨، ص ١-١٩٣.

(٢) فتحي رزق سالم السوافيري. "دراسة تحليلية للإطار الفكري والعملية لنظم التكاليف القائمة على الأنشطة"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الخامس والثلاثون، العدد الثاني، ١٩٩٨، ص ١٩١-٢٣٢.

- وخلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها :
- فعالية مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط نحو قدرته على توفير المعلومات الملائمة بما يزيد من جودة القرارات المتخذة في كافة المجالات وكذلك زيادة فعالية الدور الرقابي.
 - أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يتوافق مع الاتجاهات الحديثة نحو التطور الاستراتيجي للمحاسبة الإدارية والتطلعات لإجراء تحسينات مستمرة بالإضافة إلى تطبيق فعال لمبدأ المقابلة وإعداد الموازنات على أساس الأنشطة.
 - أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يحتوي على مدخلين متكاملين أحدهما لعملية التخصيص والآخر لتوفير المعلومات المرتبطة بأداء الأنشطة الذي يطلق عليه مدخل العمليات.

٢٢/٩/١ دراسة أبوخشبة (١٩٩٩)^(١):

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الإطار العلمي لمدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط بجميع جوانبه مع دراسة مدى إمكانية تطبيق المدخل في المملكة العربية السعودية وطبقت هذه الدراسة على القطاع الصناعي والخدمي والتمويلي في المملكة العربية السعودية متمثلة في اختيار عينة عشوائية من كل قطاع من القطاعات.

- وخلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها
- أن الاختلاف والتنوع في حجم الإنتاج في ظل نظم التصنيع المتقدمة وما ترتب عليه من انخفاض تكلفة العمل المباشر والزيادة المستمرة في التكاليف غير المباشرة جعل بيئة التكاليف في أغلب المنشآت الصناعية ملائمة لتطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط
 - أنه لضمان نجاح تطبيق المدخل في البيئة السعودية يلزم توافر مقومات وأسس تطبيقه وتهيئة المناخ الملائم لتطبيقه وهذا لن يكون في القريب العاجل بل قد يحتاج

(١) عبدالعال بن هاشم محمد أبوخشبة. "دراسة وتقييم مدخل التكلفة على أساس النشاط (ABC) مع إمكانية التطبيق في المملكة العربية السعودية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الثالث والعشرون، العدد الأول ١٩٩٩، ص ص ٢٨٧-٣٤٣.

إلى فترات زمنية طويلة لوجود العديد من الصعوبات والمحددات التي تحد من تطبيق هذا المدخل حالياً.

وباستخلاص تلك الدراسات السابقة وجدت الباحثة أن الكثير من الدراسات ناقشت مفهوم مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وعرضت إيجابيات تطبيقه ومعوقاته مثل دراسة (فليح، ١٩٩٤) و(نشأت، ١٩٩٤) و(المطلق، ١٩٩٨).

من ناحية أخرى فقد اتفقت دراسة كل من (Merz، ١٩٩٣) و(فليح، ١٩٩٤) و(Pattison، ١٩٩٤) و(عبدالبر، ١٩٩٥) على أن تطبيق المدخل يؤدي إلى مشاركة جميع العاملين في المنشأة، كما يشارك المحاسبين في قرارات تصميم المنتجات مما يزيد من فعالية المحاسبة عن المسؤولية وتفهم سلوك تكاليف التصنيع.

وتعرضت الكثير من الدراسات إلى موضوع تطبيق المدخل في القطاع الصناعي مثل دراسة كل من (Raffish، ١٩٩١) و(Turney، ١٩٩٢) و(Johnson، ١٩٩٢) و(Merz، ١٩٩٣) و(Pattison، ١٩٩٤) و(Rupp، ١٩٩٥) و(عبدالبر، ١٩٩٥) و(عيسى، ١٩٩٧) و(المطلق، ١٩٩٨) و(أبوخشيبة، ١٩٩٩) وذلك لأهمية المدخل في القطاع الصناعي، إلا أن تلك الدراسات لم تتعرض لموضوع تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط، وترى الباحثة أن القطاع الصناعي يمثل بيئة ملائمة ومناسبة لتطبيق المدخل حيث يوجد تعدد الإنتاج وتعقد العملية الإنتاجية وتزايد استخدام نظم التصنيع المتقدمة في عملية الإنتاج، هذا إلى جانب زيادة حدة المنافسة بين المنشآت في القطاع الصناعي.

وقد تعرض مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط للانتقاد من العديد من الدراسات مثل دراسة كل من (Raffish، ١٩٩١) و(Turney، ١٩٩٢) و(Johnson، ١٩٩٢) و(Kaplan، ١٩٩٢) و(أبوشناف، ١٩٩٥) و(أبوخشيبة، ١٩٩٩) ومن هذه الانتقادات ما يلي :

- لا يعتبر مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط علاج كامل لجميع انتقادات محاسبة التكاليف أو عيوب التصنيع.
- يعتبر مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط مدخل ضيق يركز على تكلفة المنتجات.

- لا يؤدي مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط إلى تحقيق التنافس العالمي لذلك كان لابد من تطويره وذلك بالاهتمام بعملية التحسين المستمر.
- أن بيانات المدخل ليست الوحيدة التي يحتاج إليها المديرين ليمكنوا من الاستمرار والازدهار في ظروف البيئة التنافسية السائدة.
- أن المدخل بصورته الحالية لا يوفر البيانات الكافية والدقيقة ولا يخدم أغراض التحسين المستمر ولا يفصح عنه مما يتطلب ضرورة العمل لتحسين هذه المعلومات.
- على الرغم من الإيجابيات العديدة لتطبيق المدخل إلا أنه يشوبه العديد من الانتقادات فيما يتعلق بمدى فعالية دوره في مجال الاستخدامات الإدارية وتحسين الأداء الأمر الذي يفرض ويحتم ضرورة تطويره.

وترى الباحثة أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يحتاج إلى إعادة نظر وتطوير حتى يتماشى مع التقدم الصناعي العالمي، وعدم اقتصار المدخل على تحديد تكلفة المنتجات، وضرورة أخذ المنشأة كلها في الاعتبار والتعرف على ما يرغب به المستهلك ومحاولة إرضاءه.

من ناحية أخرى تعرضت دراسة كل من (Kaplan، ١٩٩٢) و (Clark & Baxter، ١٩٩٢) و (Bishop، ١٩٩٧) إلى موضوع الإدارة على أساس النشاط باعتباره مصمم لتعريف الإدارة بالجوانب الاقتصادية لعملياتها في جميع الأوقات ويعمل على نشأة الاتصالات الجيدة وعمل الفريق مما يؤدي إلى التوصل إلى رقابة الجودة والتحسين المستمر، وترى الباحثة أن الإدارة على أساس النشاط يمثل أحد أدوات التحسين المستمر الذي يعمل على تخطيط أنشطة المنشأة وتحسينها ومراقبتها وذلك حتى يمكن من تلبية احتياجات المستهلك بالإضافة إلى الاحتياجات الخارجية.

كما تعرضت دراسة كل من (Johnson، ١٩٩٢) و (Steimer، ١٩٩٢) إلى موضوع التحسين المستمر حيث وجدنا أنه لتحقيق التنافس على المستوى العالمي لابد للمنشآت من أن تهتم بعملية التحسين في المقام الأول وأيضاً بعمليات إدارة الجودة الشاملة

وقد توصلت دراسة كل من (Turney، ١٩٩٢) و(أبوشناف، ١٩٩٥) إلى أن تطوير المدخل يؤدي إلى تحسين جودة ومرونة المعلومات مما يخدم أغراض التحسين المستمر.

من ناحية أخرى تعرضت دراسة كل من (Holmen، ١٩٩٥) و(Ruhl، ١٩٩٧) إلى موضوع نظرية القيود باعتباره أحد مداخل تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط، وترى الباحثة أن نظرية القيود من المواضيع الحديثة والهامة الواجب أخذها في الاعتبار عند تطوير المدخل.

وقد ربطت دراسة (Waeytens & Bruggeman، ١٩٩٤) بين مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وبين الإدارة على أساس النشاط وذلك باعتبار أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط هو الأداة المناسبة لإرشاد وتوجيه عملية التحسين المستمر وذلك من خلال استخدام الإدارة على أساس النشاط.

ونتيجة لما تقدم فإن الباحثة قامت بمحاولة لتطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لتحسين دوره وزيادة فعاليته وذلك بالجمع بين مزايا التحديد العادل والدقيق للتكلفة وتوفير المعلومات اللازمة لمقابلة المتطلبات الإدارية وتوجيه ومساندة برامج التحسين المستمر.

١٠/١ تقسيم البحث

قامت الباحثة بتقسيم البحث كما يلي:

الفصل الأول : الهيكل العام للدراسة، وتناول هذا الفصل طبيعة مشكلة البحث، أهداف، وأهمية، وأسئلة، وعينة البحث، وأساليب جمع البيانات، وحدود ونطاق، ومنهج البحث، والدراسات المحاسبية السابقة، وتقسيم البحث.

الفصل الثاني : الإطار النظري لمدخل التحسين المستمر، وتناول هذا الفصل مفهوم مدخل التحسين المستمر من خلال تقسيم الفصل إلى أربعة أجزاء رئيسية وهي طبيعة مدخل التحسين المستمر، سياسات مدخل التحسين المستمر، معوقات مدخل التحسين المستمر، وأخيرا الأدوات المساعدة لمدخل التحسين المستمر.

الفصل الثالث : الإطار النظري لمدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط، وتناول هذا الفصل الإطار النظري لمدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط من خلال تقسيم الفصل إلى ثلاثة أجزاء رئيسية وهي مفهوم مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط، مقومات وأسس مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط، وأخيرا إجابيات وسلبيات مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط.

الفصل الرابع : تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط، وتناول هذا الفصل الجوانب المتعلقة بتطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط من خلال تقسيم الفصل إلى أربعة أجزاء رئيسية وهي مفهوم المدخل ثنائي الأبعاد، مفهوم الأنشطة الجزئية والتجميعية، الارتباط والتكامل بين مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وبين نظرية القيود، وأخيرا أثر التطوير المقترح على تدعيم سياسة التحسين المستمر وترشيد القرارات الإدارية.

الفصل الخامس : الدراسة الميدانية، وتناول هذا الفصل تصميم قائمة استبيان ومن ثم تم توزيعها إلى قسم التكاليف في المنشآت الصناعية السعودية في مدينة جدة وبعد ذلك تم تفريغ البيانات وتحليلها باستخدام الطرق الإحصائية المناسبة وذلك للإجابة على أسئلة البحث والوصول إلى نتائج وتوصيات البحث.

الفصل السادس : نتائج وتوصيات البحث.

الفصل الثاني

الإطار النظري لمدخل التحسين المستمر

مقدمة	١/٢
طبيعة مدخل التحسين المستمر	٢/٢
سياسات مدخل التحسين المستمر	٣/٢
معوقات مدخل التحسين المستمر	٤/٢
الأدوات المساعدة لمدخل التحسين المستمر	٥/٢
الخلاصة	٦/٢

الفصل الثاني الإطار النظري لمدخل التحسين المستمر

١/٢ مقدمة

شهدت السنوات الأخيرة الماضية مجموعة من المتغيرات السريعة والمتلاحقة في بيئة منشآت الأعمال على نحو أصبحت معه البيئة الحديثة للصناعة ذات خصائص وسمات مميزة ومختلفة عن ذي قبل، مما ترتب عليه زيادة حدة المنافسة التي يمكنها من خفض تكاليف منتجاتها مع المحافظة على مستوى الجودة للمنتجات بما يحافظ على رضا المستهلك ويحقق ميزة تنافسية.

وقد ترتب على التغيرات في بيئة منشآت الأعمال تغير ظروف المنشآت ومن ثم ظهور بيئة جديدة للمحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف الأمر الذي ترتب عليه أن أصبحت الممارسات المتعارف عليها بين أنظمة المحاسبة الإدارية والتكاليف موضع انتقاد، فهي في أحيان كثيرة لا توفر القدر الكافي من المعلومات الملائمة التي تحتاج إليها المستويات الإدارية المختلفة، الأمر الذي ترتب عليه ظهور اتجاهات حديثة في مفاهيم وممارسات المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف تسعى وراء توفير المعلومات الملائمة للإدارة.

كما أدت زيادة حدة المنافسة بين المنشآت إلى تعظيم دور إدارة التكلفة Cost Management حيث حرصت كل من المنشآت المتنافسة على تخفيض تكاليف منتجاتها بما يضمن بقائها في السوق التنافسية، ومن هنا ظهرت أهمية قيام كل منشأة من المنشآت التي ترغب البقاء في تلك السوق التنافسية بتصميم نظام دقيق لإدارة التكلفة وليس حسابها بما يضمن تدفق المعلومات المناسبة عن التكلفة.

ويقوم مفهوم إدارة التكلفة على استخدام مجموعة من الأدوات لإدارة التكلفة بغرض إنتاج المنتج بالجودة المطلوبة وتوصيل هذا المنتج للمستهلك في الوقت

المناسب علاوة على تخفيض تكلفته بهدف تحقيق ميزة تنافسية للمنشأة في السوق^(١).

ويتطلب مفهوم إدارة التكلفة التحول في التفكير من مجرد الإدارة بالأرقام أي تبعا لأرقام التكلفة، صافي الربح مقدار ما تحقق من الخطة مقارنة بالأداء الفعلي إلى الإدارة بهدف التوجه نحو التحسين المستمر Continuous Improvement، بمعنى أنه يجب التساؤل عن مقدار ما تحقق من توجه المنشأة نحو زيادة قدرتها التنافسية، كسب رضا المستهلك، والعمل على التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج Non Value Added Activities، والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج Value Added Activities وهو الأمر الذي ينعكس بدوره على تخفيض التكلفة^(٢).

وقد قدم Sharman^(٣) في إطار تطوير أساليب إدارة التكلفة بعض الأدوات التي تساهم في تحسين وتطوير إدارة التكلفة، ومن أمثلة هذه الأدوات :

- ضرورة وضع أهداف محددة لتخفيض ورقابة التكلفة.
- الاهتمام بتحليل الأنشطة التي تستغرق الجزء الأكبر من التكاليف.
- تبني مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط Activity Based Costing لتدعيم القرارات التشغيلية والاستراتيجية.
- إعادة تصميم عمليات التشغيل واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.
- تطبيق أساليب التحسين المستمر للتكاليف.
- تطوير مجموعة متكاملة من المؤشرات المالية وغير المالية لقياس الأداء مع ربط تلك المؤشرات بالجوانب الفنية والتشغيلية بحيث تمكن تلك المؤشرات من قياس عوامل النجاح من وجهة نظر المنشأة مثل الجودة والمرونة والتنوع في الإنتاج ومستوى المخزون ومعدل التطور التكنولوجي وغير ذلك.

1) Yoshikawa, Takeo., "Some Aspects of the Japanese Approach to Management Accounting", Management Accounting, Sep – Dec, 1994, p: 282.

٢) محمد مصطفى أحمد الجبالي. "دراسة تحليلية لمتطلبات تطبيق نظم محاسبة التكاليف المدعمة لنشاط الإدارة لمواجهة التطورات الصناعية الحديثة"، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، العدد الأول، السنة الثالثة والعشرون، يناير، ١٩٩٤، ص١٣.

3) Sharman, Paul., "A Tool Kit For Continuous Improvement", CMA Magazine, May, 1992, pp: 17-20.

ويرى Miller⁽¹⁾ أن توجه نظام التكاليف يجب أن يتحول من إدارة التكلفة إلى إدارة الأنشطة Activities Management، ويتحقق ذلك من خلال الربط بين أدوات إدارة التكلفة من ناحية وبين مسببات التحسين المستمر من ناحية أخرى، مما ينعكس إيجابيا على كل مستويات الجودة والإنتاجية، وبالتالي فإن التكاليف يمكن إدارتها بشكل جيد من خلال إدارة الأنشطة التي تستهلك تلك التكاليف بدلا من إدارة التكلفة نفسها مباشرة مما يساهم بفعالية في ترشيد وتوجيه القرارات الخاصة بالأنشطة التفصيلية وخطط الإنتاج ككل.

في ضوء ما سبق ترى الباحثة أهمية الربط بين مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط كأحد أدوات إدارة التكلفة الأساسية وبين التحسين المستمر، وذلك في سبيل تطوير إدارة التكلفة وتقريبه من مفهوم إدارة الأنشطة، حيث أن البيانات عن الأنشطة وتكاليفها التي يوفرها مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط تعتبر حجر الأساس في برامج التحسين المستمر، وذلك لأن التطبيق الجيد للأساليب الحديثة يتطلب ضرورة توافر بيانات عن الأنشطة في المنشأة ككل وتكلفة كل منها، بل أنه بدون هذه البيانات لن تتمكن تلك الأساليب الحديثة من تحقيق الدور المنشود منها.

ومن منطلق أهمية التحسين المستمر في بيئة الصناعة الحديثة، حيث يعتبر هدف التحسين المستمر بمثابة أحد الأهداف التشغيلية الرئيسية لإدارة المنشأة والذي يساعد على تحقيق أفضل مستوى من الأداء التشغيلي الذي ينعكس بدوره على تحقيق رغبات المستهلكين وتنمية القدرة التنافسية للمنشأة⁽²⁾، فقد وجدت الباحثة أهمية تخصيص هذا الفصل لعرض مدخل التحسين المستمر وذلك من خلال تقسيمه إلى أربعة أجزاء رئيسية وهي :

- طبيعة مدخل التحسين المستمر.
- سياسات مدخل التحسين المستمر.
- معوقات مدخل التحسين المستمر.
- الأدوات المساعدة لمدخل التحسين المستمر.

1) Miller, John, "Tool and Techniques : A current Responsibility", CMA Magazine, Feb, 1992, p: 34.

٢/٢ طبيعة مدخل التحسين المستمر

يعتبر مدخل التحسين المستمر بمثابة هدف تطويري للأداء يسعى نحو تعظيم منفعة المستهلك عن طريق العمل على تخفيض التكلفة، لذا فهو يتعلق بصفة أساسية بالنواحي التشغيلية للمنشأة، وسوف تقوم الباحثة بتناول طبيعة مدخل التحسين المستمر من خلال تناول النقاط التالية :

- مفاهيم مدخل التحسين المستمر.
- أسس مدخل التحسين المستمر.

١/٢/٢ مفاهيم مدخل التحسين المستمر

في إطار مفهوم مدخل التحسين المستمر تعددت المفاهيم التي وردت في الكتابات المحاسبية، فيرى Nair^(١) التحسين المستمر عبارة عن عملية للتغيير التدريجي التي تركز على أداء أو تنفيذ المهام Taske الموجودة بطريقة أكثر فعالية والعمل باستمرار لتحقيق بعض التحسينات حتى ولو كانت بسيطة.

أما Dodds^(٢) فيجد التحسين المستمر عبارة عن رحلة مستمرة تهدف إلى تحديد علامات الطريق ووضع الأهداف وحل المشاكل وتطوير المهارات والتدريب من أجل التوصل إلى تحقيق النتائج الأفضل.

ويرى أحد الباحثين^(٣) ضرورة التركيز على تخفيض التكلفة وربطها بتحسين الأداء ويقترح مفهوماً آخر للتحسين المستمر، فيجد أنها أنشطة مستمرة لتحسين الأداء وتخفيض التكلفة عن طريق إجراء تحسينات تدريجية على مستوى المنشأة أو المنتجات أو الخدمات بما يتحقق معه تنمية القدرة التنافسية وتحقيق رغبات المستهلكين.

تخلص الباحثة إلى أن التحسين المستمر عبارة عن مجموعة من الجهود التي يقوم بها العاملون في المنشأة باختلاف مستوياتهم التنظيمية بهدف تحسين أداء العمليات المختلفة

1) McNair, C., "Inter Dependence and control : Traditional Vs Activity Based Responsebility Accounting", *Journal of Cost Management*, 1993, pp: 15-25.

2) Dodds, Douglas., "Making it Better and Better", *CMA Magazine*, Feb, 1992, p:20.

٣) عبير عبد المنعم أحمد. استخدام موازنة التطور المستمر في تقييم الأداء وترشيد خطة

الربحية للوحدة الاقتصادية، (ماجستير)، د.ن، جامعة عين شمس، القاهرة، ٢٠٠١، ص ١٢.

مما يؤدي إلى تخفيض التكلفة في المنشأة مع تحقيق رغبات المستهلك والمحافظة على مستوى الجودة المطلوبة.

هذا وقد عرضت بعض الدراسات مصطلح كايزن Kaizen عند التحدث عن موضوع التحسين المستمر، وهو مصطلح ياباني يقصد به عملية التحسين المستمر^(١).

ونظام كايزن ابتكره الباحث Massaki Imai رئيس وصاحب معهد كايزن في طوكيو، وتتكون كلمة كايزن من شقين هما Kai وتعني التغيير التدريجي إلى الأفضل، و Zen التي تعني الزيادة الطفيفة والتحسين المستمر^(٢).

وقد ارتبط مفهوم كايزن بأسلوب التكلفة المستهدفة Target Cost، ففي حين يحقق أسلوب التكلفة المستهدفة التخفيض والتحسين المطلوب في مرحلة ما قبل الإنتاج، فإن مفهوم كايزن مطلوباً في إحداث تحسينات مستمرة في الأنشطة المختلفة أثناء مرحلة الإنتاج بما يدعم استراتيجيات المنشأة في المنافسة والتميز^(٣)، لذلك فإنهما رغم اختلافهما إلا أنهما مكملان لبعضهما.

وقد فرق أحد الكتاب^(٤) بين مفهوم كايزن الياباني ومفهوم الابتكار والإبداع الغربي كما يلي :

- يعني مفهوم كايزن تحسينات صغيرة مستمرة نتيجة الجهود المتواصلة لجميع الأفراد.

- يعني مفهوم الابتكار والإبداع طفرات تحسين نتيجة لاستثمارات كبيرة في التكنولوجيا أو المعدات الحديثة، أي قفزات هائلة نحو التحسين المستمر.

1) Patton, Robert., "Tow Day Events : Old Hat of Nissan", Industry Week, Sep, 1997, p: 24.

٢) إبراهيم عبد الله المنيف. "استراتيجية الإدارة اليابانية"، (الرياض : مكتبة العبيكان، الطبعة الأولى، ١٩٩٨)، ص ص ٢١٤-٢١٥.

٣) محمد صالح هاشم حماد. "نموذج مقترح لزيادة فعالية محاسبة التكاليف لمواكبة البيئة الصناعية المتقدمة-دراسة نظرية تطبيقية"، (دكتوراه)، دن، جامعة قناة السويس، بور سعيد، ٢٠٠١، ص ٩٠.

٤) سمير أبو الفتوح صالح. "المحاسبة الإدارية ونظم دعم القرارات-مدخل استراتيجي"، (المنصورة: دار الأصدقاء للطباعة، الطبعة الأولى، ١٩٩٦)، ص ١١٧.

٢/٢/٢ أسس مدخل التحسين المستمر

يقوم مدخل التحسين المستمر على عدة أسس، وقد استنتجت الباحثة من خلال عرض مفهوم التحسين المستمر الأسس التالية :

١ - ضرورة اقتناع الإدارة العليا بأهمية برامج التحسين المستمر كبرامج تساعد على تخفيض التكلفة، وذلك يعني ضرورة تفهم الإدارة العليا لدورها في عملية التحسين المستمر الذي يتضمن توفير المصادر والرعاية والقيادة ومساعدة العاملين على تنفيذ أهداف المنشأة مما يؤدي إلى إطلاق الطاقات الإبداعية لدى العاملين والحصول على التزاماتهم بالتحسين^(١).

٢ - ضرورة إشراك جميع العاملين في المنشأة أيا كان مستواهم التنظيمي في تنفيذ عملية التحسين المستمر تطبيقاً لمبدأ المشاركة وهو مبدأ أساسي يقوم عليه التحسين المستمر، ويكون ذلك من خلال تكوين فرق التحسين المستمر التي تشمل جميع العاملين في المنشأة، حيث يتكون كل فريق من مجموعة من العاملين في المنشأة باعتبار أن كل فرد يقوم بعمل معين هو أفضل فرد قادر على تطوير وتحسين طريقة أداء هذا العمل بما يخفض التكلفة دون المساس بجودة العمل، ويكون لكل فريق تحسين مستمر قائد مسؤول عن إدارة جهود التحسين المستمر للفريق، وقد يكون هذا القائد مدير إدارة أو أحد العاملين في المنشأة، كما أنه من الضروري أن تعطى فرق التحسين المستمر السلطات الضرورية لممارسة التغييرات التي يتطلبها التحسين المستمر^(٢).

٣ - ضرورة التركيز على الأنشطة Activities وليس الموارد Resources بمعنى أن تركز الإدارة العليا انتباه العاملين على ضرورة تحسين طرق أداء الأنشطة وليس طرق أو مصادر الحصول على تلك الأنشطة، وذلك للوصول إلى تخفيض التكاليف بجانب الحفاظ على الجودة المطلوبة.

٤ - ضرورة فهم العاملين في فرق التحسين المستمر أهمية كسب رضا المستهلك خلال وضع برامج التحسين المستمر مما يؤدي إلى تحقيق المزايا التنافسية للمنشأة

1) Costellano, Joseph, Klein, Donald and Roehm, Harper., "Minicompanies : The Next Generation of Employee Empowerment", Management Accounting, Mar, 1998, p:30.

2) Pryor, Tom and Sahn, Julie., "using Activity Based Management For continuous Improvement", (ICMA, Inc, 1995), pp:41-42.

والمحافظة عليها، ويكون التحسين في المنشأة عن طريق التعرف على أذواق المستهلكين ومقدار المنافسة في السوق مما يعني أهمية القيام بالدراسات التسويقية لمعرفة احتياجات المنشأة للتحسين المستمر إلى جانب الاهتمام بالوظيفة الإنتاجية وإنتاج منتجات على درجة عالية من الجودة، بحيث يمكن للمنشأة التضحية بالربح في الأجل القصير لتعظيم الربح في الأجل الطويل، وذلك من أجل إشباع احتياجات المستهلك وبالتالي الحصول على رضاه.

٣/٢ سياسات مدخل التحسين المستمر

يعتبر مدخل التحسين المستمر بمثابة هدف تطويري للأداء يسعى نحو تعظيم منفعة المستهلك عن طريق العمل على تخفيض التكلفة مع الحفاظ على الجودة، ويعتبر هدف التحسين المستمر أحد الأهداف التشغيلية الرئيسية لإدارة المنشأة، والذي يساعد على تحقيق أفضل مستوى من الأداء التشغيلي الذي ينعكس بدوره على تحقيق رغبات المستهلكين ودعم القدرة التنافسية للمنشأة، وقد ظهر هذا المدخل بشكل كبير في اليابان أولاً ثم ما لبث أن انتشر فيما بعد في الولايات المتحدة وأوروبا، وسوف تقوم الباحثة في هذا الجزء بتناول كل من :

- أهداف التحسين المستمر.
- خطوات التحسين المستمر.

١/٣/٢ أهداف التحسين المستمر :

تسعى جهود التحسين المستمر إلى تخفيض التكاليف مع المحافظة على مستوى الجودة المطلوبة مما يحقق رضا المستهلك وكل ذلك يؤدي إلى ربحية المنشأة بعد ذلك، ويرى بعض الكتاب^(١) أن التحسين المستمر يهدف إلى تحقيق التفوق في المجالات التالية:

- ١ - التفوق في التصنيع :ويمكن تحقيق ذلك من خلال تخفيض مستويات المخزون وارتفاع مستوى الجودة وتخفيض أوقات التسليم أو سرعة الاستجابة لطلبات المستهلكين.
- ٢ - التفوق في التصميم : ويمكن تحقيق ذلك من خلال تبسيط تصميم المنتجات وإمكانية تحسين تدفق الإنتاج بدقة وبأقل أعطال ممكن وبدون إسراف في استخدام الموارد.

1) Turney, P. and Anderson, B., "Accounting For Continuous Improvement", Management Review, 1992, pp: 37-34.

٣ - التفوق في التسويق : ويمكن تحقيق ذلك من خلال الفهم الجيد لاحتياجات المستهلك وتلبية تلك الاحتياجات بفعالية وفي الوقت المناسب.

كما تؤدي عملية التحسين المستمر إلى تخفيض الوقت المطلوب للقيام بالأنشطة، وقد يتم تخفيض طول الفترة الزمنية المطلوبة لإعداد وتجهيز الآلات من عدة ساعات إلى عدة دقائق فقط، ويمكن أداء هذه المهمة من خلال القيام بالتالي^(١):

- تحسين التدريب.
 - التخلص من المهام المتناقضة المكلف بها العمال.
 - وضع الآلات والأدوات في مواقع ملائمة.
- كما أوضح Brimson^(٢) أهدافا عديدة للتحسين المستمر وهي :
- إزالة الأنشطة التي لا تضيف قيمة.
 - تحسين الأنشطة التي تضيف قيمة.
 - تحسين الجودة.
 - تبسيط الأنشطة.

- من ناحية أخرى أشار أحد الكتاب^(٣) إلى بعض أهداف التحسين المستمر مثل:
- العمل على تخفيض التكلفة إلى أقل قدر ممكن.
 - العمل على الوصول إلى أعلى درجة من الجودة.
 - الحفاظ على التدفق المستمر للإنتاج بما يضمن إتمامه في الوقت المناسب.
 - تخفيض المخزون إلى أقل قدر ممكن ومحاولة الوصول إلى حالة الإنتاج في الوقت المحدد.

مما سبق تبين للباحثة ما يلي :

- أهمية تحسين العمل في المنشأة في جميع المراحل سواء في التصميم أو التصنيع أو التسويق للوصول إلى هدف التحسين المستمر الأساسي وهو تخفيض التكاليف مع

1) Turney, Peter and Reeve, James., "The Impact of Continuous Improvement on the Design of Activity-Based Cost System", Cost Management, Summer, 1990.

2) Brimson, James., "Activity Accounting : An Activity Based Costing Approach" (New York : John Wiley & Sons, Inc, 1991), p:72.

الحفاظ على جودة المنتجات للوصول إلى رضا المستهلك وذلك بتكامل أدوات إدارة التكلفة مثل الإنتاج في الوقت المحدد Just In Time والتكلفة المستهدفة Target Cost والجودة الشاملة Total Quality وتحديد التكلفة على أساس النشاط.

- أهمية الأخذ بمفهوم إدارة الأنشطة لتحقيق أهداف التحسين المستمر عن طريق تدعيم الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، وهنا تشير الباحثة إلى أهمية تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وذلك لتدعيم عمليات التحسين المستمر.

٢/٣/٢ خطوات التحسين المستمر

تعددت الدراسات^(١) التي تناولت خطوات التحسين المستمر إيجازاً وتفصيلاً، ولم تتفق تلك الدراسات على عدد محدد من الخطوات، وقد خلصت الباحثة إلى الخطوات التالية لتحقيق أهداف التحسين المستمر :

١- التعرف على مجالات التحسين :

لتطبيق التحسين المستمر لابد أولاً من الاقتناع بالحاجة إلى التحسين ومن ثم تحديد الخطوات اللازمة لتلبية تلك الحاجة، والخطوة الأولى في عملية التحسين المستمر هو أن يتم تحديد المجالات المتاحة للمنشأة ومن ثم معرفة كيفية القيام بالتحسين، مما يعني ضرورة توافر الرؤية الواضحة حول اتجاه جهود التحسين المستمر لدى فريق التحسين المستمر، وتنحصر مجالات التحسين في مجالين هما :

المجال الأول : تحسين النشاط Activity Improvement

النشاط عبارة عن جزء من عملية معينة من عمليات دورة الإنتاج داخل المنشأة والتي تستهلك مجموعة من الموارد للقيام بالإنتاج، ويمكن تقسيم الأنشطة إلى أنشطة أساسية Core Activities وهي الأنشطة المتعلقة بالمهمة الأساسية للمنشأة، وأنشطة ثانوية

(١) للمزيد من التفاصيل يرجع إلى :

- (a) Collins, Paul., "Catalyst For Continuous Improvement", Management Accounting, Feb, 1994, pp: 50-51.
- (b) Pryor, Tom and Sahn, Julie., (1995), op.cit., pp:35-46.
- (c) Cyr, j., "Building Success Through Process Improvement", CMA Magazine, Mar, 1992, pp: 24-29.

أو غير أساسية None-core Activities وهي الأنشطة التي تدعم وتساعد الأنشطة الأساسية^(١).

ومن زاوية أخرى يمكن تقسيم الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة Value Added Activities وهي الأنشطة التي تزيد من قيمة النشاط نفسه ومن ثم تضيف قيمة للمنتج من خلال ما أضافته من قيمة على النشاط، وأنشطة لا تضيف قيمة Non-Value Added Activities وهي الأنشطة التي لا تزيد من قيمة النشاط نفسه ومن ثم لا تضيف قيمة للمنتج، وبالتالي تعتبر خسارة تتحملها المنشأة نتيجة أداء هذه الأنشطة^(٢).

المجال الثاني : تحسين العملية Process Improvement

العملية عبارة عن مجموعة من الأنشطة المنسقة التي تلبي احتياجات المستهلك^(٣)، ويبدأ عمل فريق التحسين المستمر في المنشأة بالتعرف على خصائص العملية محل التحسين وطبيعة ارتباطها بالأنشطة الأخرى في المنشأة، وتحديد فئات العاملين المشاركين في أدائها وفئات المستفيدين منها واحتياجاتهم وتوقعاتهم، ويتضمن عمل فريق التحسين المستمر التعرف على الاختلافات في الطريقة التي تؤدي بها العمليات، كما يقوم فريق التحسين المستمر بقياس الانحرافات في المخرجات، وبعد ذلك يتم البحث عن أسباب تلك الانحرافات ومحاولة القضاء عليها باختيار أفضل الطرق لذلك^(٤).

٢- تحديد أسباب ارتفاع تكلفة النشاط :

إن الهدف من التحسين المستمر هو تخفيض التكلفة مع الحفاظ على جودة المنتج للحصول على رضا المستهلك، ولتطبيق التحسين في المنشأة لابد لفريق التحسين المستمر من معرفة الأسباب الرئيسية وراء ارتفاع تكلفة النشاط ومعالجتها، وهنا تظهر أهمية

(١) جمال عبدالواحد مناور المطلق، (١٩٩٨)، مرجع سابق، ص ٦٦.

(٢) أحمد ضياء محمد خميس. "مدخل محاسبي عن التكلفة على أساس النشاط لتخصيص التكاليف الإدارية من منظور العلاقة الوكاليه - دراسة تحليلية انتقادية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ١٩٩٠، ص ١٢٠٤.

(3) Booth, Rupert., "Process Mapping", Management Accounting, Mar, 1995, p:32.

(٤) حنان عبد الرحيم الأحمدى. "التحسين المستمر للجودة: المفهوم وكيفية التطبيق في المنظمات الصحية"، مجلة الإدارة العامة، الرياض، المجلد الأربعون، العدد الثالث، أكتوبر، ٢٠٠٠، ص ص ٤٣٣-٤٣٤.

العاملين في المنشأة حيث أنهم أكثر الملمين بجوانب العمل وبالتالي هم أكثر القادرين على تحديد أسباب ارتفاع تكلفة النشاط.

٣- التعرف على أفضل الحلول الممكنة :

في كثير من الأحيان يترتب على البحث عن حل لمشكلة معينة التوصل إلى أشياء غير متوقعة تماما، وعلى هذا الأساس فإنه من المهم أن يقوم فريق التحسين المستمر عند تقييم الحلول الخاصة بالتحسين المستمر بتقييم الأفكار الجديدة لمعرفة مدى منطقيتها، وذلك عن طريق إجراء المناقشات المستمرة بين أعضاء فريق التحسين المستمر إلى أن يتم التوصل إلى الحل المناسبة^(١).

٤- تطبيق أفضل الحلول ومراجعة النتائج :

يجب أن يختار فريق التحسين المستمر الحل الذي يتصف بتأثيره البالغ والقوي على المشكلة والبدء بتطبيقه ومن ثم يراجع الفريق النتائج للتأكد من أن الحل المقترح يحقق الهدف المرجو من برنامج التحسين المستمر^(٢)، وإن لم يكن كذلك لابد من تجربة الحل البديل.

مما سبق يتبين للباحثة ما يلي :

- مدى أهمية العاملين في المنشأة ككل باختلاف مستوياتهم التنظيمية في عملية التحسين المستمر حيث أن كل عامل في المنشأة أقدر على معرفة المشاكل التي يواجهها في موقعه، مما يستدعي الأخذ في الاعتبار وباهتمام الأفكار المقدمة منهم.

- أن جهود التحسين المستمر تتركز في دعم الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج والحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة وذلك للوصول إلى هدف التحسين المستمر وبذلك تتحقق الميزة التنافسية، وهنا تشير الباحثة إلى أهمية مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط حيث يهتم هذا المدخل بتقديم البيانات عن تلك الأنشطة، كما

1) Pryor, Tom And Julie, Sahn., (1995), *op.cit.*, p:39.

(٢) محمد أحمد دسوقي منصور. "تطبيق منهج إدارة التكلفة لأغراض زيادة القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية-دراسة تطبيقية في الوحدات الاقتصادية ج.م.ع"، (دكتوراه)، دن، جامعة عين شمس، القاهرة، ١٩٩٩، ص ١٠٠.

- تشير الباحثة أيضا إلى أهمية تطوير هذا المدخل لتقديم بيانات تفصيلية عن تلك الأنشطة بما يساعد في تحقيق أهداف التحسين المستمر.
- أن تركيز جهود فريق التحسين المستمر على الأنشطة الأساسية يؤدي إلى زيادة فعالية دور التحسين المستمر في تخفيض التكاليف.
 - أن تحسين العملية يمكن أن يتم عن طريق اتباع أسلوب جديد في العمل بهدف تحسين الإنتاجية بالطريقة التي يرضى عنها المستهلك ويحقق الميزة التنافسية وذلك بالقيام بالدراسات التسويقية اللازمة لتحقيق ذلك الهدف، كما يمكن أن يكون تحسين العملية عن طريق التخلص من الأنشطة المتكررة في العملية وتبسيط الأنشطة وعدم تعقيدها داخل العملية.
 - أن عملية التحسين المستمر عملية لا تنتهي أبدا حيث تعاد خطوات التحسين المستمر مرة بعد أخرى في سبيل إجراء التحسين على نطاق المنشأة ككل.

٤/٢ معوقات مدخل التحسين المستمر

- على الرغم من أن تطبيق مدخل التحسين المستمر يؤدي إلى تحقيق الكثير من الفوائد للمنشآت، إلا أن الاستفادة التامة منه لم تتحقق فعليا في هذه المنشآت، وذلك لأن تطبيقه يواجه مجموعة من المعوقات Barriers من أهمها^(١):
- عدم الترابط الواضح بين أهداف واستراتيجيات برامج التحسين.
 - عدم التزام الإدارة العليا بالاستراتيجية المحددة بصفة دائمة والتراخي في إيجاد حلول لبعض المشاكل التي قد تعوق عملية التحسين.
 - عدم كفاءة وفعالية نظم التقارير وما تحتويه من معلومات لا تتماشى مع أهداف برامج التحسين.

ولتلافي المعوقات السابقة لابد من وضع برنامج للتحسين المستمر في شتى المجالات الإنتاجية والفنية والتسويقية والعمل على تحقيق ذلك البرنامج^(٢).

(١) زايد سالم أبوشناف. (١٩٩٥)، مرجع سابق، ص ٧٧٨.

(2) Reld, Leigh, "Continuous Improvement Through Process Management", Management Accounting, Sep, 1992, pp: 40.

من ناحية أخرى يرى أحد الباحثين^(١) أن جهود التحسين المستمر يواجه مجموعة من المشاكل أهمها :

- التحديد الخاطئ لمواطن التحسين المستمر أو تحديد أهداف منخفضة لجهود التحسين المستمر، حيث تحدد الإدارة العليا أنشطة معينة ليتم التركيز عليها من خلال جهود التحسين المستمر مع أن هناك أنشطة أخرى قد يؤدي تركيز جهود التحسين المستمر عليها إلى تخفيض أكثر في التكلفة من الأنشطة التي حددتها الإدارة.
- عدم اقتناع العاملين في المنشأة بأهمية جهود التحسين المستمر وبأن هذه الجهود لن تعود عليهم بصفة شخصية بأي فائدة وبالتالي يقاوم العاملون في المنشأة هذه الجهود مع أنهم أساس نجاح برنامج التحسين المستمر.
- العلاج الظاهري للمشكلة دون علاج السبب الحقيقي لها مما يؤدي إلى تكرار حدوث المشكلة في ظروف أخرى مختلفة مما يعني ضياع جهود التحسين المستمر.
- عدم توافر نظام سليم لقياس الأداء قد يصعب الوصول إلى الأهداف المرجوة من جهود التحسين لأن العاملين في فريق التحسين المستمر يشعرون أن جهودهم لا يتم قياس نتائجها أو آثارها بصورة سليمة وعادلة.
- عدم توافر نظام معلومات جيد عن الأنشطة الخاضعة لجهود التحسين المستمر مما يجعل من الصعب على العاملين في برنامج التحسين المستمر التعرف على أثر جهودهم على التكلفة وتحقيق رضا المستهلك.

وللتغلب على بعض معوقات مدخل التحسين المستمر وجدت إحدى الدراسات^(٢) ضرورة تغيير ثقافة العاملين في المنشأة والقضاء على الاعتقادات والممارسات المخالفة لمبادئ التحسين المستمر، والقضاء على مقاومة العاملين بالتعرف على نمط التفكير لديهم وإزالة الشكوك المحيطة بعملية التحسين وإيضاح أن برنامج التحسين المستمر لا يمثل تهديدا لاستقلاليتهم، كما يجب إقامة دورات للعاملين في المنشأة لتعريفهم بمدخل التحسين المستمر بشكل عام والقضاء على أي شكوك لديهم متعلقة بعملية التحسين المستمر.

(١) محمد أحمد دسوقي منصور، (١٩٩٩)، مرجع سابق، ص ٩٣-٩٤.

(٢) حنان عبدالرحيم الأحمدى، (٢٠٠٠)، مرجع سابق، ص ٤٣٠-٤٣١.

كما يرى بعض الباحثين^(١) ضرورة سعي الإدارة العليا لتوفير نظام جيد وعادل لقياس الأداء، لأن ذلك يساعد على توفير شعور بالارتياح لدى العاملين في فريق التحسين المستمر مما يشجعهم على بذل مزيد من الجهد للوصول إلى أهداف التحسين المستمر.

مما سبق تجد الباحثة ما يلي :

- أهمية أن يتكون فريق التحسين المستمر من أعضاء من جميع العاملين في المنشأة ابتداء من الإدارة العليا وصولاً إلى العاملين في أرض المنشأة مما يشعر العاملين بأهميتهم ودورهم في عملية التحسين.
- أهمية وضع برنامج تحفيزي لمكافأة العاملين في فريق التحسين المستمر سواء كانت حوافز مادية أو معنوية مما يشجع العاملين في المنشأة على بذل الجهود لتحقيق أهداف التحسين المستمر.
- أهمية تركيز فريق التحسين المستمر على علاج الأسباب الحقيقية للمشاكل محل البحث وليس علاج نتائج هذه المشاكل حتى يمكن تفادي تكرار حدوث هذه المشاكل مستقبلاً والتي تظهر نتيجة اختيار الحل الخاطئ أو تنفيذ الحل في الوقت غير المناسب.
- أهمية مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط خاصة بعد تطويره للتغلب على مشاكل التحسين المستمر وذلك من خلال تقديم البيانات والمعلومات التفصيلية عن الأنشطة والعمليات داخل المنشأة.

٥/٢ الأدوات المساعدة لمدخل التحسين المستمر

تتعدد الأدوات التي تساعد مدخل التحسين المستمر في تحقيق أهدافه بالشكل المطلوب^(٢) وسوف تقوم الباحثة باستعراض بعض هذه الأدوات وهي :

- نظام الإدارة على أساس النشاط.
- تحليل العملية.
- القياس المقارن.

1) Costellano, Joseph, et.al., (1998), op.cit., pp:20-27.

(٢) للمزيد من التفاصيل يرجع إلى :

(a) Collins, Paul., (1994), op.cit., pp:50-51.

(b) Sharman, Paul., (1992), op.cit., pp:17-20.

(c) Hixon, Mark, "Activity Based Management. Its Purpose and Benefits", Management Accounting, Jun, 1995, pp: 30-31.

١/٥/٢ نظام الإدارة على أساس النشاط Activity Based Management

يؤدي نظام الإدارة على أساس النشاط دورا فعالا في تخفيض التكاليف، وذلك عن طريق تشجيع الإدارة العليا لتوجيه المزيد من الاهتمام إلى إدارة الأنشطة والعمليات وعدم الاهتمام بالتكلفة وحدها، وبذلك يمكن التعرف على العديد من مجالات التحسين المستمر وتقييمها^(١).

ويرى Hixon^(٢) أن نظام الإدارة على أساس النشاط يمثل إدارة ورقابة الأداء في المنشأة باستخدام معلومات النشاط كوسائل أولية Primary Means في دعم القرار. وأضاف أحد الكتاب^(٣) أن استخدام الأنشطة يكون في مجالات التخطيط والموازنات واحتساب التكاليف وإعداد نماذج ومقاييس الأداء، لذا فإن نظام الإدارة على أساس النشاط يعتبر من الأمور الأساسية في المنشأة لكي يبين رؤية واضحة للمعلومات التي يقدمها النظام وبشكل مستمر لتحسين الأداء، وانطلاقا من نظام الإدارة على أساس النشاط ظهر المدخل الفرعي وهو تحديد التكلفة على أساس النشاط، لذلك لا يعتبر نظام الإدارة على أساس النشاط هو نفسه مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط.

ويتم بناء هذا النظام من خلال الخطوات التالية^(٤):

١ - التخطيط :

حيث يجب أن يتضمن إعداد خطة مشروع مفصلة بحيث تتضمن مرحلة خاصة بالتخطيط، وفي الكثير من الأحيان تبدأ الإدارة العليا في تخطيط نظام الإدارة على أساس النشاط ولكنها تفقد الكثير من المزايا التي يمكن الحصول عليها من النظام وذلك لعدم تخصيصها قدر كاف من الموارد في مرحلة التخطيط.

1) Carolfi, Lris., "ABM Can Improve Quality and Control Cost", CMA Magazine, May, 1996, p: 12.

2) Hixon, Mark., (1995), op.cit., p:30.

٣) عمرو حسين عبد البر، (١٩٩٥)، مرجع سابق، ص ٥٤٤-٥٤٥.

4) Hixon, Mark., (1995), op.cit., p:31.

٢ - التعليم والتدريب :

حيث يمثل كل من التعليم والتدريب عاملان أساسيان في نجاح نظام الإدارة على أساس النشاط، مع ملاحظة أنه يتم تنفيذ نظام الإدارة على أساس النشاط على مستوى المنشأة، ولذلك لا بد من تدريب العاملين في المنشأة للحصول على مزايا النظام.

٣ - تعريف العملية / النشاط :

حيث أن العملية مجموعة من الأنشطة ويجب أن يتم ذلك من الإدارة العليا إلى الإدارة التنفيذية وفي بيئة ورشة العمل، والهدف من هذه الخطوة هو تحديد البناء الخاص بقاعدة بيانات النشاط، ويكون ذلك بإعداد نموذج بسيط يربط بين النشاط والعملية في المنشأة باستخدام خرائط العملية Process Mapping.

ويرى أحد الباحثين^(١) أنه لتحقيق الفائدة المنشودة من خرائط العملية المتجهة من الإدارة العليا إلى الإدارة التنفيذية فإنه يتم ربطها مع خرائط النشاط Activity Mapping المتجهة من الإدارة التنفيذية إلى الإدارة العليا، حيث يظهر هذا الارتباط الأنشطة التي لا تنتمي إلى العملية وتحدد الأنشطة التي يمكن توقعها حتى تشكل جزء من العملية.

٤ - جمع البيانات / تحليل الأنشطة :

حيث يتم جمع البيانات والمعلومات عن الأنشطة وأسباب وجودها والموارد التي تستخدمها أو تستهلكها ومن ثم ربط هذه الأنشطة بالهدف من تخفيض التكلفة وهو الوصول إلى رضا المستهلك وتحقيق التنافس في السوق^(٢).

٥ - تحسين الأداء :

وتشمل هذه الخطوة تحليل مخرجات النظام من قبل العاملين بالمنشأة بهدف تحديد مواطن الضعف بالمنشأة واقتراح الحلول ووضع البرامج لتنفيذ تلك الحلول.

٦ - تخطيط نظام التشغيل :

وتتضمن هذه الخطوة التخطيط الشامل للتكاليف وإعداد التقارير والأداء، ويجب أن يتم هذا التخطيط في المراحل المبكرة قبل التنفيذ بمساعدة جميع العاملين في

1) Booth, Rupert., (1995), op.cit., p:32.

2) Morrow, Michael and Hazell, martin., "Activity Mapping For Business Redesign", Management Accounting, Feb, 1992, p: 36.

المنشأة.

٧- التنفيذ :

تعني هذه الخطوة تنفيذ برامج التحسين المستمر من خلال نظام الإدارة على أساس النشاط، ويجب قبل التنفيذ تعيين الأفراد الذين يتحملون مسؤولية تنفيذ جميع التغييرات.

مما سبق تبين للباحثة ما يلي :

- أهمية عملية التخطيط حيث تعتبر أول وأهم خطوة في بناء نظام الإدارة على أساس النشاط أو أي نظام آخر، وذلك لأنه إذا كان هناك عيب في التخطيط فإن ذلك سيؤثر على التنفيذ وبالتالي على النتائج.
- أهمية تدريب العاملين في المنشأة على كيفية استخدام وتطبيق نظام الإدارة على أساس النشاط وتعريفهم بأهمية هذا النظام حتى يمكن الحصول على مزاياه.
- أهمية جمع البيانات عن الأنشطة وتحديدها وتحسين أداء تلك الأنشطة وذلك باستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للنشاط وبالتالي لا تساعد على تحقيق رضا المستهلك مما يؤدي إلى تحقيق أهداف التحسين المستمر.

تخلص الباحثة إلى أن نظام الإدارة على أساس النشاط هو نظام معلومات عن أنشطة المنشأة من حيث تعريفها وتحديد مدخلاتها ومخرجاتها وتكلفة كل نشاط وعلاقته بباقي الأنشطة، كما يساهم هذا النظام في تخطيط وتحسين ورقابة أنشطة المنشأة مما يؤدي إلى تحقيق أهداف التحسين المستمر.

٢/٥/٢ تحليل العملية Process Analysis

تحليل العملية هو أداة من أدوات التحسين المستمر يتم من خلاله إعادة تصميم العملية بهدف تحسين الأداء وتخفيض التكاليف. والعملية عبارة عن مجموعة من الأنشطة المنسقة التي تلبي احتياجات المستهلك، ولها جانبان أحدهما القيمة التي تضيفها العملية والأخرى التكلفة التي تحدثها، ويسعى تحليل العملية إلى زيادة الفرق بينهما^(١).

1) Booth, Rupert., "The Cost \ Service Compromise: the two sides of coin", Management Accounting, Jul \ Aug, 1994, p: 48.

ويرى Reld^(١) أن العمليات هي أساس تركيز جهود التحسين المستمر، ويشمل ذلك جميع العمليات في المنشأة حتى تصل إلى مستوى العمليات الجيدة والتي يجب أن تشمل مجموعة من الصفات المتكاملة التي تساعد على تحقيق رضا المستهلك.

ويمر تحليل العملية بالخطوات التالية:

١- اختيار العملية:

هنا تبدأ الإدارة العليا في تحديد العملية التي تحتاج إلى تحسين أداء بهدف تخفيض التكلفة كجزء من برامج التحسين المستمر، كما يتم تحديد مجال العملية لمعرفة من أين تبدأ العملية وأين تنتهي، وذلك حتى يمكن تحديد حجم العملية وبذلك يمكن تحليلها^(٢)، وقد وجد Reld^(٣) أن اختيار العملية يتوقف على عدة عوامل تساعد على المفاضلة بين العمليات المراد إجراء عملية التحسين المستمر عليها وتحديد الأولويات، ومن تلك العوامل:

- حجم الموارد المستهلكة بالعملية.
- مدى دور العملية في تحقيق رضا المستهلك.
- مدى احتواء العملية للأنشطة التي لا تضيف قيمة وتكلفتها.
- أهمية المخرجات المرتبطة بالعملية.

٢- توصيف العملية:

ويقصد بهذه الخطوة توثيق تدفق العملية بإعداد خرائط تدفق تتضمن تفاصيل عن كل خطوة في عملية التصنيع بداية من استلام المواد وحتى الفحص النهائي للمنتج التام^(٤)، وتوضح خرائط العملية تتابع الأنشطة داخل العملية والأقسام التي تمر بها العملية، كما توضح مدخلات ومخرجات العملية^(٥).

1) Reld, Leigh., (1992), *op.cit.*, p:38.

2) Vlis, David., "Business Process Engineering", *CMA Magazine*, Nov (1993), p: 32.

3) Reld, Leigh , (1992), *op.cit.*, p:38.

٤) أحمد حسين علي حسين. "نظام تكاليف الأنشطة كأساس لتسعير المنتجات"، *المجلة العلمية للتجارة والتمويل*، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ١٩٩٥، ص ٢٢.

٥) للمزيد من التفاصيل يرجع إلى :

(a) Zinkbon, Linda., "Re-engineering Dayco Corporation Via Cycle Time Reduction", *CMA Magazine*, Mar, 1996, pp: 30-33.

(b) Booth, Rupert., "To Be or Not To Be Model That Process", *Management Accounting*, Apr, 1995, p: 20.

ويتم في هذه الخطوة معرفة جميع الأنشطة التي تتكون منها العملية المراد إجراء عملية التحسين عليها، وذلك عن طريق ربط خرائط العملية بخرائط النشاط .

٣- تحديد الهدف من تحليل العملية :

هناك هدفان لتحليل العملية هما^(١):

- تحليل بهدف التطوير: ويكون التطوير بإلغاء الأنشطة التي لا تحتوي على قيمة مضافة، كما يتم تنظيم تدفق المواد إلى العملية بالطريقة التي تؤدي إلى تطوير العملية^(٢)، وبذلك يتم زيادة كفاءة العملية وتحسينها من خلال تغيير جزء بسيط من أنشطة العملية.
- تحليل بهدف إعادة الهندسة : ولتحقيق هذا الهدف يتم إعادة التصميم الكلي للعملية، حيث يتم تغيير جزء كبير من أنشطة العملية وترتيب أدائها للوصول إلى هدف محدد لتخفيض التكلفة^(٣).

٤- تنفيذ التعديلات ومتابعة النتائج :

تبدأ الإدارة العليا في هذه الخطوة في تنفيذ التعديل والتحسين المطلوب في العملية المختارة ومتابعة نتائج هذا التعديل وذلك للتأكد من الوصول إلى الهدف المطلوب الذي يحقق التحسين المستمر.

مما سبق يتضح للباحثة ما يلي :

- أهمية اختيار العملية المراد إعادة تصميمها بهدف تحسين الأداء وتخفيض التكاليف، حيث أن اختيار العملية التي لا تحتاج إلى تحسين وإجراء عملية التحسين عليها سيؤدي إلى زيادة التكاليف وليس تخفيضها.
- أهمية تصميم خريطة العمليات وربطها بخريطة النشاط وذلك للتعرف على تسلسل الأنشطة التي تتم خلال العملية والأقسام التي تتم فيها هذه الأنشطة.
- الربط بين نظام الإدارة على أساس النشاط وبين تحليل العملية، حيث أن نظام الإدارة على أساس النشاط يستخدم خرائط العملية وخرائط النشاط وذلك للربط بين

1) Clemmer, Jim., "Process Re-engineering and Process Improvement Not an Either or Choice", Management Accounting, Jun, 1994, pp: 36-39.

2) Reld, Leigh., (1992), op.cit., p:41.

3) Parker, J., "An ABC Guide to Business Re-engineering", Industrial Engineering, May, 1993, p: 52.

الأنشطة والعمليات بهدف جمع بيانات النشاط، وتستخدم هذه البيانات في تحليل العملية لتوثيق تدفق العملية، ويساعد ذلك في الربط بين النشاط والعملية مما يعني تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط بحيث يتضمن الأخذ في الاعتبار العملية إلى جانب النشاط وذلك يساعد على التحسين المستمر.

٣/٥/٢ القياس المقارن Benchmarking

يعتبر القياس المقارن^(*) أحد أدوات التحسين المستمر ويساعد في التعرف على نواحي القصور في المنشأة ومحاولة علاجها، والقياس المقارن عبارة عن عملية مقارنة بين المنشأة وباقي المنشآت ويطلق عليه القياس المقارن الخارجي External Benchmarking أو مقارنة بين إدارتين من إدارات المنشأة ويطلق عليه القياس المقارن الداخلي Internal Benchmarking بهدف التعرف على نواحي القصور وطرق علاجها بما يخفض التكلفة ويحسن الأداء^(١)، ولا تعني عملية المقارنة أن تكون طبق الأصل مع الآخرين، إنما الاستفادة من تجارب الآخرين مع تطويعها لتناسب الظروف المحيطة بالمنشأة أو الإدارة.

وأشارت إحدى الدراسات^(٢) إلى أن أسلوب القياس المقارن يتميز بأنه على درجة عالية من كفاءة التكاليف، حيث أن المنشآت وفقا لهذا الأسلوب توفر كثيرا من الجهد والوقت والأموال نتيجة تجنب الأخطاء التي تكون قد وقعت فيها غيرها من المنشآت أو تجنب تصميم أو ابتكار أسلوب أو منتج ما قد أثبت فشله أو عدم كفاءته من واقع تجارب المنشآت الأخرى.

(* يسمى أيضا القياس الأفضل أو المقاييس المرجعية.

1) Grundy, Tony., "Beyond the Numbers Game : Introducing Strategic Cost Management", Management Accounting, Mar, 1993, p: 36.

٢) ماجدة حسين إبراهيم. "إطار مقترح لتخفيض تكاليف الإنتاج والجودة من منظور مدخل تكاليف دورة حياة المنتج"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، يناير، ٢٠٠٠، ص ٣٤٤.

وتعددت الدراسات^(١) التي تناولت خطوات القياس المقارن، ويمكن تلخيص تلك

الخطوات في التالي:

١- اختيار العملية محل المقارنة :

من غير المنطقي إجراء القياس المقارن لكل عمليات المنشأة، وعلى هذا الأساس فإنه من الضروري اختيار العملية التي سيتم إجراء القياس المقارن عليها، ويكون ذلك بناء على ثلاثة معايير وهي^(٢):

- يجب أن تكون مدخلات وثيقة الصلة بعوامل النجاح الهامة في المنشأة، وأن تكون العملية من العمليات الكبرى في المنشأة والموجود منها في المنشآت المنافسة، وإذا كانت هناك عملية معينة تؤثر على العديد من العمليات فإنها تكون مرشحة لإجراء القياس المقارن عليها.

- يجب أن تكون العملية رئيسية وهامة في المنشأة، حيث توجد بعض العمليات في المنشأة والتي تتصف بالأهمية البالغة إلا أنه لا يمكن تنفيذ عملية التحسين المستمر عليها، وذلك لأن إجراء التحسين يؤدي إلى زيادة تكلفتها في حين أن تكلفتها كما هي في الحدود المناسبة، وهنا لن يكون من المناسب تنفيذ عملية القياس المقارن.

- يجب اختيار العملية التي يتصف فيها العاملون بالإيجابية والتطلع إلى تحقيق التحسين حتى تحقق النجاح المطلوب من تنفيذ القياس المقارن مما يؤدي إلى التحسين المستمر.

٢- اختيار الطرف الآخر :

في هذه الخطوة تقوم الإدارة العليا بتعيين الطرف الذي سيتم إجراء القياس المقارن معه، وهناك ثلاث طرق رئيسية للقياس المقارن، وكل طريقة تعطي نسبة مختلفة

(١) للمزيد من التفاصيل يرجع إلى :

(a) Kharbanda, Moben., "Benchmarking-Making it Work", CMA Magazine, Mar, 1993, pp: 30-33.

(b) Ottenbouse, David., "Making Benchmarking Faster-Cheaper and Easier", CMA Magazine, Feb, 1994, pp: 23-26.

(c) Malcome, C., "The Value of Benchmarking Management Reporting", Management Accounting, Jun, 1996, pp: 18-20.

2) Booth, Rupert., "Clipping Together: Benchmarking For Nutual Gain", Management Accounting, Nov, 1994, p: 64.

للتحسين في الأنشطة أو العمليات، وتختار المنشأة الطريقة التي تتناسب مع أهدافها، وهذه الطرق هي^(١):

- القياس المقارن الداخلي : حيث يتم إجراء القياس المقارن في نفس المنشأة مع الإدارات المختلفة على حسب مواقعها وتقسيماتها.
- القياس المقارن التنافسي : وهذه الطريقة من أصعب طرق القياس المقارن وذلك لأن المنافس سيحاول جاهدا إخفاء المعلومات التي تساعد المنشأة على إجراء القياس المقارن.
- القياس المقارن بهدف تحقيق الامتياز : حيث يتم إجراء عملية القياس المقارن خارج نطاق الصناعة التي تقوم بها المنشأة، كأن تقوم المنشأة بإجراء عملية قياس مقارن على عمليات شحن المنتجات لمعرفة أي منشأة تقوم بأدق عملية شحن خلال أقل فترة.

وحتى تتم هذه الخطوة لابد من تجميع المعلومات عن الطرف الآخر الذي سيتم إجراء القياس المقارن معه، وهناك طريقتان لتجميع تلك المعلومات وهي^(٢):

- طريقة القياس المقارن الفردي : حيث تقوم المنشأة بصفة مستقلة بجمع المعلومات اللازمة عن منشأة ما أو أكثر واللاتي تعتبر رائدة في مجال تخصصها، وعادة ما يتم تجميع هذه المعلومات من مصادر رسمية مثل المجالات والمنشورات العامة والكتب أو الحلقات الدراسية والمؤتمرات.
- طريقة القياس المقارن التعاوني : وتعني مشاركة المعلومات بين المنشآت من خلال اتفاقيات متبادلة، وتكون إما عن طريق تخصيص قاعدة بيانات خاصة بأسلوب القياس المقارن بين المنشآت المختلفة وتقوم كل منشأة بدفع مقابل ما لإمكانية الدخول على هذه القاعدة والحصول على المعلومات اللازمة، أو عن طريق الاستعانة بمستشار خارجي لديه اتصالات وعلاقات متبادلة مع العديد من المنشآت يتولى عملية توصيل ونقل المعلومات بين المنشآت، أو عن طريق عقد اجتماع علني بين المنشآت لمناقشة الأمور الخاصة بهم مع تحقيق التنسيق بين جهودهم وبيان الاستراتيجيات المشتركة.

1) Pryor, Tom and Julie, Sahm., (1995), *op.cit.*, pp:82-83.

(٢) ماجدة حسين إبراهيم، (٢٠٠٠)، مرجع سابق، ص ٣٤٨-٣٤٩.

٣- إجراء المقارنة وتحديد التطوير :

بعد تحديد الطرف الذي سيتم إجراء القياس المقارن معه وفقا للبيانات والمعلومات التي تم تجميعها وتوفيرها تبدأ عملية المقارنة، ولتسهيل عملية المقارنة يتم إعداد تقرير المقارنة الذي يوضح فيه جميع أوجه المقارنة سواء المدخلات أو المخرجات، كما يتم عرض اقتراحات التطوير في تقرير المقارنة.

وأضاف Kharbanda ^(١) أنه في هذه الخطوة يتم قياس فجوة الأداء Performance Gap وهي الفجوة ما بين أداء المنشأة وبين المستوى الأفضل الذي تتم به المقارنة، وقد تكون تلك الفجوة سالبة أو موجبة أو تساوي صفر، ويتم في هذه الخطوة تحديد فجوة الأداء الحالية وتقدير الأداء المستقبلي ومن ثم تحديد أسباب الفجوات الحالية والمستقبلية.

٤- إجراء التعديلات والمتابعة :

تقوم الإدارة العليا بالموافقة على إجراء التعديلات المقترحة بالتطوير الموجودة في تقرير المقارنة لسد فجوة الأداء إذا كانت سالبة، ومتابعة نتائج هذه الاقتراحات للتأكد من تحقيق الأهداف المرجوة لتدعيم التحسين المستمر، وفي أغلب الأحيان تتخذ الإدارة العليا قرارا بضرورة تحسين وتطوير الأداء حتى تكون المنشأة أكثر قدرة على مواجهة حدة المنافسة.

مما سبق يتضح للباحثة أهمية أسلوب القياس المقارن حيث تستطيع المنشأة بواسطته الحصول على المعلومات اللازمة عن المنشآت المنافسة ومن ثم تحديد نقاط الضعف وأوجه القصور التي تعاني منها المنشأة ثم إجراء مقارنات بين المنشأة والمنافسين تمهيدا لاتخاذ الإجراءات المصححة والتعديلات اللازمة وذلك من خلال الاستفادة من تجارب الآخرين.

كما تتفق الباحثة مع Bookhart ^(٢) في اعتبار عملية القياس المقارن جزءا مكملا لأي جهد مستمر، حيث تكون نتيجة إجراء القياس المقارن إدخال التغيير في المنشأة بأفضل الطرق والوسائل التي تحقق في النهاية أهداف التحسين المستمر.

1) Kharbanda, Moben., (1993), op.cit., p:32.

2) Bookhart, Sam., "Benchmarking Companies Focus Outword", Industrial Engineering, Feb, 1992, p: 30.

ويعتبر القياس المقارن أحد الأدوات التي يستخدمها مدخل إدارة الأنشطة في تحسين أداء الأنشطة والعمليات واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمستهلك من خلال المعلومات التي يوفرها على مستوى أداء الأنشطة والعمليات^(١).

٦/٢ الخلاصة

استعرضت الباحثة في هذا الفصل الإطار النظري لمدخل التحسين المستمر من خلال تقسيم الفصل إلى أربعة أجزاء رئيسية وهي طبيعة مدخل التحسين المستمر، سياسات مدخل التحسين المستمر، معوقات مدخل التحسين المستمر وأخيرا الأدوات المساعدة لمدخل التحسين المستمر.

ففي الجزء الأول قامت الباحثة بعرض بعض المفاهيم التي تناولها بعض الكتاب والباحثين لمدخل التحسين المستمر حتى خلصت إلى أن التحسين المستمر عبارة عن مجموعة من الجهود التي يقوم بها العاملون في المنشأة باختلاف مستوياتهم التنظيمية بهدف تحسين أداء العمليات المختلفة مما يؤدي إلى تخفيض التكلفة في المنشأة والذي يحقق رضا المستهلك مع مراعاة تحقيق الجودة المطلوبة.

كما أشارت الباحثة إلى مفهوم كايزن الياباني وارتباطه بأسلوب التكلفة المستهدفة والفرق بينه وبين مفهوم الابتكار والإبداع الغربي الذي يعني التحسين المستمر.

ومن خلال عرض مفهوم التحسين المستمر استخلصت الباحثة عدة أسس يقوم عليها هذا المدخل وهي: ضرورة اقتناع الإدارة العليا بأهمية برامج التحسين المستمر، ضرورة إشراك جميع العاملين في المنشأة أي كان مستواهم التنظيمي في عملية التحسين المستمر، ضرورة التركيز على الأنشطة وليس على المصادر، وأخيرا ضرورة فهم العاملين في فرق التحسين المستمر أهمية كسب رضا المستهلك لتحقيق المزايا التنافسية.

وفي الجزء الثاني قامت الباحثة بعرض سياسات مدخل التحسين المستمر من خلال عرض أهداف التحسين المستمر وخطوات التحسين المستمر، وخلصت الباحثة إلى هدف التحسين المستمر الأساسي وهو تخفيض التكاليف مع الحفاظ على جودة المنتجات للوصول إلى رضا المستهلك، ويمكن تحقيق ذلك الهدف من خلال تكامل أدوات إدارة

(١) عماد سيد قطب السيد. "استخدام أساليب تحليل الأنشطة في مجال اتخاذ القرارات"، المجلة العلمية للاقتصاد والإدارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، ١٩٩٩، ص ٤٢٦.

التكلفة، كما أشارت الباحثة إلى أهمية مدخل تحديد التكلفة على الأساس النشاط المطور لتحقيق أهداف التحسين المستمر.

كما خلصت الباحثة إلى أربعة خطوات للتحسين المستمر وهي : التعرف على مجالات التحسين، تحديد أسباب ارتفاع تكلفة النشاط، التعرف على أفضل الحلول الممكنة، وأخيرا تطبيق أفضل الحلول ومراجعة النتائج، وبذلك تكون عملية التحسين المستمر عملية لا تنتهي أبدا حيث تعاد تلك الخطوات مرة بعد مرة وذلك لإمكانية إجراء التحسين على نطاق المنشأة ككل.

وفي الجزء الثالث قامت الباحثة بعرض معوقات ومشاكل تطبيق مدخل التحسين المستمر واقتراحات الحلول لتلك المشاكل، وتتمثل مشاكل تطبيق التحسين المستمر في التحديد الخاطئ لمواطن التحسين المستمر، عدم اقتناع العاملين بالمنشأة بأهمية جهود التحسين المستمر، العلاج الظاهري للمشكلة، عدم توافر نظام سليم لقياس الأداء، وأخيرا عدم توافر نظام معلومات جيد عن الأنشطة الخاضعة لجهود التحسين المستمر، وأشارت الباحثة هنا أيضا إلى أهمية مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط المطور في التغلب على مشاكل التحسين المستمر من خلال تقديم البيانات التفصيلية عن الأنشطة والعمليات في المنشأة.

أما في الجزء الرابع فقد قامت الباحثة بعرض بعض الأدوات الرئيسية المساعدة لمدخل التحسين المستمر وهي نظام الإدارة على أساس النشاط، تحليل العملية، والقياس المقارن، حيث عرضت مفاهيم كل من تلك الأدوات وخطوات بنائها .

وأخيرا تجد الباحثة أن تطوير مدخل التكلفة على أساس النشاط يساعد على تدعيم مدخل التحسين المستمر، حيث يشير مدخل التحسين المستمر إلى أن تخفيض التكاليف في الأجل القصير يعتبر ضروريا لتطوير المنشأة ولحصول رضا المستهلك ولتحقيق التنافس في السوق، وكل ذلك ينعكس على تحقيق أهداف المنشأة في الأجل الطويل.

ومن أجل تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وربط الأنشطة بالعمليات تجد الباحثة أهمية عرض الإطار النظري لمدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط في الفصل التالي لمعرفة ماهية هذا المدخل وكيفية ظهوره ومعرفة إيجابياته وسلبياته للتوصل إلى نقاط الضعف فيه فيما يتعلق بتحقيق أهداف التحسين المستمر وذلك حتى يمكن تطويره فيما بعد

الفصل الثالث

الإطار النظري لمدخل تحديد التكلفة

على أساس النشاط

مقدمة	١/٣
طبيعة مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط	٢/٣
مقومات وأسس مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط	٣/٣
إيجابيات وسلبيات مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط	٤/٣
الخلاصة	٥/٣

الفصل الثالث

الإطار النظري لمدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط

١/٣ مقدمة

شغلت مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة مكانه هامة ومتميزة في محاسبة التكاليف كنتيجة للتطور في ظروف بيئة الصناعة الحديثة، حيث أن زيادة الآلية في نظم التصنيع الحديثة أدت إلى تساؤل أهمية العمل المباشر، وبالتالي أصبحت الأجور المباشرة تمثل نسبة ضئيلة من تكلفة المنتج، وأصبحت التكاليف غير المباشرة تمثل الجانب الأكبر من تلك التكلفة.

وقد اهتم الباحثين بمدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط بسبب عدم وجود علاقة سببية بين تكلفة المنتجات وبين المستخدم فيها من موارد في ظل الطرق القائمة لتخصيص التكاليف غير المباشرة مما يؤدي إلى عدم الثقة في تحديد تكلفة المنتجات.

وسبق وأن أشارت الباحثة في الفصل السابق إلى أهمية الربط بين التحسين المستمر وبين مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط كأحد أدوات إدارة التكلفة وذلك في سبيل تطوير إدارة التكلفة وتقريبه من مفهوم إدارة الأنشطة، حيث أن البيانات عن الأنشطة وتكاليفها التي يوفرها مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط تعتبر حجر الأساس في برامج التحسين المستمر خاصة بعد تطوير المدخل وتقديمه بيانات تفصيلية عن الأنشطة والعمليات في المنشأة.

ولتطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط كان لابد من التعرف أولاً على هذا المدخل، ولذلك فقد وجدت الباحثة أهمية تخصيص هذا الفصل لعرض الإطار النظري لمدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط من خلال تقسيم الفصل إلى ثلاثة أجزاء رئيسية وهي :

- طبيعة مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط.
- مقومات وأسس مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط.
- إيجابيات وسلبيات مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط.

٢/٣ طبيعة مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط

تعرضت المحاسبة الإدارية ونظم محاسبة التكاليف للعديد من الانتقادات فيما يتعلق بمدى ملائمة أساليب وإجراءات نظم التكاليف المستخدمة حالياً في ظل المستجدات الحديثة التي طرأت على بيئة المنشآت الصناعية مما دفع العديد من الباحثين والكتاب إلى السعي نحو تحسين طرق تخصيص التكلفة حتى يمكن تحديد تكلفة المنتجات والخدمات بطريقة دقيقة وسليمة وتوفير المعلومات الملائمة واللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات^(١).

وقد زاد اهتمام الباحثين في السنوات الأخيرة بمدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط باعتباره يقدم حلاً لكثير من المشكلات والعيوب التي وجهت إلى نظم التكاليف القائمة والمطبقة حالياً في الكثير من المنشآت.

فقد ظهر هذا المدخل بشكل متتالي في الأدب المحاسبي، ومن أوائل الدراسات التي أشارت إلى مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط هي الدراسة التي قام بها Stautbus^(٢) عام ١٩٧١ والتي تناولت إطار مقترح لتطوير محاسبة التكاليف بما يتناسب مع هيكل أنشطة المنشأة، وبذلك نسب مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط إليه.

إلا أن التطور الحالي لهذا المدخل ينسب إلى كل من Robin Cooper & Robert Kaplan^(٣) اللذان اقترحا طريقة جديدة لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة تؤدي إلى وجود علاقات جديدة بين التكاليف وبين المنتجات النهائية، حيث يرى الكاتبان أن عماد مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يكون من خلال التحديد السليم للأنشطة باعتبار أن المنتجات النهائية لا تستهلك موارد المنشأة وإنما تستهلك أنشطة وأن هذه الأنشطة هي التي تستنفذ موارد المنشأة^(٤).

وسوف تقوم الباحثة بتناول طبيعة مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط من خلال تناول المواضيع التالية :

(١) عبدالعال بن هاشم محمد أبو خشبه، (١٩٩٩)، مرجع سابق، ص ٢٨٧.

2) Stautbus, George., "Activity Costing and Input-Output Accounting" (Homewood, IL : Richard D. Irwin, 1971), pp: 3-8.

3) Cooper, Robin and Kaplan, Robert., "Measure Cost Right : Make The Right Decisions", Harvard Business Review, Sep \ Oct, 1988, pp: 96-103.

4) Cooper, Robin and Kaplan, Robert., "How Cost Accounting Distorts Product Costs", Management Accounting, Apr, 1988, pp: 20-27.

- مفاهيم مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط.
- أسباب ظهور مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط.

١/٢/٣ مفاهيم مدخل التكلفة على أساس النشاط

اهتم العديد من الكتاب والباحثين بدراسة مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط، فقد توصل Turney^(١) إلى أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط عبارة عن طريقة لقياس تكلفة وأداء الأنشطة وموضوعات التكلفة Cost Objects، حيث تحمل التكلفة على الأنشطة اعتماداً على استخدامها للموارد، وتحمل الموارد على موضوعات التكلفة اعتماداً على استخدامها للأنشطة، كما يتم تحديد العلاقة السببية بين مسببات التكلفة Cost Drivers والأنشطة.

من ناحية أخرى عرفت إحدى المنظمات العالمية "The Computer Aided Manufacturing – International , Inc."^(٢) مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط على أنه منهج لقياس تكلفة وأداء الأنشطة والموارد وموضوعات التكلفة، ويتم تخصيص الموارد على الأنشطة ثم يتم تخصيص الأنشطة على موضوعات التكلفة بناءً على استخدام هذه الموضوعات، ويستند المدخل على علاقة السببية التي تربط بين مسببات التكلفة والأنشطة.

ويرى أحد الباحثين^(٣) أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكاليف من خلال تحليل الأنشطة داخل المنشأة وحصراً وتجميعاً وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف، وتعتمد فلسفة هذا المدخل على استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة حيث أن الأنشطة تستخدم الموارد المتاحة في حين أن الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة.

1) Turney, Peter., "Common Cents : The ABC Performance Breakthrough" (Oregon : Hillsboro, Cost Technology, 1992), p:315.

2) Chaffmand, Beth and Talbot, John., "Activity-Based Costing in a Service Organization", CMA Magazine, Dec \ Jan, 1991, p: 15.

٣) محمد محمود يوسف. "نموذج مقترح لمحاكاة العلاقة بين محركات التكلفة ودقة بيانات محاسبة تكلفة النشاط"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد الثاني والثلاثون، مارس، ١٩٩٥، ص ١٢٩ .

وتركز المفاهيم السابقة على المبدأ الأساسي لمدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وهو أن الأنشطة هي التي تستهلك موارد المنشأة وأن موضوعات التكلفة هي التي تخلق الطلب على الأنشطة.

وفي هذا الصدد يرى Raffish⁽¹⁾ أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يمثل تطورا للطريقة القائمة لمحاسبة التكاليف، حيث يهدف هذا المدخل إلى تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق هذه الأنشطة ومسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة، ويسهم هذا المدخل بشكل كبير في التوصل إلى تعظيم المنفعة.

تخلص الباحثة إلى أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط هو أحد الأساليب المحاسبية الحديثة التي نشأت نتيجة التغير في بيئة الصناعة وتغير هيكل التكاليف وزيادة حدة المنافسة وتعدد الإنتاج، كما أنه يقوم على افتراض أن المنتجات تستهلك أنشطة والأنشطة هي التي تستهلك موارد المنشأة، فيقوم بتتبع تكاليف الأنشطة اعتمادا على العديد من مسببات التكلفة تمهيدا لتوزيعها على المنتجات، مما يؤدي إلى قدرة الإدارة على اتخاذ القرارات الاستراتيجية بدقة أكثر ووضوح وموضوعية.

٢/٢/٣ أسباب ظهور مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط

ظهر مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط نتيجة التطورات التكنولوجية الحديثة وظهور الحاجة إلى اتباع سياسات متطورة لتحقيق أهداف التحسين المستمر، ويمكن تلخيص الأسباب التي أدت إلى ظهور مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط في النقاط التالية :

١ - الانتقادات التي وجهت إلى طرق التخصيص القائمة :

حيث تؤدي طرق التخصيص القائمة إلى عدم دقة بيانات تكلفة المنتج نظرا لعدم وجود علاقة سببية بين تكلفة المنتج وبين ما استخدمه من موارد بالمنشأة، ولذلك فإن طرق التخصيص القائمة تؤدي إلى تحمل المنتجات ذات حجم الإنتاج

1) Raffish, Novm, (1991), op.cit., pp:36-37 .

المنخفض بتكاليف غير مباشرة قليلة بينما تحمل المنتجات ذات حجم الإنتاج الكبير بتكاليف غير مباشرة أكثر مما ينبغي^(١).

من ناحية أخرى تركز طرق التخصيص القائمة في الغالب على عنصر الأجور، حيث أنه من الشائع استخدام ساعات العمل المباشر أو نسبة الأجور المباشرة أو ساعات تشغيل الآلات كأساس للتخصيص بالرغم من الانخفاض المستمر في نسبة الأجور المباشرة إلى إجمالي التكاليف في أغلب المنشآت الصناعية^(٢) مما يؤدي إلى عدم الدقة في تحديد تكلفة المنتجات وعدم ارتباط التكلفة المخصصة بالموارد التي استخدمت في الإنتاج وإلى سوء توجيه إجراءات تخصيص التكاليف غير المباشرة.

٢ - التغير النسبي في هيكل التكاليف :

أدى تنفيذ الأساليب الفنية المتقدمة في التصنيع بالعديد من المنشآت إلى حدوث تغيير نسبي في هيكل التكاليف مما أدى إلى انخفاض قدرة نظم التكاليف القائمة على تحديد تكلفة المنتج بدقة^(٣)، حيث يؤدي تنفيذ تكنولوجيا التصنيع المتقدمة إلى زيادة نسبة التكاليف الثابتة وانخفاض التكاليف المباشرة وزيادة التكاليف غير المباشرة^(٤).

من ناحية أخرى فإن انخفاض التكاليف المباشرة وزيادة التكاليف غير المباشرة واستخدام العمل المباشر كأساس لتحصيل التكاليف غير المباشرة أدى إلى ظهور منتجات محملة بأنصبة غير عادلة من التكاليف غير المباشرة، وذلك لأن تخفيض العمل المباشر لم يصاحبه تخفيض مماثل في التكاليف غير المباشرة^(٥)، وهذا كله

1) Cooper, Robin., "Five Steps to ABC System Design", Accountancy, Nov, 1990, pp: 78-81 .

٢) سعيد محمود مصطفى الهلباوي. "قضية التعامل مع تجنب مشكلة تخصيص التكاليف لأغراض قياس تكلفة المنتجات-مدخل تحليل الأنشطة-نموذج وصفي"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا، العدد الثاني، ١٩٩٥، ص٢٦.

3) Bordan, James., "Review of Literature on Activity-Based Costing", Journal of Cost Management, Spring, 1990, p: 5 .

4) Howell, Robert and Soucy, Stephen., "Cost Accounting in The New Manufacturing Enviroment", Management Accounting, Aug, 1987, p: 44.

5) Grody, Michael., "Is Your Cost Management System Meeting Your Needs ?", Journal of Cost Management, Summer, 1988, p: 11 .

من شأنه أن يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة أو غير دقيقة بسبب الخطأ في تحديد التكلفة.

٣ - درجة التنوع والتعقيد في المنتجات :

إن الاختلاف والتنوع في حجم الإنتاج في ظل نظم التصنيع المتقدمة أدى إلى الاختلاف بين تلك المنتجات من حيث احتياجاتها من الأنشطة المختلفة المطلوبة لعملية التصنيع، وهذه الاختلافات أدت إلى تحديد غير دقيق لتكاليف المنتجات، كما أدت التطورات الصناعية الحديثة وما ترتب عليه من زيادة في درجة التعقيد والتنوع والاختلاف في المنتجات إلى انخفاض العمل المباشر مع الزيادة المستمرة في التكاليف الصناعية غير المباشرة^(١).

وأصبحت الحاجة ملحة وضرورية إلى التفكير في إيجاد وسيلة مناسبة لتخصيص التكاليف غير المباشرة بطريقة تضمن التحديد الدقيق لتكلفة الوحدات المنتجة بخلاف طرق التكاليف القائمة التي يؤدي استخدامها إلى عدم دقة بيانات تكاليف المنتجات.

٤ - زيادة حدة المنافسة :

لا شك في أن ما يشهده العالم الآن من حرية في التجارة الدولية وانفتاح في الأسواق وخاصة بعد اتفاقية التجارة العالمية وظهور التكتلات الاقتصادية قد ساهم إلى حد كبير في زيادة درجة المنافسة التي تواجهها المنشآت الصناعية أمام المنتجات الأجنبية، لذلك أصبح على المنشآت العمل على ترشيد استخداماتها لمواردها المتاحة لكي تكون أكثر ربحية بدلا من تخفيض الأسعار.

ويمكن زيادة الأرباح من خلال الاحتفاظ بنفس مستوى المخرجات مع استخدام حجم أقل من الموارد التي تستهلكها الأنشطة التي تنتج هذه المخرجات، أو من خلال زيادة مستوى المخرجات بنفس الحجم المستخدم حاليا من الموارد، ولن يتحقق هذا الهدف إلا في وجود نظام يربط بين أداء أنشطة معينة وبين طلب هذه الأنشطة على موارد المنشأة، ويحقق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط هذا الهدف^(٢).

(١) عبدالعال بن هاشم محمد أبو خشبه، (١٩٩٩)، مرجع سابق، ص ٢٩٥.

(٢) سمير أبو الفتوح صالح، (١٩٩٦)، مرجع سابق، ص ٩١.

وتخلص الباحثة إلى أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط ظهر امتداداً لنظم التكاليف القائمة كمدخل متطور من أجل مقابلة أوجه القصور في نظم التكاليف القائمة من حيث تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة، كما أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لا يعتبر غاية في حد ذاته وإنما هو وسيلة للحصول على معلومات تستخدم في تحقيق أهداف التحسين المستمر.

٣/٣ مقومات وفروض مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط

يقوم مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط على مجموعة من الأركان الأساسية اللازمة لبناءه والتي تساعد على تطبيقه، كما أن تطبيق المدخل يتطلب توافر مجموعة من المبادئ والأسس حتى يحقق الفائدة منه، وسوف تقوم الباحثة بتناول المواضيع التالية :

- مقومات مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط للتعرف على أركان بناء هذا المدخل.
- فروض مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط للتعرف على المبادئ التي يقوم عليها هذا المدخل.

١/٣/٣ مقومات مدخل التكلفة على أساس النشاط

يقوم مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط على تحليل الأنشطة التي ينتج عن تنفيذها خدمات مشتركة وبالتالي تكاليف غير مباشرة، ومن ثم تجميع تكاليف كل نشاط وتحميلها للمنتجات على أساس حجم استهلاكها لهذه الأنشطة^(١).

ويرى كل من Cooper & Kaplan^(٢) أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يقوم على أساس التحديد السليم للأنشطة باعتبار أن المنتجات النهائية لا تستهلك موارد المنشأة وإنما تستهلك أنشطة وأن هذه الأنشطة هي التي تستهلك موارد المنشأة، لذلك فإن تحميل المنتجات بالتكاليف غير المباشرة على أساس الأنشطة التي استهلكتها هذه المنتجات سيؤدي إلى زيادة الدقة في أرقام التكلفة.

(١) نصر عبد الكريم ورشيد فائق الكخنه. "مستلزمات تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط في بعض الشركات الصناعية الفلسطينية-دراسة نظرية وميدانية"، الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، العدد الرابع، مارس، ١٩٩٧، ص ٦٢٦.

(2) Cooper, Robin and Kaplan. Robert., "Profit Priorities From Activity-Based Costing", *Harvard Business Review*, May \ Jun, 1991, pp: 130-135 .

من ناحية أخرى يرى Cooper & Kaplan^(١) أن الدعامة الأساسية لمدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط تتمثل في تحديد مسببات التكلفة حتى يسهل ربط التكاليف بالمنتجات.

وبناء على هذا تخلص الباحثة إلى أن المقومات الأساسية لمدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط تتمثل في الأنشطة ومسببات التكلفة، حيث يقوم هذا المدخل على تحديد الأنشطة الرئيسية في المنشأة أولاً ومن ثم تجميع هذه الأنشطة في مجموعات تكلفة Cost Pools حيث يشمل كل مجمع تكلفة على مجموعة من الأنشطة المتشابهة ومن ثم تحميل المنتجات بهذه الأنشطة باستخدام مسببات التكلفة المناسبة.

١/١/٣/٣ الأنشطة Activities

النشاط هو أي حدث أو عملية تتسبب في نشأة أو وجود تكاليف في المنشأة مثل إعداد الآلات، طلبات الشراء، فحص الجودة، الصيانة، مناولة المواد، الشحن، استلام المواد، استهلاك القوى المحركة، إصلاح الإنتاج المعيب^(٢) وغير ذلك من الأنشطة التي تستهلك مجموعة من الموارد للقيام بالإنتاج.

وقد أظهر مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط إمكانية رقابة التكاليف عن طريق رقابة الأنشطة المسببة لتلك التكاليف^(٣)، كما يركز محور هذا المدخل على الأنشطة كأساس لحساب التكلفة ثم يستخدم تكاليف هذه الأنشطة كمجموعات متجانسة لتصنيف التكاليف^(٤).

إلا أن هناك صعوبة في تقسيم الإدارات الإنتاجية داخل المنشأة إلى مجموعة من الأنشطة، ومن الممكن وضع بعض المعايير التي يؤخذ بها عند تقسيم الإدارات إلى أنشطة وهي^(٥):

1) Ibid, pp:130-135.

٢) أحمد حسين علي حسين. المحاسبة الإدارية المتقدمة (الإسكندرية: كلية التجارة - قسم المحاسبة - جامعة الإسكندرية، ١٩٩٨)، ص ٤١.

3) Youde, Richard., "Cost of Quality Reporting : How we See it", Management Accounting, Jan, 1992, p: 35 .

4) Horngren, Carles, Foster, George and Datar, Srikant., "Cost Accounting : a Maganerial Emphasis" (New Jersey : 9th Ed, Prentic-Hall, Inc, 1997), pp:144-151.

5) Roth, Harold and Borthick, Faye., "Are You Distorting Cost By Violating ABC Assumptions ?", Management Accounting, Nov, 1991, pp: 39-42 .

- أ - أن يكون هذا التقسيم متمشياً وبأكبر قدر من الإمكان مع تقسيم العمل داخل المنشأة وفقاً لدليل النشاط الإنتاجي وكيفية سير العمليات وتدققها داخل النظام الإنتاجي للمنشأة وبالشكل الذي لا يؤدي معه هذا التقسيم إلى الفصل بين الأجزاء والعمليات الإنتاجية داخل المنشأة، حيث أن اختلاف هيكل الأنشطة عن الهيكل التنظيمي للمنشأة قد يؤدي إلى وضع الموازنات وحساب التكاليف بطريقة لا تتماشى مع طبيعة الأداء داخل المنشأة.
- ب - توافر معيار التجانس بين عمليات النشاط التي يتم اختيارها داخل مركز النشاط، ويقصد بذلك أن التكاليف الخاصة بكل مركز نشاط إنما تنتج من نشاط واحد أو مجموعة من الأنشطة ذات العلاقة الارتباطية، بمعنى أن التغيرات في مستوى أحد الأنشطة داخل المجمع إنما يصاحبه تغيرات نسبية مماثلة في الأعمال الموجودة داخل مركز النشاط.
- ج - توافر معيار الاقتصادية في التصميم عند اختيار مراكز الأنشطة، بمعنى أن المنشأة تحتوي على عدد كبير من العمليات بالشكل الذي يجعل من غير الاقتصادي تقسيم المنشأة إلى عدد كبير من الأنشطة التي تحتاج إلى العديد من مسببات التكلفة بالشكل الذي يجعل التكلفة التي تنفق في الحصول على المعلومات وتحديد المسببات أكبر من العائد المتوقع من الدقة المطلوبة من وراء تطبيق المدخل، ولذا نشأت الحاجة إلى تجميع ودمج مجموعات الأنشطة المتجانسة داخل مركز نشاط واحد.
- د - أن يكون لكل مركز نشاط المسئول الخاص به، وحجم الموارد المخصصة له والإمكانيات والطاقة بالشكل الذي يساهم في قياس التكاليف الخاصة به وتحديد المسئول عن هذا النشاط.

٢/١/٣/٣ مسببات التكلفة Cost Drivers

مسبب التكلفة هو الحدث أو الفعل الذي يسبب الحاجة لوجود النشاط الذي يستهلك بدوره الموارد، بمعنى أن مسبب التكلفة هو المتغير الذي يسبب حدوث التكلفة، وكلما زادت درجة الارتباط بين مسببات التكلفة ومجمعات التكلفة كلما زادت فعالية مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط^(١).

(١) محمد صالح هاشم حماد، (١٩٩٦)، مرجع سابق، ص ٩٨.

ويحتوي نموذج مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط على مجموعتين من مسببات التكلفة وهما مسببات الموارد Resource Drivers التي تربط الموارد بالأنشطة حيث يتم بواسطتها تحميل تكلفة الموارد من السجلات المحاسبية على الأنشطة التي تستهلك هذه الموارد في المرحلة الأولى من مراحل تخصيص التكلفة غير المباشرة طبقاً لمدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط^(١)، ومسببات النشاط Activity Drivers التي تستخدم لربط الأنشطة المختلفة بموضوعات التكلفة النهائية في المرحلة الثانية من مراحل تخصيص التكلفة طبقاً لمدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط^(٢).

ويؤدي التوسع في عدد مسببات التكلفة إلى الحصول على تكلفة أكثر دقة للمنتجات، إلا أن هذا التوسع قد يزيد من درجة تعقيد وتكلفة تنفيذ مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط، لذلك وجدت معايير تحدد العدد المناسب من مسببات التكلفة وهذه المعايير تتمثل في التالي^(٣) :

- أ - درجة الدقة المطلوبة في تحديد التكلفة، حيث توجد علاقة طردية بين درجة الدقة التي تتطلبها إدارة المنشأة وبين عدد مسببات التكلفة، فكلما رغبت المنشأة في زيادة درجة الدقة من تقارير التكلفة كلما تطلب الأمر زيادة عدد مسببات التكلفة.
- ب - درجة تعقد وتنوع المنتجات، حيث توجد علاقة طردية بين تعقد وتنوع المنتجات وبين عدد مسببات التكلفة، فكلما زاد تعقد وتنوع السلع التي تنتجها المنشأة من حيث عدم تجانس استخدام أي منها للأنشطة كلما زادت الحاجة إلى زيادة عدد مسببات التكلفة.
- ج - الأهمية النسبية لمجمعات التكلفة، حيث توجد علاقة طردية بين التكلفة النسبية للأنشطة وبين عدد مسببات التكلفة، فكلما زادت التكلفة النسبية لنشاط معين كلما زاد عدد مسببات التكلفة المطلوبة لتحقيق تجانس الأعمال داخل النشاط وارتباط التكلفة المجمعة بمسبب تكلفة النشاط.

1) Turney, peter., (1992), *op.cit.*, pp:101-103 .

٢) جمال عبدالواحد مناور المطلق، (١٩٩٨)، مرجع سابق، ص ٢٧.

٣) صلاح الدين محمد عبد المنعم مبارك. "زيادة فعالية مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، مارس، ١٩٩٢، ص ٢٦-٢٩.

د - تكلفة قياس بيانات مسببات التكلفة، حيث توجد علاقة طردية بين عدد مسببات التكلفة وبين تكلفة القياس، فكلما زاد عدد مسببات التكلفة المطلوبة كلما ارتفعت تكلفة القياس لنظام التكاليف.

والخلاصة أنه كلما زادت درجة الدقة المطلوبة وزادت درجة تعقيد وتنوع المنتجات وزادت التكلفة النسبية للنشاط المعين مقارنة بإجمالي الأنشطة الكلية وانخفضت تكلفة قياس نظام التكاليف، كان من الأفضل التوسع في عدد مسببات التكلفة والعكس صحيح.

٣/١/٣/٣ العلاقة بين مستويات الأنشطة ومسببات التكلفة

إن فكرة مسببات التكلفة كانت موجودة من الأول في نظم التكاليف القائمة فقد كانت مسببات مرتبطة بالحجم، إلا أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط ارتكز على مفهوم هرمية التكلفة غير المباشرة حيث يقوم بترتيب الأنشطة في مجموعات حسب التسلسل الهرمي لهذه الأنشطة^(١) وذلك حتى يمكن استخدام مقاييس ملائمة لكل نشاط من أنشطة المنشأة.

وقد قام كل من Cooper & Kaplan^(٢) بتصنيف الأنشطة في أربعة مستويات هرمية على مستوى المنشأة يمكن من خلاله التعرف على مستويات الأنشطة كما يلي :

المستوى الأول : أنشطة على مستوى وحدة الإنتاج Unit-Level Activities

وهي الأنشطة التي يتم أدائها في كل مرة يتم فيها إنتاج وحدات جديدة، ويشمل هذا المستوى كافة الأنشطة والوظائف التي يتم القيام بها وتكرارها كلما تكرر إنتاج المنتج، وتستهلك هذه الأنشطة من موارد المنشأة بنسبة عدد الوحدات التي يتم إنتاجها بالشكل الذي تزيد فيه تكلفة المستهلك من الموارد مع تزايد حجم الإنتاج الكلي.

ومعظم مسببات التكلفة التي تعتمد عليها نظم التكاليف القائمة هي مسببات تعتمد على الأنشطة الخاصة بمستوى وحدة الإنتاج، ومن أمثلة هذه المسببات ساعات العمل المباشر، قيمة المواد المباشرة، وساعات التشغيل الآلي.

(١) فاطمة عبد الخالق مغازي محمود. "انعكاسات استراتيجية الإدارة على أسس تحميل التكلفة

غير المباشرة - دراسة ميدانية"، (ماجستير)، دن، جامعة القاهرة، ٢٠٠١، ص ٤٢ .

2) Cooper, Robin and Kaplan, Robert., (1991), op.cit., pp:130-135.

وتحتوي تكاليف هذا المستوى على تكاليف العمل المباشر، تكاليف المواد المباشرة، تكاليف الطاقة، وتعتبر كافة هذه التكاليف تكاليف متغيرة في الأجل القصير تتغير بتغير حجم الإنتاج.

المستوى الثاني : أنشطة على مستوى دفعة الإنتاج Batch-Level Activities

وهي الأنشطة التي يتم أداؤها في كل مرة يتم فيها إنتاج دفعة من دفعات المنتج والتي تحتوي على قدر معين من الوحدات التي يتم إنتاجها، ولا ترتبط تكاليف هذه الأنشطة بعدد الوحدات التي يتم إنتاجها وإنما تتوقف على عدد دفعات الإنتاج التي يتم إنتاجها، وبالتالي فإن أنشطة هذا المستوى تستهلك موارد بناء على عدد دفعات الإنتاج التي يتم إنتاجها، ومن أمثلة هذه الأنشطة نشاط شراء المواد، نشاط الفحص، ونشاط إعداد الآلات.

ويتم استخدام مسببات تكلفة في هذا المستوى ترتبط بعدد الدفعات الإنتاجية التي يتم إنتاجها وليس بعدد الوحدات المنتجة، ومن أمثلة هذه المسببات عدد مرات إعداد الآلات، وعدد مرات الفحص، وطالما لم تتغير عدد دفعات الإنتاج فإن التكاليف تظل ثابتة.

المستوى الثالث : أنشطة على مستوى خطوط الإنتاج Product-Level Activities

وهي الأنشطة التي يتم أداؤها لدعم إنتاج كل نوع من أنواع المنتجات الموجودة في الخط الإنتاجي وبيعها، وتستهلك هذه الأنشطة من موارد المنشأة اعتمادا على نوعية الوحدات التي يتم إنتاجها ومدى الاختلاف والتنوع في المنتجات التي يتم إنتاجها، وليس على عدد وحدات الإنتاج أو عدد الدفعات الإنتاجية.

ومن أمثلة الأنشطة المرتبطة بهذا المستوى نشاط هندسة العمليات، نشاط وضع تصاميم المنتجات، ملاحظات التنفيذ الهندسي، نشاط تطوير وتحسين المنتج، ونشاط نظم المعلومات.

أما عن مسببات التكلفة فمن أمثلتها عدد مرات تطوير وتحسين المنتج كمسبب تكلفة لنشاط البحوث والتطوير، وعدد مرات ملاحظات التنفيذ كمسبب تكلفة لنشاط التنفيذ الهندسي.

المستوى الرابع : أنشطة على مستوى المنشأة (أنشطة التسهيلات العامة)

Facility-Level Activities

وهي الأنشطة التي يتم أدائها لدعم ومساندة كل العمليات الصناعية والمنتجات والخدمات على مستوى المنشأة ككل، فهي أنشطة عامة ومشتركة لكل المنتجات ولا ترتبط بعمليات الإنتاج فقط، ومن أمثلة هذه الأنشطة الصيانة، الحراسة، الأنشطة الإدارية، الإضاءة والتدفئة، وهذه الأنشطة عامة يشترك في الاستفادة منها جميع المنتجات، لذلك تكون تكلفتها ثابتة على كل الأنشطة والمنتجات والخدمات التي تؤديها المنشأة.

وحيث أن هذه التكاليف لا ترتبط بمنتج معين أو خط إنتاجي معين فإنه يتم تجميعها في مجموعة واحدة وخصمها من هامش الربح الكلي للمنتجات للوصول إلى ربح التشغيل الخاص بالمنشأة.

تخلص الباحثة إلى أن تقسيم الأنشطة إلى المستويات الأربعة يساعد في بحث العلاقة بين الأنشطة الرئيسية في المنشأة والموارد التي تستهلكها تلك الأنشطة وذلك من خلال التعرف على الأنشطة الرئيسية التي يتم أدائها في المنشأة أولاً ثم توزيع التكاليف الخاصة بالمستويات الثلاثة (الوحدة - الدفعة - خطوط الإنتاج) باستخدام مسببات تكاليف تشير إلى مدى استفادة المنتج من كل نشاط مع خصم تكاليف المستوى الرابع من إجمالي هامش المساهمة الكلي لجميع خطوط الإنتاج، مما يؤدي إلى زيادة الدقة في تحديد تكاليف المنتجات.

٢/٣/٣ فروض مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط

إن الهيكل العام لمدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط داخل المنشأة يقوم على مبادئ أساسية من أهمها^(١) :

١ - أن الأنشطة هي التي تستهلك موارد المنشأة وأن موضوعات التكلفة هي التي تخلق الطلب على هذه الأنشطة :

ويعني ذلك أن الأنشطة هي التي تتسبب في إحداث التكلفة وليس المنتجات، فالتكاليف تتغير مع التغير في عدد وكثافة الأنشطة وليس مع التغير في حجم المنتجات، وهذه المنتجات تستهلك الموارد عن طريق استهلاكها للأنشطة التي تم القيام بها من أجل إنتاج هذه المنتجات، ويمثل هذا المبدأ خروجاً على الافتراض الذي تقوم عليه النظم الحالية وهو أن المنتجات هي التي تستهلك موارد المنشأة.

1) Holmen, J., (1995), op.cit., pp:38-39 .

وبناء على هذا المبدأ يقوم مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط بتخصيص التكاليف غير المباشرة على مرحلتين، حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص التكاليف غير المباشرة ككل على الأنشطة وذلك لتحديد تكلفة كل نشاط من التكاليف غير المباشرة، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيص التكاليف غير المباشرة للأنشطة على أوامر الإنتاج وفقا لعدد الأنشطة المطلوبة للانتهاء من كل أمر من أوامر الإنتاج^(١).

٢ - أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يركز على قياس استهلاك الموارد أكثر من تركيزه على قياس الإنفاق على هذه الموارد :

ولإيضاح العلاقة بين كل من الاستهلاك والإنفاق ذكر أحد الباحثين^(٢) أنه بالنسبة لعناصر التكاليف المتغيرة في الأجل القصير والمتعلقة بحجم الإنتاج يكون هناك علاقة طردية بين استهلاك الموارد والإنفاق عليها، فمع اتساع حجم الإنتاج فإن استهلاك الموارد يرتفع ويتبع ذلك زيادة سريعة في الإنفاق على تلك الموارد، أما بالنسبة لعناصر التكاليف الثابتة التي لا تتغير مع تغير حجم الإنتاج في الأجل القصير فإن هناك اختلافا بين التغير في الاستهلاك والتغير في الإنفاق، فعندما يزداد حجم الإنتاج فإن هذه الموارد سوف تستهلك بكثافة أكثر من ذي قبل. ويتم الإنفاق على الموارد من أجل الحصول على الموارد اللازمة لأداء الأنشطة المختلفة في المنشأة، أي أن الهدف من الإنفاق على الموارد هو إيجاد طاقة متاحة للقيام بأنشطة المنشأة المختلفة، بينما استهلاك الموارد يمثل مقدار ما تستخدمه الأنشطة من الطاقة المتاحة، والفرق بين الطاقة المتاحة والطاقة المستخدمة يمثل الطاقة الفائضة أو الطاقة العاطلة^(٣).

(١) أحمد حسين علي حسين. "مبادئ التكاليف الصناعية للإداريين"، (الإسكندرية: مكتبة الإشعاع للطباعة والنشر والتوزيع، ١٩٩٧)، ص ٣٨٦.

(٢) جمال عبدالواحد المطلق، (١٩٩٨)، مرجع سابق، ص ٣٤.

(٣) المرجع السابق، ص ٣٦.

ويرى كل من Cooper & Kaplan^(١) أن المنتجات يجب تحميلها فقط بالطاقة المستخدمة أما الطاقة الفائضة أو العاطلة فإنها تعالج على أنها خسارة تحمل على حساب أرباح وخسائر باعتبارها تكاليف ثابتة غير مستغلة ولا تحمل على المنتجات.

ويرى أحد الباحثين^(٢) أن هذه المعالجة وإن كانت تعني تحميل المنتج بالطاقة المستخدمة (الموارد المستخدمة) وليس الطاقة المتاحة (الموارد المنفقة)، وبالتالي تخفيض تكاليف المنتجات، إلا أن هذا التخصص في الفترة القصيرة لن يصاحبه أي زيادة في الربحية، بل سيتم الاعتماد على بيانات غير دقيقة تؤدي إلى قرارات غير سليمة.

٣ - أن الموارد المستهلكة لها عدد كبير من المسببات :

يقوم مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط على افتراض وجود عدد كبير من المسببات التي تؤدي إلى استهلاك الموارد، وذلك لأن مسببات استهلاك الموارد هي التي تحدد كمية استهلاك الموارد بواسطة الأنشطة المختلفة في المنشأة، كما أنها هي المسؤولة عن توفير علاقة السببية بين الموارد من ناحية والأنشطة من ناحية أخرى^(٣).

ويعتمد عدد هذه المسببات على عدد الأنشطة التي تقوم بها المنشأة، فزيادة الأنشطة يؤدي إلى زيادة استهلاك الموارد مما يتوجب زيادة عدد مسببات استهلاك الموارد وذلك للوصول إلى نتائج أكثر دقة عند تحديد التكلفة.

٤ - أن الأنشطة في جميع مستوياتها الهرمية يمكن تحديدها وقياسها :

تمثل الأنشطة الروابط بين الموارد وبين عناصر التكلفة، حيث يتم تجميع التكاليف الخاصة بكل نشاط في مجمع تكلفة ومن ثم اختيار مسبب التكلفة المناسب الذي يتم من خلاله تحميل تكاليف هذا النشاط على عنصر التكلفة النهائي، أو قد يتم دمج مجموعة من الأنشطة التي يمكن استخدام مسبب واحد لها من أجل تحميلها على عنصر التكلفة النهائي^(٤).

1) Cooper, Robin and Kaplan, Robert., "Activity-Based System : Measuring The Costs of Resource Usage", Accounting Horizon, Sep, 1992, pp: 1-6.

٢) صلاح الدين محمد عبدالمنعم مبارك، (١٩٩٢)، مرجع سابق، ص ٢١.

٣) سعيد محمود مصطفى الهلباوي، (١٩٩٥)، مرجع سابق، ص ٣٩.

4) Holmen J., (1995), op.cit., p:38 .

ويساعد تصنيف الأنشطة في المستويات الهرمية على تحديد الأنشطة في المنشأة ومعرفة التكاليف الخاصة بكل نشاط وبالتالي سهولة تتبع تكاليف الأنشطة وربطها بموضوعات التكلفة النهائية مما يؤدي إلى إيجاد العلاقة السببية بين التكاليف وموضوعات التكلفة النهائية وبالتالي زيادة الدقة في تحديد عناصر التكلفة.

٥ - أن تكون مجتمعات التكلفة للأنشطة متجانسة :

ويعني ذلك أنه بعد تحديد الأنشطة الرئيسية في المنشأة يتم حصر تكلفة كل نشاط في مجمع تكلفة النشاط ومن ثم يحتوي كل مجمع تكلفة على مجموعة من التكاليف اللازمة لأداء مجموعة من الأنشطة الفرعية المتجانسة. ويقصد بالتجانس أن التكاليف في مجمع التكلفة تكون لمجموعة من الأنشطة المترابطة ارتباطاً شديداً مع بعضها، بحيث أن التغير في مستوى واحد من هذه الأنشطة سيصاحبه تغير مماثل في الأنشطة الأخرى، لذلك يجب اختيار مسبب النشاط لكل مجمع تكلفة بحيث يكون هذا المسبب ملائماً لمجموعة الأنشطة في كل مجمع تكلفة، وينعدم شرط التجانس إذا كان احتساب التكلفة بواسطة مسببات التكلفة ينتج عنه اختلاف كبير في تحديد تكلفة المنتجات^(١).

٦ - أن التكاليف في كل مجمع تكلفة متغيرة وبالتحديد مع التغير في مستوى النشاط:

ويعني ذلك أن جميع عناصر التكاليف تتغير طردياً مع التغير في مستوى النشاط، وبقياس استهلاك موضوعات التكلفة لتكاليف الأنشطة التي استفادت منها قد لا يتحقق شرط التناسب إذا كان مجمع التكلفة لأحد الأنشطة يشمل على عناصر تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة (تكلفة استهلاك المباني الخاص بالنشاط، أو التدفئة) في نفس الوقت، ومع ذلك يتم تحميل تكاليف هذا النشاط على المنتج كما لو كانت هذه التكاليف متغيرة تغيراً تاماً مع التغير في مستوى النشاط^(٢).

إن شرط التغير الطردي بين التكاليف ومستوى النشاط ضروري من أجل الحصول على تكلفة أكثر دقة للمنتجات النهائية، لذلك يجب استبعاد عناصر

(١) للمزيد من التفاصيل يرجع إلى :

- (a) Noreen, Eric., "Conditions Under Which Activity-Based Cost Systems Provide Relevant Costs", Journal of Management Accounting Research, Fall, 1991, pp:159-168.
- (b) Roth, Harold and Brothick, Faye., (1991), op.cit., pp:39-40 .
- 2) Ibid., pp:39-40.

التكاليف التي لا يتحقق بها شرط التناسب التام مع التغير في مستوى النشاط من مجمع التكلفة عند تحميل تكاليف الأنشطة على عناصر التكلفة النهائية^(١).

٤/٣ إيجابيات وسلبيات مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط

على الرغم من المزايا الممكنة تحقيقها في المنشآت عند تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط إلا أن هناك بالمقابل حدود تمنع تطبيقه في بعض المنشآت، ومن أجل معرفة تلك المزايا والحدود ستقوم الباحثة بتناول المواضيع التالية :

- إيجابيات مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط.
- سلبيات مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط.

١/٤/٣ إيجابيات مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط

يعتبر مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط من التطورات الحديثة في نظم التكاليف والتي تهدف إلى إيجاد نظام يتلائم مع التغيرات في بيئة الأعمال الحديثة مما ينتج العديد من الإيجابيات نتيجة تطبيقه في المنشآت، ومن هذه الإيجابيات ما يلي :

١ - التحديد السليم للتكلفة :

يساعد مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط المنشآت في التحديد السليم لتكاليف الإنتاج وذلك للعدالة في تخصيص التكاليف غير المباشرة عن طريق اختيار مسببات التكلفة المناسبة والتي توضح العلاقة السببية لسلوك التكاليف.

ونتيجة للتحديد السليم والدقيق لتكلفة المنتجات تصبح إدارة المنشأة أكثر قدرة على اتخاذ القرارات الأحسن بالنسبة للمنتجات من حيث استراتيجيات التسويق وربحية المنتج وما إلى ذلك، بالإضافة إلى إمكانية الرقابة الأفضل على التكاليف حيث أن أفضل طريقة للرقابة على التكاليف هي الرقابة على الأنشطة التي تحدث التكاليف^(٢).

(١) جمال عبدالواحد مناور المطلق، (١٩٩٨)، مرجع سابق، ص ٣٩.

(٢) ري إتش جاريسون وإريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة : محمد عصام الدين زايد،

مراجعة : أحمد حامد حجاج (الرياض : دار المريخ للنشر، ٢٠٠٢)، ص ٢٣٨.

٢ - المساعدة في تخفيض التكاليف :

يمكن تحقيق هدف زيادة الربحية للمنشأة عن طريق تخفيض التكاليف من خلال تخفيض الطلب على استخدام الموارد مع التخلص من الجزء من الموارد الذي تم توفيره أو توزيعه على استخدامات أخرى تحقق زيادة في الإيرادات، ويمكن تحقيق هذا الوفرة في الموارد من خلال إما تخفيض عدد مرات أداء الأنشطة أو زيادة كفاءة أداء الأنشطة^(١).

ويتفق بعض الكتاب^(٢) على أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يساعد على إنجاح جهود إدارة المنشأة في مجال تخفيض التكاليف وذلك عن طريق الكفاءة في تحديد الأنشطة المستهلكة للموارد وأيضا دقة تحديد سلوك التكاليف وعلاقة التكاليف بمسبباتها، كما أن تطبيق معايير اختيار الأنشطة عند تقسيم إدارات المنشأة إلى أنشطة يساهم في تخفيض التكاليف حيث يمكن التعرف على الأنشطة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.

٣ - تنمية روح العمل كفريق في المنشأة :

يؤدي تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط إلى إذابة الحواجز بين العاملين في الوظائف المختلفة، حيث يصبح العاملون جزء متكامل من فريق الإدارة الفعالة^(٣)، كما أن المعلومات عن الأنشطة تمكن العاملين من اتخاذ القرارات المتعلقة بالعمل على مستوى أدنى من مستوى الإدارة العليا مما يزيد من درجة الانتماء لدى العاملين للمنشأة وينمي الشعور لديهم بأنهم مسئولون عن تحقيق أهداف المنشأة وأنهم ليسوا مكلفين فقط بأداء العمل^(٤).

(١) أحمد حسين علي حسين، (١٩٩٥)، مرجع سابق، ص ٣١.

(٢) للمزيد من التفاصيل يرجع إلى :

(a) Aitken, A., "How ABC is Cutting Costs in US Companies", Management Accounting, Nov, 1991, pp: 42-59 .

(b) Cooper, Robin and Kaplan, Robert., "From ABC to ABM", Management Accounting, Nov, 1992, pp: 45-47 .

(c) Kaplan, Robert, sep, (1992), op.cit., pp:58-63 .

3) Bhimani, Alnoor and Pigott, David., "Implementing ABC : a Case Study of Organizational and Behavioural Consequences", Management Accounting Research, Jun, 1992, pp: 129-132.

(٤) جمال عبدالواحد مناور المطلق، (١٩٩٨)، مرجع سابق، ص ٤٧.

ويضيف Turney⁽¹⁾ أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يعمل على تحليل جميع الأنشطة وتقديم المعلومات عنها سواء كانت إنتاجية أو خدمية أو مساندة للإنتاج وتكوين مراكز الأنشطة بطريقة مختلفة عن الخريطة التنظيمية للمنشأة (كتجميع الأنشطة المتعلقة بضمان الجودة التي يتم القيام بها بقسم الإنتاج وقسم التسويق وقسم الاستقبال في مركز نشاط واحد) مما يسهل عملية الاتصال بين العاملين في هذه الأنشطة، وهذا ما يجعل مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لغة مشتركة لجميع العاملين تتجاوز حدود الخريطة التنظيمية للمنشأة، مما يساعد على تحسين الأداء المشترك بين العاملين في المنشأة.

٤ - زيادة أهمية مهنة المحاسبة :

يعتبر تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط فرصة حقيقية للمحاسبين لإثبات أهمية دورهم في العمليات اليومية، فلاشك أن تطبيق نظام تكاليف يوفر بيانات أكثر دقة وواقعية عن استخدامات موارد المنشأة وعن الأنشطة المسببة للتكاليف سيساعد على زيادة قدرة المنشأة على إدارة هذه الموارد وزيادة كفاءة العمليات التشغيلية وبالتالي زيادة النظرة الإيجابية لأهمية دور المحاسبين ومهنة المحاسبة في إدارة الإنتاج وفي مجالات اتخاذ القرارات الأخرى داخل المنشأة⁽²⁾.

ونتيجة لتطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط في المنشأة فإن المهندسين ومسؤولين الإنتاج يؤمنون بصحة بيانات التكاليف التي يحصلون عليها من محاسبى التكاليف، ولذلك ومن منطلق مبدأ التعاون بين الوظائف المختلفة يشارك المحاسبين في قرارات تصميم المنتجات، حيث يساعد المحاسبين المهندسين ومسؤولين الإنتاج في تفهم طبيعة سلوك التكاليف⁽³⁾.

والخلاصة أن تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط ينتج عنه العديد من الإيجابيات للمنشأة مثل التحديد السليم للتكلفة الذي يحقق مستوى دقة أفضل عند تحديد

1) Turney, Peter., "Beuond TQM With Force Activity-Based Management", Management Accounting, Sep, 1993, p: 30 .

2) Clark, Alex and Baxter, Alexander., (1992), op.cit., p:54.

(٣) للمزيد من التفاصيل يرجع إلى :

(a) Merz, Mike and Hardy, Arlen., (1993), op.cit., p:27 .

(b) Rupp, Alan., (1995), op.cit., pp:50-55 .

تكلفة المنتجات مما يساعد في تخفيض التكلفة وأيضا زيادة الثقة بمحاسبي التكاليف مما يؤدي إلى زيادة أهمية مهنة المحاسبة وتنمية روح العمل كفريق في المنشأة.

٢/٤/٣ سلبيات مدخل التكلفة على أساس النشاط

على الرغم من الإيجابيات الناتجة عن تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط إلا أن هذا المدخل تعرض للهجوم من قبل بعض الآراء المعارضة لتطبيقه لما له من سلبيات، فيرى أحد الكتاب^(١) أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يستخدم أسس حكمية تعتمد على أحجام الإنتاج في تخصيص بعض التكاليف على الأقسام والمنتجات، كما يرى أن هذا المدخل يقوم على تجميع عدد من الأعمال المتجانسة في نشاط واحد، حيث لا يقبل من الناحية الاقتصادية استخدام مسبب تكلفة لكل عمل، وتجميع الأعمال في أنشطة يستبعد الحاجة إلى قياس وتتبع الأعمال المنفردة، ويؤدي تزايد الأعمال المجمعة في نشاط واحد إلى تناقص قدرة مسبب التكلفة على تتبع الدقيق للموارد المستهلكة إلى المنتجات.

وقد وجد أحد الباحثين^(٢) أن تحديد الأنشطة ومسببات التكلفة ليست بالأمر السهل حيث أن الخطأ في التحديد قد يؤدي إلى تخطيط ورقابة غير فعالة، كما أن تقليل عدد الأنشطة يسهل عملية تجميع وتخزين وتشغيل البيانات لكنه لا يحقق الدقة، في حين أن زيادة عدد الأنشطة يزيد من صعوبة تجميع وتخزين وتشغيل البيانات ولكنه يحقق الدقة، وهذا يعني ضرورة تحقيق التوازن بين عدد الأنشطة المختارة وبين تحقيق الدقة.

من ناحية أخرى يرى بعض الكتاب والباحثين^(٣) أن تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يواجه العديد من الصعوبات والتي من أهمها ما يلي :

(١) محمد الفيومي محمد. "أصول محاسبة التكاليف"، (الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، ١٩٩٩)، ص ٥٩٠-٥٩١.

(٢) عبد المنعم فليح عبد الله، (١٩٩٤)، مرجع سابق، ص ٢٣١.

(٣) للمزيد من التفاصيل يرجع إلى :

(a) Innes, John and Falconer, Mitchell., "ABC : a Survey of CIMA Members", Management Accounting, Oct, 1991, pp: 28-29 .

(b) Nicholls, b., "ABC in The UK – a Status Report", Management Accounting, May, 1992, pp: 22-26 .

(c) Morrow, M. and Connolly, T., "Practical Problems of Implementing ABC", Accountancy, Jan, 1994, pp: 76-79 .

١ - توافر البيانات وتكلفة تطبيق المدخل :

تعتبر مشكلة الحصول على البيانات التفصيلية المطلوبة كمدخلات لمدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط من أهم الصعوبات التي تواجه تطبيق هذا المدخل، وذلك لأنه قد يكون من الصعب توفير بيانات تفصيلية عن الموارد والأنشطة المستهلكة للموارد وعن كل مسبب من مسببات التكاليف، حيث أن تطبيق هذا المدخل يتطلب درجة كبيرة من التفاصيل مع عدد كبير من العمليات الحسابية لتحديد تكلفة وحدة المنتج، لذلك قد ترى الإدارة أن تطبيق هذا المدخل سيؤدي إلى زيادة في التكاليف تفوق المنافع المتوقعة من تطبيق هذا المدخل^(١).

وقد وجد Turney^(٢) أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لم يقدم معلومات تفصيلية عن الأنشطة والعمليات، فالتكاليف تقسم إلى مجتمعات تكلفة كبيرة وفي كل مجمع تكلفة مجموعة من التكاليف التي تستهلكها المنتجات بنفس الطريقة تقريبا، والأنشطة داخل كل مجمع تكلفة لا يتم تحديدها بصورة فردية، ولا يتم تتبع عناصر التكلفة لكل نشاط على حده، ولا يتم تقديم معلومات تشغيلية عن أداء الأنشطة ولا عن العمليات، وبذلك فإنه يقدم مساعدة محدودة لتحسين عمليات المنشأة وبالتالي لعملية التحسين المستمر في المنشأة.

من ناحية أخرى يرى كل من Hardy & Hubbard^(٣) أن تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يتطلب تكلفة عالية، لذلك لا بد من التأكد عند تطبيق هذا المدخل من تزايد المنافع الخاصة به عن تكاليفه.

٢ - المقاومة للتغيير :

يواجه تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط مقاومة من الأقسام التي لا ترغب في التغيير وتتمسك بالنظام التكاليفي القائم في المنشأة، ومن ناحية أخرى يتطلب تطبيق هذا المدخل ضرورة الاهتمام بتعليم وتدريب المتوقع تعاملهم مع هذا المدخل وخصوصا المديرين المسؤولين عن الإنتاج والعمليات، ويتوقف نجاح مشروع مدخل

(١) أحمد حسين علي حسين، (١٩٩٥)، مرجع سابق، ص ٣٢.

2) Turney, Peter., (1992), *op.cit.*, pp:79-80.

3) Hardy, Jhon and Hubbard, Dee., "ABC Revisiting The Basics", *CMA Magazine*, Nov, 1992, p: 28 .

تحديد التكلفة على أساس النشاط على تعاون جميع الأقسام مع ضرورة الحصول على الدعم والتأييد من الإدارة العليا لهذا المدخل^(١).

ويرى أحد الباحثين^(٢) أنه لنجاح تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط في بعض المنشآت يجب أن يلقى الدعم والتشجيع من الإدارة العليا للمنشأة، وهذا لن يتحقق إلا عن طريق مبدأ مشاركة كافة الأقسام والإدارات في تحديد الأهداف ومعرفة الإيجابيات المتوقع الحصول عليها عند تطبيق المدخل.

وتجد الباحثة أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط تعرض للعديد من الانتقادات التي حدثت من تطبيقه في المنشآت، إلا أن هذه الانتقادات من الممكن معالجتها للوصول إلى نتيجة أفضل عند تطبيق هذا المدخل، فتري الباحثة أن تطبيق معايير استخدام الأنشطة ومعايير تحديد مسببات التكلفة يسهل من عملية اختيار الأنشطة والمسببات ويحد من الأخطاء مما يؤدي إلى التخطيط والرقابة الفعالة.

ولتفادي مشكلة تكلفة المدخل العالية ترى الباحثة أنه من الممكن تطبيق المدخل تدريجياً على عدة أقسام في المنشأة إلى أن يتم تطبيقه على المنشأة ككل وذلك من أجل توزيع تكاليف المدخل على فترات زمنية وللتأكد من أن تكلفة المدخل تتناسب مع العائد والفائدة المتحققة من تطبيقه.

كما ترجع الباحثة المقاومة للتغيير إلى عدم الفهم الكافي لمدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط، لذلك لا بد قبل تطبيق المدخل في المنشأة من تعريف العاملين والإدارة به وإقامة الدورات التدريبية للكوادر التي ستعامل مع هذا المدخل للتعريف به من جميع الجوانب، بالإضافة إلى ضرورة تحقيق التعاون بين الأقسام المختلفة في المنشأة وإشراك العاملين في تصميم المدخل مما يجعلهم يعتبرونه جزءاً منهم فيتمكنوا من تطبيقه.

من ناحية أخرى ترى الباحثة أن عدم توفير البيانات التفصيلية عن الأنشطة والعمليات التي تؤديها المنشأة في ظل مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لا يتلائم مع المنشآت التي تطبق الأساليب الإدارية الحديثة والتي تحتاج إلى معلومات مباشرة

(١) أحمد حسين علي حسين، (١٩٩٥)، مرجع سابق، ص ٣٣.

(٢) عبدالعال بن هاشم محمد أبو خشبه، (١٩٩٩)، مرجع سابق، ص ٣٠٩.

وتفصيلية عن الأنشطة والعمليات لتحقيق أهداف التحسين المستمر، لذلك ترى الباحثة أهمية تطوير هذا المدخل وذلك بتوسيع نطاق المعلومات التي يقدمها حتى تشمل معلومات عن العمليات في المنشأة بالإضافة إلى الأنشطة والربط بينهما.

وأخيرا تخلص الباحثة إلى عدم وجود نظام تكاليفي كامل، فكل نظام يوجد به ثغرات، ومدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط له إيجابيات وينتج عنه سلبيات ولكن إيجابياته تفوق سلبياته خاصة عند اتخاذ القرارات طويلة الأجل، أما فيما يتعلق بالقرارات قصيرة الأجل فإن هذا المدخل يحتاج إلى التطوير والتعديل بما يتلائم مع القرارات قصيرة الأجل.

٥/٣ الخلاصة

استعرضت الباحثة في هذا الفصل الإطار النظري لمدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط من خلال تقسيم الفصل إلى ثلاثة أجزاء رئيسية وهي : طبيعة مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط، مقومات وفروض مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط، وأخيرا إيجابيات وسلبيات مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط.

ففي الجزء الأول قامت الباحثة بعرض بعض المفاهيم التي تناولها العديد من الكتاب والباحثين لمدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط حتى خلصت إلى أنه أحد الأساليب المحاسبية الحديثة التي نشأت نتيجة التغير في بيئة الصناعة وتغير هيكل التكاليف وزيادة حدة المنافسة وتعدد الإنتاج، كما أنه يقوم على افتراض أن المنتجات تستهلك أنشطة والأنشطة هي التي تستهلك موارد المنشأة، فيقوم بتتبع تكاليف الأنشطة اعتمادا على العديد من مسببات التكلفة تمهيدا لتوزيعها على المنتجات، مما يؤدي إلى قدرة الإدارة على اتخاذ القرارات الاستراتيجية والتشغيلية بدقة أكثر ووضوح وموضوعية.

كما أوضحت الباحثة أسباب ظهور مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وهي الانتقادات التي وجهت إلى طرق التخصيص القائمة، التغير النسبي في هيكل التكاليف، درجة التنوع والتعقيد في المنتجات، وأخيرا زيادة حدة المنافسة، وخلصت الباحثة إلى أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط ظهر امتدادا لنظم التكاليف القائمة كمدخل متطور من أجل مقابلة أوجه القصور في نظم التكاليف القائمة من حيث تخصيص التكاليف

الصناعية غير المباشرة، كما أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لايعتبر غاية في حد ذاته إنما وسيلة للحصول على معلومات تستخدم في تحقيق أهداف التحسين المستمر.

وفي الجزء الثاني قامت الباحثة بعرض المقومات الأساسية لمدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وتتمثل في الأنشطة ومسببات التكلفة، حيث يقوم هذا المدخل على تحديد الأنشطة الرئيسية في المنشأة أولا ومن ثم تجميع هذه الأنشطة في مجموعات تكلفة حيث يشمل كل مجمع تكلفة على مجموعة من الأنشطة المتشابهة ومن ثم تحميل المنتجات بهذه الأنشطة باستخدام مسببات التكلفة المناسبة، ثم وضحت الباحثة معايير اختيار الأنشطة ومعايير تحديد مسببات التكلفة وعددها.

واستكمالا لموضوع مقومات مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط عرضت الباحثة التسلسل الهرمي للأنشطة كما ذكره كل من Cooper & Kaplan وهي أنشطة على مستوى وحدة الإنتاج، أنشطة على مستوى دفعة الإنتاج، أنشطة على مستوى خطوط الإنتاج، وأخيرا أنشطة على مستوى المنشأة ككل، وخلصت الباحثة إلى أن تقسيم الأنشطة في المستويات الأربعة السابقة يساعد في بحث العلاقة بين الأنشطة الرئيسية في المنشأة والموارد التي تستهلكها تلك الأنشطة وبين مسببات التكلفة مما يؤدي إلى زيادة الدقة في تحديد تكاليف الإنتاج.

ثم قامت الباحثة بتحليل فروض مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وذلك للتعرف على المبادئ التي يقوم عليها هذا المدخل وهذه الفروض هي : أن الأنشطة هي التي تستهلك موارد المنشأة وأن موضوعات التكلفة هي التي تخلق الطلب على هذه الأنشطة، أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يركز على قياس استهلاك الموارد أكثر من تركيزه على قياس الإنفاق على هذه الموارد، أن الموارد المستهلكة لها عدد كبير من المسببات، أن الأنشطة في جميع مستوياتها الهرمية يمكن تحديدها وقياسها، يجب أن تكون مجموعات التكلفة للأنشطة متجانسة، وأخيرا أن التكاليف في كل مجمع تكلفة متغيرة وبالتحديد مع التغير في مستوى النشاط.

وفي الجزء الثالث قامت الباحثة باستعراض أهم الإيجابيات الناتجة عن تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وهي : التحديد السليم للتكلفة، المساعدة في تخفيض التكاليف، تنمية روح العمل كفريق في المنشأة، وأخيرا زيادة أهمية مهنة المحاسبة.

من ناحية أخرى عرضت الباحثة آراء بعض الكتاب والباحثين المعارضة لتطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لما ينتج عنه من سلبيات، حيث وجد البعض أن تطبيق المدخل يواجه العديد من الصعوبات والتي من أهمها عدم توفر البيانات والتكلفة العالية بالإضافة إلى المقاومة للتغيير.

وخلصت الباحثة إلى أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط له إيجابيات وبه سلبيات ولكن إيجابياته تفوق سلبياته خاصة عند استخدامه في الأجل الطويل، أما في حالة استخدام المدخل في الأجل القصير فترى الباحثة ضرورة تطوير هذا المدخل وهو ما ستحاول الباحثة الوصول له في الفصل التالي.

الفصل الرابع

تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط

١/٤	مقدمة
٢/٤	مفهوم المدخل ثنائي الأبعاد
٣/٤	مفهوم الأنشطة الجزئية - التجميعية
٤/٤	الارتباط والتكامل بين مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وبين نظرية القيود
٥/٤	أثر التطوير المقترح على تدعيم سياسة التحسين المستمر وترشيد القرارات الإدارية
٦/٤	الخلاصة

الفصل الرابع

تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط

١/٤ مقدمة

ظهر مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لمعالجة أوجه القصور في نظم التكاليف القائمة المتعلقة بعدم الدقة في تحديد تكلفة المنتجات وكيفية معالجة التكاليف الصناعية غير المباشرة، وذلك بتوفير طرق أكثر دقة وواقعية لتخصيص التكاليف غير المباشرة تؤدي إلى وجود علاقة سببية بين التكاليف والمنتجات، مما يؤدي إلى زيادة الدقة في تحديد تكلفة المنتجات وبالتالي زيادة القدرة على اتخاذ القرارات.

ويقوم مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط بتقدير تكلفة الموارد المتوقع استخدامها بواسطة الأنشطة من أجل القيام بالإنتاج ومن ثم يقوم بالتنبؤ باتجاه الإنفاق على الموارد بالمستقبل على افتراض أن التغيير في استخدام الموارد سوف يتبعه في النهاية تغيير مماثل في الإنفاق على هذه الموارد.

وقد ذكر كل من Cooper & Kaplan^(١) الفرق بين استخدام الموارد Resource Usage والإنفاق على الموارد Resource Spending، حيث اعتبرا أن الإنفاق على الموارد يقصد به الإنفاق من أجل الحصول على طاقة لإنجاز الأنشطة بينما استخدام الموارد يقصد به استهلاك الطاقة، والفرق بين الطاقة المتاحة (أي الإنفاق على الموارد) والطاقة المستخدمة (أي استخدام الموارد) يمثل الطاقة الفائضة.

وبناء على ذلك فقد عرف كل من Cooper & Kaplan^(٢) مفهوم الطاقة بأنها المقدرة على أداء الأنشطة، ومن ثم كل نشاط يتم التعرف عليه في ظل مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يمكن أن يوفر طاقة، فنشاط التفتيش مثلا يفترض فيه أن يحقق حجما معينا كل شهر فإذا قل نشاط التفتيش في شهر معين عن رقم الطاقة المقدر فالفرق

1) Cooper, Robin and Kaplan, Robert., (1992), op.cit., PP: 1-6.

2) Ibid., pp: 1-6.

يمثل طاقة فائضة لا تحمل على تكلفة المنتجات، ويعني ذلك أن المنتجات ستحمل بالتكاليف الثابتة المستغلة أما التكاليف الثابتة غير المستغلة فلا تحمل على المنتجات وتعالج كمصروف غير مخصص تحمل على حساب الأرباح والخسائر.

مبررات تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط:

تعرض مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط للعديد من الانتقادات فيما يتعلق بمدى فاعلية دوره في مجال الاستخدامات الإدارية وتحسين الأداء، ومنها أنه لا يقدم بيانات تفصيلية وكافية عن الأنشطة المختلفة كما أنه لا يوفر المعلومات غير المالية اللازمة لأغراض تطوير وتحسين الأداء^(١).

كما أوضح أحد الباحثين^(٢) جوانب التعارض بين مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وبين التحسين المستمر فيما يلي:

- من حيث المدى الزمني:

يمثل مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط مدخلا استراتيجيا يهدف إلى قياس التكلفة في الأجل الطويل وأيضا تطوير ربحية المنتجات على المدى الطويل، أما مدخل التحسين المستمر فيهدف إلى تطوير الأداء ويسعى نحو تعظيم منفعة المستهلك عن طريق العمل على تخفيض التكلفة، لذا فهو يتعلق بصفة أساسية بالنواحي التشغيلية للمنشأة.

- من حيث تخصيص التكلفة:

يهدف مدخل التحسين المستمر إلى التحول عن هدف رقابة التكلفة إلى السعي نحو هدف تخفيض التكلفة، بينما يهدف مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط إلى التحول عن عملية رقابة التكلفة إلى رقابة الأنشطة المحدثة للتكلفة، فمدخل التحسين المستمر يشير إلى أن تخفيض التكلفة في الأجل القصير يعتبر ضروريا لتطوير المنشأة وكسب رضا المستهلك وتحقيق المنافسة في السوق وكل ذلك ينعكس على تحقيق أهداف المنشأة في الأجل الطويل، أما مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط فإنه يعتمد على أن تحقيق التطور المستمر يأتي أولا من رقابة الأنشطة المحدثة للتكلفة والعمل على التخلص من

(١) زايد سالم أبو شناف، (١٩٩٥)، مرجع سابق، ص ٧٨٨.

(٢) سمير أبو الفتوح، (١٩٩٦)، مرجع سابق، ص ١٠٥-١٠٧.

الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنشأة الأمر الذي ينتج عنه تحقيق أهداف استراتيجية طويلة الأجل.

- من حيث استراتيجية المنهج:

يتمثل الهدف الأساسي من تطبيق مدخل التحسين المستمر في تخفيض التكلفة بصفة عامة، خاصة تكاليف القياس والبحث عن أكثر أساليب القياس مباشرة وسرعة، بينما الهدف الأساسي لمدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يتمثل في السعي الجاد أولاً وقبل كل شيء إلى الدقة في تحديد التكلفة الأمر الذي يتطلب ضرورة استخدام أكبر عدد من مسببات التكلفة وهو الأمر الذي ينتج عنه ارتفاع مبدئي في التكلفة في الأجل القصير حتى تتحقق مرحلة الاستقرار في تطبيق المنهج والتي يترتب عليها تخفيض تكلفة القياس فيما بعد.

- من حيث أسلوب القياس:

يتطلب تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط ضرورة قياس جميع عناصر تكلفة المدخلات سواء كانت تكلفة صريحة أو ضمنية وهو الأمر الذي يتطلب ضرورة تعدد المقاييس المستخدمة من ناحية وتدرجها من حيث درجة الصعوبة من ناحية أخرى، ويتعارض هذا مع منهج التحسين المستمر الذي يتطلب تبسيط أسلوب القياس المستخدم وموضوعيته والسرعة والدقة في استخدامه.

وبذلك كان لا بد من تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط حتى يمكن توفير بيانات أكثر دقة تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات في الأجل القصير لتدعيم عمليات التحسين المستمر، بمعنى آخر ضرورة تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط من أجل ترشيد القرارات في الأجل القصير.

وسوف تقوم الباحثة من أجل معرفة كيفية التطوير بتخصيص هذا الفصل لعرض تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وذلك من خلال تقسيمه إلى أربعة أجزاء رئيسية وهي:

- مفهوم المدخل ثنائي الأبعاد.
- مفهوم الأنشطة الجزئية - التجميعية.
- الارتباط والتكامل بين مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وبين نظرية القيود.
- أثر التطوير المقترح على تدعيم سياسة التحسين المستمر وترشيد القرارات الإدارية.

١/٢/٤ البعد المتعلق بتخصيص التكلفة Cost View

يهدف البعد المتعلق بتخصيص التكلفة في المدخل ثنائي الأبعاد إلى تقديم معلومات عن تكلفة كل من الموارد والأنشطة والمنتجات من أجل المساعدة في اتخاذ قرارات هامة مثل التسعير وتحديد خطة المنتجات وتصميم المنتجات وترتيب مشروعات التحسين وتقييم ربحية المنتجات^(١).

ومن أجل تقديم تلك المعلومات التي تحتاج إليها المنشأة يقوم مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط باستخدام نوعين من مسببات التكلفة وهما مسببات الموارد Resource Drivers والتي تستخدم في تخصيص تكلفة الموارد على الأنشطة المستهلكة لتلك الموارد، ومسببات الأنشطة Activities Drivers والتي تستخدم في تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات المستفيدة من تلك الأنشطة^(٢).

وتتم عملية تخصيص التكلفة على مرحلتين، حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة وتحديد معدل التكلفة لكل نشاط، وفي المرحلة الثانية يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات وفقا لعدد الأنشطة المطلوبة لإنجازها^(٣).

ويوضح الشكل (٤-٢) مراحل تخصيص التكلفة في المدخل ثنائي الأبعاد حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص تكلفة الموارد على مراكز النشاط التي تضم مجموعة من مجتمعات التكلفة باستخدام مسببات الموارد، أما في المرحلة الثانية فيتم تخصيص التكاليف من مجتمعات التكلفة في مراكز النشاط على المنتجات باستخدام مسببات الأنشطة^(٤).

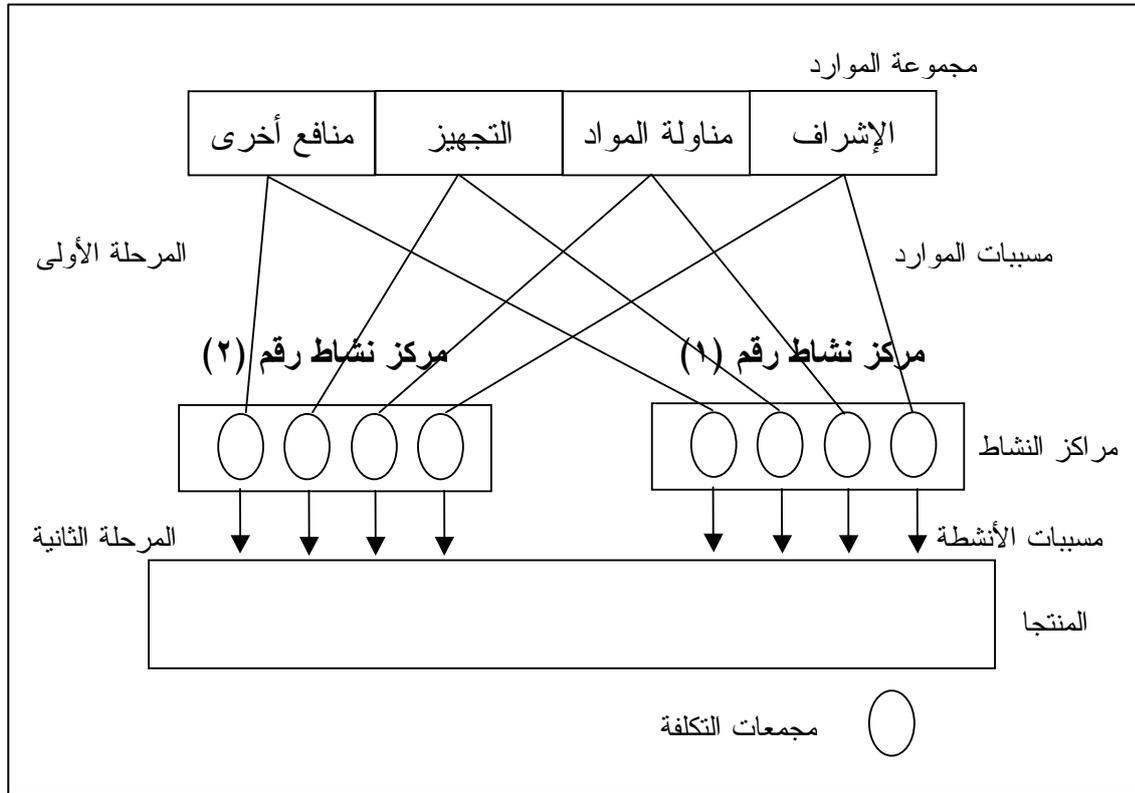
(١) للمزيد من التفاصيل يرجع إلى :

- (a) Sharman, Paul., "A Practical look at Activity- Based Costing". CMA Magazine, Feb, 1990, p: 8.
- (b) Hobdy, T., Thomson, J., and Sharman, Paul., "Activity Based Management at AT&T", Management Accounting; Apr, 1994, pp: 35-39.
- 2) Turney, Peter and Stratton Alan., (1992), op.cit., p: 47.

(٣) وائل مصطفى محمد. "إطار مقترح لرفع كفاءة القياس المحاسبي في ظل مدخل التكلفة

على أساس الأنشطة - دراسة تطبيقية"، (ماجستير)، دن، جامعة عين شمس، القاهرة، ١٩٩٩، ص ٤١.

4) Cooper, Robin., (1990), op. cit., p:78.



شكل (٤-٢) مراحل تخصيص التكلفة في المدخل ثنائي الأبعاد^(١)

ويستخدم مفهوم مجمع التكلفة في المرحلة الأولى من مراحل تخصيص التكاليف لتقسيم الموارد بين مراكز النشاط ثم يتم إيجاد مجمع تكلفة واحد لكل صنف من الموارد المتشابهة وذلك بمركز النشاط^(٢). ويمكن للإدارة أن تقوم بتجميع مجوعات التكلفة للأنشطة المتشابهة (الموارد) معا داخل مراكز النشاط^(٣).

وفي المرحلة الثانية يتم تخصيص التكاليف على المنتجات (موضوع التكلفة) المسببة للأنشطة وهي النقطة النهائية التي يتم تتبع التكاليف عندها، ويساوي إجمالي تكلفة

(١) للمزيد من التفاصيل يرجع إلى :

- (a) Cooper, Robin., (1990), op. cit., p:78.
- (b) Beaujon, Geogre and Singhol, Vinod., "Understanding The Activity Cost in an Activity- Based Cost System", Journal of Cost Management, Spring, 1990, p: 53.
- 2) Ibid., p: 53.
- 3) Brrimson, Jemes., (1991), op. cit., pp:84-86.

المنتج مقدار التكاليف لجميع الأنشطة المطلوبة لتصنيع وتسليم ذلك المنتج^(١).

٢/٢/٤ البعد المتعلق بالعملية Process View

يهدف البعد المتعلق بالعملية في المدخل ثنائي الأبعاد إلى توفير معلومات عن العمليات فيقوم بتحديد مسببات التكلفة التي تحدد حجم العمل والمجهود اللازمين لإتمام كل نشاط من الأنشطة في العملية الإنتاجية كما يتولى تحديد مقاييس الأداء والتي تقوم بوصف العمل الذي تم تنفيذه ثم تقييمه بالاعتماد على مقاييس محددة للتكلفة والجودة والزمن، وهذه المعلومات عن مسببات التكلفة ومقاييس الأداء تساعد الإدارة في تحسين أداء النشاط^(٢) وترشيد عملية التحسين المستمر.

فبعد تحديد المعلومات المالية في البعد المتعلق بتخصيص التكلفة يتم ربط هذه المعلومات بالمعلومات غير المالية التي يوفرها البعد المتعلق بالعملية، وهنا تكمن الإضافة في مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وذلك للمساعدة في دعم عمليات التحسين المستمر، وبالتركيز على البعد المتعلق بالعملية تجد الباحثة أنه يقدم نوعان من المعلومات غير المالية وهما معلومات عن مسببات التكلفة ومعلومات عن مقاييس الأداء.

وقد استخدم مصطلح مسببات التكلفة عند التحدث عن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط قبل التطوير وذلك لقياس الكيفية التي تستهلك بها موضوعات التكلفة لتكلفة الأنشطة، إلا أنه تم تطوير هذا المصطلح بما يتلائم مع البعد المتعلق بالعملية بحيث أصبح يجمع معلومات تشغيلية عن الأنشطة في كل عملية بالإضافة إلى الربط بين الأنشطة المتتالية التي تتكون منها كل عملية^(٣).

وتؤثر المعلومات المتعلقة بمسببات التكلفة على الأداء عن طريق تعديل سلوك العاملين داخل المنشأة، فمسبب التكلفة سيؤثر في السلوك إذا أدرك العاملون أن معلومات

(١) للمزيد من التفاصيل يرجع إلى :

- (a) Cooper, Robin., "The two Stage Procedure in cost Accounting: Part one", Jouranal of Cost Management, Summer, 1987, pp: 43-51.
- (b) Cooper, Robin., "The Rise of Activity- Based Costing – Part four: What do Activity- Based cost system look like?", Journal of Cost Management, Spring, 1989, p: 40.
- 2) Turny, peter., (1992), op. cit., pp: 85-86.

مسبب التكلفة سوف تؤثر في تقييم درجة أدائهم^(١).

من ناحية أخرى يهتم البعد المتعلق بالعملية بتقديم معلومات عن المقاييس غير المالية للأداء وذلك لربط مقاييس الأداء تلك بأهداف المنشأة مما يؤدي إلى ترشيد القرارات الإدارية^(٢)، وقد تعرضت أنظمة قياس الأداء التي تعتمد على المقاييس المالية في الآونة الأخيرة إلى العديد من الانتقادات منها أنها لا توفر المعلومات التي تحتاجها الإدارة لأغراض اتخاذ القرارات الداخلية والرقابية، كما أنها تتجاهل بعض الجوانب الهامة مثل رضا المستهلكين ومستوى الجودة وسلوك المنافسين وكفاءة عمليات التشغيل الداخلي، وأيضاً إمكانية تطويرها لمواجهة الحاجات والظروف المتغيرة للمنشأة وتنمية العاملين وتحفيزهم، وأكدت تلك الانتقادات على أن المقاييس المالية تعد أداة غير مناسبة لأغراض التقييم واتخاذ القرارات^(٣).

وأضاف أحد الباحثين^(٤) أن أنظمة قياس الأداء التي تعتمد على المقاييس المالية والمستخدمه في الكثير من المنشآت أصبحت غير ملائمة خصوصاً في ظل بيئة التصنيع الحديثة، بالإضافة إلى أن المنشآت الصناعية تواجه في الوقت الحاضر بيئة تتصف بالتعقيد في احتياجات المستهلكين والتي تتمثل في جودة مرتفعة وتكلفة منخفضة وتسليم أسرع وتعدد وتنوع أكثر في المنتجات، هذا إلى جانب الضغوط المتزايدة والناجمة عن عولمة السوق وشدة المنافسة الحالية.

كما وجد كل من Clinton & Cheng Hsu^(٥) أن أنظمة قياس الأداء التي تعتمد على المقاييس المالية فقط غير كافية في ظل بيئة التصنيع الحديثة لعدة أسباب منها:

1) Copper, Robin., "The Rise of Activity – Based Costing – Part Three: How Many Cost Drivers Do You Need and How Do You Select Them?", Journal of Cost Management, Winter, 1989, p: 44.

2) Turney, peter and stratton, Alan., (1992), op. cit., p:47.

٣) هالة الخولي. "استخدام نموذج القياس المتوازن للأداء في قياس الأداء الاستراتيجي لمنشآت الأعمال"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، جامعة القاهرة، العدد السابع والخمسون، السنة الأربعون، ٢٠٠١، ص٢٠١.

٤) عبدالعال بن هاشم محمد أبو خشبة. "مدخل مقترح لتقييم الأداء في ظل بيئة التصنيع الحديثة من خلال التكامل بين المقاييس المالية والمقاييس غير المالية"، البحوث المحاسبية، جمعية المحاسبة السعودية، الرياض، المجلد الخامس، العدد الثاني، سبتمبر، ٢٠٠١، ص١١٤.

5) Clinton, Douglas and Cheng Hsu, Ko., "JIT and Balanced Scorecard: Linking Manufacturing Control to Management Control", Management Accounting, Sep, 1997, p:18.

- أن أنظمة القياس التي تعتمد على معلومات مالية فقط تعتبر ذات طبيعة تاريخية وهو ما قد يضعف عملية التقييم، حيث تقرر هذه الأنظمة عن نتائج الأنشطة التي حدثت وتمت بالفعل ولا تأخذ في الاعتبار نتائج الفترة الحالية والتي يمكن الاستفادة منها مستقبلاً.
 - أن أنظمة قياس الأداء المالية لا تهتم بقياس خلق القيمة Creation of Value وذلك لأن طبيعة هذه المقاييس هي التقرير عن التصرفات السابقة فقط مثل الاستثمار في تدريب العاملين حيث يظهر نظام القياس المتعارف عليه تكاليف التدريب ولكنه لا يعكس المنافع المتوقعة منه.
 - أن أنظمة قياس الأداء المالية لا تستطيع مساعدة المديرين على فهم العوامل الأساسية لنجاح منشأتهم، ومن ثم فالاعتماد عليها وحدها يدفع المنشأة إلى تجاهل المجالات التي يمكن أن تبذل فيها وتتميز عن غيرها
- وأضاف أحد الباحثين^(١) أن أنظمة قياس الأداء المالية المتعارف عليها (مثل معدل العائد الداخلي، معدل العائد على الاستثمار، صافي الربح، والقيمة السوقية للسهم) تهتم بجانب واحد فقط للأداء وهو الجانب المالي (تحقيق الأرباح)، في حين أصبح ذلك غير مقبولاً وذلك للأسباب التالية:
- تجاهل ظاهرة تعدد الأهداف التي أصبحت واقعا معترف به حيث لم يعد هناك هدف وحيد للمنشأة، إنما هناك عدة أهداف يجب أن تحققها المنشأة حتى تستطيع الوفاء بالتزاماتها.
 - في ظل ظاهرة تعدد الأهداف قد يكون هناك أهداف متعارضة ووحدات قياس غير متجانسة كما أن بعض هذه الأهداف قد يكون داخلياً مما يتطلب وجود أكثر من مؤشر لقياس الأداء لتحقيق تلك الأهداف.
 - أن الاعتماد على مؤشر أداء وحيد يؤدي إلى تركيز اهتمام المديرين على بعض المتغيرات التي تؤثر في مؤشر الأداء المستخدم لتقييم أدائهم ويدفعهم إلى إهمال باقي المتغيرات على الرغم من مشاركتها الفعالة في الوصول إلى مستوى الأداء المتحقق.

(١) نجاتي إبراهيم عبدالعليم. "نظرية الوكالة ودورها في تطوير نماذج الرقابة على الأداء"، مجلة العلوم الإدارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، فرع بني سويف، العدد الأول، ١٩٩١، ص ص ١٠٥-١٠٦.

ولقد شجعت أوجه القصور الموجهة لأنظمة قياس الأداء التي تعتمد على المقاييس المالية بالإضافة إلى أهمية هذه المقاييس على ظهور مداخل جديدة في مجال قياس الأداء، وهذه المداخل أعطت اهتماماً لكل من تحسين المقاييس المالية لقياس الأداء وتطوير مؤشرات أداء غير مالية لتعكس العوامل الجوهرية لنجاح المنشأة في ظل بيئة التصنيع المتقدمة بهدف دعم المقاييس المالية لقياس الأداء، وهو ما يشير إلى تزايد أهمية كل من المقاييس المالية ومقاييس الأداء غير المالية^(١)، ومن أمثلة مقاييس الأداء غير المالية جودة المنتج والنظافة وتدريب العاملين وتنمية المهارات والمسئولية البيئية ودرجة رضا المستهلك.

إن توفير المعلومات غير المالية بالإضافة إلى المعلومات المالية يساعد في تحقيق المنشأة لهدف تخفيض التكلفة، حيث تمكن المعلومات غير المالية الإدارة من تحديد نواحي الخطأ بالإضافة إلى تحديد الأنشطة والعمليات التي ساهمت في حدوث أي مشكلة، كما تساهم هذه المعلومات غير المالية في تحديد المناطق التي يجب تركيز العمل عليها في المنشأة^(٢)، كما يمكن للإدارة استخدام المعلومات غير المالية عند تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة واستبعادها^(٣)، وأضاف أحد الباحثين^(٤) أن المعلومات غير المالية توفر رؤية أفضل حول العناصر التي يمكن قياسها مثل عدد مرات إعادة التشغيل والأجزاء المعيبة أو المرفوضة.

ويمكن للإدارة الجمع بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية التي يتم تجميعها في ضوء مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لتطوير مقاييس الأداء، وتتوافر معظم المعلومات في مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط في شكل الأنشطة المنفذة والوقت المطلوب والموارد المستهلكة وتكاليف المنتج، ويمكن للإدارة التركيز على

(١) شيرين عاطف سيد محمد . "تطوير القياس المحاسبي للأداء في ضوء العلاقات

الوكالية"، (ماجستير)، د.ن، جامعة القاهرة، القاهرة، ٢٠٠٢، ص ٥٥.

2) Beheiry, Mohamed., "New Thoughts on an Old Concepts: The Cost of Quality", *CMA Magazine*, Jun, 1991, p: 25.

3) Brimson, James., (1991), *op.cit.*, p:154.

(٤) علي محمود فهمي. "ترشيد قرارات التخطيط وقياس الأداء باستخدام مدخل محاسبة تكلفة

النشاط"، (دكتوراه)، د.ن، جامعة القاهرة، القاهرة، ١٩٩٦، ص ٨.

المناطق ذات التكلفة العالية والتي تستهلك وقتاً أطول وذلك من أجل دعم عملية التحسين المستمر^(١).

وتقوم مسببات التكلفة في مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط ثنائي الأبعاد بدور مهم في تطوير مقاييس الأداء حيث تشمل مسببات التكلفة على مسببات مالية ومسببات غير مالية، فمثلاً نشاط تجهيز الآلات يرتبط بمسببات تكلفة غير مالية مثل عدد مرات تجهيز الآلات، الوقت الكلي للتجهيز أو عدد مرات التوقف، بينما نشاط خدمات المواد يرتبط بمسببات تكلفة مالية مثل قيمة الطلبات نقداً أو تكلفة المواد الخام^(٢).

وبناء على ذلك يساعد مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط ثنائي الأبعاد في قياس أداء جميع أنشطة المنشأة من خلال مسببات التكلفة مما يساعد على التحسين المستمر لأنشطة وعمليات المنشأة من خلال التركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، مما يؤدي إلى تحقيق هدف تخفيض التكلفة في المنشأة.

ويوفر البعد المتعلق بالعملية في المدخل ثنائي الأبعاد معلومات عن الأعمال التي تتم بالمنشأة بالإضافة إلى معلومات عن العوامل الخارجية التي تحدد ما يجب أن يتم عليه أداء النشاط أو الجهود المطلوبة لأدائه، كما يوفر معلومات عن أداء النشاط من حيث كفاءته والوقت اللازم لأداء النشاط والجودة اللازمة لإتمامه^(٣).

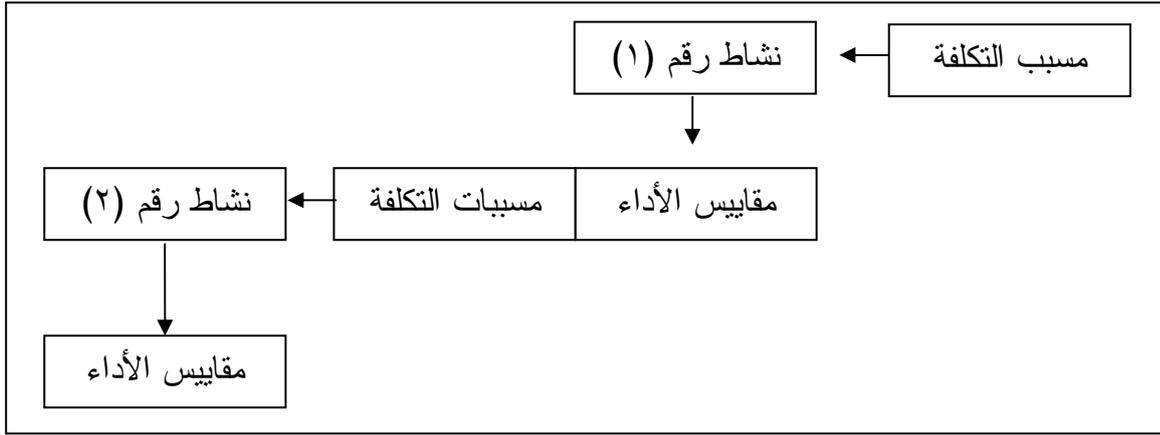
وقد استخدم Turney^(٤) مسببات التكلفة ومقاييس الأداء لربط الأنشطة المتتالية في كل عملية تشغيلية ببعضها البعض لمعرفة كيف أن أداء كل نشاط في العملية يؤثر سلباً أو إيجاباً على النشاط اللاحق له، بمعنى معرفة القيمة المضافة Value Added لكل نشاط على الأنشطة الأخرى، ويوضح الشكل (٤-٣) سلسلة من الأنشطة المتصلة التي توضح أن عمل كل نشاط يؤثر في أداء النشاط التالي في التشغيل، فمقاييس الأداء لنشاط ما يمكن أن تصبح مسببات تكلفة النشاط التالي له مباشرة في التشغيل، وبذلك يوضح الشكل أن العملية هي سلسلة من الأنشطة المترابطة التي تعمل معاً لتحقيق هدف محدد معين.

1) Turney, peter, (1992), op.cit., pp: 88-89.

٢) علي محمود فهمي، (١٩٩٦)، مرجع سابق، ص ص ١٨٢-١٨٣.

٣) المرجع السابق، ص ١٨٥.

4) Turney, peter., (1992), op.cit., p:90.



شكل (٤-٣) سلسلة متصلة من الأنشطة^(١).

وتتفق الباحثة مع ما توصل إليه أحد الكتاب^(٢) في أن تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط بحيث يصبح ثنائي الأبعاد سينطلق به إلى مجالات أوسع وأرحب فيما وراء تحديد تكلفة الإنتاج بحيث يجعل منه أداة هامة وفعالة لتدعيم ومواصلة عمليات التحسين المستمر في شتى المجالات في المنشأة.

وترى الباحثة أن استخدام المدخل ثنائي الأبعاد عند تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط سيؤدي إلى تغيير مفهوم المدخل وتوسيع نطاقه بما يتناسب مع المداخل الإدارية الحديثة لدعم عملية التحسين المستمر، حيث أن شمول المدخل على المعلومات غير المالية بالإضافة إلى المعلومات المالية يؤدي إلى التركيز على نواحي جديدة لم يتم التركيز عليها في السابق مثل الجودة والوقت ودرجة رضا المستهلك، مما يؤدي إلى التعرف على مجالات جديدة للتحسين وتقديم معلومات تفصيلية للإدارة تمكنها من اتخاذ القرارات بدقة أكثر.

٣/٤ مفهوم الأنشطة الجزئية - التجميعية

إن نجاح تطوير مفهوم مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط مرتبط بإعادة النظر في مفهوم مجتمعات التكلفة أي تطوير مفهوم النشاط، ويرى Turney^(٣) أن تحقيق وزيادة الفاعلية المرجوة من مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يجب ألا يقتصر على

1) ibid., p:90.

٢) زايد سالم أبوشناف، (١٩٩٥)، مرجع سابق، ص ٧٩٢.

3) Turney, peter., (1992), op.cit., p:126.

المدخل ثنائي الأبعاد وإنما يتم تطوير هذا المدخل من خلال مفهوم الأنشطة الجزئية - التجميعية حتى يمكن تحقيق غرضين أساسيين وهما التحديد الدقيق لتكاليف الإنتاج وفي نفس الوقت توفير المعلومات اللازمة لترشيد العمليات التشغيلية وتشجيع عمليات التحسين المستمر، وسوف تقوم الباحثة بتوضيح كل من:

- مفهوم الأنشطة الجزئية.
- مفهوم الأنشطة التجميعية.
- معايير دمج الأنشطة الجزئية في نشاط تجميعي.

١/٣/٤ الأنشطة الجزئية Micro Activities

هي عبارة عن أنشطة تفصيلية تعكس المهام الأساسية التي يتكون منها العمل داخل العملية وهي بذلك تمثل البعد المتعلق بالعملية في المدخل ثنائي الأبعاد، وتتركز جهود التحسين المستمر على هذه الأنشطة الجزئية حيث تعتبر هذه الأنشطة أساس الاهتمام بالنسبة لعمليات التحسين المستمر^(١).

ويرى Turney^(٢) أن التوسع والتفصيل في تحليل وتحديد الأنشطة من أجل جمع المعلومات عن الأنشطة الجزئية واللازمة لتحسين العمليات يستلزم ربط الموارد بهذه الأنشطة عند مستوى عال من التفصيل عن طريق استخدام مسببات تكلفة الأوامر المناسبة مما يتيح الفرصة لتقديم معلومات أكثر دقة عن تكلفة هذه الأنشطة وموضوعات التكاليف التي يستهلكها كل نشاط، مما يمكن من معرفة الأنشطة التي تستهلك معظم موارد المنشأة، بالإضافة إلى توضيح الفرص لتخفيض التكلفة لتلك الأنشطة.

كما يرى كل من Turney & Stratton^(٣) أن وجود الأنشطة الجزئية في مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط سيساعد على تقديم معلومات تفصيلية مالية وغير مالية عن مسببات التكلفة ومقاييس الأداء متعلقة بهذه الأنشطة الجزئية، كما أن هذه المعلومات عن الأنشطة الجزئية لا تستخدم في تحديد تكلفة المنتجات إنما يتم استخدامها في تحديد تكلفة الأنشطة التجميعية حيث تخصص تكلفة هذه الأنشطة الجزئية على الأنشطة التجميعية ولا

(١) زايد سالم أبو شناف، (١٩٩٥)، مرجع سابق، ص ٧٩٢.

2) Turney, peter., (1992), op.cit., pp:82-85.

3) Turney, Peter and Stratton, Alan., (1992), op.cit., p:47.

تحمل مباشرة على المنتجات عن طريق استخدام مسببات تكلفة الموارد، وبالتالي فإن الهدف من توفير المعلومات عن الأنشطة الجزئية هو تدعيم عمليات التحسين المستمر.

إلا أن وجود كل هذه المعلومات التفصيلية عن الأنشطة قد يؤدي إلى زيادة تكلفة مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط، لكنه في المقابل يساعد في الحصول على معلومات أكثر دقة عند تحديد تكلفة المنتج مما يساعد الإدارة أكثر على اتخاذ القرارات الإدارية السليمة، كما أن توافر المعلومات التفصيلية عن الأنشطة يساعد في تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يساعد في تحقيق هدف تخفيض التكلفة في المستقبل.

٢/٣/٤ الأنشطة التجميعية Macro Activities

يتم تتبع وتجميع الأنشطة الجزئية التي تكون في مستوى واحد من مستويات النشاط في نشاط تجميعي واحد مرتبط بتلك الأنشطة الجزئية، وبالتالي فإن تكلفة كل نشاط تجميعي عبارة عن مجموع تكاليف الأنشطة الجزئية التي يتكون منها النشاط التجميعي حيث يحتوي كل نشاط تجميعي على مجموعة من الأنشطة الجزئية.

وقد ذكر كل من Turney & Stratton^(١) أن الغرض الأساسي من الأنشطة التجميعية هو تحديد تكلفة المنتجات، بمعنى أنه بعد تخصيص تكلفة الأنشطة الجزئية على الأنشطة التجميعية يتم تخصيص تكلفة الأنشطة التجميعية على المنتجات عن طريق استخدام مسببات الأنشطة وذلك لتحديد تكلفة المنتجات.

كما ذكر أحد الكتاب^(٢) أن البيانات والمعلومات التي تقدمها الأنشطة التجميعية تكون في صورة مجملية وليست تفصيلية، كما أن تكلفة هذه الأنشطة التجميعية تخصص على المنتجات باستخدام مسبب النشاط الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض التكاليف وتعقيد مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط، وذلك لأن المسببات لا تتعلق بالأنشطة الجزئية إنما تتعلق بالأنشطة التجميعية، كما يؤدي أيضا إلى المحافظة على دقة تحديد تكاليف الإنتاج والتقرير عنها بصورة سليمة.

1) ibid., p:47.

٢) زايد سالم أبوشناف، (١٩٩٥)، مرجع سابق، ص ٧٩٣.

وتجد الباحثة أن مفهوم الأنشطة الجزئية - التجميعية يعني تجميع الأنشطة الجزئية في نشاط تجميعي واحد واستخدام مسبب تكلفة واحد عند تخصيص تكلفة النشاط التجميعي إلى المنتج النهائي، فمثلا يمكن تجميع كل الأنشطة المتعلقة بتجهيز الآلات في نشاط واحد تجميعي يطلق عليه نشاط تجهيز الآلات واستخدام مسبب تكلفة هذا النشاط (مسبب النشاط) وهو عدد مرات تشغيل الآلات.

كما تخلص الباحثة إلى أن مفهوم الأنشطة الجزئية - التجميعية سيساعد في عمليات التحسين المستمر حيث أن المعلومات التفصيلية عن الأنشطة الجزئية يمكن أن توضح الأنشطة التي تضيف قيمة وبالتالي التركيز عليها والأنشطة التي لا تضيف قيمة وبالتالي استبعادها ومعرفة أولويات الأنشطة التي تحتاج إلى تحسين، كما أن دمج الأنشطة الجزئية في نشاط تجميعي سيساعد في تخفيض تكلفة مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وذلك بسبب استخدام مسببات تكلفة للأنشطة التجميعية عند تخصيصها على المنتجات حيث تكون الأنشطة التجميعية أقل عددا مما إذا تم تخصيص الأنشطة الجزئية على المنتجات وبالتالي استخدام مسببات تكلفة أقل.

٣/ ٣/٤ معايير دمج الأنشطة الجزئية في نشاط تجميعي

تتطلب عملية تحديد الأنشطة في المنشأة تجميع المعلومات اللازمة عن الأقسام والإدارات عن طريق إجراء مقابلات مع المديرين ورؤساء الأقسام وأيضا العاملين، وذلك لمعرفة عدد الأنشطة في المنشأة والوقت المستغرق في تنفيذها ومسببات أداء تلك الأنشطة وبعد ذلك يتم حصر وتحديد الأنشطة، ويكون عددها كبير جدا مما يجعل استخدام مسبب تكلفة لكل نشاط مكلف وغير اقتصادي كما يمكن أن يؤدي أيضا إلى تعقيد تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط، لذلك كان لا بد من تقليص عدد الأنشطة الأمر الذي يتعارض مع هدف تحسين العمليات في المنشأة الذي يعني التوسع في عدد الأنشطة والحصول على معلومات تفصيلية عنها^(١).

ولمعالجة ذلك التعارض اقترح أحد الباحثين^(٢) التوسع في تحليل الأنشطة إلى الحد المطلوب لتحسين العمليات والأنشطة ومن ثم دمج الأنشطة الجزئية التفصيلية في أنشطة

1) Compton, Ted., "Using Activity - Based Costing in Your Organization - Part 2", Journal of system management, Apr, 1994, pp:32-39.

(٢) جمال عبدالواحد المطلق، (١٩٩٨)، مرجع سابق، ص٦٧.

تجميعية أكثر شمولاً واستخدام مسبب تكلفة واحد فقط يمكن من خلاله تخصيص تكلفة النشاط على المنتجات.

وهناك ثلاث معايير يمكن الاسترشاد بها عند دمج الأنشطة الجزئية في نشاط تجميعي وهي^(١):

أولاً: تجانس المستوى:

بمعنى أن تكون الأنشطة الجزئية في مستوى واحد، أي أن تكون هذه الأنشطة إما على مستوى وحدة الإنتاج أو مستوى دفعة الإنتاج أو على مستوى خطوط الإنتاج، حسب التسلسل الهرمي للأنشطة في مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط، فالأنشطة التي تؤدي في نفس المستوى يمكن دمجها في نشاط تجميعي واحد.

فمثلاً نشاط اختبار تطوير وتحسين المنتج يمكن أن يأخذ عدة أشكال مختلفة، فعلى الرغم من أنه يتعلق بمستوى خطوط الإنتاج إلا أنه ممكن أن يتم على مستوى وحدة الإنتاج حيث يمكن أداء نشاط اختبار وتطوير وتحسين المنتج في كل مرة تنتج فيها وحدة، كما أن هذا النشاط ممكن أن يتم على مستوى دفعة المنتج حيث يمكن استخدام آلة معينة لاختبار تطوير وتحسين كمية من المنتج في كل مرة يتم فيها إنتاج دفعة من دفعات المنتج، وبالرغم من القيام بنفس النشاط في مختلف المستويات إلا أنه لا يمكن تجميعها نظراً لعدم تجانس المستوى، بالإضافة إلى أن احتساب تكلفة كل اختبار تختلف من مستوى لآخر.

ثانياً: تجانس مسبب النشاط:

بمعنى أن الأنشطة الجزئية التي لا يمكن قياس التغيير في تكلفتها بمسبب واحد حتى ولو كانت هذه الأنشطة في مستوى واحد من مستويات النشاط يجب عدم دمجها في نشاط تجميعي واحد، أما الأنشطة التي تستخدم نفس مسبب النشاط وتكون في مستوى واحد يمكن دمجها في نشاط تجميعي واحد.

(١) للمزيد من التفاصيل يرجع إلى :

(a) Turney, peter., (1992), *op. cit.*, p:265.

(ب) زايد سالم أبو شناف، (١٩٩٥)، مرجع سابق، ص ٧٩٣-٧٩٥.

(ج) جمال عبدالواحد المطلق، (١٩٩٨)، مرجع سابق، ص ٦٨-٦٩.

فمثلا نشاط اختبار تطوير وتحسين المنتج إذا أخذناه عند مستوى دفعة الإنتاج نجد أنه يتضمن نشاط إعداد الآلات ونشاط الفحص بعد إنتاج كل دفعة من دفعات الإنتاج، إلا أنه لا يمكن دمج النشاطين مع بعض وذلك لأن نشاط إعداد الآلات يستخدم مسبب نشاط عبارة عن عدد مرات إعداد الآلات ونشاط الفحص يستخدم مسبب نشاط عبارة عن عدد مرات الفحص وبذلك اختلف مسبب النشاط مما أدى إلى عدم إمكانية دمج النشاطين في نشاط تجميعي واحد بالرغم من وجودهما في نفس المستوى.

ثالثا: تجانس الهدف:

بمعنى أن الأنشطة الجزئية التي يتم دمجها في نشاط تجميعي واحد يجب أن تشترك في تحقيق هدف واحد، فالأنشطة التي تؤدي وظائف مختلفة لا يمكن دمجها مع بعض، وبذلك لا يمكن دمج الأنشطة الرئيسية مع الأنشطة المعاونة، مثال ذلك بعض أنشطة الفرز كتطوير الاختبارات أو تجهيز الموقع كنشاط معاون لعملية الفرز لا يمكن تجميعها لاختلاف الهدف والوظيفة.

وقد عرض أحد الباحثين^(١) مثال لإيضاح كيفية تطبيق تلك المعايير عند دمج الأنشطة الجزئية في نشاط تجميعي، حيث افترض أن قسم خدمة المستهلكين في المنشأة يشمل على الأنشطة التالية: استقبال الأوامر، تنفيذ الأوامر، جدولة الشحن، إعداد الفواتير، ووجد إمكانية تجميع تلك الأنشطة في نشاط تجميعي واحد هو نشاط تنفيذ أوامر المستهلكين، وبتطبيق المعايير السابقة على الأنشطة الجزئية التي يتكون منها هذا النشاط التجميعي وجد أن جميع تلك الأنشطة الجزئية في مستوى واحد وهو مستوى دفعة الإنتاج، وكذلك يمكن استخدام مسبب واحد لقياس تكلفة تلك الأنشطة الجزئية وهو عدد أوامر المستهلكين، كما أن جميع تلك الأنشطة الجزئية يتم القيام بها من أجل تحقيق هدف واحد وهو خدمة المستهلكين الخارجيين.

٤/٤ الارتباط والتكامل بين مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وبين

نظرية القيود

من المبادئ الأساسية التي يقوم عليها مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط التركيز على قياس استهلاك الموارد أكثر من التركيز على قياس الإنفاق على هذه الموارد، حيث يحاول هذا المدخل قياس مقدار ما استخدم من موارد على مستوى المنشأة

(١) جمال عبدالواحد المطلق، (١٩٩٨)، مرجع سابق، ص ٦٩.

ككل وتجزئة ذلك على مستوى كل نشاط داخل المنشأة، بمعنى أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يحاول قياس الموارد الكلية اللازمة لإنتاج منتج معين، كما يقوم بالتنبؤ باستخدام الموارد المتوقعة للتنبؤ بالإنفاق المستقبلي، وهذا يوضح أنه في الأجل الطويل غالباً ما يتجه عنصر الإنفاق إلى التغيير مع تغيير استخدام الموارد الأمر الذي لا ينطبق في الأجل القصير، ولذلك فإن التغيير في حجم الإنتاج يعتبر أحد عناصر التغيير في استخدام بعض عناصر الموارد في الأجل القصير^(١).

ويضيف كل من Cooper & Kaplan^(٢) أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يوفر بيانات ومعلومات تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات المتعلقة بتحقيق الأرباح في الأجل الطويل مثل تصميم المنتجات وتحديد المزيج البيعي والعلاقات بين المورد والمستهلكين.

كما تتفق الباحثة مع أحد الباحثين^(٣) في أن اعتماد المنشأة على نظام واحد للتكاليف قد يجعلها تستفيد من مزايا هذا النظام ولكنها أيضاً ستعاني من عيوبه، وبالتالي فالأنسب هو تبني عدة نظم للتكاليف بصورة متوازية وذلك لمحاولة الاستفادة من مزايا كل نظام، فمن الممكن أن تستخدم المنشأة مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لقياس التكاليف بينما تستخدم نظرية القيود لإدارة نقاط الاختناقات، حيث يتم استخدام مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط في التخطيط للأجل الطويل ونظرية القيود في قرارات الأجل القصير.

مما سبق تجد الباحثة أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط هو نظام محاسبي يستخدم في الأجل الطويل، وحتى يمكن استخدامه في الأجل القصير لا بد من ترابط هذا

(١) حسن سليمان زكي. "نموذج رياضي مقترح لتخصيص التكاليف الغارقة للطاقة والتكاليف المشتركة في المنشآت الصناعية في ضوء نظرية الوكالة"، مجلة الإدارة العامة، الرياض، المجلد الأربعون، العدد الأول، إبريل، ٢٠٠٠، ص ١١٩.

(٢) Cooper, Robin and Kaplan, Robert., "Cost & Effect Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance" (Boston Massachusetts: VSA, Harvard Business School Press, 1998), p: 120.

(٣) صبري صموئيل فهمي. "المحاسبة عن الإنجاز كأداة لقياس التكلفة وترشيد القرارات الإدارية - دراسة تطبيقية"، (ماجستير)، دن، جامعة عين شمس، القاهرة، ٢٠٠١، ص ٨٩.

المدخل مع نظرية القيود وذلك للوصول إلى إدارة فعالة للتكلفة من أجل التحسين المستمر، ولمعرفة ماهية نظرية القيود فإن الباحثة ستقوم بتناول النقاط التالية:

- مفاهيم وأسس نظرية القيود.
- مفاهيم وأسس المحاسبة عن الإنجاز.

١/٤/٤ مفاهيم وأسس نظرية القيود Theory of Constraints

تعتبر نظرية القيود إحدى الفلسفات المتعلقة بعمليات التشغيل والتي تركز على تعظيم الربحية من خلال التأكيد على ضرورة الاستخدام الفعال للموارد المقيدة Constraint Resources أو المتحكمة في تدفق الإنتاج ومن ثم في الإنتاجية الكلية للمنشأة مع التركيز على المنتجات التي تعطي أكبر هامش إنجاز Throughput Margin للوحدة في المورد المقيد^(١).

وتنسب فكرة نظرية القيود إلى Goldratt^(٢) حيث عرض في كتابه The Goal الفلسفة التي تقوم عليها هذه النظرية وهي النظر إلى أي منشأة على أنها نظام System يتكون من مجموعة من العمليات المتداخلة، وكل عملية تعتمد على الأخرى، ويتوقف الإنتاج النهائي للمنشأة على الجهود المشتركة لكل هذه العمليات التي يتكون منها النظام، إلا أن كل نظام يحتوي على قيد واحد على الأقل مما يحد من تدفق الإنتاج وبالتالي يؤثر على هدف تحقيق الربحية للمنشأة خلال وقت معين^(٣).

وبدأت فكرة نظرية القيود بالتركيز على إدارة الاختناقات Bottlenecks التي تتصف بالحد الأدنى من القدرة الإنتاجية^(٤)، ثم اتسعت هذه الفكرة إلى مفهوم أوسع وأشمل وهي إدارة القيود Constraints Management، ويقصد بالقيود أي شئ يحول دون تحقيق المنشأة لأهدافها والتي قد تكون قيود داخلية Internal Constraints مثل السياسات والموارد

1) Smith, M., "Bottleneck Management", *Management Accounting*, Mar, 1995, pp: 26-28.

2) Goldratt, Eliyahu and Cox. Jeff., "The Goal – A Process of Ongoing Improvement" (London: Gower, 1993), pp: 2-7.

٣) زايد سالم أبو شناف. "تقييم فعالية المحاسبة عن الإنجاز كأداة لتحديد التكلفة في بيئة الموارد المقيدة"، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ٢٠٠٢، ص ٢١٩*.

4) Dugdale, David and Colwy. Jones., "Accounting For Throughput: Techniques For Performance Measurment Decisions and Control", *Management Accounting*, Dec, 1997, p: 52.

والبيانات المحاسبية داخل المنشأة أو قد تكون قيود خارجية External Constraints مثل السياسات الحكومية وخصائص السوق^(١).

ويرى أحد الكتاب^(٢) أن المقصود بالقيود هو أي شيء يحول دون الحصول على المزيد مما تريد المنشأة، وأكثر هذه القيود وضوحا الوقت والمال والقدرات الذاتية للمنشأة، وحيث أن القيود هي التي تحد من إمكانيات قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها فإن إدارة هذه القيود بفعالية تعتبر من العوامل الرئيسية لنجاح المنشأة.

وتقوم نظرية القيود على مجموعة من الافتراضات يمكن إيجازها فيما يلي^(٣):

- ١ - وفقا لنظرية القيود فإن هناك قيود داخلية أو قيود خارجية تحد من قدرة المنشأة على تحقيق مستوى الأداء المطلوب، مما قد يؤدي إلى تخفيض قيمة الإنجاز الكلي للمنشأة والذي يرتبط أساسا أو يتوقف على الطاقة المتاحة في ذلك المورد المقيدة وإلا كانت قدرة المنشأة على تحقيق الأرباح غير محدودة^(٤).
- ٢ - ضرورة النظر إلى العمليات التي تقوم بها المنشأة باعتبارها سلسلة Chain متصلة ترتبط ببعضها البعض وتتوقف قوتها على أضعف حلقة فيها، ولتقوية السلسلة ككل يتطلب الأمر تقوية وتدعيم الحلقة الأضعف weakest link وليس تقوية الحلقات الأخرى بمعزل عن بعضها وذلك لضمان أقصى تدفق للإنتاج في حدود طاقة وإمكانيات العملية المقيدة حتى لا يحدث تراكم في المخزون^(٥).

(١) عماد سيد قطب. "استخدام أساليب تحليل الأنشطة في مجال اتخاذ القرارات"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، ١٩٩٩، ص: ٤٥١.

(٢) أحمد محمد نور وأحمد حسين علي. "مبادئ المحاسبة الإدارية"، (الاسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٢ - ٢٠٠٣)، ص: ٥٧.

(٣) للمزيد من التفاصيل يرجع إلى:

(a) Holmen, Joys., op.cit., pp: 39-40.

(b) Tollington, Tony., "ABC V TOC Same Cloth as Absorption V Marginal Different Style and Cut ?", Management Accounting, Apr, 1998, pp: 44-45.

(c) Olson, C., "The Theory of Constraints: Application to Service Firm", Production and Inventory Management Journal, Second Quarter ,1998, pp: 55-59.

4) Corbett, Thomas., "Throughput Accounting" (Great Barrington: North River Press, (1998), pp: 21-25.

(٥) زايد سالم أبو شناف. (٢٠٠٢)، مرجع سابق، ص ٢٢٠.

٣ - يتمثل الهدف الأساسي للمنشآت في تحقيق أكبر قدر من الإنجاز يؤدي إلى تعظيم الربحية، حيث أن الهدف الأساسي من قيام المنشآت من وجهة نظر المؤيدين لنظرية القيود هو الربح أولاً وأخيراً، أما تحسين الجودة وتحقيق رضا المستهلكين وسرعة تسليم المنتجات فكل ذلك ليست أهدافاً في حد ذاتها إنما هي وسائل تساهم في تحقيق وزيادة الربحية، من ناحية أخرى يعبر الإنجاز عن كمية المبيعات في وحدة الزمن بمعنى أنه معدل المبيعات الذي يمكن من خلاله للمنشأة تنمية أموالها وتوليد الأرباح من عملية البيع وليس مجرد القيام بعملية الإنتاج^(١).

وبما أن الهدف الأساسي للمنشآت هو الحصول على الأموال فإن هذه الأموال لا يمكن الحصول عليها إلا عن طريق المبيعات وليس عن طريق الإنتاج والتخزين، مما يعني أن زيادة المخزون من الإنتاج تحت التشغيل سيؤدي إلى مشاكل تشغيلية كبيرة.

من ناحية أخرى أوضح أحد الباحثين^(٢) أن مقاييس الأداء الحالية تساعد على زيادة المخزون ولا تحد منه لأنها تقيس كفاءة إنتاج الآلات في مرحلة معينة مثلاً ولا تنظر إلى مدى تصريف هذا الإنتاج في المراحل التالية، وفي حالة وجود اختناقات فإن الإنتاج يتراكم أمام المرحلة التي يوجد بها اختناق.

ولحل هذه المشكلة يتم استخدام أداة لتنسيق الإنتاج مما يجعل تدفق الإنتاج بين المراحل متوازناً وهو ما يطلق عليه طريقة Drum-Buffer-Rope، حيث Drum^(٣) يمثل المورد النادر الذي يمثل نقطة اختناق للنظام الإنتاجي، بمعنى أن المراحل السابقة على هذه النقطة يجب ألا تعمل بكامل طاقتها وإلا تحول ذلك إلى مخزون متراكم من الإنتاج تحت التشغيل والمراحل التالية لهذه النقطة تعمل وفق إيقاع الإنتاج المتدفق من نقطة الاختناق.

أما Buffer فهو مخزون أمان من الإنتاج تحت التشغيل يتم الاحتفاظ به أمام نقاط الاختناقات لضمان استمرار العمل بتلك النقاط بصورة مستمرة، لأن أي نقص في

(١) زايد سالم أبوشناف. المرجع السابق، ص ٢٢٠.

(٢) صبري صموئيل فهمي، (٢٠٠١)، مرجع سابق، ص ٢٠.

(٣) للمزيد من التفاصيل يرجع إلى:

(a) Dugdale, David and Colwyn, Jones., (1997), *op.cit.*, pp: 52-56.

(b) Martinich, J.S., "Production and Operations Management" (New York: John Willy & Sons, Inc, 1997), p: 783.

مخرجات تلك النقاط يمثل نقص في مخرجات العملية الإنتاجية كلها ويطلق على هذا المخزون Protective Buffer، كما يتم الاحتفاظ بمخزون أمان من الإنتاج التام لضمان التسليم للمستهلك النهائي في الوقت المناسب وتحسبا للظروف الطارئة والتقلبات الموسمية وذلك حتى لا يتم فقد أي مستهلك أو عميل الأمر الذي سيؤثر في النهاية على المبيعات وبالتالي على مستوى الإنجاز، ويطلق على هذا المخزون Shipping Buffer.

وأخيرا يمثل Rope خطوط اتصال تربط بين Drum (نقاط الاختناق) والمراحل السابقة عليها للتأكد من أنها جميعا تعمل وفق نفس المعدل الذي تعمل به نقاط الاختناق.

وقد أشارت العديد من الدراسات⁽¹⁾ إلى الخطوات التي تمر بها نظرية القيود من أجل التحسين المستمر في المنشأة، ويمكن عرض تلك الخطوات في التالي:

١- التعرف على القيود Identify The Systems Constraints

ويمكن تحديد موقع القيد والتعرف عليه عن طريق تحديد مواقع تراكم المخزون من الإنتاج تحت التشغيل لأنه سيتراكم عند أضعف مرحلة في الإنتاج لعدم قدرتها على مسايرة إيقاع العمل لباقي المراحل، وهنا يكون التعامل مع القيد سهلا عن طريق زيادة طاقة تلك المرحلة وبالتالي يتم كسر القيد وينتقل للمرحلة التي تليه من حيث الطاقة المتاحة وهكذا حتى ينتقل القيد إلى خارج المنشأة وتصبح الطاقة الاستيعابية للمنتج في الأسواق هي القيد الذي يحد من زيادة الإنتاج.

٢- الاستغلال الأمثل للموارد المقيدة Exploit The Systems Constraints

وتهدف هذه الخطوة إلى الاستغلال الكامل للمرحلة التي تمثل نقطة اختناق، فقد تأخذ المنشأة الكثير من الوقت قبل القضاء على القيد بسبب سياسة المنشأة، لذلك لا بد من استغلال القيد خلال ذلك الوقت، فمثلا يمكن إضافة عمالة للمساعدة في تخفيض أي وقت ضائع وتخفيض أوقات التهيئة والإعداد والصيانة الدورية الأمر الذي سينعكس في النهاية

(١) للمزيد من التفاصيل يرجع إلى:

- (a) Ruhl, Jack., "Managing Constraints", *The CPA Journal*, Jan ,1997, pp: 60-63.
- (b) Graves, Chris and Gurd, Bruce., "Throughput Accounting: A Revolution in The Making?", *Australian CPA*, Aug ,1998, pp: 36-38.
- (c) Corbett, Thomas.,(1998), *op.cit.*, pp: 26-28.

على زيادة مخرجات نقاط الاختناق وبالتالي زيادة مخرجات المنشأة ككل وبالتالي زيادة الإنجاز.

٣- إخضاع وربط طاقة الموارد الأخرى لما تم تقريره في الخطوة السابقة

Subordinate Everything Els To The Above Decision

وبتم في هذه المرحلة معرفة الأعمال التي يجب أن تقوم بها النقاط التي ليس بها اختناقات لمساندة نقاط الاختناق، حيث يتم وضع القواعد الخاصة بتشغيل النقاط التي لا تمثل قيودا Non Constraints مما يجعل جميع النقاط تعمل وفقا للإيقاع الذي تحدده نقطة الاختناق باعتبارها Drum.

٤- التخلص من القيود Elevate The Systems Constraints

تقف القيود عقبة أمام قدرة المنشأة على التطور لذلك لابد من كسر هذه القيود، فمثلا إذا كان القيد عبارة عن آلة ذات طاقة منخفضة فإنه يمكن شراء آلة أخرى وبالتالي فإنه يمكن وضع الأولويات لقرار شراء الآلة إذا كانت ستؤدي إلى كسر أحد القيود.

٥- إعادة تنفيذ العملية في حالة التخلص من القيد

Restart The Process If The Consraint Has Broken

معنى كسر القيد أنه سينتقل إلى نقطة أخرى فنبدأ معالجتها من جديد وفقا للخطوات السابقة حتى نصل في النهاية إلى عدم وجود قيود في الموارد وبالتالي يتم التركيز على تغيير السياسات والمفاهيم بما يتناسب لزيادة كفاءة وفعالية الموارد المقيدة.

مما سبق تخلص الباحثة إلى أن فلسفة نظرية القيود تقوم على أساس التركيز على إدارة القيود بدلا من التركيز على تخفيض التكاليف مما يؤدي إلى زيادة وتعظيم الإنتاج ومن ثم تعظيم ربحية المنشأة ككل، كما أن نظرية القيود تركز على تحسين الأداء في النقاط التي بها اختناق مما يساعد الإدارة على اتخاذ قرارات فعالة في هذا الشأن، كما أن التعرف على نقاط الاختناق يؤدي إلى تدعيم عملية التحسين المستمر حيث يتم التعرف على القيود في الأنشطة ويتم التخلص من تلك القيود مما يؤدي إلى الاستغلال الأمثل للطاقة.

٤/٤/٢ مفاهيم وأسس المحاسبة عن الإنجاز Throughput Accounting

اتسع مضمون نظرية القيود ولم يقتصر على مجرد التركيز على جدولة الإنتاج فقط وإنما تعدى ذلك إلى مفهوم أوسع يتعلق بالتحسين المستمر للأداء وترشيد القرارات

التشغيلية من خلال الدعوة إلى افتراض ثبات الطاقة المتاحة للموارد المختلفة في الأجل الفصير بغض النظر عن تشكيلة المنتجات التي يتم اختيارها، الأمر الذي يفرض على الإدارة إعطاء الأولوية لهامش الإنجاز المحقق كأساس لاتخاذ القرار بدلا من التركيز فقط على تحليلات التكاليف^(١).

ويرى أحد الباحثين^(٢) أن معدل الإنجاز يساعد على استمرار عملية التحسين المستمر للأداء وترشيد القرارات التشغيلية، ويلائم تقييم أداء كثير من المنشآت ويؤدي تطبيقه إلى زيادة فعالية دور المحاسبة الإدارية في مجال تقييم الأداء واتخاذ القرارات المناسبة.

كما اقترنت هذه المرحلة أيضا بالدعوة إلى تطوير مقاييس الأداء وتبني مفاهيم جديدة تركز على قياس الأداء عند البيع بدلا من القياس عند الانتهاء من إنتاج، وذلك لتحفيز المنشأة نحو العمل على تعظيم الإنجاز المحقق والافصاح في نفس الوقت عن هامش الإنجاز الذي يمكن للمنشأة اكتسابه أو تحقيقه من المبيعات وذلك للتحقق والحكم عما إذا كانت المنشأة تتجه نحو تحقيق هدفها الأساسي المتمثل في تعظيم الربحية، ومن هنا ظهرت المحاسبة عن الإنجاز كمدخل مقترح لتلبية متطلبات نظرية القيود في توفير المعلومات المناسبة والضرورية لنجاحها وتدعيم تطبيقها^(٣).

وقد ظهر مصطلح الإنجاز Throughput في مجال العلوم الإدارية والمحاسبية لأول مرة ضمن كتابات Goldratt^(٤) حيث عرف الإنجاز على أنه المعدل الذي تتحقق به الأموال من خلال المبيعات في المنشأة، كما أوضح أن المحاسبة عن الإنجاز عبارة عن فلسفة قائمة على تعظيم هدف المنشأة والذي حدده على أنه الحصول على الأموال الآن وفي المستقبل ويتم ذلك عن طريق:

- زيادة كمية الإنتاج التام المباع بأكبر قدر ممكن أي تعظيم الإنجاز.
- تخفيض مستويات المخزون من الإنتاج التام أو الإنتاج تحت التشغيل إلى أقل حد ممكن.

(١) زايد سالم أبو شناف، (٢٠٠٢)، مرجع سابق، ص ٢٢٢.

(٢) عبدالعال بن هاشم أبو خشبة، (٢٠٠١)، مرجع سابق، ص ١٤١.

(٣) زايد سالم أبو شناف، (٢٠٠٢)، مرجع سابق، ص ٢٢٣.

4) Goldratt, Eliyahu and Cox, Jeff., (1993), *op.cit.*, pp: 59-60.

- تخفيض ومراقبة تكاليف التشغيل للتأكد من عدم حدوث إسراف وذلك عن طريق محاولة تخفيض وقت التصنيع.

وقد تم تطوير مفهوم المحاسبة عن الإنجاز على يد كل من Gallowey & Waldron⁽¹⁾ حيث أوضحا كيفية استخدام المحاسبة عن الإنجاز في مجال قياس الكاليف ودورها في ترشيد القرارات الإدارية، وقد عرفا الإنجاز على أنه المساهمة التي يتم الحصول عليها من بيع المنتجات، وباعتبار أن تكلفة المواد المباشرة هي التكلفة المتغيرة الوحيدة مع ثبات باقي التكاليف فإن:

هامش الإنجاز = المبيعات - تكلفة المواد المباشرة.

ولتحقيق هدف الحصول على المال الآن وفي المستقبل مع تحقيق الأمان ورضا العاملين وإشباع المستهلكين تم وضع ثلاث مقاييس للأداء Performance Measurements وهي⁽²⁾:

١ - الإنجاز Troughput

وهو معدل حصول المنشأة على المال عن طريق المبيعات وليس الإنتاج ويقاس بطرح تكلفة المواد المباشرة من إيراد المبيعات.

٢ - المخزون Inventory

وهي تشمل الأصول التي تمتلكها المنشأة مثل الآلات والمعدات والمستلزمات، فكل تلك تسمى مخزون وليس أصول، كما تشمل الإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام.

٣ - تكاليف التشغيل Operating Expense

وهي الأموال التي تنفقها المنشأة لتحويل المخزون إلى وحدات تامة مباعة (إنجاز)، وبالتالي فإن الربح يمكن استنتاجه من طرح تكاليف التشغيل من مقدار الإنجاز،

1) Gallowey, D. and Waldron, D., "Throughput Accounting: The Need for a New Language For Manufacturing", Management Accounting, Nov, 1988, pp: 34-35.

(٢) للمزيد من التفاصيل يرجع إلى :

(a) Ruhl, Jack., (1997), op.cit., p: 60.

(ب) زايد سالم أبو شناف، (٢٠٠٢)، مرجع سابق، ص ٢٢٣..

كما أن معدل العائد على الاستثمار يمكن حسابه بقسمة الربح السابق استنتاجه على الاستثمارات المتمثلة في مخزون الموارد والأصول المختلفة.

مما سبق تخلص الباحثة إلى أن تلك المقاييس تتميز بقدرتها على الربط بين المنشأة وما يدور فيها من عمليات تصنيعية خلال المراحل الإنتاجية وبين مستوى الأداء في المنشأة ككل، كما أن أي قرار يؤدي إلى تعظيم الإنجاز وتخفيض المخزون وتخفيض نفقات التشغيل فهو قرار سليم والعكس صحيح، ومن ناحية أخرى يتطلب الوصول إلى القرار السليم تحديد نقاط الاختناق في العملية الإنتاجية والتي تمثل الحاجز الذي يحد من تعظيم الإنجاز ومحاولة كسر قيود تلك الاختناقات عن طريق عمليات التحسين المستمر.

وبما أن مفهوم المحاسبة عن الإنجاز أوسع وأشمل من مفهوم نظرية القيود فإن الباحثة ستقوم عند الإشارة عن نظرية القيود باستخدام لفظ المحاسبة عن الإنجاز وذلك عند المقارنة مع مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط.

وباستعراض مفهوم المحاسبة عن الإنجاز تجد الباحثة ما يلي:

- يركز مفهوم المحاسبة عن الإنجاز على تكلفة المواد المباشرة بينما يركز مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط على التكاليف الصناعية غير المباشرة، وبذلك يمكن اعتبار أن استخدام المدخلين يمثل تغطية لنواحي التكلفة.
- باعتبار أن تكلفة المواد المباشرة هي التكلفة المتغيرة الوحيدة مع ثبات باقي التكاليف في ظل مفهوم المحاسبة عن الإنجاز، يعني ذلك أن هذا المفهوم يستخدم في الأجل القصير، وبذلك فإن مفهوم المحاسبة عن الإنجاز يمد الإدارة بالطريقة المثلى لتعظيم الأرباح في الأجل القصير في ظل بيئة إنتاجية ذات موارد مقيدة ومحدودة، في حين يمد مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط الإدارة بالاستخدام الأمثل للموارد وتصميم المنتجات وتحديد المزيج البيعي لتحقيق الربح في الأجل الطويل.
- لا يستهدف مفهوم المحاسبة عن الإنجاز قياس التكلفة في حد ذاته لكنه يستهدف أساساً توفير معلومات للإدارة عن القيود وكيفية الاستغلال الأمثل لها في حين يهدف مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط إلى القياس الدقيق للتكلفة.
- يفترض مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط أن الاستهلاك يساوي الإنفاق في الأجل الطويل مما يعني عدم وجود نقاط اختناق وهذا ما يتعارض مع مفهوم

المحاسبة عن الإنجاز الذي يفترض وجود قيد واحد على الأقل في المنشأة في الأجل القصير.

تخلص الباحثة إلى اعتبار كل من مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط ومدخل المحاسبة عن الإنجاز من تقنيات إدارة التكلفة المتكاملة وليست المتنافسة، حيث يسعى مدخل المحاسبة عن الإنجاز إلى التوصل إلى المستوى الأمثل للإنجاز ومن ثم تعظيم الأرباح في الأجل القصير بينما يسعى مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط إلى التوصل إلى أعلى أرباح في الأجل الطويل.

٥/٤ أثر التطوير المقترح على تدعيم سياسة التحسين المستمر وترشيد القرارات الإدارية

إن تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط ليصبح مدخل ثنائي الأبعاد قائم على أساس الأنشطة الجزئية - التجميعية سوف يؤدي إلى توفير معلومات تفصيلية عن الأنشطة والعمليات وما يتعلق بهما من مسببات التكلفة ومقاييس الأداء، كما أن وجود الأنشطة الجزئية سوف يؤدي إلى إمكانية الوفاء بمتطلبات جهود التحسين المستمر والتي تركز على هذه الأنشطة الجزئية.

كما أن تطوير مفهوم نظرية القيود بحيث لا يقتصر على مجرد التركيز على جدولة الإنتاج وإنما يتعدى ذلك إلى مفهوم أوسع وأشمل يتعلق بالتحسين المستمر للأداء وترشيد القرارات الإدارية التشغيلية سوف يؤدي إلى تعظيم الإنجاز مما استدعى ظهور مفهوم المحاسبة عن الإنجاز.

وبناء على ذلك فإن الباحثة ستقوم في هذا الجزء من البحث بتغطية كل من النقاط

التالية:

- أثر تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط على تدعيم سياسة التحسين المستمر.
- أثر مفهوم المحاسبة عن الإنجاز على ترشيد القرارات الإدارية.

١/٥/٤ أثر تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط على تدعيم سياسة التحسين المستمر

يحدد المدخل ثنائي الأبعاد الأنشطة الجزئية ومن ثم يتم دمج تكلفة تلك الأنشطة في أنشطة تجميعية تحمل على المنتجات حسب استفادة كل منها مما يعكس العلاقة بين الأنشطة والمستفيدين منها، وتحتوي الأنشطة التجميعية التي يتم تحديدها لكل عملية على تكلفة جميع مهام العمل المطلوب تأديته داخل العملية بالإضافة إلى التكاليف المباشرة وغير المباشرة للأنشطة الأخرى المساعدة التي استفادت منها العملية، وهنا تكمن الإضافة للمدخل المطور حيث أن هذه المعلومات عن العمليات والأنشطة المساعدة يمكن للإدارة أن تستخدمها في القرارات المتعلقة بالاستمرار في أداء عملية معينة داخل المنشأة أو الحصول عليها من الخارج، كما يمكن أن تفيد هذه المعلومات في تحديد العلاقة بين الوظائف أو الأقسام على تكلفة وتطوير العمليات المختلفة^(١).

من ناحية أخرى يؤدي تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط إلى تحديد مسؤولية كل مركز من مراكز النشاط في المنشأة وذلك عن طريق تخصيص تكاليف الموارد المستهلكة على الأنشطة الجزئية لمراكز النشاط المستخدمة لهذه الموارد، بينما لا يتم تحميل تكاليف الموارد الخاصة بمراكز النشاط الأخرى على نفس الأنشطة، وفي ذلك تحديد لمسئولية كل قسم من الأقسام الموجودة في المنشأة في ضوء الموارد المخصصة والمعتمدة لها، ويؤدي ذلك إلى دعم عملية التحسين المستمر في كل مجال من مجالات النشاط في المنشأة^(٢).

ويشير أحد الكتاب^(٣) إلى أن تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط سيؤدي إلى تدعيم مدخل إدارة التكلفة من خلال توفير المعلومات التفصيلية عن الأنشطة والعمليات مما يساعد الإدارة على تقدير جدوى هذه الأنشطة والعمليات وإمكانية القيام بتحسينها وتطويرها، بالإضافة إلى خلق قاعدة أساسية لتحديد الأهداف والأولويات لجهود تخفيض التكاليف الأمر الذي يمكن الإدارة من الاهتمام بالعمليات الأكثر فعالية وكفاءة في استخدام الموارد وبالمنتجات التي تساهم أكثر من غيرها في تحقيق الأهداف المنشودة.

(١) زايد سالم أبوشناف، (١٩٩٥)، مرجع سابق، ص: ٧٩٦-٧٩٨.

(2) Turney, Peter and Stratton, Alan., (1992), *op.cit.*, pp: 49-50.

(٣) زايد سالم أبوشناف، (١٩٩٥)، مرجع سابق، ص: ٨٠٣.

وترى الباحثة أن تحديد الأنشطة التجميعية وتخصيص تكاليفها على المنتجات سيؤدي إلى تخفيض تكاليف إعداد التقارير التي تحدد تكلفة المنتجات حيث يتم دمج الأنشطة الجزئية في أنشطة تجميعية لها نفس الهدف ثم يتم تخصيص الأنشطة التجميعية على المنتجات المستفيدة منها بسهولة مما يؤدي إلى تخفيض تكلفة مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط.

كما أن تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط سيؤدي إلى تحسين كفاءة أداء الأنشطة والعمليات من خلال التركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وذلك من أجل تخفيض التكلفة مما يساعد على تحسين الوضع التنافسي في المنشأة ودعم عملية التحسين المستمر.

وأيضاً تجد الباحثة أن تطوير المدخل بحيث يقدم معلومات تفصيلية مالية وغير مالية عن مسببات التكلفة ومقاييس الأداء والربط بين الأنشطة سيؤدي إلى تحسين أداء العمليات مما ينعكس على أداء المنشأة ككل وبالتالي على التحسين المستمر.

كما ترى الباحثة أن تطوير المدخل سيؤدي إلى البعد عن استخدام أسس حكومية عند تخصيص التكلفة وذلك لوضوح مسؤولية كل مركز من مراكز النشاط في المنشأة وزيادة فعالية عملية الرقابة.

وأخيراً تجد الباحثة أن تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط سيؤدي إلى تحسين جودة ومرونة المعلومات التي ينتجها للاستخدامات المختلفة كما أنه سيساعد على تقديم بيانات أكثر دقة مما يساعد على ترشيد القرارات التي تؤدي إلى تخفيض التكاليف وكل ذلك سيؤدي إلى تدعيم سياسة التحسين المستمر.

٢/٥/٤ أثر المحاسبة عن الإنجاز على ترشيد القرارات الإدارية

يستخدم الإنجاز كمقياس غير مالي للتعبير عن علاقة الارتباط والتفاعل بين كل من مدخل التحسين المستمر من ناحية وبين نظرية القيود من ناحية أخرى، ويهدف مفهوم المحاسبة عن الإنجاز إلى تحديد هامش الإنجاز Throughput Margin الذي حققته المنشأة من عمليات البيع مع التركيز على ترشيد القرارات الإدارية.

وللتعرف على كفاءة عمليات التشغيل التي تقوم بها المنشأة والحكم على مدى ربحيتها من عدمه يتم استخدام نسبة عامة للإفصاح عن العلاقة بين هامش الإنجاز الكلي للمنشأة وبين إجمالي تكلفة التصنيع، وتحسب بقسمة هامش الإنجاز الكلي على إجمالي تكلفة التصنيع مع ملاحظة إذا كانت هذه النسبة أكبر من واحد صحيح فإنها تشير إلى جدوى القيام بعمليات الإنتاج والقدرة على تحقيق أرباح والعكس صحيح^(١).

ويهتم مفهوم المحاسبة عن الإنجاز بتحديد المرحلة التي تتم فيها عملية التحسين، حيث أن إجراء أي تحسين على مراحل لا تمثل قيد يكون بمثابة إنفاق بدون عائد لأن تلك المراحل لديها بالفعل طاقة فائضة وإجراء أي تحسين فيها سيؤدي إلى ارتفاع نسبة الطاقة غير المستغلة بها دون أن يعود على المنشأة ككل بأي نفع لأن مستوى الإنجاز لم يتغير، بينما يؤدي إجراء عملية التحسين على المراحل التي تمثل قيد إلى زيادة مخرجات تلك المراحل وبالتالي زيادة الإنجاز.

وبالتالي فإن مفهوم المحاسبة عن الإنجاز يحاول تعظيم الإنجاز المتولد في مرحلة القيد باعتبار أن هذا القيد هو المحدد الرئيسي لهذا الإنجاز في الأجل القصير، مع العمل على رفع هذا القيد ومحاولة كسره عن طريق زيادة الطاقة المتاحة فيه، وبذلك ينتقل من تلك النقطة إلى النقطة التي تليه في مستوى الطاقة، وبتكرار تلك العملية يتم انتقال القيد من نقطة إلى أخرى حتى يصل إلى نقطة خارج نطاق المنشأة^(٢).

ولا يستخدم مفهوم المحاسبة عن الإنجاز ساعات العمل المباشرة فقط كأساس لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة وإنما يستخدم إجمالي قيمة الوقت المستنفذ في التشغيل كأساس للتخصيص، حيث يتم تحديد قيمة الوقت المستنفذ في تشغيل كل منتج، ثم يتم تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات حسب نسبة الوقت المستنفذ في تشغيل كل منها^(٣)، ويتم ذلك على أساس وقت الإنجاز Throughput Time وهو يمثل الوقت المستنفذ في تحويل المواد الخام إلى منتج تام مباع، أي أنه يمثل الوقت المستغرق

(١) زايد سالم أبوشناف، (٢٠٠٢)، مرجع سابق، ص: ٢٢٥.

(٢) صبري صموئيل فهمي، (٢٠٠١)، مرجع سابق، ص: ١١٩.

(٣) عبدالرحمن عبدالفتاح محمد. "تقييم فعالية مداخل تخصيص التكاليف غير المباشرة في ظل ظروف البيئة الحديثة للصناعة"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، ١٩٩٦، ص ٤٣٥.

منذ دخول المواد الخام للعملية الإنتاجية وحتى الانتهاء من تصنيعها بصورة كاملة كمنتجات تامة جاهزة للشحن للمستهلكين، على أن يتضمن هذا الوقت مجموعة من العناصر تتمثل في الآتي⁽¹⁾:

- وقت التشغيل Processing Time: ويمثل الوقت الفعلي الذي تم العمل فيه على المنتج.
 - وقت الفحص Inspection Time: ويمثل الوقت المنقضي في فحص المنتج للتأكد من مطابقته للمواصفات.
 - وقت التنقل بين الأقسام الإنتاجية Moving Time: ويمثل الوقت المستنفذ في حركة المنتجات من قسم إنتاجي إلى قسم آخر بالإضافة إلى حركة المنتجات من أو إلى المخازن.
 - وقت الإنتظار Waiting Time: ويمثل الوقت الذي تبقى فيه الوحدات في القسم الإنتاجي في انتظار التشغيل عليها.
 - وقت التخزين Storage Time: ويمثل الوقت الذي تبقى فيه الخامات أو الوحدات تحت التشغيل أو المنتجات التامة داخل المخازن قبل استخدامها في الأقسام الإنتاجية
- ولأن وقت التشغيل فقط هو الذي يشمل على عمليات تشغيلية فعلية حيث يتم العمل فيه على المنتج في كافة المراحل الإنتاجية، فيمكن اعتباره هو الوقت المضيف للقيمة أما الأوقات الباقية فإنها لا تضيف قيمة، بمعنى أنها أوقات ضائعة Wastes Times لا تضيف قيمة للمنتج من خلال تلك العمليات، وبالتالي فإن
- وقت الإنجاز = وقت التشغيل (يضيف قيمة) + وقت ضائع (لا يضيف قيمة)

حيث يمثل وقت الإنجاز الوقت الفعلي بينما يمثل وقت التشغيل الوقت المعياري، وبالتالي يكون الهدف تخفيض وقت الإنجاز حتى يتساوى مع وقت التشغيل دون وقت ضائع، مما يؤثر في النهاية على تخفيض التكلفة وبالتالي على زيادة الربحية، ومن هنا تنتج أهمية المحاسبة عن الإنجاز في التركيز على نقاط الاختناق التي تعطل سير العملية الإنتاجية ومحاولة حل مشاكل تلك النقاط، الأمر الذي ينعكس إيجابيا على وقت الإنجاز⁽²⁾.

1) Rulph, Polimers & Others, "Cost Accounting: Concepts & Application For Decision Making" (New York: MC Graw – Hill, Inc, 1991), pp: 445-448.

2) Ibid., p: 447.

من ناحية أخرى يرى أحد الباحثين^(١) أن الاعتماد على مفهوم المحاسبة عن الإنجاز في قرارات الربحية وتحديد المزيج الأمثل للمنتجات يوفر مجموعة من المعلومات تساعد في ترشيد تلك القرارات، ومن أهم تلك المعلومات معرفة وتحديد القيد الرئيسي في المنشأة وهو عبارة عن المرحلة ذات أضعف طاقة إنتاجية، وتكون تلك المعلومات هي القيد في تحديد حجم الإنتاج من كل منتج بناء على ما يستنفذه كل منتج من وقت في تلك المرحلة.

تخلص الباحثة إلى أن معيار الحكم على مدى صحة وسلامة أي قرار تتخذه الإدارة في المنشأة يتحدد بزيادة الإنجاز وتخفيض المخزون وتخفيض نفقات التشغيل، فأبي قرار يؤدي إلى عكس ذلك لا يكون قرار صحيح أو سليم.

كما ترى الباحثة أن المعلومات التي يوفرها مفهوم المحاسبة عن الإنجاز تؤثر على القرارات الإدارية خاصة المعلومات المتعلقة بتحديد نقاط الاختناق أو القيود التي تعوق تدفق العمليات خلال المراحل الإنتاجية بكامل طاقتها، وذلك لأن تحديد تلك النقاط سيؤدي إلى اختلاف في طبيعة القرارات المبنية على تلك المعلومات.

من ناحية أخرى تجد الباحثة أن إدخال وقت الإنجاز كأحد المتغيرات التي يتوقف عليها تخصيص التكاليف غير المباشرة سيؤدي إلى تخفيض الأوقات الضائعة الأمر الذي يتناسب مع بيئة التصنيع الحديثة التي تتسم بالمنافسة الشديدة مما يؤدي إلى التحسين المستمر

٤ / ٦ الخلاصة :

استعرضت الباحثة في هذا الفصل الجوانب المتعلقة بتطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط من خلال تقسيم الفصل إلى أربعة أجزاء رئيسية وهي مفهوم المدخل ثنائي الأبعاد، مفهوم الأنشطة الجزئية والتجميعية، الارتباط والتكامل بين مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وبين نظرية القيود، وأخيراً أثر التطوير المقترح على تدعيم سياسة التحسين المستمر وترشيد القرارات الإدارية.

(١) صبري صموئيل فهمي، (٢٠٠١)، مرجع سابق، ص: ١٠١.

ففي الجزء الأول قامت الباحثة بعرض كيفية تطوير مفهوم مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وذلك باستخدام مدخل ثنائي الأبعاد لتحقيق هدف التحسين المستمر، وقد تم في هذا الجزء تناول كل من البعد المتعلق بتخصيص التكلفة والبعد المتعلق بالعملية.

وقد وجدت الباحثة أن استخدام المدخل ثنائي الأبعاد عند تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط سيؤدي إلى تغيير مفهوم المدخل وتوسيع نطاقه بما يتناسب مع المداخل الإدارية الحديثة لدعم عملية التحسين المستمر، حيث أن شمول المدخل على المعلومات غير المالية بالإضافة إلى المعلومات المالية سيؤدي إلى التركيز على نواحي جديدة لم يتم التركيز عليها في السابق مثل الجودة والوقت ودرجة رضا المستهلك، مما يؤدي إلى التعرف على مجالات جديدة للتحسين وتقديم معلومات تفصيلية للإدارة تمكنها من اتخاذ القرارات بدقة أكثر.

وفي الجزء الثاني قامت الباحثة بعرض كيفية تطوير مفهوم النشاط من خلال مفهوم الأنشطة الجزئية والتجميعية حتى يمكن تحقيق غرضين أساسيين وهما التحديد الدقيق لتكاليف الإنتاج وفي نفس الوقت توفير المعلومات اللازمة لترشيد العمليات التشغيلية وتشجيع عمليات التحسين المستمر.

وقد وجدت الباحثة أن مفهوم الأنشطة الجزئية والتجميعية يساعد في عمليات التحسين المستمر، حيث أن المعلومات التفصيلية عن الأنشطة الجزئية يمكن أن توضح الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة ومعرفة أولويات الأنشطة التي تحتاج إلى تحسين.

واستكمالاً لمفهوم الأنشطة الجزئية والتجميعية عرضت الباحثة معايير دمج الأنشطة الجزئية في نشاط تجميعي والمثلة في تجانس المستوى، تجانس مسبب النشاط، وأخيراً تجانس الهدف.

وفي الجزء الثالث قامت الباحثة بعرض فكرة نظرية القيود وبيان مدى الارتباط والتكامل بينها وبين مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط، وبما أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط نظام محاسبي يستخدم في الأجل الطويل وحتى يمكن استخدامه في الأجل القصير فقد اقترحت الباحثة ترابط هذا المدخل مع نظرية القيود وذلك للوصول إلى إدارة فعالة للتكلفة من أجل التحسين المستمر.

وقد فرقت الباحثة في هذا الجزء بين نظرية القيود وبين المحاسبة عن الإنجاز، وعرضت مجموعة من الافتراضات التي تقوم عليها نظرية القيود وهي أن المواد المباشرة هي التكاليف المتغيرة الوحيدة مع ثبات باقي التكاليف، أن هناك قيود داخلية أو خارجية في المنشأة تعوق من قدرتها على تحقيق مستوى الأداء المطلوب، ضرورة النظر إلى العمليات بالمنشأة باعتبارها سلسلة متصلة تتوقف قوتها على أضعف حلقة فيها، وأخيراً أن الهدف الأساسي للمنشآت يتمثل في تحقيق أكبر قدر من الإنجاز يؤدي إلى تعظيم الربحية.

كما أشارت الباحثة إلى خطوات نظرية القيود وهي التعرف على القيود، استغلال القيود، تبعية جميع الأمور للقرار الذي تم اتخاذه، كسر القيود، وأخيراً إعادة تنفيذ العملية في حالة كسر القيد.

وقد خلصت الباحثة إلى أن فلسفة نظرية القيود تقوم على أساس التركيز على إدارة القيود بدلاً من التركيز على تخفيض التكاليف مما يؤدي إلى زيادة وتعظيم الإنجاز ومن ثم تعظيم ربحية المنشأة ككل.

ومن ثم عرضت الباحثة مفهوم المحاسبة عن الإنجاز الذي جاء نتيجة التطورات التي حدثت في نظرية القيود، وهدف إلى مواجهة الاحتياجات الإدارية من المعلومات اللازمة لتدعيم عملية التحسين المستمر، وقد ركز مفهوم المحاسبة عن الإنجاز على الاهتمام بهامش الإنجاز المحقق كأساس لاتخاذ القرار بدلاً من التركيز فقط على تحليلات التكاليف.

وقد أوضحت الباحثة مقاييس الأداء في ظل مفهوم المحاسبة عن الإنجاز وهي تعظيم الإنجاز، تخفيض المخزون، وتخفيض تكاليف التشغيل.

وخلصت الباحثة إلى أن كل من مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط ومفهوم المحاسبة عن الإنجاز يعتبران من تقنيات إدارة التكلفة المتكاملة وليست المتنافسة حيث يسعى مفهوم المحاسبة عن الإنجاز إلى التوصل إلى المستوى الأمثل للإنجاز ومن ثم تعظيم الأرباح في الأجل القصير بينما يسعى مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط إلى التوصل إلى أعلى أرباح في الأجل الطويل.

أما في الجزء الرابع والأخير من هذا الفصل فقد أوضحت فيه الباحثة أثر التطوير المقترح على تدعيم سياسة التحسين المستمر وترشيد القرارات الإدارية، وقد فرقت بين مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وبين المحاسبة عن الإنجاز.

فقد وجدت الباحثة أن تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط ليصبح مدخل ثنائي الأبعاد قائم على أساس الأنشطة الجزئية والتجميعية سوف يؤدي إلى توفير معلومات تفصيلية عن الأنشطة والعمليات وما يتعلق بهما من مسببات التكلفة ومقاييس الأداء، كما أن وجود الأنشطة الجزئية سيؤدي إلى إمكانية الوفاء بمتطلبات جهود التحسين المستمر وبالتالي يتم التركيز على هذه الأنشطة الجزئية.

من ناحية أخرى وجدت الباحثة أن تطوير مفهوم نظرية القيود بحيث لا يقتصر فقط على مجرد التركيز على جدولة الإنتاج وإنما يتعدى ذلك إلى مفهوم أوسع وأشمل يتعلق بالتحسين المستمر للأداء وترشيد القرارات الإدارية التشغيلية سيؤدي إلى تعظيم الإنجاز مما يحقق التحسين المستمر.

وأخيراً تخلص الباحثة إلى أن تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى تحسين جودة ومرونة المعلومات التي ينتجها للاستخدامات المختلفة كما أنه يساعد على تخفيض التكاليف مما يؤدي إلى التحسين المستمر.

الفصل الخامس

الدراسة الميدانية

مقدمة	١/٥
أهداف الدراسة الميدانية	٢/٥
عينة الدراسة	٣/٥
أسلوب جمع البيانات	٤/٥
الأساليب الإحصائية المستخدمة	٥/٥
نتائج الدراسة الميدانية	٦/٥

الفصل الخامس الدراسة الميدانية

١/٥ مقدمة

تناولت الباحثة في الجزء النظري من هذا البحث طبيعة مدخل التحسين المستمر من حيث مفهومه وأهدافه وخطواته ومشاكل تطبيقه، إضافة إلى عرض الإطار النظري لمدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط من حيث مفهومه وأسباب ظهوره ومقوماته الأساسية والأسس التي يقوم عليها وإيجابياته وسلبياته، وذلك للتوصل إلى إمكانية تطوير هذا المدخل من خلال استخدام عدة وسائل وهي مفهوم المدخل ثنائي الأبعاد، ومفهوم الأنشطة الجزئية والتجميعية، وأخيراً نظرية القيود.

وتقوم الباحثة في هذا الفصل بعمل دراسة ميدانية للتعرف على مدى الموافقة على تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط في المنشآت الصناعية السعودية متمثلة في مدينة جدة، ورأى تلك المنشآت في تطوير هذا المدخل لدعم عملية التحسين المستمر، وذلك من خلال قائمة استبيان تم توجيهها إلى قسم التكاليف في مجموعة من المنشآت الصناعية السعودية في مدينة جدة، ومن ثم تحليل نتائج الإجابات للتوصل إلى إثبات صحة أو رفض فروض البحث.

٢/٥ أهداف الدراسة الميدانية :

تهدف الدراسة الميدانية إلى التعرف على ما يلي :

- أ- الأسباب التي أدت إلى ظهور مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط.
- ب- أهداف تطبيق التحسين المستمر.
- ج- مدى موافقة المنشآت على تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط.
- د- إمكانية تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط.

٣/٥ عينة الدراسة :

تكون مجتمع الدراسة من منشآت القطاع الصناعي بمدينة جدة، وقم تم الحصول على المعلومات عن هذه المنشآت عن طريق دليل المنطقة الصناعية بمدينة جدة^(١)، والذي يحتوي على معلومات من (٣٩٣) منشأة صناعية في المنطقة الصناعية بمدينة جدة، وقد قامت الباحثة باختيار عينة عشوائية حجمها (٥١٪) مثلث (٢٠٠) منشأة من المنشآت الصناعية.

٤/٥ أسلوب جمع البيانات :

تم جمع البيانات عن طريق توجيه قائمة استبيان لعينة من المنشآت الصناعية السعودية، كما قامت الباحثة بالاتصال ببعض تلك المنشآت ومحادثة العديد من المسؤولين عن أقسام التكاليف للتعرف على وجهة نظرهم والتأكد من صحة بعض البيانات في قوائم الاستبيان.

وقد تم توزيع (٢٠٠) استمارة استبيان بواقع استمارة واحدة لكل منشأة صناعية موجهة لقسم التكاليف، وبلغ عدد الإجابات (١٢٣) استمارة بنسبة ردود (٦١.٥٪)، وقد استبعدت الباحثة (٣٥) استمارة استبيان بسبب عدم الجدية في البيانات وبسبب تعبئتها من قبل أشخاص لا يعملون في قسم التكاليف في المنشآت، وبلغ عدد القوائم الصحيحة (٨٨) استمارة بنسبة إجابة (٤٤٪) من العينة المختارة، ويوضح ذلك جدول رقم (٥-١).

(١) وزارة الصناعة والكهرباء، إدارة المدينة الصناعية بجدة، خريطة الصناعية بجدة، ٢٠٠٢م.

جدول رقم (٥-١)

يوضح الاستثمارات التي تم توزيعها على كل قطاع صناعي على حدة والاستثمارات المستبعدة من كل قطاع

النسبة	استثمارات صحيحة	استثمارات مستبعدة	استثمارات مرتدة	استثمارات موزعة	القطاع الصناعي
٢٨.٤٪	٢٥	-	٢٥	٣٥	صناعة المواد الغذائية والمشروبات
٢١.٦٪	١٩	٢	٢١	٣٠	صناعة المنتجات المعدنية
١٩.٣٪	١٧	٨	٢٥	٣٧	صناعة المنتجات التحويلية
١٤.٨٪	١٣	٧	٢٠	٣٥	صناعة المنتجات الكيماوية
٥.٧٪	٥	٧	١٢	٢٠	صناعة الورق ومنتجاته والطباعة والنشر
٤.٥٪	٤	١	٥	١٠	صناعة المنتجات الإنشائية
٢.٣٪	٢	٤	٦	١٠	صناعة الخشب والأثاث
٢.٣٪	٢	١	٣	١٠	صناعة الأجهزة والأدوات الكهربائية
١.١٪	١	-	١	٣	صناعة مصوغات الذهب والمجوهرات
-	-	٥	٥	١٠	صناعة النسيج والملابس الجاهزة
١٠٠٪	٨٨	٣٥	١٢٣	٢٠٠	المجموع

ونظراً لقلّة عدد الاستثمارات الواردة من قطاعات صناعة مصوغات الذهب والمجوهرات وصناعة الأجهزة والأدوات الكهربائية وصناعة الخشب والأثاث وصناعة المنتجات الإنشائية وصناعة الورق ومنتجاته والطباعة والنشر، فقد قامت الباحثة بدمج تلك القطاعات مع بعضها البعض وهي ١٤ منشأة تحت مسمى قطاعات صناعية أخرى مختلفة بنسبة ١٥.٩٪ من الاستثمارات الصحيحة.

٥/٥ الأساليب الإحصائية المستخدمة :

نظراً لأن هذه الدراسة تستهدف تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لترشيح الأداء في الأجل القصير، ولكون هذا التطوير عبارة عن اقتراح تقدمه الباحثة، ولعدم توافر بيانات كمية تعكس نتائج تطبيق هذا التطوير في أي من منشآت مجتمع

البحث، فقد تم تحليل الإجابات الواردة في الاستمارات باستخدام البرنامج الإحصائي (spss ١٠.٠) باستخدام الأساليب الإحصائية التالية :

أ- الأساليب الإحصائية الوصفية ومنها :

- التكرارات والنسب المئوية لمتغيرات البحث.
- الجداول المزدوجة Cross Table لمعرفة التوزيع التكراري والنسب المئوية لمتغيرين مرتبطين ببعضهما البعض.
- حساب الوسط الحسابي (المتوسط) لقياس اتجاهات عينة البحث للمتغيرات مثل درجات الأهمية ودرجات الموافقة.

ب- اختبار مربع كاي^(١) Personal chi-square

واستخدم لدراسة العلاقة بين متغيرين من المتغيرات الموجودة بالمجتمع، بحيث كان لكل متغير مستويين أو أكثر، وتم تصنيف العينة حسب مستويات كل متغير من المتغيرين، وباستخدام اختبار مربع كاي تم الحكم على الاختبار انه معنوي أو غير معنوي من القيمة المعنوية المحسوبة، فإذا كانت أصغر أو تساوى مستوى المعنوية المحدد في البحث وهو (٠.٠٥) فإن الاختبار يعد معنوياً وذو دلالة إحصائية، والعكس بالعكس.

ج- اختبار معامل ارتباط الرتب (سبيرمان)^(٢) Sper man

واستخدم لمعرفة درجة وقوة العلاقة والارتباط بين متغيرين أو مجموعتين من البيانات، ومن خلال استخدام معامل ارتباط سبيرمان، تم وصف معاملات الارتباط التي تزيد عن (٠.٨) بأنها قوية، والتي تقع حول (٠.٥) بأنها متوسطة، والتي تقل عن (٠.٣) بأنها ضعيفة.

٦/٥ نتائج الدراسة الميدانية :

تم تقسيم استمارة الاستبيان إلى أربعة مجموعات على النحو التالي :

المجموعة الأولى: والهدف منها التعرف على الأسباب التي أدت إلى ظهور مدخل تحديد

التكلفة على أساس النشاط وهي:

(١) صالح أرشيد العقيلي وسامر محمد الشايب. "التحليل الإحصائي باستخدام البرنامج Spss"

(الأردن : دار الشروق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، ١٩٩٨)، ص ٢١٨.

(٢) المرجع السابق، ص ص ٢٥٨-٢٦٠.

- التنوع والتعقيد في المنتجات.
- زيادة حدة المنافسة.
- تغير هيكل التكاليف وزيادة الاعتماد على الآلية.
- الانتقادات الموجهة لطرق تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة الحالية.

المجموعة الثانية : والهدف منها التعرف على أهداف إدارة التكلفة وتطبيق التحسين المستمر وهي :

- تخفيض التكاليف.
- تحقيق جودة المنتجات.
- دراسة السوق وطلبات المستهلكين.
- تحسين أداء العمليات الإنتاجية.

المجموعة الثالثة : والهدف منها التعرف على مدى الموافقة على إمكانية تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط ومعرفة الأهداف من تطبيقه وأسباب ومعوقات عدم الموافقة على تطبيقه.

المجموعة الرابعة: والهدف منها التعرف على مدى الموافقة على تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط باستخدام وسائل التطوير المقترحة وهي :

- مفهوم المدخل ثنائي الأبعاد.
- مفهوم الأنشطة الجزئية والتجميعية.
- مفهوم نظرية القيود.

وقد تم تحليل الإجابات الواردة في الاستمارات باستخدام الأساليب الإحصائية السابقة الذكر، ومن ثم الوصول إلى تحديد وتوضيح نتائج تحليل البيانات كما يلي :

أولاً : تحليل نتائج المجموعة الأولى من الأسئلة :

وقد أوضحت نتائج المجموعة الأولى من الأسئلة على ما يلي :

١- أوضحت نتائج الدراسة الميدانية البيئة الصناعية التي تعمل بها المنشآت الصناعية السعودية محل البحث من حيث طبيعة المنتجات ودرجة المنافسة والاعتماد على الآلية، ويوضح ذلك جدول رقم (٥-٢).

جدول رقم (٥-٢)

يوضح البيئة الصناعية التي تعمل بها المنشآت الصناعية السعودية محل البحث

المجموع		صناعات أخرى		منتجات كيميائية		منتجات تحويلية		منتجات معدنية		مواد غذائية ومشروبات		القطاعات الصناعية السعودية	
												البيئة الصناعية السعودية	
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد		
%٧٩.٥	٧٠	%٧١.٤	١٠	%٨٤.٦	١١	%٩٤.١	١٦	%٦٣.٢	١٢	%٨٤	٢١	إنتاج منتجات متنوعة	طبيعية
%٢٠.٥	١٨	%٢٨.٦	٤	%١٥.٤	٢	%٥.٩	١	%٣٦.٨	٧	%١٦	٤	إنتاج منتجات محدودة	المنتجات
%٣٩.٨	٣٥	%٣٥.٧	٥	%٣٠.٨	٤	%٣٥.٣	٦	%٣١.٦	٦	%٥٦	١٤	منافسة شديدة	درجة
%٦٠.٢	٥٣	%٦٤.٣	٩	%٦٩.٢	٩	%٦٤.٧	١١	%٦٨.٤	١٣	%٤٤	١١	منافسة متوسطة	المنافسة
%٤٢	٣٧	%٣٥.٧	٥	%٢٣.١	٣	%٣٥.٣	٦	%٣٦.٨	٧	%٦٤	١٦	اعتماد شديد على الآلية	الاعتماد على
%٥٨	٥١	%٦٤.٣	٩	%٧٦.٩	١٠	%٦٤.٧	١١	%٦٣.٢	١٢	%٣٦	٩	اعتماد متوسط على الآلية	الآلية

وقد أوضحت نتائج الدراسة الميدانية على ما يلي :

- أن ٧٩.٥٪ من المنشآت الصناعية السعودية التي شملتها عينة البحث تقدم عدد كبير من المنتجات المتنوعة (خاصة المنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المنتجات التحويلية بنسبة ٩٤.١٪ من تلك المنشآت)، والتي من المتوقع أن تستهلك عدد كبير من الأنشطة المطلوبة لعملية التصنيع، كما يتوقع أن يكون هناك اختلاف كبير في طلب هذه المنتجات على أنشطة المنشأة، ويكون من الملائم تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط في المنشآت التي تعمل على إنتاج منتجات متنوعة.
- كما أوضحت النتائج أن ٢٠.٥٪ من المنشآت الصناعية السعودية التي شملتها عينة البحث تعمل على إنتاج عدد محدود من المنتجات (خاصة المنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المنتجات المعدنية بنسبة ٣٦.٨٪ من تلك المنشآت)، والتي من المتوقع أن تختلف في درجة التعقيد حسب مواصفات وطلبات المستهلكين. ومن المتوقع أن يكون من الملائم تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط في المنشآت الصناعية السعودية التي تعمل على تقديم منتجات متنوعة سواء كانت بسيطة أم معقدة، حيث أن درجة التنوع والتعقيد والاختلاف في المنتجات يؤدي إلى انخفاض تكلفة العمل المباشر وزيادة التكاليف الصناعية غير المباشرة.
- أن ٣٩.٨٪ من المنشآت الصناعية السعودية التي شملتها عينة البحث تتعرض لمنافسة شديدة (خاصة المنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المواد الغذائية والمشروبات بنسبة ٥٦٪ من تلك المنشآت)، مما يعني أهمية ترشيد تلك المنشآت لمواردها المتاحة حتى تكون أكثر ربحية بدلاً من تخفيض الأسعار لمواجهة المنافسة التي تتعرض لها، كما أوضحت النتائج أن ٦٠.٢٪ من المنشآت الصناعية السعودية التي شملتها عينة البحث تتعرض لمنافسة متوسطة (خاصة المنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المنتجات المعدنية بنسبة ٦٨.٤٪ من تلك المنشآت). ومن المتوقع أن يكون من الملائم تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط في المنشآت الصناعية السعودية التي تتعرض للمنافسة المتوسطة، حيث أن زيادة حدة المنافسة من الأسباب التي أدت إلى ظهور هذا المدخل الذي يتم من خلاله ربط الأنشطة بطلب هذه الأنشطة على موارد المنشأة.
- أن ٤٢٪ من المنشآت الصناعية السعودية محل البحث تعتمد اعتماد شديد على الآلية في الإنتاج (خاصة المنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المواد الغذائية

والمشروبات بنسبة ٦٤٪ من تلك المنشآت)، بينما ٥٨٪ من المنشآت الصناعية السعودية التي شملتها عينة البحث تعتمد اعتماد متوسط على الآلية في الإنتاج (خاصة المنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المنتجات المعدنية بنسبة ٦٣.٢٪ من تلك المنشآت).

ومن المتوقع أن يكون الملائم تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط في المنشآت الصناعية السعودية التي تعتمد اعتماد شديد على الآلية في الإنتاج أكثر من المنشآت التي تعتمد اعتماد متوسط على الآلية في الإنتاج، حيث أن زيادة الاعتماد على الآلية في الإنتاج يعنى تقليل الاعتماد على العنصر البشرى، مما يعنى تقليل التكاليف المباشرة وزيادة التكاليف الصناعية غير المباشرة، وذلك يدل على أهمية تطبيق هذا المدخل، حيث أنه يركز على عملية تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة.

وتخلص الباحثة إلى إمكانية تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط في المنشآت الصناعية السعودية التي تعمل في قطاع صناعة المواد الغذائية والمشروبات حيث أنها تقدم منتجات متنوعة وتعمل في بيئة تنافسية شديدة بالإضافة إلى زيادة الاعتماد على الآلية لديها، أما باقي القطاعات الصناعية فإنه من الأفضل لها التريث قبل تطبيق هذا المدخل، حيث أن تلك القطاعات بالرغم من أن غالبيتها تعمل على إنتاج منتجات متنوعة إلا أن نسبة كبيرة منها تعمل في بيئة تنافسية متوسطة وتعتمد اعتماد متوسط على الآلية في الإنتاج، مما يحد من إمكانية تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لديها.

٢- أوضحت نتائج الدراسة الميدانية العلاقة بين طبيعة المنتجات التي تقدمها المنشآت الصناعية السعودية محل البحث وبين درجة الاعتماد على الآلية لديها، ويوضح ذلك جدول رقم (٥-٣).

جدول رقم (٥-٣)

يوضح اختبار مربع كاي لإيجاد العلاقة بين طبيعة المنتجات والاعتماد على الآلية في المنشآت السعودية محل البحث

نتائج اختبار مربع كاي	طبيعة المنتجات				درجة الاعتماد على الآلية في الإنتاج
	منتجات محدودة		منتجات متنوعة		
	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
مربع كاي المحسوبة = ٠.٠٥٣ درجة الحرية = ١	٢١.٦%	٨	٧٨.٤%	٢٩	اعتماد شديد على الآلية
القيمة المعنوية المحسوبة = ٠.٨١٧ الاختبار ليس له دلالة إحصائية	١٩.٦%	١٠	٨٠.٤%	٤١	اعتماد متوسط على الآلية

وقد أوضحت نتائج الدراسة الميدانية على ما يلي:

- أن ٧٨.٤% من المنشآت الصناعية السعودية التي تعتمد اعتماداً شديداً على الآلية في الإنتاج أنها تعمل على تقديم منتجات متنوعة، و ٢١.٦% من تلك المنشآت تعمل على تقديم منتجات محدودة، هذا من ناحية ومن ناحية أخرى أوضحت النتائج أن ٨٠.٤% من المنشآت الصناعية السعودية التي تعتمد اعتماد متوسط على الآلية في الإنتاج تعمل على تقديم منتجات متنوعة، بينما ١٩.٦% من تلك المنشآت تعمل على إنتاج منتجات محدودة.
- اظهر اختبار مربع كاي أن قيمة مربع كاي المحسوبة = ٠.٠٥٣ بدرجة حرية = ١ ووجد أن الاختبار ليس له دلالة إحصائية، لأن القيمة المعنوية المحسوبة = ٠.٨١٧ وهي أكبر من مستوى المعنوية ٠.٠٥، وهذا يعني عدم وجود علاقة بين درجة الاعتماد على الآلية في الإنتاج وبين طبيعة المنتجات التي تقدمها المنشآت الصناعية السعودية محل البحث، على الرغم من عدم منطقية ذلك من الناحية العلمية، حيث انه كلما كانت المنشآت تنتج منتجات متنوعة كلما احتاجت إلى الاعتماد على الآلية أكثر، وهذا ما كان واضحاً في المنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المواد الغذائية والمشروبات، حيث كانت نتيجة الدراسة الميدانية (جدول ٥-٢) تدل على اعتماد تلك المنشآت والتي تنتج منتجات متنوعة على الآلية اعتماد شديد ولكن بنسب مختلفة، أما باقي القطاعات الصناعية بالرغم من أن أغلبها تنتج منتجات متنوعة إلا أنها كانت تعتمد اعتماد متوسط على الآلية في الإنتاج.

٣- أوضحت نتائج الدراسة الميدانية العلاقة بين طبيعة المنتجات التي تقدمها المنشآت السعودية محل البحث وبين درجة المنافسة التي تتعرض لها تلك المنشآت، ويوضح ذلك جدول رقم (٥-٤).

جدول رقم (٥-٤)

يوضح اختبار مربع كاي لإيجاد العلاقة بين طبيعة المنتجات ودرجة المنافسة في المنشآت السعودية محل البحث

نتائج اختبار مربع كاي	طبيعة المنتجات				درجة المنافسة
	منتجات محدودة		منتجات متنوعة		
	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
مربع كاي المحسوبة = ٢.٩١٠ درجة الحرية = ١	١١.٤%	٤	٨٨.٦%	٣١	منافسة شديدة
القيمة المعنوية المحسوبة = ٠.٠٨٨ الاختبار ليس له دلالة إحصائية	٢٦.٤%	١٤	٧٣.٦%	٣٩	منافسة متوسطة

وقد أوضحت نتائج الدراسة الميدانية على ما يلي:

- أن ٨٨.٦% من المنشآت الصناعية السعودية التي تتعرض لمنافسة شديدة تعمل على تقديم منتجات متنوعة و ١١.٤% من تلك المنشآت تعمل على تقديم منتجات محدودة، هذا من ناحية ومن ناحية أخرى أوضحت النتائج أن ٧٣.٦% من المنشآت الصناعية السعودية التي تتعرض لمنافسة متوسطة تعمل على تقديم منتجات متنوعة و ٢٦.٤% من تلك المنشآت تعمل على تقديم منتجات محدودة.
- أظهر اختبار مربع كاي أن قيمة مربع كاي المحسوبة ٢.٩١٠ بدرجة حرية = ١، ووجد أن الاختبار ليس له دلالة إحصائية، لأن القيمة المعنوية المحسوبة = ٠.٠٨٨، وهي أكبر من مستوى المعنوية ٠.٠٥، وهذا يعني عدم وجود علاقة بين طبيعة المنتجات التي تقدمها المنشآت الصناعية السعودية محل البحث وبين درجة المنافسة التي تتعرض لها تلك المنشآت، على الرغم من عدم منطوقية ذلك من الناحية العلمية، حيث أنه كلما كانت المنشآت تنتج منتجات متنوعة كلما زاد احتمال تعرضها للمنافسة الشديدة، وهذا ما كان واضحاً في المنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المواد الغذائية والمشروبات، حيث كانت نتيجة الدراسة الميدانية (جدول ٥-٢) تدل على تعرض تلك المنشآت والتي تقدم منتجات متنوعة إلى المنافسة الشديدة ولكن

بنسب مختلفة، أما باقي القطاعات الصناعية بالرغم من أن أغلبها تقدم منتجات متنوعة إلا أن أغلب تلك المنشآت تتعرض لدرجة منافسة متوسطة.

٤- أوضحت نتائج الدراسة الميدانية نوع التكلفة التي يعتمد عليها النظام التكاليفي المطبق في المنشآت الصناعية السعودية محل البحث وذلك لمعرفة مدى حاجة نظام التكاليف المطبق حالياً في تلك المنشآت إلى التحديث والتجديد بما يتلائم مع التقدم في البيئة الحديثة، ويوضح ذلك جدول رقم (٥-٥).

جدول رقم (٥-٥)

يوضح نوع التكلفة التي يعتمد عليها النظام التكاليفي المطبق في المنشآت السعودية محل البحث

المجموع		صناعات أخرى		منتجات كيمياوية		منتجات تحويلية		منتجات معدنية		مواد غذائية ومشروبات		القطاعات الصناعية السعودية نوع التكلفة المعتمد عليها
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
%٩.١	٨	%١٤.٣	٢	%٧.٧	١	%١١.٨	٢	%١٠.٥	٢	%٤	١	التكلفة التاريخية
%٢٢.٧	٢٠	%٢١.٤	٣	%٢٣.١	٣	-	-	%٤٢.١	٨	%٢٤	٦	التكلفة المحددة مقدماً
%٤٥.٥	٤٠	%٣٥.٧	٥	%٤٦.٢	٦	%٦٤.٧	١١	%٢٦.٣	٥	%٥٢	١٣	التكلفة المعيارية
%١٣.٦	١٢	%٢١.٤	٣	%١٥.٤	٢	%١١.٨	٢	%٥.٣	١	%١٦	٤	الموازنات التخطيطية
%٩.١	٨	%٧.١	١	%٧.٧	١	%١١.٨	٢	%١٥.٨	٣	%٤	١	أخرى متنوعة
%١٠٠	٨٨	%١٠٠	١٤	%١٠٠	١٣	%١٠٠	١٧	%١٠٠	١٩	%١٠٠	٢٥	المجموع

وقد أوضحت نتائج الدراسة الميدانية على ما يلي :

- أن ٤٥.٥% من المنشآت الصناعية السعودية التي شملتها عينة البحث يعتمد النظام التكاليفي لديها على نظام التكلفة المعيارية (خاصة المنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المنتجات التحويلية بنسبة ٦٤.٧% من تلك المنشآت، تليها المنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المواد الغذائية والمشروبات بنسبة ٥٢% من تلك المنشآت).
- أن ٢٢.٧% من المنشآت الصناعية السعودية التي شملتها عينة البحث يعتمد النظام التكاليفي لديها على التكلفة المحددة مقدماً (خاصة المنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المنتجات المعدنية بنسبة ٤٢.١% من تلك المنشآت).

وتجد الباحثة أن اعتماد ٤٥.٥% من المنشآت الصناعية السعودية محل البحث على نظام التكلفة المعيارية يدل على عدم مواكبة التقدم في بيئة التصنيع الحديثة لدى تلك المنشآت، وذلك لأن جوهر اهتمام نظام التكلفة المعيارية يكون في المقارنة بين الأداء الفعلي بالأداء المعياري وتحليل الفروق بينهما، في حين أن أهم مقاييس الأداء في ظل البيئة التنافسية الحالية يتمثل في جودة المنتج بالإضافة إلى هدف نظام التكاليف المعيارية يتمثل في زيادة إنتاج منتجات محدودة (نمطية) يمثل العمل المباشر العنصر الأساسي في إنتاجها، في حين أن ظروف الإنتاج في الوقت الحاضر تختلف عن ذلك نظراً لزيادة الاعتماد على الآلية في الإنتاج.

٥- أوضحت نتائج الدراسة الميدانية الهدف من تطبيق نظام التكاليف في المنشآت الصناعية السعودية محل البحث، ويوضح ذلك جدول رقم (٥-٦)

جدول رقم (٥-٦)

يوضح الهدف من تطبيق نظام التكاليف في المنشآت السعودية محل البحث

المجموع		صناعات أخرى		منتجات كيمياوية		منتجات تحويلية		منتجات معدنية		مواد غذائية ومشروبات		القطاعات الصناعية السعودية
												أهداف تطبيق نظام التكاليف
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
%٦.٨	٦	-	-	%٧.٧	١	%١١.٨	٢	%٥.٣	١	%٨	٢	تحديد التكاليف
%٣.٤	٣	-	-	-	-	-	-	-	-	%١٢	٣	تخطيط ورقابة التكاليف
%٩.١	٨	-	-	%٧.٧	١	%١١.٨	٢	%١٥.٨	٣	%٨	٢	تخفيض التكاليف
%٨٠.٧	٧١	%١٠٠	١٤	%٨٤.٦	١١	%٧٦.٤	١٣	%٧٨.٩	١٥	%٧٢	١٨	كل الأهداف السابقة
%١٠٠	٨٨	%١٠٠	١٤	%١٠٠	١٣	%١٠٠	١٧	%١٠٠	١٩	%١٠٠	٢٥	المجموع

وقد أوضحت نتائج الدراسة الميدانية على ما يلي :

- أن ٨٠.٧٪ من المنشآت الصناعية السعودية التي شملتها عينة البحث تطبق النظام التكاليفي لتحقيق كل الأهداف السابقة (المنشآت الصناعية المختلفة بنسبة ١٠٠٪، تليها المنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المنتجات الكيماوية بنسبة ٨٤.٦٪، ثم المنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المنتجات المعدنية بنسبة ٧٨.٩٪، والمنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المنتجات التحويلية بنسبة ٧٦.٤٪ والمنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المواد الغذائية والمشروبات بنسبة ٧٢٪).
- أن ٩.١٪ من المنشآت الصناعية السعودية التي شملتها عينة البحث تطبق النظام التكاليفي لهدف تخفيض التكاليف (خاصة المنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المنتجات المعدنية بنسبة ١٥.٨٪ من تلك المنشآت)، ويشمل هذا الهدف هدف المساعدة على اتخاذ القرارات.
- أن ٦.٨٪ من المنشآت الصناعية السعودية التي شملتها عينة البحث تطبق النظام التكاليفي لهدف تحديد التكاليف (خاصة المنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المنتجات التحويلية بنسبة ١١.٨٪ من تلك المنشآت).
- أن ٣.٤٪ من المنشآت الصناعية السعودية التي شملتها عينة البحث تطبق النظام التكاليفي لهدف تخطيط ورقابة التكاليف (خاصة المنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المواد الغذائية والمشروبات بنسبة ١٢٪ من تلك المنشآت).

وتدل النسبة العالية ٨٠.٧٪ لتطبيق النظام التكاليفي لتحقيق كل الأهداف السابقة على عدم تفرقة المنشآت في الأهمية بين أهداف تطبيق نظام التكاليف، حيث أن اغلب المنشآت السعودية محل البحث تطبق النظام التكاليفي لكل من هدف تخفيض التكاليف، تحديد التكاليف، وتخطيط ورقابة التكاليف.

وتشير الباحثة إلى أن تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط سيساعد تلك المنشآت على تحقيق الأهداف السابقة، حيث أن هذا المدخل يؤدي تطبيقه إلى التحديد السليم للتكاليف وبالتالي تخفيض التكاليف.

٦- أوضحت نتائج الدراسة الميدانية نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة إلى إجمالي التكاليف في المنشآت الصناعية السعودية محل هذا البحث، ويوضح ذلك جدول رقم (٥-٧).

جدول رقم (٧-٥)

يوضح نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة إلى إجمالي التكاليف في المنشآت السعودية محل البحث

المجموع		صناعات أخرى		منتجات كيمياوية		منتجات تحويلية		منتجات معدنية		مواد غذائية ومشروبات		القطاعات الصناعية السعودية
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
%٤٦.٦	٤١	%٥٧.١	٨	%٣٠.٨	٤	%٤١.٢	٧	%٤٧.٤	٩	%٥٢	١٣	نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة*
%٥٣.٤	٤٧	%٤٢.٩	٦	%٦٩.٢	٩	%٥٨.٨	١٠	%٥٢.٦	١٠	%٤٨	١٢	أقل من ٢٥% من إجمالي تكلفة الإنتاج
%١٠٠	٨٨	%١٠٠	١٤	%١٠٠	١٣	%١٠٠	١٧	%١٠٠	١٩	%١٠٠	٢٥	أكثر من ٢٥% من إجمالي تكلفة الإنتاج
												المجموع

* كانت النسبة المألوفة في النظام التقليدي أقل من ٢٥% من إجمالي الإنتاج، أما في الوقت الحالي بزيادة الاعتماد على الآلية والميكنة زادت تلك النسبة، وللمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى:

Turney, Peter., (1992), *Op.cit.*, pp:32-34.

وقد أوضحت نتائج الدراسة الميدانية على ما يلي :

- أن ٤٦.٦٪ من المنشآت الصناعية السعودية التي شملتها عينة البحث نقل فيها نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة عن ٢٥٪ من إجمالي تكاليف الإنتاج، بينما ٥٣.٤٪ من تلك المنشآت تزيد فيها نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة عن ٢٥٪ من إجمالي تكاليف الإنتاج، وتدلل هذه الزيادة على تغير هيكل التكاليف في المنشآت الصناعية السعودية محل البحث نتيجة الاعتماد على الآلية سواء كان اعتماد شديد أو متوسط (كما هو موضح في جدول ٥-٢)، وبالتالي أهمية العلاج السليم لمشكلة تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة في تلك المنشآت، وهنا تشير الباحثة إلى أن استخدام مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط سيساعد تلك المنشآت على علاج مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة، حيث أن هذا المدخل ظهر أساساً لذلك.
 - أن ٦٩.٢٪ من المنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المنتجات الكيماوية تزيد فيها نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة عن ٢٥٪ من إجمالي تكاليف الإنتاج، وتتفق معها في ذلك ٥٨.٨٪ من المنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المنتجات التحويلية، و ٥٢.٦٪ من المنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المنتجات المعدنية، إلا أن ٥٧.١٪ من المنشآت التي تعمل في قطاعات صناعية أخرى مختلفة و ٥٢٪ من المنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المواد الغذائية والمشروبات، نقل فيها نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة عن ٢٥٪ من إجمالي تكاليف الإنتاج.
- ٧- أوضحت نتائج الدراسة الميدانية الأساس المستخدم عند تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة في المنشآت الصناعية السعودية محل البحث، ويوضح ذلك جدول رقم (٥-٨).

جدول رقم (٥-٨)

يوضح أسس تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة في المنشآت السعودية محل البحث

المجموع		صناعات أخرى		منتجات كيميائية		منتجات تحويلية		منتجات معدنية		مواد غذائية ومشروبات		القطاعات الصناعية السعودية
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد		أساس تخصيص التكاليف غير المباشرة
%٢٨.٤	٢٥	%٢٨.٦	٤	%٣٠.٨	٤	%١١.٨	٢	%٤٧.٤	٩	%٢٤	٦	ساعات العمل المباشر
%١٩.٣	١٧	%٣٥.٧	٥	%٧.٧	١	%١٧.٦	٣	٥.٣	١	%٢٨	٧	ساعات تشغيل الآلات
%٣١.٨	٢٨	%٢٨.٦	٤	%٢٣.١	٣	%٤١.٢	٧	%٢١.١	٤	%٤٠	١٠	عدد الوحدات المنتجة
%٢٠.٥	١٨	%٧.٧	١	%٣٨.٥	٥	%٢٩.٤	٥	%٢٦.٤	٥	%٨	٢	أخرى
%١٠٠	٨٨	%١٠٠	١٤	%١٠٠	١٣	%١٠٠	١٧	%١٠٠	١٩	%١٠٠	٢٥	المجموع

وقد أوضحت نتائج الدراسة الميدانية على ما يلي :

- أن ٣١.٨٪ من المنشآت الصناعية السعودية التي شملتها عينة البحث تستخدم أساس عدد الوحدات المنتجة عند تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات، و ٢٨.٤٪ من تلك المنشآت تستخدم أساس ساعات العمل المباشر، و ١٩.٣٪ تستخدم أساس ساعات تشغيل الآلات، بينما ٢٠.٥٪ تستخدم أكثر من أساس واحد عند تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات.
 - أن ٤٧.٤٪ من المنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المنتجات المعدنية تستخدم أساس ساعات العمل المباشر عند تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات، وتتفق معها في ذلك ٣٠.٨٪ من المنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المنتجات الكيماوية، إلا أن ٤١.٢٪ من المنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المنتجات التحويلية تستخدم أساس عدد الوحدات المنتجة عند تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات، وتتفق معها في ذلك ٤٠٪ من المنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المواد الغذائية والمشروبات، أما ٣٥.٧٪ من المنشآت التي تعمل في قطاعات صناعية أخرى مختلفة فإنها تستخدم أساس ساعات تشغيل الآلات عند تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات.
- وبما أن أغلب المنشآت تستخدم أساس واحد للتخصيص، وهذا الأساس يتعلق بحجم الإنتاج مع أن الكثير من التكاليف الصناعية غير المباشرة لا تتغير مع التغير في حجم الإنتاج في ظل التطورات الصناعية، فإن الباحثة تتوقع أن تكون نسبة الخطأ في تحديد التكلفة نسبة كبيرة، مما يعنى عدم الدقة في حساب التكلفة.
- ٨- أوضحت نتائج الدراسة الميدانية كيفية تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة في المنشآت الصناعية السعودية محل البحث، ويوضح ذلك جدول رقم (٥-٩).

جدول رقم (٥-٩)

يوضح كيفية تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة في المنشآت السعودية محل البحث

المجموع		صناعات أخرى		منتجات كيمياوية		منتجات تحويلية		منتجات معدنية		مواد غذائية ومشروبات		البيان
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
%٥١.١	٤٥	%٥٠	٧	%٣٨.٥	٥	%٧٠.٦	١٢	%٦٣.٢	١٢	%٣٦	٩	مدخل القياس الكلي
%٣٣	٢٩	%٢٨.٦	٤	%٥٣.٨	٧	%١١.٨	٢	%٣١.٦	٦	%٤٠	١٠	مدخل القياس الكلي المعدل
%٥.٧	٥	%١٤.٣	٢	-	-	%١١.٨	٢	-	-	%٤	١	مدخل القياس الحدي
%١٠.٢	٩	%٧.١	١	%٧.٧	١	%٥.٩	١	%٥.٣	١	%٢٠	٥	مدخل قياس الطاقة المستغلة
%٩٢	٨١	%٩٢.٩	١٣	%٨٤.٦	١١	%١٠٠	١٧	%٨٩.٥	١٧	%٩٢	٢٣	طريقة التخصيص المباشر
%٤.٥	٤	%٧.١	١	-	-	-	-	%١٠.٥	٢	%٤	١	طريقة التخصيص التتازلي

المدخل المستخدم عند تخصيص التكلفة غير المباشرة على المنتجات

الطريقة المستخدمة عند تخصيص تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية على

مراكز الإنتاج	طريقة التبادلي	التخصيص	١	%٤	-	-	-	-	٢	%١٥.٤	-	٣	%٣.٤
---------------	----------------	---------	---	----	---	---	---	---	---	-------	---	---	------

وقد أوضحت نتائج الدراسة الميدانية على ما يلي :

- أن ٥١.١٪ من المنشآت الصناعية السعودية التي شملتها عينة البحث تستخدم مدخل القياس الكلي عند تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات (خاصة المنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المنتجات التحويلية بنسبة ٧٠.٦٪ من تلك المنشآت، تليها المنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المنتجات المعدنية بنسبة ٦٣.٢٪ من تلك المنشآت، والمنشآت التي تعمل في قطاعات صناعية أخرى مختلفة بنسبة ٥٠٪ من تلك المنشآت).

ويؤدي استخدام أغلب المنشآت الصناعية السعودية محل البحث مدخل القياس الكلي عند تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات إلى عدم إظهار السلوك الحقيقي للتكلفة، حيث أن هذا المدخل يحمل المنتج بالتكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة، مما يؤدي إلى تحديد تكلفة غير دقيقة للمنتجات، كما أن استخدام مدخل القياس الكلي لا يؤدي إلى تقديم بيانات تساعد على اتخاذ القرارات خاصة في الأجل القصير في ظل ظروف المنافسة.

- أن ٩٢٪ من المنشآت الصناعية السعودية التي شملتها عينة البحث تستخدم طريقة التخصيص المباشر عند تخصيص مراكز الخدمات الإنتاجية على مراكز الإنتاج، والتي تحرص على تخصيص تكلفة كل مركز من مراكز الخدمات الإنتاجية مباشرة على مراكز الإنتاج، مما قد يؤدي إلى عدم القدرة على المعالجة الصحيحة لمشكلة تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة وخاصة باستخدام أساس واحد للتخصيص (كما هو موضح في الجدول ٥-٨) متعلق بحجم الإنتاج.

وقد أوضحت نتائج الاستبيان عدم ملائمة أساليب وإجراءات نظم التكاليف المستخدمة حالياً في المنشآت الصناعية السعودية التي شملتها عينة البحث في ظل المستجدات الحديثة التي طرأت على بيئة التصنيع المتقدمة، مما يستوجب سعي تلك المنشآت نحو تحسين طرق تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة حتى يمكن تحديد تكلفة المنتجات بطريقة دقيقة وسليمة وتوفير المعلومات الملائمة واللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، ويساعد استخدام وتطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط في تلك المنشآت على علاج مشكلة تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة مما يؤدي إلى الحصول على تكلفة دقيقة وبالتالي بيانات أكثر دقة تساعد على اتخاذ القرارات السليمة.

ثانياً : تحليل نتائج المجموعة الثانية من الأسئلة :

وقد أوضحت نتائج المجموعة الثانية من الأسئلة على ما يلي :

١- أوضحت نتائج الدراسة الميدانية مدى موافقة المنشآت الصناعية السعودية محل البحث على تطبيق مفهوم إدارة التكلفة، ويوضح ذلك جدول رقم (٥-١٠).

جدول رقم (٥-١٠)

يوضح مدى موافقة المنشآت الصناعية السعودية محل البحث على تطبيق مفهوم إدارة التكلفة

نتائج اختبار مربع كأي	تطبيق مفهوم إدارة التكلفة				القطاعات الصناعية السعودية
	توافق بدرجة متوسطة		توافق بدرجة كبيرة		
	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
مربع كأي المحسوبة = ٢.٧٤٩ درجة الحرية = ٤ القيمة المعنوية المحسوبة = ٠.٦٠١ الاختبار ليس له دلالة إحصائية	٣٢%	٨	٦٨%	١٧	مواد غذائية ومشروبات
	٤٢.١%	٨	٥٧.٩%	١١	منتجات معدنية
	٥٢.٩%	٩	٤٧.١%	٨	منتجات تحويلية
	٥٣.٨%	٧	٤٦.٢%	٦	منتجات كيمياوية
	٥٠%	٧	٥٠%	٧	صناعات أخرى

وقد أوضحت نتائج الدراسة الميدانية على ما يلي :

- أن ٦٨% من المنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المواد الغذائية والمشروبات توافق بدرجة كبيرة على تطبيق مفهوم إدارة التكلفة، وتتفق معها في ذلك ٥٧.٩% من المنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المنتجات المعدنية، بينما كانت ٥٢.٩% من المنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المنتجات التحويلية توافق بدرجة متوسطة على تطبيق مفهوم إدارة التكلفة، وتتفق معها في ذلك ٥٣.٨% من المنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المنتجات الكيماوية، أما المنشآت التي تعمل في قطاعات صناعية أخرى مختلفة فقد كانت توافق بدرجة كبيرة على تطبيق مفهوم إدارة التكلفة بنسبة ٥٠% وبنفس النسبة توافق بدرجة متوسطة على ذلك.
- اظهر اختبار مربع كأي أن قيمة مربع كأي المحسوبة = ٢.٧٤٩ بدرجة حرية = ٤، ووجد أن الاختبار ليس له دلالة إحصائية، لان القيمة المعنوية المحسوبة ٠.٦٠١ وهي اكبر من مستوى المعنوية ٠.٠٥، وهذا يعني عدم وجود علاقة بين طبيعة

الصناعة وبين الموافقة على تطبيق مفهوم إدارة التكلفة حيث أوضحت النتائج موافقة جميع المنشآت على تطبيق مفهوم إدارة التكلفة بدرجات متفاوتة، ولا يوجد قطاع صناعي واحد لم يوافق على تطبيق مفهوم إدارة التكلفة.

٢- أوضحت نتائج الدراسة الميدانية العلاقة بين درجة المنافسة التي تتعرض لها المنشآت الصناعية السعودية محل البحث وبين الموافقة على تطبيق مفهوم إدارة التكلفة في تلك المنشآت.

جدول رقم (٥-١١)

يوضح اختبار مربع كأي إيجاد العلاقة بين درجة المنافسة والموافقة على تطبيق مفهوم إدارة التكلفة في تلك المنشآت السعودية محل البحث

نتائج اختبار مربع كأي	تطبيق مفهوم إدارة التكلفة				درجة المنافسة التي تتعرض لها المنشآت الصناعية السعودية
	توافق بدرجة متوسطة		توافق بدرجة كبيرة		
	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
مربع كأي المحسوبة = ٢.٣٧٠ درجة الحرية = ١	٣٤.٣%	١٢	٦٥.٧%	٢٣	منافسة شديدة
القيمة المعنوية المحسوبة = ٠.٠٩٣٠ الاختبار ليس له دلالة إحصائية	٥٠.٩%	٢٧	٤٩.١%	٢٦	منافسة متوسطة

وقد أوضحت نتائج الدراسة الميدانية على ما يلي :

- أن ٦٥.٧% من المنشآت الصناعية السعودية التي شملتها عينة البحث والتي تتعرض للمنافسة الشديدة توافق بدرجة كبيرة على تطبيق مفهوم إدارة التكلفة، بينما كانت ٥٠.٩% من المنشآت الصناعية السعودية التي شملتها عينة البحث والتي تتعرض للمنافسة المتوسطة توافق بدرجة متوسطة على تطبيق مفهوم إدارة التكلفة، مما يعني أن زيادة حدة المنافسة بين المنشآت الصناعية السعودية يؤدي إلى تعظيم دور إدارة التكلفة، حيث تحرص المنشآت التي تتعرض للمنافسة على تخفيض تكاليف منتجاتها بما يضمن بقائها في السوق التنافسية، وذلك بتصميم نظام دقيق لإدارة التكلفة.

- أظهر اختبار مربع كأي أن قيمة مربع كأي المحسوبة = ٢.٣٧٠ بدرجة حرية = ١، ووجد أن الاختبار ليس له دلالة إحصائية، لأن القيمة المعنوية المحسوبة = ٠.٠٩٣ وهى أكبر من مستوى المعنوية ٠.٠٥، وهذا يعني عدم وجود علاقة بين درجة

المنافسة التي تتعرض لها المنشآت وبين الموافقة على تطبيق مفهوم إدارة التكلفة، حيث أوضحت النتائج أن جميع المنشآت التي تتعرض للمنافسة سواء كانت المنافسة شديدة أو متوسطة توافق على تطبيق مفهوم إدارة التكلفة سواء كانت الموافقة بدرجة كبيرة أو متوسطة، أي أن جميع المنشآت التي تتعرض للمنافسة توافق على تطبيق مفهوم إدارة التكلفة.

٣- أوضحت نتائج الدراسة الميدانية ترتيب أهمية استخدام الأدوات المساعدة لمفهوم إدارة التكلفة في المنشآت الصناعية السعودية محل البحث، ويوضح ذلك جدول رقم (١٢-٥).

جدول رقم (١٢-٥)

يوضح ترتيب أهمية استخدام الأدوات المساعدة لمفهوم إدارة التكلفة في المنشآت الصناعية السعودية محل البحث

الترتيب	المتوسط**	المجموع*	الأوزان*			الأدوات المساعدة لمفهوم إدارة التكلفة في المنشآت الصناعية السعودية
			لا توافق	توافق بدرجة متوسطة	توافق بدرجة كبيرة	
٤	١.٨٥	١٦٣	٣٣	٣٥	٢٠	التكلفة المستهدفة
١	٢.٥٩	١٨٤	٢١	٣٨	٢٩	إدارة الجودة الشاملة
٣	١.٩٤	١٧١	٢٩	٣٥	٢٤	الإنتاج في الوقت المناسب
٢	١.٩٩	١٧٥	٢٥	٣٩	٢٤	التحسين المستمر

تظهر أهمية قيام المنشآت الصناعية السعودية التي ترغب البقاء في السوق التنافسية بتصميم نظام دقيق لإدارة التكلفة باستخدام الأدوات المساعدة لذلك لغرض الوصول إلى إدارة فعالة للتكاليف تضمن تدفق المعلومات المحاسبية عن التكلفة، حيث يقوم مفهوم إدارة التكلفة باستخدام مجموعة من الأدوات لإدارة التكلفة (مثل التكلفة

* تم إعطاء الأوزان للإجابات بحيث كانت توافق بدرجة كبيرة = ٣، وتوافق بدرجة متوسطة = ٢، ولا توافق = ١

** المجموع = عدد مرات التكرار × الوزن المعطى لكل اختيار، مثال ١٦٣ = (٣×٢٠)

*** المتوسط = المجموع ÷ عدد الاستمارات، مثال ١.٨٥ = ١٦٣ ÷ ٨٨

المستهدفة، إدارة الجودة الشاملة، الإنتاج في الوقت المناسب، التحسين المستمر) بغرض إنتاج المنتج بالجودة المطلوبة وتوصيل هذا المنتج إلى المستهلك في الوقت المناسب، علاوة على تخفيض تكلفته بهدف تحقيق ميزة تنافسية للمنشأة في السوق.

وقد أوضحت نتائج الدراسة الميدانية على ما يلي :

- أن المنشآت الصناعية السعودية التي شملتها عينة البحث تجد أن استخدام مفهوم إدارة الجودة الشاملة يأتي في المرتبة الأولى من حيث الأهمية للوصول إلى إدارة فعالة للتكاليف، حيث تعمل كل المستويات التنظيمية (حسب هذا المفهوم) لتأسيس الجودة في المنتجات والخدمات وذلك لتحقيق المزايا التنافسية.
- أن المنشآت الصناعية السعودية التي شملتها عينة البحث تجد أن استخدام مفهوم التحسين المستمر يأتي في المرتبة الثانية من حيث الأهمية للوصول إلى إدارة فعالة للتكاليف، حيث يقوم العاملون (حسب هذا المفهوم) باختلاف مستوياتهم التنظيمية بمجموعة من الجهود بهدف تحسين أداء العمليات المختلفة مما يؤدي إلى تخفيض التكلفة في المنشأة والذي يحقق رضا المستهلك مع مراعاة تحقيق الجودة المطلوبة.
- أن المنشآت الصناعية السعودية التي شملتها عينة البحث تجد أن استخدام مفهوم الإنتاج في الوقت المناسب يأتي في المرتبة الثالثة من حيث الأهمية للوصول إلى إدارة فعالة للتكاليف، حيث تعمل المنشآت (حسب هذا المفهوم) على استمرار تدفق المنتجات أو الخدمات ذات الجودة العالية بالكميات التي تفي باحتياجات المستهلكين في الوقت المناسب وبأدنى قدر من التكلفة وتخفيض المخزون إلى أدنى حد ممكن.
- أن المنشآت الصناعية السعودية التي شملتها عينة البحث تجد أن استخدام مفهوم التكلفة المستهدفة يأتي في المرتبة الرابعة من حيث الأهمية للوصول إلى إدارة فعالة للتكاليف، حيث تعمل المنشآت (حسب هذا المفهوم) على تحقيق مستويات محددة للتكلفة بما يمكن من تحقيق أرباح مستهدفة لتلك المنشآت.

٤- أوضحت نتائج الدراسة الميدانية مدى موافقة المنشآت الصناعية السعودية محل البحث على تطبيق مفهوم التحسين المستمر، ويوضح ذلك جدول رقم (٥-١٣).

جدول رقم (٥-١٣)

يوضح مدى موافقة المنشآت السعودية محل البحث على تطبيق مفهوم التحسين المستمر

المجموع		صناعات أخرى		منتجات كيماوية		منتجات تحويلية		منتجات معدنية		مواد غذائية ومشروبات		التطبيقات الصناعية السعودية تطبيق مفهوم التحسين المستمر
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
%٢٧.٣	٢٤	%٢١.٤	٣	%١٥.٤	٢	%٢٩.٤	٥	%٢١.١	٤	%٤٠	١٠	توافق بدرجة كبيرة
%٤٤.٣	٣٩	%٣٥.٧	٥	%٤٦.٢	٦	%٤٧.١	٨	%٤٢.١	٨	%٤٨	١٢	توافق بدرجة متوسطة
%٢٨.٤	٢٥	%٤٢.٩	٦	%٣٨.٥	٥	%٢٣.٥	٤	%٣٦.٨	٧	%١٢	٣	لا توافق
%١٠٠	٨٨	%١٠٠	١٤	%١٠٠	١٣	%١٠٠	١٧	%١٠٠	١٩	%١٠٠	٢٥	المجموع

وقد أوضحت نتائج الدراسة الميدانية على ما يلي :

- أن ٤٤.٣٪ من المنشآت الصناعية السعودية التي شملتها عينة البحث توافق بدرجة متوسطة على تطبيق مفهوم التحسين المستمر (خاصة المنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المواد الغذائية والمشروبات بنسبة ٤٨٪ من تلك المنشآت، و ٤٧.١٪ من المنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المنتجات التحويلية، ٤٦.٢٪ من المنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المنتجات الكيماوية، و ٤٢.١٪ من المنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المنتجات المعدنية).
- وقد يرجع السبب في موافقة اغلب المنشآت الصناعية السعودية التي شملتها عينة البحث بدرجة متوسطة على تطبيق مفهوم التحسين المستمر إلى رأي تلك المنشآت في استخدام مفهوم التحسين المستمر كأحد أدوات إدارة التكلفة (كما هو موضح في الجدول ٥-١٢)، حيث أوضحت النتائج أن استخدام مفهوم التحسين المستمر يأتي في المرتبة الثانية من حيث الأهمية لدى المنشآت السعودية.

- ٥- أوضحت نتائج الدراسة الميدانية درجات ترتيب اهتمام المنشآت الصناعية السعودية محل البحث بتحقيق أهداف التحسين المستمر، ويوضح ذلك جدول رقم (٥-١٤).

جدول رقم (٥-١٤)

يوضح ترتيب اهتمام المنشآت السعودية محل البحث بتحقيق أهداف التحسين المستمر

الترتيب	المتوسط	المجموع	الأوزان			أهداف التحسين المستمر
			لا توافق	توافق بدرجة متوسطة	توافق بدرجة كبيرة	
٣	٢.٤٨	٢١٨	٧	٣٢	٤٩	تخفيض التكاليف
٤	٢.٤٥	٢١٦	١٠	٢٨	٥٠	دراسة السوق وطلبات المستهلكين
١	٢.٦٧	٢٣٥	٣	٢٣	٦٢	تحقيق جودة المنتجات
٢	٢.٥٥	٢٢٤	٣	٣٤	٥١	تحسين أداء العمليات الإنتاجية

وقد أوضحت نتائج الدراسة الميدانية على ما يلي :

- أن المنشآت الصناعية السعودية التي شملتها عينة البحث تجد أن هدف تحقيق جودة المنتجات يأتي في المرتبة الأولى من حيث الأهمية، حيث تعمل تلك المنشآت على تحقيق ذلك الهدف من خلال استخدام عدة وسائل أهمها المحافظة على مستوى الجودة لتمييز المنتجات، الارتفاع بمستوى الجودة لمواجهة المنافسة والوصول إلى مستوى الجودة الملائم لرغبات المستهلكين.
 - أن المنشآت الصناعية السعودية التي شملتها عينة البحث تجد أن هدف تحسين أداء العمليات الإنتاجية يأتي في المرتبة الثانية من حيث الأهمية، حيث تجد تلك المنشآت أهمية وضرورة تعاون كل من الإدارة العليا والمشرفين والعمال على تحقيق ذلك الهدف.
 - أن المنشآت الصناعية السعودية التي شملتها عينة البحث تجد أن هدف تخفيض التكاليف يأتي في المرتبة الثالثة من حيث الأهمية حيث تعمل تلك المنشآت على تحقيق ذلك الهدف من خلال استخدام عدة وسائل أهمها تطوير الأداء في المنشأة، تقادى الأخطاء والعيوب وصيانة الآلات قبل بدء العملية الإنتاجية، وإلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة.
 - أن المنشآت الصناعية السعودية التي شملتها عينة البحث تجد أن هدف دراسة السوق وطلبات المستهلكين يأتي في المرتبة الرابعة من حيث الأهمية، حيث تعمل تلك المنشآت على تحقيق ذلك الهدف من خلال استخدام عدة وسائل أهمها التعرف على خصائص وسلوك وصفات المستهلكين المرتقبين لمعرفة احتياجاتهم في المنتجات التي تنتجها المنشآت، إنشاء قسم البحوث والتطوير في المنشآت، وتقديم المنشآت لتسهيلات ما بعد البيع للمستهلكين.
- ٦- أوضحت نتائج الدراسة الميدانية مدى أهمية تطبيق مفهوم التحسين المستمر لتحقيق أهداف التحسين المستمر في المنشآت الصناعية السعودية محل البحث، ويوضح ذلك جدول رقم (٥-١٥) ..

جدول رقم (٥-١٥)

يوضح اختبار معامل ارتباط سبيرمان لدراسة أهمية تطبيق مفهوم التحسين المستمر لتحقيق أهداف التحسين المستمر في المنشآت السعودية محل البحث

مستوى الدلالة	القيمة المعنوية المحسوبة	قيمة معامل ارتباط سبيرمان	أهمية تطبيق مفهوم التحسين المستمر
الاختبار له دلالة إحصائية	٠.٠٠٠٠	٠.٤٢٢	لتحقيق أهداف التحسين المستمر

وقد أظهرت النتائج وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغيرين (الموافقة على تطبيق مفهوم التحسين المستمر والاهتمام بتحقيق أهداف التحسين المستمر)، حيث كانت القيمة المعنوية المحسوبة=٠.٠٠٠٠ وهي تقل عن مستوى المعنوية ٠.٠٠٥، وكان معامل الارتباط =٠.٤٢٢، مما يدل على أن الارتباط متوسط وإيجابي (لأن علامته موجبة) بين المتغيرين.

ومن نتائج الأسئلة المتعلقة بالمجموعة الثانية تخلص الباحثة إلى أهمية تطبيق مفهوم إدارة التكلفة في المنشآت الصناعية السعودية التي شملتها عينة البحث، حيث يتطلب تطبيق هذا المفهوم التحول في التفكير إلى الإدارة بهدف التوجه نحو التحسين المستمر، بمعنى أهمية التساؤل عن مقدار ما تحققه المنشآت نتيجة التوجه نحو زيادة قدرتها التنافسية، كسب رضا المستهلك، تحقق جودة المنتجات، وتحسين أداء العمليات الإنتاجية، الأمر الذي ينعكس بدوره على تخفيض التكاليف.

ثالثاً : تحليل نتائج المجموعة الثالثة من الأسئلة :

أوضحت نتائج المجموعة الثالثة من الأسئلة على ما يلي :

١- أوضحت نتائج الدراسة الميدانية مدى موافقة المنشآت الصناعية السعودية محل البحث على إمكانية تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط، ويوضح ذلك جدول رقم (٥-١٦).

جدول رقم (٥-١٦)

يوضح مدى موافقة المنشآت السعودية محل البحث على إمكانية تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط

المجموع		صناعات أخرى		منتجات كيمياوية		منتجات تحويلية		منتجات معدنية		مواد غذائية ومشروبات		القطاعات الصناعية السعودية إمكانية تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
%٥٤.٥	٤٨	%٥٧.١	٨	%٦١.٥	٨	%٥٢.٩	٩	%٤٢.١	٨	%٦٠	١٥	توافق بدرجة كبيرة
%١٧.١	١٥	%٧.٢	١	%٧.٧	١	%١١.٨	٢	%٢٦.٣	٥	%٢٤	٦	توافق بدرجة متوسطة
%٢٨.٤	٢٥	%٣٥.٧	٥	%٣٠.٨	٤	%٣٥.٣	٦	%٣١.٦	٦	%١٦	٤	لا توافق
%١٠٠	٨٨	%١٠٠	١٤	%١٠٠	١٣	%١٠٠	١٧	%١٠٠	١٩	%١٠٠	٢٥	المجموع

وقد أوضحت نتائج الدراسة الميدانية على ما يلي :

- أن ٥٤.٥% من المنشآت الصناعية السعودية التي شملتها عينة البحث توافق بدرجة كبيرة على إمكانية تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لديها (خاصة المنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المنتجات الكيماوية بنسبة ٦١.٥% من تلك المنشآت تليها المنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المواد الغذائية والمشروبات بنسبة ٦٠% من تلك المنشآت).

ويربط هذه النتيجة مع نتيجة جدول (٥-٢) تستنتج الباحثة ملائمة تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط في المنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المواد الغذائية والمشروبات حيث تتوفر لديها البيئة الصناعية الملائمة، أما بالنسبة للمنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المنتجات الكيماوية بالرغم من أن أغلب تلك المنشآت توافق بدرجة كبيرة على إمكانية تطبيق هذا المدخل، إلا أنه من الأفضل لها التريث قبل استخدامه، حيث أن أغلب تلك المنشآت لا تتوفر لديها البيئة الصناعية الملائمة للتطبيق، لأنها تعمل في بيئة تنافسية متوسطة بالإضافة إلى اعتمادها المتوسط على الآلية في الإنتاج.

ولكن عند ربط هذه النتيجة مع نتيجة لجدول (٥-٧) تجد الباحثة زيادة نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة عن ٢٥% من تكاليف الإنتاج في المنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المنتجات الكيماوية، مما يعنى أهمية استخدام تلك المنشآت لمدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط، وتخلص الباحثة إلى أن كل منشأة يجب أن تراعى الأسباب التي تستدعى تطبيق هذا المدخل لديها حتى يحقق الفائدة المرجوة منه.

- أن ٢٨.٤% من المنشآت الصناعية السعودية التي شملتها عينة البحث لا توافق على إمكانية تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لديها (خاصة المنشآت التي تعمل في قطاعات صناعية أخرى مختلفة بنسبة ٣٥.٧% من تلك المنشآت)، ويربط هذه النتيجة مع نتيجة جدول (٥-٢) ونتيجة جدول (٥-٧) تجد الباحثة عدم ملائمة تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط في تلك المنشآت، أما بالنسبة للمنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المواد الغذائية والمشروبات والتي لا توافق على تطبيق المدخل، فقد يرجع السبب في ذلك إلى عدم وعى وإدراك وفهم تلك المنشآت لذلك المدخل.

٢- أوضحت نتائج الدراسة الميدانية أهداف المنشآت الصناعية السعودية محل البحث من الموافقة على إمكانية تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط، ويوضح ذلك جدول رقم (٥-١٧).

جدول رقم (٥-١٧)

يوضح أهداف المنشآت السعودية محل البحث من الموافقة على إمكانية تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط

المجموع		صناعات أخرى		منتجات كيميائية		منتجات تحويلية		منتجات معدنية		مواد غذائية ومشروبات		القطاعات الصناعية السعودية أهداف الموافقة على إمكانية تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
%١٣.٦	١٢	%٧.١	١	-	-	%٢٩.٤	٥	%٥.٣	١	%٢٠	٥	التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات
%١٠.٢	٩	%٧.١	١	-	-	%١١.٨	٢	%١٥.٨	٣	%١٢	٣	إنجاح جهود الإدارة في تخفيض التكلفة
%٤.٥	٤	%١٤.٤	٢	%١٥.٤	٢	-	-	-	-	-	-	تتمية روح العمل كفريق في المنشأة
%٤٣.٣	٣٨	%٣٥.٧	٥	%٥٣.٨	٧	%٢٣.٥	٤	%٤٧.٣	٩	%٥٢	١٣	كل ما سبق
%٧١.٦	٦٣	%٦٤.٣	٩	%٦٩.٢	٩	%٦٤.٧	١١	%٦٤.٤	١٣	%٨٤	٢١	المجموع

وقد أوضحت نتائج الدراسة الميدانية على ما يلي :

- أن ٤٣.٣٪ من المنشآت الصناعية السعودية التي شملتها عينة البحث توافق على إمكانية تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لتحقيق كل من هدف التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات، إنجاح جهود الإدارة في تخفيض التكاليف، وتنمية روح العمل كفريق في تلك المنشآت (خاصة المنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المنتجات الكيماوية بنسبة ٥٣.٨٪ من تلك المنشآت، تليها ٥٢٪ من المنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المواد الغذائية والمشروبات).

وبربط هذه النتيجة مع نتيجة جدول (٥-٦) وجدت الباحثة أن المنشآت الصناعية السعودية تستخدم النظام التكاليفي لديها لتحقيق عدة أهداف منها تحديد التكاليف وتخفيض التكاليف، لذلك فإن موافقتها على إمكانية تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط سيساعدها على تحقيق تلك الأهداف، حيث أن تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط سيؤدي إلى التحديد السليم للتكاليف وبالتالي إلى تخفيض التكاليف.

٣- أوضحت نتائج الدراسة الميدانية العلاقة بين الموافقة على إمكانية تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وبين تحقيق أهداف الموافقة على تطبيق المدخل في المنشآت الصناعية السعودية محل البحث، ويوضح ذلك جدول رقم (٥-١٨).

جدول رقم (٥-١٨)

يوضح اختبار معامل ارتباط سبيرمان لدراسة إمكانية تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لتحقيق أهداف تطبيق المدخل في المنشآت الصناعية محل البحث.

مستوى الدلالة	القيمة المعنوية المحسوبة	قيمة معامل ارتباط سبيرمان	إمكانية تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط
الاختبار له دلالة إحصائية	٠.٠٠٠٠	٠.٦٧٩	لتحقيق أهداف المدخل

وقد أظهرت النتائج وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغيرين (الموافقة على إمكانية تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وتحقيق أهداف تحديد التكلفة على أساس النشاط)، حيث كانت القيمة المعنوية المحسوبة = ٠.٠٠٠٠٠، وهي أقل من

مستوى المعنوية ٠.٠٥، وكان معامل الارتباط = ٠.٦٧٩، مما يدل على أن الارتباط قوى وإيجابي بين المتغيرين.

وذلك يعني أن الموافقة على إمكانية تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى التحديد السليم للتكاليف الذي يحقق مستوى دقة أفضل عند تحديد تكلفة المنتجات مما يساعد في تخفيض التكاليف وأيضاً تتمية روح العمل كفريق في المنشأة، وكل ذلك يجعل المنشأة أكثر قدرة على اتخاذ القرارات الأفضل بالنسبة للمنتجات، بالإضافة إلى الرقابة الأفضل على التكاليف عن طريق الرقابة على الأنشطة التي تحدث التكاليف.

٤- أوضحت نتائج الدراسة الميدانية أسباب عدم موافقة المنشآت الصناعية السعودية محل البحث على إمكانية تطبيق مدخل تحديد تكلفة على أساس النشاط، ويوضح ذلك جدول رقم (٥-١٩).

جدول رقم (٥-١٩)

يوضح أسباب عدم موافقة المنشآت السعودية محل البحث على تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط

المجموع		صناعات أخرى		منتجات كيميائية		منتجات تحويلية		منتجات معدنية		مواد غذائية ومشروبات		القطاعات الصناعية السعودية
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
%٤.٥	٤	%٧.١	١	%٧.٧	١	%١١.٨	٢	-	-	-	-	أسباب عدم الموافقة على تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط
%٤.٥	٤	%٧.١	١	%٧.٧	١	%١١.٨	٢	-	-	-	-	تكلفة المدخل العالية
%١٥.٩	١٤	%١٤.٢	٢	%١٥.٤	٢	%١١.٨	٢	%٣١.٦	٦	%٨	٢	عدم فهم وإدراك مفهوم المدخل
%٨	٧	%١٤.٢	٢	%٧.٧	١	%١١.٨	٢	-	-	%٨	٢	عدم وجود نظام تكاليفي كامل بالمنشأة
%٢٨.٤	٢٥	%٣٥.٥	٥	%٣٠.٨	٤	%٣٥.٤	٦	%٣١.٦	٦	%١٦	٤	المجموع

وقد أوضحت نتائج الدراسة الميدانية على مايلي :

- أن ١٥.٩% من المنشآت الصناعية السعودية التي شملتها عينة البحث والتي لا توافق على إمكانية تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط ترجع السبب في ذلك إلى عدم فهم وإدراك مفهوم المدخل (خاصة المنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المنتجات المعدنية بنسبة ٣١.٦% من تلك المنشآت) .
 - أن ٨% من المنشآت الصناعية السعودية التي شملتها عينة البحث والتي لا توافق على إمكانية تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط ترجع السبب في ذلك إلى عدم وجود نظام تكاليفي كامل لديها ، مما يعنى وجود خلل في النظام التكاليفي المطبق في تلك المنشآت يستدعى ضرورة تحسين ذلك النظام حتى يمكن استخدام الأساليب الحديثة في بيئة التصنيع المتقدمة .
 - أن ٤.٥% من المنشآت الصناعية السعودية التي شملتها عينة البحث والتي لا توافق على إمكانية تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط ترجع السبب في ذلك إلى تكلفة المدخل العالية عند التطبيق .
- ومن نتائج الأسئلة المتعلقة بالمجموعة الثالثة من الأسئلة تخلص الباحثة إلى موافقة أغلب المنشآت الصناعية السعودية على إمكانية تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وذلك لتحقيق هدف تخفيض التكاليف والتحديد السليم للتكاليف وتنمية روح العمل كفريق في تلك المنشآت ، إلا أن نسبة قليلة من تلك المنشآت كانت لا توافق على إمكانية تطبيق المدخل بسبب عدم فهم وإدراك مفهوم المدخل أو عدم وجود نظام تكاليفي كامل لديها أو تكلفة المدخل العالية ، وبالعلاج تلك الأسباب يكون من الممكن تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط في المنشآت الصناعية السعودية محل البحث .

رابعاً : تحليل نتائج المجموعة الرابعة من الأسئلة :

أوضحت نتائج المجموعة الرابعة الأسئلة على مايلي :

- ١- أوضحت نتائج الدراسة الميدانية مدى موافقة المنشآت الصناعية السعودية محل البحث على تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط، ويوضح ذلك جدول رقم (٥-٢٠).

جدول رقم (٥-٢٠)

يوضح مدى موافقة المنشآت الصناعية السعودية محل البحث على تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط

المجموع		صناعات أخرى		منتجات كيمياوية		منتجات تحويلية		منتجات معدنية		مواد غذائية ومشروبات		القطاعات الصناعية السعودية مدى الموافقة على التطوير
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
%٨٦.٤	٧٦	%٧٨.٦	١١	%٩٢.٣	١٢	%٨٨.٢	١٥	%٨٩.٥	١٧	%٨٤	٢١	موافق
%٩.١	٨	%٢١.٤	٣	%٧.٧	١	%٥.٩	١	-	-	%١٢	٣	محايد
%٤.٥	٤	-	-	-	-	%٥.٩	١	%١٠.٥	٢	%٤	١	غير موافق
%١٠٠	٨٨	%١٠٠	١٤	%١٠٠	١٣	%١٠٠	١٧	%١٠٠	١٩	%١٠٠	٢٥	المجموع

وقد أوضحت نتائج الدراسة الميدانية على ما يلي:

- أن ٨٦.٤٪ من المنشآت الصناعية السعودية التي شملتها عينة البحث توافق على تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط (خاصة المنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المواد الكيماوية بنسبة ٩٢.٣٪ من تلك المنشآت، تليها ٨٩.٥٪ من المنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المنتجات المعدنية، ثم ٨٨.٢٪ من المنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المنتجات التحويلية، و ٨٤٪ من المنشآت التي تعمل في قطاع صناعة المواد الغذائية والمشروبات.

وبما أن عدد المنشآت الموافقة على تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط حتى يمكن استخدامه في الجمل القصير لمساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات وتفعيل دوره في الاستخدامات الإدارية، بلغ ٧٦ منشأة من أصل ٨٨ منشأة سعودية، فإن الباحثة ستركز على تلك المنشآت الموافقة على التطوير عند السؤال عن الأساليب المقترحة استخدامها لتطوير المدخل.

٢- أوضحت نتائج الدراسة الميدانية مدى موافقة المنشآت الصناعية السعودية محل البحث على استخدام المدخل ثنائي الأبعاد لتطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط، ويوضح ذلك جدول رقم (٥-٢١).

جدول رقم (٥-٢١)

يوضح اختبار مربع كأي لدراسة العلاقة بين تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وبين استخدام المدخل ثنائي الأبعاد في المنشآت السعودية محل البحث

نتائج اختبار مربع كأي	استخدام المدخل ثنائي الأبعاد				تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط القطاعات الصناعية السعودية
	محايد		موافق		
	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
مربع كأي المحسوبة = ٨٢.٥٧١	٤.٨%	١	٩٥.٢%	٢٠	مواد غذائية ومشروبات
درجة الحرية = ٤	-	-	١٠٠%	١٧	منتجات معدنية
القيمة المعنوية المحسوبة = ٠.٠٠٠٠	-	-	١٠٠%	١٥	منتجات تحويلية
الاختبار له دلالة إحصائية	-	-	١٠٠%	١٢	منتجات كيميائية
	-	-	١٠٠%	١١	صناعات أخرى
	١.٣%	١	٩٨.٧%	٧٥	المجموع

وقد أظهرت النتائج أن ٩٨.٧% من المنشآت الصناعية السعودية التي شملتها عينة البحث والتي توافق على تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط ، توافق على أن استخدام المدخل ثنائي الأبعاد سيساعد على تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط، ويعالج القصور فيه من ناحية عدم تقديمه للمعلومات غير المالية ، مما يساعد الإدارة على اتخاذ القرارات التشغيلية بالإضافة إلى تخفيض التكاليف، وذلك لتوفير البيانات المالية وغير المالية مما يساعد على عملية التحسين المستمر .

كما أظهر اختبار مربع كأي أن قيمة مربع كأي المحسوبة = ٨٢.٥٧١ بدرجة حرية = ٤ ، ووجد أن الاختبار له دلالة إحصائية، لأن القيمة المعنوية المحسوبة = ٠.٠٠٠٠ وهي أقل من مستوى المعنوية ٠.٠٥ ، وهذا يعني وجود علاقة بين تطوير تحديد التكلفة على أساس النشاط وبين المدخل ثنائي الأبعاد .

ولدراسة قوة ونوع العلاقة بين تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وبين المدخل ثنائي الأبعاد استخدمت الباحثة اختبار معامل ارتباط سبيرمان كما هو موضح في الجدول رقم (٥-٢٢) :

جدول رقم (٥-٢٢)

يوضح اختبار معامل ارتباط سبيرمان لدراسة قوة ونوع العلاقة بين تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وبين المدخل ثنائي الأبعاد من وجهة نظر المنشآت السعودية محل البحث

مستوى الدلالة	القيمة المعنوية المحسوبة	قيمة معامل ارتباط سبيرمان	استخدام المدخل ثنائي الأبعاد
الاختبار له دلالة إحصائية	٠.٠٠٠٠	٠.٧٤٧	لتطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط

وقد أوضحت النتائج وجود علاقة قوية وإيجابية بين تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وبين المدخل ثنائي الأبعاد ، حيث كانت قيمة معامل الارتباط = ٠.٧٤٧ ، وهذا يعني أن الارتباط قوى ، وتدل الإشارة الموجبة على أن الارتباط إيجابي بين المتغيرين .

ويعنى ذلك توسيع نطاق المعلومات التي يقدمها مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط عن طريق تقديم بيانات ومعلومات عن الأنشطة والعمليات أيضاً ، وبذلك يكون مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط مدخل ثنائي الأبعاد يهدف إلى تحقيق التحسين المستمر .

٣- أوضحت نتائج الدراسة الميدانية مدى موافقة المنشآت الصناعية السعودية محل البحث على استخدام مفهوم الأنشطة الجزئية - التجميعية لتطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط، ويوضح ذلك جدول رقم (٥-٢٣).

جدول رقم (٥-٢٣)

يوضح اختبار مربع كاي لدراسة العلاقة بين تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وبين استخدام مفهوم الأنشطة الجزئية والتجمعية في المنشآت الصناعية السعودية محل البحث

نتائج اختبار مربع كاي	استخدام مفهوم الأنشطة الجزئية والتجمعية				تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط
	محايد		موافق		
	النسبة	العدد	النسبة	العدد	القطاعات الصناعية السعودية
مربع كاي المحسوبة = ٥٠.٨٦٢	-	-	%١٠٠	٢١	مواد غذائية ومشروبات
درجة الحرية = ٤	-	-	%١٠٠	١٧	منتجات معدنية
القيمة المعنوية المحسوبة = ٠.٠٠٠٠	%٦.٧	١	%٩٣.٣	١٤	منتجات تحويلية
الاختبار له دلالة إحصائية	-	-	%١٠٠	١٢	منتجات كيمياوية
	-	-	%١٠٠	١١	صناعات أخرى
	%١.٣	١	%٩٨.٧	٧٥	المجموع

وقد أظهرت النتائج أن ٩٨.٧% من المنشآت الصناعية السعودية التي شملتها عينة البحث والتي توافق على تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط ، توافق على أن استخدام مفهوم الأنشطة الجزئية والتجمعية سيساعد على تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وبالتالي سيساعد في عملية التحسين المستمر ، حيث أن توفير المعلومات التفصيلية عن الأنشطة الجزئية يمكن أن يوضح الأنشطة التي تضيف قيمة وبالتالي التركيز عليها، واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة ، ومعرفة أولويات الأنشطة التي تحتاج إلى تحسين، كما أن دمج تكلفة الأنشطة الجزئية في نشاط تجميعي سيساعد في تخفيض تكلفة المدخل، حيث يتم استخدام مسببات تكلفة أقل عند تخصيص تكلفة الأنشطة التجمعية على المنتجات.

كما أظهر اختبار مربع كاي أن قيمة مربع كاي المحسوبة ٥٠.٨٦٢ بدرجة حرية = ٤ ، ووجد أن الاختبار له دلالة إحصائية ، لأن القيمة المعنوية المحسوبة = ٠.٠٠٠٠ ،

وهي أقل من مستوى المعنوية ٠.٠٥ ، وهذا يعنى وجود علاقة بين تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وبين مفهوم الأنشطة الجزئية والتجميعية .
ولدراسة قوة ونوع العلاقة بين تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وبين مفهوم الأنشطة الجزئية والتجميعية استخدمت الباحثة اختبار معامل ارتباط سبيرمان كما هو موضح في الجدول رقم (٥-٢٤) .

جدول رقم (٥-٢٤)

يوضح اختبار معامل ارتباط سبيرمان لدراسة قوة ونوع العلاقة بين تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وبين مفهوم الأنشطة الجزئية والتجميعية من وجهة نظر المنشآت السعودية محل البحث

مستوى الدلالة	القيمة المعنوية المحسوبة	قيمة معامل ارتباط سبيرمان	استخدام مفهوم الأنشطة الجزئية والتجميعية
الاختبار له دلالة إحصائية	٠.٠٠٠٠	٠.٦١٨	لتطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط

وقد أوضحت النتائج وجود علاقة قوية وإيجابية بين تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وبين استخدام مفهوم الأنشطة الجزئية و التجميعية ، حيث كانت قيمة معامل الارتباط = ٠.٦١٨ ، وهذا يعنى أن الارتباط قوى ، وتدل الإشارة الموجبة على أن الارتباط إيجابي بين المتغيرين .

يعنى ذلك أن إعادة النظر في مفهوم مجتمعات التكلفة سيساعد على ترشيد أداء الإدارة في اتخاذ القرارات قصيرة الأجل ، أي أن تطوير مفهوم النشاط بحيث يتم إيجاد أنشطة تفصيلية تساعد في تحديد الأولوية للأنشطة الواجب تطويرها وتحسين أدائها سيساعد في عمليات التحسين المستمر .

٤- أوضحت نتائج الدراسة الميدانية مدى موافقة المنشآت الصناعية السعودية محل البحث على استخدام نظرية القيود لتطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط، ويوضح ذلك جدول رقم (٥-٢٥).

جدول رقم (٥-٢٥)

يوضح اختبار مربع كاي لدراسة العلاقة بين تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وبين استخدام نظرية القيود في المنشآت السعودية محل البحث .

نتائج اختبار مربع كاي	استخدام نظرية القيود				تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط القطاعات الصناعية السعودية
	محايد		موافق		
	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
مربع كاي المحسوبة = ٤٤.٣٧٨	%٢٣.٨	٥	%٧٦.٢	١٦	مواد غذائية ومشروبات
درجة الحرية = ٤ القيمة المعنوية المحسوبة = ٠.٠٠٠٠	-	-	%١٠٠	١٧	منتجات معدنية
الاختبار له دلالة إحصائية	%١٣.٣	٢	%٨٦.٧	١٣	منتجات تحويلية
	%١٦.٧	٢	%٨٣.٣	١٠	منتجات كيميائية
	%١٨.٢	٢	%٨١.٨	٩	صناعات أخرى
	%١٤.٥	١١	%٨٥.٥	٦٥	المجموع

وقد أظهرت النتائج أن ٨٥.٥% من المنشآت الصناعية السعودية التي شملتها عينة البحث والتي توافق على تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط توافق على أن استخدام نظرية القيود سيساعد على تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط، وبالتالي سيساعد في عملية التحسين المستمر، حيث أن تحديد نقاط الاختناق التي تعوق تدفق العمليات الإنتاجية سيؤدي إلى التأثير على القرارات الإدارية خاصة المتعلقة بتلك النقاط ، كما أن توفير المعلومات عن نقاط الاختناق سيؤدي إلى تخفيض الأوقات الضائعة، مما يتناسب مع البيئة الحديثة للصناعة التي تتسم بالمنافسة الشديدة ، ويؤدي ذلك إلى دعم عملية التحسين المستمر .

كما أظهر اختبار مربع كاي أن قيمة مربع كاي المحسوبة = ٤٤.٣٧٨ بدرجة حرية = ٤، ووجد أن الاختبار له دلالة إحصائية، لأن القيمة المعنوية = ٠.٠٠٠٠ ، وهي أقل من مستوى المعنوية ٠.٠٥ ، وهذا يعني وجود علاقة بين تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وبين نظرية القيود .

ولدراسة قوة ونوع العلاقة بين تطوير مدخل تحديد التكلفة علة أساس النشاط وبين نظرية القيود استخدمت الباحثة اختبار معامل ارتباط سبيرمان كما هو موضح في الجدول رقم (٥-٢٦).

جدول رقم (٥-٢٦)

يوضح اختبار معامل ارتباط سبيرمان لدراسة قوة ونوع العلاقة بين تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وبين نظرية القيود من وجهة نظر المنشآت السعودية محل

البحث

مستوى الدلالة	القيمة المعنوية المحسوبة	قيمة معامل ارتباط سبيرمان	استخدام نظرية القيود
الاختبار له دلالة إحصائية	٠.٠٠٠٠	٠.٥٧٠	لتطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط

وقد أوضحت النتائج وجود علاقة متوسطة وإيجابية بين تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وبين استخدام نظرية القيود ، حيث كانت قيمة معامل الارتباط = ٠.٥٧٠ ، وهذا يعنى أن الارتباط متوسط ، وتدل الإشارة الموجبة على أن الارتباط إيجابي بين المتغيرين.

ويعنى ذلك أن التركيز على تحسين الأداء في نقاط الاختناق سيساعد على ترشيد أداء الإدارة في الأجل القصير في اتخاذ القرارات .

٥- أوضحت نتائج الدراسة الميدانية ترتيب أساليب تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط حسب أهميتها في المنشآت الصناعية السعودية محل البحث، ويوضح ذلك جدول رقم (٥-٢٧).

جدول رقم (٥-٢٧)

يوضح ترتيب أهمية أساليب تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط في المنشآت السعودية محل البحث.

الترتيب	المتوسط	المجموع	الأوزان			أساليب تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط
			غير موافق	محايد	موافق	
٢	٢.٨٧	٢٥٣	٢	٧	٧٩	المدخل ثنائي الأبعاد
١	٢.٩٠	٢٥٦	١	٦	٨١	مفهوم الأنشطة الجزئية والتجميعية
٣	٢.٧٥	٢٤٢	١	٢٠	٦٧	نظرية القيود

وقد أوضحت نتائج الدراسة الميدانية على ما يلي :

- أن المنشآت الصناعية السعودية التي شملتها عينة البحث تجد أن استخدام مفهوم الأنشطة الجزئية والتجميعية يأتي في المرتبة الأولى من حيث الأهمية لتطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط.
- أن المنشآت الصناعية السعودية التي شملتها عينة البحث تجد أن استخدام المدخل ثنائي الأبعاد يأتي في المرتبة الثانية من حيث الأهمية لتطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط.
- أن المنشآت الصناعية السعودية التي شملتها عينة البحث تجد أن استخدام نظرية القيود يأتي في المرتبة الثالثة من حيث الأهمية لتطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط.

٦- أوضحت نتائج الدراسة الميدانية العلاقة بين تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وبين دور التطوير في دعم عملية التحسين المستمر من وجهة نظر المنشآت الصناعية السعودية محل البحث، ويوضح ذلك جدول رقم (٥-٢٨).

جدول رقم (٥-٢٨)

يوضح اختبار معامل ارتباط سبيرمان لدراسة قوة ونوع العلاقة بين تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وبين دور التطوير في دعم عملية التحسين المستمر من وجهة نظر المنشآت السعودية محل البحث

مستوى الدلالة	القيمة المعنوية المحسوبة	قيمة معامل ارتباط سبيرمان	تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط
الاختبار له دلالة إحصائية	٠.٠٠٠٠	٠.٥٠٠	لدعم عملية التحسين المستمر

وقد أوضحت النتائج وجود علاقة متوسطة وإيجابية بين تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وبين دور التطوير في دعم عملية التحسين المستمر، حيث كانت قيمة معامل الارتباط = ٠.٥٠٠، وهذا يعنى أن الارتباط متوسط، وتدل الإشارة الموجبة على أن الارتباط إيجابي بين المتغيرين، وهذا ما يثبت الفرض الرئيسي للبحث.

الفصل السادس

النتائج والتوصيات

نتائج الدراسة النظرية ١/٦

نتائج الدراسة الميدانية ٢/٦

التوصيات ٣/٦

الفصل السادس

نتائج وتوصيات البحث

١/٦ نتائج الدراسة النظرية :

توصلت الباحثة إلى النتائج التالية :

- ١ - أهمية الربط بين مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط كإحدى أدوات إدارة التكلفة الأساسية وبين التحسين المستمر، وذلك في سبيل تطوير إدارة التكلفة وتقريبه من مفهوم إدارة الأنشطة، حيث أن البيانات عن الأنشطة وتكاليفها التي يوفرها مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط تعتبر حجر الأساس في برامج التحسين المستمر.
- ٢ - إن التحسين المستمر عبارة عن مجموعة من الجهود التي يقوم بها العاملون في المنشأة باختلاف مستوياتهم التنظيمية بهدف تحسين أداء العمليات المختلفة مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف في المنشأة التي يحقق رضا المستهلك ويحافظ على مستوى الجودة المطلوبة.
- ٣ - ضرورة تحسين العمل في المنشأة في جميع المراحل سواء في التصميم أو التصنيع أو التسويق للوصول إلى هدف التحسين المستمر الأساسي وهو تخفيض التكاليف مع الحفاظ على جودة المنتجات للوصول إلى رضا المستهلك، وذلك بتكامل أدوات إدارة التكلفة مثل الإنتاج في الوقت المناسب، التكلفة المستهدفة، الجودة الشاملة، وتحديد التكلفة على أساس النشاط.
- ٤ - أفضلية الأخذ بمفهوم إدارة الأنشطة لتحقيق أهداف التحسين المستمر عن طريق تدعيم الأنشطة التي تضيف قيمة والتركيز عليها واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، حيث أن تركيز الجهود على الأنشطة الأساسية يؤدي إلى زيادة فعالية دور التحسين المستمر في تخفيض التكاليف.
- ٥ - أهمية العاملين في المنشأة ككل باختلاف مستوياتهم التنظيمية في عملية التحسين المستمر، حيث أن كل عامل اقدر على معرفة المشاكل التي يواجهها في موقعه،

مما يستدعى الأخذ في الاعتبار وباهتمام الأفكار المقدمة منهم، كما أن وضع برنامج تحفيزي لمكافأة العاملين في فريق التحسين المستمر سواء كانت حوافز مادية أو معنوية سيثبج العاملين على بذل الجهود لتحقيق أهداف التحسين المستمر.

٦ - التركيز على الدراسات التسويقية في تحسين أداء العمليات الإنتاجية بالطريقة التي يرضى عنها المستهلك وتحقق الميزة التنافسية، كما يمكن تحسين أداء العمليات الإنتاجية عن طريق التخلص من الأنشطة المكررة في العملية وتبسيط الأنشطة وعدم تعقيدها داخل العملية الإنتاجية، مع الأخذ في الاعتبار أن عملية التحسين المستمر عملية لا تنتهي أبداً، حيث تعاد خطوات التحسين المستمر مرة بعد الأخرى في سبيل إجراء التحسين على نطاق المنشأة ككل.

٧ - أن نظام الإدارة على أساس النشاط هو نظام معلومات عن أنشطة المنشأة من حيث تعريفها وتحديد مدخلاتها ومخرجاتها وتكلفة كل نشاط وعلاقته بباقي الأنشطة، كما يساهم هذا النظام في تخطيط وتحسين ورقابة أنشطة المنشأة، مما يؤدي إلى تحقيق أهداف التحسين المستمر.

٨ - أهمية أسلوب القياس المقارن حيث تستطيع المنشأة بواسطته الحصول على المعلومات اللازمة عن المنشآت المنافسة ومن ثم تحديد نقاط الضعف وأوجه القصور التي تعاني منها المنشأة، ثم إجراء مقارنات بين المنشأة والمنافسين تمهيداً لاتخاذ الإجراءات المصححة والتعديلات اللازمة وذلك من خلال الاستفادة من تجارب الآخرين وبأفضل الطرق والوسائل التي تحقق في النهاية أهداف التحسين المستمر.

٩ - أن تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يساعد على تدعيم مدخل التحسين المستمر، حيث يشير مدخل التحسين المستمر إلى أن تخفيض التكاليف في الأجل القصير يعتبر ضرورياً لتطوير المنشأة ولكسب رضا المستهلك ولتحقيق التنافس في السوق، وكل ذلك ينعكس على تحقيق أهداف المنشأة في الأجل الطويل.

١٠ - أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط هو أحد الأساليب المحاسبية الحديثة التي نشأت نتيجة التغير في بيئة الصناعة وتغير هيكل التكاليف وزيادة حدة المنافسة وتعدد الإنتاج، كما أنه يقوم على افتراض أن المنتجات تستهلك أنشطة والأنشطة هي التي تستهلك موارد المنشأة، فيقوم بتتبع تكاليف الأنشطة اعتماداً على العديد من

مسببات التكلفة تمهيداً لتوزيعها على المنتجات، مما يؤدي إلى قدرة الإدارة على اتخاذ القرارات الاستراتيجية والتشغيلية بدقة أكثر ووضوح وموضوعية.

١١ - أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط ظهر امتداداً لنظم التكاليف القائمة كمدخل متطور من أجل مقابلة أوجه القصور في نظم التكاليف القائمة من حيث تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة، كما أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لا يعتبر غاية في حد ذاته، إنما وسيلة للحصول على معلومات تستخدم في تحقيق أهداف التحسين المستمر.

١٢ - أن المقومات الأساسية لمدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط تتمثل في الأنشطة ومسببات التكلفة، حيث يقوم هذا المدخل على تحديد الأنشطة الرئيسية في المنشأة أولاً ومن ثم تجميع هذه الأنشطة في مجموعات تكلفة حيث يشمل كل مجمع تكلفة على مجموعة من الأنشطة المتشابهة ومن ثم تحميل المنتجات بهذه الأنشطة باستخدام مسببات التكلفة المناسبة.

١٣ - كلما زادت درجة الدقة المطلوبة وزادت درجة تعقيد وتنوع المنتجات وزادت التكلفة النسبية للنشاط المعين مقارنة بإجمالي الأنشطة الكلية وانخفضت تكلفة قياس نظام التكاليف، كان من الأفضل التوسع في عدد مسببات التكلفة والعكس صحيح.

١٤ - أن تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط ينتج عنه العديد من الإيجابيات للمنشأة مثل التحديد السليم للتكلفة الذي يحقق مستوى دقة أفضل عند تحديد تكلفة المنتجات مما يساعد في تخفيض التكلفة، وأيضاً زيادة الثقة بمحاسبي التكاليف مما يؤدي إلى زيادة أهمية مهنة المحاسبة وتنمية روح العمل كفريق في المنشأة.

١٥ - أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط تعرض للعديد من الانتقادات التي حثت من تطبيقه في المنشآت مثل تكلفة تطبيق المدخل العالية، وصعوبة توفير بيانات تفصيلية عن الموارد والأنشطة ومسببات التكلفة، إلا أن هذه الانتقادات من الممكن معالجتها للوصول إلى نتيجة أفضل عند تطبيق هذا المدخل.

١٦ - عدم وجود نظام تكاليفي كامل، فكل نظام يوجد به ثغرات، ومدخل تحديد تكلفة على أساس النشاط له إيجابيات وينتج عن تطبيقه سلبيات، ولكن إيجابياته تفوق سلبياته خاصة عند اتخاذ القرارات طويلة الأجل، أما فيما يتعلق بالقرارات قصيرة الأجل فإن هذا المدخل يحتاج إلى التطوير والتعديل بما يتلاءم مع القرارات قصيرة الأجل.

- ١٧ - أهمية تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وذلك لتوسيع نطاق المعلومات التي يقدمها حتى تشمل معلومات عن العمليات في المنشأة بالإضافة إلى الأنشطة والربط بينهما، حتى يمكن توفير معلومات وبيانات أكثر دقة تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات في الأجل القصير لتدعيم عمليات التحسين المستمر.
- ١٨ - يساعد مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط ثنائي الأبعاد في قياس أداء جميع أنشطة المنشأة من خلال مسببات التكلفة مما يساعد على التحسين المستمر لأنشطة وعمليات المنشأة من خلال التركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، مما يؤدي إلى تحقيق هدف تخفيض التكاليف في المنشأة.
- ١٩ - أن استخدام المدخل ثنائي الأبعاد عند تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط سيؤدي إلى تغيير مفهوم المدخل وتوسيع نطاقه بما يتناسب مع المداخل الإدارية الحديثة لدعم عملية التحسين المستمر، حيث أن شمول المدخل على المعلومات غير المالية بالإضافة إلى المعلومات المالية يؤدي إلى التركيز على نواحي جديدة لم يتم التركيز عليها في السابق مثل الجودة والوقت ودرجة رضا المستهلك، مما يؤدي إلى التعرف على مجالات جديدة للتحسين وتقديم معلومات تفصيلية للإدارة تمكنها من اتخاذ القرارات بدقة أكثر.
- ٢٠ - إن مفهوم الأنشطة الجزئية والتجميعية سيساعد في عملية التحسين المستمر، حيث أن المعلومات التفصيلية عن الأنشطة الجزئية يمكن أن توضح الأنشطة التي تضيف قيمة، وبالتالي يتم التركيز عليها، وتوضح الأنشطة التي لا تضيف قيمة وبالتالي يتم استبعادها، بالإضافة إلى معرفة أولويات الأنشطة التي تحتاج إلى تحسين.
- ٢١ - أن مدخل تحديد تكلفة على أساس النشاط هو نظام محاسبي يستخدم في الأجل الطويل، وحتى يمكن استخدامه في الأجل القصير لابد من ترابط هذا المدخل مع نظرية القيود، وذلك للوصول إلى إدارة فعالة للتكاليف من أجل التحسين المستمر.
- ٢٢ - أن فلسفة نظرية القيود تقوم على أساس التركيز على إدارة القيود بدلاً من التركيز على تخفيض التكاليف مما يؤدي إلى زيادة وتعظيم الإنتاج ومن ثم تعظيم ربحية المنشأة ككل، كما أن نظرية القيود تركز على تحسين الأداء في النقاط التي بها اختناق مما يساعد الإدارة على اتخاذ قرارات فعالة في هذا الشأن، حيث أن التعرف

على نقاط الاختناق يؤدي إلى تدعيم عملية التحسين المستمر بسبب التعرف على القيود في الأنشطة وكسرها مما يؤدي إلى الاستغلال الأمثل للطاقة.

٢٣ - يعتبر كل من مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط ومدخل المحاسبة عن الإنجاز من تقنيات إدارة التكلفة المتكاملة وليست المتنافسة، حيث يسعى مدخل المحاسبة عن الإنجاز إلى التوصل إلى المستوى الأمثل للإنجاز ومن ثم تعظيم الأرباح في الأجل القصير، بينما يسعى مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط إلى التوصل إلى أعلى أرباح في الأجل الطويل.

٢٤ - أن تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط سيؤدي إلى تحسين جودة ومرونة المعلومات التي ينتجها للاستخدامات المختلفة، كما أنه سيساعد على تقديم بيانات أكثر دقة مما يساعد على ترشيد القرارات التي تؤدي إلى تخفيض التكاليف، وكل ذلك سيؤدي إلى دعم عملية التحسين المستمر.

٢٥ - أن تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط سيؤدي إلى البعد عن استخدام أسس حكمية عند تخصيص التكلفة غير المباشرة وذلك لوضوح مسؤولية كل مركز من مراكز النشاط في المنشأة وزيادة فعالية عملية الرقابة، كما أن تطوير المدخل سيؤدي إلى زيادة الدقة عند اتخاذ القرارات حيث أن معيار الحكم على مدى صحة وسلامة أي قرار تتخذه الإدارة في المنشأة يتحدد بزيادة الإنجاز وتخفيض المخزون وتخفيض نفقات التشغيل، فأى قرار يؤدي إلى عكس ذلك لا يكون قرار صحيح أو سليم.

٢٦ - أن إدخال وقت الإنجاز كأحد المتغيرات التي يتوقف عليها تخصيص التكاليف غير المباشرة سيؤدي إلى تخفيض الأوقات الضائعة الأمر الذي يتناسب مع بيئة التصنيع الحديثة التي تتسم بالمنافسة الشديدة مما يؤدي إلى التحسين المستمر.

٢/٦ نتائج الدراسة الميدانية :

- من إجابات أسئلة استمارة الاستبيان التي تم توزيعها على المنشآت الصناعية السعودية التي شملتها عينة البحث استنتجت الباحثة ما يلي :
- ١ - تتميز المنشآت الصناعية السعودية متمثلة في مدينة جدة بالخصائص التالية :
 - أن أغلب المنشآت السعودية محل البحث تقدم منتجات متنوعة والتي من المتوقع أن تستهلك عدد كبير من الأنشطة المطلوبة لعملية التصنيع مما يستلزم التحديد الدقيق لتكاليف المنتجات.
 - أن جميع المنشآت السعودية محل البحث تتعرض للمنافسة بدرجات متفاوتة، مما يعنى أهمية ترشيد تلك المنشآت استخداماتها لمواردها المتاحة كي تكون اكثر ربحية بدلا من تخفيض الأسعار لمواجهة المنافسة التي تتعرض لها.
 - أن جميع المنشآت السعودية محل البحث تعتمد على الآلية في الإنتاج بدرجات متفاوتة، مما يعنى تقليل الاعتماد على العنصر البشرى، وهذا يعنى انخفاض التكاليف المباشرة وزيادة التكاليف غير المباشرة.
 - ومن الخصائص السابقة تستنتج الباحثة أهمية تطبيق مدخل تحديد مدخل التكلفة على أساس النشاط في أغلب المنشآت الصناعية السعودية.
 - ٢ - قصور وضع النظام التكاليفي القائم في المنشآت الصناعية السعودية محل البحث وذلك للأسباب التالية:
 - أن اغلب المنشآت السعودية تعتمد على نظام التكلفة المعيارية والذي يهدف إلى زيادة إنتاج الحجم الكبير من المنتجات النمطية التي يمثل العمل المباشر العنصر الأساسي في إنتاجها.
 - أن أغلب المنشآت السعودية تعتمد على أساس واحد لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات متعلق بحجم الإنتاج مع أن الكثير من التكاليف غير المباشرة لا تتغير مع التغير في حجم الإنتاج، مما يؤدي إلى زيادة نسبة الخطأ في تحديد التكلفة وبالتالي عدم الدقة في حساب التكلفة.
 - أن أغلب المنشآت السعودية تستخدم مدخل القياس الكلى عند تخصيص التكلفة على المنتجات، أي تحميل المنتج بالتكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة، مما يعنى عدم إظهار السلوك الحقيقي للتكلفة وبالتالي تحديد غير دقيق للتكلفة، كما أن

استخدام مدخل القياس الكلى لا يؤدي إلى تقديم بيانات تساعد في اتخاذ قرارات خاصة في الأجل القصير في ظل ظروف المنافسة.

- أن أغلب المنشآت السعودية تستخدم طريقة التخصيص المباشر عند تخصيص تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية على مراكز الإنتاج، حيث تتجاهل هذه الطريقة أي خدمات إنتاجية يمكن أن يؤديها أحد أقسام مراكز الخدمات الإنتاجية لقسم آخر من أقسام هذه الخدمة، مما قد يؤدي إلى عدم القدرة على معالجة مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة، خاصة باستخدام أساس واحد للتخصيص.

٣ - أن أغلب المنشآت الصناعية السعودية محل البحث توافق على تعظيم دور إدارة التكلفة وتحرص على تخفيض تكاليفها بما يضمن بقائها في السوق التنافسية وذلك عند طريق ما يلي :

- تصميم نظام دقيق لإدارة التكلفة وليس حسابها بما يضمن تدفق المعلومات المناسبة عن التكلفة.

- استخدام الأساليب الحديثة مثل التكلفة المستهدفة وإدارة الجودة الشاملة والإنتاج في الوقت المناسب والتحسين المستمر.

- العمل على تخفيض التكلفة وتحقيق الجودة بما يتناسب مع تحقيق رضا المستهلك وتحسين العمليات الإنتاجية.

٤ - أن أغلب المنشآت السعودية محل البحث توافق على إمكانية تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وذلك لتحقيق كل من الأهداف التالية:

- التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات.

- المساعدة على إنجاح جهود الإدارة في تخفيض التكاليف.

- تنمية روح العمل كفريق في المنشأة.

٥ - أن المنشآت الصناعية السعودية التي لا توافق على إمكانية تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط ترجع السبب في ذلك إلى ما يلي:

- عدم فهم وإدراك مفهوم هذا المدخل.

- عدم وجود نظام تكاليفي كامل بالمنشأة.

- صعوبة توافر بيانات تفصيلية عن هذا المدخل.

- تكلفة المدخل العالية.

- ٦ - أن أغلب المنشآت الصناعية السعودية محل البحث توافق على تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لتفعيل دوره في الاستخدامات الإدارية ومساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات التشغيلية، وذلك باستخدام الوسائل التالية:
- استخدام مفهوم الأنشطة الجزئية والتجميعية.
 - استخدام المدخل الثنائي الأبعاد.
 - استخدام نظرية القيود.
- ٧ - أن أغلب المنشآت الصناعية السعودية محل البحث توافق على أن تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط سيؤدي إلى دعم عملية التحسين المستمر.

٣/٦ التوصيات :

توصى الباحثة المنشآت بالتوصيات التالية :

- ١ - إقامة الدورات التدريبية للعاملين في المنشآت السعودية وذلك لمواكبة التطور العلمي في النظم التكاليفية والإدارية في بيئة التصنيع الحديثة.
- ٢ - تطبيق الأساليب الحديثة في بيئة التصنيع المتقدمة مثل التكلفة المستهدفة والإنتاج في الوقت المناسب وإدارة الجودة الشاملة وتحديد التكلفة على أساس النشاط، وذلك للمساعدة في وضع وتصميم نظام دقيق لإدارة التكلفة لغرض الوصول إلى إدارة فعالة للتكاليف.
- ٣ - تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط بعد تطويره حتى يمكن استخدامه في الأجل القصير لمساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات وتفعيل دوره في الاستخدامات الإدارية.
- ٤ - الاهتمام بتوفير المعلومات والبيانات غير المالية بالإضافة إلى البيانات المالية، مما يساعد الإدارة على اتخاذ القرارات التشغيلية بالإضافة إلى تخفيض التكاليف، مما يساعد على عملية التحسين المستمر.
- ٥ - الاهتمام بالمقاييس غير المالية بجانب المقاييس المالية وتناول جميع أنشطة وعمليات المنشأة من أجل تتبع وقياس الموارد الداخلية والخارجية المستخدمة في المنشأة.

٦ - التركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج، واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، ومعرفة أولويات الأنشطة التي تحتاج إلى تحسين، و يساعد استخدام مفهوم الأنشطة الجزئية والتجميعية في ذلك.

٧ - إعادة النظر في مفهوم مجتمعات التكلفة، مما يساعد على ترشيد أداء الإدارة في اتخاذ القرارات قصيرة الأجل، وذلك لأن تطوير مفهوم النشاط بحيث يتم إيجاد أنشطة تفصيلية تساعد في تحديد الأولوية للأنشطة الواجب تطويرها وتحسين أدائها سيساعد في عمليات التحسين المستمر.

٨ - التركيز على نقاط الاحتكاك التي تعوق تدفق العمليات الإنتاجية، مما يؤدي إلى التأثير على القرارات الإدارية خاصة المتعلقة بتلك النقاط، بالإضافة إلى تخفيض الأوقات الضائعة، مما يتناسب مع البيئة الحديثة للصناعة التي تتسم بالمنافسة الشديدة، ويؤدي ذلك إلى دعم عملية التحسين المستمر.

٩ - التطبيق التدريجي لمدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط المطور في المنشآت التي لا توافق على إمكانية تطبيق المدخل بسبب تكلفته العالية، وذلك بتطبيق المدخل على عدة أقسام إلى أن يتم تطبيقه على المنشأة ككل، وذلك من أجل توزيع تكاليف المدخل على فترات زمنية، وللتأكد من أن تكلفة المدخل تتناسب مع العائد والفائدة المتحققة من تطبيقه.

١٠ - فحص كفاءة وفاعلية نظام التكاليف المطبق لدى المنشآت والعمل على تطويره، وذلك لأن معظم نظم التكاليف المطبقة تم تصميمها في بيئة مختلفة عن الوضع الحالي.

١١ - كما توصى الباحثة بإجراء المزيد من الدراسات التي تثري المكتبة العربية خاصة عن موضوع تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وربطها مع تطورات بيئة التصنيع الحديثة ومدى إمكانية تطبيقها في المنشآت الخدمية.

قائمة المراجع

أولاً : المراجع العربية :

أ - الكتب :

- أبو الفتوح، سمير، المحاسبة الإدارية ونظم دعم القرارات - مدخل استراتيجي (المنصورة: دار الأصدقاء للطباعة، الطبعة الأولى، ١٩٩٦).
- جاريسون، ري أتش واريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة : محمد عصام الدين زايد، مراجعة: أحمد حامد حجاج (الرياض: دار المريخ للنشر، ٢٠٠٢).
- حسين، أحمد حسين علي، المحاسبة الإدارية المتقدمة (الإسكندرية: كلية التجارة - قسم المحاسبة - جامعة الإسكندرية، ١٩٩٨).
- مبادئ التكاليف الصناعية للإداريين (الإسكندرية: مكتبة الإشعاع للطباعة والنشر والتوزيع، ١٩٩٧).
- العقيلي، صالح أرشيد و الشايب، سامر محمد، التحليل الإحصائي باستخدام البرنامج SPSS (الأردن: دار الشروق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، ١٩٩٨).
- محمد، محمد الفيومي، أصول محاسبة التكاليف (الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، ١٩٩٩).
- المنيف، إبراهيم عبدالله، استراتيجية الإدارة اليابانية (الرياض: مكتبة العبيكان، الطبعة الأولى، ١٩٩٨).
- نور، أحمد محمد و علي، أحمد حسين، مبادئ المحاسبة الإدارية (الإسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٢-٢٠٠٣).

ب - الدوريات :

- إبراهيم، ماجدة حسين، إطار مقترح لتخفيض تكاليف الإنتاج والجودة من منظور مدخل تكاليف دورة حياة المنتج، المجلة العلمية للاقتصاد

والتجارة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، العدد الأول، يناير،
٢٠٠٠.

• أبو خشبة، عبدالعال بن هاشم محمد، مدخل مقترح لتقييم الأداء في ظل بيئة التصنيع الحديثة من خلال التكامل بين المقاييس المالية والمقاييس غير المالية، البحوث المحاسبية، الرياض، المجلد الخامس، العدد الثاني، سبتمبر ٢٠٠١.

• _____ ، دراسة وتقييم مدخل التكلفة على أساس النشاط (ABC) مع إمكانية التطبيق في المملكة العربية السعودية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة - جامعة المنصورة، المجلد الثالث والعشرون، العدد الأول، ١٩٩٩.

• أبو شناف، زايد سالم، تقييم فعالية المحاسبة عن الإنجاز كأداة لتحديد التكلفة في بيئة الموارد المقيدة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، ٢٠٠٢.

• _____ ، تطوير نظام تحديد لتكلفة على أساس النشاط لتدعيم التوجه نحو التحسين المستمر، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، العدد الثاني، ١٩٩٥.

• الأحمدى، حنان عبدالرحيم، التحسين المستمر للجودة : المفهوم وكيفية التطبيق في المنظمات الصحية، مجلة الإدارة العامة، المجلد الأربعون، العدد الثالث، أكتوبر، ٢٠٠٠.

• الجبالي، محمد مصطفى أحمد، دراسة تحليلية لمتطلبات تطبيق نظم محاسبة التكاليف المدعمة لنشاط الإدارة لمواجهة التطورات الصناعية الحديثة، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، العدد الأول، السنة الثالثة والعشرون، يناير، ١٩٩٤.

• حسين، أحمد حسين علي، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لتسعير المنتجات، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة - جامعة طنطا، العدد الثاني، ١٩٩٥.

• خميس، أحمد ضياء محمد، مدخل محاسبي عن التكلفة على أساس النشاط لتخصيص التكاليف الإدارية من منظور العلاقة الوكالية - دراسة

تحليلية انتقادية، المجلة العلمية لكلية تجارة عين شمس، القاهرة،
العدد الثاني، ١٩٩٠.

- الخولي، هالة، استخدام نموذج القياس المتوازن للأداء في قياس الأداء الاستراتيجي لمنشآت الأعمال، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، جامعة القاهرة، العدد السابع والخمسون، السنة الأربعون، ٢٠٠١.
- زكي، حسن سليمان، نموذج رياضي مقترح لتخصيص التكاليف الغارقة للطاقة والتكاليف المشتركة في المنشآت الصناعية في ضوء نظرية الوكالة، مجلة الإدارة العامة، المجلد الأربعون، العدد الأول، إبريل، ٢٠٠٠.
- السوافيري، فتحي رزق سالم، دراسة تحليلية للإطار الفكري والعلمي لنظم التكاليف القائمة على الأنشطة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، المجلد الخامس والثلاثون، سبتمبر، ١٩٩٨.
- السيد، عماد سيد قطب، استخدام أساليب تحليل الأنشطة في مجال اتخاذ القرارات، المجلة العلمية للاقتصاد والإدارة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، العدد الرابع، ١٩٩٩.
- عبدالبر، عمرو حسين، اثر التقنية المتقدمة على تحديد تكلفة المنتج، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، تابع العدد الثاني، ١٩٩٥.
- عبدالعليم، نجاتي إبراهيم، نظرية الوكالة ودورها في تطوير نماذج الرقابة على الأداء، مجلة العلوم الإدارية، كلية التجارة - جامعة القاهرة، فرع بني سويف، العدد الأول، ١٩٩١.
- عبدالله، عبدالمنعم فليح، محاسبة النشاط كمدخل لتطوير نظم المحاسبة عن تكاليف المنتجات في ظل بيئة الصناعة المتقدمة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العلوم الإدارية، جامعة القاهرة - كلية التجارة ببني سويف، العدد التاسع، سبتمبر ١٩٩٤، السنة الرابعة.

- عيسى، حسين محمد، دراسة تحليلية لمشاكل تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، العدد الثالث، ١٩٩٧.
- فرح، حازم، التكاليف المبنية على الأنشطة أداة استراتيجية هامة للإدارة، المحاسب القانوني العربي، العدد الثاني والتسعون، أيلول - تشرين الأول، ١٩٩٥.
- مبارك، صلاح الدين محمد بالمنعم، زيارة فعالية مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، مارس ١٩٩٢.
- محمد، عبدالرحمن عبدالفتاح، تقييم فعالية مداخل تخصيص التكاليف غير المباشرة في ظل ظروف البيئة الحديثة للصناعة، مجلد البحوث التجارية، كلية التجارة - جامعة الزقازيق، العدد الأول، ١٩٩٦.
- محمد، محمد نشأت فؤاد، تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس النشاط في ضوء المدخل الإيجابي، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، العدد الثاني، ١٩٩٤.
- محمد، نصر عبدالكريم و الكخنة، رشيد فائق، مستلزمات تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط في بعض الشركات الصناعية الفلسطينية - دراسة نظرية وميدانية، الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، العدد الرابع، مارس ١٩٩٧.
- الهلباوي، سعيد محمود مصطفى، قضية التعامل مع تجنب مشكلة تخصيص التكاليف لأغراض قياس تكلفة المنتجات - مدخل تحليل الأنشطة - نموذج وصفي، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا، العدد الثاني، ١٩٩٥.
- يوسف، محمد محمود، نموذج مقترح لمحاكاة العلاقة بين محركات التكلفة ودقة بيانات محاسبة تكلفة النشاط، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد الثاني والثلاثون، مارس، ١٩٩٥.

ج - الرسائل العلمية :

- أحمد، عبير عبدالمنعم، إستخدام موازنة التطور المستمر في تقييم الداء وترشيد خطة الربحية للوحدة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة عين شمس، القاهرة، ٢٠٠١.
- حماد، محمد صالح هاشم، نموذج مقترح لزيادة فعالية محاسبة التكاليف لمواكبة البيئة الصناعية المتقدمة - دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراه، جامعة قناة السويس، بور سعيد، ٢٠٠١.
- فهمي، صبري صموئيل، المحاسبة عن الإنجاز كأداة لقياس التكلفة وترشيد القرارات الإدارية - دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، جامعة عين شمس، القاهرة، ٢٠٠١.
- فهمي، على محمود، ترشيد قرارات التخطيط وقياس الأداء باستخدام مدخل محاسبة تكلفة النشاط، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، القاهرة، ١٩٩٦.
- محمد، شرين عاطف سيد، تطوير القياس المحاسبي للأداء في ضوء العلاقات الوكالية، رسالة ماجستير، جامعة القاهرة، القاهرة، ٢٠٠٢.
- محمد، وائل مصطفى، إطار مقترح لرفع كفاءة القياس المحاسبي في ظل مدخل التكلفة على أساس الأنشطة - دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، جامعة عين شمس، القاهرة، ١٩٩٩.
- محمود، فاطمة عبدالخالق مغازي، إنعكاسات استراتيجيات الإدارة على أسس تحميل التكلفة غير المباشرة - دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة القاهرة، القاهرة، ٢٠٠١.
- المطلق، جمال عبدالواحد مناور، مدى فاعلية نظام محاسبة تكاليف النشاط - دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، جدة، جامعة الملك عبدالعزيز، ١٩٩٨.
- منصور، محمد أحمد دسوقي، تطبيق منهج إدارة التكلفة لأغراض زيادة القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية - دراسة تطبيقية في الوحدات الاقتصادية ج.م.ع، رسالة دكتوراه، جامعة عين شمس، القاهرة، ١٩٩٩.

ثانياً : المراجع الأجنبية

أ - الكتب

- Brimson, James., “Activity Accounting : An Activity Based Costing Approach” (New York : John Wiley & Sons, Inc, 1991).
- Cooper, Robin and Kaplan, Robert., “Cost & Effect Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance” (Boston Massachusetts: VSA, Harvard Business School Press, 1998).
- Corbett, Thomas., “Throughput Accounting” (Great Barrington: North River Press, (1998).
- Goldratt, Eliyahu and Cox. Jeff., “The Goal – A Process of Ongoing Improvement” (London: Gower, 1993).
- Horngren, Carles, Foster, George and Datar, Srikant., “Cost Accounting : Amanagerial Emphasis” (New Jersey : 9th Ed, Prentic-Hall, Inc, 1997).
- Louderback, J. and Dominiak, G., “Managerial Accounting” (Cincinnati Ohio: South Western Publishing Co, 1994).
- Martinich, J.S., “Production and Operations Management” (New York: John Willy & Sons, Inc, 1997).
- Pryor, Tom and Sahn, Julie., “using Activity Based Management For continuous Improvement”, (ICMA, Inc, 1995).
- Rulph, Polimers & Others., “Cost Accounting: Concepts & Application For Decision Making” (New York: MC Graw – Hill, Inc, 1991).
- Stautbus, George., “Activity Costing and Input-Output Accounting” (Homewood, IL : Richard D. Irwin, 1971).
- Turney, Peter., “Common Cents : The ABC Performance Breakthrough” (Oregon : Hillsboro, Cost Technology, 1992).

ب - الدوريات :

- Aitken, A., “How ABC is Cutting Costs in US Companies”, Management Accounting, Nov, (1991) .
- Beaujon, Geogre and Vinod., Singhol. “Understanding The Activity Cost in an Activity- Based Cost System”, Journal of Cost Management, Spring, (1990).
- Beheiry, Mohamed., “New Thoughts on an Old Concepts: The Cost of Quality”, CMA Magazine, Jun, (1991).
- Bhimani, Alnoor and Pigott, David., “Implementing ABC : a Case Study of Organizational and Behavioural Consequences”, Management Accounting Research, Jun, (1992).
- Bishop, C., “Time to Re-visit Activity – Based Management Systems”, Management Accounting, Oct, (1997).
- Bookhart, Sam., “Benchmarking Companies Focus Outword”, Industrial Engineering, Feb, (1992).
- Booth, Rupert., “Clupping Together: Benchmarking For Nutual Gain”, Management Accounting, Nov, (1994).
- _____ , “Process Mapping”, Management Accounting, Mar, (1995).
- _____ ., “The Cost \ Service Compromise: the two sides of coin”, Management Accounting, Jul \ Aug, (1994).
- _____ , “To Be or Not To Be Model That Process”, Management Accounting, Apr, (1995).
- Bordan, James., “Review of Literature on Activity-Based Costing”, Journal of Cost Management, Spring, (1990) .
- Carolfi, Lris., “ABM Can Improve Quality and Control Cost”, CMA Magazine, May, (1996).
- Chaffmand, Beth and Talbot, John., “Activity-Based Costing in a Service Organization”, CMA Magazine, Dec \ Jan, (1991).

- Clark, Alex and Baxter, Alexander., “ABC + ABM = Action Let’s Get Down to Business”, Management Accounting, Jun, (1992).
- Clemmer, Jim., “Process Re-engineering and Process Improvement Not an Either or Choice”, Management Accounting, Jun, (1994).
- Clinton, Douglas and Ko, Cheng Hsu. “JIT and Balanced Scorecard: Linking Manufacturing Control to Management Control”, Management Accounting, Sep, (1997).
- Collins, Paul., “Catalyst For Continuous Improvement”, Management Accounting, Feb, (1994).
- Compton, Ted., “Using Activity – Based Costing in Your Organization – Part 2 ”, Journal of system management, Apr, (1994).
- Cooper, Robin and Kaplan, Robert., “Activity-Based System : Measuring The Costs of Resource Usage”, Accounting Horizon, Sep, (1992).
- _____ ., “From ABC to ABM”, Management Accounting, Nov, (1992) .
- _____ ., “How Cost Accounting Distorts Product Costs”, Management Accounting, Apr, (1988).
- _____ ., “Measure Cost Right : Make The Right Decisions”, Harvard Business Review, Sep \ Oct, (1988).
- _____ ., “Profit Priorities From Activity-Based Costing”, Harvard Business Review, May \ Jun, (1991) .
- Cooper, Robin., “Five Steps to ABC System Design”, Accountancy, Nov, (1990) .
- _____ ., “The Rise of Activity- Based Costing – Part four: What do Activity- Based cost system look like?”, Journal of Cost Management, Spring, (1989).

- _____ ., “The tow Stage Procedure in cost Accounting: Part one”, Jouranl of Cost Management, Summer, (1987).
- _____ ., “The Rise of Activity – Based Costing – Part Three: How Many Cost Drivers Do You Need and Hoe Do You Select Them?”, Journal of Cost Management, Winter, (1989).
- Costellano, Joseph, Donald, Klein and Harper, Roehm., “Minicompanies : The Next Generation of Employee Empowerment”, Management Accounting, Mar, (1998).
- Cyr, j., “Building Success Trough Process Improvement”, CMA Magazine, Mar, (1992).
- Dodds, Douglas., “Making it Better and Better”, CMA Magazine, Feb, (1992).
- Dugdale, David and Jones, Colwyn., “Accounting For Throughput: Techniques For Performance Measurment Decisions and Control”, Management Accounting, Dec, (1997).
- Gallowey, D. and Waldron, D., “Throughput Accounting: The Need for a New Language For Manufacturing”, Management Accounting, Nov, (1988).
- Graves, Chris and Gurd, Bruce., “Throughput Accounting: A Revolution in The Making?”, Australian CPA, Aug , (1998).
- Grody, Michael., “Is Your Cost Management System Meeting Your Needs ?”, Journal of Cost Management, Summer, (1988) .
- Grundy, Tony., “Beyoned the Numbers Game : Introducing Stratigic Cost Management”, Management Accounting, Mar, (1993).
- Hardy, Jhon and Hubbard, Dee., “ABC Revisting The Basics”, CMA Magazine, Nov, (1992) .
- Hixon, Mark., “Activity Based Management. Its Purpose and Benefits”, Management Accounting, Jun, (1995).

- Hobdy, T., Thomson, J., and Sharman, Paul. , “Activity Based Management at AT&T”, Management Accounting; Apr, (1994).
- Holmen, J., “ABC vs. TOC : It’s a Matter of Time”, Management Accounting, Jan, (1995).
- Howell, Robert and Stephen, Soucy., “Cost Accounting in The New Manufacturing Enviroment”, Management Accounting, Aug, (1987).
- Innes, John and Falconer, Mitchell., “ABC : a Survey of CIMA Members”, Management Accounting, Oct, (1991).
- Johnson, T., “It’s Time to Stop Overselling Activity – Based Concepts”, Management Accounting, Sep, (1992).
- _____ ., “Managing Cost Versus Managing Activities – Which Strategy Works ?”, Financial Executive, Jan \ Feb (1990).
- Kaplan, Robert., “In Defense of Activity – Based Cost Management”, Management Accounting, Nov, (1992).
- Kharbanda, Moben., “Benchmarking-Making it Work”, CMA Magazine, Mar, (1993).
- Malcome, C., “The Value of Benchmarking Management Reporting”, Management Accounting, Jun, (1996).
- Merz, Mike and Hardy, Arlen., “ABC Puts Accountants on Design Team at HP”, Management Accounting, Sep, (1993).
- Miller, John., “Tool and Techniques : A current Responsibility”, CMA Magazine, Feb, (1992).
- Morrow, M. and Connolly, T., “Practical Problems of Implementing ABC”, Accountancy, Jan, (1994) .
- Morrow, Michael and Hazell, Martin., “Activity Mapping For Business Redesing”, Management Accounting, Feb, (1992).
- Nair, Mc., “Inter Dependence and control : Traditional Vs Activity Based Responsebility Accounting”, Journal of Cost Management, (1993).

- Nicholls, B., “ABC in The UK – a Status Report”, Management Accounting, May, (1992) .
- Noreen, Eric., “Conditions Under Which Activity-Based Cost Systems Provide Relevant Costs”, Journal of Management Accounting Research, Fall, (1991).
- Olson, C., “The Theory of Constraints: Application to Service Firm”, Production and Inventory Management Journal, Second Quarter , (1998).
- Ottenbouse, David., “Making Benchmarking Faster-Cheaper and Easier”, CMA Magazine, Feb, (1994).
- Parker, J., “An ABC Guide to Business Re-engineering”, Industrial Engineering, May, (1993).
- Pattison, Diane and Arendt, Carrie., “Activity – Based Costing it Doesn’t Work All The Time”, Management Accounting, Apr, (1994).
- Patton, Robert., “Tow Day Events : Old Hat of Nissan”, Industry Week, Sep, (1997).
- Raffish, Norm., “How Much Does That Product Really Cost ?”, Management Accounting, Mar (1991).
- Reld, Leigh., “Continuous Improvement Through Process Management”, Management Accounting, Sep, (1992).
- Roth, Harold and Borthick, Faye., “Are You Distorting Cost By Violating ABC Assumptions ?”, Management Accounting, Nov, (1991) .
- Ruhl, Jack., “Managing Constraints”, The CPA Journal, Jan , (1997).
- Rupp, Alan., “ABC : a Pilot Approach”, Management Accounting, Jan, (1995).
- Sharman, Paul., “A Practical look at Activity- Based Costing”. CMA Magazine, Feb, (1990).
- _____ ., “A Tool Kit For Continuous Improvement”, CMA Magazine, May, (1992).
- Smith, M., “Bottleneck Management”, Management Accounting, Mar, (1995).

- Steimer, T., “Activity – Based Accounting for Total Quality”, Management Accounting, Oct (1990).
- Tollington, Tony., “ABC V TOC Same Cloth as Absorption V Marginal Different Style and Cut ?”, Management Accounting, Apr, (1998).
- Turney, Peter and Stratton, Alan., “Using ABC to Support Continuous Improvement”, Management Accounting, Sep, (1992).
- Turney, Peter and Reeve, James., “The Impact of Continuous Improvement on the Design of Activity-Based Cost System”, Cost Management, Summer, (1990).
- Turney, Peter. and Anderson, B., “Accounting For Continuous Improvement”, Management Review, (1992).
- Turney, Peter., “Beuond TQM With Force Activity-Based Management”, Management Accounting, Sep, (1993)
- Vlis, David., “Business Process Engineering”, CMA Magazine, Nov (1993).
- Waeytens, Dominique and Bruggeman, Werner., “Barriers to Successful Implementation of ABC for Continuous Improvement”, International Journal – of Production – Economics, Aug, (1994).
- Yoshikawa, Takeo., “Some Aspects of the Japanese Approach to Management Accounting”, Management Accounting, Sep – Dec, (1994).
- Youde, Richard., “Cost of Quality Reporting : How we See it”, Management Accounting, Jan, (1992) .
- Zinkbon, Linda., “Re-engineering Dayco Corporation Via Cycle Time Reduction”, CMA Magazine, Mar, (1996).

الملاحق

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الرقم : ٣٣٩٩٤
التاريخ : ١٠ / ١١ / ١٤٤٢
المرفقات :

المملكة العربية السعودية
وزارة الصناعة والكهرباء
المدينة الصناعية بجدة

الموضوع :

المحترم

المكرم مدير مصنع /

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته :-

إشاره لخطاب جامعه الملك عبدالعزيز بجده كلية الاقتصاد والادارة بتاريخ ١٧ / ١٠ / ١٤٢٣ هـ المتضمن
طلب تسهيل مهمه طالبة الدراسات العليا / نجلاء بنت محمد امين بخارى بقسم المحاسبه تزويدها
بالمعلومات التي تحتاجها لخدمة بحثها العلمي بهذا الخصوص .

لذا نأمل مساعده الطالبه المذكوره في الحصول على ماتحتاجه من معلومات تخص مجال بحثها بعنوان
تطوير مدخل تحديد التكلفة على اساس النشاط لترشيد الاداء في الاجل القصير .

ولكم خالص التحيات ،،،



مدير المدينة الصناعيه بجده


خالد بن اسماعيل اكبر



جامعة الملك عبدالعزيز

كلية الاقتصاد والإدارة

الدراسات العليا

قسم المحاسبة

**قائمة استبيان عن
تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط
لترشييد الأداء في الأجل القصير
دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية في مدينة جدة**

كأحد متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

تحت إشراف

الأستاذ الدكتور/ عمر حسنين

والدكتور/ عبدالعال أبو خشبة

الباحثة

نجلاء محمد أمين بخاري

ديسمبر ٢٠٠٢

بسم الله الرحمن الرحيم

تقوم الباحثة بإجراء دراسة عن تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لترشيد الأداء في الأجل القصير - دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية في مدينة جدة - حيث أن تطوير هذا المدخل من المتوقع أن يؤدي إلى المساعدة في تخفيض التكاليف مع المحافظة على جودة المنتجات مما يحقق رغبات المستهلكين، كما أنه يساعد الإدارة على اتخاذ القرارات قصيرة الأجل مثل قرار التسعير، وكل ذلك يعود بالنفع إن شاء الله على هذه المنشآت الصناعية والاقتصاد السعودي ككل.

وتؤكد الباحثة على سرية البيانات والمعلومات التي سوف تحصل عليها من هذا الاستبيان، وأنها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط ولن يطلع عليها سوى الباحثة.

وتتقدم الباحثة بالشكر الجزيل لكم على اهتمامكم بالبحوث العلمية وحسن تعاونكم لتيسير مهمة الباحثة لإجراء الدراسة الميدانية.

الباحثة

كلية الاقتصاد والإدارة
قسم المحاسبة - جدة

المجموعة الأولى :

أولاً : أسئلة عامة عن القائم بالتعبئة :

١ - المستوى التعليمي:

أ - جامعي

ب - ماجستير

ج - دكتوراه

د - أخرى، أذكرها :

٢ - التخصص :

أ - علوم محاسبية

ب - علوم إدارية

ج - أخرى، أذكرها :

٣ - الإدارة التي ينتمي إليها:

أ - الإدارة العليا

ب - إدارة التكاليف

ج - أخرى، أذكرها :

ثانياً : أسئلة عامة عن المنشأة :

٤ - اسم المنشأة :

٥ - الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة

صناعة الأجهزة والأدوات الكهربائية

صناعة المواد الغذائية والمشروبات

صناعة تحويلية أخرى

صناعة الكيماويات ومنتجاتها

صناعة المنتجات المعدنية

صناعة مصوغات الذهب والمجوهرات

صناعة الورق ومنتجاته والطباعة والنشر.

صناعة الخشب و الأثاث

صناعة المنتجات الإنشائية

صناعة النسيج والملابس الجاهزة

٦ - ماهي طبيعة المنتجات التي تنتجها المنشأة ؟

أ - عدد محدود من المنتجات

ب - عدد كبير من المنتجات المتنوعة

٧ - ماهي درجة المنافسة التي تعمل بها المنشأة ؟

أ - منافسة شديدة

ب - منافسة متوسطة

ج - منافسة ضعيفة

٨ - ماهي درجة الاعتماد على الآلية ؟

أ - اعتماد شديد

ب - اعتماد متوسط

ج - اعتماد ضعيف

ثالثاً : أسئلة عن النظام التكاليفي في المنشأة :

٩ - يعتمد النظام التكاليفي المطبق حالياً في المنشأة على أي نوع من التكلفة؟

أ - التاريخية

ب - المحددة مقدماً (التقديرية)

ج - المعيارية (ما يجب أن يكون)

د - الموازنات التخطيطية

هـ - أخرى ، اذكرها

.....
.....

١٠ - ماهو الهدف من نظام التكاليف في المنشأة ؟

أ - تحديد التكلفة

ب - تخطيط ورقابة التكاليف

ج - تخفيض التكاليف

د - كل ما سبق

هـ - أخرى ، اذكرها

.....
.....

١١ - هل تتبع المنشأة عند تحديد تكلفة المنتج نظام

أ - تكاليف المراحل (إنتاج عدد محدود من المنتجات بصفة متكررة)

ب - تكاليف الأوامر (إنتاج أنواع متعددة من المنتجات ينتج كل منها بأمر خاص)

ج - الاثنان معا

١٢ - هل يساعد النظام التكاليفي المطبق حاليا بالمنشأة الإدارة في اتخاذ القرارات التشغيلية (المتعلقة بالعمليات الجارية).

نعم لا

١٣ - هل يساعد النظام التكاليفي المطبق حاليا بالمنشأة الإدارة اتخاذ القرارات الاستراتيجية (طويلة الأجل).

نعم لا

١٤ - ماهي نسبة التكاليف غير المباشرة إلى إجمالي تكاليف الإنتاج في المنشأة حاليا؟

أ - أقل من ٢٥٪

ب - تتراوح بين ٢٥ - ٥٠٪

ج - تتراوح بين ٥٠ - ٧٥٪

د - أكثر من ٧٥٪

١٥ - ماهو أساس تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات ؟

أ - ساعات العمل المباشر

ب - ساعات تشغيل الآلات

ج - عدد الوحدات المنتجة

د - أخرى ، اذكرها

١٦ - ماهو المدخل المستخدم عند تخصيص التكلفة على المنتجات؟

أ - مدخل القياس الكلي (تحميل المنتج بالتكاليف المباشرة وغير المباشرة)

ب - مدخل القياس الكلي المعدل (تحميل المنتج بالتكاليف المباشرة الفعلية ونصيبه من التكاليف غير المباشرة التقديرية على أساس معدلات التحميل).

ج - مدخل القياس الحدي (تحميل المنتج بالتكلفة المتغيرة فقط).

د - مدخل قياس الطاقة المستغلة (تحميل المنتج بالتكاليف المتغيرة ونسبة من التكاليف الثابتة على أساس استغلال الطاقة المتوقعة).

١٧ - ماهي الطرق المستخدمة لتخصيص تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية على مراكز الإنتاج.

أ - طريقة التخصيص المباشر.

ب - حيث يتم تخصيص تكلفة كل مركز من مراكز الخدمات الإنتاجية على مراكز الإنتاج (على أساس نسبة الخدمة المقدمة لكل مركز إلى إجمالي الخدمات المقدمة لمراكز الإنتاج).

ب - طريقة التخصيص التنازلي.

حيث يتم ترتيب مراكز الخدمات الإنتاجية بطريقة متناقصة (على أساس النسبة المئوية للخدمات التي يقدمونها لمراكز الخدمات الإنتاجية الأخرى ولمراكز الإنتاج).

ج - طريقة التخصيص التبادلي.

وهي تشبه طريقة التخصيص التنازلي فيما عدا أنه يعاد فتح حساب التكاليف غير المباشرة لمراكز الخدمات الإنتاجية بعد كل عملية تخصيص إلى أن تصل القيم التي يعاد تخصيصها إلى حساب أحد المراكز التي تم إقفالها إلى مبالغ ممكن إهمالها.

المجموعة الثانية: أسئلة عن مدخل التحسين المستمر :

١٨ - يقوم مفهوم إدارة التكلفة Cost Management على استخدام مجموعة من الأدوات بغرض إنتاج المنتج بالجودة المطلوبة وتوصيل هذا المنتج للمستهلك في الوقت المناسب علاوة على خفض تكلفته بهدف تحقيق ميزة تنافسية للمنشأة في السوق.

ما رأي المنشأة في تطبيق مفهوم إدارة التكلفة ؟

أ - توافق بدرجة كبيرة

ب - توافق بدرجة متوسطة

ج - لا توافق

١٩ - ما رأي المنشأة في استخدام الأساليب الجديدة والأدوات المساعدة للوصول إلى إدارة فعالة للتكاليف مثل :

أ - التكلفة المستهدفة Target Cost

(هي سلسلة من المراحل المتعاقبة التي يتم تصميمها لتحقيق مستويات محددة للتكلفة بما يمكن من تحقيق الأرباح المستهدفة للمنشأة).

توافق بدرجة كبيرة توافق بدرجة متوسطة لا توافق

ب - إدارة الجودة الشاملة Total Quality Management

(هي استراتيجية إدارية تعمل خلالها كل المستويات التنظيمية في المنشأة لتأسيس الجودة في المنتجات والخدمات وذلك لتحقيق المزايا التنافسية).

توافق بدرجة كبيرة توافق بدرجة متوسطة لا توافق

ج - الإنتاج في الوقت المناسب Just in Time

(هو نظام يحقق من خلال سياسات الشراء والإنتاج والتوزيع استمرار تدفق المنتجات أو الخدمات ذات الجودة العالية بالكميات التي تفي باحتياجات المستهلكين في الوقت المناسب وبأدنى قدر من التكلفة وتخفيض المخزون إلى الصفر أو إلى أدنى حد ممكن).

توافق بدرجة كبيرة توافق بدرجة متوسطة لا توافق

د - التحسين المستمر Continuous improvement

(هو عبارة عن مجموعة من الجهود التي يقوم بها العاملون في المنشأة باختلاف مستوياتهم التنظيمية بهدف تحسين أداء العمليات المختلفة مما يؤدي إلى خفض التكلفة في المنشأة والذي يحقق رضا المستهلك مع مراعاة تحقيق الجودة المطلوبة).
توافق بدرجة كبيرة توافق بدرجة متوسطة لا توافق

٢٠ - ما مدى اهتمام المنشأة بمسألة تخفيض التكاليف بهدف منع الإسراف أو الضياع؟

أ - تهتم بدرجة كبيرة

ب - تهتم بدرجة متوسطة

ج - لا تهتم

٢١ - ماهي الوسائل التي تستخدمها المنشأة في تخفيض التكاليف؟

أ - إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة المنشأة

ب - تطوير الأداء في المنشأة

ج - تفادي الأخطاء والعيوب وصيانة الآلات قبل بدء العملية الإنتاجية

د - أخرى ، أذكرها

.....
.....

٢٢ - ما مدى اهتمام المنشأة بدراسة السوق وطلبات المستهلكين لتحقيق رغباتهم واحتياجاتهم في

المنتجات التي تنتجها؟

أ - تهتم بدرجة كبيرة

ب - تهتم بدرجة متوسطة

ج - لا تهتم

٢٣ - ماهي الوسائل التي تستخدمها المنشأة لتحقيق ذلك الهدف؟

أ - إنشاء قسم البحوث والتطوير.

ب - التعرف على خصائص وسلوك وصفات المستهلكين المرتقبين

ج - تسهيلات ما بعد البيع مثل الصيانة الدورية.

د - كل ما سبق.

هـ - أخرى ، أذكرها

.....
.....

٢٤ - ما مدى اهتمام المنشأة بمسألة تحقيق جودة المنتجات؟

أ - تهتم بدرجة كبيرة

ب - تهتم بدرجة متوسطة

ج - لا تهتم

٢٣ - ماهي أساليب تحقيق الجودة المستخدمة في المنشأة؟

أ - الوصول إلى مستوى الجودة الملائم لرغبات المستهلكين.

ب - المحافظة على مستوى الجودة لتمييز المنتجات.

ج - الارتفاع بمستوى الجودة لمواجهة المنافسة.

د - كل ما سبق.

هـ - أخرى ، أذكرها

.....
.....

٢٦ - ما مدى اهتمام المنشأة بتحسين أداء العمليات الإنتاجية المختلفة؟

أ - تهتم بدرجة كبيرة

ب - تهتم بدرجة متوسطة

ج - لا تهتم

٢٧ - من الذي يقوم بجهود تحسين أداء العمليات الإنتاجية المختلفة في المنشأة؟

أ - الإدارة العليا

ب - مدراء الأقسام

ج - المشرفين

د - العمال

هـ - كل ما سبق

المجموعة الثالثة: أسئلة عن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط :

٢٨ - مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط Activity Based Costing هو أحد الأساليب

المحاسبية الحديثة التي نشأت نتيجة التغير في بيئة الصناعة وتغير هيكل التكاليف وزيادة

حدة المنافسة وتعدد الإنتاج، ويقوم على افتراض أن المنتجات تستهلك أنشطة والأنشطة هي

التي تستهلك موارد المنشأة، فيقوم بتتبع تكاليف الأنشطة اعتمادا على العديد من مسببات

التكلفة تمهيدا لتوزيعها على المنتجات، مما يؤدي إلى قدرة الإدارة على اتخاذ القرارات

الاستراتيجية والتشغيلية بدقة أكثر ووضوح وموضوعية.

هل توافق المنشأة على تطبيق هذا المدخل؟

لا توافق

توافق بدرجة متوسطة

توافق بدرجة كبيرة

٢٩ - إذا توافق المنشأة على تطبيق المدخل فما هو الهدف من هذا التطبيق؟

أ - التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات.

ب - إنجاح جهود الإدارة في تخفيض التكلفة.

ج - تنمية روح العمل كفريق المنشأة.

د - كل ما سبق.

هـ - أخرى ، أذكرها

.....
.....

٣٠ - إذا كانت المنشأة لا توافق على تطبيق هذا المدخل ، فما هو السبب في ذلك؟

أ - تكلفة المدخل العالية

ب - عدم فهم وإدراك مفهوم هذا المدخل

ج - عدم وجود نظام تكلفي كامل بالمنشأة

د - كل ما سبق.

هـ - أخرى ، أذكرها

.....
.....

المجموعة الرابعة: أسئلة عن تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط :

٣١ - المعروف أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط هو نظام محاسبي يستخدم في الأجل

الطويل، فهل توافق على تطوير هذا المدخل حتى يمكن استخدامه في الجمل القصير لمساعدة

الإدارة في اتخاذ القرارات وتفعيل دوره في الاستخدامات الإدارية؟

موافق محايد غير توافق

٣٢ - من الضروري توسيع نطاق مفهوم مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط بحيث لا يقتصر

فقط على البعد المتعلق بالتكلفة وإنما يشمل البعد المتعلق بالعملية؟

البعد المتعلق بالتكلفة (توفير معلومات عن تكلفة كل من الموارد والأنشطة

والمنتجات في المنشأة تستخدم لتحديد تكلفة الإنتاج).

البعد المتعلق بالعملية (توفير معلومات غير مالية عن مسببات التكلفة ومقاييس

الأداء تساعد في تحسين العمليات الداخلية في المنشأة).

موافق محايد غير توافق

٣٣ - إن توسيع نطاق مفهوم مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط بحيث يصبح ثنائي الأبعاد

سيساعد في ترشيد أداء الإدارة في اتخاذ القرارات قصيرة الأجل مثل قرار تسعير المنتج

وتخفيض التكاليف التشغيلية (الجارية):

موافق محايد غير توافق

٤١ - إن تركيز جهود المنشأة على تحسين الأداء في النقاط التي بها اختناقات أو قيود سيساعد في ترشيد أداء الإدارة في اتخاذ القرارات قصيرة الجل مثل قرار التسعير:
موافق محايد غير توافق

٤٢ - تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط ممكن أن يؤثر في تخفيض التكلفة وتحقيق رضا المستهلك مع الحفاظ على الجودة المطلوبة بالمنشأة:
موافق محايد غير توافق