



جمهورية السودان  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة شندي  
كلية الدراسات العليا والبحث العلمي

بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في المحاسبة

بمعنوان

إعداد الموازنة التخطيطية في ضوء مدخل محاسبة التكلفة على أساس النشاط بالتطبيق على

شركة النيل للأدوية والصناعات الكيماوية

إعداد الطالب

محمد عنتر عبد الرحمن ماضي

إشراف

دكتور/ صلاح الأمين الخضر عطا المنان

أستاذ المحاسبة المساعد

كلية الاقتصاد والتجارة وإدارة الأعمال - جامعة شندي

1437 هـ / 2016 م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## الإستهلال

قال الله تعالى :

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

صدق الله العظيم

سورة آل عمران ، الآية رقم ﴿٢٨٦﴾

## الإهداء

إلى أُمي الحبيبة ملاكي في الحياة.. إلى معنى الحب والتفاني.. إلى من كان دعائها سر نجاحي،

إلى روح والدي الذي علمني العطاء بدون انتظار .. إلى من أحمل اسمه بكل افتخار

.. أسأل الله له المغفرة والرحمة، والفردوس الأعلى

إلى أخواتي جزاهم الله عني كل الخير لما قدموه لي من دعم

إلى زوجتي شريكة حياتي ، سلوي القلب وشريكة الدرب

إلى أولادي قرة عيني وشمعات دربي

إلى كل أساتذتي وزملائي وزميلاتي

جزاهم الله عني كل الخير

**الباحث**

## الشكر والتقدير

الحمد لله الذي أنزل على عبده الكتاب ولم يجعل له عوجاً، الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات،  
وبيركته تنزل الرحمات، وبنوره تضيء الأرض والسماوات.

كما أتقدم بجزيل شكري لصاحبة العطاء الوفير (جامعة شندي) ممثلة في كلية الدراسات العليا  
والبحث العلمي على إتاحة الفرصة لي لدراسة الماجستير في العلوم المحاسبية .  
وكذلك لا يسعني في هذا المقام إلا أن أتوجه بالشكر والعرفان والتقدير لأستاذي الفاضل الدكتور /  
صلاح الأمين الخضر عطا المنان ، أستاذ المحاسبة بكلية الاقتصاد والتجارة وإدارة الأعمال -  
جامعة شندي على سعة صدره وحلمه، وكرمه بوقته وجهده وعلمه، والذي كان له الدور الأهم  
والأكبر في إنجاز هذا البحث، فجزاة الله عنى خير الجزاء

والشكر موصول لمعالي الأستاذ الدكتور بابكر إبراهيم لتشريفه لي بحضور لجنة المناقشة وكذلك  
الشكر موصول لمعالي الدكتور مهند جعفر لحضوره لجنة المناقشة  
كذلك أخص بالشكر والتقدير والعرفان الأخ الدكتور عبد الرحيم عنتر لما بذله من جهد وتوجيهات  
ودعم مستمر فكان كالمصباح في الطريق ، فجزاة الله كل الخير

الباحث

## المستخلص

تناولت الدراسة إعداد الموازنات التخطيطية في ضوء استخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط مع التطبيق على شركة النيل للأدوية والصناعات الكيماوية ، وتمثلت مشكلة الدراسة في عدم توافر نظام تكاليفي دقيق في قطاع الدواء حيث يتم استخدام المدخل التقليدي للتكاليف ويتم معالجة بعض التكاليف بصفة إجمالية ، في الوقت الذي يجب أن يحمل كل منتج بما تم إستهلاكة من موارد ، وبالتالي فإن هذه المعلومات غير دقيقة ولا تساعد الإدارة في إتخاذ القرارات الصحيحة ، وهدفت هذه الدراسة إلى كيفية إعداد الموازنات التخطيطية على أساس النشاط في قطاع الدواء وبالتحديد شركة النيل للأدوية وذلك من خلال الوقوف على معرفة مدى إمكانية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط ، وتتمثل أهمية هذه الدراسة في الأهمية العلمية حيث تعد الدراسة إسهاما علميا في أدبيات البحث عن مدخل التكلفة على أساس النشاط ومدخل الموازنة على أساس النشاط ، وتكمن الأهمية العلمية في مساعدة الشركات في كيفية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط وكذلك كيفية تطبيق مدخل الموازنة على أساس النشاط وأعمدت الدراسة على مناهج متعددة منها المنهج التاريخي والإستنباطي والإستقرائي ، وأختبرت الدراسة ثلاث فرضيات ، الفرضية الأولى يؤدي نظام التكاليف الحالي والمعتمد على النظم التقليدية إلى زيادة دقة حساب تكلفة المنتج ، الفرضية الثانية: يؤدي استخدام مدخل محاسبه التكلفة على أساس النشاط في إعداد الموازنة التخطيطية إلى زيادة كفاءة التخطيط والرقابة واتخاذ القرار والفرضية الثالثة : لا تتوفر المقومات الأساسية لتطبيق نظام الموازنة على أساس النشاط في شركات الأدوية قطاع الأعمال في مصر، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج من أهمها تعتبر أنظمة التكاليف التقليدية قاصرة في تخصيص التكاليف غير المباشرة بالإضافة الى اعتماد التقدير الشخصي لتحميل الكثير من التكاليف على وحدة المنتج ، وفقاً للنظام التكاليف التقليدي، يتم تخصيص تكلفة موحدة من التكلفة الصناعية غير المباشرة لجميع المنتجات، أما طبقاً لمدخل التكلفة على أساس النشاط فقد أظهر انصبه مختلفة من التكاليف الصناعية غير المباشرة للوحدات المنتجة، وإنتهت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات كان من أهمها تعميم وتطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط في البيئة المحاسبية المصرية وخصوصا في الشركات الصناعية وكذلك تطبيق مدخل الموازنات على أساس النشاط .

## **Abstract**

this study taked the preparation the planning budgets based on activity based costing in Nile Company, The problem of research is unavailability of accurate cost systmen in medicien sectore where is traditional cost system , there is some cost allocate as total although the cost should be allocated according to the actual consumption of each items , so this information is not accurate and don't help the management in taking the decision, this study aimed to how to prepare the planning budget throught the activity based costing & through the stand to find out the extent of the applicability of cost entrance on the basis of activity, and through Identifying the degree of the availability of factors necessary for such a system in that sector ,The importance of research in the following:- scientific interest: as new participation research in the budget system of activities literature and its role in the planning, and performance.

Practical importance: the significance of the process in helping industrial facilities in budgeting on the basis of activities in industrial organizations and provide their performance on how to reduce costs and straightened.

The study test three hypotheses, the first hypotheses is the traditional cost system result to more accuracy in calculation the cost of product , the second hypotheses is application of planning budget based on activity based costing result to more efficiency in planning and monitoring and decision making , the third hypotheses is it is not applicable to apply the planning budget on activity based costing in medicine sector .

The results of the study have been applied to business organizations drug sector lacks a costing system to provide information to meet the requirements of preparing planning budgets & this organization use traditional cost system

The study recommends the application of activity based cost in the preparation of planning budgets and take advantage of accurate information provided by the application of this approach in the preparation of planning budgets, which as well as the accuracy of allocation bases for distribution of industrial indirect costs and get rid of activities that do not add value to the work of the Organization



## فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	عنوان الموضوع
أ	الإستهلال
ب	الإهداء
ج	الشكر والتقدير
د	المستخلص
هـ	Abstract
ز	فهرس الموضوعات
ط	فهرس الجداول
ل	فهرس الأشكال
م	فهرس الملاحق
1	<b>المقدمة</b>
2	أولاً : الإطار المنهجي للدراسة
7	ثانياً : الدراسات السابقة
15	<b>الفصل الأول : الإطار النظري للموازنات التخطيطية</b>
16	المبحث الأول: نشأة ومفهوم الموازنات التخطيطية
37	المبحث الثاني : أسس ومبادي إعداد الموازنات التخطيطية
47	<b>الفصل الثاني : الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس النشاط</b>
48	المبحث الأول : نشأة ومفهوم مدخل التكلفة على أساس النشاط
59	المبحث الثاني : مزايا وخطوات تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط
91	<b>الفصل الثالث : الدراسة التطبيقية</b>
92	المبحث الأول : نبذة تعريفية عن شركة النيل للأدوية مصر

96	المبحث الثاني : تحليل البيانات وإختبار الفرضيات
158	الخاتمة
158	أولاً : النتائج
161	ثانياً : التوصيات
162	المراجع و المصادر

## فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
65	بعض الأنشطة داخل منظمات الأعمال	(1-2-2)
96	كمية الإنتاج من المحاليل الطبية أكياس	(1-2-3)
97	كمية الإنتاج من المحاليل الطبية قوارير	(2-2-3)
98	كمية الإنتاج من المحاليل الطبية محاليل غسيل الكلى	(3-2-3)
100	مصاريف التشغيل	(4-2-3)
100	مصاريف الإهلاك	(5-2-3)
101	المصاريف الإدارية	(6-2-3)
102	المصاريف التسويقية	(7-2-3)
102	إجمالي المصاريف ماعدا تكلفة المواد	(8-2-3)
103	توزيع التكاليف على عدد التشغيلات	(9-2-3)
104	حساب المنتج بخط المحاليل الطبية - القوارير	(10-2-3)
104	حساب المنتج بخط المحاليل الطبية - الأكياس	(11-2-3)
105	حساب المنتج بخط محاليل غسيل الكلى	(12-2-3)
106	حساب تكلفة المنتج من المحاليل الطبية - أكياس	(13-2-3)

107	حساب تكلفة المنتج من المحاليل الطبية- قوارير	(14-2-3)
108	حساب تكلفة المنتج من محاليل غسيل الكلى	(15-2-3)
118	إجمالي عدد العاملين بالشركة	(16-2-3)
119	قيمة الإهلاكات السنوية للمباني	(17-2-3)
120	قيمة الإهلاكات السنوية للمكائن	(18-2-3)
121	قيمة الإهلاكات السنوية للمفروشات	(19-2-3)
121	قيمة الإهلاكات السنوية لوسائل النقل	(20-2-3)
122	قيمة الإهلاكات السنوية للحاسب الآلي	(21-2-3)
123	قيمة الإهلاكات السنوية لأجهزة التكيف	(22-2-3)
124	توزيع الرواتب حسب عدد الموظفين	(23-2-3)
124	توزيع مصاريف الأدوات المكتبية	(24-2-3)
125	توزيع مصاريف الصيانة	(25-2-3)
125	توزيع مصاريف المواد المستهلكة	(26-2-3)
126	توزيع كافة عناصر التكلفة على مراكز التكلفة	(27-2-3)
129	عدد ساعات الخلط والتعبئة والتغليف وساعات تشغيل الآلات	(28-2-3)
130	عدد مرات الفحص وعدد أدونات الصرف	(29-2-3)

131	توزيع مصاريف الإدارة على أساس عدد الموظفين في كل مركز نشاط	(30-2-3)
132	توزيع مصاريف الإنتاج على مراكز الإنتاج الرئيسية بناءً على عدد التشغيلات	(31-2-3)
133	عدد ساعات الخلط والتعبئة والتغليف والصيانة المطلوب إنتاج كل منتج	(32-2-3)
135	عدد مرات الفحص وعدد أذون الصرف لكل منتج	(33-2-3)
137	توزيع التكاليف غير المباشرة على وحدات الإنتاج وفقاً لـ ABC	(34-2-3)
141	الفرق بين تكلفة المنتجات في خط القوارير وفقاً للنظام التقليدي ونظام ABC	(35-2-3)
141	الفرق بين تكلفة المنتجات في خطي الأكياس ومحاليل غسيل الكلي وفقاً للنظام التقليدي ونظام ABC	(36-2-3)
143	الفروقات بين تكلفة المنتجات	(37-2-3)
144	الفروقات بين تكلفة المنتجات	(38-2-3)
145	توضيح الفروقات بين تكلفة المنتجات	(39-2-3)
145	الفروقات بين تكلفة المنتجات	(40-2-3)
152	كمية الإنتاج المتوقعة	(41-2-3)
154	تكلفة مجمع مراكز التكلفة	(42-2-3)
156	المصروفات المتوقعة على خطوط الإنتاج	(43-2-3)

## فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
57	أهداف مدخل التكلفة على أساس النشاط	(1-1-2)
63	مراحل تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط	(1-2-2)
66	العلاقة بين الأنشطة	( 2-2-2)
69	التسلسل الهرمي للتكلفة على أساس النشاط	( 3-2-2)
75	العلاقة بين الإدارة على أساس النشاط وبين مدخل التكلفة على أساس النشاط	(4-2-2)
115	يوضح سير العملية الإنتاجية	(1-2-3)

## فهرس الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
I	قائمة المركز المالي عن السنة المالية في 30/06/2013	(1)
II	قائمة الدخل عن السنة المالية في 30/06/2013	(2)
III	تحليلي مصاريف التشغيل لعام 2013/2012	(3)
IV	تحليلي مصاريف العمومية والإدارية لعام 2013/2012	(4)
V	تحليلي مصاريف التسويق لعام 2013/2012	(5)
VI	بيان بالوحدات المنتجة لعام 2013/2012	(6)
VII	بيان بالوحدات المتوقع إنتاجها لعام 2014/2013	(7)

المقدمة

وتشتمل على الآتي

أولاً : الإطار المنهجي للدراسة

ثانياً : الدراسات السابقة



## أولاً: الإطار المنهجي للدراسة

### تمهيد:

يعتبر نظام الموازنات التخطيطية إحدى الوسائل الفعالة والمهمة التي تستعين بها الإدارة الحديثة في ممارسه وظائفها والتي تتمثل في التخطيط والتنسيق واتخاذ القرارات ورسم السياسات والرقابة وتقييم الأداء.

ويعد نظام الموازنات التخطيطية مزيجاً من تدفق المعلومات والإجراءات والعمليات الإدارية، وفي نفس الوقت يعد جزءاً من التخطيط ونظاماً للرقابة على مختلف أوجه النشاط في الشركة، وما يرتبط بذلك من اعتبارها معياراً لتقييم الأداء ويلتزم بها المسؤولون عند التنفيذ، حيث يتم تحديد الانحرافات بموجبها والذي يعد أساساً لاتخاذ القرارات التصحيحية والمسائلة وتقييم الأداء.

ولا ينتهي دور الموازنات التخطيطية بمجرد الانتهاء من إعدادها، حيث بدون تنفيذها لن يكون لهذه الأداة أي جدوى سواء في عمليه التخطيط أو الرقابة أو تقييم الأداء، بل سوف تتحمل الشركة أعباء إضافية نتيجة إعداد الموازنات التخطيطية دون تحقيق أي فائدة منها، ولزيادة فاعليه الموازنات التخطيطية يجب أن يتم إعدادها وفقاً للمبادئ والأسس العلمية الصحيحة.

### مشكله الدراسة:

تكمن مشكلة الدراسة في عدم توافر نظام تكاليفي سليم والذي يعتبر أحد القيود الرئيسية في نجاح نظام الموازنات التخطيطية، فمدى تقدم نظم المحاسبة والتكاليف المعمول بهم في منظمه الأعمال يعتبر حداً من الحدود التي تؤدي إلى ضعف أثر الموازنات التخطيطية أو الارتقاء بفاعليتها.

ويتم تطبيق نظم التكاليف التقليدية في قطاع الدواء ، الأمر الذي ترتب عليه عدم قدرة تلك النظم على تلبية احتياجات الإدارة من المعلومات الدقيقة حيث تقوم هذه النظم بمعالجه بعض التكاليف بصفه إجماليه وعلى أنها مصاريف فترة بغرض إعداد التقارير المالية في الوقت الذي يجب أن يحتمل كل منتج بإجمالي ما يستهلكه من موارد وهذا يعني أنها لا تعبر عن القيمة الحقيقية لعمليات الإنتاج وتكاليف الموارد المستنفذة فيها ، وبالتالي عدم تحديد الأنشطة التي يمكن تقليصها أو الاستغناء عنها أو تلك التي يجب ترشيد استهلاكها للموارد وما يحققه ذلك من خفض التكلفة

وحساب دقيق لتكلفه المنتج ، وبالتالي فإن أوجه عدم الكفاءة التي ترتبط بالسنوات السابقة يتم تضمينها للموازنة الحالية .

وقد أبرزت التطورات والتغيرات في البيئة التنافسية المعاصرة مدى القصور الذي يعانيه أسلوب الموازنات التخطيطية بشكلها الحالي في مجال تخطيط ورقابه عناصر التكاليف في قطاع الدواء وعدم القيام بتحقيق أهداف منظمه الأعمال بالشكل الذي يمكنها من زيادة قدرتها التنافسية.

ويمكن بلورة مشكله الدراسة في إطار مجموعه التساؤلات الآتية: -

1- هل المعلومات التكاليفية التي يوفرها نظم التكاليف التقليدية في قطاع الدواء ملائمه في ظل

المنافسة المحلية والعالمية؟

2- هل المعلومات التي يوفرها النظام التقليدي في مجال تحليل الانحرافات ملائمه في مجال

الرقابة واتخاذ القرارات؟

3- هل هناك حاجة لتطوير أسلوب الموازنة التخطيطية باعتبارها معياراً يتخذ كأساس لتخطيط

ورقابه التكاليف في قطاع الدواء؟

4- ماهي الميزات التي يمكن أن يضيفها مدخل محاسبه التكلفة على أساس النشاط في مجال

رقابة وتخطيط التكاليف في قطاع الدواء وبالتالي ماهي الاختلافات في أسس توزيع التكاليف وكذلك نماذج تحليل الانحرافات وفقاً لمدخل محاسبه التكلفة على أساس النشاط عنه في نظم

التكاليف التقليدية؟

5- ماهي الميزات التي يمكن أن يضيفها تطبيق مدخل الموازنة على أساس النشاط في مجال

الرقابة وتقييم الأداء؟

## فرضيات الدراسة

نظراً لأن الهدف الرئيسي للدراسة هو إعداد الموازنة التخطيطية في ضوء تطبيق محاسبه تكلفه النشاط لذلك يمكن صياغة الفرضيات كالآتي: -

**الفرضية الأولى:** يؤدي نظام التكاليف الحالي والمعتمد على النظم التقليدية إلى زيادة دقة حساب تكلفة المنتج

**الفرضية الثانية:** يؤدي استخدام مدخل محاسبه التكلفة على أساس النشاط في إعداد الموازنة التخطيطية إلى زيادة كفاءة التخطيط والرقابة واتخاذ القرار

**الفرضية الثالثة:** لا تتوفر المقومات الأساسية لتطبيق نظام الموازنة على أساس النشاط في شركات الأدوية قطاع الأعمال في مصر  
**أهمية الدراسة**

1. يلعب قطاع الدواء في مصر دوراً هاماً وحيوياً في الاقتصاد المصري، لذلك أصبح من الضروري الاعتماد على بعض الأساليب التي يمكن بمقتضاها تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المالية والبشرية المتاحة والرقابة وتقييم الأداء للمستويات الإدارية المختلفة من أجل تحقيق أهداف منظمه الأعمال.
2. وتتمثل أهمية هذا الدراسة في الآتي:

### أولاً: الأهمية العلمية:

- 1- تعتبر الدراسة إسهاماً علمياً – ولو محدوداً – في أدبيات الدراسة عن مدخل المحاسبة على أساس النشاط ومدخل الموازنة على أساس النشاط
- 2- إن الدراسات السابقة التي تناولت مدخل محاسبه التكلفة على أساس النشاط لم تهتم بالاستخدامات الإدارية للمعلومات التي يوفرها هذا المدخل بالقدر الكافي.
- 3- تكشف الكثير من الدراسات والبحوث المحاسبية الحديثة عن الأهمية المتزايدة للموازنة التخطيطية كأداة فعالة ومساعدة للإدارة في التخطيط والتنسيق واتخاذ القرارات.

## ثانياً : الأهمية العملية :

1- تتبلور الأهمية العملية للدراسة من خلال إطلال الباحث على كيفية تطبيق مدخل التكلفة على اساس النشاط وكذلك من خلال توضيح كيفية إعداد الموازنة على اساس النشاط، وكذلك إلقاء الضوء على مميزات هذا المدخل، الأمر الذي يساعد الشركات في تطبيق ذلك المدخل والاستفادة من مميزات ذلك المدخل

2- نتائج هذه الدراسة ستفتح الطريق أمام تطبيق نتائجه في قطاعات أخرى

3- يعتبر استخدام مدخل محاسبه تكلفه النشاط في إعداد الموازونات التخطيطية إحدى محاولات التطوير الهامة وذلك لقدرة هذا المدخل على توفير معلومات عن الأنشطة التي تقف وراء حدوث التكلفة بما يضمن الحصول على تقديرات دقيقة لبنود الموازنة

### أهداف الدراسة

نظراً لأهمية نظام الموازونات التخطيطية باعتبارها إحدى الأنظمة الإدارية الهامة والمتطورة التي يتم من خلالها ترجمه المؤشرات الكمية والخطط إلى موازونات ماليه لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء

وترمي الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية: -

بيان وتوضيح كيفية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط في قطاع الدواء

بيان كيفية استخدام مدخل محاسبه التكلفة على أساس النشاط في إعداد الموازونات التخطيطية في قطاع الدواء

ألقاء الضوء على الدور الذي يمكن أن يلعبه استخدامه مدخل محاسبه التكلفة على أساس النشاط في توفير بيانات تكاليفيه أكثر دقه من تلك التي توفرها نظم التكاليف التقليدية.

عرض أوجه القصور التي تشوب إعداد الموازنة التخطيطية

اقتراح نموذج لتطبيق نظام محاسبه التكلفة على أساس النشاط في إعداد الموازنة التخطيطية

### حدود الدراسة

سوف تقتصر الدراسة على الجوانب الآتية: -

أولاً: حدود مكانية التطبيق على شركة النيل إحدى الشركات التابعة لقطاع الدواء  
ثانياً: حدود زمانية: 2013/2012م

### منهجية الدراسة:

يعتمد الباحث على كل من منهجي الدراسة العلمي الاستنباطي والاستقرائي حيث يقوم بتحليل الدراسات السابقة في موضوع الدراسة والتي تعطي رؤي حول الجهود المبذولة في موضوع الدراسة، كما يعتمد الباحث على تحليل الآراء المختلفة للوصول من الجزئيات إلى الكليات بالإضافة إلى الاعتماد على المنهج الاستقرائي الذي يمكن الوصول من الكليات إلى الجزئيات وتحليل المنهجين يمكن الوصول إلى إطار مقترح لتدعيم دور الموازنة التخطيطية باستخدام مدخل محاسبه التكلفة على أساس النشاط إضافة إلى المنهج التاريخ لعرض الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث.

### مصادر جمع البيانات: -

أولاً: مصادر أولية: سوف يتم الحصول على البيانات المطلوبة من خلال القوائم والتقارير المحاسبية لدى شركة النيل للأدوية

ثانياً: مصادر ثانوية: من خلال الاطلاع على الكتب والدوريات والمراجع العربية والأجنبية ذات الصلة بموضوع الدراسة والبحث في شبكة المعلومات

### هيكل الدراسة: -

تحتوي هذه الدراسة على مقدمة وثلاثة فصول وخاتمه كالاتي: المقدمة تشتمل على الإطار المنهجي والدراسات السابقة. وقد تناولت في الفصل الأول: الإطار النظري للموازنات التخطيطية وذلك من خلا مبحثين، المبحث الأول تطرقت إلى نشأة ومفهوم الموازنات التخطيطية وفي المبحث الثاني تناولت أسس ومبادي إعداد الموازنات التخطيطية ثم تناولت في الفصل الثاني الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس النشاط من خلال مبحثين ، في المبحث الأول تناولت نشأة ومفهوم مدخل التكاليف على أساس النشاط ABC وفي المبحث الثاني شرحت مزايا وخطوات تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط ، أما الفصل الثالث فقد خصصته للدراسة التطبيقية وذلك

من خلال مبحثين ، المبحث الأول تناولت فيه نبذة تعريفية عن شركة النيل للأدوية والصناعات الكيماوية والمبحث الثاني خصصته لتحليل البيانات واختبار الفرضيات ثم الخاتمة وتشتمل على النتائج والتوصيات.

## ثانياً: الدراسات السابقة

قام الباحث بالاطلاع على عدد من الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة، وفيما يلي تلخيص لأهم هذه الدراسات

### 1-دراسة: صبيحة برازت (2000) (1)

تناولت هذه الدراسة دور الموازنات المرنة على أساس النشاط في الرقابة على التكاليف وتمثلت مشكلة الدراسة في الآتي : لقد أصبح مراجعة وتحديد التكاليف ودراسة سلوكها أمر جوهريا وفي غاية الأهمية وذلك لما تلعبه تكلفة المنتج من دور محوري في تحديد الوضع التنافسي للمنشآت التجارية والصناعية سواء في السوق المحلي أو الأسواق العالمية ، وتظهر مشكلة الدراسة في أن الوحدة الاقتصادية محل الدراسة تعاني من ضعف في مستوى الرقابة المفروضة على عناصر التكاليف نتيجة لعدم إتباع الأساليب الحديثة والجيدة لإدارة التكاليف وعدم الاعتماد على الموازنات المرنة بشكل فعال ومناسب .

وتمثلت أهداف الدراسة في الآتي: يأتي أسلوب إعداد الموازنات المرنة على أساس النشاط في الرقابة على عناصر التكاليف وبالتالي الحصول على معلومات أكثر دقة

واختبرت الدراسة فرضيتين هما: إعداد الموازنات المرنة على أساس النشاط يزيد من فاعلية استخدامها كأداة للرقابة على التكاليف، الفرضية الثانية تتمثل في إعداد الموازنات المرنة على

أساس النشاط تساعد على التعرف على عناصر التكاليف وبالتالي توفير قاعدة بيانات أكثر دقة ومن نتائج الدراسة ما يلي: إن استخدام الموازنات المرنة على أساس النشاط أدى إلى تغيير بعض التكاليف الثابتة الى تكاليف متغيرة وفقا لموجهة التكلفة الملائم مما يؤدي إلى تغيير بعض التكاليف

---

<sup>1</sup>صبيحة برازت العبيدي، دور الموازنة المرنة على أساس النشاط في الرقابة على التكاليف ، ( العراق ،الناصرية ، المعهد التقني (2000)

الثابتة في الموازنات المرنة على تكاليف متغيرة، الأمر الذي ينعكس تأثيره على استخدام الموازنات المرنة في أسلوب الرقابة على التكاليف وتقييم الأداء.

ومن التوصيات التي خلصت إليها الدراسة ما يلي: ضرورة تطبيق أنظمة التكاليف الحديثة خصوصا مدخل التكلفة على أساس النشاط لأهميته في المجال الصناعي، وكذلك ضرورة تقديم التقارير الشهرية للإدارة باستخدام الموازنات المرنة على أساس النشاط لأهميتها في الرقابة والتخطيط وتقييم الأداء

وتختلف تلك الدراسة عن الدراسة الحالية في ان هذه الدراسة تناولت دور الموازنات المرنة على أساس النشاط في الرقابة على التكاليف وليست الموازنات التخطيطية وكذلك لم يتم تطبيق تلك الدراسة على القطاع الدوائي

## 2-دراسة: أحمد عبد السلام (2004) (1)

تناولت هذه الدراسة الموازنة التقديرية كأداة فعالة في اتخاذ وصنع القرارات في المؤسسات الاقتصادية وتكمن مشكلة الدراسة من خلال عدة تساؤلات وهي كالتالي: -

ماهي العوامل المؤثرة في كفاءه وفاعلية استخدام الموازنات التقديرية؟

هل يتم الاعتماد على الموازنات من قبل المؤسسات في اتخاذ القرارات؟

هل تساهم الموازنات التقديرية المؤسسات على اتخاذ القرارات؟

وتتبع أهمية الدراسة من تركيزها على إلقاء الضوء على الدور الذي تلعبه الموازنات التقديرية،

ومدى إمكانية الاعتماد عليها للاستفادة منها في صنع وترشيد قرارات المؤسسة وذلك لتحقيق

الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لدى المؤسسات، لذا نري سعي تلك المؤسسات للبحث عن

أساليب وسبل تحقيق الكفاءة والفعالية للاستخدام الأمثل للموارد

وكذلك تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل التي يمكن أن تؤثر على كفاءة وفاعلية

استخدام الموازنات التقديرية في المؤسسات، وكذلك التعرف على كيفية الاستفادة من تحليل

---

<sup>1</sup>أحمد عبد السلام بن حديد، الموازنة التقديرية كأداة لصنع القرار في المؤسسة الاقتصادية ، (الجزائر ، جامعة قاصدي مرباح كلية الاقتصاد 2014 م)

الانحرافات الناشئة عن تطبيق الموازنات لزيادة كفاءة وفعالية القرارات المتخذة، وكذلك إلقاء الضور على طرق إعداد الموازنات التقديرية من خلال تقديم نموذج للموازنات التقديرية يتضمن كيفية دراسة الانحرافات للخروج بالتقديرات المناسبة

وتتمثل فرضيات الدراسة فيما يلي: وجود عوامل تؤثر في كفاءة وفعالية استخدام الموازنة التقديرية، تعتمد المؤسسة على الموازنة التقديرية في اتخاذ القرارات وكذلك تساهم الموازنة التقديرية في المؤسسة فعلاً في تقليص الانحرافات وتصحيحها واتخاذ القرارات السليمة وتوصلت تلك الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها الآتي: - تعتبر الموازنة التقديرية أداة من الأدوات المحاسبية التي تساعد إدارة المؤسسة في ممارسة وظائفها المختلفة سواء التخطيطية، الرقابية واتخاذ القرار وكذلك فإن المؤسسة لا تقوم بإعداد الموازنات التقديرية على مستواها، حيث تقوم المؤسسة الأم بالجزائر بوضع هذه التقديرات.

وقد توصلت تلك الدراسة إلى مجموعة من التوصيات، نبرز منها ما يلي: -

ضرورة خلق وعي بأهمية وكفاءة الموازنة التقديرية في تحقيق أهداف المؤسسة

على المؤسسة أن تسعى لوضع تقديرات بشكل دقيق بجانب التقديرات التي تحصل عليها من طرف المؤسسة الأم، ضرورة مراجعة أثر السعر في إعداد الموازنات التقديرية للمؤسسة.

وتختلف تلك الدراسة الحالية في أن تلك الدراسة تناولت الموازنات التقديرية وأثرها في اتخاذ وصنع القرارات في المؤسسات المالية ولم تتطرق لكيفية إعدادها وفقاً لمدخل التكلفة على أساس النشاط.



### 3-دراسة ( Essam Mousatafa, 2005 ) (1)

سعت هذه الدراسة إلى توضيح مدى إمكانية تطبيق مدخل الموازنة على أساس النشاط والفوائد والعقبات التي تواجه إعداد هذا النوع من الموازنات وتطبيقها في بيئة تتسم بانخفاض مستوي الاعتماد على التقنيات الحديثة في تشغيل أنظمة المعلومات المحاسبية وتتمثل مشكلة الدراسة في مجموعة من الأسئلة منها مدى إمكانية تطبيق مدخل الموازنة على أساس النشاط على كل أنشطة الشركة وخاصة الأنشطة الخدمية، وكذلك هل يساعد تطبيق مدخل الموازنة على أساس الأنشطة في تحسين الأداء والاستخدام الأمثل للموارد المتاحة داخل الشركة، وما هو وضع هذا المدخل في حالة وجود بيئة تتسم بانخفاض اعتمادها على التقنيات الحديثة. وقد اعتمدت هذه الدراسة على استطلاع رأي العاملين حول إمكانية تطبيق هذا المدخل في اعداد الموازنات وكذلك فوائده المتوقعة ومعوقات التطبيق المحتملة ، كذلك اعتمدت هذه الدراسة على إجراء تطبيق اختباري على اثنين من الأقسام المختلفة في شركتين مختلفتين ( قسم المحاسبة وقسم النقل ) ، ولقد خلصت الدراسة الى ان تطبيق مدخل الموازنة على أساس النشاط يحقق الكثير من الفوائد لمنظمات الأعمال / كما انه يمكن التغلب على المشكلات الناجمة عن ضعف تطبيق تكنولوجيا المعلومات في تشغيل البيانات المحاسبية عن طريق زيادة الجهود البشري وكذلك أوضحت الدراسة أن هناك قبول عام لتطبيق هذا المدخل واوصت كذلك بقياس الجهود البشري في مجال تحليل الأنشطة

تختلف تلك الدراسة عن الدراسة الحالية بأن تلك الدراسة تم تطبيقها على الأنشطة الخدمية وليس على الأنشطة الصناعية

---

<sup>1</sup> Essam Mousatafa, **An Application of Activity-Based-Budgeting in Shared Service Departments and Its Perceived Benefits and Barriers under Low-IT Environment Conditions**, (Journal of Economic and Administrative Sciences, 2005)

#### 4-دراسة: محمد عبد الله (2008) (1)

سعت هذه الدراسة الى القاء الضوء على مدى توفر مقومات تطبيق الموازنات على أساس النشاط في بلديات قطاع غزة ، وتتبع أهمية هذه الدارسة من الأهمية البالغة التي تحظى بها موازنات البلدية في موازنة السلطة الفلسطينية وكذلك القاء الضوء على امكانية تطبيق الموازنة على اساس النشاط في القطاع الخدمي وبما يتلاءم وطبيعة هذا النشاط والظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة في فلسطين بشكل عام وفي قطاع غزة بشكل خاص ، ومدى إمكانية استخدام هذا الأسلوب في التخطيط والرقابة وترشيد قرارات الإدارة وبالتالي تخفيض التكلفة .

وهدفت هذه الدراسة إلى توضيح مدى توافر المقومات الأساسية لتطبيق مدخل الموازنة على أساس النشاط وبيان المعوقات والصعوبات التي تمنع او تحد من تطبيق هذا المدخل، وبيان مدى امكانية التغلب على تلك المعوقات.

وتتمثل مشكلة الدراسة من خلال مجموعة من الأسئلة من أهمها ما يلي: -

1- هل تتوافر المقومات الأساسية اللازمة لإعداد الموازنات على أساس الأنشطة في بلديات قطاع غزة؟

2- هل توجد معوقات تحول دون تطبيق واعداد الموازنات على اساس النشاط في بلديات قطاع غزة؟

ومن خلال هذه الدراسة تم اختبار فرضين أساسيين هما

1- تتوفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق الموازنات على اساس النشاط في بلديات قطاع غزة

2- توجد صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق الموازنات على اساس النشاط في قطاع غزة

---

<sup>1</sup>محمد عبد الله محمد أبو رحمه , مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة ؛ ( الأردن ، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل 2008 م)

وخلصت الدراسة إلى توافر المقومات الأساسية واللازمة لتطبيق مدخل الموازنة على أساس النشاط وبالتالي فإن المقومات المقترحة تتمثل في توجيهات الإدارة وتوافر أنظمة محاسبية جيدة وتوافر الكفاءات العلمية والعملية وكذلك توافر هيكل تنظيمي مناسب.

ومن أهم التوصيات التي خلصت إليها الدراسة ما يلي:

ضرورة تبني مدخل الموازنات على أساس النشاط في بلديات قطاع غزة لما يوفره هذا المدخل من بيانات تكلفية دقيقة تساعد في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وضرورة إنشاء أقسام مختصة ومستقلة لإعداد الموازنات وتدعيمها بالكوادر البشرية المؤهلة علمياً وعملياً. وتختلف تلك الدراسة عن الدراسة الحالية بأن هذه الدراسة سعت إلى لقاء الضوء على مدى توفر مقومات تطبيق الموازنات على أساس النشاط في بلديات قطاع غزة وليس تطبيقها الموازنة على أساس النشاط في الشركات الصناعية

#### 5-دراسة ( Pockevičiūte Ramun, 2008 )<sup>(1)</sup>

سعت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء وإبراز أهمية مدخل الموازنة على أساس النشاط كأداة فعالة في التخطيط والرقابة وتنسيق العمليات لدى الشركات الزراعية ، واعتمدت هذه الدراسة على تحليل المعلومات حول كفاءة النظام من خلال الدراسات السابقة خطوة أولية ومن ثم الاطلاع على الدراسات العلمية والتي اعتمدت على الموائمة بين مدخل الموازنة على أساس النشاط ومدخل التكاليف على أساس النشاط وعلى وجه الخصوص فيما يتعلق بمنتجات الحليب ، وقد أوضحت ولخصت هذه الدراسة إلى أنه من خلال النظم الإدارية والمحاسبية الحديثة ومن خلال التكامل بين مدخلي الموازنة على أساس النشاط ومدخل التكاليف على أساس النشاط يعتبر ضمان لدقة حساب تكاليف المنتج وكذلك الدقة في اعداد تقديرات الموازنات والرقابة على الأداء ، والتي من خلالها تساعد على الحد من فشل العمليات الداخلية في ظل بيئة صناعية غير مستقرة

---

<sup>1</sup> Pockevičiūte Ramun, Activity Based Budgeting at Agricultural Holding in Lithuania , Case Study 2008

تختلف تلك الدراسة عن الدراسة الحالية في أن تلك الدراسة سعت إلى إلقاء الضوء على تطبيق مدخل الموازنة على أساس النشاط لدى الشركات الزراعية وليست الشركات الصناعية.

## 6-دراسة: عبد الرحمن أبوبكر وآخرون (2012) <sup>(1)</sup>

تناولت هذه الدراسة مدي إمكانية تطبيق نظام مدخل التكلفة على أساس النشاط في قطاع المستشفيات الأردني والاستفادة من البيانات والمعلومات التي يوفرها هذا المدخل في معرفة مدي إمكانية تطبيق مدخل الموازنات على اساس النشاط في القطاع الصحي بالأردن. وتتبع أهمية هذه الدراسة من الدراسات القليلة التي تناولت إمكانية تطبيق مرحلة الموازنة على أساس النشاط في المستشفيات من خلال دراسة مدى توافر مقومات ذلك النشاط وتتبع مشكلة الدراسة من عدم إدراك المستشفيات الأردنية لأهمية إمكانية تطبيق مدخل الموازنة على أساس النشاط، ويمكن تلخيص مشكلة الدراسة الآتي: -

1- هل تتوفر المقومات الأساسية لتطبيق نظام الموازنة على أساس النشاط في المستشفيات الأردنية؟

2- هل يمكن من الناحية العلمية يمكن تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط في المستشفيات الأردنية؟

3- هل يمكن من الناحية العلمية يمكن تطبيق مدخل الموازنة على أساس النشاط في المستشفيات الأردنية؟

وتستمد الدراسة أهميتها من أن معظم الدراسات المشابهة في الغالب تركزت على مدى إمكانية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط في القطاع الصناعي وليس الخدمي وتحديداً أكبر في القطاع الصحي، بالإضافة إلى قلة الدراسات التي تناولت الموازنات التخطيطية على أساس النشاط

<sup>1</sup>عبد الرحمن أبوبكر وآخرون ، إمكانية تطبيق الموازنات المبنية على أساس الأنشطة في قطاع المستشفيات الأردنية ، ( المجلة الدولية للأبحاث المحاسبية ، العدد الثالث ، 2012 ) الأردن ،

وتهدف الدراسة إلى معرفة شدة المنافسة في القطاع الصحي ومعرفة قدرة المستشفيات على التخلص من بعض التكاليف غير المستغلة وكذلك معرفة طبيعة إنتاج من التعقيد والتطور من المستشفيات

ويمكن تلخيص بعض النتائج والتوصيات ومن أهمها

1- يجب أن تعتمد مستشفيات القطاع الصحي على نظام مدخل الموازنة على أساس النشاط نظراً لما يوفره هذا المدخل من دقة في المعلومات التكاليفية

2- أن تعمل مؤسسات القطاع الصحي الأردني على توظيف الكوادر من ذوي الخبرة والمهارة بحيث يكونوا قادرين على إحلال نظام التكاليف على أساس النشاط

3- يجب تطبيق مدخل الموازنة على أساس النشاط لإحكام الرقابة على التكاليف ومساعدة الإدارة في تقييم الأداء

وتختلف تلك الدراسة عن الدراسة الحالية في أن تلك الدراسة تناولت مدي إمكانية تطبيق نظام مدخل التكلفة على أساس النشاط في قطاع المستشفيات الأردني والاستفادة من البيانات والمعلومات التي يوفرها هذا المدخل في معرفة مدي إمكانية تطبيق مدخل الموازنات على أساس النشاط في القطاع الصحي وليس القطاع الصناعي

#### 7-دراسة: ماهر درغام (2012) (1)

تناولت هذه الدراسة مدي توافر مقومات تطبيق مدخل الموازنة على أساس النشاط في بيئة الجامعات العاملة وتتبع أهمية الدراسة من الأهمية التي يحظب بها مدخل الموازنة على أساس النشاط في ترشيد التكاليف والرقابة عليها، كذلك الأهمية البالغة التي تحظى بها الجامعات العاملة في قطاع غزة من حيث تقديم خدماتها التعليمية ويمكن تلخيص مشكلة الدراسة الآتي: -

<sup>1</sup>ماهر درغام، مدى توفر المقومات الأساسية لتطبيق مدخل الموازنة على أساس النشاط في الجامعات العاملة في قطاع غزة، (الأردن ، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل، 2012 )

هل تتوفر المقومات اللازمة لتطبيق مدخل الموازنة على أساس النشاط في الجامعات العاملة في قطاع غزة؟ هل هناك صعوبات تحول دون تطبيق مدخل الموازنة على أساس النشاط في الجامعات العاملة في قطاع غزة؟

وتهدف الدراسة إلى معرفة مدى توفر المقومات الأساسية لتطبيق مدخل الموازنة على أساس النشاط في الجامعات العاملة في قطاع غزة وكذلك التعرف على الصعوبات التي قد تحول دون تطبيق مدخل الموازنة على أساس النشاط، ويمكن تلخيص بعض النتائج والتوصيات ومن أهمها ضرورة العمل على توفير قاعدة بيانات مالية وإحصائية وتحديث الأنظمة المحاسبية في الجامعات العاملة في قطاع غزة، ضرورة توفير التمويل اللازم لتطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط، ضرورة عقد دورات متخصصة وإلقاء الضوء على أهمية الموازنة على أساس النشاط وتختلف تلك الدراسة عن الدراسة الحالية في أن تلك الدراسة تناولت مدى توفر المقومات الأساسية لتطبيق مدخل الموازنة على أساس النشاط في الجامعات العاملة في قطاع غزة وليس القطاع الصناعي.

## الفصل الأول: الإطار النظري للموازنات التخطيطية

وسوف يتم تناول هذا الفصل من خلال مبحثين

المبحث الأول: نشأة ومفهوم الموازنات التخطيطية

المبحث الثاني: أسس ومبادئ إعداد الموازنات التخطيطية

## المبحث الأول

### نشأة ومفهوم الموازنات التخطيطية

تمهيد: -

تعتبر الموازنات التخطيطية في منظمه الأعمال عصب النظام المالي ، وتكمن أهميتها في أنها أداة ترسم للشركة طريقها في المستقبل بدلاً من ان يكون تصرف الشركة عشوائي أو نتيجة رد فعل للأحداث ، ويعتبر التخطيط أحد الوسائل الهامة والحيوية في نجاح إدارة أي منظمه اعمال ، فالتخطيط هو العملية التي يتم عن طريقها تحديد الأهداف الواجب تحقيقها في المستقبل وكذلك تحديد الوسائل اللازمة لتحقيق تلك الأهداف ، ويعتبر التخطيط المالي اعتماداً على الموازنات التخطيطية إحدى الوسائل الهامة التي تحقق أهداف منظمه الأعمال في مجال التخطيط والرقابة<sup>(1)</sup> وفي ظل التطور الهائل في كافة مناحي الحياة وخاصة في المجال الاقتصادي ، وماله من أثر كبير على منظمات الأعمال بمختلف مجالاتها وأنواعها ، كان لزاماً على تلك منظمات الأعمال أن تواكب هذا التطور وأن تقوم بوضع الخطط المستقبلية بما يضمن لها التقدم والاستمرارية ، ومن هنا برزت أهمية الموازنات التخطيطية كأداة فاعلة لمساعدة منظمات الأعمال على الحفاظ على مكانتها واستمراريتها في ظل عولمة الاقتصاد ، فالموازنات التخطيطية هي أداة في يد الإدارة العليا تحاول من خلالها وضع تصور لمستقبل منظمات الاعمال وما ستؤول إليه في ظل الموارد المتاحة وتأثير البيئة المحيطة<sup>(2)</sup>.

وتقوم فكرة الموازنة التخطيطية أساساً على اساس وضع تقديرات لخطة الشركة في ضوء إمكانياتها المتاحة والظروف المتوقعة في المستقبل ، وبعد الدراسة الشاملة والدقيقة لجميع العوامل

<sup>1</sup>وابل بن على الوابل، مشاكل إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في المملكة العربية السعودية، دراسة ميدانية (الإسكندرية،

مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني والثلاثون، جامعة الإسكندرية، 1995 ) ص145

<sup>2</sup>سالم عبد الله حلس، دور الموازنة للتخطيط والرقابة في مؤسسات المجتمع المدني الفلسطينية، (غزة مجلة الجامعة الإسلامية،

العدد الأول، المجلد الرابع عشر، 2006) ، ص 131



الداخلية والخارجية والمرجح أن تسود خلال فترة الموازنة ، حيث تخضع العوامل الداخلية لرقابة إدارة منظمة الأعمال ، ومن أمثلة العوامل الداخلية الهيكل التنظيمي للشركة وكذلك الكيان القانوني لها ، أما العوامل الخارجية فهي تلك العوامل التي تقع خارج نطاق سيطرة إدارة منظمه الأعمال مثل التشريعات الحكومية وكذلك النواحي الفنية المرتبطة بالصناعة التي تنتمي إليها منظمه الأعمال ، ويجب أن تؤخذ تلك العوامل بعين الاعتبار عند إعداد الموازنات التخطيطية لضمان فاعلية وواقعية الموازنات التخطيطية (1)

وبعد الانتهاء من عملية التخطيط، يتم إعداد السياسات ووضع القرارات من أجل تحقيق أهداف المنشأة طويلة الأجل والمتضمنة في الخطة، ولتحقيق تلك الأهداف، يتم تجزئتها إلى أهداف قصيرة الأجل وعلى فترات زمنية محددة، ثم تعد الخطط قصيرة الأجل اللازمة لتحقيق الأهداف على شكل موازنات تخطيطية تعبر عن أهداف الشركة في فترة ماليه واحده (2).

وتكمن اهمية الموازنات التخطيطية في أنها ليست فقط أداة رقابة لتنفيذ الخطة مالياً، ولكنها أداة فنيه وموضوعيه للرقابة عليها وكذلك سجل لخبرات الشركة فيما يتعلق بالتخطيط، حيث يستطيع المخططون الاسترشاد بها والاستفادة منها عند وضع الخطط المستقبلية، لذلك فإن تحليل الموازنات التخطيطية السابقة اساس ضروري لوضع خطط حالية أو مستقبلية ناجحة (3).

وتنطوي الموازنات التخطيطية على عملية ترجمه الأهداف الكلية لمنظمات الأعمال الى وحدات مالية يتم استخدامها كمعيار أو أهداف للأداء، حيث يتم بعد ذلك قياس الأداء الفعلي وتقييمه بالمقارنة بالموازنة (4).

---

<sup>1</sup> Morse Wayne J., James R. Davis, AL L. Hartgraves, Management Accounting: A strategic approach, 3th edition, Thompson, South, 2003 – Western.P 266

<sup>2</sup> أمجد عبد الفتاح العلاوين ، ، تقييم الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية المساهم العامة الأردنية ، ( الأردن ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة آل البيت ، 2000 ) ، ص 17

<sup>3</sup> منير حزيني و عمر زعزوع، الموازنات التخطيطية، (سوريا، جامعة حلب ، 2002 ) ص 1

<sup>4</sup>، وابل بن على الوابل، ، مرجع سابق ، ص 145

## أولاً: المنظور التاريخي لنشأة وتطور الموازنات التخطيطية

تقوم فكرة الموازنات التخطيطية أساساً على وضع تقديرات معينة في ضوء الظروف المتوقعة في المستقبل والتي يتم الحصول عليها من خلال الدراسات والبحوث، ويشير التاريخ إلى أن فكرة الموازنات التخطيطية بدأت قبل آلاف السنين كأداة للتعبير عن الأهداف والسياسات والخطط، وهي أسلوب قديم حيث كانت تستخدم الحضارات القديمة أسلوب تخزين المحاصيل في فترات الرخاء وتستهلكها في وقت الشدة، وما ورد في سورة سيدنا يوسف – عليّة السلام – خير دليل على ذلك (1) ويدلنا التاريخ الحديث على أن مصر قد عرفت نظام الموازنات التخطيطية وذلك حينما أختلف مجلس شورى القوانين الذي تم تأسيسه في عصر الخديوي اسماعيل مع مجلس النظام حول أحقية المجلس في مراقبة مالية الدولة. (2)

غير أنه في أول مراحل استخدام لموازنات التخطيطية كانت هذه الموازنات عبارة عن كشف تقديرية لما هو مطلوب من الموارد لتنفيذ خطة معينة، وكانت تعد على أساس الخبرة السابقة والنتائج المتحققة في الفترات الماضية، وتعتبر المحاسبة الحكومية هي الأساس التاريخي الذي انبثقت منه فكرة الموازنات التخطيطية، حيث جرت عادة الحكومات المختلفة على إعداد موازنتها السنوية لتوضح تقديرات الإيرادات والمصروفات. (3)

وقد عرفت المملكة المتحدة نظام الرقابة على المصروفات عن طريق إعداد الموازنات منذ مائتي عام تقريباً، والتزمت به وقامت بتطبيقه أجهزة الحكم المختلفة، حيث رأت أنه من الضروري أن تتلائم إيرادات المملكة مع مصروفاتها. (4)

---

<sup>1</sup> أحمد نور، المحاسبة الإدارية وبحوث العمليات، تعريف الموازنات التخطيطية، (الإسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة، 1989) ص 143.

<sup>2</sup> السيد عليوه، الإدارة المالية الحديثة ودراسات الجدوى الاقتصادية، (القاهرة، دار الأمين للطباعة، 2003) ص 54

<sup>3</sup> ، رعداء محمد فايز الرملي ، أثر المشاركة في إعداد الموازنات التخطيطية على الرضى الوظيفي والأداء، دراسة ميدانية على القطاع الخدمي بمنطقة مكة المكرمة، ( المملكة العربية السعودية ، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الملك عبد العزيز، 1998 ) ص33

<sup>4</sup> أحمد نور، مرجع سابق ، ص 143

ويرجع أصل كلمة الموازنة ( Budget ) إلى الكلمة الفرنسية Baguette حيث كانت الموازنات تطلق على الكشف الذي تعده الدولة لتقدير إيراداتها ومصروفاتها ، ويعد Degazeux أول من استخدم لفظ الموازنات التخطيطية حيث أدرج عام 1825 في كتابة فصلاً كاملاً عن الموازنات التخطيطية ، وكانت الموازنات التخطيطية كما وصفها عبارة عن جداول بالاحتياجات من الموارد مع توقيت هذه الاحتياجات ، ولكن استخدام نظام الموازنات التخطيطية كنظام للرقابة يرجع إلى عام 1912<sup>(1)</sup>

لقد شاع استخدام مصطلح الموازنات التخطيطية على أساس أنه في اصطلاح الموازنة التخطيطية إشارة صريحة إلى كونها أداة للتخطيط ، وقد بدأ استخدام الموازنة كأداة لتحقيق التوازن بين الإيرادات والمصروفات التي تخص فترة زمنية معينة في المستقبل ، ثم ربط تقديراتها بمعايير معينة للأداء في المستقبل لتحقيق أهداف الرقابة ، ولقد اتسعت في الآونة الأخيرة لتشمل كافة جوانب الأنشطة بمنظمات الأعمال لتحقيق أغراض التنسيق بين الأنشطة المختلفة والرقابة عليها ، الأمر الذي يعني ازدياد أهمية الموازنات التخطيطية وازدياد التوسع في استخدامها في الآونة الأخيرة في مختلف منظمات الأعمال .<sup>(2)</sup>

ويرجع ذلك إلى عدة أسباب نذكر منها الآتي<sup>(3)</sup>

- 1- رغبة الإدارة وسعيها المستمر للاستخدام الأمثل للموارد المتاحة في منظمات الأعمال من خلال التنسيق بين الأنشطة المختلفة واحتياجاتها من الموارد
- 2- حرص الإدارة ورغبتها في مواجهة حالة المخاطرة وحالة عدم التأكد الذي يتصف به الواقع العملي، حيث أن إجراءات إعداد الموازنات التخطيطية وما تضمنه من تنبؤ بالمستقبل يمكن أن تمكن الإدارة من دراسة المشاكل المحتملة قبل حدوثها واتخاذ الإجراءات الكفيلة لمنعها أو تقليل الآثار المترتبة عليها وتقديم حلول في حالة حدوثها

<sup>1</sup> أحمد نور، مرجع سابق، ص 143.

<sup>2</sup> منير محمود سالم ، بحوث دراسات في التكاليف ، ( مصر ، دار النهضة العربية ، 1975 ) ص 133

<sup>3</sup> أحمد نور، مرجع سابق، ص 143.

3- سعي الإدارة إلى خلق حوافز لدى العاملين بمنظمات الأعمال وذلك عن طريق مشاركتهم في إعداد الموازنات التخطيطية وما يترتب على ذلك من دافعية ورضا عن العمل ورفع مستوى الأداء وتشجيع روح الجماعة

4- رغبة الإدارة في إيجاد وسيلة فعالة للتنسيق بين مختلف الأنشطة المؤداة داخل منظمه الأعمال، حيث تعتمد الموازنة على التنسيق بين الأساليب والطرق والوسائل الممكن إتباعها وبين كافة الموارد المتاحة بمنظمه الأعمال

### ثانياً: مفهوم الموازنات التخطيطية

يرتبط مفهوم الموازنات التخطيطية بالمفهوم الحديث للإدارة العلمية للمشروعات الاقتصادية، وتعد الموازنات التخطيطية من اهم الوسائل الضرورية لممارسة وظيفتي التخطيط والرقابة، وبذلك تشكل أحد الأركان الرئيسية للمحاسبة الإدارية، وكلمة موازنة تعني التوازن بين شيئين، فالإنسان يوازن بين ما ينفقه وبين ما يحصل عليه (1)

ويختلف مفهوم الموازنات التخطيطية باختلاف وجهات نظر المهتمين بها ، فالمحاسبون ينظرون إليها من ناحية إعدادها وما يتعلق بها من أساليب فنية ، في حين ينظر إليها المدراء من ناحية تنفيذها وفي الوقت الذي يهتم فيه علماء السلوك والاجتماع بالنواحي السلوكية للموازنات من حيث تأثيرها على الأفراد ، باعتبار أن الموازنات يمكن أن تكون أداة فعالة لدفع الأفراد نحو تحقيق أهداف منظمات الأعمال ، وتعد الموازنات التخطيطية أحد أهم الأدوات التي تقضيها الإدارة العلمية الحديثة والتي يتم على أساسها الاستخدام الأمثل للطاقات المتاحة داخل منظمات الأعمال وتنمية أكبر قدر من الموارد لضمان تحقيق الأهداف التي قامت من أجلها منظمات الأعمال<sup>(2)</sup>

<sup>1</sup> Rick Whiting ، “Budget Planning the Next Generation” ، information Week ، Issue 805، 2000 ، pp 160-170.

<sup>2</sup> وابل بن علي الوابل ، مرجع سابق ، ص 144

وهناك تعاريف متعددة للموازنات التخطيطية، يركز كل تعريف منها على جانب معين يختلف باختلاف الكتاب واتجاهاتهم الفكرية والعلمية، إلا أنها لا تختلف من حيث الجوهر أو وصف خصائص الموازنات التخطيطية

وتدور غالبية هذه التعريفات حول التخطيط والرقابة واتخاذ الإجراءات التصحيحية، ومن بين هذه التعريفات " الموازنة التخطيطية هي تعبير كمي لخطة عمل، ووسيلة للتنسيق والتطبيق تتلخص بموجبها أهداف الأقسام المختلفة بالمنشأة<sup>(1)</sup>

وفقاً<sup>(2)</sup> الراجبي فتعرف على أنها " تعبير كمي عن الأهداف التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها، فهي خطة عمل للمستقبل، وتوضح بالتفصيل الإيرادات والمصروفات الخاصة بفترة الموازنة، والأصول والخصوم المتوقع وجودها في نهاية فترة الموازنة".

ويرى<sup>(3)</sup> أبو نصار بأن الموازنات التخطيطية هي " خطة مالية كمية تغطي أوجه الأنشطة المختلفة لمنظمات الأعمال لفترة مالية مستقبلية"

وقد عرفها (Keller & Ferr) " بأنها الخطة المنسقة لجميع عمليات منظمات الأعمال في فترة الموازنة، فهي تزود منظمات الأعمال بتقدير الأرباح الكلية وكذلك الأرباح المحققة بواسطة كل قسم من الأقسام وذلك عن طريق تجميع المبيعات والمصاريف الصناعية والمصاريف البيعية والإدارية وإدراج جميع عناصر الإيرادات والمصروفات التي تتضمنها أي موازنة فرعية<sup>(4)</sup>

---

<sup>1</sup> Charles Horngren ,Accounting Managerial Emphasis , 5th ed.,Englewod Cliffs,Prentice Hall , 2000 ,P 130

<sup>2</sup>الراجبي، محمد تيسير عبد الحكيم، المحاسبة الإدارية، ( الأردن ، دار وائل للنشر، 2004 ) ص 97

<sup>3</sup>محمد أبو نصار ، 2003 ، المحاسبة الإدارية ، ( الأردن ، دار وائل للنشر ، 2003 )، ص 120

<sup>4</sup> Keller ،Wagne and Ferrara ،William ، 1998 "Management Accounting for profit control "Me graw Hill Co.ew yourk , P 45

ووفقاً لتعريف (Garrison) فإن الموازنة " هي خطة تفصيلية للحصول على واستخدام الموارد وغيرها خلال فترة مقبلة وهي خطة للمستقبل معبراً عنها بشكل رسمي<sup>(1)</sup> أما (Horngren) فقد عرف الموازنة على أنها " تعبير كمي عن خطة الأعمال وأداة مساعدة لتحقيق التنسيق والرقابة<sup>(2)</sup>

مما سبق فإنه يمكن تعريف الموازنة التخطيطية من وجهة نظر الباحث على أنها خطة تفصيلية تقديرية مالية شاملة لجميع أنشطة منظمات الأعمال لفترة مالية مستقبلية معبراً عنها مالياً وكمياً وبمشاركة جميع المستويات الإدارية لتحقيق أهداف الشركة وخططها باستخدام أفضل الطرق والأساليب المتاحة وكذلك للرقابة على العملية التنفيذية لأهداف منظمات الأعمال واتخاذ جميع الإجراءات التصحيحية

**ويمكن بلورة بعض الخصائص للموازنات التخطيطية من وجهة نظر الباحث وهي كالآتي: -**

1- تعتبر الموازنات التخطيطية أداة فعالة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء وتستخدم في تحقيق أهداف منظمات الأعمال

2- تعتبر الموازنات التخطيطية خطة تفصيلية مالية كمية شاملة لكافة أنشطة منظمات الأعمال لفترة مالية مستقبلية

3- يتم مشاركة جميع المستويات الإدارية في إعداد الموازنات التخطيطية وتنفيذها لضمان نجاح تطبيقها لإحساس القائمين عليها بمشاركتهم في إعدادها

4- تهدف الموازنات التخطيطية إلى الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة داخل منظمات الأعمال لضمان النجاح في تحقيق الأهداف الموضوعية من قبل الإدارة العليا

---

<sup>1</sup> ) "Garrison ،Ray H and Eric W. Noreen ، 2003 ،Managerial Accounts ،Tenth Edition ،MC graw –Hill / Irwin Companies ،USA ، P 321

<sup>2</sup> )Horngren ،Charles Tand Foster ،George ، 1991 ،Cost Accounting ،A Managerial Emphasis ، Seventh Edition ،Prentice –Hall ،New Jercoy, P 44

5-تمكن الإدارة العليا من اتخاذ القرارات التصحيحية في التوقيت المناسب

### ثالثاً: أهداف الموازنات التخطيطية

تهدف عملية إعداد الموازنات التخطيطية إلى تقديم قوائم رسمية وكمية لخطط الشركة والتي يتم التعبير عنها مالياً، وبذلك تؤدي الموازنات التخطيطية إلى خدمة احتياجات الإدارة فيما يتعلق بالقرارات والإجراءات التي تحتاجها وتستخدمها في عمليتي التخطيط والرقابة<sup>(1)</sup> وتمكن الموازنات التخطيطية منظمات الأعمال في القيام بوظائفها المختلفة ، وهناك علاقة وثيقة بين أهداف الموازنات التخطيطية وبين وظائف الإدارة المختلفة من تخطيط وتنسيق وتوجيه ورقابة وتحفيز ،<sup>(2)</sup>

ويمكن التعرف على بعض أهداف الموازنات التخطيطية من خلال الآتي

#### 1-الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة

يؤدي استخدام الموازنات التخطيطية إلى التعرف على مدى استغلال الموارد المتاحة من قبل إدارة منظمة الأعمال، وذلك بتخطيط إدارة منظمه الأعمال لأهدافها للوصول إلى الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة لمنظمه الأعمال<sup>(3)</sup>

#### 2-أداة رقابية وتخطيطية وتساعد في اتخاذ القرارات

تلعب الموازنات التخطيطية دوراً هاماً في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، فتعتبر الموازنات التخطيطية أداة لصياغة أهداف منظمات الأعمال التي تسعى إلى تحقيقها في المستقبل باستخدام الوسائل والأدوات والموارد المتاحة<sup>(1)</sup>

<sup>1</sup> Arnold ،John and Turley ،Stuart، 1996،” Accounting for Management Decision “ ،Third Edition ، Prentice-Hall Europe (UK) Limited ، P 25

<sup>2</sup>ناصر نور الدين عبد اللطيف ، المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات ( الإسكندرية، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2004 ، ص 76 ) ،

<sup>3</sup>حنان جبرائيل كحالة، مدخل محاسبة المسنولية وتقييم الأداء ( الأردن ، الدار العلمية للنشر والتوزيع، 2002 ) ص 183

ولعل من أهم مميزات إعداد الموازنات التخطيطية كأداة للتخطيط هي (2)

1- جعل التخطيط من أهم أولويات المدراء

2- تعتبر وسيلة فعالة في توصيل خطط الإدارة إلى كل أقسام منظمات الأعمال

3- جعل الصورة واضحة لكل أقسام منظمة الأعمال فيما يتعلق بأهداف المنظمة وما هو المطلوب من كل قسم لتنفيذه وإنجازه

4- تقوم بدوراً هاماً في تسليط الضوء على الاختناقات الكامنة أو المتوقعة قبل حدوثها مما يمكن الإدارة من التخطيط لتفاديها

وتبرز أهمية الموازنات التخطيطية كأداة رقابية من خلال كونها أداة فاعلة في يد إدارة منظمه الأعمال تضمن لها الإشراف الكامل على التصرفات التي يقوم بها العاملون في منظمة الأعمال ومن خلالها يمكن لإدارة منظمة الأعمال التحقق من أن المنظمة تسير وفقاً للأهداف الموضوعه من قبلهم وأنها يتم استخدام الموارد المتاحة بفاعلية وبأفضل وسيلة ممكنة لضمان تحقيق أكبر عائد ممكن (3)

كذلك تستخدم الموازنات التخطيطية كأداة رقابية على مدي تحقق أهداف منظمة الأعمال وذلك عن طريق استخدامها كأساس لمقارنة الأنشطة الفعلية وتقييم الأداء، وتتم عملية الرقابة أثناء التنفيذ الفعلي لخطط الموازنة، حيث يتم إعداد تقارير دورية والتي توضح الانحرافات بين الأداء الفعلي والأداء المخطط، ويجري تحليلها لمعرفة أسباب حدوثها أولاً بأول واتخاذ كافة الإجراءات التصحيحية والعمل على تلافيها في المستقبل (4)

---

<sup>1</sup> أحمد حامد حجاج، 2001، المحاسبة الإدارية مدخل معاصر التخطيط الرقابة اتخاذ القرار (القاهرة ، بدون دار نشر ، 2001 ) ص155

<sup>2</sup> طارق عبد العال حماد ، الموازنات التقديرية نظرة متكاملة ( الإسكندرية ، الدار الجامعية، 2005 ) ص 144

<sup>3</sup> محمد محمد جزار ، 1982 الموازنات التخطيطية رقابة واتخاذ قرارات (القاهرة، دار المعارف ، 1982) ص 217

<sup>4</sup> محمد أحمد حجازي ، ، 1995، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة (الأردن ، مؤسسة البنا للخدمات المطبعية ، 1992 ) ص 331



ومن خلال الشكل السابق يمكن ملاحظة أن الموازنات التخطيطية لها دور تخطيطي فعال من خلال وضع أهداف منظمه الأعمال وكذلك تحديد معايير الأداء ومن ثم قياس الأداء الفعلي ومقارنته مع الأداء المخطط، وهذا يمثل الدور الرقابي للموازنات التخطيطية، ثم بعد ذلك يتم تحليل تلك الانحرافات ومعرفة أسباب حدوثها والمسؤولين عن حدوثها واتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة تلك الانحرافات والعمل على منعها في المستقبل، وهذا يوضح دور الموازنة التخطيطية في تقييم الأداء.

### 3-تحقيق التنسيق الكامل بين مختلف أقسام منظمه الأعمال

للموازنات التخطيطية دوراً هاماً كأداة فعالة للاتصال بين مختلف الأقسام داخل منظمة الأعمال، حيث يكمن الغرض الرئيسي من تحديد الأهداف التفصيلية الخاصة بكل قسم داخل منظمة الأعمال في توصيل تلك الأهداف إلى الشخص المسئول في كل قسم، ولا يتم تحقيق ذلك التواصل إلا من خلال قنوات اتصال سليمة وفعالة تضمن وصول تلك الأهداف التفصيلية إلى المسؤولين، بطريقة تكفل وضوحها ووضوح مسئولية كل موظف داخل منظمة الأعمال<sup>(1)</sup> وتعتبر الموازنات التخطيطية عن سياسات مكتوبة وبرامج معلنة وأهداف يتطلب تنفيذها إعدادها تقارير دورية منتظمة لمتابعتها، مما يوفر وسائل اتصال مناسبة وفعالة بين جميع المستويات الإدارية المختلفة داخل منظمه الأعمال، وينبغي أن تصمم الموازنات التخطيطية بحيث تمكن من إيصال تلك المعلومات والأهداف إلى المسؤولين داخل كل قسم في الوقت والمكان المناسبين<sup>(2)</sup>

### 4-المساعدة في التنبؤ بالمشاكل قبل حدوثها

عند إعداد الموازنات التخطيطية وإعداد الخطط المستقبلية توفر للمدراء فرصة دراسة جميع الأنشطة المؤداة داخل منظمه الأعمال مثل الأنشطة التشغيلية والمالية وتحليلها ومراجعتها لتحديد أي معوقات قد تقف عائقاً أمامهم في تنفيذ خطط المنظمة وتحقيق أهدافها في ضوء الموارد

<sup>1</sup> أمجد عبد الفتاح العلاوين، مرجع سابق ، ص 125

<sup>2</sup>ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سابق ، ص 33

المتاحة، فوضع الخطط في صور موازنات تخطيطية يمكّن الإدارة من كشف المشاكل ودراسة أسباب تلك المشاكل ومحاولة التغلب عليه قبل حدوثها (1)

## 5-الموازنة كوسيلة للتحفيز

تستخدم الموازنات التخطيطية كأداة لتحفيز العاملين على كافة المستويات الإدارية المختلفة داخل منظمة الأعمال، حيث يعتبر أحد أشكال الفشل الذي سوف ينعكس بدوره سلباً على أداء الموظفين عدم مقدرتهم على تحقيق الموازنة المقدرة في بداية العام، لذا يعتبر من أهم الأهداف الذي يجب أن يتم تحقيقها من قبل الإدارة الوسطى داخل منظمة الأعمال هو تحقيق الموازنة والذي بدوره سينعكس إيجابياً على موظفي منظمة الأعمال ويؤدي إلى تحفيز المديرين بالعمل بجد لتحقيق الموازنة على أعلى مؤشرات الأداء المراد الوصول إليه(2)

## رابعاً: مراحل تطور الموازنات التخطيطية

كان للثورة التقنية الهائلة والتطور الحاصل في العلوم المختلفة أثرها البالغ في توسع دور الدولة وتدخلها في الشؤون الاقتصادية والاجتماعية ولما تتطلبه مسؤولياتها ، والتي تغيرت من دور الدولة الحارسة التي تعنتي بحماية المجتمع إلى دورها كموجه للاقتصاد ومحرك ومحفز له ، ومسؤولياتها في تحقيق الرفاهية وتنفيذ المشاريع التنموية والاستراتيجية، وقد تطورت الموازنة العامة للدولة بصورة طبيعية وتلقائية خلال العقود الخمس الماضية أكثر منها بطريقة مخططة ، و إلى حد ما فإن تطورها تجريبي أكثر منه نظري ، و أنها قد تأثرت كثيراً بالأنظمة السياسية والنظريات الاقتصادية المختلفة والمداخل الإدارية الجديدة وسلوك الإدارة العامة (3)

<sup>1</sup> محمد صبري حافظ العطار، تقييم فاعلية الميزانيات التقديرية كأداة للتخطيط وتقييم الأداء في الشركات الصناعية الكويتية (

الزقازيق ، مجلة البحوث التجارية ، السنة الخامسة ، العدد الخامس ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، 1983) ص 18

<sup>2</sup> Charles T.Horngren Srikant M.datar , Geroge Foster ,2006, Cost Accounting , Twelfth Edition , Pearson Prentice Hall, P 73

<sup>3</sup> محمد يوسف ،القياس المحاسبي لمدخل تحليل الأنشطة في إعداد الموازنة كأداة للرقابة على التكاليف محاكاة تجريبية (

القاهرة ، مجلة المحاسبة والإدارة ، العدد الثالث والخمسون ، جامعة القاهرة، كلية التجارة ،1998) ، ص 43

ويرى مرسي في بحثه الخاص بالتطور المحاسبي للموازنة العامة على أنه " كلما أمكن الأخذ بالأساليب المتقدمة في دراسة وتحليل النظم ومحاسبة التكاليف ومحاسبة المسئولية والأساليب الكمية، ومحاولة تطبيق هذه الأساليب - بعد تطويرها بما يناسب نشاط الوحدات الحكومية - كلما أدى ذلك الى زيادة فاعلية الإنفاق الحكومي والارتقاء بمستوي الخدمات العامة " (١)

ويمكن عرض أهم مراحل التطور الحاصل على الموازنة العامة والتي تعتبر الأساس الجوهرى في التغيير وهي: -

1-الموازنة التقليدية (موازنة الاعتمادات) Traditional Budget

2- موازنة البرامج والأداء Performance Programing Budget

3- موازنة التخطيط والبرمجة Planning Programming Budget

4-موازنة صفرية Zero Budget

5-الموازنة التعاقدية Contract Budget

6-الموازنة على أساس النشاط Activity Based Costing

وتمثل الموازنات أعلاه الاتجاهات التي تطورت بها مراحل الموازنة العامة من الاتجاه الرقابي المالي الذي مثلته الموازنة التقليدية الى الاتجاه الرقابي الإداري الذي مثلته موازنة البرامج والأداء إلى الاتجاه التخطيطي الذي مثلته موازنة التخطيط والبرمجة، وجاءت الموازنة الصفرية التي قد تمثل الاتجاه الإداري التخطيطي

ويستعرض الباحث هنا بشكل مختصر كل من الموازنة التقليدية وموازنة البرامج والأداء وكذلك موازنة التخطيط والبرمجة والموازنة الصفرية مع ضرورة الإشارة أن الموازنة على أساس النشاط تم تناولها في الفصل الثاني بالتفصيل لأهميتها وضرورة التعرف على الإيجابيات والسلبيات الناجمة عن تطبيقها

---

<sup>1</sup>جمال الدين المرسي و أحمد عبد الله ، أساسيات الإدارة المالية، منهج اتخاذ القرارات (المنوفية، جامعة المنوفية، كلية التجارة،

## 1- الموازنة التقليدية (موازنة الاعتمادات) Traditional Budget

تعتبر موازنة البنود أو الموازنة التقليدية من أقدم الموازنات التي تم استخدامها ومازال استخدامها جارياً حتى الآن، لما تتصف به من سهولة وبساطة في إعدادها وعرضها وتنفيذها والرقابة عليها (١)

ويستند مبدأ إعداد هذه الموازنة على أساس تقدير النفقات وفقاً للبنود، الذي يمثل كل منها نوعاً من أنواع الصرف، وبتفصل رقمي للبنود المتعددة اللازمة لتشغيل وحدة إدارية مثل الرواتب والأجور، والإيجارات وعلاوات السفر..... الخ

وتركز موازنة البنود على الوظيفة المحاسبية وبنود الإنفاق وليس على كمية الخدمات المقدمة، وقد أعتبر هذا النوع من الموازنات كعامل مساعد للنظام المحاسبي (٢)

ويركز أسلوب البنود على التبويب الإداري والنوعي من أجل التسهيل والمساعدة في إجراءات الرقابة قبل الصرف وبعده للتأكد من عدم تجاوز المخصصات المرصودة لل بند (٣)

ويتم تقدير النفقات والإيرادات طبقاً لذلك، ولا بد من تحقيق هذه التقديرات عند تنفيذ الموازنة والإبلاغ عن أي انحرافات، ونتيجة لذلك تحتاط الوحدات لتقديراتها من المسائلة وذلك برفع وتضخيم حجم تقديراتها للنفقات، وتخفيض حجم تقديراتها للإيرادات، ولا يهتم المفهوم الرقابي في مثل هذه الموازنات بالتخطيط وإعداد البرامج كأساس يحكم الهيكل العام للموازنة

وفي حقيقة الأمر يتجاوز مشروع الموازنة العامة للدولة كونه مشروع قانون تقليدي ، وإنما هو وثيقة تعبر عن استراتيجية حكومية يمتد أثرها ليس لعام واحد فقط وإنما لأعوام عديدة قادمة ، وكذلك ليس وثيقة حسابية أو كشف حساب رقمي حول إنفاق تقليدي ، وإنما هو خطة يفترض أنها جاءت نتاج لفكر سياسي واقتصادي واجتماعي شامل ، فكر يؤسس للحاضر والمستقبل معاً ، ولا بد من الانتقال بالموازنة من النظرة التقليدية إلى مشروع قانون يجري صياغته بأسلوب مختلف

<sup>1</sup>محمد أحمد حجازي ، مرجع سابق، ص 97

<sup>2</sup>محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة (الرياض ، مكتبة الصفحات الذهبية، بدون سنة نشر ) ص 78

<sup>3</sup>طارق عبد العال حماد مرجع سابق ، ص 37

يكفل مشاركة مخططين واستراتيجيين وممثلي الشعب والسياسيين والاقتصاديين والمهتمين بشئون المجتمع وكل يطرح راية ورؤيته للسنة والسنوات القادمة (1)

ويتميز أسلوب موازنة البنود بما يلي (2)

- 1-سهولة فهمها من كافة الأطراف المستخدمة لها
- 2-سهولة إعدادها وعرضها وتنفيذها والرقابة عليها
- 3-تساعد في استخدام محاسبة المسؤولية
- 4-صلاحية بياناتها للمقارنة وإمكانية تجميع بياناتها لعدة سنوات متتالية لغرض تسهيل معرفة اتجاه الإنفاق والتحصيل

ومن أهم الانتقادات الموجهة لهذا النوع من الموازنات ما يلي (3)

1. عدم اعتمادها على مفهوم التخطيط العلمي، حيث يتم إعدادها على مستويات وأنماط الإنفاق الجاري، وهذا يؤدي إلى تكرار الأنشطة السابقة سواء كانت مناسبة أم لا، الأمر الذي يؤدي الى عدم القدرة في تحديد أهداف واضحة
  2. تؤدي موازنة البنود إلى تشجيع المسؤولين على الإنفاق بدلاً من تحقيق تخفيض في الإنفاق
  3. تركز موازنة البنود على الاحتياجات قصيرة الأجل لجهة معينة وبالتالي فإن الاحتياجات طويلة الأجل للسلطة التنفيذية بكافة أجهزتها عادة ما تلقي اهتمام غير كافي
  4. تؤدي إلى رقابة مبالغ فيها على حساب دقة التقييم والتخطيط
- ونتيجة لهذه الانتقادات وغيرها وقصور الموازنة التقليدية، تم ظهور موازنة البرامج والأداء للتوجه بالموازنة توجهاً إدارياً واستكمالاً لدورها الرقابي، وبدأ الاهتمام يوجه لما تقوم به الإدارات

<sup>1</sup> جمال الدين المرسي و احمد عبد الله ، مرجع سابق. ص 284

<sup>2</sup> محمد عباس حجازي، المحاسبة الإدارية، الأساسيات والمعلومات والتخطيط واتخاذ القرارات والرقابة (القاهرة ، مكتبة

الشباب، 1999) ص 65

<sup>3</sup> محمد أحمد حجازي، مرجع سابق، ص 102

الحكومية من أعمال وليس بما تشتريه من سلع أو خدمات فقط، بل امتددت الاهتمام بمخرجات الأنشطة المخططة عن طريق الموازنة.

وقد أدى هذا التوجه إلى تبويب الموازنة تبويباً نوعياً طبقاً للمشروعات والبرامج المقرر تنفيذها من قبل الوحدات الإدارية المختلفة وليس فقط وفقاً لطبيعة الإنفاق<sup>(1)</sup>

## 2- موازنة البرامج والأداء Performance Programming Budget

ترجع فكرة موازنة البرامج والأداء إلى الدراسات التي تمت في الولايات المتحدة الأمريكية بمعرفة "لجنة تاфт" <sup>(2)</sup> في عام 1912، حيث أشار تقرير هذه اللجنة إلى أهمية الموازنة وفقاً لهدف النشاط.

ولقد ظهر الكثير ممن نادوا بضرورة إدخال أساليب الإدارة العلمية الحديثة للتأكد من قيام الشركات بتنفيذ ما يوكل لها من مهام وواجبات بكفاءة وفاعلية، وأعتبر ذلك نقطة تحول هامة في أهداف الموازنة من موازنة بنود (رقابة) إلى موازنة البرامج والأداء<sup>(3)</sup>

ويكمن هذا التحول في الأسباب التالية<sup>(4)</sup>

1- إدخال الأساليب المالية الحديثة

2- ظهور أنظمة وأجهزة للرقابة المالية منفصلة عن جهاز الموازنة

---

<sup>1</sup> جلال عبد الفتاح، المحاسبة كوسيلة للإدارة (القاهرة، جامعة الأزهر، كلية التجارة، 2008)، ص 178

<sup>2</sup> في عام 1912 تم تشكيل لجنة في الولايات المتحدة الأمريكية عرفت باسم لجنة تاфт The Taft Commission on Economy and Efficiency لتقييم أوضاع الموازنة المطبقة وتبين لها أن الإجراءات الحالية المطبقة في إعداد الموازنة في حاجة إلى تغييرات

هامة، وأوصت اللجنة في تقريرها إلى ضرورة إعداد موازنة إدارية شاملة، وتبويبها في صورة برامج ذو وظائف

<sup>3</sup> عبد المنعم صالح مصطفى المحمود ، واقع تطبيقات الموازنات التخطيطية في الشركات غير الهادفة للربح في الأردن )

الأردن ، المؤتمر العلمي الرابع - الريادة والإبداع - جامعة فيلادلفيا - (2005) ص 12

<sup>4</sup> عبد المنعم صالح مصطفى المحمود ، المرجع السابق ، ص 25

3-تطبيق النظم المحاسبية التي تحقق الرقابة الداخلية والاستعانة بالأسس والقواعد المحاسبية في تحقيق الرقابة المالية

ويتم تقسيم أنشطة منظمة الأعمال وفقاً لهذا النوع من الموازنات إلى برامج محددة، يهدف كل منها إلى تحقيق هدف معين أو التوصل إلى نتيجة معينة، ثم يتم إعداد موازنة لكل برنامج على حدة<sup>(1)</sup> ويمكن أسلوب موازنات البرامج والأداء من استخدام الأسلوب العلمي في إدارتها ويساعدها في تقويم النفقات وتحقيق أهداف محددة لكل وحدة من وحدات منظمة الأعمال الاقتصادية<sup>(2)</sup>

### مزايا أسلوب موازنة البرامج والأداء

وتتمثل مزايا موازنة التخطيط والبرمجة في الآتي<sup>(3)</sup>

1-تمكن الأجهزة الرقابية من تحديد المسؤولية والحكم على كفاءة الأداء والمسائلة وذلك من خلال توفيرها للمعلومات

2-الربط بين المدخلات من الموارد والمخرجات حيث تركز هذه الموازنات على المخرجات أكثر من تركيزها على المدخلات

3-ربط النتائج المتوقعة بالأهداف الاستراتيجية طويلة وقصيرة الأجل سواء على مستوى الوحدة أو مستوى الدولة ككل

4-تحديد ما تم من أعمال أو خدمات خلال السنة وتكلفة كل برنامج أو مشروع إن المزايا المذكورة أعلاه لا تعطي لهذا النوع من الموازنات الأفضلية ، حيث أن تطبيقها يتوقف على عدة عوامل مهمة منها الوقوف على السلبيات التي نتجت عن تطبيق موازنة البرامج والأداء

<sup>1</sup>محمد سامي راضي وحامد حجازي ، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات ( الإسكندرية ، الدار الجامعية، 2001 )

ص 37

<sup>2</sup>عبد الباسط أحمد رضوان ، اتجاهات معاصرة في الموازنات العامة ( عبد الباسط أحمد، مجلة جامعة الملك عبد العزيز -

الاقتصاد والإدارة - مجلد 14 ، عدد 1 ، 2000 ) ، ص 64

<sup>3</sup>عبد الباسط أحمد رضوان ، المرجع السابق ، ص 130

في بعض الدول منها الولايات المتحدة الأمريكية ، وقد طبقت هذه الموازنات في بعض دول العالم الثالث مثل الفلبين ، أندونيسيا و الهند حيث وجدت السلطات المالية في تلك الدول المبررات المقنعة باستخدام نظام للموازنات يتجاوز من ناحية الهدف الرقابة المطلقة على الإنفاق العام إلى استخدامها كأداة بيد الحكومة لتحقيق مجموعة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية فضلاً عن تحقيق الرقابة على أداء تلك الوحدات الحكومية المختلفة وضمان تحقيق إنجاز الخدمات الحكومية في ضوء الموارد المالية المتاحة (1)

سلبيات موازنة البرامج والأداء التي رافقت تطبيقها (2)

1-صعوبة تحديد الأهداف لجميع الوحدات الحكومية تحديداً دقيقاً وخصوصاً الصغيرة منها  
2-صعوبة تحديد وحدات الأداء للنشاط الإداري، حيث تفتقد بعض هذه الأنشطة إلى وجود مقاييس مادية ملموسة لقياس الأداء أو مدي الإنجاز مثل الأمن والعدالة والدفاع (والتي تشكل حجم كبير من الموازنة) يكون من الصعب تحديد وحدات الأداء الخاصة بها وقياسها  
3-عدم ملائمة الهياكل الإدارية للدولة لتطبيق هذا النوع من الموازنات حيث تتداخل البرامج والأنشطة بين عدد كبير من الوحدات  
ولهذه المشاكل وغيرها التي قد تكون أكثر عبئاً على نظام الموازنة ظهر معارضون ومؤيدون لها واستحدث من بعدها نظام موازنة التخطيط والبرمجة

### 3- موازنة التخطيط والبرمجة

نتيجة لاعتماد وتوجه معظم الدول لنظام التخطيط الشامل واستخدامها لخطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية طويلة الأجل، الأمر الذي أدى زيادة الحاجة إلى تطوير وظائف الموازنة لتخدم هذا

---

<sup>1</sup> Stevens , Mark E. (2004), " Activity-Based Planning and Budgeting: The Coming of Age of the "Consumption-Based" Approach", Published online in Wiley InterScience, P 105

<sup>2</sup>محمد أحمد حجازي ، مرجع سابق ، ص 33



النوع من التخطيط وبالتالي ظهور نظام موازنة التخطيط والبرمجة كأداة للتخطيط القومي الشامل وباعتبار الموازنة أداة للتخطيط الاستراتيجي<sup>(1)</sup>

ووفقاً لحجازي(2) ، فإنه يمكن تعريف موازنة التخطيط والبرمجة على أنها " الموازنة التي تهتم أساساً بالتخطيط الشامل وتكاليف المهام أو الأنشطة، وتستلزم التحديد المسبق للتكلفة الكلية للمهمة المعنية بغض النظر عن الوحدات التنظيمية التي قد تستخدم لتنفيذ هذه البرامج ويستخدم هذا النوع من الموازنات في المساعدة على ترشيد القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد وكذلك تحليل النتائج المتعلقة بالبرامج في ضوء الأهداف المرسومة لكل برنامج، ويساعد كذلك على قياس تكلفة البرامج وتحليل البدائل من المساعدة والوصول الى أكثر الوسائل كفاءة<sup>(3)</sup>

#### مزايا موازنة التخطيط والبرمجة<sup>(4)</sup>

1-يركز على تحقيق الأهداف الرئيسية لمنظمة الأعمال

2-الشمولية من خلال توزيع مخصصات البرنامج الواحد بين الأقسام المختلفة ذات العلاقة

3-يعتمد على المنهج العلمي الرشيد في اتخاذ القرارات

سلبيات موازنات التخطيط والبرمجة رافق تطبيق هذا النوع من الموازنات عدد من الانتقادات يمكن تلخيصها في الآتي<sup>(5)</sup>

1-لا يناسب هذا النظام من الموازنات جميع أوجه النشاط الحكومي لصعوبة تحديد وقياس وحدات الأداء

<sup>1</sup> عقلة محمد المبيضين ، النظام المحاسبي الحكومي وإدارته ( الأردن ، دار وائل للطباعة والنشر 1999 ) ، ص 75

<sup>2</sup> محمد أحمد حجازي ، مرجع سابق، ص 181

<sup>3</sup> عقلة محمد المبيضين مرجع سابق، ص 51

<sup>4</sup> عطا محمد العمري، مدى فاعلية الموازنة كأداة تخطيط ورقابة في وكالة الأمم المتحدة لإغاثة وتشغيل اللاجئين الفلسطينيين – في قطاع غزة (غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية – 2005) ص53

<sup>5</sup> محمد المهاني سلوم ، الموازنة العامة للدولة بين الأعداد والتنفيذ والرقابة ، دراسة ميدانية للموازنة العراقية ( العراق ،

مجلة الإدارة والاقتصاد ، العدد 64 ، 2007 ) ، ص 109

2- يعاني القطاع الحكومي في معظم دول العالم خاصة النامية منها من نقص في الكادر البشري المؤهل علمياً وعملياً

3- صعوبة توفير المعايير والمؤشرات المالية والاقتصادية اللازمة لتحديد كلفة البدائل وتقييمها لاختيار البديل الأفضل

ولتجنب هذه المشاكل في نظام موازنة التخطيط والبرمجة، فقد تم تطوير أسوب إعداد الموازنة العامة للدولة ودورها التخطيطي بشكل أفضل ولإعطاء المرونة بشكل أكبر وفهم وإدراك أعمق لوظائف الموازنة وكذلك معالجة الانتقادات الموجهة للموازنة، فقد جاءت موازنة الأساس الصفري كمحاولة للجمع بين الاتجاه الرقابي والاتجاه التخطيطي

#### 4- موازنة الأساس الصفري Zero Based Budget

تعتبر الموازنة الصفرية إحدى المحاولات الهامة والمستمرة وإحدى مراحل تطور الموازنات للتغلب على المشكلات والعقبات التي واجهت تطبيق الأنواع المختلفة من الموازنات، وقد عرفت الموازنة الصفرية في مؤتمر الأمم المتحدة الذي عقد في الدنمارك عام 1967 على أنها " نظام يفترض عدم وجود أي خدمة أو نفقات في بداية السنة المالية مع الأخذ في الاعتبار أكثر الطرق فاعلية للحصول على مجموعة من المخرجات بأقل تكلفة ممكنة:

وقد عرفت الموازنة الصفرية "بأنها بمثابة أداة تخطيطية ورقابية تعمل على الربط بين أهداف المنشأة وبين مختلف الأنشطة عن طريق بلورة هذه الأهداف في صورة خطط وبرامج أداء وتنطوي هذه الإدارة بصدد تخطيط الأنشطة على إجراءات يتم بمقتضياتها تخصيص الموارد المالية والبشرية المتاحة، بالارتكاز على تحليل التكاليف والمنافع المرتبطة بهذه الأنشطة، بما يكفل تحقيق التخصيص الأمثل للموارد، وهي بذلك تعمل على ترشيد استخدام ما يتاح للأنشطة من موارد<sup>(1)</sup>

ويعرف الأساس الصفري بأنه "عملية تخصيص للموارد بحسب النتائج المتوقعة، وهي عملية هيكلية ومنظمة إلى مدى بعيد تتطلب من كل مدير أن يبرر الاعتمادات التي يطلبها بأكملها وليس

1 طارق عبد العال حماد، مرجع سابق. ص 337

مجرد الزيادة في الاعتمادات عن السنة السابقة) بصورة تفصيلية، ويتم توصيف الاعتمادات المطلوبة عن طريق تحديد النشاطات والعمليات التي سيتم القيام بها، ويشار إلى النشاطات والعمليات باسم (مجموعات القرار) وهذه المجموعات القرارية يتم تحليلها وتقييمها بصورة منظمة وأخيراً ترتيبها تفضلياً حسب أهميتها<sup>(1)</sup> وتعتبر الموازنات الصفرية في حقيقة الأمر أداة تخطيطية ورقابية تمكن على الربط بين أهداف المشروع وبين مختلف الأنشطة المؤداة داخل منظمة الأعمال عن طريق بلورة هذه الأهداف في شكل خطط وبرامج أداء<sup>(2)</sup> ووفقاً للمحمود<sup>(3)</sup>

فإن الآلية المعتمدة في تحضير الموازنة الصفرية تمر من خلال المراحل الآتية

- 1- تحديد مفصل لكل نشاط سواء كان قائماً أو جديداً
- 2- ترتيب تلك الأنشطة اعتماداً على تقييمها وترتيبها حسب الأهمية وعلى أساس تحليل التكلفة والعائد

3- تخصيص الموارد المتاحة للأنشطة الأكثر جودة ومنفعة سواء كانت قائمة أو جديدة

ووفقاً للهلالى<sup>(4)</sup> فانه يمكن سرد بعض ميزات الموازنة الصفرية

- 1- التركيز على كيفية تحقيق الأهداف عن طريق كفاءة وفاعلية أنظمة التخطيط والرقابة للمنشآت.

2- يسهل توزيع الموارد المتاحة حسب الأولويات المطلوبة

- 3- تؤدي الموازنة الصفرية إلى اعتماد التخطيط كمرحلة أساسية في إعداد الموازنة، وتزيد من مشاركة العاملين في إعدادها مما يخلق روح التعاون والتفاهم بينهم

---

1 بهاء الدين احمد العريني، إطار مقترح لتطبيق الأساس الصفري في إعداد موازنة الجامعات والكليات المتوسطة في قطاع

غزة. (غزة، رسالة غير منشورة، الجامعة الإسلامية، 2007) ص31

<sup>2</sup> طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص338

3 عبد المنعم صالح مصطفى المحمود مرجع سابق، ص 220

4 محمد هلالى و حجازي محمد، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة (الأردن، دار صفاء للنشر والتوزيع 2002) ص

4- تقوم بحصر النفقات المختلفة وتبويبها بصورة واضحة، حيث يمكن التحكم فيها وربطها مع الإدارة العليا حيث القرارات التصحيحية المستمرة، وبالتالي هناك فرصة كبيرة على إنجاز المهام والأنشطة بفاعلية وكفاءة أكبر

ويمكن بلورة بعض العيوب التي تكون مصاحبة لتطبيق نظام الموازنة الصفرية<sup>(1)</sup>

- 1- أن هذا النوع من الموازنات يحتاج إلى قدر كبير من التحليل والدراسة ويتطلب الكثير من المعلومات والبيانات التي من الصعب الحصول عليها أو قد لا تكون متوفرة
- 2- ضخامة العمل المطلوب لتطبيق الموازنة الصفرية وما يتطلبه من كوادر وظيفية متخصصة
- 3- صعوبة وإدارة وتفهم الموازنة الصفرية من قبل الجهة المكلفة بتنفيذها وصعوبة تفهم المستويات الدنيا لها

ويري الباحث ضرورة الانتقال السريع إلى مدخل الموازنة على أساس مدخل التكلفة على أساس النشاط في ظل ظروف المنافسة المحلية والعالمية وما أحدثته من ضغوط نحو ضرورة تحسين الأداء وإدارة التكلفة وتخفيضها والتي تمكن من توفير معلومات هامة عن الأنشطة المؤداة داخل المنظمة وتمكن الإدارة من اتخاذ القرارات المتعلقة بالأنشطة غير المضيفة للقيمة سواء بالتخلص منها أو بتقليل ما تستهلكه من موارد .

---

<sup>1</sup> محمد عباس حجازي ، مرجع سابق، ص 147

## المبحث الثاني

### أسس ومبادئ إعداد الموازنات التخطيطية

#### تمهيد

بعد التعرف على المنظور التاريخي لنشأة الموازنات التخطيطية وتطورها وكذلك التعرف على أنواع الموازنات التخطيطية وأهدافها، يري الباحث أهمية مناقشة مبادئ إعداد الموازنات التخطيطية والتي لا تختلف باختلاف طبيعة النشاط أو نوع الموازنة المطلوب إعدادها

أولاً: مبادئ إعداد الموازنات التخطيطية: -

هناك مجموعة من المبادئ العلمية التي تعتبر مرجعاً يتم الاسترشاد بها لاستمرار المراحل المختلفة التي تمر بها الموازنات التخطيطية لمنظمة الأعمال، وتساهم هذه المبادئ في الآتي: -

- 1- إيضاح طبيعة الموازنات التخطيطية وتعميق فهمها وشرح واستيعاب دلالتها
- 2- تطوير وتحسين الإجراءات والأساليب المستخدمة في إعداد الموازنات التخطيطية

وقد عرفت المبادئ العلمية التي تحكم عملية إعداد الموازنات التخطيطية بأنها " أسس إرشادية تؤدي إلى حسن استخدام الموازنات التخطيطية كأداة فعالة في التخطيط وكذلك تزيد من فاعليتها في مجال الرقابة، وتعتبر المبادئ أساسيات ومقومات لازمة لإنجاح الموازنات<sup>(1)</sup>

إن المبادئ العلمية للموازنات التخطيطية واحدة لا تختلف من جهة إلى أخرى أو من نشاط إلى آخر ومنها ما يلي: -

<sup>1</sup>محمد سامي راضي و حامد حجازي، مرجع سابق ، ص 154

## 1-مبدأ الشمول

يقصد بمبدأ الشمول أن تتضمن الموازنات التخطيطية جميع إدارات وأقسام ومراكز المسؤولية الموجودة داخل منظمة الأعمال، ويعني ذلك ضرورة أن تتضمن الموازنات التخطيطية تقديرات لكل من الإيرادات والتكاليف في كل قسم أو إدارة أو مركز مسؤولية داخل منظمة الأعمال<sup>(1)</sup> وقد عرفت الموازنات التخطيطية من حيث مبدأ الشمول بأنها خطة كمية شاملة للاستفادة من الموارد المتاحة خلال فترة محددة من الزمن تهتم بالجزء والكل في آن واحد وليست خطط فرعية كل منها قائم في حد ذاته<sup>(2)</sup>

ويخدم الشمول من حيث الإعداد والتطبيق وظيفة التنسيق للموازنات التخطيطية باعتباره أحد الوظائف الإدارية الهامة، الأمر الذي ينعكس في شكل تقديرات مترابطة لأوجه النشاط في منظمة الأعمال، وبالتالي يضمن تنسيق الجهود وتوازن الإمكانيات وما يترتب على ذلك من تجنب حدوث مشاكل أو اختناقات في أقسام الشركة<sup>(3)</sup>

ولتحقيق الموازنات التخطيطية لمبدأ الشمول، يجب أن تشمل كافة أوجه الأنشطة المختلفة داخل منظمة الأعمال، وبالتالي يجب أن تتضمن خطة المبيعات والإنتاج والمشتريات والاستثمار والتمويل مع مراعاة تحقيق التنسيق الكامل بينها للوصول إلى الهدف النهائي دون تعارض<sup>(4)</sup>

---

<sup>1</sup> أحمد زامل ، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي ( الرياض ، معهد الإدارة العامة، مركز البحوث، الرياض،

2000) ص 84

<sup>2</sup> Shillinglaw ،Garodon, 1982 ،Managerial Cost Accounting ،Fifth Edition ،Homewood ،Richard d.irwin،inc ، P 77

<sup>3</sup> أحمد زامل 2000 مرجع سابق، ص 249

<sup>4</sup> طارق عبد العال حماد، مرجع سابق ، ص 145

## 2- مبدأ الواقعية

يبدأ إعداد الموازنات التخطيطية بتحديد الأهداف التي تسعى منظمة الأعمال إلى تحقيقها نتيجة مزاوله النشاط، وحتى يمكن تحقيق تلك الأهداف، ينبغي مراعاة مدى مناسبة تلك الأهداف للإمكانيات والموارد المتاحة لمنظمة الأعمال، لذلك يعتمد نجاح أي موازنه على الطريقة التي تعد بها، حيث ان الموازنة ماهي إلا ترجمة كمية ومالية لأهداف منظمة الأعمال<sup>(1)</sup> إذا أن الربط بين الإمكانيات والموارد المتاحة لمنظمة الأعمال وبين الأهداف يخدم منظمة الأعمال في الآتي<sup>(2)</sup>

1- الدراسة عن الطرق والأساليب التي يمكن من خلالها تعزيز الإمكانيات والموارد البشرية والمادية لتحقيق أهداف منظمة الأعمال

2- التحقق من واقعية الأهداف الموضوعه من قبل منظمة الأعمال والتي يتم التعبير عنها كمياً ومالياً من خلال الموازنة التي تعمل على تحقيق التنسيق الكامل بين مختلف أنشطة منظمة الأعمال وضمان الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بغية تحقيق تلك الأهداف

وتتعدم الواقعية إذا كان أهداف منظمة الأعمال تتصف بسهولة أو صعوبة الحصول عليها أو تحقيقها، فإذا كانت الأهداف بعيدة المنال أو صعب تحقيقها فهذا يعني أن الانحرافات بين أرقام الموازنات التخطيطية الموضوعه وبين أرقام التنفيذ الفعلي سوف تكون دائماً في غير صالح منظمة الأعمال، الأمر الذي يشوه عملية التقييم ويثبط همم وطموح موظفي منظمة الأعمال، وذلك لعلمهم مسبقاً بصعوبة أو استحالة تحقيق تلك الأرقام الموضوعه في الموازنات التخطيطية، المر الذي يترتب عليه فقدان الموازنات التخطيطية لكل أهميتها ومعانيها<sup>(3)</sup>

<sup>1</sup> أحمد زامل 2000، مرجع سابق، ص 251

<sup>2</sup> أميمة أحمد جمعة حسن، المتغيرات المؤثرة على ظاهرة البيانات غير الواقعية في إعداد الموازنات التخطيطية وآثارها على تقييم الأداء (القاهرة، رسالة ماجستير، جامعة عين شمس، كلية التجارة، 1996) ص 49

<sup>3</sup> Killer، Wague and Ferrer، and William، 1998، management Accounting For Profit Control “Mc grow Hill Co. New Yurok، P 451

أم إذا أتصفت أهداف منظمة الأعمال بسهولة تحقيقها ، فهذا يعني أن الانحرافات الناجمة بين أرقام النتائج الفعلية والأرقام المتضمنة في الموازنات التخطيطية سوف تكون دائماً في صالح منظمة الأعمال ، مما يجعل الإدارات التنفيذية متفائلة من حيث الوصول إلى تلك الأهداف ، مما يؤثر سلباً على معدل نمو منظمة الأعمال ، ولتحقيق واقعية الموازنات التخطيطية لابد أن تكون أرقام الموازنات التخطيطية ممكنة التحقيق في ضوء الموارد المتاحة ، فلا تتصف بصعوبة أو سهولة تحقيقها ، كما يجب ان تقتنع الإدارات القائمة على تنفيذ الموازنات التخطيطية بتقديراتها ، ولتحقيق ذلك يجب مراعاة مبدأ المشاركة عند إعداد الموازنات التخطيطية

وكذلك يجب مراعاة ما يلي عند إعداد الموازنات التخطيطية لضمان مبدأ الواقعية

- 1- يتم وضع أهداف منظمة الأعمال بعد دراسة علمية وافية متأنية في ضوء الموارد والإمكانات المتاحة لمنظمة الأعمال وكذلك في ضوء الظروف البيئية المحيطة والمتوقعة داخلياً وخارجياً.
- 2- تفعيل مبدأ المشاركة لضمان قبول القائمين على تنفيذ الموازنات التخطيطية لأهداف منظمة الأعمال، حتى يتحقق الانسجام بين أهداف الوحدة الاقتصادية مع الأهداف الشخصية لموظفي منظمة الأعمال، وضمان التزام العاملين بها بدلاً من إلزامهم بها
- 3- ان تتصف أرقام الموازنات التخطيطية بإمكانية التحقيق، أي لا تتصف بسهولة أو صعوبة تحقيقها

- 4- أن تكون أرقام الموازنات التخطيطية أعلى بدرجة مناسبة عن الخطط السابقة حتى تساعد على رفع الكفاية وتنمية المهارات وخلق حافز لدى موظفي منظمة الأعمال، وبالتالي تكون الموازنات التخطيطية أحد العوامل الرئيسية في النمو المستمر لمنظمة الأعمال في كافة المجالات وعلى ذلك يلاحظ أن تطبيق مبدأ الواقعية في تقدير أرقام الموازنات التخطيطية يؤدي إلى تقليل الانحرافات التي يمكن أن تنجم عند التنفيذ ومقارنة تلك الأرقام الموضوعه في الموازنات التخطيطية مع الأرقام الناجمة عن الممارسة الفعلية، ولتحقيق ذلك يجب أن تكون ارقام الموازنات



التخطيطية لا تتصف بصعوبة تحقيقها أو سهولة الحصول عليها، كما يجب أن تقتنع جميع إدارات منظمة الأعمال بتلك التقديرات حتى يمكن تنفيذها ويتأتى ذلك عن طريق تطبيق مبدأ المشاركة.

### 3- مبدأ إتساق الموازنات التخطيطية مع الهيكل التنظيمي لمنظمة الأعمال

يعتبر الهيكل التنظيمي السليم لمنظمة الأعمال محور الارتكاز لتطبيق نظام فعال لمحاسبة المسؤولية، حيث يتم تقسيم منظمة الأعمال إلى عدد من الوحدات التنظيمية الصغيرة يطلق عليها مراكز المسؤولية وفقاً لهيكلها<sup>(1)</sup>

ويجب على إدارة منظمة الأعمال قبل البدء في إعداد الموازنات التخطيطية وضع وصف تفصيلي للوظائف الموجودة داخل منظمة الأعمال وتحديد المهام والمسؤوليات للمستويات الإدارية المختلفة والمتعددة وتوضيح خطوط السلطة وتدفعها<sup>(2)</sup>

إن عملية إعداد تقديرات الموازنات التخطيطية تبدأ من المستويات الإدارية الأدنى ويتم التنسيق بينهما وتجميعها صعوداً إلى المستويات الإدارية العليا داخل منظمة الأعمال، ويمكن القول بأن الموازنات التخطيطية ما هي إلا تجميع وتنسيق للتقديرات التي يتم إعدادها وتجهيزها في الإدارات ومراكز المسؤولية المختلفة، الأمر الذي يلزم بوجود تنسيق كامل ومتكامل بين الإدارات المختلفة والموازنات التخطيطية من ناحية ومن ناحية أخرى الهيكل التنظيمي لمنظمة الأعمال<sup>(3)</sup> ووفقاً لـ (صبري)<sup>(4)</sup>

فإن تقسيم الموازنات التخطيطية بما يتوافق مع الهيكل التنظيمي لمنظمة الأعمال يساعد في تحقيق الآتي:

<sup>1</sup> أميمة أحمد جمعة حسن، مرجع سابق، ص 49

<sup>2</sup> نضال رشيد صبري، المحاسبة الإدارية، الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية (فلسطين)، مشروع قطاع المحاسبين والمراجعين

الفالسطينيين، جامعة بيرزيدنت، 2002، ص 341

<sup>3</sup> نضال رشيد صبري، المرجع السابق، ص 341

<sup>4</sup> نضال رشيد صبري، المرجع السابق، ص 341

المساعدة في تقييم أداء العاملين داخل منظمة الأعمال وفقاً لما تم إنجازه ومقارنته بما كان مخططاً له في الموازنات التخطيطية

تلعب الموازنات التخطيطية دوراً أساسياً ومحورياً كأداة للاتصال بين مختلف المستويات الإدارية المختلفة داخل منظمة الأعمال

يساعد على تدفق انسيابية العمل الروتيني وفقاً للخطة الموضوعية دون تعارض بين مراكز المسؤولية المختلفة داخل منظمة الأعمال

المساعدة في تحديد الانحرافات عن الخطط التفصيلية الموضوعية للوحدات المختلفة داخل منظمة الأعمال وذلك من خلال تطابق تصنيف أنشطة الموازنة والهيكل التنظيمي

ويري الباحث أن عملية الربط والتنسيق بين تقديرات الموازنة التخطيطية والهيكل التنظيمي يتم عن طريق توزيع تقديرات الموازنات التخطيطية على الوحدات التنظيمية داخل منظمة الأعمال، الأمر الذي يمكن تلك الوحدات من ان تسيّر وفقاً للخطة الموضوعية، وتمكن الإدارة من مقارنة النتائج الفعلية بالأرقام المقدرة في الموازنات التخطيطية والموزعة وفقاً للوحدات التنظيمية، الأمر الذي يترتب عليه قدرة الإدارة العليا على اتخاذ كافة الإجراءات التصحيحية لمعالجة أوجه القصور وكذلك تشجيع الكفاءات.

#### 4-مبدأ ربط الموازنة بفترات رقابية

تغطي الموازنات التخطيطية في الغالب فترة زمنية مدتها عام وهي فترة الموازنة، وتختص الموازنات التخطيطية بتحديد الأهداف الرئيسية لمنظمة الأعمال وكذلك تحديد الطرق والأساليب المناسبة لتحقيق تلك الأهداف خلال فترة الموازنة، ولا يعني هذا اقتصار الموازنات التخطيطية

على تقديرات إجمالية سنوية، بل يجب تقسيم الموازنات التخطيطية إلى عدة فترات رقابية قصيرة لزيادة فاعلية تلك الموازنات في عملية الرقابة وتقييم الأداء<sup>(1)</sup>

ويقصد بالفترة الرقابية تلك الفترة التي يتم في نهايتها مقارنة الأرقام الفعلية بالأرقام المخطط لها، وتحليل تلك الفروقات ومعرفة أسبابها ورفع التقارير الخاصة بتلك الانحرافات إلى المسؤولين لتمكينهم من اتخاذ كافة الإجراءات التصحيحية، ويتم تحديد طول الفترة الرقابية لكل عنصر من عناصر الموازنات التخطيطية في ضوء عاملين أساسيين هما<sup>(2)</sup>

الأول: طبيعة العنصر

والثاني مبدأ اقتصاديات المعلومات

ويؤدي ربط الموازنات التخطيطية بفترات رقابية عدة مزايا منها<sup>(3)</sup>

تجنب الاختناقات والأزمات التي قد تتعرض لها منظمة الأعمال نتيجة فقدان التوازن الزمني بين عملياتها المختلفة

تحقيق التنسيق والانسجام بين الموارد والاستخدامات المتوقعة لمنظمة الأعمال في بداية ونهاية فترة الموازنات التخطيطية وكذلك أثناء تلك الفترة

تتبع وتقييم الأداء بشكل دوري وعلى مدار الفترات الرقابية للموازنة بما يمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب

تحقيق التوازن المالي بين الموارد والاستخدامات المالية

---

<sup>1</sup> سامي محمد البلوي ، الموازنات التخطيطية في القطاع المصرفي الأردني ( الأردن ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة

آل البيت ، 1999) ص 39

<sup>2</sup> أحمد محمد زامل ، مرجع سابق، ص 255

<sup>3</sup> جبرائيل كحالة و حنان رضوان حلوة، مرجع سابق، ص 41

## 5- مبدأ توفير الحوافز

يجب وضع نظام للحوافز المادية والمعنوية داخل منظمة الأعمال يساعد على تحريك وتحفيز دوافع العاملين بمنظمة الأعمال للالتزام بالموازنات التخطيطية والعمل على زيادة الإنتاج وتحقيق الأهداف المطلوبة، ويجب ان تقدم الحوافز الممنوحة للعاملين بناءً على دراسة دقيقة مبنية على دوافع العاملين وحاجاتهم المختلفة، حيث تساهم الحوافز على إشباع حاجات العاملين وتوجيه سلوك الفرد باتجاه حاجاته ودوافعه<sup>(1)</sup>

## 6- مبدأ المرونة

يقصد بمبدأ المرونة مدى قابلية نظام الموازنات التخطيطية على المواجهة والتكيف مع الأحداث والظروف المحيطة وكذلك الظروف المستقبلية التي تعاشها منظمة الأعمال وذلك من خلال إمكانية تعديل أرقام الموازنة التخطيطية بسهولة ويسر مع المحافظة على صلاحيتها كأساس للتخطيط والرقابة<sup>(2)</sup>

ويعتبر مبدأ المرونة أحد الدعائم الأساسية لنجاح نظام الموازنات التخطيطية، حيث يساعد إدارة منظمة الأعمال على تحقيق أهدافها بأكبر قدر ممكن من الكفاءة والفاعلية، وذلك متى تغيرت الظروف والتقديرات التي وضعت في ظلها الموازنات التخطيطية، فغالباً ما يتسم الواقع العملي بعدم الاستقرار وتعدد البدائل، لذا ينبغي أن تعبر الموازنة عن المستقبل بكافة احتمالاته، فالخطة المثالية يجب أن تكون ديناميكية في استجابتها للتغيرات التي يمكن أن تحدث<sup>(3)</sup>

## 7- مبدأ المشاركة

يرتبط هذا المبدأ بالاتجاهات السلوكية لموظفي منظمة الأعمال التي يجب مراعاتها عند إعداد الموازنات التخطيطية، ويعنى هذا المبدأ إتاحة الفرصة الكاملة لجميع المستويات الإدارية المختلفة

<sup>1</sup> محمد الجزار، المحاسبة الإدارية-الإطار الفكري ( القاهرة ، مكتبة عين شمس ،1981) ص 182

<sup>2</sup> أحمد محمد زامل، ، مرجع سابق، ص 245

<sup>3</sup> ناصر نور الدين عبد اللطيف ، مرجع سابق، ص 157

للمساهمة بإيجابية في عملية إعداد الموازنات التخطيطية ولخلف الحافز لدي القائمين على التنفيذ وجعلهم يرتبطون بها ، وغالباً لا يتم تحقيق الموازنات المفروضة بالكفاءة والفاعلية المرجوة ، وتتمثل المشاركة في تأثير الفرد على الموازنة النهائية التي يشارك في وضعها ، ويجب أن يتوافق الهدف الذي يقبله المسؤولون مع أهدافهم الشخصية ، وهذا يدفعهم لبذل أقصى ما لديهم من جهد لتحقيق ذلك الهدف ، ولن يتحقق ذلك إلا من خلال المشاركة الفعالة من خلال حث وتحفيز موظفي منظمة الأعمال على الإفصاح عن المعلومات التي لديهم بصدق وأمانة واستخدام تلك المعلومات عند إعداد الموازنات التخطيطية<sup>(1)</sup>

وتتبع أهمية المشاركة من كونها تنبع من فلسفة الشوري في الدين الإسلامي الحنيف، حيث أن لكل فرد قدرة محدودة في التفكير والتنفيذ، وتعطي فلسفة الشوري الحل المثالي للتغلب على هذه القدرة المحدودة للإنسان، وتوسع من مجالات البدائل المتاحة وتقييمها وبالصورة التي تؤدي إلى اتخاذ القرارات الرشيدة في النهاية<sup>(2)</sup>

وتؤدي مشاركة جميع المستويات الإدارية في إعداد الموازنات التخطيطية إلى تنمية الشعور بالمسؤولية خلال التنفيذ وإلى زيادة درجة تقبل الأفراد لها والعمل على إنجازها بكل السبل على اعتبار أن معايير الموازنة نابعة منهم أولاً ولأنهم مشاركون في إعدادها ثانية ، كما ان المشاركة تحقق التفاعل المباشر بين واضعي الموازنات التخطيطية والقائمين على التنفيذ ، بما يمكن على التعرف على مشاكل الموازنات التخطيطية والحصول على نتائج سريعة واتخاذ كافة الإجراءات التصحيحية في التوقيت المناسب ، أضف إلى ذلك أن المستويات الإدارية تشعر بأهمية كيانها في

<sup>1</sup>ناصر نور الدين عبد اللطيف، المرجع السابق، ص 158

<sup>2</sup>جبرائيل كحالة و حنان رضوان حلوة، مرجع سابق ، ص 41

وحداتهم الاقتصادية ويهتمون بمستقبلها نظراً لأن التخطيط هو حلقة الوصل بين الحاضر والمستقبل<sup>(1)</sup>.

إن توسيع قاعدة إعداد الموازنات التخطيطية عن طريقة مشاركة العاملين بمنظمة الأعمال في إعدادها يؤدي إلى مزايا عدة، لعل من أبرزها الآتي<sup>(2)</sup>

1. ممارسة رقابة أكثر فاعلية على العاملين ومحاسبتهم عن الأداء الفعلي على أساس ما قدموه من معلومات وما وعدوا من إنجازه

2. وضع خطة متناسقة ومتكاملة نتيجة تضافر وتكامل الجهود والآراء

3. رفع الروح المعنوية للعاملين وحثهم على بذل أقصى جهد لديهم نتيجة تحقق ديمقراطية الإدارة

ويرى العلويين أن سلامة إعداد الموازنات التخطيطية لا يتوقف فقط على صحة دقة البيانات الفنية، وإنما يعتمد على موقف العنصر البشري من هذه الموازنات، وما لم يكن هناك تعاون من العنصر البشري في إعدادها وتنفيذها شكل جاد ومؤثر، فإنه لا يمكن أن تؤدي الموازنات التخطيطية دورها بنجاح<sup>(3)</sup>

ويرى الباحث لضمان نجاح نظام الموازنات التخطيطية لابد من تعاون كافة المستويات الإدارية داخل منظمات الأعمال وتحفيز الموظفين وعقد دورات علمية بصفة منتظمة للارتقاء بالمستوي الفني والعلمي لهم، حيث يمثل العنصر البشري حيز الزاوية وصمام الأمان لنجاح نظام الموازنات داخل منظمة الأعمال .

---

<sup>1</sup> Shim, J. K., and Siegel, J. G., *Budgeting Basics and Beyond*, Second Edition, New Jersey, John Wiley & Sons, Inc., 2005, P345

<sup>2</sup> جبرائيل كحالة و حنان رضوان حلوة، ، مرجع سابق ، ص 43

<sup>3</sup> أمجد عبد الفتاح العلويين ، مرجع سابق، ص 188

## الفصل الثاني

الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس النشاط

سوف يتم تناول هذا الفصل من خلال المبحثين التاليين

المبحث الأول: نشأة ومفهوم نظام التكاليف على أساس النشاط

المبحث الثاني: مزايا وخطوات تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط

## المبحث الأول

### نشأة ومفهوم نظام التكاليف على أساس النشاط

تمهيد: -

يتسم عالمنا المعاصر بالتطور الهائل في كافة نواحي المجالات وخاصة المجال الاقتصادي والذي كان من أهم نتائجه أن أنشئت الصناعات الاقتصادية الكبرى ذات الإنتاج المتنوع والواسع وبما يتناسب مع التقدم التقني والفني في وسائل الإنتاج المختلفة الأمر الذي ترتب عليه بروز أهمية علم التكاليف في توفير بيانات تفصيليه ودقيقه ومعلومات فورية لإدارة هذه المشروعات لمساعدتها في التخطيط والرقابة بأقصى كفاءة ممكنه.

وأصبحت الإدارة في تلك المشروعات تعلق آمالاً كبيرة على نظام التكاليف المطبق لإحكام عمليه قياس التكلفة والرقابة عليها وللمحد من عمليه الإسراف وضياع موارد منظمات الأعمال الاقتصادية والبشرية وتمكين تلك المشروعات من تقديم منتجات ذات جودة عالية للصمود أمام المنافسة العالمية وذلك بأقل تكلفه ممكنه مع تحقيق العائد المناسب الذي يمكنها من الاستمرار والتطور والنمو.

إن الاستمرار في استخدام الطرق التقليدية في احتساب التكاليف في ظل التوسع والاهتمام بالمراكز الخدمية وانخفاض نسبة استخدام التكاليف المباشرة قياساً بإجمالي التكاليف بسبب التطور الكبير في الأتمته والتقدم السريع الذي شهده علم الحاسوب والذي دخل كل مجالات منظمات الأعمال تقريباً لم يعد يؤمن للإدارة ما تحتاجه من بيانات يمكن استخدامها بفاعلية لاتخاذ قرارات المنافسة نظراً لقصوره في دقة تحميل التكاليف غير المباشرة وذلك لاعتماده على معدلات تحميل مرتبطة بالحجم ، هذا بالإضافة إلى ازدياد تعقيد تطبيق هذا النظام كلما تنوعت التكاليف غير المباشرة<sup>(1)</sup>

<sup>1</sup> محمد مصطفي الجبالي وفرج لطفى الرفاعي ، نظام التكلفة حسب الأنشطة في المشروعات في المشروعات الصغيرة

والمتموسطة الحجم (المملكة العربية السعودية، النشر العلمي والمطابع ، جامعة الملك سعود 1998) ، ص 41



## أولاً: مدخل التكلفة على اساس النشاط وأسباب التحول إليه

تعتبر الدراسة الأكاديمية التي قام بها ( Staubus, 1971 ) هي الدراسة الأولى لمدخل نظام التكاليف على أساس الأنشطة حيث قام بدراسة النقاط الأساسية التي يقوم عليها نظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط وأوضح من خلال هذه الدراسة بأن تخصيص التكاليف في ضوء استخدام نظم التكاليف التقليدية مثل ساعات العمل المباشر أو حجم الإنتاج يؤدي إلى تشوه في تكلفه المنتج بسبب تحميل بعض المنتجات بتكلفة أقل أو أكثر من التكلفة الخاصة بها ، وقد قام بدراسة المقومات الأساسية التي يقوم عليها نظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط من تحديد الأنشطة ومفهوم التكلفة ووحدات التكلفة ومن ثم ربط هذه الأنشطة بوحدات الإنتاج عن طريق ما يعرف بمسببات التكلفة<sup>(1)</sup>

وفي ضوء الانتقادات الشديدة لنظم التكاليف التقليدية منذ ستينيات القرن العشرين بسبب عدم قدرتها على معالجه التكاليف الصناعية غير المباشرة معالجه صحيحه، فقد قدم كل من COOPER AND KAPLAN نظاماً جديداً لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة عرف بنظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط Activity Based Costing .

حيث أعتبر هذا النظام نقطة تحول في آلية حساب وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات أو الخدمات واتساقاً مع التطورات التقنية التي شهدتها منظمات الأعمال والذي اعتمد على تحليل الأنشطة كأساس لتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات أو الخدمات للوصول إلى الدقة المطلوبة في حساب تكلفة المنتج.

ولقد خضعت محاسبة التكاليف نتيجة للتغيرات الهائلة خلال سبعينيات القرن العشرين إلى تغييرات جذريه نتيجة للتطور التكنولوجي الهائل في بيئة التصنيع الحديثة، مما ترتب عليه حدوث ثورة في تطبيقات وممارسات إدارة التكلفة، فلقد نشأ مدخل محاسبة التكلفة على أساس النشاط في ثمانينيات

<sup>1</sup> عبد العزيز عبد الرحمن ، تقويم اقسام شركة الحديد والصلب في حماة في ظل استخدام نظام تكاليف الأنشطة ( دمشق ،

رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد ، قسم المحاسبة ، الدراسات العليا ، 2004 ) ، ص 1

القرن العشرين كنظور لنظام التكاليف التقليدي، وقد تكامل مدخل محاسبة التكلفة على أساس النشاط مع أنظمه إدارة التكلفة الأخرى<sup>(1)</sup>

1- (Kaizen Costing) تكلفة التحسين والتطوير المستمر

2- (Target Costing) التكلفة المستهدفة

3- (Zero Defect Product) استراتيجية الإنتاج بدون عيوب

4- (Just In Time) نظام الشراء والإنتاج في الوقت المناسب

5- (QTC) تكلفة الجودة الشاملة

وتعتمد نظم التكاليف التقليدية على علاقة السبب والنتيجة Relationship Cause and Effect في توزيع التكاليف المباشرة والمتمثلة في تكلفه المواد المباشرة والأجور المباشرة مما يجعلها موضوعيه وتلقى قبولا عاما من جميع الأنظمة.

ويتمثل الاختلاف الجوهرى بين مدخل محاسبة التكلفة على أساس النشاط ونظم التكاليف التقليدية في طريقه معالجه التكاليف الصناعية غير المباشرة ، حيث أوجد هذا النظام أسلوبا لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة في وقت احتلت نسبة تزيد تقريبا على 50% من هيكل التكاليف في ظل بيئة التصنيع الحديثة وفق علاقة السبب والنتيجة ، حيث يركز هذا النظام على فكرة أساسيه تعتمد على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد ثم الربط بين تكاليف تلك الأنشطة وبين المنتج النهائي مما يسمح بتحديد أدق لتكاليف المنتجات ومعلومات تفصيلية حول الأنشطة اللازمة للإنتاج، وهذا بدوره يرشد قرارات الإدارة قصيرة وطويلة الأجل استناداً إلى معلومات نظام تكاليف الأنشطة.

ويمكن توضيح نسب مكونات المنتج في ظل بيئة التصنيع الحديثة وفقاً<sup>(2)</sup> Cooper.

<sup>1</sup> Atkinson, Anthony A., Kaplan Robert S., Matsumura, Ella Mae and Young S. Mark, (2012), Management Accounting, 6th ed., Pentice Hall USA.p 37

<sup>2</sup> Cooper, Robin, 1988 " When Do I Need an Activity Based Costing System?" Journal of cost Management for the Manufacturing Industry, p. 41.

1- تبلغ نسبة المواد المباشرة 55%

2- تبلغ نسبة الأجور المباشرة 10%

3- تبلغ نسبة مصاريف صناعية غير مباشرة 35%

ولكن كان نصيب تكلفة المنتج وفقاً لنظام المحاسبة التقليدي كالتالي وفقاً لCooper (1)

1- تبلغ نسبة المواد المباشرة 10%

2- تبلغ نسبة الأجور المباشرة 75%

3- تبلغ نسبة مصاريف صناعية غير مباشرة 15%

ونتيجة للانتقادات الحادة التي وجهت لنظم التكاليف التقليدية في أسس تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة وتحميلها على المنتجات النهائية وكذلك التطور المذهل في تكنولوجيا الإنتاج وعمليات التصنيع وتطور نظم المعلومات سواء المحاسبية أو الإدارية كل ذلك أدى إلى ظهور مدخل محاسبة التكلفة على أساس النشاط.

ولظهور المنافسة العالمية وحدثها في ثمانينات القرن العشرين واعتماد إدارات الشركات متعددة المنتجات على معلومات إدارية خاطئة نتيجة تطبيق نظم تكاليف تقليدية تستخدم فيها حجم المنتجات أو ساعات العمل كأساس لتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة

ولكي تتمكن الشركات من الصمود أمام هذه المنافسة العالمية والاستمرارية والتقدم، كان لزاماً على إدارة هذه الشركات تطبيق نظم تكاليف تمكنهم من إحكام الرقابة على التكلفة وقادرة على أن تدمهم بمعلومات دقيقة عن التكلفة وكذلك الأنشطة التي تستهلك موارد المنشأة وتخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات النهائية وفقاً لمسببات تكلفة صحيحة<sup>(2)</sup>

ووفقاً للعديد من الدراسات ، فإن تطبيق أنظمه التكاليف التقليدية يؤدي إلى تشوهات جوهرية في دقة بيانات المنتجات حيث تتحمل بعض المنتجات بتكلفه أكبر مما يجب مثل المنتجات النمطية

<sup>1</sup> محمد صالح هاشم ، تقييم دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح تطبيق استراتيجية ريادة التكلفة ببيئة الأعمال

المتقدمة ( القاهرة ، مجلة البحوث الإدارية والمعلومات، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية العدد الثالث ، 2009)، ص 221

<sup>2</sup> إسماعيل يحيى التكريتي ، محاسبة التكاليف المتقدمة ، قضايا معاصرة ( الأردن ، درا حامد للنشر والتوزيع ، 2007 ) ص

كبيرة الحجم لتبدو وكأنها تحقق ربح بسيط أو غير مربحه ويتحمل البعض الآخر بتكلفه أقل مما يجب مثل المنتجات الغير نمطيه وصغيرة الحجم ( طلبيه خاصة مثلا ) بحيث تبدو وكأنها تحقق هامش ربح مرتفع نتيجة استخدام مسبب تكلفه يعتمد على الحجم وهو ما يعرف بمشكلة الإعانات بين المنتجات ، حيث يقدم أحد المنتجات منحه أو إعانة للمنتجات الأخرى مما يؤدي إلى ظهور انطباع خادع وما يترتب على ذلك من آثار سلبية على كثير من القرارات مثل قرارات التركيز على المنتجات الأقل ربحيه واستبعاد المنتجات الأكثر ربحيه وكذلك قرارات التسعير بأقل أو أكثر مما يجب<sup>(1)</sup>

وبات كثير من الشركات تعاني من انخفاض جوهري في معدل ربحيتها وتراجع واضح في حصتها السوقية نتيجة عدم توفر المعلومات التكاليفية الدقيقة والموضوعية .

ويمكن تلخيص العوامل التي دفعت إلى التحول إلى نظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط

1. أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يقوم بتخصيص موارد منظمة الأعمال المستخدمة على المنتجات استنادا على الأنشطة، أي أن هناك علاقة سببيه واضحة بين موارد منظمة الأعمال المستخدمة والأنشطة والمنتجات النهائية

2. نتيجة للصعوبات التي تواجهه عملية تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات النهائية في ظل نظم التكاليف التقليدية وعدم دقة البيانات التكاليفية وعدم ملائمتها لاتخاذ القرارات الإدارية، مما دفع إلى الدراسة عن نظام أكثر عدالة وتطوراً في تحميل التكاليف غير المباشرة وقد تمثل ذلك في مدخل محاسبة التكلفة على أساس النشاط<sup>(2)</sup>

3. فاعليه الدور الرقابي لنظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط، حيث يعتبر تحديد الأنشطة بصورة دقيقة من اهم مقومات نجاحه، ومن خلال التحكم في الأنشطة يمكن تلافى الكثير من الانحرافات

---

<sup>1</sup> Cooper, R. and R. S. Kaplan. 1998 "The promise- and peril of integrated cost systems" Harvard Business Review (July-August): pp. 109-119

<sup>2</sup> نضال رشيد صبري ، المحاسبة الإدارية (غزة ، جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين، 2002 ) ص 145

4. التحسين المستمر في منظمه الأعمال من خلال تحليل الأنشطة المؤداة داخل المنظمة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمه واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمه

5. يساعد هذا المدخل في إعداد الموازنات المبنية على أساس الأنشطة باعتبارها أداة تخطيطيه ورقابية تساعد في تقويم الأداء، وكذلك يوفر مجموعه من مقاييس الأداء غير المالية من خلال مؤشرات غير ماليه لقياس مسببات التكلفة مثل الوقت والجودة

6. يلعب هذا النظام دوراً هاماً وحيوياً في قرارات التسعير من خلال دقه احتساب تكلفة المنتجات وخاصة المتنوعة والتي تتميز بالتعقيد، حيث أثبت هذا المدخل أن هناك الكثير من التكاليف لا ترتبط بحجم الإنتاج بل ترتبط برده تعقد وتنوع المنتجات وغيرها من العوامل المسببة للتكلفة

7. نظراً لانخفاض حجم العمالة المباشرة الناتج عن التطور الصناعي الهائل وتحول معظم خطوات الإنتاج الى الأتمته وعدم ملائمه تقارير التكاليف لبيئة التصنيع الحديثه وما تطلبه من معلومات تكاليفيه فورية وتفصيليه، مما تسبب في ضغط على إدارة منظمات الأعمال للتحويل إلى أنظمه تكاليف متطورة ومدعمه للنشاط الإداري والمتمثلة في مدخل محاسبه التكلفة على أساس النشاط<sup>(1)</sup>

8. يؤدي تطبيق مدخل محاسبه التكلفة على أساس النشاط إلى تحقيق العدالة في تحميل المنتجات بتكلفتها الحقيقية من خلال تحديد موازنه مصاريف صناعية لكل نشاط أو عمليه مسببه لوجود تكاليف ثم يتم تخصيص هذه المصاريف الصناعية على المنتجات على أساس حجم وقيمه الأنشطة التي ساهمت في تصنيع المنتجات<sup>(2)</sup>

## ثانياً: تعريف نظام محاسبه التكلفة على أساس الأنشطة ACTIVITY BASED COSTING

تتمثل الفكرة الرئيسية لمدخل محاسبه التكلفة على أساس النشاط في أن تصميم وإنتاج وتوزيع المنتجات يتطلب القيام بالعديد من الأنشطة داخل المنظمة ، وأن القيام بهذه الأنشطة يتطلب

<sup>1</sup>حنفي زكي محمد ، خفض تكاليف النشاط التسويقي من خلال الاستخدام المتزامن لتحليل التكلفة والبرمجة الخطية مع التطبيق

على إحدى الشركات الصناعية (القاهرة ، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة جامعة القاهرة، 1999) ص 245

<sup>2</sup>أحمد حسين وعلي حسين، مقدمة في محاسبه التكاليف الصناعية (الإسكندرية، الدار الجامعية، 2004)، ص ص 211-212 .

استخدام موارد المنظمة ، وأن ذلك الاستخدام للموارد يسبب تكلفة ، ويعتمد هذا المدخل على منطق أن الأنشطة تسهلك الموارد ، وأن الموارد تولد المنتجات وأن المنتجات تتكون من الأنشطة المؤداة داخل منظمة الأعمال ، وبالتالي لا بد من تحديد الأنشطة الرئيسية داخل منظمة الأعمال ثم تخصيص التكاليف إلى هذه الأنشطة بناءً على كمية الموارد التي استهلكتها تلك الأنشطة ، ومن ثم تخصيص تكاليف تلك الأنشطة على المنتجات على أساس نسبة استهلاك كل منتج من الأنشطة <sup>(1)</sup> هناك عدة تعريفات لنظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط نذكر منها ما يلي: -

فقد عرفها (HORNGREN) <sup>(2)</sup> ، بأنه ذلك النظام الذي يعتبر تصحيحاً لأنظمة التكاليف التقليدية عن طريق التركيز على الأنشطة باعتبارها مسبب التكلفة الرئيسي " ، ويمثل نظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط نظاماً لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات بناءً على تحليل الأنشطة باعتبارها هدفاً لاحتساب التكلفة والتي تنتج عنها خدمات مشتركة للمنتجات ويتم تجميع تكاليف كل نشاط على حدة في مجتمعات تكلفة (COST POOL) وتحمل تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات أساس حجم استفادتها من تلك الأنشطة باستخدام مسببات تكلفة <sup>(3)</sup>

كما تم تعريفها بأن نظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط "هو جزء أساسي في عملية التحسين الوظيفي وإعادة هندسه الجهود والإمكانات فهذا النظام يقوم بتجميع البيانات الكمية وبيانات التكلفة وترجمتها إلى معلومات لاتخاذ القرارات المناسبة من قبل إدارة منظمات الأعمال" <sup>(4)</sup>

---

<sup>1</sup>إسماعيل يحيى التكريتي ، مرجع سابق ، ص 50

<sup>2</sup> Horngren, C., Datar, S. and Foster, G., 2006 "Cost Accounting (A Managerial Emphasis)", 12th Ed., Prentice Hall International, New Jersey.P 50

<sup>3</sup> Hilton, Ronald W, (2002 Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment, 5 Edition, McGraw-Hill.P 178

<sup>4</sup>نواف فخري و الدليمي ، محاسبة التكاليف الصناعية ، الجزء الأول ( الأردن ، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع 2002 )

كما تم تعريفها بأن مدخل التكلفة على أساس النشاط يقوم على فكرة أن إنتاج المنتجات أو تقديم خدمه يحتاج إلى وحدات اقتصاديه والتي بدورها تحتاج إلى ممارسة العديد من الأنشطة لتحقيق تلك الغاية وأن تلك الأنشطة تحتاج إلى موارد<sup>(1)</sup>

كما تم تعريفها بأن نظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط يعتبر تحسيناً لأسس تخصيص التكاليف غير المباشرة من خلال التركيز وتعميق استخدام معيار السبب والنتيجة (Cause And Result) وذلك باستخدام النشاط كأساس لتجميع وتخصيص التكاليف<sup>(2)</sup>.

كما تم تعريفها بأن نظام التكلفة على أساس النشاط "بأنه نظام للمعلومات يختص بتجميع وتشغيل البيانات الخاصة بالأنشطة فهو يحدد الأنشطة ويتبع تكاليفها ثم يستخدم مسببات التكلفة في تتبع تكاليف الأنشطة إلى المنتجات باعتبار أن مسببات التكلفة تعكس بالضرورة مدى استهلاك المنتجات للأنشطة"<sup>(3)</sup>.

كما تم تعريفها بأن نظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط " بأنه أداة تستخدمها الإدارة لترشيد القرارات وذلك من خلال الحصول على معلومات دقيقة عن التكاليف والتي لا يمكن الحصول عليها من خلال نظم المحاسبة التقليدية"<sup>(4)</sup>.

ويعد نظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط " أسلوباً جديداً لتحديد وتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات وأنه يقدم معلومات عن تكلفة المنتجات تفيد في عمليه اتخاذ القرارات<sup>(5)</sup>.

كما تم تعريفها بأن نظام التكاليف على أساس النشاط " بأنه مفهوم جديد لمحاسبة التكاليف يقوم أساس أن المنتجات تحتاج إلى منشأة تؤدي مجموعه من الأنشطة وأن هذه الأنشطة يترتب عليها تكلفه يجب أن يتحملها هذه المنشأة وتصمم نظم محاسبة التكلفة على أساس النشاط على أساس أن

---

<sup>1</sup> محمد سامي راضي ، مبادئ محاسبة التكاليف ( الإسكندرية ، الدار الجامعية 2003 ) ، ص 270

<sup>2</sup> أحمد حامد حجاج، 2001، المحاسبة الإدارية مدخل معاصر التخطيط الرقابة اتخاذ القرار (القاهرة ، بدون دار نشر ، 2001 )

<sup>3</sup> Turney, P., and Stratton, A., (1992), " Using ABC to support continuous improvement", *Management Accounting* ( September):P 500

<sup>4</sup> سامي، يسري أمين وآخرون، محاسبة التكاليف، الجزء الأول (الإسكندرية، مطبعة العشري، 2005 ) ص 347

<sup>5</sup> ناصر نور الدين عبد اللطيف، المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات (الإسكندرية، الدار الجامعية، 2004) ص 351

التكاليف التي يصعب تتبعها مباشرة على المنتجات المحدثة لها، تتحمل بداية على الأنشطة التي تتسبب فيها تلك المنتجات ثم يلي ذلك ضرورة تخصيص تكلفه تلك الأنشطة على المنتجات تبعاً لدرجه استفادتها من تلك الأنشطة.<sup>(1)</sup>

كما تم تعريف نظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط بأنه " تكتيك محاسبي يسمح للمنشأة بتحديد التكلفة للمنتجات وذلك بناءً على الموارد المستهلكة من قبل الأنشطة التي تم القيام بها لإنجاز هذه المنتجات".<sup>(2)</sup>

مما سبق فإنه يمكن تعريف محاسبة التكلفة على أساس النشاط من وجهة نظر الباحث على أنه نظام محاسبي متطور يقوم على أساس معالجة التكاليف غير المباشرة بشكل دقيق وموضوعي من خلال تحليل الأنشطة المؤداة داخل منظمه الأعمال وتجميع التكاليف غير المباشرة في مجتمعات تكلفة (COST POOL) ثم يتم توزيعها على المنتجات النهائية باستخدام مسببات التكلفة ( COST DRIVER) للوصول إلى التكلفة الحقيقية للمنتج النهائي، الأمر الذي يترتب عليه دعم اتخاذ القرارات الإدارية السليمة.

### ثالثاً: أهداف مدخل التكلفة على أساس النشاط

تتكون تكلفة المنتجات النهائية من التكاليف الصناعية المباشرة سواء كانت مواد خام أو أجور عماله والتي يمكن تتبعها وتحميلها على المنتجات النهائية بدقه وسهوله وكذلك تتكون من التكاليف الصناعية غير المباشرة التي يصعب تتبعها وتحميلها على المنتجات النهائية بشكل صحيح ودقيق نظراً لارتباطها بأكثر من منتج.

ووفقاً لأنظمه التكاليف التقليدية يتم تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات النهائية على أساس أن المنتجات النهائية هي التي تسبب حدوث التكلفة ويتم توزيع تلك التكاليف بناءً على معدلات مرتبطة بالحجم مما يؤدي إلى وجود علاقة طردية، أما في نظام محاسبة التكاليف على

<sup>1</sup> أحمد حسين وعلي حسين، مرجع سابق، ص 104

<sup>2</sup> Argyris, C. and R. S. Kaplan, 1994 "Implementation new knowledge: The case of activity based costing. Accounting Horizons pp.83-105.



أساس النشاط فإنه لإنتاج سلعه لابد لمنظمات الأعمال من ممارسة الأنشطة التي تسبب بدورها حدوث التكلفة.

ونظراً للمتغيرات الهائلة في بيئة الأعمال أصبح لزاماً على المنشآت الاحتفاظ بقواعد بيانات سليمة ودقيقة إلى درجة كبيرة لكي تتمكن من اتخاذ القرارات الملائمة في التوقيت المناسب، ويحظى الجانب المتعلق بالتكاليف سواء إدارية أو إنتاجية بنصيب كبير من هذا الاهتمام، حيث تستخدم في قياس الأداء بالمنشأة وتعتبر مقاييس ملائمة لاتخاذ القرارات، حيث توفر البيانات الدقيقة عن التكلفة الأسس السليمة لتحسين كفاءة الإنتاج وتوزيع الموارد المتاحة على عملياتها ذات الربحية الأعلى مما يمكن الإدارة من الاستناد على ثوابت علمية في اتخاذ قراراتها.

ووفقاً (للتكريتي)<sup>(1)</sup> فإن مدخل التكلفة على أساس النشاط يسعى لتحقيق الأهداف التالية

1. تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات المختلفة
2. تقديم معلومات مفيدة تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية
3. التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة
4. تقديم صورة واضحة لإدارة منظمات الأعمال عن الأنشطة المسببة للتكلفة ومن ثم معرفة نصيب المنتجات من كل نشاط على حدة
5. مساعدة إدارة منظمات الأعمال في تخصيص التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة من تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة وبالتالي العمل على تخفيض تكاليف تلك الأنشطة
6. تحديد تكلفة كل منتج بالدقة المطلوبة

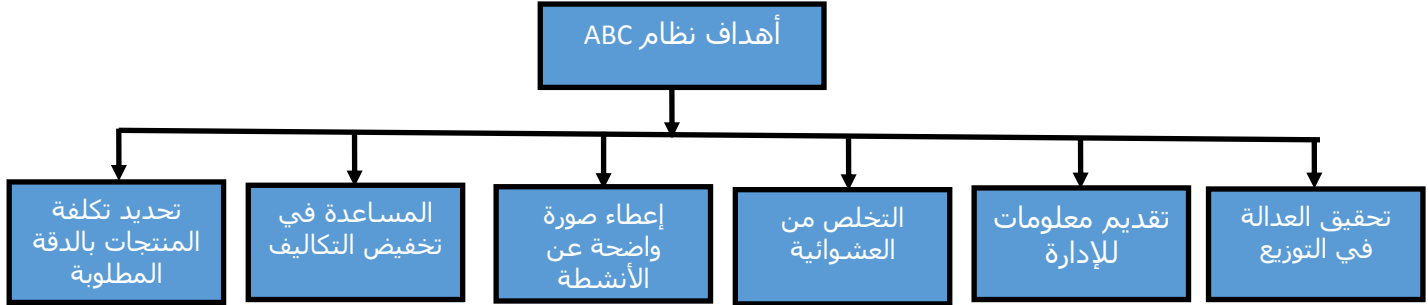
---

<sup>1</sup>إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة (الأردن، دار حامد للنشر والتوزيع، 2007) ص 165

ويمكن إيضاح أهداف مدخل التكلفة على أساس النشاط من خلال الشكل التالي

### الشكل رقم (1-1-2)

أهداف مدخل محاسبة التكاليف على أساس النشاط



المصدر : إسماعيل يحيى التكريتي ، محاسبة التكاليف المتقدمة ، قضايا معاصرة ، (الأردن ، دار حامد للنشر والتوزيع ، 2007 )

، ص 165<sup>(1)</sup>

ويتضح من الشكل السابق أن مدخل التكلفة على أساس النشاط يسعى إلى تحقيق الأهداف الآتية

- 1- تحقيق العدالة في التوزيع
- 2- تقديم معلومات دقيقة إلى الإدارة
- 3- التخلص من العشوائية
- 4- إعطاء صورة واضحة عن الأنشطة سواء المضيئة للقيمة أو غير المضيئة للقيمة
- 5- المساعدة في خفض التكاليف
- 6- تحديد تكلفة المنتجات بالدقة المطلوبة

ويرى البحث ضرورة تحول الشركات من اعتمادها على نظام التكاليف التقليدي لمدخل التكلفة على أساس النشاط ، حيث يوفر هذا المدخل الكثير من المعلومات الهامة التي تساعد في حساب دقيق للتكلفة وبالتالي مساعدة الإدارة في القرارات التسعيرية وتحديد المزيج المثلى من المنتجات لتحقيق أعلى الربحية

## المبحث الثاني

### مزايا وخطوات تطبيق مدخل محاسبه التكلفة على أساس النشاط

تمهيد:-

كان للثورة التقنية وبيئة التصنيع الحديثة أثرها البالغ على تطور محاسبة التكاليف متمثلاً بالمستجدات الحديثة في محاسبة التكاليف وخصوصاً ما يتعلق بتقنيات إدارة التكلفة مثل (نظام الإنتاج في الوقت المحدد Just In Time، إدارة الجودة الشاملة Total Quality Management، والموازنة على أساس الأنشطة Activity Based Budgeting، التحسين المستمر Kaizen Costing، التكلفة المستهدفة Target Cost، استراتيجية الإنتاج بدون عيوب Zero Defect Product)

حيث استطاعت محاسبة التكاليف توظيف هذه التقنيات لخدمة منظمات الأعمال خاصة بعد انتشار استخدام الميكنة المتطورة واستخدام نظم تصنيعية مرنة ومتكاملة وصولاً إلى الأتمته، الأمر الذي يمكننا القول بضرورة تمتع هذه الشركات بالعديد من المزايا ولعل أهمها الأسعار التنافسية لمنتجاتها مع جودة المنتج والاختيار الصائب لمانافذ توزيع هذه المنتجات، مما ينتج عنه عوائد مناسبة لضمان استمراريتها ونموها، وهذا يتطلب تطبيق نظم تكاليف حديثة تمكن الإدارة من إحكام الرقابة على التكلفة وحساب دقيق لتكلفه المنتجات وتوفير معلومات مالية وغير مالية في الوقت المناسب لمساعدة إدارة منظمات الأعمال على اتخاذ القرارات الصائبة<sup>(1)</sup>

وفى ظل التغيير الواضح في هيكل التكاليف نتيجة التوسع في استخدام تكنولوجيا الإنتاج وانخفاض نسبه التكاليف المباشرة قياساً بإجمالي التكاليف، واستمرار استخدام نظم التكاليف التقليدية في

---

<sup>1</sup> أحمد محمد نور و حسين عبيد شحاتة و السيد شحاتة، مبادي محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة ( القاهرة، الدار

احتساب وتوزيع التكاليف على المنتجات، لم تعد هذه الأنظمة قادة على توفير ما تحتاجه إدارة هذه المنظمات من بيانات تكاليفه دقيقه يمكن استخدامها بفاعلية في اتخاذ قرارات المنافسة نظراً للقصور الواضح لهذه النظم في أسس تخصيص وتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات. وللتغلب على المشكلات الناتجة عن استخدام نظم التكاليف التقليدية في المنشآت الحديثة التي تتميز بتعدد منتجاتها واعتمادها الكثيف على استخدام تكنولوجيا الإنتاج المتطورة، فقد تم التحول لنظام التكاليف على أساس النشاط لما يوفره هذا النظام من دقة وفاعلية وسرعة في حساب تكلفه المنتجات والتي تعتبر العامل الهام والمؤثر في تسعير المنتجات وتحديد المزيج الإنتاجي للشركة واتخاذ القرارات التنافسية.

إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعطى إدارة منظمات الأعمال رؤية واضحة ودقيقة عن هيكل التكاليف في المنظمة، مما يمكنها من اتخاذ القرارات الإنتاجية والتسويقية والإدارية الصحيحة

### أولاً: مزايا تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط

إن من أهم مزايا تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط ما يلي:-

1- يعتبر هذا المدخل بديلاً لنظام التكاليف التقليدي وقدم حلاً جوهرياً للتغلب على مشكلة تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة وبشكل يقود إلى تجاوز أهم نقاط ضعف نظم التكاليف التقليدية، إذ قدم طرق جديدة لتحميل التكلفة على وحدات التكلفة من خلال تحميل تكلفة الموارد على الأنشطة ثم تحميل وحدات التكلفة بنصيبها من تكلفة الأنشطة حسب استفادة كل وحدة تكلفة من تلك الأنشطة، والتالي ساعد الإدارة على اختيار المزيج المثلى للمنتجات وترشيد قرارات التسعير.<sup>(1)</sup>

2- يمثل تحليل أنشطة الشركة والفهم العميق لها وربط تلك الأنشطة بمسبباتها جوهر هذا المدخل الأمر الذي ينعكس على فهم أكثر للعميات المؤداة داخل منظمة الأعمال وبالتالي

<sup>1</sup> Searcy L. D , ( 2004 ) , " Using Activity Based Costing to Asses Channel Customer Profitability", Management Accounting Quarterly , Vol.5 , No.2. ( on line ). Available : EBSCO Host.htm.P 72

يسمح بفرض إجراءات رقابية أكثر فاعلية على التكلفة واعتماد استراتيجية خفض التكلفة بصورة مستمرة ومنتظمة لتحقيق ميزة تنافسية.<sup>(1)</sup>

3- تمكين الإدارة ومساعدتها في التخطيط الاستراتيجي وإدارة المواد لمواجهة تحديات المنافسة وتحسين كفاءة وفاعلية قرارات التسعير حيث يوفر هذا المدخل بيانات تكاليفية دقيقة الأمر الذي ينعكس بالإيجاب على كافة القرارات المتخذة داخل منظمة الأعمال ومنها قرارات التسعير وقرارات تشكيل المزيج الإنتاجي

4- ينسجم هذا النظام مع مجموعة الأنظمة الإدارية الحديثة مثل إدارة الجودة الشاملة ونظام الوقت المناسب والتكلفة المستهدفة والذي يعتبر عنصراً أساسياً في تحقيق سياسة الجودة الشاملة كونه يؤثر على التحسين المستمر وكذلك التركيز على المستهلك الذي ينتظر خدمة ذو جودة عالية وسعر تنافسي .

5- يساعد هذا المدخل في توفير مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية من خلال قياس مسببات التكلفة، إذ يشمل الوقت والتكلفة ونوعية النشاط وبالتالي المساعدة في تحديد الأنشطة المضيفة للقيمة وكذلك تحديد الأنشطة غير المضيفة للقيمة وبالتالي استبعادها.<sup>(2)</sup>

مثل ظهور مدخل التكلفة على أساس النشاط تطوراً هاماً وملحوظاً في البيئة المحاسبية والإدارية، إذا أنه يعتبر البديل المناسب لمدخل التكلفة التقليدي

### ثانياً: خطوات تطبيق مدخل محاسبة التكلفة على أساس النشاط

يسهم تطبيق أنظمه محاسبة التكلفة على أساس النشاط إسهاماً كبير في دقة احتساب تكلفه المنتجات، وذلك من خلال استخدام موجهات تكلفه (COST DRIVERS) متعددة لتتبع تكلفه الأنشطة للمنتجات المرتبطة بالأنشطة والتي تستهلك موارد المنشأة<sup>(3)</sup>

<sup>1</sup> King, A., (2001), The Current Status of Activity Based Costing Management Accounting, Second Edition, Thomson Learning. P 25

<sup>2</sup> Steimer , T., (2000), Activity - Based Accounting For Total Quality Management, Accounting, Englewood Cliffs: New Jersey, Prentice Hall, P 42

<sup>3</sup> Horngren, C., Alnoor, B., Datar, S. and Foster, G., 1999 "Management and Cost Accounting", Prentice Hall International, New Jersey. P 42

ويري (حسين وعلى)<sup>(1)</sup> أن تطبيق مدخل محاسبة التكلفة على أساس النشاط يجب أن يمر بالمرحل الآتية:

**المرحلة الأولى:** تحديد الأنشطة الرئيسية بمنظمه الأعمال

**المرحلة الثانية:** تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة

**المرحلة الثالثة:** -اختيار مسببات تكلفه لكل نشاط

**المرحلة الرابعة:** تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات النهائية

ووفقاً (Cooper) يمكن وضع تصميم مفصل لنظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط من خلال الخمس خطوات التالية<sup>(2)</sup>:-

1-الإجراءات الكلية للأنشطة: Aggregate Actions Into Activities

أن الإجراءات والتعريف الواسع للأنشطة داخل منظمة الأعمال يمكن أن يكون غير مجد اقتصاديا لاستخدام مسبب تكلفة لكل نشاط، وفي إطار مدخل التكلفة على أساس النشاط يتم تجميع الأنشطة في مجموعات لاستخدامها مسبب تكلفة واحد، لتتبع وتخصيص تكاليف تلك الأنشطة على المنتجات

2-تقرير تكلفة الأنشطة: Report The Cost Of Activities

يتم تحديد مستوي معين من التفاصيل للتقرير عن تكلفة الأنشطة، على سبيل المثال فإن نظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط ربما يعطى تفاصيل عن تكلفة منتج معين وتشمل تلقى طلبات الشراء، استفسارات الموردين، تنفيذ أوامر الشراء وربما يتوسع ليشمل تقارير وتفاصيل أكثر، وعلية فإن مستوي التفاصيل والتجميع يعتمد على متطلبات الإدارة من قبل النظام المستخدم

3-تحديد مراكز النشاط Center identify activities

مركز النشاط هو جزء من العملية الإنتاجية حيث تتطلب تكلفة الأنشطة، وهذا يتيح للمديرين وضع تصور للأنشطة داخل منظمة الأعمال وبالتالي يساعدهم على إجراءات الرقابة عليها

4-تحديد مسببات التكلفة في المرحلة الأولى: Select first-stage cost drivers

<sup>1</sup>كمال حسين و كمال الدين علي ، محاسبة التكاليف ، الجزء الأول ( القاهرة ، بدون دار نشر ، 1999 ) ص ص 226-228

<sup>2</sup> Cooper, R., and Kaplan, R., (2008) " How Cost Accounting Distorts Product Cost " Management Accounting. (U.S.), Vol, 3, No, 6. pp: 101-112..

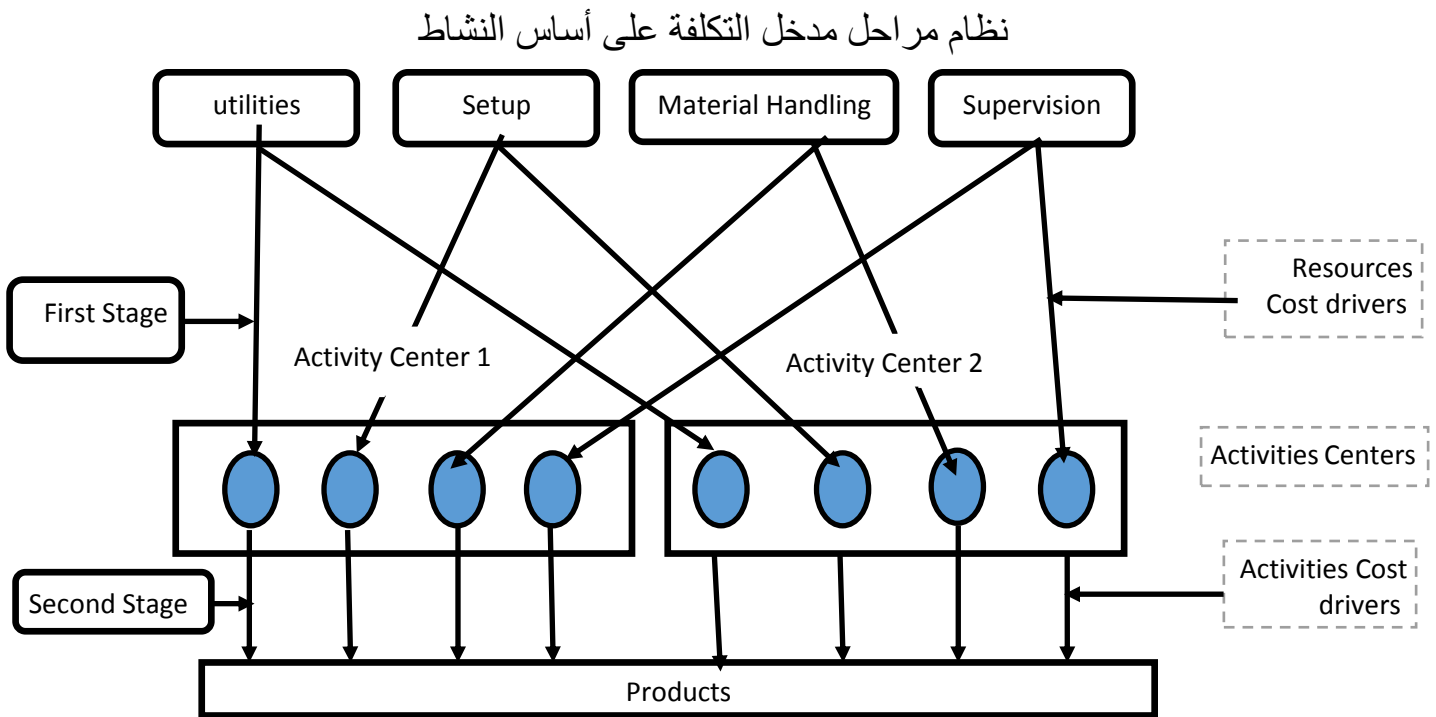
يتم تتبع تكلفة المدخلات إلى أوعية التكلفة في كل مركز نشاط

#### 5-تحديد مسببات التكلفة في المرحلة الثانية Select second-stage cost drivers

يتم مراجعة مسببات التكلفة التي تم تحديدها في المرحلة الأولى لمعرفة مدى ملاءمتها لربط الأنشطة على المنتجات

ومن خلال ذلك الشكل التالي يتضح أن مدخل التكلفة على أساس النشاط يقوم على مرحلتين، حيث يتم توزيع موارد منظمات الأعمال على الأنشطة المؤداة داخل المنظمة باستخدام مسببات استهلاك الموارد ثم في المرحلة الثانية يتم تخصيص الأنشطة على المنتجات باستخدام مسببات الأنشطة وفقاً لكل منتج حسب استفادته من تلك الأنشطة

الشكل (1-2-2)



**Source** : Modified from: Beaujon, G. J. & Singhal<sup>1</sup>, V. R., 1990. Understanding the Activity Costs in an Activity-Based Cost System. Journal of Cost Management, Spring, pp. 5 1-72<sup>(1)</sup>

<sup>1</sup> Modified from: Beaujon, G. J. & Singhal<sup>1</sup>, V. R., 1990. Understanding the Activity Costs in an Activity-Based Cost System. Journal of Cost Management, Spring, pp. 5 1-72

وحيث أن فلسفه مدخل محاسبة التكلفة على أساس النشاط يقوم على أساس أن منظمات الأعمال تقوم باستخدام مواردها لممارسة أنشطتها المختلفة وذلك لإنتاج المنتجات أو تقديم خدمات، لذا يعتبر تحديد الأنشطة الرئيسية بمنظمه الأعمال نقطه الانطلاق لتطبيق هذا المدخل، حيث يتطلب تحديد الأنشطة داخل منظمه الأعمال فهم كامل لجميع الأنشطة المطلوبة لإنتاج منتج أو تقديم خدمه، ويمكن توضيح خطوات تطبيق مدخل محاسبة التكلفة على أساس النشاط فيما يلي: -

### المرحلة الأولى: تحديد الأنشطة الرئيسية بمنظمه الأعمال Identify Activities

وفقاً لهذه المرحلة يتم التعرف على الأنشطة المختلفة المؤداة داخل منظمة الأعمال، وتحليلها تحليلاً وظيفياً، مما يساعد على فهمها ومعرفتها وبالتالي تسهيل إدارتها<sup>(1)</sup> ويعرف النشاط بأنه مجموعة من المهام التي تقوم بها المنظمة لإنتاج المنتج أو الخدمة<sup>(2)</sup> وقد عرفه (عبد العال)<sup>(3)</sup> بأنه الأحداث أو المهام المرتبطة بعلاقة مباشرة مع هدف أو موضوع التكلفة

ويمكن تحديد عدد كبير من الأنشطة لإنتاج منتج معين مثل عملية تهيئة آلة للإنتاج، يتطلب القيام بالأنشطة التالية<sup>(4)</sup>

- تحديد الأدوات المستخدمة
- التوجه الى مكان حفظ الأدوات والعدد
- اختيار الآلة أو العدة أو الأداة
- الحصول على الآلة

<sup>1</sup> ثناء القباني، مدخل استراتيجي لدراسات متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية (القاهرة ، الدار الجامعية ، 2006 ) ص

<sup>2</sup> Maher, Michael W., Stickney, Clyde P. and Weil, Roman L. (1997). Managerial Accounting: an Introduction to Concepts, Methods and Uses,(6 th ed.). New York: The Dryden Press.P 236

<sup>3</sup> عبد العال بن هاشم محمد أبو خشبة ، دراسة وتقييم مدخل التكلفة على أساس النشاط مع إمكانية التطبيق في المملكة العربية

السعودية ( المنصورة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، جامعة المنصورة ، عدد 1 ، 1999) ص 287

<sup>4</sup> حسين محمد عيسي ، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية ( القاهرة ، مطابع الدار الهندسية، 2002 ) ، ص 129



جدول رقم (1-2-2)

بعض الأنشطة داخل منظمات الأعمال

التوصيف	النشاط
	إدارة الموارد
- تحديد الكميات المطلوب شراؤها	1-تسجيل أوامر الشراء
- تحديد توقيت الحصول على المواد	2-إتمام عمليات التفاوض والتعاقد
- التفاوض مع الموردين وتوقيع العقود	3-استلام المواد
-تسجيل المواد المستلمة ومراجعة الكميات	4-تشغيل ومعالجة محاسبة الموردين
- استكمال المستندات اللازمة واتخاذ إجراءات السداد	إدارة العمليات
	1-صيانة وإصلاح الآلات والمعدات
صيانة وإصلاح الآلات ومعدات الإنتاج القائمة	2-الرقابة على الورش
الإشراف على العمالة الإنتاجية وكميات الإنتاج	3-صيانة الخدمات والمهمات الإنتاجية
تخطيط المصنع وصيانة التسهيلات الإنتاجية	إدارة الإنتاج
	1-جدولة الإنتاج
إعداد جداول الإنتاج وفقا لطلبات العملاء	2-ادارة ومتابعة الإنتاج
تجميع بيانات الإنتاج على مستوى القسم الإنتاجي	إدارة الجودة الشاملة
	1-اختبارات خدمة المنتج
تحديد النتائج المترتبة على معالجة شكاوى العملاء	2-الرقابة على اداء الاقسام الإنتاجية
متابعة عمليات الاقسام الإنتاجية للتأكد من جودة المنتج	3-إجراء الاختبارات الخاصة بتقييم الجودة
إجراء الاختبارات اللازمة لتحليل مشاكل الجودة	4-إتمام عمليات الفحص النهائي
إتمام عمليات الفحص والتفتيش النهائي للمنتجات التامة.	

المصدر: عيسى حسين محمد، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية ، (القاهرة ، مطابع الدار الهندسية

، (2002) (١)

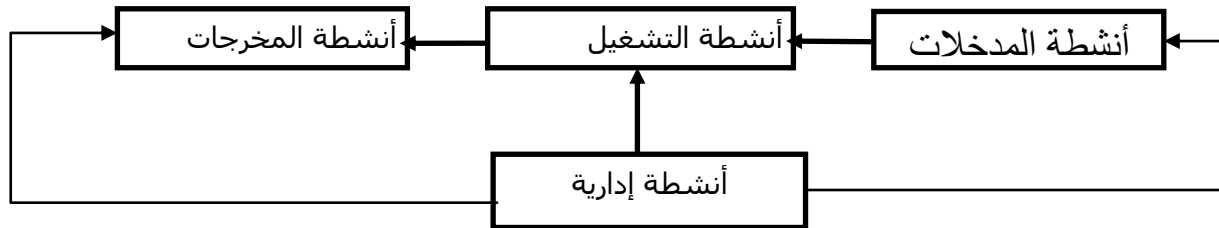
<sup>1</sup> عيسى حسين محمد ، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية ( القاهرة ، مطابع الدار الهندسية ، 2002) ، ص 200

وتعتبر الأنشطة هي حجر الأساس وبؤرة الاهتمام في مدخل التكلفة على أساس النشاط، ووفقاً للمجمع العربي للمحاسبين القانونيين<sup>(1)</sup> فإن هناك أربعة أنواع من الأنشطة في سلسلة القيمة وهم كالآتي: -

- 1-أنشطة المدخلات: وهي تلك الأنشطة المتعلقة بتجهيز تصنيع منتج وهي تضمن أبحاث وتطوير منتج، شراء مواد، شراء مواد تعبئة،
- 2-أنشطة التشغيل: وهي تلك الأنشطة المتعلقة بتصنيع المنتج وهي تضمن آلات التشغيل، والعدد والأدوات لتصنيع المنتج، نقل الإنتاج تحت التشغيل، فحص الإنتاج جزئياً او كلياً
- 3-أنشطة المخرجات: وهي الأنشطة المتعلقة مع العملاء وتضمن أنشطة البيع وأنشطة خدمات ما بعد البيع وأنشطة الشحن والتسليم
- 4-أنشطة إدارية: هذه الأنشطة الداعمة للأنشطة السابقة وتضمن وظائف مالية وإدارية وقانونية

شكل رقم ( 2-2-2 )

العلاقة بين هذه الأنشطة



المصدر: ماهر درغام، مدى توفر المقومات الأساسية لتطبيق مدخل الموازنة على اساس النشاط في الجامعات العاملة في قطاع غزة،( غزة ، بحث غير منشور ،2012)<sup>(2)</sup> ويتم إعداد دليل للأنشطة بحيث يشمل كافة الأنشطة المؤداة داخل منظمه الأعمال، ويجب تحديد عدد الأنشطة عند مستوي مقبول من التجميع القائم على العلاقات التحليلية بين المنافع والتكاليف

<sup>1</sup>إصدارات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2001، المحاسبة الإدارية المعلومات اللازمة للتخطيط، كتاب رقم 11، ص

<sup>2</sup>ماهر درغام، مدى توفر المقومات الأساسية لتطبيق مدخل الموازنة على اساس النشاط في الجامعات العاملة في قطاع غزة (

الخاصة بكل نشاط ويتم ذلك عن طريق الدراسة والإلمام الجيد بكل الأنشطة المؤداة داخل منظمه الأعمال، حيث يتم إعداد تلك القائمة بالأنشطة ودراسة كل الجوانب المتعلقة بها وخاصة بالنسبة لتأثيرها على المنتجات النهائية وذلك من خلال تقسيم تلك الأنشطة إلى

### 1-أنشطه ذات قيمه مضافة Value add Activity

وهي تلك الأنشطة التي تؤدي إلى زيادة قيمه المنتج للمستهلك النهائي من خلال ما أضافته من قيمه على النشاط بحيث إذا تم استبعاد ذلك النشاط سيؤدي إلى تخفيض قيمه المنتج للعميل، فمثلا شراء المواد الخام والتعبئة والتغليف من الأنشطة التي تضيف قيمه، حيث إذا تم استبعاد تلك الأنشطة فلا يمكن إنتاج منتج<sup>(1)</sup>

### 2-أنشطه لا تضيف قيمه Non Value Add Activity

وهي تلك الأنشطة التي لا تزيد من قيمه النشاط نفسه وبالتالي لا تضيف قيمه للمنتج، وتحمل منظمه الأعمال تكلفه هذه الأنشطة بدن استفادة حقيقية منها، لذلك لا بد من العمل على تخفيض هذه الأنشطة أو إلغائها حتى تتمكن منظمه الأعمال من خفض تكلة المنتجات ومن امثله ذلك أنشطه تخزين المواد الخام أو البضاعة تامة الصنع، فهي لا تضيف قيمه من وجهة نظر العميل ويشير (HORNGREN) (2) إلى أن تحليل الأنشطة يتم من خلال وضع خريطة عمليات توضح تتابع وتدفق الأنشطة، الموارد والمنتجات النهائية ويمكن تقسيم الأنشطة التي يمكن أن تؤدي لإنتاج منتج معين أو تقديم خدمة وفقاً لخاصية التسلسل أو الدرجية (Hierarchies Of Activities) حيث يتم التعامل مع الأنشطة التي يتم تحديدها داخل منظمة لأعمال الى اربع مجموعات وتسمى التقسيم الطبقي لتكلفة النشاط<sup>3</sup>

<sup>1</sup> جبر ابراهيم الداور ، الاتجاهات الحديثة في محاسبة التكاليف ( غزة ، جامعة الأزهر ،كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، 2003  
( ص 13

<sup>2</sup> Horngren Charle , T. , 1997 , Cost Accounting AManagerial Emphasis , Nine Edition , P 140

<sup>3</sup> Atkinson, A. A., r. D. Banker, R. S. Kaplan and S. M. Young, 2001. Management Accounting 3rd edition. Upper Saddle River: NJ: Prentice Hall.P 105

ويري (DURARY) <sup>(1)</sup> أن أفضل طريقة لمعرفة الأنشطة المؤداة داخل منظمة الأعمال وربطها هو تجميعها في أربع مجموعات كالتالي: -

#### 1-أنشطه على مستوى الوحدة UNIT-LEVEL ACTIVITIES

هي الأنشطة التي تنجز داخل منظمه الأعمال لإنتاج وحدة المنتج أو تقديم وحدة الخدمة

#### 2-أنشطه على مستوى الدفعة BATCH-LEVEL ACTIVITIES

هي الأنشطة التي يتم إنجازها لإنتاج كل دفعة من المنتجات النهائية بدلاً من وحدة المنتج

#### 3-أنشطه على مستوى المنتج PRODUCT -SUSTAINING ACTIVITIES

هي الأنشطة التي يتم إنجازها لمساندة خط الإنتاج ككل لإنتاج المنتج ومثال ذلك نشاط تصميم المنتج والذي ينجز لمساندة منتج بعينه

#### 4-أنشطه على مستوى المصنع FACILITY-SUSTAINING ACTIVITIES

هي الأنشطة التي يتم أداؤها لمساندة عمليات منظمه الأعمال بشكل عام

ويؤدي التحليل التدرجي للأنشطة داخل منظمات الأعمال والتكاليف المرتبطة بها عند مستوياتها الأربعة وتخصيص التكاليف باستخدام أساس يعكس سلوك المنتجات طبقاً للطلب على هذه الأنشطة إلى تقديم فهم أفضل وأدق لسلوك التكلفة وتوفير معلومات تساعد الإدارة على تخطيط ورقابة التكلفة بشكل أفضل على مدار سلسلة القيمة بدءاً من مرحلة البحوث والتطوير حتى خدمة العميل والوفاء بمتطلباته

ويتضح من الجدول التالي بأن تم تقسيم أنشطة منظمات الأعمال إلى أربع مستويات من الأنشطة وهي كالآتي :-

1- أنشطة على مستوى وحدة المنتج

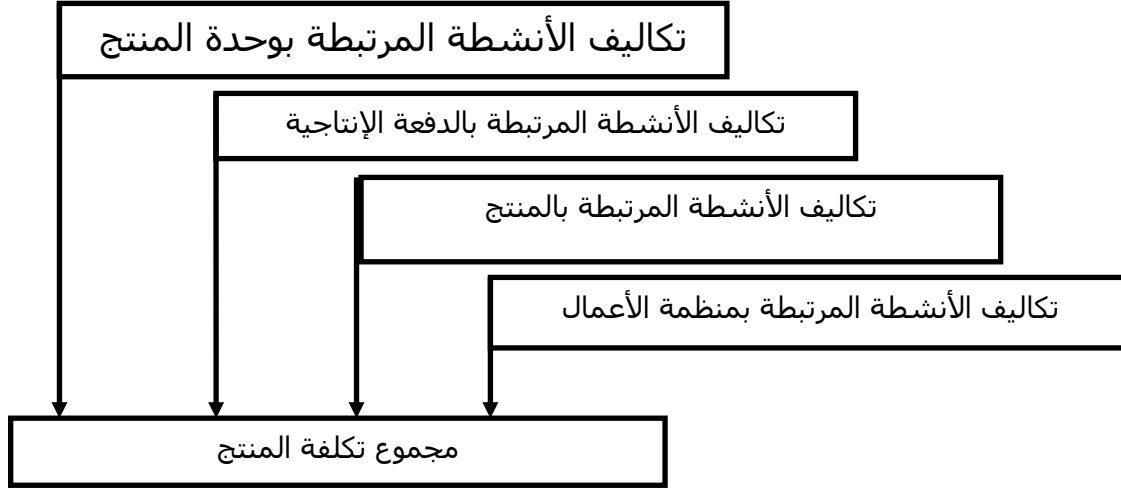
2- أنشطة على مستوى التشغيل

3- أنشطة على مستوى خط الإنتاج

4- أنشطة على مستوى منظمة الأعمال ككل

<sup>1</sup> Drury,C, (2000) *Management & Cost Accounting*, Fifth Edition,Thomson learning.P 346

شكل رقم (2-2-3)  
التسلسل الهرمي للتكلفة وفقاً للأنشطة



Source : Drury, Colin, (1992). Management and Cost Accounting, (3rd ed).Chapman and Hall, London, UK. PP 279-280 <sup>(1)</sup>

وكذلك ويوضح (Horngren) أن التكلفة الناشئة عن إنجاز تلك الأنشطة في مستوياتها الأربع تعبر عن سلسلة التكلفة الموجودة داخل منظمه الأعمال، حيث أن نظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط يستخدم أربعة أجزاء لسلسه التكلفة وهي كالتالي<sup>(2)</sup> :-

1-تكلفة على مستوى وحدة الإنتاج

وهي تعبر عن الموارد المستهلكة أو المضحى بها لإنجاز الأنشطة على مستوى وحدة المنتج

2-تكلفة على مستوى الدفعة

وهي تعبر عن الموارد المستهلكة أو المضحى بها لإنجاز الأنشطة على مستوى دفعة الإنتاج

3-تكلفة على مستوى المنتج

وهي تعبر عن الموارد المستهلكة أو المضحى بها لإنجاز الأنشطة على مستوى المنتج

<sup>1</sup> Drury, Colin, (1992). Management and Cost Accounting, (3rd ed).Chapman and Hall, London, UK.

P 279-280

<sup>2</sup> Horngren, C., Datar, OP. Lit .P 50

#### 4-تكلفة على مستوي وحدة الإنتاج

وهي تعبر عن الموارد المستهلكة أو المضحى بها لإنجاز الأنشطة على منظمه الأعمال ككل

### المرحلة الثانية: تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة Assign Resource Costs to

#### Activities

بعد التعرف على الأنشطة المؤداة داخل منظمه الأعمال وعمل دليل لها، يتم تجميع تكلفة كل نشاط

#### COST POOL ACTIVITIES فيما يسمى مجتمعات تكلفة النشاط

إن إنجاز أي نشاط داخل منظمه الأعمال يؤدي إلى استهلاك موارد المنظمة، وبالتالي فإن تكلفة الموارد المستهلكة يجب أن تخصص لكل نشاط وفقاً لما تم استهلاكه لكل نشاط، وذلك بهدف تحديد

ومعرفة كم تنفق المنظمة على أداء كل نشاط من الأنشطة المؤداة داخل منظمه الأعمال<sup>(1)</sup>.

يوجد بعض الموارد التي ترتبط مباشرة بأداء النشاط، وهناك بعض الموارد الأخرى لا تكون مرتبطة بنشاط محدد، وإنما تكون مشتركة بين عدد من الأنشطة، لذلك يجب تخصيصها على

الأنشطة باستخدام مسببات تكلفة معتمدة على معيار السبب والنتيجة ((CAUSE – EFFECT)) وتسمى مسببات التكلفة المستخدمة هنا لتخصيص تكلفة موارد المنشأة على الأنشطة بمسببات تكلفة

الموارد.<sup>(2)</sup>

ويمكن تعريف مجمع التكلفة وفقاً ( Horngren ) على انه مركز التكلفة الذي تجمع فيه التكاليف

غير المباشرة تمهيداً لتوزيعها على أهداف التكلفة باستخدام مسبب تكلفة واحد.<sup>(3)</sup>

ويمكن القول بأن المرحلة الثانية من التطبيق تتكون من تجميع التكلفة المتجانسة لكل نشاط في

مجمع تكلفه واحد ليتم توزيعها على المنتجات النهائية

<sup>1</sup> Brimson, j. A. 1998 “Feature costing: Beyond ABC” Journal of Cost Management (January/February):pp. 6-12

<sup>2</sup> Miller, Paulette Ratliff,( Fall 2006). Target Costing, Accounting for Planning and Control, 205

<sup>3</sup> Horngren, Charlees T., and Bhimani, Alnoor, and Datar, Srikant M., and Foster, George, (1999).

Management and Cost Accounting, (3rd ed), New Jersey: Prentice- Hall. P 170

المرحلة الثالثة: -اختيار مسببات تكلفه لكل نشاط

بعد الانتهاء من تحميل تكلفة الموارد المستهلكة على الأنشطة المؤداة داخل منظمه الأعمال باستخدام مسببات تكلفة الموارد، تأتي المرحلة الأكثر أهمية في تطبيق مدخل محاسبة التكلفة على أساس النشاط وهي مرحلة اختيار مسببات تكلفه النشاط، باعتبار أن تعدد وتنوع مسببات التكلفة إحدى السمات الهامة والتي تميز مدخل محاسبة التكلفة على أساس النشاط.<sup>(1)</sup>

ويعتبر مسببات التكلفة حلقة الوصل التي تربط التكلفة بالنشاط ومن ثم بالمنتجات، لذا يجب بذل المزيد من الجهد وتوخي الحذر عند اختيار مسببات التكلفة.

ويمكن تعريف مسبب التكلفة (COST DRIVERS) وفقاً (Brimson) بأنه "المقياس الذي يعكس السبب الرئيسي في تكوين عنصر التكلفة داخل كل نشاط أو وعاء تكلفه ويتضمن على علاقة سببيه واضحة، كما يستخدم مسبب التكلفة بتخصيص تكلفة النشاط على المنتجات.<sup>(2)</sup>

وعند اختيار مسبب التكلفة هناك بعض العوامل التي يجب أن تؤخذ في الاعتبار مثل<sup>(3)</sup>

1. تكاليف القياس: يجب مراعاة سهولة الحصول على البيانات عند اختيار مسببات التكلفة،

حيث أن تصميم أي نظام تكاليف يعتمد على مبدأ التكلفة مقابل المنفعة

2. درجة الارتباط: تؤدي ازدياد درجة الارتباط بين استهلاك الأنشطة وموجه التكلفة

(COST DRIVERS) إلى دقه نتائج التكلفة المخصصة، بمعنى أن موجه التكلفة يجب

أن يقدم تفسيراً واضحاً عن تكلفة النشاط.<sup>(4)</sup>

---

<sup>1</sup> Agrawal, Surendra P., and Rezaee, Zabiholla, and Pak, Hong S., 2006. Continuous Improvement: An Activity- Based Model, Management Accounting Quarterly, Spring, Vol.7, No.3, P 14-22

<sup>2</sup> Brimson, James A.,(2001). Using Predictive Accounting to Improve Product Management, Innovative Process Management (IPM), New York: John Wiley and Sons, Summer, P 57

<sup>3</sup> Maher, Michael W., Cost Accounting, 4th ed., McGraw - Hill Co., Inc., Irwin,Boston Massachusetts, pp.156-236, 1997.

4 Harmon, Paul, 2007. Using Balanced Scorecard to Support a Business Process Architecture, Business Process Trends, Volume 5, number 17. P 171

3. معيار السبب – النتيجة ويقصد به أن تكون لموجه التكلفة (COST DRIVERS) علاقة قوية مع تكلفة النشاط

4. المرحلة الرابعة: تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات النهائية

بعد تحديد تكلفة كل نشاط يؤدي داخل منظمه الأعمال باستخدام موجهات الموارد، يتم تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات بحسب استفادتها من تلك الأنشطة، ولهذا السبب يجب أن يكون موجه التكلفة قابلاً للقياس بالطريقة التي تمكن من تحديد مقدار ما تتطلب المنتجات من الأنشطة<sup>(1)</sup>

### ثالثاً: الإدارة على أساس النشاط Activity Based Management

يعتبر تحقيق رضا المستهلك من أهم أهداف منظمات الأعمال، حيث تسعى منظمات الأعمال بشكل مستمر ودائم على تحقيقه من خلال تحسين قيمة المنتجات والخدمات المقدمة وبالشكل الذي يمكنها من تحقيق التميز عن غيرها من منظمات الأعمال، مما ينعكس أثراً على زيادة الربحية، فإذا أمكن للمنشأة أن تعرف وتحدد ما يرغب فيه كل مستهلك وأمكنها تحقيق هذه الرغبات فذلك يعد بمثابة تميز بالنسبة للمنشأة عن مثيلاتها في السوق<sup>(2)</sup>

وفى سبيل تحقيق ذلك الهدف ، تتبنى منظمات الأعمال مجموعة من الاستراتيجيات مثل الوقت ، الجودة ، والتجديد والابتكار و من أهمها استراتيجية تخفيض التكلفة ، الأمر الذي يتطلب معه تبني مجموعة من الأساليب والأدوات لإدارة التكلفة بقصد تخفيضها ، وتتعدد هذه الأساليب والأدوات وتتكامل مع بعضها البعض ، واحدي هذه الأساليب هي أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة ، والذي يستند على الإدارة الفاعلة للأنشطة للمختلفة التي تتكون منها منظمات الأعمال وبالشكل الذي يحقق الاستغلال الأمثل للموارد المستخدمة في أداء هذه الأنشطة ، مما يترتب عليه تخفيض تكلفة هذه الأنشطة ، فالتكلفة تعد أحد عوامل النجاح الرئيسية لذلك تسعى المنشآت إلى تخفيض تكلفة

<sup>1</sup> Drury,C, (2000) Management & Cost Accounting, Fifth Edition,Thomsonlearning., P 345

<sup>2</sup>محمد محمود يوسف، نموذج مقترح لمحاكاة العلاقة بين محركات التكلفة ودقة بيانات تكلفة النشاط (القاهرة ، مجلة كلية التجارة

للبحوث العلمية ، جامعة القاهرة، 1995) ص ص ١٢٣-١٨٧



ما تقدمه من منتجات وخدمات لمستهلكيها شرط المحافظة على الجودة أو النوعية، فالحفاظ على تكلفة منخفضة يوفر لمنظمة الأعمال ميزة تنافسية قوية<sup>(1)</sup>

وأحد الأساليب الهامة التي تهدف الى زيادة الرضا لدي المستهلك وتخفيض التكلفة وزيادة الربحية هو مدخل الإدارة على أساس النشاط Activity Based Management والذي يركز على إدارة منظمات الأعمال من خلال إدارة الأنشطة التي تمارسها

وأشار كل من هورنجرن وأخرون ، 1996، أن نظام ABM هو نظام يقوم على استخدام معلومات التكاليف حسب الأنشطة في تحسين العمليات وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة ، كما انه وصف للقرارات الإدارية التي تستخدم معلومات التكاليف حسب الأنشطة لتحقيق رضا المستهلك وتحسين الربحية ، ومن هذه القرارات قرارات التسعير ، خليط المنتجات ، تخفيض التكلفة ، تحسين العمليات ، إعادة تصميم المنتجات أو العمليات .<sup>(2)</sup>

وقد أشاروا البعض أن الإدارة على أساس النشاط هي تقييم أنشطة العمليات من ناحية التكلفة والقيمة لتحديد الفرص الملائمة لأغراض تحسين الكفاءة وبالتالي فإنه يجمع بين تحليلات التكلفة على أساس الأنشطة وتحليلات القيمة المضافة لعمل التحسينات المستمرة التي ترفع القيمة لدى المستهلك وتخفيض الموارد الضائعة ويحقق أهدافه بالاعتماد على نظام ABC ومن خلال الخطوات الآتية.<sup>(3)</sup>

2. تحديد القيمة المستلمة من قبل المستهلك لكل نشاط

3. تحديد الأنشطة المضيئة للقيمة وغير المضيئة للقيمة

4. تحديد فرص تحسين الأنشطة المضيئة للقيمة وتخفيض أو حذف الأنشطة غير المضيئة للقيمة

---

<sup>1</sup> Drury,C,OP- Lit , P 11.

<sup>2</sup> Horngren, Charlees T., and Bhimani, Alnoor, and Datar, Srikant M., and Foster, George, (1999). Management and Cost Accounting, (3rd ed), New Jersey: Prentice- Hall

<sup>3</sup> Roztocky, N. 2000. The Integrated Activity-Based Costing and Economic Value Added Information System. State University of New York.P 40

ووفقاً ( Kaplan And Atkinson ) فإن الإدارة فور ما تتعرف على تكلفة المنتجات عند تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط فإنها تقوم بمجموعة من الأفعال والتصرفات لرفع مستوى الربحية للمنتجات ، وهي مجموعة القرارات الإدارية المتخذة من قبل الإدارة التي تعتمد على المعلومات حول الأنشطة وهو ما يعرف بالإدارة على أساس النشاط ومن هذه القرارات إعادة تسعير المنتجات ، استبدال المنتجات ، إعادة تصميم المنتجات ، استراتيجية تحسين العمليات والمراحل و استثمار التكنولوجيا وأضافا أن استخدام نظام ABM في اتخاذ هذه القرارات يتطلب تطبيق لمجموعة من الخطوات يمكن تحديدها في الآتي .<sup>(1)</sup>

1. إعداد مخطط العمليات لتحديد الأنشطة التي تتكون منها المنشأة
2. تحديد تكاليف كل نشاط.
3. تحديد فرص التحسين، إعادة الهندسة للتخلص من الحاجة للأنشطة غير المضيئة للقيمة.
4. التحسين المستمر لتحسين إدارة الأنشطة المضيئة للقيمة
5. وضع أولويات التحسين (حذف الأنشطة غير المضيئة للقيمة أو تحسين كفاءة الأداء للأنشطة المضيئة للقيمة ذات التكاليف المرتفعة
6. توفير الخطة المالية لجهود إعادة الهندسة
7. تحديد ما هي الاحتياجات لتخفيض تكاليف الأنشطة
8. عمل التغييرات المطلوبة
9. متابعة المنافع المتحققة ومقارنتها بالتكاليف

مما سبق يمكن القول بأن نظام ABM هو نظام لإدارة التكلفة يستخدم بيانات التكاليف الخاصة بالأنشطة والتي تتكون منها منظمة الأعمال في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية التي تساهم في تخفيض التكلفة وتحسين الأداء وتحسين القيمة لدي المستهلك وكذلك تحسين الربحية

---

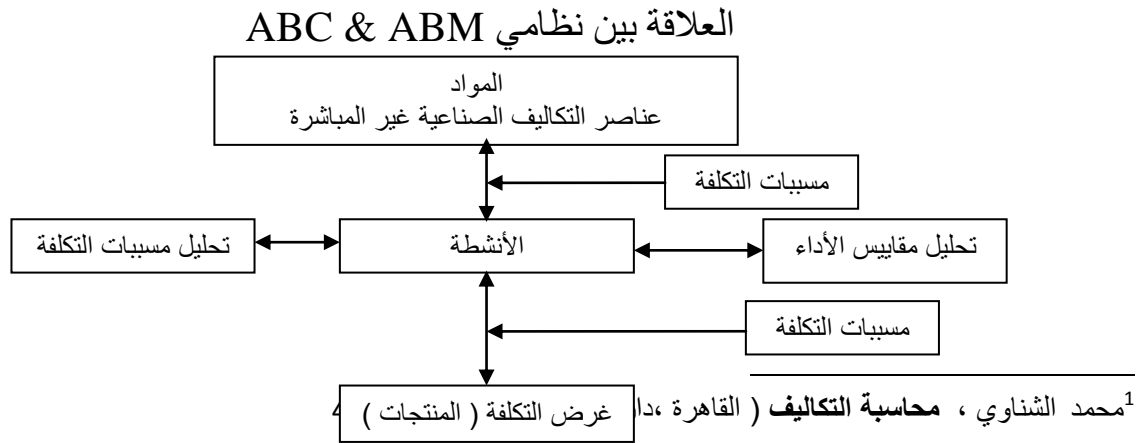
<sup>1</sup> Atkinson, A. A., Kaplan, R. S., Matsumura, E. M., and Young S. M., (2007). Management Accounting, 5th. ed., Upper Saddle River : New Jersey, Prentice Hall, P233

وهناك علاقة وارتباط وثيق بين كل من مدخل التكلفة على أساس النشاط ومدخل الأدره على أساس النشاط، على الرغم من أن لكلاهما هدفه الخاص، ففي حين ينصب مدخل التكلفة على أساس النشاط على الأنشطة بهدف قياس تكلفة المنتجات، فإن نظام الإدارة على أساس النشاط يهدف إلى إدارتها وتحسين كفاءتها<sup>(1)</sup>

وكذلك يقوم نظام ABC بتوفير المعلومات المتعلقة بتكاليف الأنشطة التي تتكون منها منظمة الأعمال للقيام بوظائفها، بينما يقوم نظام ABM باستخدام هذه المعلومات بطرق مختلفة في سبيل تحسين قيمة الشركة في الأسواق المالية وتحسين ربحية الشركة.<sup>(2)</sup>

وبالتالي فإن نظام ABC يقوم على تقسيم منظمة الأعمال الى مجموعة من الأنشطة يتم فيها تخصيص تكاليف الموارد المستخدمة على الأنشطة التي تسببت في استنفاد هذه الموارد ثم توزيع تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات التي استفادت منها المنتجات، الأمر الذي يتطلب بدوره تحديد الأنشطة التي تتكون منها منظمة الأعمال وتحديد مجتمعات التكلفة ومسببات التكلفة ومعدلاتها أما في ظل نظام ABM فيتم تحديد القيمة المستلمة من قبل المستهلك لكل نشاط وتحديد أي من الأنشطة الى تضيف قيمة وأي منها لا يضيف قيمة، ثم تحديد فرص تحسين الأنشطة التي تضيف قيمة وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وهو يقوم على مجموعة من التحليلات وهي تحليل الأنشطة، تحليل مسببات التكلفة وتحليل الأداء

#### الشكل رقم (2-2-4)



<sup>2</sup> Badad, Y. and Balachendran, B.,(1993), "Cost driver Optimization in Activity-Based Costing

System " The Accounting Review, Vol. 68, No. 3, pp. 57 – 6

**Source :** Argyris, C. and R. S. Kaplan, 1994 "Implementation new knowledge: The case of activity based costing. Accounting Horizons.<sup>1</sup>

من الشكل أعلاه فانه يمكن القول بأن هناك بعدين مختلفين للأنشطة المؤداة داخل منظمة الأعمال، البعد الأول يتمثل بنظام ABC ويمثله الاتجاه العمودي بالشكل، أما البعد الثاني فهو يتعلق بالعمليات وهو الذي يتمثل بنظام ABM ويمثله الاتجاه الأفقي بالشكل من خلال التحليلات المختلفة والتي تشكل الإطار العام لنظام ABM وعلية يمكن القول بأن نظام ABM يتكامل مع نظام ABC باستخدام المعلومات التي يوفرها في تحليل العمليات لتحديد فاعلية الأنشطة وتصنيفها الى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة أخرى لا تضيف قيمة، وبالشكل الذي ينعكس أثره على إجارة التكلفة بقصد تخفيضها من خلال إدارة الأنشطة المسببة لها.

#### **رابعاً: الموازنة على أساس النشاط Activity Based Budget**

يعد مدخل الموازنة على أساس النشاط أحد الأساليب الإدارية الحديثة للمحاسبة الإدارية، والتي تلعب دوراً هاماً وحيوياً في إدارة التكاليف في منظمات الأعمال، حيث تقدم رؤية أعمق وأوضح عن مدي استغلال الطاقة المتاحة واستخدام الموارد في تلك الخدمات، كما أن مدخل الموازنة على أساس النشاط هي أداة تخطيطية ورقابية وقوية تزيد من كفاءة إدارة التكلفة عن طريق تحليل أنشطة منظمة الأعمال وتصنيفها الى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة وبالتالي هي جزء من التكلفة والإدارة على أساس النشاط التي تحلل التكلفة وإمكانية الربحية بشكل أسهل وأكثر

---

<sup>1</sup> Argyris, C. and R. S. Kaplan, 1994 "Implementation new knowledge: The case of activity based costing. Accounting Horizons.

دقة وتوفر المعلومات عن تحسين عمليات الإنتاج ، التسعير وتحليل ربحية العملاء ، كما أن تطبيق هذا النظام يوفر للمحاسب الإداري فرصة حقيقية لتحسين إسهاماته في خدمة الإدارة (١) وأضاف ( mark ) أن الموازنة على أساس النشاط كجزء من الإدارة علي أساس النشاط هي منهجية تحدد التكاليف المتوقعة للأنشطة المطلوبة لإنتاج منتج معين أو تقديم خدمة معينة ، كما أن استخدام مدخل التكاليف على أساس النشاط في إعداد الموازنة يمكن المديرين من تحويل جزء كبير من التكاليف الثابتة الى تكاليف متغيرة والتدقيق في التكاليف بموضوعية أكبر ، كما أن الموازنة على أساس النشاط تأخذ في الحسبان الأنشطة والمقاييس المتعلقة بهذة الأنشطة في تخصيص تكاليف الإنتاج العامة على المنتجات عن طريق الأنشطة ذات العلاقة(٢)

يعتبر التحسين المستمر والدائم لكل نشاط أو عملية أحد أهم الأسباب للموازنة على أساس النشاط، وفي الغالب أن الموازنة التقليدية بصورتها الحالية التي تمارس بها، تركز ببساطة على تكرار تاريخ العمليات السابقة، ويعمل مدخل ABB على مزامنة الأنشطة ومن ثم تحسين العمليات، وهو ما يتطلب جهوداً مشتركة من جانب موظفي منظمة الأعمال في مجموعات متنوعة من الإدارات، وأن تحسين أداء منظمة الأعمال ككل هو الهدف الرئيسي، لذا كان لزاماً لإزالة الحواجز بين الإدارات والعمل على زيادة التنسيق بينهم (٣)

ويركز مدخل ABB وكذلك مدخل ABM على التحكم بالأنشطة المؤداة داخل منظمة الأعمال، فمن خلال النشاط وحدة يمكن أن تتحسن نتائج منظمة الأعمال، وانطلاقاً من هذا المبدأ فإن مدخل ABB يستند على التركيز على النتائج وليس الأسباب(٤)

---

<sup>1</sup> عبد الرحمن بكر، إمكانية تطبيق الموازنات على الأنشطة في قطاع المستشفيات الأردنية ( الأردن ، رسالة دكتوراه غير

منشورة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية 2007 ) ص. 110

<sup>2</sup> Stevens , Mark E. (2004), " Activity-Based Planning and Budgeting: The Coming of Age of the " Consumption-Based" Approach", Published online in Wiley InterScience

<sup>3</sup> طارق عبد العال حماد، الموازنات التخطيطية نظرة متكاملة (الإسكندرية، الدار الجامعية، الإبراهيمية، 2005) ، ص 93

<sup>4</sup> طارق عبد العال حماد ، الموازنات التخطيطية نظرة متكاملة، المرجع السابق ، ص 121

## خامساً: التطور الأدبي لمدخل الموازنة على أساس النشاط

استناداً على محدودية الكتابات الأدبية المنشورة عن مدخل ABC فقد تم تعريف الموازنة على أساس النشاط من قبل أكاديميون مثل كابلان وكوبر 1998 بانه تطبيق مهم للغاية، وفي الواقع فقد أشارا إلى ان المنافع المتوقعة من مدخل ABB , ومدخل ABC لا يمكن أن تحدث ما لم يصبح جزءاً لا يتجزأ في عملية إعداد الموازنة<sup>(1)</sup>

وقد أيد ( Schalkwy ) دعم هذه النظرة الإيجابية واصفاً مدخل ABB بانه أقوى مدخل لمنظمة الأعمال لقيادة التغيير.<sup>(2)</sup>

وقد قام كل من ( Brimosn & Fraser)<sup>(3)</sup> بإعطاء إطار لمدخل ABB بعد ظهور مدخل ABC في أواخر 1980 واقترحوا أن العناصر الرئيسية لمدخل ABB وعملية إعداد الموازنة يمكن أن يتضح من خلال النقاط الآتية مع التركيز بشكل خاص على استراتيجيات وخيارات وأولويات التحسين المستمر

- ربط عملية التخطيط بالأهداف الاستراتيجية لمنظمة الأعمال
- استخدام تقنية التحليل الجيد للأنشطة والتي تعتبر عصب هذا المدخل
- تحديد فرص تحسين التكلفة
- تحليل خيارات الأنفاق التقديرية وترتيب الأولويات
- وضع مستويات للأداء لإجراء الرقابة

<sup>1</sup> Cooper, R. and R. Kaplan, (1998), "Profit Priorities from ABC Costing", Harvard Business Review, P 303.

<sup>2</sup> Schalkwyk, Annette van (2012), " OFFICIAL JOURNAL OF THE INSTITUTE OF MUNICIPAL FINANCE OFFICERS , IMFO " , Setting Water Service Tariffs Sustainable technologies , Volume 12 Number 3 ,Autumn 2012 , ISSN 1607-520X , R15.00, P 121

<sup>3</sup> Brimson & Fraser (1991). The Key Feature of ABB. Management Accounting, January, p. 42

وفي عام 1991 اقترح ( Brimson, )<sup>(1)</sup> أن تقييم العوامل التي تتحكم في حجم الأنشطة المؤداة داخل منظمة الأعمال هو أسلوب هام وحيوي لعمل موازنة للموارد الهامة والضرورية لأداء هذه الأنشطة .

وفي وقت لاحق فقد عرف كل من (Garrison and Eric) مدخل الموازنة على أساس النشاط “بأنه عملية تخطيط ورقابة وتحكم للأنشطة المتوقعة أداؤها داخل منظمة الأعمال لاستخلاص وتبني موازنة تكاليفه فعالة تلبى حجم العمل المتوقع وتحقق الأهداف الاستراتيجية المتفق عليها والتركيز على ان المفاتيح الأساسية للموازنة على أساس النشاط هي .<sup>(2)</sup>

Type of Work to Be Done	نوع العمل المراد أدائه
Quantity of Work to Done	2-كم العمل المراد أدائه
Cost of Work to Be Done	3-تكلفة العمل المراد أدائه

وفي عام 1999 قام Brimson بشرح الإطار الخاص بمدخل ABB بتفصيل أكثر جنبا الى جنب مع مدخل التكلفة على أساس النشاط ، ويستند مدخل ABB بشكل رئيسي على النشاط وليس التكلفة، وهذه العناصر الرئيسية لمدخل ABB والتي تركز في المقام الأول على العمل وليس التكلفة تم تدعيمها من قبل.<sup>(3)</sup>

عندما ذكر " أنه يتم تحديد التكلفة بعد تحديد الأنشطة المطلوب أداؤها داخل منظمة الأعمال " ومؤخراً اقترحا كلا من (كوبر وكابلان 1998 ) أن مدخل الموازنة على أساس النشاط يوفر معلومات هامة للعمليات الأدرية المستمرة وعنصر أساس في مدخل التكلفة على أساس النشاط، ومن خلال تطبيق مدخل ABB يمكن للمديرين تحديد الموارد الضرورية والمطلوبة للوحدات التشغيلية بناءً على الأنشطة المتوقعة أداؤها ، ويقترحا أيضاً خلال تطبيق مدخل ABB يمكن إعادة

---

<sup>1</sup> Brimson &Fraser (1991). OP.Lit , p. 47

<sup>2</sup> Garrison Ray H, Noreen Eric W, Brewer Peter C, Managerial Accounting, Eleventh Edition, McGraw- Hill/Irwin Companies Inc. New York, NY, 2006, USA, 221

<sup>3</sup> Grandlich, Cheryl. (2004). Using Activity-Based Costing in Surgery. Association of Operating Room Nurses Journal. 79 (1),p 189-192.

تصنيف التكاليف التي كان سابقاً يفترض أنها تكاليف ثابتة إلى تكاليف متغير ، لأنها يمكن أن تتغير بناءً على الطلب على الأنشطة أثناء فترة الموازنة ويمكن توضيح خطوات مدخل ABB وفقاً  
(1).Cooper

وفيما يلي القاء الضوء على خطوات إعداد الموازنة على أساس النشاط وفقاً كوبر وكابلان

#### 1- Estimate next period's sales and production volumes:

تقدير حجم المبيعات الفترة القادمة وحجم الإنتاج، هذا يشمل ليس فقط المنتجات والخدمات التي يتم بيعها ولكن أيضاً المعلومات حول العملاء ونوعية العملاء المتوقع شراءهم للمنتج أو الخدمة

#### 2- Forecast the demand for organizational activities:

توقع الطلب على الأنشطة التنظيمية، هذه العملية يجب ان تكون متسقة مع التي يتم استخدامها في الموازنة التقليدية لغرض اعداد الموازنة لشراء المواد واستخدام الآلات وأجور العمالة على أساس مزيج الإنتاج المتوقع خلال العام القادم، وتتوسع الموازنة على أساس النشاط بالتنبؤ للطلبات على الأنشطة غير المباشرة والأنشطة المساندة من طلب واستلام ومناولة المواد ، معالجة طلبات العملاء ، والشكاوى وطلبات العم الفني وجميع الأنشطة الواردة في قاموس منظمة الأعمال

#### 3- Calculate the resource demands needed for organizational activities

مع معرفة الكمية المتوقعة من الطلب على الأنشطة، فإن فريق الموازنة يمكنه تقدير الموارد المطلوبة والتي يجب توفرها لأداء الأنشطة على المستوي المطلوب

#### 4- Determine the actual resource supply to meet the demands:

في هذه المرحلة من إعداد الموازنة يتم تحويل الطلبات على الموارد المطلوبة لأداء الأنشطة الى تقدير مجموع الموارد من كل نوع التي يجب توفيرها

#### 5- Determine activity capacity:

---

<sup>1</sup> Cooper, Robin and Kaplan, Robert, S. (1999). The Design of Cost Management Systems Text and Cases, (2 ed.). New Jersey: Prentice Hall.



عندما يتم تحديد كافة الموارد المطلوبة للأنشطة، فإن فريق الموازنة يمكنهم تحديد القدرة العملية للأنشطة، ويعتبر مدي توفر الموارد والأنشطة إحدى العوامل الرئيسية والفاعلة في تحديد قدرة الشركة على تحقيق أهدافها

### خامساً: تعريف الموازنة على أساس النشاط Activity Based budgeting

يرتبط مدخل ABB ارتباطاً حتمياً مع مدخل ABC بسبب الارتباط التاريخي بين أساليب تقدير التكاليف ووضع الموازنات التخطيطية، والأهم من ذلك فإن المعلومات المتدفقة من تطبيق مدخل ABC مثل عدد الأنشطة المؤداة داخل منظمة الأعمال، مسببات التكلفة، أو عية التكلفة يجعل مدخل التكلفة على أساس النشاط امتداداً جذاباً لتطبيق مدخل الموازنة على أساس النشاط<sup>(1)</sup> و يعرف (Antose) ( الموازنة على أساس النشاط بأنها "عملية تخطيط وتحكم في الأنشطة المتوقعة من المنظمة لاشتقاق موازنة فعالة التكاليف تعني بحمل العمل المتنبئ به وتحقيق الأهداف الاستراتيجية المتفق عليها"<sup>(2)</sup>

ووفقاً (طارق عبد العال) فهي موازنة تركز على المخرج وليس المدخل، أي أنها تركز على<sup>(3)</sup>

Type of Work to Be Done	1-نوع العمل المراد أدائه
Quantity of Work to Be Done	2-كم العمل المراد أدائه
Cost of Work to Be Done	3-تكلفة العمل المراد أدائه

ويعرفها (LVY)<sup>(4)</sup> "بأنها تقنية لتحسين دقة التقديرات المالية ولزيادة إدراك منظمة الأعمال"

كما عرفتها (Datar) على أنها موازنة تقوم بحساب التكلفة الحقيقية لكل مشروع " وخدمة ممولة بالموازنة بشكل دقيق ومحدد بالتوافق بين توقعات العملاء (الاحتياجات) والموارد

<sup>1</sup>.shm, jae , budget basic and beyond , a complete step by step guid for nonfinancial manager , new yourk , prentice hall , 1994, p 458

<sup>2</sup> Antos, John, (2005), Activity Based Management, Activity Based Costing, Activity Based Budgeting, Value Creation Group, Inc,.

<sup>3</sup> طارق عبد العال ، الموازنات التخطيطية نظرة متكاملة، مرجع سابق.ص 86

<sup>4</sup> Lvy Mclemore, (2006). "The New Frontier in Budget", Penton Media, Ine. P22

أي أنها أسلوب يقوم على ربط الاستراتيجية بالموازنة حيث تبدأ بتحديد متطلبات العميل وتحليل الاستراتيجيات التنافسية ثم توضع بعد ذلك الأهداف الاستراتيجية، ويتم تحديد سعر الخدمات المسموح بها بواسطة السوق وكذلك أهداف الوقت والجودة والتكلفة ثم يتم ترجمة هذه الأهداف إلى أهداف على مستوى النشاط.<sup>(1)</sup>

يركز مدخل التكلفة على أساس النشاط على فهم الأنشطة وعلاقتها في تحقيق الأهداف الاستراتيجية لمنظمات الأعمال، حيث تسعى منظمات الأعمال إلى معرفة التغييرات في الأنشطة وبالتالي تتمكن من الفهم الدقيق للأنشطة والقدرة على خفض التكلفة إلى أدنى حد ممكن من خلال التحديد الدقيق للتكلفة بعد التنبؤ بها

ويتم التركيز على الأنشطة وتحليلها أكثر من التركيز على الموارد في منظمات الأعمال التي تقوم بتطبيق مدخل ABB ومن ثم يساعد على عملية التغذية العكسية، وتتمكن منظمات الأعمال من تحقيق أهدافها الاستراتيجية، حيث تساعد المدراء من فهم وتحديد ما هو العمل المتوقع أدائه وما هو الاستثمار الذي سوف ينتج<sup>(2)</sup>

ويعتمد مدخل ABB على تحليل المنتجات أو الخدمات المقدمة لمعرفة ما هي الأنشطة المطلوبة لإنتاج هذه المنتجات أو تقديم الخدمات ولتحديد الموارد المطلوبة وإدراجها بالموازنة لتأدية هذه الأنشطة

ويري (LVY) أن مدخل الموازنة على أساس النشاط يسير في عكس اتجاه مدخل التكلفة على أساس النشاط والذي يقوم على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد وأن المنتجات تستهلك الأنشطة، ويتم تطبيق هذا المدخل في منظمات الأعمال للوصول إلى أعلى مستوى في حساب تكلفة المنتجات، أما مدخل الموازنة على أساس النشاط فيتم تطبيقه لإعداد موازنة أو خطة مالية<sup>(3)</sup>

---

<sup>1</sup> Datar, Srikant & Gupta, Mahendra. 1994. Aggregation, specification and measurement errors in product costing. The Accounting Review, Vol 69. No 4 October, pp. 567-591.

<sup>2</sup> John. Antos, (2005). "Activity Based Management, Activity Based costing, Activity Based Budgeting", Value Creation Group, Inc, Dec,09, p 10

<sup>3</sup> Lvy Mclemore, (2006). "The New Frontier in Budget", Penton Media, Inc. P22

ويري (Antos) <sup>(1)</sup> أن تطبيق مدخل الموازنة على أساس النشاط يوفر فرصة كبيرة للإدارة لممارسة الرقابة بشكل أكثر فاعلية على التكلفة ، إذ تمكن الإدارة من تحويل الجزء الأكبر من التكاليف الثابتة الى تكاليف متغيرة مرتبطة بتأدية النشاط من عدمه ، حيث يعتبر القرار الإداري في منظمات الأعمال هو العامل الحاسم في التمييز بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة ، والذي يحدد كم يجب أن ينفق على تأمين هذا المورد وليس متعلق بطبيعة المورد المستخدم ، ومدى قدرة القرار الإداري على الموائمة بين الحاجة الى الموارد وتوفيرها بسرعة ، حيث يستطيع المدير اتخاذ القرارات المتعلقة بتأمين مورد معين أثناء عمليات إعداد الموازنة على أساس النشاط وبالتالي يمكن اعتبار كل التكاليف التي سوف تخصص لنشاط معين بمثابة تكاليف متغيرة عند اعداد الموازنة .

كذلك يتيح تطبيق مدخل الموازنة على أساس النشاط بيئة ملائمة لمنظمات الأعمال للاستفادة من الأدوات المحاسبية الإدارية الاستراتيجية في مجال خفض التكلفة مثل مدخل الإدارة على أساس النشاط لاستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة ونظام التحسين المستمر <sup>(2)</sup>

### **سادساً: فوائد ومزايا استخدام الموازنة على أساس النشاط**

من الناحية النظرية، فإن الموازنة على أساس النشاط يمكن لها ان تتجنب السلبيات المرتبطة بالموازنة التقليدية بسبب وضوح العلاقات السببية بين الموارد والأنشطة والمنتجات ومسببات التكلفة التي تنشأ نتيجة تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط، وكذلك يوفر التميز لمنظمة الأعمال من خلال القضاء على التشوهات والدعم المتبادل الناجم عن تطبيق الأسس التقليدية لتخصيص التكاليف. <sup>(3)</sup>

---

1 John. Antos, ("Activity Based Management, Activity Based costing, Activity Based Budgeting", OP, Lit , p 25

2 John. Antos, (2005). "Activity Based Management, Activity Based costing, Activity Based Budgeting", Value Creation Group, Inc, Dec,09 p, 110

3 Haluk, Yrd, (2010), The Role of Activity Based Budgeting on Target Costing Practice, The Journal of Faculty of Economics and Administrative Sciences, 15 (1): 213-233.

ومن خلال استخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط في اعداد الموازنات ت فإن نظام ABB يوفر معلومات هامة وأكثر تفصيلاً بخصوص التكاليف غير المباشرة ويكشف عن عدم الدقة في إنفاق بعض موارد التكاليف غير المباشرة

كذلك فإن اعداد الموازنة على أساس النشاط يختلف عن أسس اعداد الموازنة التقليدية التي تقوم على تطبيق نسبة مئوية للتضخم وازادتها على الأرقام المالية للعام الماضي، وان نظام الموازنة على النشاط يركز على المقارنة بين الموارد المطلوبة والموارد المتاحة لتحديد ما إذا كان هناك فائض او عجز في الموارد والتي تعتبر معلومات هامة وحيوية في عملية اعداد الموازنة. (1)

كما يوفر مدخل ABB خط الأساس لتحسين التكلفة والأداء بإجراء سلسلة من التحليلات مثل تحليل القيمة المضافة وتحليل الممارسة الجيدة. (2)

ووفقاً ( Moustafa ) فإن من أهم مميزات مدخل ABB أن هذا المدخل يوفر إمكانية تقييم الأداء باستخدام مقارنة استهلاك الموارد وحجم النشاط الفعلي بدلاً من التركيز على تكلفة بعض البنود مثل الرواتب والموردين والتأمين ، بالإضافة الى ذلك فإن هذا المدخل يساعد منظمات الأعمال على التمييز بين تلك الإجراءات التي تضيف قيمة للعملاء وتلك التي لا تضيف مثل ضبط الجودة وتجهير الآلات . (3)

---

<sup>1</sup> Brimson, James A, and Antos, John (1999). Driving Value Using Activity-Based Budgeting, John Wiley and Sons, INC, USA

<sup>2</sup> Mousatafa, Essam (2005). An Application of Activity-Based-Budgeting in Shared Service Departments and Its Perceived Benefits and Barriers under Low-IT Environment Conditions, Journal of Economic and Administrative Sciences, P 42-72.

<sup>3</sup> جاريسون، ري اتش، نورين، أريك ، المحاسبة الإدارية .ترجمة أحمد حامد حجاج،ومحمد عصام الدين زايد، (الرياض، دار

المريخ للنشر، 2002)

وعلاوة على ذلك فإن تكامل مدخل التكلفة على أساس النشاط ومدخل الموازنة على أساس النشاط يوفر معلومات أكثر تفصيلاً عن المصاريف الصناعية غير المباشرة وهو أمر ضروري لنشر الفكر القائم على الأنشطة في جميع ربوع منظمة الأعمال<sup>(1)</sup>

لقد زاد الاهتمام في الآونة الأخيرة بمدخل الموازنة على أساس النشاط لما يتمتع به هذا المدخل من مزايا عدة ، حيث يعمل هذا المدخل على حساب التكلفة الحقيقية للمنتجات بشكل دقيق ومحدد ويتفق مع متطلبات وتوقعات العملاء ، مع الأخذ في الاعتبار الموارد المتاحة لدي منظمة الأعمال ، ويعتبر مدخل التكلفة على النشاط وسيلة ربط فعالة بين تكاليف الأنشطة والمنتجات والمساعدة في تحديد التكلفة الحقيقية للمنتجات والتي تشمل التكاليف المباشرة وحصتها العادلة من التكاليف غير المباشرة ، حيث نجد أم منظمات الأعمال التي قامت بتطبيق مدخل الموازنة على أساس النشاط قد حصلت على تخفيض في التكلفة وعائد أعلى<sup>(2)</sup>

**ويمكن ان نلخص بعض من مميزات تطبيق هذا المدخل**

1. استخدام مدخل ABB يساعد مديري منظمات الأعمال على تخطيط العمليات المستقبلية بشكل صحيح ودقيق من خلال التحديد الدقيق للتكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة وتساعد في عملية التغيير بشكل عادل ومنصف، وتعمل على زيادة الكفاءة حيث يترتب على تطبيق هذا المدخل خفض في التكلفة وارتفاع في العائد
2. تطبيق مدخل الموازنة على أساس النشاط على تحسين العلاقات مع العملاء من خلال توقع ما يحتاجونه ووفقاً للموارد المتاحة
3. تمكن إدارة منظمات الأعمال من اتخاذ قرارات استثمارية بشكل دقيق وذلك نتيجة تحديد التكلفة الحقيقية دون أي مجازفة

---

<sup>1</sup> John. Antos, (2005). "Activity Based Management, Activity Based costing,p 84

<sup>2</sup> www.ndma.com

4. مدخل الموازنة على أساس النشاط يركز على متطلبات العميل وليس العمل فقط ويعمل على تحليل احتياجات العميل من الموارد وبالتالي ربطها بالأهداف الاستراتيجية المخطط لها في المدى القريب والبعيد
5. الموازنة على أساس النشاط أكثر مرونة، حيث يمكن تعديل الأرقام بشكل دوري والقيام بتطوير الموازنة من زيادة أو نقص في أرقامها، وبالتالي في أكثر فاعلية ودقة من حيث التقدير والاقتراب من الواقع<sup>1</sup>
6. يمكن مدخل الموازنة على أساس النشاط منظمات الأعمال من التعرف على التغيرات الحادثة على الأنشطة وكذلك يساعد على الارتقاء بعملية إعداد الموازنة ويعمل على توفير معلومات أكثر دقة بما يساعد على إجراء المقارنة المرجعية، والعمل على استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة دون إضعاف الأنشطة الأخرى(2)
7. توجه الموازنة على أساس النشاط جميع الجهود المبذولة في عدة مهام مختلفة في مسار واحد ونحو الأهداف الاستراتيجية باعتبارها منهج شامل (3)
8. تمكن الموازنة على أساس النشاط منظمات الأعمال من تحديد العلاقة بين كمية الإنتاج المراد إنتاجها وبين الأنشطة اللازمة لإنتاج تلك الكميات، وبالتالي يستطيع مديرو منظمات الأعمال من وضع تقديرات مفصلة حول متطلبات هذه الأنشطة، ومن ثم يمكنهم ترجمة استراتيجية المنظمة الى أهداف يمكن تحقيقها، مما يترتب عليه خلق قيمة لمنظمات الأعمال متمثلاً في زيادة الإنتاج وهامش الربحية وبالتالي خفض تكلفة راس المال
9. تعتبر الموازنة على أساس النشاط من أكفأ الموازنات في العملية الرقابية وكذلك في عملية التخطيط الاستراتيجي، حيث يتم الأخذ بعين الاعتبار التغيرات الداخلية في منظمات الأعمال والمتعلقة بآليات تسعير المنتجات وتحديد تكلفتها، وكذلك تحليل الأنشطة لتحديد

<sup>1</sup> عبد الحي مرعي، في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة. (الإسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة، 1993) ص 351

<sup>2</sup> عبد الحي مرعي، المرجع السابق، ص 387

<sup>3</sup> Mousatafa, (2005). "An Application of Activity-Based-Budgeting in Shared Service Departments and Its Perceived Benefits and Barriers under Low-IT Environment Conditions" P 43

الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة، ويعتبر تعاون كافة العاملين في وضع الموازنة من الإدارة العليا حتى الموظفين وما تمر بها من مراحل تفاوض وصياغة وتنفيذ ومتابعة ما بعد تنفيذها هي من أهم أسباب نجاحها

10. ويعتمد درجة تعقيد إعداد الموازنة بناءً على حجم منظمة الأعمال، ففي القطاعات

الحكومية تعتبر أكثر تعقيداً منها في القطاع الخاص نظراً لتعدد الأنشطة واتساعها

11. يساعد مدخل الموازنة على أساس النشاط مدراء منظمات الأعمال على إدارة التكلفة

بشكل سليم وأكثر فاعلية عنة من الاعتماد على نهج الموازنات التقليدية، حيث أن يستند

بشكل صريح و اساسي على مخرجات مدخل التكلفة على أساس النشاط وبالتالي تكون نقطة

الانطلاق نحو معرفة هدف التكلفة المستقبلي لكي يتم تقدير ما هي الأنشطة اللازمة

والمصادر المتوقعة (١)

### سابعا: التكامل بين مدخل التكلفة على أساس النشاط ومدخل الموازنة على أساس النشاط

يشير كل من (cooper and Kaplan)<sup>(٢)</sup> إلى ان مدخل التكاليف على أساس النشاط ليس مدخل

محاسبيا فقط وإنما يمتد أثرة للارتباط بكافة نواحي الأعمال داخل منظمات الأعمال ، حيث يساعد

الإدارة في معرفة المنتجات الرئيسية والواجب إنتاجها وإلى أي نوع من العملاء يجب أن تقدم ،

بالإضافة الى الدور الذي يلعبه هذا المدخل في تحسين الأداء المستقبلي لمنظمات الأعمال ، وقد

عرفة بانه " أداة استراتيجية لمنظمات الأعمال تساعد في الحصول على تكلفة اكثر دقة

ومعلومات تفصيلية عن ربحيه العمليات والمنتجات وعملاء الشركة بما يمكن متخذي القرارات

داخل منظمات الأعمال من اتخاذ قرارات استراتيجية وهامة ومنها قرارات التسعير والتسويق

وتصميم المنتج وقرارات توظيف الموارد ، مما يجعل من مدخل التكلفة على أساس النشاط حجز

<sup>1</sup> Greene, Julie K. and Metwalli, Ali. (2001). The Impact of Activity-Baese Cost Accounting on Health Care Capital Investment Decisions. Journal of Health Care Finance, P 50-64.

<sup>2</sup> Kaplan, Robert S. and Atkinson Anthony A. (1998). Advanced Management Accounting, (3 rd ed.). New Jersey: Printice Hall, P 22

الأساس الذي يركز عليه مدخل الموازنة على أساس النشاط، فالخطوة اللاحقة لخطوة تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط هي تطبيق مدخل الموازنة على أساس النشاط حيث يعتبر معرفة احتياجات الأنشطة من الموارد خلال فترة الموازنة هي العامل القاسم بين المدخلين ، وهذا ما يؤكد أن مدخل الموازنة على أساس النشاط يستمد مفهومه من تطبيق نظامين أساسيين وهما مدخل التكلفة على أساس النشاط ABC ومدخل تحليل الأنشطة ABA حيث أن نظام التكلفة على أساس النشاط يعتم على أن الأنشطة تستهلك موارد والمنتجات تستهلك تلك الأنشطة أما نظام ABB فهو يقوم على إجراء التحليل التفصيلي للأنشطة والوظائف وكذلك الموارد التي تستهلكها الأنشطة ، ومن هنا يتضح أن كلا النظامين يعتبران الأساس لتطبيق مدخل الموازنة على أساس النشاط والذي يبني على المعلومات التي يتم تقديمها من خلال تطبيق هذين المدخلين ليعطي تقديرات دقيقة للأنشطة المستقبلية والموارد المطلوبة<sup>(1)</sup>

أي أن مدخل التكلفة على أساس النشاط ينسب الموارد الى الأنشطة بهدف تحديد تكلفة المنتجات، أما مدخل الموازنة على أساس النشاط حيث يبدأ بالتنبؤ بالاحتياجات من المنتجات المقدمة للعملاء والتي تستخدم في تخطيط الأنشطة خلال فترة الموازنة ومن ثم تحديد الموارد الضرورية لهذه الأنشطة والشكل الاتي يوضح العلاقة بين المدخلين<sup>(2)</sup>

ويتم وصف مدخل الموازنة على أساس النشاط بانه " نظام تكاليف على أساس النشاط معكوساً ABC In Reverse والحاجة الى تطبيق مدخل الموازنة على أساس النشاط نابعة من التحفظات على عملية إعداد الموازنات التقليدية في منظمات الأعمال والتي تكون عادة ممثلة في مفاوضات ومناقشات بين المديرين والإدارة العليا بإضافة نسبة للموازنات في السنوات السابقة ، وهذا نادر ما يعطه صورة حقيقية وواقعية في بعض القضايا الهامة الإنتاجية وفاعلية استخدام الموارد المتاحة، ولكن مع تطبيق مدخل الموازنة على أساس النشاط ، فإن المديرين يميلون إلى اعتبار ماهي حاجاتهم الحقيقية من الموارد

<sup>1</sup> Mousatafa, (2005). "An Application of Activity-Based-Budgeting in Shared Service Departments and Its Perceived Benefits and Barriers under Low-IT Environment Conditions", p 14

<sup>2</sup> Hilton, Ronald w.(2008),managerial Accounting, 7th ed., Irwin Mc GrawHillco. P 354



## ثامناً: خطوات تطبيق مدخل الموازنة على أساس النشاط

يتحتم على منظمات الأعمال الراغبة في تطبيق مدخل الموازنة على أساس النشاط خلق الأرضية والبيئة المناسبة لتطبيق هذا المدخل والمتمثلة في تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط والذي يوفر الأساس لتحديد الأنشطة والموارد الحالية في منظمات الأعمال والتي تعتبر حيز الأساس والتي يتم الاعتماد عليها في التنبؤ ببود الموازنة على أساس النشاط، ويمكن تلخيص خطوات تطبيق هذا المدخل وفقاً لكل من <sup>(1)</sup>

### 1- تقدير كميات الإنتاج والمبيعات في فترة الموازنة

يتطلب إعداد الموازنة على أساس النشاط ليس فقط تقدير كميات المبيعات والإنتاج وإنما يمتد لمعرفة تشكيلة العملاء المستهدفين والذين سوف يشترون هذه المنتجات وكذلك تحديد المزيج الإنتاجي ، ووفقاً لهذا المدخل فإن إعداد الموازنة يتطلب معلومات أكثر تفصيلاً عنة في الموازونات التقليدية ، حيث يتطلب توافر معلومات عن الإجراءات الواجب استخدامها من أجل انجاز خطة المبيعات والإنتاج ، مثل عدد مرات أوامر التشغيل للمنتجات ، طرق الشحن ، عدد أوامر الشراء للمواد ، عدد طلبات العملاء المتوقعة ، وتعد هذه المعلومات حجر الأساس في تحديد الأنشطة التي تحتاجها منظمات الأعمال وكذلك تحديد الطاقة التشغيلية لكل نشاط

### 2- التنبؤ بالأنشطة التي تحتاجها منظمات الأعمال والطاقة التشغيلية لكل نشاط

يعتبر وضع قائمة بالأنشطة الضرورية لإنتاج وبيع المنتجات من متطلبات وأساسيات اعداد الموازنة على أساس النشاط مثل نشاط الفاتورة ، نشاط استلام المواد الخام ومواد التعبئة والمنتجات ونشاط تقييم وتصميم وتطوير المنتجات وكذلك جميع الأنشطة الأخرى في منظمات الأعمال ، وبعد الانتهاء من تحديد جميع الأنشطة المطلوبة ، يتم تحديد المستوي التشغيلي لكل نشاط من الأنشطة بناءً على معطيات خطة الإنتاج والمبيعات ، ويشمل هذا المدخل في اعداد الموازنة كافة

<sup>1</sup> Kaplan, Robert S. and Atkinson Anthony A. (1998). Advanced Management Accounting, (3 rd ed.).

New Jersey: Printice Hall, P 116

أنشطة منظمات الأعمال ، بينما تقوم الموازنات التقليدية على تقدير المواد والعمل البشري وعمل الآلات فقط

### 3- تحديد الموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة

بعد الانتهاء من وضع قائمة تضمن كافة الأنشطة التي تطلبها تنفيذ الخطة الإنتاجية والبيعية، يتم وضع تقديرات حول نوع الموارد من تجهيزات ويد عاملة ومواد أولية وكافة مستلزمات الإنتاج لتنفيذ الأنشطة من حيث الكمية والمواصفات، حتى يمكن لتلك الأنشطة من الوصول الى الطاقات التشغيلية المطلوبة والمحددة

### 4- تحديد الموارد الفعلية التي يجب توفيرها

بعد الانتهاء من وضع التقديرات للموارد المطلوبة، يتم تحويل الحاجة الى الموارد الى تقدير اجمالي للموارد التي يجب توفيرها بحسب الإمكانيات المالية والفنية المتاحة داخل منظمات الأعمال ورغبة وحرص المنظمة في تخصيص الموارد المتاحة لديها بالشكل الأمثل والذي يساهم في تحقيق أهداف المنظمة الاستراتيجية، ويتم تخصيص الموارد المتاحة وفقاً لتقديرات وسياسات واستراتيجيات منظمة الأعمال، ويراعي في عملية التوزيع مدي مرونة عرض الموارد تجاه الطلب عليها

### 5- تحديد طاقة كل نشاط

في النهاية يجب حساب الطاقة الإنتاجية لكل نشاط من الأنشطة ضمن منظمة الأعمال في ظل الموارد المخصصة لكل نشاط ويرى الباحث ضرورة استعانة الشركات بالكوادر البشرية المهارات لتطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط وتحفيزهم وبالتالي تستطيع الشركات أن تستخدم المعلومات الناجمة عن هذا المدخل في أغراض متعددة

## الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

وذلك من خلال مبحثين

المبحث الأول: نبذة تعريفية عن شركة النيل للأدوية والصناعات الكيماوية

المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

## المبحث الأول

### نبذة تعريفية عن شركة النيل للأدوية والصناعات الكيماوية

#### تمهيد :

تعتبر صناعة الدواء في مصر صناعة استراتيجية كبرى نظرا لأنها تسهم في تحقيق السلم الاجتماعي وتوفير بعداً للأمن القومي، وتعتبر الصناعات الدوائية أحد الحقوق الأساسية للإنسان لكونها تتعلق بصحته وحياته. وبداية من عام 1952 أولت مصر اهتماماً كبيراً بأولوية تحقيق الاكتفاء الذاتي من الدواء، وقد تبنت الدول في ذلك الوقت سياسات تستهدف تطوير الصناعات الدوائية بمراحلها المختلفة سواء في مجال الخامات الدوائية والكيماويات الأساسية أو التصنيع أو التعبئة والتغليف وكذلك بالنسبة للتسويق والبيع والتصدير

وتخضع صناعة الدواء لبنود اتفاقية TRIPS التي تنظم هذه الصناعة في مصر وفقاً لثلاث آليات رئيسية وهي النفاذ إلى الأسواق في جو من التنافسية المفتوحة والالتزام بالموصفات المنصوص عليها علمياً ( شهادة التصنيع الجيد GMP ) وعالمياً ( معايير تصنيع الأدوية الأمريكي والبريطاني وهيئة الدواء والغذاء العالمية FDA ) وحماية حقوق الملكية الفكرية ولذلك دخلت الصناعات الدوائية في مصر في مرحلة هامة في إطار المنافسة العالمية سواء من حيث استيراد المواد الخام أو المواد الوسيطة (المساعدة) التي يتم استخدامها في صناعة المستحضرات الطبية أو من حيث تصدير الأدوية التي يتم إنتاجها محلياً إلى الأسواق العالمية ويرى البعض أن الصناعات الدوائية في مصر تتمتع بإمكانات هائلة وواعدو تؤهلها للدخول الى السوق العالمية بقوة وتمكنها من زيادة حصتها في أسواقها التقليدية، خاصة أن الصناعات الدوائية المصرية ظلت رائدة لفترة طويلة بالأسواق المحلية والإقليمية اعتماداً على السمعة الطبية والتميز السعري مقارنة بالبديل المستورد

وتعتبر السياسات الدوائية جزءاً أساسياً من عناصر ومكونات السياسات الصحية التي تستهدف تحقيق التوزيع العادل للخدمات الصحية بين أفراد المجتمع ويمكن رصد بعض أهداف السياسات الدوائية ومنها الآتي :-

- 1- ضمان توفير الأدوية الأساسية لجميع أفراد المجتمع في الوقت المناسب وبأسعار مناسبة
  - 2-ضمان جودة وفاعلية وأمان جميع الأدوية المتداولة في السوق المحلي
  - 3-تحديث قائمة الأدوية الأساسية
  - 4-إعداد بروتوكولات علاجية وخطط إرشادية خاصة بالأمراض المتوطنة
  - 5-ترويج الاستخدام الرشيد للدواء بمعرفة متخصصين بالمجالات الطبية والمستهلكين
  - 6-تطوير جميع الأنشطة المتصلة بتداول الدواء لقانون حماية البيئة
  - 7-تشجيع بحوث وتطوير الأدوية والمستحضرات البيولوجية وكذلك بحوث إنتاج المواد الخام من مصادرها الطبيعية (النباتات الطبيعية العشبية – الحيوانية – المعدنية)
- ويري البعض أن ارتفاع تكلفة استيراد الخامات الأساسية مع ثبات تسعير الدواء يجب أن تتحمله الدولة بغرض توفير الخدمات الصحية والدواء للمواطنين بأسعار مناسبة، الأمر الذي يتطلب مراجعه أولويات الإنفاق الحكومي بحيث يتم التركيز على الدور الرئيسي للدولة في دعم وتوفير منظومة متكاملة للخدمات الصحية

#### أولاً : نبذة تاريخية عن الشركة

شركة النيل للصناعات الدوائية والكيميائية هي شركة تصنيع وتجارة الأدوية البشرية والبيطرية وقد تأسست عام 1962 , رأس مال الشركة يصل الى ما يقرب من 100 مليون جنيه مصري مقسم بين مالكي الأسهم بنسبة 66.7 % للشركة القابضة للأدوية و28.3 % للمساهمين و5% لإتحاد العمال .شركة النيل للأدوية تمتلك أول مصنع مصري للتكنولوجيا الحيوية كما أنها متخصصة في إنتاج المستحضرات المجفدة والمعقمة والحبيبات الفوارة والمحاليل وأدوات التجميل الطبية و تبلغ المبيعات السنوية للشركة 341 مليون جنيه مصري

تمتلك شركة النيل معامل للأبحاث والرقابة وتتبع أحدث المواصفات العالمية واشترطات التصنيع الجيد المستمر كما حصلت هذه الشركات على شهادات نظم الجودة أيزو 9001 وأيزو 9002 وأيزو 1401

ولهذه الأسباب تصنع شركة النيل بجانب مستحضراتها المحلية مستحضرات باسم تجاري لصالح شركات

دواء عالمية هي (ميرك، ابوت، اس كف اف، نول- بوتس بورينجر، باير، ريشتر، بارك، دايفز ، فارماسيا .... ألخ

يبلغ عدد العاملين الدائمين في الشركة حوالي 2678 موظفاً مقسمين على الأنشطة المختلفة، أما عدد العاملين على نظام اليومية يعتمد على الطلبات، وكذلك حجم الإنتاج المطلوب تقع الشركة في ميدان السواح – الأميرية – القاهرة وهي مقامه على أرض مساحتها 45000 متر مربع وتابعة للشركة القابضة للأدوية حيث تعتبر إحدى الشركات التابعة للشركة القابضة وتحقيقاً لأهداف الشركة الطموحة فقد قامت بإنشاء مصنع متخصص في إنتاج المحاليل الطبية ومحاليل غسيل الكلي في عام 2007 م

#### ثانياً : أهداف الشركة :-

1- إرساء دعائم الصناعة الوطنية ودعم الاقتصاد المصري وذلك عن طريق توفير الدواء بأسعار مناسبة وفتح أسواق جديدة للتصدير وتوفير العملة الصعبة داخل البلد  
2- العمل على استيعاب أكبر عدد من العمالة والكوادر الدوائية المتميزة وتوفير فرص العمل باستمرار

3- تلبية احتياجات وزارة الصحة المصرية من الأدوية المطلوبة من قبل المستشفيات الحكومية  
4- إنتاج مستحضرات دوائية متميزة ووفقاً للمواصفات العالمية لإنتاج الدواء ( GMP ) Good

#### (Manufacturing Products

5- الاعتماد بنسبة كبيرة على الصناعات الوطنية لمستلزمات الإنتاج مساهمه منها في دعم الصناعة الوطنية بالإضافة إلى خفض التكلفة  
6- وضع سياسات إنتاجية متطابقة مع متطلبات السوق

7-وضع سياسات تجارية قادرة على مواجهة المنافسة خاصة بعد توقيع الدولة على اتفاقية التجارة العالمية وفتح الأسواق امام الشركات الدولية متعددة الجنسيات

8-ضمان موقع الريادة والتميز في مجال تصنيع الأدوية

9-العمل على تخفيض تكلفة الإنتاج من خلال الاستفادة القصوى من اقتصاديات الحجم لتمكين الشركة من الحصول على أسعار تنافسية وبالتالي قدرتها على طرح منتجاتها بأسعار تنافسية

### ثالثاً : أسباب اختيار الشركة محل الدراسة

من خلال المسح الميداني الذي قام به الباحث والذي اشتمل على كل شركات قطاع الأعمال العام فقد تبين للباحث أن الشركة محل الدراسة لها ما يميزها عن الشركات الأخرى وذلك للأسباب الآتية:

1-تعتبر شركة النيل من الشركات العريقة والرائدة في مجال التصنيع الدوائي

2-تقوم الشركة بتطبيق نظام التكاليف التقليدي ولا تطبق نظم التكاليف على أساس النشاط ويوفر النظام القائم بعض البيانات التكاليفية التفصيلية بحيث تمكن الباحث من إجراء التحليلات الذي يتطلبه تطبيق مدخل محاسبة التكلفة على أساس النشاط

3-أبدت إدارة الشركة رغبة شديدة لتحديد تكلفة المنتجات بدقة وهو العنصر الهام والذي يساعدها في مواجهة منافسيها، ومن جهة أخرى ترغب الإدارة في التعرف على ما هو جديد في مجال المحاسبة وعلى الأخص في محاسبة التكاليف

4-أبدت إدارة الشركة في التعاون وتوفير جميع المعلومات اللازمة لعملية الدراسة، مع إبدائها في المساعدة وتوفير التسهيلات اللازمة لعملية الدراسة

5-حصلت هذه الشركة على شهادات نظم الجودة أيزو 9001 وأيزو 9002 وأيزو 1401 (International (Organization for Standardization وهي في تحسين مستمر ومتواصل

5- هي الشركة الوحيدة التي قامت بإنشاء مصنع متخصص في إنتاج المحاليل الطبية ومحاليل

غسيل الكلي

## المبحث الثاني

### تحليل البيانات واختبار الفرضيات

أولاً : واقع نظام التكاليف المطبق وإمكانية تطبيق مدخل محاسبة التكلفة على أساس النشاط

#### نظام التكاليف المستخدم في الشركة

تقوم الشركة محل الدراسة بتطبيق نظام التكاليف التقليدي والذي يستخدم مسببات تكلفة تعتمد على الحجم، الأمر الذي يترتب عليه عدم الدقة في احتساب تكلفة المنتج، وللتعرف على النظام التكاليفي المطبق في الشركة محل الدراسة، يستوجب الأمر التعرف على أنواع المنتجات حسب خطوط الإنتاج وعناصر التكاليف الصناعية المباشرة والغير مباشرة وطرق تحميلها على المنتجات النهائية.

#### جدول رقم (1-2-3)

كمية المنتجات من الأكياس لعام 2012-2013

S	Code	Product Name	Quantity –Pcs
1	B-FP-001	0.15% Potassium chloride in 5% Dextrose & 0.45% Sodium Chloride USP	40,133
2	B-FP-002	0.2% Ciprofloxacin in 0.9% Sodium Chloride USP	753,411
3	B-FP-003	0.45% Sodium Chloride USP	51,351
4	B-FP-004	0.5% Metronidazole	46,405
5	B-FP-005	0.9% Sodium Chloride BP	5,521,449
6	B-FP-006	1.5% Glycine Irrigation USP	26,762
7	B-FP-007	10% Dextrose & 0.225% Sodium Chloride USP	206,884
8	B-FP-008	10% Dextrose USP	126,671
9	B-FP-009	10% Dextrose&0.45% Sodium Chloride USP	92,913
10	B-FP-010	10%Dxtrose in 0.18% sodium chloride USP	28,918
11	B-FP-011	25% Dextrose Injection USP	51,399



12	B-FP-012	4.3% Dextrose & 0.18% Sodium Chloride USP	29,522
13	B-FP-013	5% Dextrose & 0.45% Sodium Chloride USP	553,826
14	B-FP-014	5% Dextrose & 0.9% Sodium Chloride USP	250,315
15	B-FP-015	5% Dextrose & .18% Sodium chloride USP	211,532
16	B-FP-016	5% Dextrose & .225% Sodium chloride USP	400,652
17	B-FP-017	5% Dextrose USP	1,179,779
18	B-FP-018	50% Dextrose USP	21,833
19	B-FP-019	Compound Sodium Lactate	205,890
20	B-FP-020	Lactated Ringer Dextrose Injection USP	14,325
21	B-FP-021	Sodium chloride Irrigation USP	25,243
22	B-FP-022	Water for Injection BP	25,200
23	B-FP-023	Water for irrigation USP	40,064
		Total Quantity	9,904,477

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة التطبيقية لعام 2016م

الجدول رقم ( 2-2-3 )

كمية المنتجات من القوارير لعام 2012-2013

S	Code	Product Name	Quantity -Pcs
1	Bot-FP-001	0.225% Sodium Chloride BP	164,511
2	Bot-FP-002	0.45% Sodium Chloride BP	329,960
3	Bot-FP-003	0.9% Sodium chloride BP	8,519,910
4	Bot-FP-004	10% Dextrose USP	215,077
5	Bot-FP-005	2.5% Dextrose in 0.45% Sodium Chloride USP	354,076
6	Bot-FP-006	20% Mannitole BP	106,323
7	Bot-FP-007	5% Dextrose in 0.45% Sodium Chloride USP	214,138

8	Bot-FP-008	5% Dextrose in 0.9% Sodium Chloride USP	94,773
9	Bot-FP-009	5% Dextrose USP	87,357
10	Bot-FP-010	50% Dextrose USP	68,954
11	Bot-FP-011	Balance Salt Solution	24,816
12	Bot-FP-012	Compound Sodium Lactate BP	137,695
13	Bot-FP-013	Lactated ringers injection	109,741
14	Bot-FP-014	Ringer's Injection USP	290,403
15	Bot-FP-015	Water for Injection Bp	727,063
Total Quantity			11,444,797

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة التطبيقية لعام 2016م

### الجدول رقم (3-2-3)

كمية المنتجات من محاليل غسيل الكلى عام 2013-2012م

S	Code	Product Name	Quantity -Pcs
1	Hem-FP-001	Hemodialysis , NPR01	9,206
2	Hem-FP-002	Hemodialysis , NPR02	150,644
3	Hem-FP-003	Hemodialysis , NPR03	22,058
4	Hem-FP-004	Hemodialysis , NPH01	1,769
5	Hem-FP-005	Hemodialysis , NPH02	381,272
6	Hem-FP-006	Hemodialysis , NPH03	17,966
7	Hem-FP-007	Hemodialysis , NPH04	80,771

8	Hem-FP-008	Hemodialysis , NPH05	6,528
9	Hem-FP-009	Hemodialysis , NPH06	17,272
10	Hem-FP-010	Hemodialysis , NPH07	19,837
Total Quantity			707,323

### المصدر :إعداد الباحث من بيانات الدراسة التطبيقية لعام 2016م

يتضح من الجداول الثلاثة السابقة بأن خط إنتاج المحاليل الطبية قوارير قد استحوذ على النسبة الأكبر من حجم إنتاج الشركة حيث بلغت المنتجات من المحاليل الطبية قوارير عدد 15 منتج بإجمالي كمية 11 444 797 قارورة بنسبة 51%

أما خطوط إنتاج المحاليل الطبية أكياس فقد بلغت عدد الوحدات المنتجة 9 904 477 كيس بنسبة 44% ، اما خط إنتاج محاليل غسيل الكلي فبلغت عدد الوحدات المنتجة 707 323 جركن بنسبة 5%

### أنواع المصاريف وطرق تحميلها على المنتجات النهائية

#### 1- مصاريف التشغيل

وفقاً للقوائم المالية للشركة، فقد بلغت مصاريف التشغيل في عام 2013 مبلغ 8481355 مليون جنيه وهى موزعه طبقاً للجدول رقم (3-2-4 )

وبالنظر إلى الجدول السابق ومناقشة رئيس القطاع المالي بالشركة والذي أفاد بأن الشركة تقوم بتحميل جميع بنود مصاريف التشغيل مثل الكهرباء ونقل المواد، ومصاريف الصيانة ، وغيره من المصروفات الأخرى على الوحدات المنتجة، على الرغم من أن هذه المصروفات تستفيد من إنفاقها جميع أقسام الشركة، الأمر الذي ترتب عليه حدوث تشوه في التكلفة الحقيقية للمنتج النهائي نتيجة استخدام مسببات تكلفة تعتمد على الحجم ، وإلى عدم تحمل حقيقي وعادل لمراكز التكلفة من عناصر الإنتاج

جدول رقم ( 4-2-3 )

مصاريف التشغيل

م	نوع المصروف	المبلغ بالجنية المصرى
1	رواتب وأجور	3,592,767
2	محروقات	317,411
3	جمارك وتخليص	1,207,661
4	أدوات مكتبية وقرطاسية	334,963
5	صيانة	585,778
6	نقل	163,353
7	كهرباء ومياه	1,101,271
8	استشارات فنية	171,760
9	مواد مستهلكة	586,006
10	ضريبة عقارية	420,385
	الإجمالى	8,481,355

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على القوائم المالية 2013/2012م

2- مصاريف الإهلاك

بلغ إجمالي مصاريف الإهلاكات السنوية للأصول الثابتة في عام 2013/2012 مبلغ 3710233 جنيه وتشمل الأصول الثابتة ( المباني - الأثاث - الآلات - الحاسب الآلي - السيارات ) ، ووفقاً للسياسة المحاسبية المتبعة داخل الشركة محل الدراسة، فإنه يتم تحميل جزء من الإهلاك للمصاريف العمومية وباقي قيمة الإهلاك تحمل علي المصاريف الصناعية

جدول رقم ( 5-2-3 )

الإهلاكات السنوية لجميع موجودات الشركة

م	البيان	قيمة الإهلاك السنوي
1	مباني المصنع	1,397,190
2	مكائن والآت المصنع	1,805,723
3	سيارات	220,039
4	أثاث ومفروشات	154,291
5	أجهزة تبريد	65,890
6	أجهز حاسب آلي	67,100
	الإجمالى	3,710,233

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على القوائم المالية 2013/2012م

### 3- إجمالي المصاريف الإدارية

بلغت المصاريف الإدارية للشركة محل الدراسة في 2012-2013 مبلغ 7532643 مليون جنيه كما هو موضح بالجدول رقم ( 3-2-6) ويتم تحميل جميع المصاريف على قائمه الدخل

جدول رقم ( 3-2-6)

إجمالي المصاريف العمومية والإدارية للشركة عن عام 2013/2012

م	نوع المصروف	المبلغ بالجنية المصرى
1	رواتب وأجور	2,337,942
2	كهرباء وماء	473,706
3	محروقات	323,933
4	تليفون وفاكس	342,654
5	أدوات مكتبية ومطبوعات	186,065
6	فنادق وضيافة	193,823
7	صيانة السيارات	334,839
8	صيانة عامة	343,002
9	مكافئات	479,643
10	مصاريف بنكية	195,749
11	تأمين	175,830
12	ضرائب	297,423
13	أتعاب	351,775
14	معارض ومؤتمرات	299,993
15	م. تسجيل المنتجات	1,196,266
	الإجمالي	7,532,643

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة التطبيقية لعام 2016م

### 4- إجمالي المصاريف التسويقية

بلغت المصاريف التسويقية للشركة محل الدراسة في 2012-2013 مبلغ 4810663 مليون جنيه

كما هو موضح بالجدول رقم ( 3-2-7)

جدول رقم ( 7-2-3 )

إجمالي المصاريف التسويقية للشركة عن عام 2013/2012

م	نوع المصروف	المبلغ بالجنية المصري
1	رواتب وأجور	662,449
3	محروقات	75,310
5	أدوات مكتبية ومطبوعات	145,689
6	فنادق وضيافة	61,850
7	صيانة السيارات	71,340
8	نقل	1,911,542
9	عمولات	340,563
10	تأمين	75,000
11	عينات مجانية	78,950
12	معارض ومؤتمرات	130,478
	الإجمالي	3,553,171

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة التطبيقية لعام 2016م

ومن خلال الجداول الثلاثة السابقة، فقد بلغت إجمالي المصاريف التشغيلية والتسويقية والإدارية بالإضافة الى مصاريف الإهلاك حوالى 23,277,402 مليون جنيه خلال عام 2013/2012 م

جدول رقم ( 8-2-3 )

إجمالي المصاريف للشركة عدا المواد المباشرة

م	البيان	المبلغ بالجنية المصري
1	المصاريف التشغيلية	8,481,355
2	المصاريف التسويقية	3,553,171
3	المصاريف الإدارية	7,532,643
4	مصاريف الإهلاك	3,710,233
	إجمالي التكاليف	23,277,402

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة التطبيقية لعام 2016م

كما أظهرت قائمة الدخل أن قيمة المشتريات من مواد خام ومواد كيميائية وتعبئة وتغليف والتي تم استخدامها في العملية الإنتاجية لعام 2013/2012 مبلغ 20068318 جنية، وتمثل المصاريف الإدارية ومصاريف الإهلاك والمصاريف التشغيلية حوالى 46% من تكلفة المنتج

وهذا يتطلب بذل الكثير من الجهد وتحري الدقة في عملية تخصيص هذه التكاليف على الوحدات المنتجة، وتعتمد الشركة في توزيع تلك التكاليف على عدد التشغيلات التي تم إنتاجها داخل منظمة الأعمال، حيث يتم تقسيم تلك الوحدات على عدد التشغيلات وتحمل كل تشغيله بنصيبها من التكاليف غير المباشرة ، ويمكن توضيح تلك العملية من خلال الجدول الآتي

### جدول رقم ( 9-2-3 )

#### كيفية توزيع التكاليف على التشغيلات

م	البيان	المبلغ
1	إجمالي المصاريف	23,277,402
2	عدد التشغيلات	1,834
3	نصيب التشغيلة الواحدة	12,692

#### المصدر :إعداد الباحث من بيانات الدراسة التطبيقية لعام 2016م

ونلاحظ من الجدول رقم (9-2-3) أن نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف تتأثر عكسياً مع عدد التشغيلات ، حيث تقل نصيب الوحدة من التكاليف كلما زاد عدد التشغيلات والعكس صحيح وفيما يلي نوضح كيفية حساب تكلفة المنتجات وفقاً لأنظمة التكاليف المعمول بها داخل الشركة محل الدراسة

#### 1- حساب التكلفة لأحد منتجات خط المحاليل الطبية قوارير

يتم احتساب نصيب الوحدة المنتجة من المواد الخام ومواد التعبئة والتغليف بدقة عالية حيث تعتبر تلك المواد تكلفة مباشرة ويمكن تحميلها على المنتجات مباشرة ويتم تحديد مستلزمات الوحدة المنتجة من مواد خام ومواد تعبئة وتغليف عند اعداد التشغيلة وتحديد حجمها أما بخصوص المصاريف الأخرى والتي تشمل المصاريف الصناعية غير المباشرة فيتم تحميل تلك المنتجات بنصيبها من التكاليف بناءً على عدد التشغيلات، ويعني ذلك بانه يتم تحميل كل تشغيله بمبلغ ثابت لجميع المنتجات بغض النظر عن كمية وحجم ونوعية المنتجات ، وكما سبق الذكر فإن تكلفة المنتجات تتناسب عكسياً مع عدد التشغيلات ، فكلما زاد عدد التشغيلات انخفضت تكلفة المنتج والعكس صحيح

### جدول رقم ( 10-2-3 )

#### حساب تكلفة المنتج بخط المحاليل الطبية ( قوارير )

م	البيان	المنتج Bot-FP-001
1	حجم الوحدة المنتجة	500 ml
2	حجم التشغيل ( قارورة )	13,000
3	عدد الأيام المطلوبة لإنتاج كمية التشغيل	26 Hour
4	تكاليف المواد ومواد التعبئة والتغليف	7,969
5	المصاريف الأخرى	12,692
6	التكلفة الإجمالية للتشغيل	20,661
7	نصيب الوحدة المنتجة من تكلفة التشغيل	1.589

المصدر : إعداد الباحث اعتماداً على مقابلات مع محاسب التكاليف بالشركة ورئيس قطاع

#### الإنتاج

1- يتم احتساب قيمة المواد الخام ومواد التعبئة والتغليف حسب Formula الموضوعه لكل صنف

حيث يتم ضرب تكلفة الوحدة X عدد الوحدات لكل تشغيله

$$7969 = 0.613 \times 13000 \text{ جنيه مصري}$$

2- التكاليف الصناعية غير المباشرة تم احتسابها سابقا في الجدول رقم ( 10-2-3 ) تضاف الى

كل تشغيله

2- : كيفية حساب التكاليف لمنتجات المحاليل أكياس

### جدول رقم ( 11-2-3 )

#### حساب تكلفة المنتج بخط المحاليل الطبية ( Bags )

م	البيان	product : B-FP-001
1	حجم الوحدة المنتجة	250 ml
2	حجم التشغيل ( كيس )	19,000
3	عدد الأيام المطلوبة لإنتاج كمية التشغيل	32 Hour
4	تكاليف المواد ومواد التعبئة والتغليف	100,890
5	المصاريف الأخرى	12,692
6	التكلفة الإجمالية للتشغيل	113,582



5.978	نصيب الوحدة المنتجة من تكلفة التشغيل	7
-------	--------------------------------------	---

المصدر :إعداد الباحث إعتماًداً على مقابلات مع محاسب التكاليف بالشركة ورئيس قطاع الإنتاج

1- يتم احتساب قيمة المواد الخام ومواد التعبئة والتغليف حسب Formula الموضوعه لكل

صنف حيث يتم ضرب تكلفة الوحدة X عدد الوحدات لكل تشغيله

$$100890 = 5.31 \times 19000 \text{ جنيه مصري}$$

2- التكاليف الصناعيه غير المباشره تم احتسابها سابقا في الجدول رقم ( 3-2-11 ) تضاف الى

كل تشغيله

3- : كيفية حساب التكاليف لمنتجات محاليل غسيل الكلي

جدول رقم (3-2-12)

حساب تكلفة منتج بخط Hemodylsis

م	البيان	Product : Hem-FP-001
1	حجم الوحدة المنتجة	5 liter
2	حجم التشغيل ( جركن )	1,500
3	عدد الأيام المطلوبة لإنتاج كمية التشغيل	12 Hour
4	تكاليف المواد ومواد التعبئة والتغليف	9,465
5	المصاريف الأخرى	12,692
6	التكلفة الإجمالية للتشغيله	22,157
	نصيب الوحدة المنتجة من تكلفة التشغيله	14.771

المصدر :إعداد الباحث إعتماًداً على مقابلات مع محاسب التكاليف بالشركة ورئيس قطاع

الإنتاج

1- يتم احتساب قيمة المواد الخام ومواد التعبئة والتغليف حسب Formula الموضوعه لكل

صنف حيث يتم ضرب تكلفة الوحدة X عدد الوحدات لكل تشغيله

$$9465 = 6.31 \times 1500 \text{ جنيه مصري}$$

2- التكاليف الصناعية غير المباشرة تم احتسابها سابقا في الجدول رقم ( 3-2-12 ) تضاف الى كل تشغيله

ويمكن أن نلاحظ من الجدول السابق أنه لكي يتم الانتهاء من التشغيل فإنها تحتاج الى نصف يوم بدءاً من مرحلة التحضير مروراً بمرحلة التعبئة ثم مرحلة التعقيم ثم مرحلة التغليف، وقد تم تحميل التشغيل بنفس المبلغ من المصاريف الصناعية والذي تم تحميله للتشغيلات الأخرى على الرغم من اختلاف طبيعتها من حيث الكمية والمدة المطلوبة لإتمام العملية الإنتاجية

يتضح مما سبق بان الشركة لا تستند على أسس علمية في عملية حساب تكلفة المنتج، حيث لم تأخذ في الاعتبار تفاوت المنتجات فيما بينها من حيث ساعات التحضير أو التعبئة أو التعقيم أو التغليف وكذلك الكميات التي يتم إنتاجها في كل تشغيل، الأمر الذي يترتب عليه حدوث تشوه كبير في تكلفة المنتجات ولا تعكس التكلفة الحقيقية للمنتجات

جدول رقم ( 3-2-13 )

تكلفة المنتجات وفقاً لنظام التكاليف المطبق داخل الشركة

أولاً : خط انتاج المحاليل الطبية أكياس بلاستيك

S	Code	Quantity –	Total Direct	Indirect	Total Cost	Cost /Unit
1	B-FP-001	40,133	213,106	25,384	238,490	5.94
2	B-FP-002	753,411	618,550	507,680	1,126,230	1.49
3	B-FP-003	51,351	40,259	38,076	78,335	1.53
4	B-FP-004	46,405	33,221	38,076	71,297	1.54
5	B-FP-005	5,521,449	4,218,387	3,693,372	7,911,759	1.43
6	B-FP-006	26,762	91,312	25,384	116,696	4.36
7	B-FP-007	206,884	160,128	139,612	299,740	1.45
8	B-FP-008	126,671	96,397	88,844	185,241	1.46
9	B-FP-009	92,913	70,066	63,460	133,526	1.44
10	B-FP-010	28,918	21,807	25,384	47,191	1.63
11	B-FP-011	51,399	87,892	38,076	125,968	2.45
12	B-FP-012	29,522	21,581	25,384	46,965	1.59
13	B-FP-013	553,826	411,493	380,760	792,253	1.43
14	B-FP-014	250,315	185,984	177,688	363,672	1.45
15	B-FP-015	211,532	157,591	177,688	335,279	1.59

16	B-FP-016	400,652	298,566	266,532	565,098	1.41
17	B-FP-017	1,179,779	863,598	799,596	1,663,194	1.41
18	B-FP-018	21,833	44,845	25,384	70,229	3.22
19	B-FP-019	205,890	161,438	139,612	301,050	1.46
20	B-FP-020	14,325	11,244	12,692	23,936	1.67
21	B-FP-021	25,243	22,317	25,384	47,701	1.89
22	B-FP-022	25,200	17,942	25,384	43,326	1.72
23	B-FP-023	40,064	31,610	38,076	69,686	1.74
Total		9,904,477	7,879,336	6,777,528	14,656,864	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة التطبيقية لعام 2016م

جدول رقم (3-2-14)

خط إنتاج محاليل طبية قوارير

S	Code	Quantity -	Total Direct	Indirect	Total Cost	Cost /Unit
1	Bot-FP-001	164,511	100,845	152,304	253,149	1.54
2	Bot-FP-002	329,960	230,972	304,608	535,580	1.62
3	Bot-FP-003	8,519,910	5,708,340	7,729,428	13,437,768	1.58
4	Bot-FP-004	215,077	153,565	203,072	356,637	1.66
5	Bot-FP-005	354,076	232,982	329,992	562,974	1.59
6	Bot-FP-006	106,323	102,495	101,536	204,031	1.92
7	Bot-FP-007	214,138	143,472	203,072	346,544	1.62
8	Bot-FP-008	94,773	60,086	88,844	148,930	1.57
9	Bot-FP-009	87,357	54,423	88,844	143,267	1.64
10	Bot-FP-010	68,954	111,154	63,460	174,614	2.53
11	Bot-FP-011	24,816	32,087	25,384	57,471	2.32
12	Bot-FP-012	137,695	98,039	126,920	224,959	1.63
13	Bot-FP-013	109,741	75,831	101,810	177,641	1.62
14	Bot-FP-014	290,403	198,636	266,532	465,168	1.60
15	Bot-FP-015	727,063	467,502	659,984	1,127,486	1.55
Total Quantity		11,444,797	7,770,429	10,445,790	18,216,219	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة التطبيقية لعام 2016م

جدول رقم ( 3-2-15 )

خط انتاج محاليل غسيل كلى

S	Code	Quantity	Total Direct	Indirect Cost	Total Cost	Cost
1	Hem-FP-001	9,206	58,090	88,844	146,934	15.96
2	Hem-FP-002	150,644	971,654	1,281,892	2,253,546	14.96
3	Hem-FP-003	22,058	142,715	190,380	333,095	15.10
4	Hem-FP-004	1,769	10,809	25,384	36,193	20.46
5	Hem-FP-005	381,272	2,344,823	3,236,460	5,581,283	14.64
6	Hem-FP-006	17,966	111,389	152,304	263,693	14.68
7	Hem-FP-007	80,771	492,703	685,368	1,178,071	14.59
8	Hem-FP-008	6,528	41,322	63,460	104,782	16.05
9	Hem-FP-009	17,272	113,132	152,304	265,436	15.37
10	Hem-FP-010	19,837	131,916	177,688	309,604	15.61
Total Quantity		707,323	4,418,553	6,054,084	10,472,637	

المصدر :إعداد الباحث من بيانات الدراسة التطبيقية لعام 2016م

وبعد سرد وتوضيح كيفية حساب تكلفة المنتجات من خلال النظام التكاليفي المطبق داخل الشركة، يمكن إلقاء نظرة على أهم الملاحظات على ذلك النظام المطبق داخل الشركة من خلال المحاور الآتية

1-المواد الخام ومواد التعبئة والتغليف

لا يوجد هناك صعوبة في احتساب دقيق لنصيب الوحدة المنتجة من تكلفة المواد الخام ومواد التعبئة والتغليف، حيث تعتبر تلك المواد تكلفة مباشرة يمكن تتبعها وتحميلها على المنتجات بسهولة ودقة

2-الأجور المباشر

لا يوجد داخل الشركة نظام دقيق لتحميل تكلفة الأجور المباشرة على المنتجات النهائية، حيث لا يوجد نظام يوضح رقم العامل وطبيعة عملة والقسم الإنتاجي الذي يعمل به ورقم التشغيل وعدد

ساعات العمل الفعلية وكمية الإنتاج والذي يمكن الإدارة من احتساب وتحميل كل تشغيلها بنصيبها من تكلفة الأجور المباشرة، ولكن في الواقع تعتبر الشركة جميع المصروفات غير المواد الخام ومواد التعبئة ومواد التغليف تكاليف صناعية غير مباشرة

### 3-التكاليف الصناعية غير المباشرة

يتم استخدام عدد التشغيلات كأساس لتحميل وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على الوحدات المنتجة بغض النظر عن عدد ساعات العمل لكل تشغيله أو عدد الوحدات المنتجة، ويمكن رصد بعض السلبيات المتعلقة بنظام التكاليف المطبق داخل الشركة في توزيع وتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات النهائية ومنها الآتي

1-يتم استخدام عدد التشغيلات المنتجة كأساس لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات النهائية الأمر الذي يترتب عليه حدوث تشوه كبيرة في تكلفة المنتجات

2-لم يعط النظام المطبق أي اهتمام لاختلاف كمية التشغيلة وحجمها عند توزيع التكاليف غير المباشرة

### ثانيا : تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط

نتناول هنا مدخل التكلفة على أساس النشاط كنوع من أنواع أساليب إدارة التكلفة بهدف التحديد الدقيق لتكلفة المنتج النهائي والمساعدة في تطبيق الموازنة على أساس النشاط باستخدام هذا المدخل، الأمر الذي ينعكس في اتخاذ قرارات إدارية سليمة

وقد تم التطبيق على أحد مصانع شركة النيل والمتخصص في إنتاج المحاليل الطبية سواء كانت قوارير أو أكياس وكذلك محاليل غسيل الكلوي ، ويتم تناول هذا المبحث من خلال النقاط التالية

- مقدمة

- دراسة وتحليل أنشطة منظمة الأعمال

- خطوات تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط

1-تحديد مراكز النشاط

2-تحليل النشاط وتصميم مجتمعات التكلفة

### 3-تقرير تكلفة النشاط

#### 4-تخصيص تكلفة الأنشطة المساعدة على الأنشطة الرئيسية

#### 5-تخصيص موارد الشركة على مراكز النشاط المختلفة وفقاً لمحركات التكلفة الرئيسية

#### 6-تخصيص تكلفة الأنشطة على وحدات التكلفة

و يتطلب تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط عدة مراحل تمهيدية تسبق عملية تصميم وتطبيق هذا المدخل، ومن اهم هذه المراحل تهيئة الشركة للتعامل مع المدخل الجديد وتشكيل مجموعة عمل من فنيين ومسؤولين بالشركة وذلك لأغراض الدراسة، وقد شملت عملية الدراسة عدة خطوات من أهمها

- جمع المعلومات: تمكن الباحث من جمع المعلومات اللازمة لعملية الدراسة، حيث تم الحصول على جميع الحصول على جميع الموافقات الضرورية واللازمة للحصول على البيانات سواء من مسؤولي الشركة القابضة للأدوية أو من الجهاز المركزي للإحصاء والتعبئة أو من مسؤولي مجلس الإدارة شركة النيل وكذلك بمساعدة السادة الزملاء العاملين بالشركة، ومن أمثلة تلك المعلومات ما يلي

- الاطلاع على مستندات الشركة والتي تخدم عملية الدراسة وكذلك الهيكل التنظيمي واللوائح الداخلية المنظمة لسير العمليات داخل الشركة

- قام الدراسة بمتابعة سير خطوط العملية الإنتاجية المختلفة داخل الشركة لعمل المقارنات اللازمة وكذلك من واقع الخبرة العملية للباحث حيث أنه يعمل مدير مالي لإحدى أكبر شركات تصنيع الأدوية في دول الخليج، الأمر الذي ساعد على خلق تصور واضح ومحدد للأنشطة المؤداة داخل كل قسم من أقسام الشركة

- قام الباحث بعقد عدة لقاءات مع مسؤولي العملية الإنتاجية للأقسام المختلفة داخل الشركة محل التطبيق وكذلك لقاءات مع مسؤولي كل قسم من الأقسام الأخرى داخل الشركة مثل أقسام الصيانة والجودة والمخازن، الأمر الذي خلق حالة من الانسجام والتفاعل بين الباحث وهؤلاء المسؤولين،

الأمر الذي ساعد الباحث كثيراً في جمع معلومات دقيقة عن مراكز الأنشطة ومسببات التكلفة الخاصة بكل مركز

### تحديد الأنشطة المختلفة بالشركة محل الدراسة

يعتبر تحديد الأنشطة داخل المنظمة نقطة البداية الرئيسية والفاعلة لتطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط، حيث يعتبر النشاط هو المحور الرئيسي في مدخل التكلفة على أساس النشاط، ويمكن تقسيم الشركة محل الدراسة إلى مراكز النشاط الرئيسية كإحدى متطلبات تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط

1-مركز نشاط المحاليل الطبية قوارير

2-مركز نشاط المحاليل الطبية أكياس

2-مركز نشاط محاليل غسيل الكلي

وكذلك يمكن تقسيم الشركة محل الدراسة إلى مراكز النشاط الفرعية كالتالي

1-مركز نشاط الإنتاج

2-مركز نشاط الرقابة وتوكيد الجودة

3-مركز نشاط التخزين

4-مركز نشاط الصيانة

5-مركز نشاط الخدمات الإدارية والمالية

6-مركز نشاط الخدمات التسويقية

### **مجمعات التكلفة بمراكز الأنشطة المساعدة**

يحتوي مركز النشاط على مجموعة من الأنشطة المتجانسة ويطلق على كل مجموعة متجانسة من الأنشطة مسمى مجمع تكلفة، إلا أنه في بعض مراكز النشاط لا يفضل تقسيمها إلى عدة أنشطة، حيث يعبر مركز النشاط عن مجمع تكلفة

## تحليل الأنشطة وتصميم مجوعات التكلفة

تبدأ هذه المرحلة بتحليل كل مركز من مراكز النشاط الى مجموعة من الأنشطة المتجانسة يطلق عليها مجوعات تكلفة، ويتم هذا التقسيم من خلال تحليل مجالات النشاط المختلفة وتتبع العملية الإنتاجية داخل كل مركز من مراكز النشاط

ويتم الأخذ في الاعتبار مجموعة من العوامل عند تحليل الأنشطة وتصميم مجوعات التكلفة لتحديد ما إذا كان يمكن ان يطلق على مجموعة من الأنشطة مجمع تكلفة من عدمة ومن اهم تلك العوامل

- 1-سهولة تخصيص وتتبع عناصر التكلفة لكل مجمع تكلفة

- 2-ضرورة وجود تجانس بين جميع الأنشطة المكونة لمجمع التكلفة

- 3-سهولة تحديد المدخلات والمخرجات الخاصة بكل مجمع تكلفة

وقد قام الباحث بأكثر من زيارة ميدانية للشركة محل الدراسة وتتبع مراحل الإنتاج المختلفة وخطوات سير العملية الإنتاجية منذ بداية طلب المواد من المستودعات حتى لحظة تسليم البضاعة إلى المستهلك ويمكن بلورة ذلك كالآتي: -

تقوم إدارة المخازن برفع طلب شراء المواد عندما يصل رصيد هذه المواد الى مستوى حد الأمان المطبق, والمعمول به داخل منظمة الأعمال

تقوم إدارة المشتريات بعد تقييم الموردين الجدد بطلب عرض سعر من أكثر من مورد موضحاً به الكمية المطلوبة وتاريخ التوريد وطريقة التوريد ومواصفات المواد المطلوبة وكذلك طريقة الدفع بعد استلام عرض السعر من الموردين، تقوم إدارة المشتريات بالتفاوض للحصول على اقل سعر من الموردين، وبعد الاتفاق على السعر وشروط التوريد وتاريخه، يتم إصدار امر شراء من إدارة المشتريات ويقوم المورد بتوريد المواد طبقاً لأمر الشراء

يقوم أمين المستودع باستلام البضاعة ووضعها في منطقة الاستلام ( Quarantine Area )

يقوم امين المستودع بفحص مستندات المواد ومقارنة الكميات الواردة مع الكميات المذكورة في أمر الشراء

تقوم إدارة المستودعات بإخطار إدارة الجودة بكمية ونوعية المواد التي تم استلامها من قبل المورد



تقوم إدارة الجودة بأخذ عينات من الأصناف التي استلامها من قبل المستودع وفقاً لدراسات تصنيع الأدوية الأمريكية والأوروبية

بعد إجراء التحاليل والتأكد من مطابقة المواد لشهادات تحليل المورد والمراجع العلمية التي استند عليها المورد ، يتم إخطار إدارة تأكيد الجودة بصلاحيات المواد  
تقوم إدارة تأكيد الجودة بإبلاغ إدارة المخازن بصلاحيات المواد وإعطائها صورة من شهادة تحليل تلك المواد

تقوم إدارة المخازن بنقل تلك المواد من منطقة Quarantine Area إلى منطقة Released Area

تقوم إدارة المخازن بإضافة رصيد تلك المواد الى كرت الصنف وإعطاء صورة من سند الإدخال الى الإدارة المالية لاتخاذ الإجراءات المالية وكذلك إعطاء صورة من سند الإدخال الى إدارة المشتريات

في حالة عدم مطابقة التحاليل لشهادات تحليل المواد ، يتم عزل المواد وإخطار المورد بعدم مطابقة نتائج التحليل للمواصفات المنصوص عليها في شهادة تحليل المواد

يقوم المورد بإرسال فنى لمراجعته خطوات وطرق التحاليل المطبقة بمنظمة الأعمال وفى تلك الحالة يتم تأكيد النتائج سواء كانت إيجابية فيتم تحويل تلك المواد الى منطقة الفسخ Released Area أو التأكيد من عدم صلاحية تلك المواد وعدم مطابقتها للمواصفات ويتم تحويل تلك المواد الى منطقة العزل Rejected Area

تقوم إدارة الإنتاج بوضع الخطط الإنتاجية وفقاً لأوامر البيع الموجودة بالشركة وحسب أولوية احتياجات السوق

تقوم إدارة الإنتاج بإخطار إدارة المخازن بصورة من خطة الإنتاج

تقوم إدارة الإنتاج بتحديد رقم التشغيل متضمنه (تاريخ الإنتاج، تاريخ الصلاحية، اسم المنتج، حجم المنتج، نوع المنتج، الكمية المتوقعة للتشغيل

تقوم إدارة الإنتاج بإرسال طلب صرف مواد لكل تشغيله على حدة، موضحاً اسم المواد، الكمية المطلوبة من كل صنف سواء مواد خام أو مواد تغليف

تقوم إدارة المستودعات بتجهيز المواد المطلوبة للتشغيلة وفقاً لطلب صرف المواد المستلم من لإدارة الإنتاج وتسليم تلك المواد إلى إدارة الإنتاج

تقوم إدارة الإنتاج بخلط النسب المطلوبة ( Solution Preparation ) حسب المواصفات اللازمة في أحواض معدة ( Tanks ) ومهيأة لذلك ويتم أخذ عينات من ذلك المحلول وإجراء التحليل اللازم للتأكد من نسب المواد الفعالة من وحدة إدارة الجودة ( Quality Assurance & Quality Control )

المرحلة الأول وتتمثل في مرحلة التحضير بعد التأكد من مطابقة المحلول للمواصفات المنصوص عليها في دساتير الأدوية الأمريكية والأوروبية يتم تحويل ذلك المحلول الى المرحلة الثانية في المرحلة الثانية وتسمى مرحلة التعبئة ( Filing Step )، تبدأ عملية تحويل ذلك الخليط إلى مكائن التعبئة للتعبئة في القوارير أو الكبسولات ... الخ

يتم أخذ عينات من أول التشغيلة وكذلك عينات من آخر التشغيلة وفقاً لمعايير تصنيع الأدوية الأمريكي والأوروبي لتحليلها من قبل إدارة الجودة

في المرحلة الثالثة وهي مرحلة التعقيم ( Autoclave ) يتم أخذ تلك المنتجات وتميرها على منطقة التعقيم عند درجات حرارة مختلفة للتأكد من قتل والتخلص من أي بكتريا بعد الانتهاء من مرحلة التعقيم، يتم سحب عينات وإرسالها الى معمل الميكروبيولوجي ومعمل الكيمياء

في المرحلة الرابعة وهي مرحلة التغليف ( Packing ) يتم أخذ تلك المنتجات وتميرها على ماكينات وضع المصق الخارجي ووضعها في الكراتين الخاصة بها

بعد تغليف المنتجات ووضعها في الكراتين يتم إرسالها الى المستودعات بسند إيداع من إدارة الإنتاج مؤكداً من إدارة تأكيد الجودة

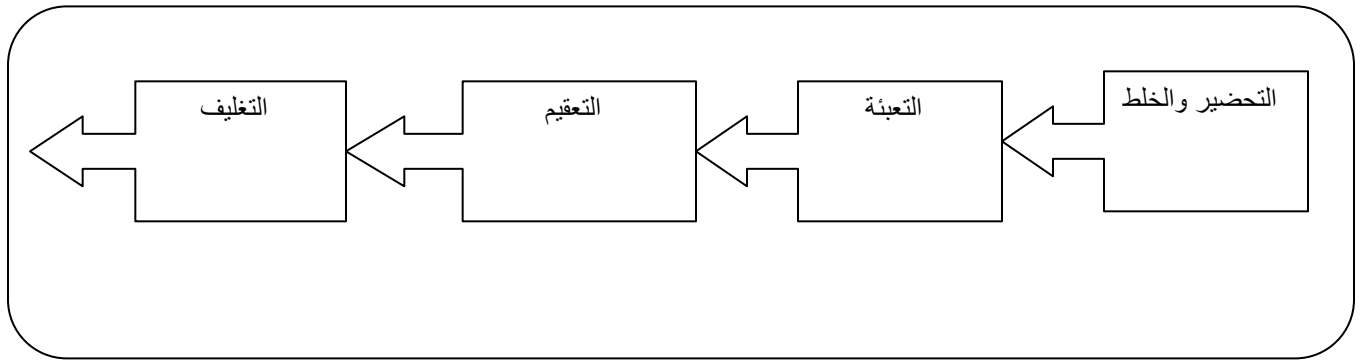
يقوم أمين المستودع باستلام تلك البضاعة ووضعها في المكان المخصص لها (Quarantine Area) والبقاء في المكان حتى ظهور نتائج التحاليل  
يقوم أمين المستودع بتحريك تلك المنتجات ووضعها في المنطقة المخصصة لها بعد نتائج التحليل (Released Area) استعداداً للبيع أو التصدير  
ويمكن عرض موجز لمجمعات التكلفة لكل خط إنتاجي كالتالي  
أولاً : **مجمعات التكلفة بمراكز النشاط الرئيسية**

تبدأ العملية الإنتاجية بخط إنتاج المحاليل الطبية بدءاً من مرحلة التحضير والخلط ثم التعبئة ثم التعقيم ثم التغليف ، ويتم إتباع الإجراءات المنصوص عليها في دساتير تصنيع الأدوية الأمريكي والأوروبي وطبقاً لمواصفات cGMP

ويمكن تتبع سير العملية الإنتاجية لخط إنتاج المحاليل الطبية كما هو موضح بالشكل

رقم شكل (1-2-3)

خطوات العملية الإنتاجية



الشكل من تصميم الباحث

ومن خلال الملاحظة الدقيقة والدراسة المتأنية لعمليات تدفق خط الإنتاج ، فانه يمكن تحديد الأنشطة كالتالي

1-نشاط التحضير والخلط

حيث يتم في هذه العملية خلط الخامات المكونة للمنتج وفقاً للنسب والكميات المنصوص عليها في FORMULA الخاصة بكل منتج ويلى ذلك عملية التقليل ثم تسخين بدرجات حرارة مختلفة وتبريد وفقاً لحاجة المنتج وتتراوح ساعات الخلط والتحضير من 6 الى 12 ساعة لكل تشغيله حسب نوع المنتج وحجم التشغيل

#### 2-نشاط التعبئة

يتم تنفيذ نشاط التعبئة تكنولوجياً بالإضافة الى بعض العمالة المباشرة على نطاق محدود جداً وذلك للقيام بإعداد وتشغيل الآلات وتختلف ساعات التعبئة للمنتجات حسب نوع المنتج وحجمه

#### 3-نشاط التعقيم

بعد الانتهاء من مرحلة التعبئة، يتم تعقيم المنتجات في درجات حرارة مختلفة وفقاً لمعايير دساتير صناعة الدواء الأمريكية والأوروبية ، وتختلف مدة ودرجات التعقيم حسب حجم ونوعية المنتج

#### 4-نشاط التغليف

بعد الانتهاء من مرحلة التعقيم يتم تغليف المنتجات ووضعها في الشكل النهائي بحيث يتم تسليمها الى المستودع

### ثانياً : مجمعات التكلفة بمراكز النشاط الفرعية

يحتوي مركز النشاط على مجموعة متجانسة من الأنشطة الفرعية يطلق عليها مجمع تكلفة ، إلا ان هناك بعض مراكز النشاط لا يفضل أن يتم تقسيمها على أساس ان مركز النشاط بصورته الحالية يعبر عن مجمع تكلفة فمثلاً مركز نشاط خدمات الإنتاج الرئيسي مهمته تتمثل في الإشراف على مراكز النشاط الرئيسية من خلال مجموعة من الصيادلة دون أن يمتد نشاط هذا المركز أكثر من ذلك

#### مركز نشاط رقابة وتوكيد الجودة

يمثل نشاط الرقابة على الإنتاج (بضاعة تامة الصنع وشبة تامة الصنع) وكذلك مستلزمات الإنتاج من مواد خام ومواد تعبئة وخلافة النشاط الرئيسي لمركز نشاط رقابة وتوكيد الجودة ويمكن تقسيم أنشطة هذا المركز الى الأنشطة الآتية

## نشاط فحص وتحليل المواد الخام

حيث يختص هذا النشاط بأخذ عينات من المواد الخام بمجرد استلامها بمستودعات منظمة الأعمال، وإجراء الفحوصات والتحليلات اللازمة لبيان مدى مطابقتها لشهادة التحاليل الواردة مع المواد الخام من قبل المورد

## نشاط فحص وتحليل مواد التعبئة والتغليف

حيث يتم أخذ عينات وإجراء الاختبارات والتحليلات اللازمة للتأكد من مدى مطابقتها للمواصفات التي تم التعاقد عليه والمواصفات المتعارف عليها والموضحة في شهادات تحليل المواد من قبل المورد

## نشاط فحص وتحليل الإنتاج التام وشبه التام

يتمثل هذا النشاط في أخذ عينات من المنتجات أثناء العملية الإنتاجية وفي كل مرحلة من مراحل الإنتاج وعمل التحاليل اللازمة وفقاً لدراسات الأديوية الأمريكية والأوروبية وكذلك أخذ عينات بعد إتمام العملية الإنتاجية

## مركز نشاط الدراسة والتطوير

حيث يقوم مركز نشاط الدراسة والتطوير بعمل الأبحاث المتعلقة بالمستحضرات الجديدة والعمل على اكتشاف مستحضرات جديدة وكذلك القيام بالمساعدة على تسجيل تلك المنتجات وكذلك العمل على إعداد الدراسات الثبوتية للمنتجات وتحسين كفاءة المنتجات القائمة

## مركز نشاط التخزين

يقوم هذا المركز باستلام المواد الخام ومواد التعبئة والتغليف وجميع مستلزمات الإنتاج والحفاظ على رصيد آمن وفقاً لسياسات الشركة من مواد الإنتاج حتى لا يتوقف الإنتاج أو يحدث عدم انتظام في تنفيذ الخطط الإنتاجية الموضوعية من قبل إدارة منظمة الأعمال، ويمكن تقسيم أنشطة هذا المركز إلى الأنشطة الآتية

نشاط الاستلام والصرف

نشاط التخزين

نشاط الوزن والتقسيم

مركز نشاط الصيانة

يتمثل نشاط هذا المركز في صيانة مباني منظمة الأعمال وكذلك صيانة مكائن الإنتاج

وعمل جميع الصيانة الضرورية داخل منظمة الأعمال

ومن خلال ما سبق شرحة سابقاً يمكن القاء الضوء والتركيز على تلك النقاط

1- تم تحليل الأنشطة المؤداة داخل منظمة الأعمال الى الآتي

مراكز أنشطة رئيسية متمثلة في التي

- مركز خط المحاليل الطبية قوارير

- مركز خط المحاليل الطبية أكياس

- مركز خط محاليل غسيل الكلي

ويمكن رصد مجتمعات التكلفة في كل مركز نشاط رئيسي كالاتي

- مجمع تكلفة التحضير والخلط

- مجمع تكلفة التعبئة

- مجمع تكلفة التعقيم

- مجمع تكلفة التغليف

مراكز أنشطة فرعية متمثلة في الآتي

- مركز نشاط مراقبة الجودة

- مركز نشاط التخزين

-مركز نشاط الصيانة

-مركز نشاط الخدمات التسويقية

-مركز نشاط الخدمات المالية والأدرية

جدول رقم ( 3-2-16 )  
إجمالي عدد العاملين بالشركة

م	مركز النشاط	عدد الموظفين
1	الإنتاج	155
2	المحاليل الطبية قوارير	8
3	المحاليل الطبية أكياس	7
4	محاليل غسيل الكلى	9
5	مركز نشاط مراقبة وتوكيد الجودة	13
6	مركز نشاط المخازن	15
7	مركز نشاط الصيانة	25
8	الشئون المالية والإدارية	35
9	مركز نشاط التوزيع والتسويق	10
	الإجمالي	277

المصدر : إعداد الباحث بناءً على مقابلات مع رئيس القطاع المالي للشركة

بلغ إجمالي عدد الموظفين خلال عام 2013/2012 وكما هو موضح بالشكل رقم (3-2-16) عدد 277 موظف بما فيهم مندوبي المبيعات والتسويق ، وأنه سوف يتم توزيع مركز نشاط الخدمات الإدارية اعتماداً على عدد الموظفين في كل مركز

توزيع موارد الشركة على مراكز النشاط المختلفة وفق محركات التكلفة الرئيسية

أولاً : توزيع إهلاكات المباني

بلغت قيمة الإهلاكات السنوية لمباني الشركة حسب ما أظهرته القائم المالية مبلغ 3.897.746 مليون جنيه وقد راي الباحث أن يتم توزيعها بناءً على استفادة كل مركز من مراكز التكلفة من هذه المصاريف ، لذلك تم اختيار المساحة بالمتر المربع ، حيث تعتبر المقياس الأنسب لتوزيع هذه المصاريف على مراكز النشاط المختلفة لذلك تم توزيع مصاريف اهلاك المباني كالاتي

جدول رقم (3-2-17)  
قيمة الإهلاكات السنوية للمباني

م	مركز النشاط	المساحة بالمتر المربع	القيمة
1	مركز الإنتاج	800	31,049
2	مركز المحاليل الطبية قوارير	2500	97,027
3	مركز المحاليل الطبية أكياس	3500	135,838
4	مركز محاليل غسيل الكلي	500	19,405
5	مركز نشاط مراقبة وتوكيد الجودة	200	7,762
6	مركز نشاط المخازن	22,000	853,838
7	مركز نشاط الصيانة	500	19,405
8	مركز الشؤون المالية والإدارية	5,000	194,054
9	مركز نشاط التوزيع والتسويق	1000	38,811
	الإجمالي	36000	1,397,190

المصدر : إعداد الباحث بناءً على مقابلات مع رئيس قطاع الصيانة وكذلك قائمة الأرباح والخسائر عن عام

2013/2012

ويتضح من الجدول السابق أن مركز نشاط المخازن قد استحوذ على النسبة الأكبر من إجمالي تكلفة الإهلاك بنسبة 63% وتلاه مركز نشاط الخدمات المالية والإدارية بنسبة 14%

جدول رقم (3-2-18)  
قيمة الإهلاكات السنوية للمكائن

م	مركز النشاط	القيمة
1	مركز الإنتاج	180,572
2	المحاليل الطبية قوارير	668,118
3	المحاليل الطبية أكياس	686,175
4	محاليل غسيل الكلي	108,343



72,229	مركز نشاط مراقبة وتوكيد الجودة	5
54,172	مركز نشاط المخازن	6
36,114	مركز نشاط الصيانة	7
1,805,723	الإجمالي	

المصدر: إعداد الباحث بناءً على مقابلات مع رئيس قطاع الصيانة وكذلك من قائمة الأرباح والخسائر عن عام 2013/2012

من خلال الإيضاحات المتممة للميزانية العمومية للشركة عن عام 2013/2012 والمقابلات الشخصية مع المسؤولين بالشركة محل الدراسة، تمكن الباحث من الحصول على تحليل شامل لمصاريف الاستهلاك، وقد قام الباحث بفصل جميع الأجهزة ومكائن الإنتاج حسب مكان تواجد كل ماكينة وكل جهاز وتوزيعها على مراكز النشاط المختلفة اعتماداً على استفادة كل مركز من مراكز النشاط من الآلات والمكائن

#### جدول رقم ( 3-2-19 )

قيمة الإهلاكات السنوية للمفروشات

م	مركز النشاط	القيمة
1	المحاليل الطبية قوارير	7,715
2	المحاليل الطبية أكياس	10,800
3	محاليل غسيل الكلى	13,886
4	مركز نشاط مراقبة وتوكيد الجودة	15,429
5	مركز نشاط المخازن	7,715
6	مركز نشاط الصيانة	7,715
7	الإدارة	70,882
8	مركز النشاط التسويقي	20,150
	الإجمالي	134,141

المصدر: إعداد الباحث بناءً على مقابلات مع رئيس قطاع الصيانة وكذلك من قائمة الأرباح والخسائر عن عام 2013/2012

من خلال الدراسة للإيضاحات المتممة للقوائم المالية ومن خلال المقابلات الشخصية، أستطاع الباحث من حصر جميع الأثاث الموجود داخل الشركة وتوزيعه على مراكز النشاط المختلفة

#### جدول رقم ( 3-2-20 )

## قيمة الإهلاكات السنوية لوسائل النقل

م	مركز النشاط	القيمة
1	مركز الإنتاج	123,127
2	المحاليل الطبية قوارير	6,355
3	المحاليل الطبية أكياس	5,561
4	محاليل غسيل الكلى	7,149
5	مركز نشاط مراقبة وتوكيد الجودة	10,327
6	مركز نشاط المخازن	11,915
7	مركز نشاط الصيانة	19,859
8	مركز نشاط المالية والإدارية	27,803
9	مركز النشاط التسويقي	7,944
	الإجمالي	220,039

المصدر: إعداد الباحث بناءً على مقابلات مع رئيس قطاع الصيانة وكذلك من قائمة الأرباح والخسائر عن عام 2013/2012

من خلال الإيضاحات المتممة للميزانية العمومية للشركة عن عام 2013/2012 والمقابلات الشخصية مع المسؤولين بالشركة محل الدراسة ، تمكن الباحث من الحصول على تحليل شامل لمصاريف الاستهلاك الخاص بالسيارات ، وقد قام الباحث بحصر جميع السيارات التي تقوم بنقل موظفي الشركة وحصر عدد الموظفين المستفيدين من تلك السيارات وتوزيع الموظفين حسب مراكز التكلفة المعمول بها داخل الشركة

### جدول رقم ( 3-2-21 )

يوضح قيمة الإهلاكات السنوية لأجهزة الحاسب الآلي

م	مركز النشاط	القيمة
1	مركز الإنتاج	37,547
2	المحاليل الطبية قوارير	2,480
3	المحاليل الطبية أكياس	2,340
4	محاليل غسيل الكلى	994
5	مركز نشاط مراقبة وتوكيد الجودة	3,149
6	مركز نشاط المخازن	3,634
7	مركز نشاط الصيانة	6,056
8	مركز نشاط المالية والإدارية	8,478
9	مركز النشاط التسويقي	2,422
	الإجمالي	67,100

المصدر: إعداد الباحث بناءً على مقابلات مع رئيس قطاع الصيانة وكذلك من قائمة الأرباح

والخسائر عن عام 2013/2012

من خلال الإيضاحات المتممة للميزانية العمومية للشركة عن عام 2013/2012 والقابلات الشخصية مع المسؤولين بالشركة محل الدراسة ، تمكن الباحث من الحصول على تحليل شامل لمصاريف الاستهلاك الخاص بالحاسب الآلي ، وقد قام الباحث بحصر جميع أجهزة الحاسب الآلي التي يقوم باستخدامها موظفي الشركة وتوزيع أجهزة الحاسب الآلي حسب مراكز التكلفة المعمول بها داخل الشركة

جدول رقم ( 3-2-22 )

يوضح قيمة الإهلاكات السنوية لأجهزة التكييف

م	مركز النشاط	القيمة
1	مركز الإنتاج	36,870
2	المحاليل الطبية قوارير	1,903
3	المحاليل الطبية أكياس	1,665
4	محاليل غسيل الكلى	2,141
5	مركز نشاط مراقبة وتوكيد الجودة	3,092
6	مركز نشاط المخازن	3,568
7	مركز نشاط الصيانة	5,947
8	مركز نشاط المالية والإدارية	8,325
9	مركز النشاط التسويقي	2,379
	الإجمالي	65,890

المصدر: إعداد الباحث بناءً على مقابلات مع رئيس قطاع الصيانة وكذلك من قائمة الأرباح والخسائر عن عام 2013/2012

من خلال الإيضاحات المتممة للميزانية العمومية للشركة عن عام 2014 والقابلات الشخصية مع المسؤولين بالشركة محل الدراسة ، تمكن الباحث من الحصول على تحليل شامل لمصاريف الاستهلاك الخاص بأجهزة التكييف ، وقد قام الباحث بحصر جميع أجهزة التكييف التي يقوم باستخدامها موظفي الشركة وتوزيع أجهزة التكييف حسب مراكز التكلفة المعمول بها داخل الشركة

ثالثاً: توزيع الرواتب على مراكز التكلفة

تم احتساب الرواتب السنوية وتوزيعها على مراكز النشاط المختلفة الرئيسية والفرعية على أساس الموظفين العاملين بكل مركز نشاط سواء مركز نشاط رئيسي أو فرعي وذلك لحصر عناصر التكلفة في كل مركز من مراكز النشاط ووفقاً للجدول رقم ( 23-2-3 ) فقد بلغت الأجور السنوية للشركة محل الدراسة مبلغ 6593158 مليون جنية

### جدول رقم ( 23-2-3 )

#### توزيع الرواتب حسب عدد الموظفين

م	مركز النشاط	عدد الموظفين	القيمة
1	مركز الإنتاج	155	2,400,330
2	المحاليات الطبية قوارير	8	123,888
3	المحاليات الطبية أكياس	7	108,417
4	محاليات غسيل الكلى	9	139,374
5	مركز نشاط مراقبة وتوكيد الجودة	13	201,318
6	مركز نشاط المخازن	15	232,290
7	مركز نشاط الصيانة	25	387,150
8	مركز نشاط المالية والإدارية	35	2,337,942
9	مركز النشاط التسويقي	10	662,449
	الإجمالي	277	6,593,158

المصدر: إعداد الباحث بناءً على مقابلات مع رئيس القطاع المالي وكذلك من قائمة الأرباح والخسائر عن

عام 2013/2012

من خلال المقابلات الشخصية مع مدير المستودع وكذلك المحاسب المختص، فقد تمكن الباحث من حصر جميع سندات الصرف لكل قسم من أقسام الشركة التي تم صرفها خلال العام 2013/2012 والتي بلغت قيمتها 334963 جنية مصري

جدول رقم ( 3-2-24 )  
توزيع الأدوات المكتبية

م	مركز النشاط	القيمة
1	مركز الإنتاج	225,295
2	المحاليل الطبية قوارير	4,329
3	المحاليل الطبية أكياس	5,772
4	محاليل غسيل الكلى	2,886
5	مركز نشاط مراقبة وتوكيد الجودة	36,075
6	مركز نشاط المخازن	43,290
7	مركز نشاط الصيانة	17,316
	الإجمالي	334,963

المصدر: إعداد الباحث بناءً على مقابلات مع رئيس قطاع المخازن والمحاسبين المختصين من خلال المقابلات الشخصية مع مدير المستودع وكذلك المحاسب المختص، فقد تمكن الباحث من حصر جميع سندات الصرف لكل قسم من أقسام الشركة التي تم صرفها خلال العام 2013/2012 والتي بلغت قيمتها 585778 جنيه مصري

جدول رقم ( 3-2-25 )  
توزيع مصاريف الصيانة

م	مركز النشاط	القيمة
1	مركز الإنتاج	191,816
2	المحاليل الطبية قوارير	147,551
3	المحاليل الطبية أكياس	177,061
4	محاليل غسيل الكلى	29,510
5	مركز نشاط مراقبة وتوكيد الجودة	7,378
6	مركز نشاط المخازن	22,133
7	مركز نشاط الصيانة	10,329
	الإجمالي	585,778

المصدر: إعداد الباحث بناءً على مقابلات مع رئيس قطاع المخازن والمحاسبين المختصين

من خلال المقابلات الشخصية مع مدير المستودع وكذلك المحاسب المختص، فقد تمكن الباحث من حصر جميع سندات الصرف لكل قسم من أقسام الشركة التي تم صرفها خلال العام 2013/2012 والتي بلغت قيمتها 586006 جنيه مصري

### جدول رقم ( 3-2-26 )

#### توزيع مصاريف مواد مستهلكة

م	مركز النشاط	القيمة
1	مركز الإنتاج	199,931
2	المحاليل الطبية قوارير	151,672
3	المحاليل الطبية أكياس	172,355
4	محاليل غسيل الكلى	24,819
5	مركز نشاط مراقبة وتوكيد الجودة	6,894
6	مركز نشاط المخازن	20,683
7	مركز نشاط الصيانة	9,652
	الإجمالي	586,006

المصدر: إعداد الباحث بناءً على مقابلات مع رئيس قطاع المخازن والمحاسبين المختصين

خامساً: حصر عدد التشغيلات وعدد الوحدات المنتجة في كل خط من خطوط الإنتاج

بلغت عدد التشغيلات التي تمت خلال عام 2013/2012 كما هو موضح بالجدول رقم (3-2-26) عدد 1834 موزعه علي مراكز النشاط المختلفة، حيث بلغت عدد التشغيلات في مركز نشاط المحاليل الطبية قوارير 823 تشغيله بنسبة 45%

أما بالنسبة لخط إنتاج المحاليل الطبية أكياس ، فبلغت عدد التشغيلات التي تم إنتاجها خلال عام 2013/2012 عدد 534 تشغيله بنسبة 29%

وكذلك بلغت عدد التشغيلات الخاصة بمحاليل غسيل الكلى عدد 477 تشغيله بنسبة 26%

سادساً: توزيع جميع الأعباء الإضافية على مراكز النشاط المختلفة

وكما هو واضح من الجدول رقم ( 3-2-27 ) فإن الأعباء الإدارية ومصاريف التشغيل تمثل نسبة عالية جداً من المصاريف مما يستدعي جدية الدراسة والعمل على توزيعها بطرق عادلة، تمكن الإدارة اتخاذ قرارات مناسبة، وهذا ما يؤكد أن التكاليف العامة والتي تخص مراكز النشاط

الأخرى والتي ليس لها علاقة مباشرة مع وحدة الإنتاج النهائي بدأت في التزايد مما يستدعي دراستها والعمل على تخصيصها بطرق عادلة.

### جدول رقم (3-2-27)

#### توزيع كافة عناصر التكلفة على مراكز التكلفة

م	نوع المصروف	مركز نشاط الإنتاج	مركز نشاط المحاليل	مركز نشاط المحاليل	مركز نشاط محاليل	مركز نشاط الجودة	مركز نشاط المخازن	مركز نشاط الصيانة	مركز نشاط المالية والإدارية	مركز النشاط التسويقي
1	رواتب وأجور	2,400,330	123,888	108,417	139,374	201,318	232,290	387,150	2,337,942	662,449
2	محروقات	317,411							323,933	75,310
3	جمارك وتخليص	1,207,661								
4	أدوات مكتبية وقرطاسية	225,295	4,329	5,772	2,886	36,075	43,290	17,316		145,689
5	صيانة	191,816	147,551	177,061	29,510	7,378	22,133	10,329		
6	نقل	163,353								
7	كهرباء ومياه	1,101,271								
8	استشارات فنية	171,760								
9	مواد مستهلكة	199,931	151,672	172,355	24,819	6,894	20,683	9,652		
10	ضريبة عقارية	420,385								
11	كهرباء وماء								473,706	
12	تليفون وفاكس								342,654	
13	أدوات مكتبية ومطبوعات								186,065	

61,850	193,823								فنادق وضيافة	14
71,340	334,839								صيانة السيارات	15
	343,002								صيانة عامة	16
	479,643								مكافآت	17
	195,749								مصاريف بنكية	18
	175,830								تأمين	19
	297,423								ضرائب	20
	351,775								أتعاب	21
	299,993								معارض ومؤتمرات	22
	1,196,266								م . تسجيل المنتجات	23
1,911,542									نقل	24
340,563									عمولات	25
75,000									تأمين	26
78,950									عينات مجانية	27
130,478									معارض ومؤتمرات	28
38,811	194,054	19,405	853,838	7,762	19,405	135,838	97,027	31,049	مباني المصنع	29
		36,114	54,172	72,229	108,343	686,175	668,118	180,572	مكائن والآت المصنع	30
7,944	27,803	19,859	11,915	10,327	7,149	5,561	6,355	123,127	سيارات	31



20,150	70,882	7,715	7,715	15,429	13,886	10,800	7,715	أثاث ومفروشات	32
2,379	8,325	5,947	3,568	3,092	2,141	1,665	1,903	أجهزة تبريد	33
2,422	8,478	6,056	3,634	3,149	994	2,340	2,480	أجهزة حاسب آلي	34
3,624,877	7,842,186	519,543	1,253,237	363,653	348,508	1,305,984	1,211,037	الإجمالي	

المصدر: إعداد الباحث بناءً على مقابلات مع رئيس القطاع المالي والحاسبين المختصين وكذلك

القوائم المالية عن عام 2013/2012

وينضح من الجدول السابق رقم (3-2-27) أنه عند إعادة تخصيص التكاليف بناءً على استفاضة كل مركز نشاط من التكلفة، بلغت تكلفة المصاريف الصناعية 11810339 وكذلك بلغت المصاريف الإدارية والتسويقية مبلغ 11467063

وكما تم اسلفنا سابقاً من خلال متابعة سير العملية الإنتاجية والتي تم توصيفها بالشكل رقم 11، فقد تم توصيف مسببات التكلفة وهي (أنشطة الخلط والتحضير - أنشطة التعبئة - أنشطة التعقيم - أنشطة التغليف)

وقد مثلت نسبة الخط والتحضير في قسم المحاليل قوارير 41% بينما بلغت نسبة الخلط والتحضير في مركز المحاليل أكياس نسبة 27%، بينما في مركز محاليل غسيل الكلي نسبة 32%

وبالنسبة إلى ساعات التعبئة وساعات تشغيل الآلات فقد تم الحصول على نفس النسبة تقريباً أما ساعات العمل المباشر فقد ارتفعت النسبة في خط المحاليل القوارير لتصل إلى حوالي 49% ساعات

، عمل مباشر مقارنة لإجمالي الساعات، بينما بلغت في خط المحاليل أكياس حوالي 40% والجدول رقم (3-2-28) يوضح هذه الأرقام. - أما خط محاليل غسيل الكلي فقد بلغت النسبة 11% وهذا الاختلاف في عدد ساعات الخلط والتعبئة والتغليف ينعكس بدوره على ساعات تشغيل الآلات، والتي يوجد بها نفس التباين

جدول رقم ( 3-2-28 )

عدد ساعات الخلط والتعبئة والتغليظ وساعات تشغيل الآلات

م	اسم المنتج	عدد الوحدات	عدد	مجمع نشاط	مجمع نشاط	مجمع نشاط	مجمع نشاط	ساعات تشغيل
	المنتجة	التشغيلات	ساعات التشغيل	ساعات التشغيل	ساعات العمل	ساعات التشغيل	التعقيم	الآلات
1	إجمالي القوارير	11,444,797	823	2,469	7,630	6,584	4,938	15,037
2	إجمالي الأكياس	9,904,477	534	1,602	6,603	5,340	3,738	11,943
3	إجمالي غسيل الكلي	707,323	477	1,908	472	1,431	0	2,380
	الإجمالي	22,056,597	1,834	5,979	14,704	13,355	8,676	29,359

المصدر: إعداد الباحث بناءً على مقابلات مع رئيس قطاع الإنتاج والمسؤولين المختصين

سابعاً: حصر مسبب التكلفة في مركزي الجودة والمخازن

من خلال المقابلات الشخصية مع مدير قسم الجودة، فقد تم الحصول على المعلومات المتعلقة بإجمالي عدد مرات الفحص في مركز توكيد الجودة والتي بلغت 7336 مرة فحص شملت المواد الخام ومستلزمات الإنتاج والمنتجات شبة تامة الصنع والمنتجات تامة الصنع ومثلت نسبة خط انتاج المحاليل الطبية قوارير نسبة 45% من عدد مرات الفحص بينما بلغت نسبة المحاليل الطبية أكياس 29% ونسبة محاليل غسيل الكلي 26% ، والجدول رقم 70 يوضح هذه النسب كما تم احتسابها مع مدير مراقبة الجودة أما عدد أذونات الصرف فقد تم اعتماد عدد التشغيلات اساساً حيث أن التشغيلة هي المسبب الرئيسي للتكلفة وقد بلغت عدد اذونات الصرف 9170 اذن صرف خلال عام 2013/2012

جدول رقم (3-2-29)

يوضح عدد مرات الفحص وعدد أذونات الصرف

م	مركز النشاط	عدد مرات الفحص	عدد اذونات الصرف
1	المحاليل الطبية قوارير	3,292	4115
2	المحاليل الطبية أكياس	2,136	2670
3	محاليل غسيل الكلي	1,908	2385
	الإجمالي	7,336	9,170

المصدر: إعداد الباحث بناءً على مقابلات مع رئيس قطاع الجودة ورئيس قطاع المستودعات

## حصر تكاليف مراكز الأنشطة الرئيسية

أولاً: توزيع مركز نشاط الإدارة على المراكز الأخرى

جدول رقم (30-2-3)

توزيع مصاريف الإدارة على أساس عدد الموظفين في كل مركز نشاط

م	نوع المصروف	تكلفة نشاط	مركز نشاط	مركز نشاط	مركز نشاط	نشاط محاليل	مركز نشاط	مركز نشاط	مركز نشاط	أساس التوزيع
1	تكاليف مراكز الأنشطة	6,808,378	مركز نشاط	مركز نشاط	مركز نشاط	غسيل محاليل	مركز نشاط	مركز نشاط	مركز نشاط	مركز نشاط
2	عدد الموظفين	11,467,063	155	8	7	9	13	15	25	عدد الموظفين
3	نصيب مراكز النشاط من نشاط الإدارة	7,661,184	395,416	345,989	444,843	642,551	741,405	1,235,675	1,755,218	الإجمالي
	الإجمالي	14,469,562	1,606,453	1,651,973	793,351	1,006,204	1,994,642	1,755,218	1,755,218	الإجمالي

المصدر: المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة التطبيقية لعام 2016م

وكما هو موضح بالجدول رقم (30-2-3) فقد بلغ عدد الموظفين لدى الشركة 277 موظفاً وعمالاً وقد تم توزيع تكاليف مركز نشاط الإدارة والبالغ قيمته 11467063 جنية مصري كما هو موضح الجدول رقم 44 على جميع مراكز التكلفة، وقد راي الباحث أن مسبب التكلفة الرئيسي والذي يمكن استخدامه في توزيع تكاليف مركز نشاط الإدارة هو عدد الموظفين، حيث أن نطاق الإشراف من قبل الإدارة ومن الأقسام الإدارية الأخرى وما يتطلبه من تجهيزات وخدمات للأقسام المختلفة يتناسب طردياً مع عدد الموظفين في كل قسم

## ثانياً : توزيع مركز الإنتاج الرئيسي على خطوط الإنتاج

جدول رقم (31-2-3)

يوضح توزيع مصاريف الإنتاج على مراكز الإنتاج الرئيسية بناء على عدد التشغيلات

م	نوع المصروف	مركز نشاط الإنتاج	مركز نشاط محاليل قوارير	مركز نشاط محاليل أكياس	نشاط محاليل غسيل الكلي	أساس التوزيع
1	تكاليف مراكز الأنشطة	14,469,562	1,606,453	1,651,973	793,351	كمية المنتجات
2	عدد المنتجات	14,469,562	11,444,797	9,904,477	707,323	
3	نصيب مراكز النشاط من نشاط الإنتاج	14,469,562	7,508,012	6,497,532	464,018	
	الإجمالي		9,114,465	8,149,505	1,257,369	

المصدر: المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة التطبيقية لعام 2016م

ويبين الجدول رقم (31-2-3) عدد المنتجات التي تم إنتاجها خلال عام 2013م والتي بلغت 22056597 ، ويرى الباحث أن مسبب التكلفة الرئيسي والذي يجب أن يتم استخدامه في توزيع تكاليف مركز نشاط الإنتاج على خطوط الإنتاج الرئيسية هو عدد الوحدات المنتجة التي تم إنتاجها خلال العام

تخصيص تكلفة الأنشطة الرئيسية على وحدات التكلفة

تتعدد مسببات التكلفة التي يمكن استخدامها لتخصيص تكلفة كل مجمع من مجمعات التكلفة الموجودة داخل مراكز النشاط الرئيسية ، إل أن الباحث اخذ نصب عينية محركات التكلفة الرئيسية والتي هي المسبب الرئيسي للتكلفة وهي كما يلي

مسببات النشاط التي يمكن استخدامها لتخصيص تكلفة مجتمعات التكلفة الموجودة داخل مراكز النشاط الرئيسية، ويمكن سردها في الآتي

#### 1- مجمع تكلفة التحضير والخلط

يمكن استخدام ساعات تشغيل الآلات كمسبب للتكلفة حيث يتم خلط الخامات من خلال هذا النشاط ويمكن رصد مدخلات أو مخرجات هذا النشاط من خلال عدد الساعات التي تم استنفادها في خلط هذه الخامات

#### 2- مجمع تكلفة التعبئة

يمكن استخدام عدد ساعات تشغيل الآلات كمسبب للتكلفة حيث يتم تعبئة المنتجات من الخامات التي تم خلطها في المرحلة السابقة

#### 3- مجمع تكلفة التغليف

يمكن استخدام عدد الوحدات التي تم تغليفها كمسبب للتكلفة حيث يتم تغليف الوحدات التي تم إنتاجها

#### 4- مجمع تكلفة التعقيم

يمكن استخدام عدد ساعات تشغيل الآلات كمسبب للتكلفة حيث يتم تعقيم المنتجات التي تم إنتاجها

### جدول رقم (3-2-32)

يوضح ساعات الخلط والتعبئة والتغليف والتعقيم والصيانة المطلوبة لإنتاج كل منتج

م	اسم المنتج	عدد الوحدات المنتجة	عدد التشغيلات	مجمع				
				نشاط الخلط	التعبئة	التغليف	التعقيم	
			ساعات التشغيل	ساعات التشغيل	ساعات التشغيل	ساعات التشغيل	ساعات التشغيل	
1	Bot-FP-001	164,511	12	36	110	96	72	314
2	Bot-FP-002	329,960	24	72	220	192	144	628
3	Bot-FP-003	8,519,910	609	1,827	5,680	4,872	3,654	16,033
4	Bot-FP-004	215,077	16	48	143	128	96	415
5	Bot-FP-005	354,076	26	78	236	208	156	678

207	48	64	71	24	8	106,323	Bot-FP-006	6
415	96	128	143	48	16	214,138	Bot-FP-007	7
182	42	56	63	21	7	94,773	Bot-FP-008	8
177	42	56	58	21	7	87,357	Bot-FP-009	9
131	30	40	46	15	5	68,954	Bot-FP-010	10
51	12	16	17	6	2	24,816	Bot-FP-011	11
262	60	80	92	30	10	137,695	Bot-FP-012	12
209	48	64	73	24	8	109,741	Bot-FP-013	13
551	126	168	194	63	21	290,403	Bot-FP-014	14
1,369	312	416	485	156	52	727,063	Bot-FP-015	15
21,621	4,938	6,584	7,630	2,469	823	11,444,797	إجمالي القوارير	
87	21	30	27	9	3	40,133	B-FP-001	1
1,302	280	400	502	120	40	753,411	B-FP-002	2
94	21	30	34	9	3	51,351	B-FP-003	3
91	21	30	31	9	3	46,405	B-FP-004	4
9,501	2,037	2,910	3,681	873	291	5,521,449	B-FP-005	5
58	14	20	18	6	2	26,762	B-FP-006	6
358	77	110	138	33	11	206,884	B-FP-007	7
224	49	70	84	21	7	126,671	B-FP-008	8
162	35	50	62	15	5	92,913	B-FP-009	9
59	14	20	19	6	2	28,918	B-FP-010	10
94	21	30	34	9	3	51,399	B-FP-011	11
60	14	20	20	6	2	29,522	B-FP-012	12
969	210	300	369	90	30	553,826	B-FP-013	13
447	98	140	167	42	14	250,315	B-FP-014	14
381	84	120	141	36	12	211,532	B-FP-015	15
707	154	220	267	66	22	400,652	B-FP-016	16
2,047	441	630	787	189	63	1,179,779	B-FP-017	17
55	14	20	15	6	2	21,833	B-FP-018	18
357	77	110	137	33	11	205,890	B-FP-019	19
30	7	10	10	3	1	14,325	B-FP-020	20
57	14	20	17	6	2	25,243	B-FP-021	21
57	14	20	17	6	2	25,200	B-FP-022	22
87	21	30	27	9	3	40,064	B-FP-023	23
17,283	3,738	5,340	6,603	1,602	534	9,904,477	إجمالي الأكياس	
55		21	6	28	7	9,206	Hem-FP-001	1
807		303	100	404	101	150,644	Hem-FP-002	2
120		45	15	60	15	22,058	Hem-FP-003	3

15		6	1	8	2	1,769	Hem-FP-004	4
2,039		765	254	1,020	255	381,272	Hem-FP-005	5
96		36	12	48	12	17,966	Hem-FP-006	6
432		162	54	216	54	80,771	Hem-FP-007	7
39		15	4	20	5	6,528	Hem-FP-008	8
96		36	12	48	12	17,272	Hem-FP-009	9
111		42	13	56	14	19,837	Hem-FP-010	10
3,811	0	1,431	472	1,908	477	707,323	إجمالي غسيل الكلى	
42,714	8,676	13,355	14,704	5,979	1,834	22,056,597	الإجمالي العام	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة التطبيقية لعام 2016م

جدول رقم ( (3-2-33) )

عدد مرات الفحص وعدد أذون الصرف لكل منتج

م	اسم المنتج	عدد الوحدات المنتجة	عدد التشغيلات	عدد مرات الفحص	عدد أذون الصرف
1	Bot-FP-001	164,511	12	48	60
2	Bot-FP-002	329,960	24	96	120
3	Bot-FP-003	8,519,910	609	2,436	3,045
4	Bot-FP-004	215,077	16	64	80
5	Bot-FP-005	354,076	26	104	130
6	Bot-FP-006	106,323	8	32	40
7	Bot-FP-007	214,138	16	64	80
8	Bot-FP-008	94,773	7	28	35
9	Bot-FP-009	87,357	7	28	35
10	Bot-FP-010	68,954	5	20	25
11	Bot-FP-011	24,816	2	8	10
12	Bot-FP-012	137,695	10	40	50
13	Bot-FP-013	109,741	8	32	40
14	Bot-FP-014	290,403	21	84	105
15	Bot-FP-015	727,063	52	208	260
	إجمالي القوارير	11,444,797	823	3,292	4,115
1	B-FP-001	40,133	3	12	15
2	B-FP-002	753,411	40	160	200
3	B-FP-003	51,351	3	12	15
4	B-FP-004	46,405	3	12	15
5	B-FP-005	5,521,449	291	1,164	1,455

10	8	2	26,762	B-FP-006	6
55	44	11	206,884	B-FP-007	7
35	28	7	126,671	B-FP-008	8
25	20	5	92,913	B-FP-009	9
10	8	2	28,918	B-FP-010	10
15	12	3	51,399	B-FP-011	11
10	8	2	29,522	B-FP-012	12
150	120	30	553,826	B-FP-013	13
70	56	14	250,315	B-FP-014	14
60	48	12	211,532	B-FP-015	15
110	88	22	400,652	B-FP-016	16
315	252	63	1,179,779	B-FP-017	17
10	8	2	21,833	B-FP-018	18
55	44	11	205,890	B-FP-019	19
5	4	1	14,325	B-FP-020	20
10	8	2	25,243	B-FP-021	21
10	8	2	25,200	B-FP-022	22
15	12	3	40,064	B-FP-023	23
2,670	2,136	534	8,118,423	إجمالي الأكياس	
35	28	7	9,206	Hem-FP-001	1
505	404	101	150,644	Hem-FP-002	2
75	60	15	22,058	Hem-FP-003	3
10	8	2	1,769	Hem-FP-004	4
1,275	1,020	255	381,272	Hem-FP-005	5
60	48	12	17,966	Hem-FP-006	6
270	216	54	80,771	Hem-FP-007	7
25	20	5	6,528	Hem-FP-008	8
60	48	12	17,272	Hem-FP-009	9
70	56	14	19,837	Hem-FP-010	10
2,385	1,908	477	579,773	إجمالي غسيل الكلى	
9,170	7,336	1,834	20,142,993	الإجمالي العام	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة التطبيقية لعام 2016م

ووفقاً للجدول رقم (3-2-33) فقد بلغت إجمالي عدد مرات الفحص لجميع المنتجات كما هو موضح به 7336 مرة ، حيث بلغت نسبة خط المحاليل الطبية القوارير 49% وكذلك بلغت نسبة



خط المحاليل الطبية أكياس نسبة 33% بينما بلغت نسبة محاليل غسيل الكلي 18% ، ويتم استخدام عدد مرات الفحص لتوزيع تكاليف مركز توكيد الجودة وفقاً للجدول رقم (3-2-33) فقد بلغت إجمالي عدد مرات أدونات الصرف لجميع المنتجات كما هو موضح بة 9170 مرة، حيث بلغت نسبة خط المحاليل الطبية القوارير 49% وكذلك بلغت نسبة خط المحاليل الطبية أكياس نسبة 30% بينما بلغت نسبة محاليل غسيل الكلي 19% ، ويتم استخدام عدد مرات أدونات الصرف لتوزيع تكاليف مركز المخازن

### جدول رقم (3-2-34)

توزيع التكاليف غير المباشرة على وحدات الإنتاج لجميع خطوط الإنتاج وفقاً لنظام التكلفة على أساس النشاط

م	اسم المنتج	عدد الوحدات المنتجة	عدد التشغيلات	نشاط الخلط	نشاط التعبئة	نشاط التغليف	نشاط التعقيم	نشاط الجودة	نشاط الصيانة	نشاط المخازن	تكلفة المواد الخام	إجمالي التكلفة	تكلفة الوحدة
1	Bot-FP-001	164,511	12	15,610	47,556	41,626	31,220	6,584	12,889	13,051	100,845	269,381	1.637
2	Bot-FP-002	329,960	24	31,220	95,382	83,253	62,440	13,167	25,805	26,103	230,972	568,342	1.722
3	Bot-FP-003	8,519,9	609	792,203	2,462,8	2,112,5	1,584,4	334,121	658,825	662,360	5,708,34	14,315,6	1.680
4	Bot-FP-004	215,077	16	20,813	62,173	55,502	41,626	8,778	17,069	17,402	153,565	376,929	1.753
5	Bot-FP-005	354,076	26	33,821	102,354	90,191	67,643	14,265	27,862	28,278	232,982	597,396	1.687
6	Bot-FP-006	106,323	8	10,407	30,735	27,751	20,813	4,389	8,501	8,701	102,495	213,792	2.011

1.712	366,538	143,472	17,402	17,043	8,778	41,626	55,502	61,901	20,813	16	214,138	Bot-FP-007	7
1.667	158,022	60,086	7,613	7,486	3,840	18,212	24,282	27,396	9,106	7	94,773	Bot-FP-008	8
1.717	150,012	54,423	7,613	7,283	3,840	18,212	24,282	25,253	9,106	7	87,357	Bot-FP-009	9
2.632	181,507	111,154	5,438	5,382	2,743	13,008	17,344	19,933	6,504	5	68,954	Bot-FP-010	10
2.392	59,353	32,087	2,175	2,077	1,097	5,203	6,938	7,174	2,602	2	24,816	Bot-FP-011	11
1.733	238,677	98,039	10,876	10,758	5,486	26,017	34,689	39,804	13,008	10	137,695	Bot-FP-012	12
1.715	188,210	75,831	8,701	8,595	4,389	20,813	27,751	31,723	10,407	8	109,741	Bot-FP-013	13
1.702	494,369	198,636	22,840	22,625	11,521	54,635	72,846	83,948	27,317	21	290,403	Bot-FP-014	14
1.654	1,202,314	467,502	56,556	56,243	28,529	135,286	180,381	210,174	67,643	52	727,063	Bot-FP-015	15
	19,380,510	7,770,429	895,110	888,444	451,530	2,141,160	2,854,880	3,308,376	1,070,580	823	11,444,797	إجمالي القوارير	
6.458	259,198	213,106	3,263	3,565	1,646	9,106	13,008	11,601	3,902	3	40,133	B-FP-001	1
1.728	1,302,191	618,550	43,505	53,513	21,946	121,410	173,444	217,790	52,033	40	753,411	B-FP-002	2
1.751	89,901	40,259	3,263	3,872	1,646	9,106	13,008	14,844	3,902	3	51,351	B-FP-003	3
1.752	81,297	33,221	3,263	3,737	1,646	9,106	13,008	13,414	3,902	3	46,405	B-FP-004	4
1.667	9,204,654	4,218,387	316,497	390,413	159,654	883,261	1,261,802	1,596,099	378,540	291	5,521,449	B-FP-005	5
4.560	122,042	91,312	2,175	2,377	1,097	6,071	8,672	7,736	2,602	2	26,762	B-FP-006	6

1.682	348,033	160,128	11,964	14,708	6,035	33,388	47,697	59,804	14,309	11	206,884	B-FP-007	7
1.693	214,396	96,397	7,613	9,223	3,840	21,247	30,353	36,617	9,106	7	126,671	B-FP-008	8
1.670	155,121	70,066	5,438	6,655	2,743	15,176	21,680	26,859	6,504	5	92,913	B-FP-009	9
1.840	53,219	21,807	2,175	2,436	1,097	6,071	8,672	8,359	2,602	2	28,918	B-FP-010	10
2.676	137,549	87,892	3,263	3,874	1,646	9,106	13,008	14,858	3,902	3	51,399	B-FP-011	11
1.802	53,184	21,581	2,175	2,452	1,097	6,071	8,672	8,534	2,602	2	29,522	B-FP-012	12
1.662	920,669	411,493	32,629	39,827	16,459	91,058	130,083	160,096	39,025	30	553,826	B-FP-013	13
1.682	421,024	185,984	15,227	18,363	7,681	42,494	60,705	72,359	18,212	14	250,315	B-FP-014	14
1.693	358,097	157,591	13,051	15,657	6,584	36,423	52,033	61,148	15,610	12	211,532	B-FP-015	15
1.673	670,225	298,566	23,928	29,056	12,070	66,776	95,394	115,817	28,618	22	400,652	B-FP-016	16
1.643	1,938,166	863,598	68,520	84,095	34,564	191,221	273,174	341,042	81,952	63	1,179,779	B-FP-017	17
3.390	74,015	44,845	2,175	2,242	1,097	6,071	8,672	6,311	2,602	2	21,833	B-FP-018	18
1.695	349,028	161,438	11,964	14,681	6,035	33,388	47,697	59,517	14,309	11	205,890	B-FP-019	19
1.878	26,908	11,244	1,088	1,214	549	3,035	4,336	4,141	1,301	1	14,325	B-FP-020	20
2.082	52,566	22,317	2,175	2,335	1,097	6,071	8,672	7,297	2,602	2	25,243	B-FP-021	21
1.912	48,178	17,942	2,175	2,334	1,097	6,071	8,672	7,285	2,602	2	25,200	B-FP-022	22
1.939	77,680	31,610	3,263	3,563	1,646	9,106	13,008	11,581	3,902	3	40,064	B-FP-023	23
	16,957,341	7,879,334	580,788	710,192	292,973	1,620,830	2,315,471	2,863,112	694,641	534	9,904,477	إجمالي الأكياس	
10.397	95,718	58,090	7,613	2,266	3,840	0	9,106	2,661	12,141	7	9,206	Hem-FP-001	1
10.091	1,520,203	971,654	109,849	33,179	55,413	0	131,383	43,547	175,178	101	150,644	Hem-FP-002	2
10.159	224,083	142,715	16,314	4,919	8,230	0	19,512	6,376	26,017	15	22,058	Hem-FP-003	3
12.033	21,287	10,809	2,175	624	1,097	0	2,602	511	3,469	2	1,769	Hem-FP-004	4

9.783	3,730,070	2,344,823	277,343	83,794	139,903	0	331,711	110,215	442,281	255	381,272	Hem-FP-005	5
9.829	176,585	111,389	13,051	3,944	6,584	0	15,610	5,193	20,813	12	17,966	Hem-FP-006	6
9.732	786,059	492,703	58,731	17,745	29,627	0	70,245	23,349	93,660	54	80,771	Hem-FP-007	7
10.445	68,184	41,322	5,438	1,617	2,743	0	6,504	1,887	8,672	5	6,528	Hem-FP-008	8
10.312	178,108	113,132	13,051	3,925	6,584	0	15,610	4,993	20,813	12	17,272	Hem-FP-009	9
10.466	207,622	131,916	15,227	4,570	7,681	0	18,212	5,734	24,282	14	19,837	Hem-FP-010	10
	7,007,918	4,418,553	518,794	156,583	261,701	0	620,494	204,468	827,326	477	707,323	إجمالي غسل الكلي	
	43,345,769	20,068,316	1,994,692	1,755,218	1,006,204	3,761,990	5,790,846	6,375,956	2,592,547	1,834	22,056,597	الإجمالي العام	

### المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة التطبيقية لعام 2016م

ومن خلال الجدول السابق يمكن توضيح كيفية حساب تكلفة الوحدات المنتجة في كل خطوط الإنتاج وفقاً لمدخل التكلفة على أساس النشاط

- 1- تم احتساب تكلفة الخلط بضرب عدد الساعات المستنفذة في عملية الخلط في التكلفة الإجمالية لخط المحاليل الطبية قوارير مقسوماً على عدد الساعات الإجمالية لجميع خطوط الإنتاج
- 2- تم احتساب تكلفة التعبئة بضرب عدد الساعات المستنفذة في عملية التعبئة في التكلفة الإجمالية لخط المحاليل الطبية قوارير مقسوماً على عدد الساعات الإجمالية لجميع خطوط الإنتاج وكذلك الحال بالنسبة لتكلفة التعقيم والتغليظ

يتضح من الجدول السابق رقم (3-2-35) والجدول رقم (3-2-36) أنه يوجد فروقات في تكلفة المنتجات نتيجة تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط

جدول رقم (3-2-35)

الفرق بين تكلفة المنتجات في خط القوارير وفقا للنظام التقليدي ونظام ABC

م	اسم المنتج	عدد الوحدات المنتجة	تكلفة الوحدة وفقا ABC	تكلفة الوحدة وفقا للنظام القائم	الفرق
1	Bot-FP-001	164,511	1.52	1.54	0.02
2	Bot-FP-002	329,960	1.72	1.62	-0.10
3	Bot-FP-003	8,519,910	1.69	1.58	-0.11
4	Bot-FP-004	215,077	1.75	1.66	-0.09
5	Bot-FP-005	354,076	1.69	1.59	-0.10
6	Bot-FP-006	106,323	1.82	1.92	0.10
7	Bot-FP-007	214,138	1.71	1.62	-0.09
8	Bot-FP-008	94,773	1.67	1.57	-0.10
9	Bot-FP-009	87,357	1.72	1.64	-0.08
10	Bot-FP-010	68,954	2.63	2.53	-0.10
11	Bot-FP-011	24,816	2.27	2.32	0.05
12	Bot-FP-012	137,695	1.73	1.63	-0.10
13	Bot-FP-013	109,741	1.56	1.62	0.06
14	Bot-FP-014	290,403	1.70	1.6	-0.10
15	Bot-FP-015	727,063	1.65	1.55	-0.10
	إجمالي القوارير				

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة التطبيقية لعام 2016م

جدول رقم (3-2-36)

الفرق بين تكلفة المنتجات في خطي الأكياس ومحاليل غسيل الكلى وفقا للنظام

التقليدي ونظام ABC

م	اسم المنتج	عدد الوحدات المنتجة	تكلفة الوحدة وفقا ABC	تكلفة الوحدة وفقاً للنظام القائم	الفرق
1	B-FP-001	40,133	5.93	5.94	0.01
2	B-FP-002	753,411	1.73	1.49	-0.24
3	B-FP-003	51,351	1.75	1.53	-0.22
4	B-FP-004	46,405	1.75	1.54	-0.21
5	B-FP-005	5,521,449	1.67	1.43	-0.24
6	B-FP-006	26,762	4.30	4.36	0.06
7	B-FP-007	206,884	1.68	1.45	-0.23
8	B-FP-008	126,671	1.69	1.46	-0.23
9	B-FP-009	92,913	1.67	1.44	-0.23
10	B-FP-010	28,918	1.53	1.63	0.10
11	B-FP-011	51,399	2.68	2.45	-0.23
12	B-FP-012	29,522	1.80	1.59	-0.21
13	B-FP-013	553,826	1.66	1.43	-0.23
14	B-FP-014	250,315	1.68	1.45	-0.23
15	B-FP-015	211,532	1.69	1.59	-0.10
16	B-FP-016	400,652	1.67	1.41	-0.26
17	B-FP-017	1,179,779	1.64	1.41	-0.23
18	B-FP-018	21,833	3.16	3.22	0.06
19	B-FP-019	205,890	1.70	1.46	-0.24
20	B-FP-020	14,325	1.88	1.67	-0.21
21	B-FP-021	25,243	2.08	1.89	-0.19
22	B-FP-022	25,200	1.91	1.72	-0.19
23	B-FP-023	40,064	1.94	1.74	-0.20
	إجمالي الأكياس				
1	Hem-FP-001	9,206	10.40	15.96	5.56
2	Hem-FP-002	150,644	10.09	14.96	4.87
3	Hem-FP-003	22,058	10.16	15.1	4.94
4	Hem-FP-004	1,769	12.03	20.46	8.43

5	Hem-FP-005	381,272	9.78	14.64	4.86
6	Hem-FP-006	17,966	9.83	14.68	4.85
7	Hem-FP-007	80,771	9.73	14.59	4.86
8	Hem-FP-008	6,528	10.44	16.05	5.61
9	Hem-FP-009	17,272	10.31	15.37	5.06
10	Hem-FP-010	19,837	10.47	15.61	5.14

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة التطبيقية لعام 2016م

سوف يقوم الباحث بفرز وتصنيف النتائج إلى أربع مجموعات حيث تتفاوت تكلفة المنتجات ، وسوف يتم تقسيم الفروقات إلى الآتي

- 1- المجموعة الأولى أسعار تكلفة منتجات أقل من 10 قروش
- 2- المجموعة الثانية أسعار تكلفة منتجات أكثر من عشر قروش وأقل من عشرون قرش
- 3- المجموعة الثالثة أسعار تكلفة منتجات أكثر من عشرون قروش وأقل من واحد جنية
- 4- المجموعة الرابعة أسعار تكلفة منتجات أكثر من واحد جنية

أولاً : أسعار تكلفة منتجات أقل من 10 قروش

جدول رقم ( 3-2-37 )

الفروقات التي أقل من 10 قروش

م	اسم المنتج	عدد الوحدات المنتجة	تكلفة الوحدة وفقا ABC	تكلفة الوحدة وفقاً للنظام القائم	الفرق
1	Bot-FP-001	164,511	1.52	1.54	0.02
2	Bot-FP-002	329,960	1.72	1.62	-0.10
3	Bot-FP-004	215,077	1.75	1.66	-0.09
4	Bot-FP-005	354,076	1.69	1.59	-0.10
5	Bot-FP-006	106,323	1.82	1.92	0.10
6	Bot-FP-007	214,138	1.71	1.62	-0.09
7	Bot-FP-008	94,773	1.67	1.57	-0.10
8	Bot-FP-009	87,357	1.72	1.64	-0.08
9	Bot-FP-010	68,954	2.63	2.53	-0.10
10	Bot-FP-011	24,816	2.27	2.32	0.05

11	Bot-FP-012	137,695	1.73	1.63	-0.10
12	Bot-FP-013	109,741	1.56	1.62	0.06
13	Bot-FP-014	290,403	1.70	1.6	-0.10
14	Bot-FP-015	727,063	1.65	1.55	-0.10
15	B-FP-001	40,133	5.93	5.94	0.01
16	B-FP-006	26,762	4.30	4.36	0.06
17	B-FP-010	28,918	1.53	1.63	0.10
18	B-FP-015	211,532	1.69	1.59	-0.10
19	B-FP-018	21,833	3.16	3.22	0.06

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة التطبيقية لعام 2016م

ومن خلال الجدول السابق يتبين الآتي :-

أن حوالي 40% من المنتجات تتقارب فيها التكلفة حيث أن هناك سبعة منتجات بنسبة 37 % تكلفتها وفقاً للنظام التقليدي أكبر منها وفقاً لنظام التكلفة على أساس النشاط وأن هناك إثني عشر منتج تكلفتها وفقاً لنظام التكلفة على أساس النشاط أكبر من تكلفتها وفقاً للمدخل التقليدي

ثانياً : أسعار تكلفة منتجات أكثر من عشر قروش وأقل من عشرون قرش

جدول رقم ( 3-2-38 )

الفروقات التي أقل من 20 قروش

م	اسم المنتج	عدد الوحدات المنتجة	تكلفة الوحدة وفقاً لـ ABC	تكلفة الوحدة وفقاً للنظام القائم	الفرق
1	Bot-FP-003	8,519,910	1.69	1.58	-0.11
2	B-FP-021	25,243	2.08	1.89	-0.19
3	B-FP-022	25,200	1.91	1.72	-0.19
4	B-FP-023	40,064	1.94	1.74	-0.20

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة التطبيقية لعام 2016م

ومن خلال الجدول السابق يتضح أن 8% من المنتجات فإن التكلفة وفقاً لنظام التكلفة على أساس النشاط أكبر منها وفقاً للنظام التقليدي

ثالثاً : أسعار تكلفة منتجات أكثر من عشرون قروش وأقل من واحد جنية



جدول رقم ( 39-2-3 )  
الفروقات التي أقل من 1 جنية

م	اسم المنتج	عدد الوحدات المنتجة	تكلفة الوحدة وفقاً ABC	تكلفة الوحدة وفقاً للنظام القائم	الفرق
1	B-FP-002	753,411	1.73	1.49	-0.24
2	B-FP-003	51,351	1.75	1.53	-0.22
3	B-FP-004	46,405	1.75	1.54	-0.21
4	B-FP-005	5,521,449	1.67	1.43	-0.24
5	B-FP-007	206,884	1.68	1.45	-0.23
6	B-FP-008	126,671	1.69	1.46	-0.23
7	B-FP-009	92,913	1.67	1.44	-0.23
8	B-FP-011	51,399	2.68	2.45	-0.23
9	B-FP-012	29,522	1.80	1.59	-0.21
10	B-FP-013	553,826	1.66	1.43	-0.23
11	B-FP-014	250,315	1.68	1.45	-0.23
12	B-FP-016	400,652	1.67	1.41	-0.26
13	B-FP-017	1,179,779	1.64	1.41	-0.23
14	B-FP-019	205,890	1.70	1.46	-0.24
15	B-FP-020	14,325	1.88	1.67	-0.21

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة التطبيقية لعام 2016م

يتضح من الجدول السابق أن 31% من الأصناف تكلفتها وفقاً لنظام التكلفة على أساس النشاط أكبر من تكلفتها وفقاً للمدخل التقليدي

رابعاً : أسعار تكلفة منتجات أكثر من واحد جنية

جدول رقم ( 40-2-3 )

الفروقات التي أكبر من 1 جنية

م	اسم المنتج	عدد الوحدات المنتجة	تكلفة الوحدة وفقاً ABC	تكلفة الوحدة وفقاً للنظام القائم	الفرق
1	Hem-FP-001	9,206	10.40	15.96	5.56
2	Hem-FP-002	150,644	10.09	14.96	4.87

3	Hem-FP-003	22,058	10.16	15.1	4.94
4	Hem-FP-004	1,769	12.03	20.46	8.43
5	Hem-FP-005	381,272	9.78	14.64	4.86
6	Hem-FP-006	17,966	9.83	14.68	4.85
7	Hem-FP-007	80,771	9.73	14.59	4.86
8	Hem-FP-008	6,528	10.44	16.05	5.61
9	Hem-FP-009	17,272	10.31	15.37	5.06
10	Hem-FP-010	19,837	10.47	15.61	5.14

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة التطبيقية لعام 2016م

يتضح أن من الجدول السابق أن 21% من المنتجات لإن تكلفتها وفقاً للمدخل التقليدي أكبر من تكلفتها وفقاً لمدخل التكلفة على أساس النشاط

### مناقشة واختبار الفرضيات

1. من خلال الجداول السابقة والتي أفصحت عن تكلفة المنتجات وفقاً لنظام التكاليف التقليدي المطبق ونظام التكلفة على أساس النشاط والذي يساعد في حساب دقيق لتكلفة المنتجات حيث أنه يساعد في إبراز الفروقات النسبية بين المنتجات في استهلاكها لعناصر المدخلات وذلك بحسب درجة استفادة كل منتج من الموارد

2. وفقاً لنظام التكاليف التقليدي، فإن المنتجات سواء يتم إنتاجها بكميات كبيرة أو صغيرة فإنها تحمل بقدر متساوي من التكاليف غير المباشرة، وهو ما ظهر جلياً خلال الدراسة حيث استخدمت الشركة معدل واحد وهو عدد التشغيلات لتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة بغض النظر عن عدد الوحدات المنتجة في كل تشغيله أو عدد مرات الفحص أو عدد ساعات تشغيل مكائن الإنتاج

3. بتطبيق نظام التكاليف التقليدي فإنة ساعد على وجود نظام الإعانات بين المنتجات وهو ما يعني تحميل بعض المنتجات بتكلفة أكبر مما تم استهلاكه أو بتكلفة أقل، أما نظام مدخل التكلفة على أساس النشاط فإنة يوفر نظام عادل في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة حيث يتم احتساب تكلفة كل منتج وفقاً لما تم استهلاكه من الموارد وهو ما يؤدي إلى مزيد من الدقة في حساب تكلفة المنتجات

4. وقد استطاعت النتائج السابقة أن توفر إجابات مقنعة لأسئلة الدراسة، حيث أن البيانات الناجمة عن تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط وما تمتاز بها من دقة تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات السليمة والتي تمكنها من تسعير منتجات الشركة بدقة
5. كما اثبتت الدراسة أن هناك بعض المنتجات بها انحرافات كبيرة وهذا أيضاً يجيب على
6. أثبتت الدراسة بأن الطرق التقليدية المتبعة في الشركة ينتج عنها قرارات خاطئة، والذي بدوره

7. لا يمكن الشركة من المنافسة في السوق حيث أن بعض منتجاتها أسعارها مشوهة

### ثالثاً : إعداد الموازنة باستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط

#### تمهيد: -

يعتبر التخطيط والتنبؤ بالمستقبل عصب الشركات الصناعية ، ولا غني لأي شركة صناعية عن إعداد موازنة سنوية ، لأن كل منظمة يفترض لها الاستمرارية في نشاطها وأن تواجه المستقبل بمخاطرة وعدم وضوح رؤاه ، وهنا يكمن دورة الإدارة بالتنبؤ بما سيكون عليه المستقبل لوضع الخطط التي تناسبه ، والخطط هذه قد تكون على هيئة أنشطة وطموحات تسعى المنظمة الى تحقيقها ، والموازنة هي التعبير الكمي عن حجم الأنشطة والأهداف المراد تحقيقها ، ولا يمكن تصور في ظل المنافسة العالمية والثورة الصناعية والتكنولوجية أن تسير منظمات الأعمال الى المجهول دون وضع خطط لمواجهة هذا المجهول

#### اعداد الموازنات التخطيطية

تعتبر الموازنة خطة تعبر بالشكل الرقمي والكمي عن وضع النشاط المتعلق بمنظمة الأعمال لفترة مالية مستقبلية وتعتبر الموازنات التخطيطية وسيلة للرقابة الفعالة للتنفيذ وأداة يتم من خلالها توزيع المسؤوليات التنفيذية بين العاملين حتى يمكن تقييم الأداء ومتابعة التنفيذ والتحقق من الأهداف المرسومة واتخاذ كافة القرارات التصحيحية في الوقت المناسب وتعد الموازنة لسنة مالية وتقسم على فترات ربع سنوية

وتعتبر الموازنة الشاملة ( الرئيسية ) عن الإطار العام أو ملخص للموازنات الفرعية والخاصة بكافة أنشطة الشركة وتتكون الموازنة الشاملة من الآتي :-

1. موازنة المبيعات كمياً ونقدياً
2. موازنة الإنتاج والمخزون
3. موازنة مستلزمات الإنتاج وتنقسم الى الاتي  
موازنة المواد الخام  
موازنة العمالة المباشر  
موازنة التكاليف الصناعية غير المباشرة
1. موازنة المصروفات البيعية والمصروفات الإدارية
2. قائمة التدفقات النقدية
3. قائمة الدخل التقديرية لمعرفة تقديرات الربحية المتوقعة
4. قائمة المركز المالي التقديرية لمعرفة المركز المالي المتوقع خلال مدة الموازنة
5. الموازنة النقدية

كيفية إعداد الموازنات التخطيطية في شركة النيل للأدوية

وفقاً للهيكل التنظيمية لشركة النيل ، فانه يوجد إدارة متخصصة في إعداد الموازنات التخطيطية وتتبع رئيس القطاع المالي مباشرة ، ويمكن بلورة خطوات اعداد الموازنة التخطيطية في الآتي

#### 1-تكوين لجنة الموازنة

ويتم تكوين لجنة الموازنة للإشراف على اعداد وتنسيق تقديرات الموازنة، وعادة ما يتم اعداد الموازنة لمدة سنة أو اقل، وغالباً يترأس هذه اللجنة رئيس القطاع المالي وعضوية رئيس قطاع الإنتاج ورئيس القطاع التسويق وبعض الأفراد الآخرين حسب الحاجة وتقوم هذه اللجنة بوضع الخطوط الرئيسية في شكل منشور عام للجهات التنفيذية لتحديد مقترحات والبدائل المختلفة لتنفيذ تلك المقترحات

## 2-مرحلة الدراسة

تقوم لجنة الموازنة بتجميع كل المقترحات الخاصة بالإدارات التنفيذية وتعرض على الإدارة العليا بالشركة لمناقشتها في ضوء السياسة العامة والاحتياجات الفعلية والأهمية النسبية وأفضل عائد متوقع

## 3-مرحلة الإقرار

يتم صياغة المقترحات المقبولة ووضعها في شكلها النهائي ويتم عرضها ومناقشتها مع مجلس الإدارة لاعتمادها وإقرارها

## 4-مرحلة التنفيذ

بعد اعتماد مجلس الإدارة الموازنة والموافقة عليها، يتم ارسال الموازنة الى المسؤولين عن التنفيذ ويجب الحرص والتأكد من فهم العاملين للموازنة وأهدافها حتى يسهم كل منهم عن اقتناع في إداء دورة التنفيذي على الوجه الأمثل

## 5-مرحلة المتابعة

يجب على لجنة الموازنة متابعة تنفيذ الخطط لتحديد الانحرافات والمعوقات وتحديد المسؤولية حتى تتمكن من اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب  
ويتم إعداد الموازنة التخطيطية على الأساس التقليدي، أي الاعتماد على ميزانيات السنوات السابقة كأساس مع إجراء مراجعة بسيطة في المكونات والاحتياجات وترتكز إجراءات هذا الأسلوب على الزيادة على مستويات الإنفاق للسنوات السابقة على سبيل المثال عند تجهيز وإعداد موازنة 2014 يتم الاعتماد على الميزانية العمومية 2013 وقد تبين من الدراسة الميدانية للشركة بأنها تأخذ بنظام الموازنات التخطيطية على النحو التالي

1- الموازنة التخطيطية للمبيعات

2-الموازنة التخطيطية للإنتاج

3-الموازنة التخطيطية للمواد

4-الموازنة التخطيطية للأفراد

5-الموازنة التخطيطية للمصروفات الصناعية غير المباشرة

6-الموازنة التخطيطية للمصروفات الإدارية والعمومية

7-الموازنة التخطيطية الرئيسية (الشاملة)

### خطوات إعداد الموازنة التخطيطية على أساس مدخل التكلفة على أساس النشاط

ظهر مدخل الموازنة على أساس النشاط كنتيجة لتطبيق واستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط حيث يمثل امتداداً طبيعياً لهذا المدخل، فهو منهج يهتم بتحقيق أهداف الإدارة من خلال الأنشطة فيما يتعلق بالتخطيط والرقابة وذلك من خلال الاعتماد على معلومات تفصيلية عن الأنشطة بما يمكن المنظمة من تخصيص الموارد بشكل أفضل وأكثر كفاءة<sup>1</sup>

لذا كان أول منهجية تعتمد عليها المنظمات التي تقوم بتطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط هو التشغيل العكسي لهذا النظام من خلال إمداده بالطلب على المخرجات وتشغيل النموذج بطريقة عكسية لتقدير الطلب المستقبلي على موارد الشركة، حيث يعتمد مدخل الموازنة على أساس النشاط على نفس آليات وقواعد مدخل التكلفة على أساس النشاط ولكن لتقدير الطلب المستقبلي على موارد المنظمة، وهكذا يعتبر منهج الموازنة على أساس النشاط منهج عكسي لنظام المحاسبة التكلفة على أساس النشاط، فبدلاً من تخصيص الموارد على الأنشطة يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على المخرجات كمنهجية لعمل نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط ويتم ربط المخرجات بالأنشطة وذلك باستخدام محركات الأنشطة ثم ربط الأنشطة بتكلفة الموارد وذلك باستخدام معدلات استهلاك الموارد<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Cooper, Robin, and Slagmulder Regine, 2000a. *Activity-Based Budgeting-Part 1*. Strategic Finance 82(3), PP 85-86.

<sup>2</sup> Pieter, Buys and Kevin, Green, 2007. *Strategic Costing Techniques: Activity Based Budgeting*. Accounting & Tax Periodicals, Accountancy SA, Feb.,PP 38-39

و لكي تتمكن من إعداد الموازنة التخطيطية وفقا لمدخل التكلفة على أساس النشاط، لا بد من اتباع الخطوات التالية

1-التنبؤ بكمية المخرجات في الفترة المقترح إعداد الموازنة عنها

ويقصد بذلك القيام بعملية التخطيط المبني على التنبؤ بما سيكون عليه مخرجات ( منتجات ) منظمة الأعمال خلال فترة الموازنة ، الأمر الذي يستلزم ضرورة تحديد كمية الإنتاج المتوقعة لكل صنف

2-تقدير حاجة هذه الأصناف من الأنشطة

أي ماهي الأنشطة التي لا بد ان تقوم بها او تمارسها منظمة الأعمال حتى تستطيع الحصول على الكميات المطلوب إنتاجها

3-تقدير حاجة الأنشطة من الموارد

ويقصد بها ما هي الموارد وكمياتها التي تساعد على انجاز تلك الأنشطة المقدره، حيث لا يمكن أن تتم الأنشطة دون أن تستهلك موارد سواء بشرية أو مادية وبطبيعة الحال تمثل الموارد تكلفة

4-إعادة تخصيص الموارد على الأنشطة لتحديد تكلفة كل نشاط

بعد تحديد الموارد التي تحتاجها الأنشطة، نقوم بتوزيع تلك الموارد على الأنشطة بحسب استهلاك الأنشطة للموارد ويمكن الاعتماد في ذلك على استخدام محركات الموارد Resource Driver والذي يعتبر الأساس لتخصيص الموارد على الأنشطة

5-إعادة تخصيص تكاليف الأنشطة على المخرجات

بعد الانتهاء من حصر تكاليف الأنشطة يتم تخصيص تكاليف تلك الأنشطة على المخرجات النهائية باستخدام مسببات التكلفة Cost Drivers وفقاً لاستفادة كل منتج من تلك الأنشطة وسوف يتم تناول إعداد الموازنة التخطيطية للمصروفات فقط

## الموازنة التخطيطية للإنتاج

ويهدف منها تحديد عدد الوحدات الواجب إنتاجها لتلبية حجم المبيعات الواردة في موازنة المبيعات وكذلك كمية المخزون المراد الاحتفاظ به في نهاية السنة

ويتم احتساب هذه الوحدات وفقاً للمعادلة التالية

عدد الوحدات المراد إنتاجها = كمية المبيعات المتوقعة + مخزون الإنتاج المرغوب به في نهاية  
المدة - مخزون الإنتاج المتوقع اول المدة

جدول رقم ( 41-2-3 )

كمية الإنتاج المتوقع إنتاجها في عام 2014/2013

م	اسم المنتج	كمية الإنتاج المتوقعة
1	Bot-FP-001	197,816
2	Bot-FP-002	413,643
3	Bot-FP-003	10,347,938
4	Bot-FP-004	255,868
5	Bot-FP-005	425,757
6	Bot-FP-006	129,208
7	Bot-FP-007	262,968
8	Bot-FP-008	112,747
9	Bot-FP-009	103,925
10	Bot-FP-010	83,795
11	Bot-FP-011	30,158
12	Bot-FP-012	163,809
13	Bot-FP-013	131,957
14	Bot-FP-014	352,909
15	Bot-FP-015	846,353
	إجمالي القوارير	13,858,853
1	B-FP-001	47,745
2	B-FP-002	954,126
3	B-FP-003	62,404
4	B-FP-004	56,393
5	B-FP-005	6,709,886
6	B-FP-006	32,180
7	B-FP-007	248,767
8	B-FP-008	158,797
9	B-FP-009	116,477
10	B-FP-010	36,252
11	B-FP-011	63,777
12	B-FP-012	36,254
13	B-FP-013	701,370



310,596	B-FP-014	14
257,062	B-FP-015	15
492,014	B-FP-016	16
1,478,989	B-FP-017	17
25,974	B-FP-018	18
244,939	B-FP-019	19
17,409	B-FP-020	20
30,999	B-FP-021	21
30,301	B-FP-022	22
49,200	B-FP-023	23
12,161,911	إجمالي الأكياس	
11,305	Hem-FP-001	1
186,922	Hem-FP-002	2
26,523	Hem-FP-003	3
2,217	Hem-FP-004	4
458,460	Hem-FP-005	5
21,833	Hem-FP-006	6
98,156	Hem-FP-007	7
7,933	Hem-FP-008	8
21,432	Hem-FP-009	9
24,361	Hem-FP-010	10
859,142	إجمالي غسيل الكلي	
26,879,906	الإجمالي العام	

### المصدر ، الموازنة التخطيطية لعام 2014/2013

#### إعداد الموازنة التخطيطية للمصروفات

بعد الانتهاء من إعداد الموازنة التخطيطية للمبيعات، يتم الإعداد لموازنة الإنتاج بناءً على كمية المبيعات المتوقعة مع مراعاة كمية المخزون أول المدة وكذلك كمية المخزون المطلوب الاحتفاظ بها في نهاية المدة

ومن خلال استخدام البيانات والمعلومات المتوفرة من خلال تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط يمكن تحديد تكاليف مجتمعات التكلفة وفقاً لكمية الإنتاج المتوقع إنتاجها

ومن خلال تلك البيانات فد أمكن تحديد تكلفة مجمع تكلفة نشاط الخلط ، وتكلفة مجمع نشاط التعبئة وتكلفة مجمع نشاط التغليف ومجمع تكلفة نشاط التعقيم ومجمع تكلفة نشاط الجودة ، مجمع تكلفة نشاط الصيانة ، و مجمع تكلفة نشاط المخازن

### جدول رقم (3-2-42)

#### تكلفة مجمع مراكز التكلفة

م	اسم المنتج	عدد الوحدات المتوقع إنتاجها	تكلفة نشاط الخلط المتوقع	نشاط التعبئة المتوقع	تكلفة نشاط التغليف المتوقع	تكلفة نشاط التعقيم المتوقع	تكلفة نشاط الجودة المتوقع	تكلفة نشاط الصيانة المتوقع	تكلفة نشاط المخازن المتوقع
1	Bot-FP-001	197,816	13,818	39,919	36,848	27,636	7,917	15,670	15,694
2	Bot-FP-002	413,643	30,124	87,025	80,330	60,248	16,507	34,162	32,723
3	Bot-FP-003	10,347,938	730,120	2,109,236	1,946,987	1,460,240	405,810	827,995	804,475
4	Bot-FP-004	255,868	17,683	51,085	47,155	35,366	10,443	20,054	20,702
5	Bot-FP-005	425,757	29,741	85,917	79,308	59,481	17,152	33,727	34,003
6	Bot-FP-006	129,208	9,122	26,351	24,324	18,243	5,334	10,344	10,574
7	Bot-FP-007	262,968	18,760	54,196	50,027	37,520	10,780	21,275	21,370
8	Bot-FP-008	112,747	7,792	22,510	20,779	15,584	4,569	8,836	9,057
9	Bot-FP-009	103,925	7,182	20,749	19,153	14,365	4,569	8,145	9,057
10	Bot-FP-010	83,795	5,916	17,089	15,775	11,831	3,334	6,709	6,609
11	Bot-FP-011	30,158	2,129	6,151	5,678	4,258	1,333	2,415	2,643
12	Bot-FP-012	163,809	11,321	32,705	30,189	22,642	6,527	12,838	12,939
13	Bot-FP-013	131,957	9,218	26,629	24,580	18,435	5,278	10,453	10,462
14	Bot-FP-014	352,909	24,914	71,974	66,438	49,828	14,001	28,254	27,756
15	Bot-FP-	846,353	57,234	165,342	152,623	114,468	33,210	64,906	65,835

								015	
1,083,900	1,105,784	546,763	1,950,146	2,600,194	2,816,877	975,073	13,858,851	إجمالي القوارير	
3,882	3,285	1,958	5,268	7,526	9,532	2,258	47,745	B-FP-001	1
55,095	69,881	27,792	112,064	160,092	202,783	48,028	954,126	B-FP-002	2
3,965	4,386	2,000	7,033	10,048	12,727	3,014	62,404	B-FP-003	3
3,965	3,963	2,000	6,356	9,080	11,501	2,724	56,393	B-FP-004	4
384,620	471,579	194,018	756,250	1,080,357	1,368,452	324,107	6,709,886	B-FP-005	5
2,616	2,238	1,319	3,589	5,127	6,494	1,538	32,180	B-FP-006	6
14,386	17,300	7,257	27,743	39,632	50,201	11,890	248,767	B-FP-007	7
9,544	11,513	4,814	18,463	26,375	33,409	7,913	158,797	B-FP-008	8
6,817	8,445	3,439	13,542	19,346	24,505	5,804	116,477	B-FP-009	9
2,727	2,628	1,376	4,215	6,021	7,627	1,806	36,252	B-FP-010	10
4,049	4,577	2,042	7,339	10,485	13,281	3,145	63,777	B-FP-011	11
2,671	2,575	1,347	4,129	5,899	7,472	1,770	36,254	B-FP-012	12
41,321	51,369	20,844	82,378	117,682	149,064	35,305	701,370	B-FP-013	13
18,894	22,289	9,531	35,743	51,062	64,678	15,318	310,596	B-FP-014	14
15,861	18,067	8,001	28,973	41,389	52,427	12,417	257,062	B-FP-015	15
29,384	34,943	14,822	56,037	80,053	101,400	24,016	492,014	B-FP-016	16
85,898	107,228	43,330	171,956	245,651	311,159	73,695	1,478,989	B-FP-017	17
2,588	1,787	1,305	2,866	4,094	5,186	1,228	25,974	B-FP-018	18
14,233	16,852	7,180	27,025	38,607	48,903	11,582	244,939	B-FP-019	19
1,322	1,224	667	1,962	2,803	3,551	841	17,409	B-FP-020	20
2,671	2,202	1,347	3,531	5,044	6,389	1,513	30,999	B-FP-021	21
2,616	2,107	1,319	3,379	4,827	6,115	1,448	30,301	B-FP-022	22
4,007	3,494	2,021	5,604	8,005	10,140	2,402	49,200	B-FP-023	23
713,129	863,930	359,731	1,385,444	1,979,206	2,506,994	593,762	12,161,911	إجمالي الأكياس	
9,349	2,243	4,716	0	6,989	2,330	9,319	11,305	Hem-FP-001	1
136,303	37,479	68,757	0	116,773	38,924	155,697	186,922	Hem-FP-002	2
19,617	5,153	9,895	0	16,057	5,352	21,409	26,523	Hem-FP-003	3
2,726	449	1,375	0	1,399	466	1,865	2,217	Hem-FP-004	4
333,490	89,082	168,226	0	277,550	92,517	370,067	458,460	Hem-FP-005	5
15,861	4,287	8,001	0	13,358	4,453	17,811	21,833	Hem-FP-006	6
71,373	19,275	36,003	0	60,055	20,018	80,074	98,156	Hem-FP-007	7
6,609	1,558	3,334	0	4,854	1,618	6,472	7,933	Hem-FP-008	8

16,195	4,297	8,169	0	13,389	4,463	17,852	21,432	Hem-FP-009	9
18,699	4,834	9,433	0	15,062	5,021	20,083	24,361	Hem-FP-010	10
630,221	168,659	317,909	0	525,487	175,162	700,649	859,142	إجمالي غسيل الكلي	
2,427,250	2,138,373	1,224,404	3,335,590	5,104,887	5,499,034	2,269,484	26,879,904	الإجمالي العام	

المصدر : إعداد الباحث من بيانات الدراسة التطبيقية لعام 2016م

ومن خلال الجدول السابق فقد اعتمد الباحث على كميات الإنتاج المتوقع إنتاجها وكذلك تم الاعتماد على المعلومات التي تم توفيرها من خلال تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط في حساب التكلفة المتوقعة لمجمعات مراكز التكلفة المختلفة

جدول رقم ( 3-2-43 )

إجمالي المصاريف المتوقعة غير المواد الخام لخطوط الإنتاج المختلفة

تكلفة نشاط المخازن المتوقعة	تكلفة نشاط الصيانة المتوقعة	تكلفة نشاط الجودة المتوقعة	تكلفة نشاط التعقيم المتوقع	تكلفة نشاط التغليف المتوقع	نشاط التعبئة المتوقع	تكلفة نشاط الخلط المتوقع	البيان
1,083,899	1,075,832	546,760	2,592,759	3,457,010	4,006,215	1,296,379	خط القوارير
713,130	872,035	359,730	1,990,163	2,843,083	3,515,670	852,925	خط الأكياس
630,219	190,211	317,911	0	753,766	248,352	1,005,021	خط غسيل الكلي
2,427,248	2,138,078	1,224,400	4,582,922	7,053,859	7,770,238	3,154,324	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة التطبيقية لعام 2016م

**الخاتمة**

**أولاً : النتائج**

**ثانياً: التوصيات**

## أولاً: النتائج

1. تعتبر أنظمة التكاليف التقليدية قاصرة في تخصيص التكاليف غير المباشرة بالإضافة الى اعتماد التقدير الشخصي لتحميل الكثير من التكاليف على وحدة المنتج
2. أوضحت الدراسة الحالية أن نظام التكاليف التقليدي لم يعد في ظل ظروف البيئة الصناعية الحديثة قادر على توفير آلية ملائمة لتخصيص التكاليف غير المباشرة مما يؤثر سلبا على دقة وموضوعية بيانات التكلفة وما يتعلق بها من قرارات ، وذلك نتيجة لعدم انسجام وملائمة المفاهيم والافتراضات والأساليب والإجراءات المطبقة مع متطلبات وضروريات بيئة التصنيع الحديثة والتي أثرت تأثيرا كبيرا وهام على سلوك التكلفة في هيكل التكاليف ، وقد أيدت الدراسة التطبيقية تلك النتيجة حيث أظهرت ان انظام التكاليف التقليدي والذي يقوم على اعتماد أساس تحميل وحيد مرتبط بحجم الإنتاج وهو عدد الوحدات المنتجة مفترضا بذلك أن جميع الوحدات المنتجة في جميع خطوط الإنتاج تستهلك نفس القدر من التكاليف الصناعية غير المباشرة بانه غير ملائم ويتنافى مع الاستهلاك الفعلي للوحد المنتجة من كل منتج في كل خط إنتاج
3. وفقاً للنظام التكاليف التقليدي، يتم تخصيص تكلفة موحدة من التكلفة الصناعية غير المباشرة لجميع المنتجات، أما طبقاً لمدخل التكلفة على أساس النشاط فقد أظهر انصبه مختلفة من التكاليف الصناعية غير المباشرة للوحدات المنتجة في كل خط إنتاج والسبب في ذلك عدم قدرة نظام التكاليف التقليدي على توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على وحاد المنتجات بصورة عادلة وسليمة وكذلك عدم دقة تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على الوحدات المستفيدة وهذا يؤكد عدم صحة الفرض الأول
4. نتيجة لقدرة مدخل التكلفة على أساس النشاط في توفير معلومات دقيقة وهامة عن الأنشطة وتكاليفها فانه يوفر فرص حقيقية لتحقيق تخفيض ملموس في التكاليف وذلك من خلال تمكين إدارة الشركة من اتخاذ قرارات استبعاد للأنشطة غير المضيفة للقيمة أو تخفيض الموارد المخصصة لها وتغيير اسلوب أدائها ولا يستطيع نظام التكاليف التقليدي توفير مثل هذه

المعلومات ، وقد جاءت الدراسة التطبيقية متفقة مع ذلك ، فمن خلال المعلومات التي تم توافرها أثنا تطبيق مدخل التكلفة على اساس النشاط وتكاليفها ، فانه اصبح في مقدور الإدارة أن تحقق خفضا ملموسا في التكلفة من خلال دراسة وتحليل بعض الأنشطة مثل أنشطة التخزين والصيانة وغير من الأنشطة الأخرى مع الأخذ في الاعتبار ألا يؤثر ذلك القرار على جودة المنتجات أو على أداء الشركة لوظائفها وتحقيق أهدافها بفاعلية وهذا يؤكد صحة الفرض الثاني

5. أظهرت الدراسة النظرية افضلية مدخل التكلفة على أساس النشاط فيما يخص قدرة ذلك المدخل على توفير معلومات لخدمة أغراض الرقابة وتقييم الأداء، وقد اتفقت نتائج الدراسة التطبيقية مع ذلك، فقد بينت ان البيانات المالية وغير المالية التفصيلية والتحليلية التي يوفرها هذا المدخل حول الأنشطة وتكاليفها تساهم في فرض رقابة دقيقة على التكلفة وسلوكها كذلك تساهم تلك المعلومات في تطبيق نظام الموازنة على أساس النشاط باعتبارها أداة تخطيطية ورقابية هامة تساهم في تقييم الداء وتمكن من اتخاذ القرارات التصحيحية وهذا يؤكد صحة الفرض الثاني

6. يساعد تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط الإدارة ويمكنها من تحديد المزيج الأمثل من المنتجات وقد بينت الدراسة التطبيقية أن مدخل التكلفة على أساس النشاط هو السلوب الأمثل والملائم في تخصيص التكاليف غير المباشرة وتحديد تكلفة المنتجات وتوفير معلومات دقيقه في مجال السياسات التسعيرية وقد نتج عن الدراسة معلومات تكاليفيه أكثر دقة وأكثر تفصيلا مقارنة مع مخرجات نظام التكاليف التقليدي وهذا بدوره يؤثر على مجمل الربح لكل منتج ويضع الإدارة امام حقائق لم تكن في استطاعتها الحصول عليها لو لم تطبق هذا المدخل ، الأمر الذي يمكن الإدارة لإعادة النظر في السياسات التسعيرية وإعطاء بيانات التكلفة أهمية أكبر عند تحديد أسعار منتجاتها وكذلك مساعدة الإدارة في نحو الاهتمام في التركيز على المنتجات المربحة وتنحية المنتجات الخاسرة وصولا الى المزيج المثلى من المنتجات والذي يحقق اعلى الأرباح

7. تنعكس المصاريف الصناعية غير المباشرة في الموازنة الحالية سلباً على دقة تكاليف المخرجات والذي لا يوفر أساساً مناسباً للقياس والمقارنة

8. يعاني المدخل التقليدي لإعداد الموازنات من مجموعه من أوجه القصور التي تجعله لا يتوافق مع طبيعة بيئة الأعمال الحديثة، كان من أهمها اتباع المديرين لسلوكيات التلاعب بأرقام الموازنة مثل التقدير الأقل مما يجب للإيرادات والتقدير الأعلى للنفقات عند إعداد الموازنة وذلك من أجل وضع مستهدفات أداء يسهل تحقيقها من جانب المديرين

9. ان دخول تكنولوجيا المعلومات في جميع مناحي الحياة والبيئة الصناعية على وجه الخصوص أدي ذلك الى زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة وعدم دقة التكاليف الناشئة عن تطبيق الأنظمة التقليدية، كل هذه العوامل تشكل حافزاً لتطبيق مدخل الموازنة على أساس النشاط

10. إن اعتماد مدخل التكلفة على أساس النشاط في اعداد الموازنة يساعد على عملية التخطيط للمستقبل بشكل جيد وعلمي مستنداً الى الإحصائيات التاريخية ومراعياً في نفس الوقت المتغيرات المستجدة

11. ان إعداد الموازنة اعتماداً على مدخل التكلفة على أساس النشاط يساهم في تخفيض التكاليف في الموازنة من خلال ما يوفره هذا المدخل من إمكانية التعرف على الأنشطة التي تضيف قيمة وتلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة وبالتالي مساعدة الإدارة في سعيها الحثيث الى حذف تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو تخفيض تكلفتها

12. اعتماد جميع شركات القطاع على نظام التكاليف التقليدي وما يشوبه من عدم دقة في تحديد تكلفة المنتج بدقة وتحديد المزيج الأمثل وعدم تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط يؤكد صحة الفرض الثالث حيث لم يتم تطبيق مدخل الموازنة على أساس النشاط بدون تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط



## ثانياً: التوصيات

1. تعميم وتطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط في البيئة المحاسبية المصرية وخصوصاً في الشركات الصناعية ، ليس من منطلق أن هذا المدخل يعالج التشوهات الناجمة عن تطبيق مدخل التكاليف التقليدي فحسب بل لأنه أيضاً يأخذ بيد الشركات وخصوصاً التي تجد نفسها في موقف صعب في سوق المنافسة المحلية والعالمية والذي بدأ يتسع وينمو بوتيرة سريعة الى المستقبل من خلال تمكين الشركة من التعرف على الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة وبالتالي تمكينها من إعادة هيكلة تكلفة المنتجات بشكل سليم ودقيق يساعدها على تحديد أسعار هذه المنتجات بما يتلاءم وتكلفتها وحجم الطلب عليها
2. تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط لتحسين كفاءة أداء الأنشطة والمساعدة في تحليلها الى أنشطة ذات قيمة مضافة وأنشطة غير مضافة للقيمة وما يتعلق بها من موارد يتطلب الحصول عليها تحمل تكاليف معينة، وهو أمر يساعد في مجال تحديد الاستراتيجية المناسبة للمنشأة بما يمكنها من تحقيق مكاسب ومميزات تنافسية في السوق
3. ضرورة عقد المزيد من الدورات التدريبية المتخصصة لأعضاء لجنة الموازنة حول أهمية نظام الموازنات بصفة عامة ونظام الموازنة على أساس النشاط على وجه الخصوص من حيث آلية التطبيق والمنافع والمزايا وتبيان أوجه الاختلافات بينة وبين النظام التقليدي
4. ضرورة التخطيط لعملية تطبيق مدخل الموازنة على أساس النشاط بشكل جيد وخاصة في الشركات الصناعية وذلك عن طريق الاستعانة بالخبراء والمستشارين والمتخصصين والذين لديهم الدراية والخبرة الكاملة في تطبيق هذا النظام الحديث

## قائمة المراجع والمصادر

القرآن الكريم

أولاً: المراجع باللغة العربية

### 1/ الكتب

- أحمد الخطيب، الموازنات التخطيطية أداة فعالة للتخطيط والرقابة الإدارية، (القاهرة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 1998)
- أحمد حامد حجاج ، المحاسبة الإدارية مدخل معاصر التخطيط الرقابة اتخاذ القرار، (القاهرة ، بدون دار نشر ، 2001 )
- أحمد حسين و علي حسين ، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية ( الإسكندرية ، الدار الجامعية، 2004 )
- أحمد محمد زامل، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي، ( الرياض ، معهد الإدارة العامة، 2000)
- أحمد محمد نور وحسين عبید شحاتة والسيد شحاتة، مبادي محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة (القاهرة، الدار الجامعية، 2007)
- أحمد نور، المحاسبة الإدارية وبحوث العمليات، (القاهرة ، مؤسسة شباب الجامعة، 1989)
- إسماعيل إبراهيم جمعه و زينات محرم و صبحي الخطيب ، المحاسبة الإدارية - نموذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات ( القاهرة ، الدار الجامعية 2001 )
- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة (الأردن، درا حامد للنشر والتوزيع، 2007)
- ثناء القباني، مدخل استراتيجي لدراسات متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية، ( القاهرة الدار الجامعية ، 2006) .
- جاريسون، ري اتش، نورين، اريك، المحاسبة الإدارية .ترجمة أحمد حامد حجاج، ومحمد عصام الدين زايد، الرياض :دار المريخ للنشر، 2002

- جبر ابراهيم الداعور ، الاتجاهات الحديثة في محاسبة التكاليف ، ( غزة ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة الأزهر ، 2003 )
- جبرائيل كحالة و حنان رضوان حلوة ، مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، (الأردن، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، 2002)
- جلال عبد الفتاح، المحاسبة كوسيلة للإدارة (القاهرة، كلية التجارة، جامعة الأزهر، 2008)
- جمال الدين المرسى و احمد عبد الله ، أساسيات الإدارة المالية، منهج اتخاذ القرارات، ( المنوفية ، كلية التجارة، جامعة المنوفية، 2004)
- السيد عليوه، الإدارة المالية الحديثة ودراسات الجدوى الاقتصادية،( القاهرة، دار الأمين للطباعة، 2003)
- طارق عبد العال حماد ، الموازنة التقديرية – نظرة متكاملة، (الإسكندرية ، الدار الجامعية ، 2005 )
- طارق عبد العال حماد، الموازنات التخطيطية نظرة متكاملة (الإسكندرية، الدار الجامعية، الإبراهيمية، 2005)
- عبد الحي مرعي ، في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة ( الإسكندرية ، مؤسسة شباب الجامعة، بدون سنة نشر)
- عبد المسيح باسايلي مكارم ، المحاسبة الإدارية :مدخل معاصر في التخطيط والرقابة و تقويم الأداء ( المنصورة ، المكتبة العصرية، 2005)
- عقلة محمد المبيضين ، النظام المحاسبي الحكومي وإدارته ، ( الأردن ، دار وائل للطباعة والنشر 1999)
- عيسى حسين محمد ، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية ، (القاهرة ، مطابع الدار الهندسية، 2002)
- كمال حسين وعلي كمال الدين ، محاسبة التكاليف ، ( القاهرة ، بدون دار نشر ، الجزء الأول، 1999 )

- محمد أبو نصار ، المحاسبة الإدارية ، ( الأردن ، دار وائل للنشر ، 2003 )
- محمد أحمد حجازي ، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة ، ( الأردن ، مؤسسة البنا للخدمات المطبعية ، 1992 )
- محمد الجزار ، المحاسبة الإدارية -الإطار الفكري (القاهرة، مكتبة عين شمس -1981)
- محمد الشناوي، محاسبة التكاليف ، ( القاهرة ، دار النهضة ، 2008 )
- محمد تيسير عبد الحكيم الراجبي ، 2004، المحاسبة الإدارية، ( الأردن ، دار وائل للنشر، 2004)
- محمد سامي راضي وحامد حجازي، 2001، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات (الإسكندرية، الدار الجامعية، 2001)
- محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، (الإسكندرية، الدار الجامعية، الإبراهيمية، 2003)
- محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، (الرياض، مكتبة الصفحات الذهبية، بدون سنة نشر )
- محمد عباس حجازي ، ، 1999 ، المحاسبة الإدارية ، الأساسيات والمعلومات والتخطيط واتخاذ القرارات والرقابة، (القاهرة ، مكتبة الشباب ، القاهرة، 1999 )
- محمد محمد جزار، الموازنات التخطيطية رقابة واتخاذ قرارات، ( القاهرة ، دار المعارف ، 1982)
- محمد مصطفى الجبالي وفرج لطفي الرفاعي، نظام التكلفة حسب الأنشطة في المشروعات الصغيرة والمتوسطة الحجم (المملكة العربية السعودية، النشر العلمي والمطابع، جامعة الملك سعود، 1998)
- محمد هلالى و حجازي محمد ، 2002 ، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة ( الأردن ، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2002)
- منير حزيني و عمر زعوز ، الموازنات التخطيطية ، ( سوريا ، جامعة حلب ، 2005 )

- مؤيد الفضل ونور عبد الناصر، المحاسبة الإدارية (الأردن، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2002)
- ناصر نور الدين عبد اللطيف ، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات ، (مصر، الدار الجامعية، 2006)
- ناصر نور الدين عبد اللطيف ، المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات ( الإسكندرية ، الدار الجامعية ، 2004 )
- نواف فخري و الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية ( الأردن ، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ، 2002)
- يسري أمين سامي، وآخرون، محاسبة التكاليف، الجزء الأول (الإسكندرية، مطبعة العشري ، 2005 ،

## 2/ الدوريات

- زايد سالم أبو شناف ، تطوير نظام تحديد التكلفة على أساس النشاط لتدعيم التوجه نحو التحسين المستمر ، ( القاهرة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثاني، 1995 )
- سالم عبد الله حلس ، دور الموازنة للتخطيط والرقابة في مؤسسات المجتمع المدني الفلسطينية ، ( غزة ، مجلة الجامعة الإسلامية ، العدد الأول ، المجلد الرابع عشر 2003)
- عبد الباسط أحمد رضوان، اتجاهات معاصرة في الموازنات العامة (المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز - الاقتصاد والإدارة - مجلد 14 ، عدد 1 ، 2000،
- عبد الرحمن أبوبكر وآخرون، إمكانية تطبيق الموازنات المبنية على أساس الأنشطة في قطاع المستشفيات الأردنية، (الأردن، المجلة الدولية للأبحاث المحاسبية، العدد الثالث ، 2012 )

- عبد العال بن هاشم و محمد أبو خشبة ، دراسة وتقييم مدخل التكلفة على أساس النشاط مع إمكانية التطبيق في المملكة العربية السعودية ( مصر ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، العدد الثلاثون ، جامعة المنصورة ، 1999 )
- محمد المهاني سلوم ، الموازنة العامة للدولة بين الأعداد والتنفيذ والرقابة ، دراسة ميدانية للموازنة العراقية ، ( العراق ، مجلة الإدارة والاقتصاد ، العدد الرابع و الستون ، 2007 )
- محمد صالح هاشم ، ، تقييم دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح تطبيق استراتيجية زيادة التكلفة ببيئة الأعمال المتقدمة ، (القاهرة ، مجلة البحوث الإدارية والمعلومات، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، العدد الثالث ، 2009 )
- محمد صبري حافظ العطار، تقييم فاعلية الميزانيات التقديرية كأداة للتخطيط وتقييم الأداء في الشركات الصناعية الكويتية، (الزقازيق، مجلة البحوث التجارية، السنة الخامسة، العدد الخامس ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق 1983 )
- محمد محمود يوسف ، ، القياس المحاسبي لمدخل تحليل الأنشطة في إعداد الموازنة كأداة للرقابة على التكاليف محاكاة تجريبية ، (القاهرة ، مجلة المحاسبة والإدارة ، العدد الثالث والخمسون ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة، 1998 )
- محمد محمود يوسف، ، نموذج مقترح لمحاكاة العلاقة بين محركات التكلفة ودقة بيانات تكلفة النشاط ( القاهرة ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة القاهرة 1995 )
- وابل بن علي الوابل ، مشاكل إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في المملكة العربية السعودية ، دراسة ميدانية ، ( الإسكندرية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، العدد الثاني والثلاثون ، جامعة الإسكندرية، 1995 )

### 3/ الرسائل الجامعية

- أحمد عبدالسلام بن حديد ، الموازنة التقديرية كأداة لصنع القرار في المؤسسة الاقتصادية ( الجزائر ، رسالة ماجستير، عبر منشورة جامعة قاصدي مرباح كلية الاقتصاد 2014 )

- أحمد عياد عامر ، دراسة تأثير الموازنة الاستيرادية على نتائج أعمال الشركات الصناعية في ليبيا ،دراسة تطبيقية على شركات بنغازي، ( بنغازي ، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قاريونس ،كلية الاقتصاد -قسم المحاسبة ،2004)
- أمجد عبد الفتاح العلاوين، تقييم نظم الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية (الأردن، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، 2000)
- أميمة أحمد جمعة حسن، المتغيرات المؤثرة على ظاهرة البيانات غير الواقعية في إعداد الموازنات التخطيطية وآثارها على تقييم الأداء ، ( القاهرة ، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس،1996)
- بهاء الدين احمد العريني، إطار مقترح لتطبيق الأساس الصفري في إعداد موازنة الجامعات والكليات المتوسطة في قطاع غزة. (غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، 2007)
- حنفي زكي محمد، خفض تكاليف النشاط التسويقي من خلال الاستخدام المتزامن لتحليل التكلفة والبرمجة الخطية مع التطبيق على إحدى الشركات الصناعية (القاهرة، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة جامعة القاهرة، 1999)
- رغداء محمد فايز الرملي ، أثر المشاركة في إعداد الموازنات التخطيطية على الرضى الوظيفي والأداء، دراسة ميدانية على القطاع الخدمي بمنطقة مكة المكرمة،( المملكة العربية السعودية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الملك عبد العزيز،1998)
- سامي محمد البلوي ، الموازنات التخطيطية في القطاع المصرفي الأردني ،( الأردن رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة آل البيت ، 1999)
- شاهنده ممدوح عريبي، دراسة تحليلية وتطبيقية لفحص كفاءة بعض المؤشرات المحاسبية عند التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية لأغراض ترشيد قرارات الاستثمار في الأوراق المالية(القاهرة ، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 1999 )

- صبيحة برزات العبيدي، دور الموازنة المرنة على اساس النشاط في الرقابة على التكاليف، ( العراق ، رسالة ماجستير في المحاسبة، الناصرية ،المعهد التقني ، 2000 )
- عبد الرحمن بكر، إمكانية تطبيق الموازنات على الأنشطة في قطاع المستشفيات الأردنية (الأردن، رسالة دكتوراه غير منشورة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، 2007)
- عبد العزيز عبد الرحمن، تقويم اقسام شركة الحديد والصلب في حماة في ظل استخدام نظام تكاليف الأنشطة (سوريا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الاقتصاد ، قسم المحاسبة ، الدراسات العليا ، جامعة دمشق ، 2004)
- عطا محمد العمري ، مدى فاعلية الموازنة كأداة تخطيط ورقابة في وكالة الأمم المتحدة لإغاثة وتشغيل اللاجئين الفلسطينيين – في قطاع غزة ( غزة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الإسلامية – 2005)
- كريم جاسم عبد الله العيداني ، الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وتقييم الداء في الشركات الصناعية، ( العراق ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، 1989 )
- محمد خليل عبد الحافظ، التحليل الإحصائي للمتغيرات السلوكية المؤثرة في إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية، ( القاهرة ، رسالة ماجستير منشورة، جامعه القاهرة، 1991)
- محمد عبد الله محمد أبو رحمه , مدى توفير مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة ( غزة ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، غير منشورة، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل 2008 )

#### 4/ أخرى

- إصدارات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، 2001، المحاسبة الإدارية المعلومات اللازمة للتخطيط ، كتاب رقم 11



- عبد المنعم صالح مصطفى المحمود ، واقع تطبيقات الموازنات التخطيطية في الشركات غير الهادفة للربح في الأردن ، ( الأردن ، المؤتمر العلمي الرابع – الريادة والإبداع ، جامعة فيلادلفيا ، 2005)
- ماهر درغام ، ، مدى توفر المقومات الأساسية لتطبيق مدخل الموازنة على اساس النشاط في الجامعات العاملة في قطاع غزة ، ( غزة ، بحث غير منشور ، 2012)
- نضال رشيد صبري ، ، ٢٠٠٢ " المحاسبة الإدارية " جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، غزة
- نضال رشيد صبري، 2002، المحاسبة الإدارية، الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية، مشروع قطاع المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين، جامعة بيرزيت -فلسطين،

## 1/ Books

- Antos, John, (2005), Activity Based Management, Activity Based Costing, Activity Based Budgeting, Value Creation Group, Inc.,.
- Arnold John and Turley Stuart , 1996 Accounting For Management Decision Third Ed , Pretice -Hall Europe (UK) Limited
- Arnold John and Turley Stuart, 1996, " Accounting for Management Decision " ,Third Edition ,Prentice-Hall Europe (UK) Limited
- Atkinson, A. A., Kaplan, R. S., Matsumura, E. M., and Young S. M., (2007). Management Accounting, 5th. ed., Upper Saddle River : New Jersey, Prentice Hall
- Atkinson, A. A., r. D. Banker, R. S. Kaplan and S. M. Young, 2001. Management Accounting 3rd edition. Upper Saddle River: NJ: Prentice Hall
- Atkinson, Anthony A., Kaplan Robert S., Matsumura, Ella Mae and Young S. Mark, (2012), Management Accounting, 6th ed., Pentice Hall USA
- Brimson, James A, and Antos, John (1999). Driving Value Using Activity-Based Budgeting, John Wiley and Sons, INC, USA
- Brimson, James A.,(2001). Using Predictive Accounting to Improve Product Management, Innovative Process Management (IPM), New York: John Wiley and Sons, Summer
- Charles Horngren ,Accounting Managerial Emphasis , 5th ed.,Englewod Cliffs,Prentice Hall , 2000 ,
- Charles T.Horngren Srikant M.datar , Gerge Foster ,2006, Cost Accounting , Twelfth Edition , Pearson Prentice Hall,
- Cooper, R. and R. Kaplan, (1998), "Profit Priorities from ABC Costing", Harvard Business Review,.
- Cooper, Robin and Kaplan, Robert, S. (1999). The Design of Cost
- Drury, Colin, (1992). Management and Cost Accounting, (3rd ed).Chapman and Hall, London, UK.
- Drury,C, (2000) Management & Cost Accounting, Fifth Edition,Thomsonlearning.,
- Ferrara William , 1998 "Management Accounting for profit control "Me graw Hill Co.ew yourk
- Garrison Ray H, Noreen Eric W, Brewer Peter C, Managerial Accounting, Eleventh Edition, McGraw- Hill/Irwin Companies Inc. New York, NY, 2006, USA

- Hilton, Ronald W, (2002 *Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment*, 5 Edition, McGraw-Hill.P 178
- Horngren Charle , T. , 1997 , *Cost Accounting A Managerial Emphasis* , Nine Edition , P 140
- Horngren, C., Datar, S. and Foster, G., 2006 "*Cost Accounting (A Managerial Emphasis)*", 12th Ed., Prentice Hall International, New Jersey.P 50
- Horngren, C., Datar, S. and Foster, G., 2006 "*Cost Accounting (A Managerial Emphasis)*", 12th Ed., Prentice Hall International, New Jersey.P 50
- Horngren, C., Alnoor, B., Datar, S. and Foster, G., 1999 "*Management and Cost Accounting*", Prentice Hall International, New Jersey. P 42
- Horngren, Charles T., and Bhimani, Alnoor, and Datar, Srikant M., and Foster, George, (1999). *Management and Cost Accounting*, (3rd ed), New Jersey: Prentice- Hall
- Sharama ,R.K and Gupta ,Shashik (1987) ,*Management Accounting 5th Ed* ,Kalyani Publisher ,New Delhi,
- Shillinglaw ,Garodon, 1982 ,*Managerial Cost Accounting* ,Fifth Edition ,Homewood , Richard d.irwin
- Shim, J. K., and Siegel, J. G., *Budgeting Basics and Beyond*, Second Edition, New Jersey, John Wiley & Sons, Inc., 2005

## 2/ Journals

- Agrawal, Surendra P., and Rezaee, Zabiholla, and Pak, Hong S., 2006. Continuous Improvement: An Activity- Based Model, *Management Accounting Quarterly*, Spring, Vol.7, No.3
- Badad, Y. and Balachendran, B.,(1993), "Cost driver Optimization in Activity-Based Costing System " *The Accounting Review*, Vol. 68, No. 3
- Beaujon, G. J. & Singhal, V. R., 1990. Understanding the Activity Costs in an Activity-Based Cost System. *Journal of Cost Management*, Spring
- Brimson & Fraser (1991). The Key Feature of ABB. *Management Accounting*, January
- Brimson, j. A. 1998 "Feature costing: Beyond ABC" *Journal of Cost Management* January/February
- Cooper, R., and Kaplan, R., (2008) " How Cost Accounting Distorts Product Cost " *Management Accounting. (U.S.)*, Vol, 3, No, 6

- Cooper, Robin, 1988 " When Do I Need an Activity Based Costing System?" Journal of cost Management for the Manufacturing Industry.
- Datar, Srikant & Gupta, Mahendra. 1994. Aggregation, specification and measurement errors in product costing. The Accounting Review, Vol 69. No 4 October,
- Garrison Ray H and Eric W. Noreen (2003) Managerial Accounting Tenth Edition McGraw-Hill / Irwin Companies USA, p 44
- Grandlich, Cheryl. (2004). Using Activity-Based Costing in Surgery. Association of Operating Room Nurses Journal. 79 (1),
- Greene, Julie K. and Metwalli, Ali. (2001). The Impact of Activity-Based Cost Accounting on Health Care Capital Investment Decisions. Journal of Health Care Finance
- Haluk, Yrd, (2010), The Role of Activity Based Budgeting on Target Costing Practice, The Journal of Faculty of Economics and Administrative Sciences, 15 (1): 213-233.
- Harmon, Paul, 2007. Using Balanced Scorecard to Support a Business Process Architecture, Business Process Trends, Volume 5, number 17.
- Hilton, Ronald w.(2008),managerial Accounting, 7th ed., Irwin Mc GrawHillco. P 354
- Horngren, Charles T., and Bhimani, Alnoor, and Datar, Srikant M., and Foster, George, (1999). Management and Cost Accounting, (3rd ed), New Jersey: Prentice- Hall
- Horngren Charles Tand Foster George , 1991 Cost Accounting A Managerial Emphasis Seventh Edition Prentice Hall New Jersey, P 44
- John. Antos, (2005). "Activity Based Management, Activity Based costing, Activity Based Budgeting", Value Creation Group, Inc, Dec,09, p 10
- John. Antos, (2005). "Activity Based Management, Activity Based costing, King, A., (2001), The Current Status of Activity Based Costing Management Accounting, Second Edition, Thomson Learning.
- Kaplan, Robert S. and Atkinson Anthony A. (1998). Advanced Management Accounting, (3rd ed.). New Jersey: Prentice Hall
- Lvy Mclemore, (2006). "The New Frontier in Budget", Penton Media, Inc
- Maher, Michael W., Cost Accounting, 4th ed., McGraw - Hill Co., Inc., Irwin, Boston Massachusetts, , 1997.
- Maher, Michael W., Stickney, Clyde P. and Weil, Roman L. (1997). Managerial Accounting: an Introduction to Concepts, Methods and Uses,(6th ed.). New York: The Dryden Press.
- Management Systems Text and Cases, (2 ed.). New Jersey: Prentice Hall.
- Miller, Paulette Ratliff,( Fall 2006). Target Costing, Accounting for Planning and Control,

- Morse Wayne J., James R. Davis, AL L. Hartgraves, (2003), Management Accounting: A strategic approach, 3th edition, Thompson, South – Western
- Rick Whiting “Budget Planning the Next Generation” ‘information Week ‘Issue 805, 2000 ‘
- Roztock, N. 2000. The Integrated Activity-Based Costing and Economic Value Added Information System. State University of New York
- Schalkwyk, Annette van (2012), " OFFICIAL JOURNAL OF THE INSTITUTE OF MUNICIPAL FINANCE OFFICERS , IMFO " , Setting Water Service Tariffs Sustainable technologies , Volume 12 Number 3 ,Autumn 2012 , ISSN 1607-520X , R15.00
- Searcy L .D , ( 2004 ) , " Using Activity Based Costing to Asses Channel Customer Profitability", Management Accounting Quarterly , Vol.5 , No.2. ( on line ). Available : EBSCO Host.htm.
- shm, jae , budget basic and beyond , a complete step by step guid for nonfinancial manager , new yourk , prentice hall , 1994, p 458
- Steimer , T., (2000), Activity - Based Accounting For Total Quality Management, Accounting, Englewood Cliffs: New Jersey, Prentice Hall
- Stevens , Mark E. (2004), " Activity-Based Planning and Budgeting: The Coming of Age of the “Consumption-Based” Approach", Published online in Wiley InterScience
- Turney, P., and Stratton, A., (1992), " Using ABC to support continuous improvement", *Management Accounting* ( September):

## 2/ Others

- Argyris, C. and R. S. Kaplan, 1994 “Implementation new knowledge: The case of activity based costing. Accounting Horizons
- Cooper, R. and R. S. Kaplan. 1998 “The promise- and peril ofintegrated cost systems” Harvard Business Review (July-August
- Mousatafa, Essam (2005). An Application of Activity-Based-Budgeting in Shared Service Departments and Its Perceived Benefits and Barriers under Low-IT Environment Conditions, Journal of Economic and Administrative Sciences.
- Stevens , Mark E. (2004), " Activity-Based Planning and Budgeting: The Coming of Age of the “ Consumption-Based” Approach", Published online in Wiley InterScienc
- www.ndma.com