

المقدمة

تشتمل على الاتي :

أولاً : الإطار المنهجي

ثانياً : الدراسات السابقة

أولاً: الإطار المنهجي

تمهيد:

للمعلومات دور مهم ومؤثر جداً في استمرار المنشأة، خاصة في ظل التطور السريع وشدة المنافسة في كل المجالات. ولكي تستطيع المنشأة تحقيق أهدافها لا بد لها أن تعتمد على أنظمة جيدة تمد الإدارة بمعلومات دقيقة، وهذه الأنظمة لا تكون جيدة، إلا إذا اعتمدت على معلومات وبيانات دقيقة، وطالما اتخاذ القرارات يعتمد على المعلومات المتوفرة عن التخطيط والتنسيق والرقابة وقياس وتقويم الأداء، لذلك تعتبر محاسبة التكاليف عاملاً

من عوامل تقويم الأداء لأنها تعد مصدراً أساسياً لتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الجيدة والرشيدة.

ان المعلومات التي تعين الإدارة على أداء وظائفها بأكبر قدر من الكفاءة ولكافة المستويات الإدارية هي مهمة المحاسبة الإدارية، وتعتمد المحاسبة الإدارية بشكل كبير جداً على محاسبة التكاليف، و من الملاحظ انه ليس هناك اهتمام بمقاييس تقويم الأداء في كثير من المنشآت الصناعية وإن وجد لا يكون بالصورة التي تضمن للمنشأة تحقيق أهدافها ومعرفة موقعها من الصناعة، حيث تهتم بالتقويم من الناحية المالية فقط دون الإهتمام بالجوانب الأخرى، وهناك كثير من أساليب قياس وتقويم الأداء التي تستخدمها محاسبة التكاليف منها أسلوب الموازنات التخطيطية، والتكاليف المعيارية، واللامركزية، وأسلوب تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح ثم نظام التقارير المالية، التكلفة على أساس النشاط، محاسبة المسؤولية، المحاسبة عن الإنجاز.

وسوف يركز هذا البحث على دور وأهمية معلومات محاسبة التكاليف - أساليب (محاسبة المسؤولية ، التكلفة على اساس النشاط ، المحاسبة عن الإنجاز) في قياس وتقويم الأداء الذي يعتبر الطريقة الوحيدة لمعرفة مدى نجاح أو فشل المنشأة في تحقيق أهدافها.

مشكلة البحث:

تمثلت مشكلة البحث في ضعف تطبيق إدارة التكلفة في المنشآت الصناعية ، حيث تركز هذه المنشآت على قياس النواحي المالية دون الإهتمام بالنواحي الأخرى مما نتج عن ذلك قصور في قياس وتقويم الأداء في هذه المنشآت وبالضرورة عدم تحقيق الاهداف بكفاءة وفعالية .

أهداف البحث:

يسعى البحث لتحقيق الاهداف الآتية:

1. التعرف بأدوات وأساليب إدارة التكلفة وأهدافها.
2. دراسة أسس قياس وتقويم الأداء المستخدمة حالياً في المنشآت الصناعية.
3. التعرف بأسس وأساليب ومقومات قياس وتقويم الأداء.
4. دراسة اثر تطبيق إدارة التكلفة على قياس وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية.

5. تقديم توصيات بناءً على نتائج البحث تسهم في قياس وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية.

فرضيات البحث:

لتحقيق اهداف البحث تمت صياغة الفرضيات الآتية:

الفرضية الأولى : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق محاسبة المسئولية كأداة لإدارة التكلفة وقياس وتقويم الاداء في المنشآت الصناعية. الفرضية الثانية : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط كأداة لإدارة التكلفة وقياس وتقويم الاداء في المنشآت الصناعية. الفرضية الثالثة : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام المحاسبة عن الإنجاز كأداة لإدارة التكلفة وقياس وتقويم الاداء في المنشآت الصناعية.

أهمية البحث:

تكمن اهمية البحث من خلال الإعتبارات الآتية:

1. **الاهمية العلمية :** تظهر أهمية البحث العلمية في ندرة الابحاث التطبيقية التي تناولت موضوع البحث الأمر الذي يشير إلى اهمية البحث العلمية في محاولة تقديم اجابات حول إدارة التكلفة ودورها في قياس وتقويم الاداء في المنشآت الصناعية ، ويفتح المجال للباحثين في هذا المجال وإثراء المكتبة العربية.
2. **الاهمية العملية :** تظهر الاهمية العملية للبحث في مساعدة المنشآت الصناعية في قياس وتقويم أدائها من خلال تطبيق إدارة التكلفة حتى تتمكن من تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية.

3. مناهج البحث:

لتحقيق أهداف البحث يتم الاعتماد علي المناهج الآتية:

1. المنهج التاريخي: لاستعراض الدراسات السابقة.
2. المنهج الاستنباطي: لصياغة الفرضيات.
3. المنهج الاستقرائي: في اختبار مدى صحة الفرضيات.
4. المنهج الوصفي التحليلي للقيام بالدراسة الميدانية.

حدود البحث:

تمثلت حدود البحث في:

- i. الحدود المكانية: شركة ارياب للتعيين ولاية الخرطوم - الرئاسة.
ii. الحدود الزمانية: سنة 2016م.

مصادر جمع البيانات:

تشمل مصادر جمع البيانات الآتي:
أولاً: البيانات الأولية: ويتم جمعها بواسطة الاستبيان.
ثانياً: البيانات الثانوية: ويتم جمعها من الكتب والمراجع والدوريات والرسائل الجامعية والمؤتمرات ومواقع الانترنت.

أدوات البحث:

أعتمدت الدراسة على الأدوات الآتية:
الاستبيان الذي تم توزيعه على الاشخاص الذين لهم صلة بموضوع الدراسة.

هيكل البحث:

يتم تقسيم هذا البحث إلى مقدمة وثلاث فصول وخاتمة، تناولت المقدمة الاطار المنهجي والدراسات السابقة ، ويتناول الفصل الأول مفهوم واهمية واهداف واساليب إدارة التكلفة ، وخصص المبحث الأول لمفهوم واهمية واهداف إدارة التكلفة ، وخصص المبحث الثاني لأساليب إدارة التكلفة، ويتناول الفصل الثاني مفهوم و فوائد وشروط وابعاد وانواع قياس وتقويم الأداء، وخصص المبحث الأول لمفهوم وفوائد وشروط قياس وتقويم الاداء ، وخصص المبحث الثاني لأبعاد وانواع قياس وتقويم الاداء، ويتناول الفصل الثالث الدراسة الميدانية ، وخصص المبحث الأول لنبذة تعريفية عن شركة ارياب للتعيين المحدودة ، وخصص المبحث الثاني لتحليل البيانات واختبار الفرضيات ، ويتم ختم البحث بخاتمة تشتمل علي النتائج والتوصيات.

ثانياً: الدراسات السابقة:

اطلعت الباحثه على العديد من الدراسات السابقه التي لها علاقه بموضوع البحث منها:

1/ دراسة : محمد العوض محمد احمد،(2004م) : (1)

(1)محمد العوض محمد احمد ، مدى تطبيق محاسبة التكاليف والرقابة على عنصر تكلفة المستلزمات السلعية بمصنع سكر عسلاية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،

تمثلت مشكلة الدراسة في ان تكلفة المستلزمات السلعية تؤثر على تكلفة الانتاج باعتبارها احد عناصر التكلفة في المنشآت الصناعية .

هدفت الدراسة الى تنبيه الادارة على استخدام أنظمة تكاليف حديثة .

نبتت أهمية الدراسة من خلال أهمية عنصر تكلفة المستلزمات السلعية في النشاط الإنتاجي ، عدم تبنى معظم إدارات المنشآت الصناعية لنظام محاسبة التكاليف واخيراً التعرف على المشاكل عند تطبيق نظام محاسبة التكاليف .

اتبعت الدراسة المنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات .

اختبرت الدراسة الفرضيات الآتية : الفرضية الاولى : افتقار مصنع سكر عسلاية الى المعلومات الاساسية لنظام محاسبة التكاليف مما ادى الى الضعف الرقابي والمحاسبي ، الفرضية الثانية : استخدام اساليب متطورة ومعاصرة لأنظمة التكاليف لتحقيق الرقابة.

من اهم نتائج دراسته ، يتبع قسم التكاليف للمدير المالي مما يعيق القسم في أداء دوره الرقابي المنوط به .

من اهم توصيات الدراسة ، منح قسم التكاليف صلاحيات تمكنه من القيام بأداء دوره.

ركزت هذه الدراسة على عدم تلبية النظم المالية لحاجات الادارة ولذلك كان لا بد من استخدام أنظمة تكاليف حديثة ، وأيضاً ركزت على دور نظم محاسبة التكاليف على تكلفة المستلزمات السلعية لتأثيرها على التكلفة الانتاجية بينما تركزت الدراسة الحالية على إدارة التكلفة ودورها في قياس وتقويم الاداء فى المنشآت الصناعية .

2/ دراسة : على عبد الله محمد حماد، (2004م) : (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في أن الكثير من المنشآت الصناعية تواجه مشاكل تتعلق بالرقابة واستقلال مواردها المادية بصورة غير رشيدة ومكلفة .

هدفت الدراسة الى ضرورة الاهتمام بأسلوب محاسبة المسئولية عند إدارة المشروعات .

اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والاستقرائي لاختبار الفرضية .

كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، غير منشورة ، (2004م) .

(1) على عبد الله محمد حماد ، الدور الرقابي لمحاسبة المسئولية وكفاءة استخدام الموارد المتاحة في المؤسسات الحكومية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، غير منشورة ، 2004م) .

اختبرت الدراسة الفرضيات الآتية : الفرضية الأولى : تطبيق محاسبة المسئولية يساهم مساهمة كبيرة في العملية الرقابية واستخدام الموارد المتاحة بصورة جيدة ، الفرضية الثانية : عدم تطبيق محاسبة المسئولية يؤثر سلباً على تحقيق الأهداف .

من أهم نتائج الدراسة ، تحقيق فاعلية الرقابة على الانفاق على أساس تحديد المسئولية يؤدي إلى تقليل التكلفة واستقلال الموارد بصورة جيدة . من أهم توصيات الدراسة : السعي نحو تخفيض تكاليف الأداء بالوصول إلى مستوى أقل من مستوى التكلفة ، اختبار الكوادر المؤهلة وتحديد المسئولية بصورة دقيقة لتجنب إهدار الموارد .

ركزت هذه الدراسة على دور محاسبة المسئولية كأحد أساليب محاسبة التكاليف ودورها في الرقابة وتخفيض التكلفة وكفاءة استخدام الموارد المتاحة ، بينما تركز الدراسة الحالية على إدارة التكلفة ودورها في قياس وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية.

3/ دراسة سيف النصر ابراهيم شمعون، (2005م) ⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في استخدام النظم التقليدية في حساب تكاليف الانتاج والتي تضمنت قصور وعدم دقة هذه النظم في تحديد تكلفة الانتاج بصورة دقيقة .

هدفت الدراسة إلى استخدام الاتجاهات المعاصرة في محاسبة التكاليف في إدارة المنشآت الصناعية.

نبعت أهمية الدراسة من أنها تهتم وتركز على بيانات التكاليف في المنشآت الصناعية والتي تعمل من أجل خفض تكاليف الانتاج مما يحقق الميزة التنافسية ، وان استخدام الاتجاهات الحديثة في محاسبة التكاليف يعمل على تحقيق هذه الميزات التي تحقق النجاح والبقاء .

اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والاستقرائي لاختبار الفرضيات . اختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات ، الفرضية الأولى : تصميم المنتج بطريقة تقلل من تكلفة الوحدة ، الفرضية الثانية : نظام الانتاج الفوري يساعد على تخفيض أو التخلص من تكاليف الاحتفاظ بالمخزون ، الفرضية الثالثة : الاعتماد

على نظام التكلفة على اساس النشاط (ABC) يساعد على تجنب عيوب تحميل التكاليف غير المباشرة باستخدام طرق التحميل التقليدية . من أهم نتائج الدراسة ، استخدام نظام التكاليف في المنشآت التي تتعدد فيها الأنشطة يساهم في تحديد التكلفة ، استخدام نظام الإنتاج بدون مخزون يساعد على تخفيض او التخلص من تكاليف الاحتفاظ بالمخزون . من اهم توصيات الدراسة ، استخدام الاساليب الحديثة في محاسبة التكاليف لأنه يساعد على الاداء الجيد في تحديد التكلفة. (1).

ركزت هذه الدراسة على ان استخدام بيانات التكاليف الحديثة في المنشآت الصناعية يعمل على خفض تكاليف الإنتاج مما يحقق ميزة تنافسية للإنتاج باقل تكلفة ، بينما تركز الدراسة الحالية على إدارة التكلفة ودورها في قياس وتقويم الاداء في المنشآت الصناعية .

4/ دراسة : علوية هاشم ، (2005م) (1) .

تمثلت مشكلة الدراسة في أن الاستثمارات بالموانئ ضخمة حيث أن المنافسة تتطلب مواكبة التطورات في مجال النقل البحري ، فتأتى المشكلة في توفير بيانات التكلفة وتفعيل دور هذه البيانات في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات .

هدفت الدراسة الى توفير نظام تكاليف يساعد الادارة في توفير البيانات اللازمة .

نبعت أهمية الدراسة من أن محاسبة التكاليف تساعد الوحدة الاقتصادية في اداء وظائفها من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات .

اتبعت الدراسة المنهج الوصفي لاختبار الفرضيات .

اختبرت الدراسة الفرضيات الاتية : الفرضية الاولى : نظام التكاليف بالهيئة غير فعال وغير مؤثر في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ، الفرضية

(1) سيف النصر ابراهيم شمعون ، **الاتجاهات المعاصرة فى محاسبة التكاليف واثرها على قياس تكلفة الانتاج** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية ، غير منشورة ، 2005م) .

(1) . علوية هاشم ابراهيم الصافي ، **دور محاسبة التكاليف في التخطيط والرقابة واتخاذ القرار** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، غير منشور ، 2005م) .

الثانية : نظام التكاليف في الهيئة يفتقر الدقة والتناسق والتكامل في تحقيق الاهداف .

من اهم نتائج الدراسة ، عدم تكامل نظام التكاليف بالهيئة أدى الى خفض فعالية النظام ، لا يوجد نظام تكاليف معيارية يساعد في توفير بيانات تدعم التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات .

من اهم توصيات الدراسة ، تقسيم الهيئة الى مراكز تكاليف ، تقسيم التكاليف الى تشغيلية ورأسمالية وإيرادات .

ركزت هذه الدراسة على دور بيانات محاسبة التكاليف في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وذلك لان هذه البيانات تساعد الوحدة الاقتصادية في اداء وظائفها بأكبر قدر من الفعالية والكفاءة ، بينما تركز الدراسة الحالية على إدارة التكلفة ودورها في قياس وتقويم الاداء في المنشآت الصناعية .

5/ دراسة : عصام السيد بريمة السيد،(2005م) ⁽¹⁾.

تمثلت مشكلة الدراسة في ان العديد من المنشآت الصناعية ليست لديها نظام تكاليف جيد يوفر لها المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات وقياس ادائها ، وان وجدت تكون على المستوى الداخلي فقط حيث انها يجب ان تكون على المستوى الداخلي والخارجي بل على المستوى العالمي خاصة بعد ظهور الجودة الشاملة وشهادة الايزو (ISO) .

هدفت الدراسة الى ضرورة توفير نظام تكاليف جيد يوفر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات وقياس الاداء في المنشآت الصناعية .
نبعت أهمية الدراسة من أهمية دور الموازنة التخطيطية ومحاسبة المسؤولية كنموذج لبيانات محاسبة التكاليف في قياس وتقويم الاداء في المنشآت الصناعية .

اتبعت الدراسة المنهج الوصفي لاختبار الفروض :
اختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات ، الفرضية الاولى : وجود نظام تكاليف مبنى على محاسبة المسؤولية يساعد على توفير التقارير الدقيقة التي تسهل عملية قياس وتقويم الاداء ، الفرضية الثانية : تستخدم الموازنة التخطيطية اداة للتخطيط اكثر من كونها اداة قياس ، الفرضية الثالثة : عدم اختيار اسس القياس المناسبة للمنشأة يؤثر في قياس وتقويم كفاءة الاداء للمنشأة .

(1)عصام السيد بريمة السيد ، دور بيانات محاسبة التكاليف فى قياس وتقويم الاداء فى المنشآت الصناعية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير التكاليف والمحاسبة الادارية ، غير منشورة ، 2005م) .

من أهم نتائج الدراسة ، من اهم عوامل نجاح تطبيق محاسبة المسؤولية تقسيم المنشأة الى وحدات ومراكز مسؤولية وتحديد الشخص المسؤول ، تقويم المنشآت من الجانب المالي فقط غير صحيح ومطلل . من اهم توصيات الدراسة الاهتمام بالأجهزة الرقابية ودعمها بالكوادر المؤهلة للحصول على اداء متميز بالمنشآت . ركزت هذه الدراسة على ان المنشآت تهتم بالتقييم من الناحية المالية دون الاهتمام بالجوانب الأخرى والتي تتمثل في دور الموازنة ومحاسبة المسؤولية كنماذج لبيانات التكاليف في قياس وتقويم الاداء ، بينما تركز الدراسة الحالية على ادارة التكلفة ودورها في قياس وتقويم الاداء في المنشآت الصناعية وهى تتفق مع الدراسة السابقة في منظورها .

6/ دراسته : عبد العزيز محمد عمر، (2005م) ⁽¹⁾ .

تمثلت مشكلة الدراسة في فشل المنشآت الصناعية في الآونة الأخيرة وذلك لارتفاع تكاليف الانتاج والسبب في ذلك هو فقدان هذه المنشآت القدرة التنافسية بالإضافة الى ان اغلب هذه المنشآت لم تحقق الحد الأدنى من اهدافها المتمثلة فى المحافظة على الحصة السوقية وتحقيق مستوى معقول من الربحية بالرغم من امتلاك هذه المنشآت امكانيات بشرية وموارد مالية . هدفت الدراسة الى ضرورة استخدام النظم الرقابية في المنشآت الصناعية

نبتت اهمية الدراسة من خلال اهمية النظم الرقابية لمحاسبة التكاليف وأثرها على التكاليف الانتاجية

اتبعت الدراسة المنهج الوصفي لاختبار الفرضيات .

اختبرت الدراسة الفرضيات الاتية ، الفرضية الاولى : استخدام النظم الرقابية الفعالة يؤدي الى تعظيم الارباح ، الفرضية الثانية : عدم الاهتمام بخاصية الشخصية الاعتبارية في المنشآت الصناعية يؤدي الى عدم تطبيق نظم رقابية .

من اهم نتائج الدراسة ، الاهتمام والتركيز على الرقابة الداخلية يؤدي الى تحقيق الرقابة الفعالة والاعتماد عليها في قياس وتقويم الاداء ، استخدام الموازنات والتكاليف المعيارية يحقق فاعلية الرقابة على الانفاق . من اهم توصيات الدراسة ، مشاركة العاملين في اعداد الموازنات التخطيطية والرقابة عليهم عند التنفيذ .

ركزت هذه الدراسة على النظم الرقابية وأثرها على التكلفة الانتاجية وذلك من خلال التركيز والاهتمام بالرقابة الداخلية التي تؤدي الى تحقيق الرقابة على الانفاق ، وذلك باستخدام احد الوسائل الرقابية المتمثلة في الموازنات

(1) عبد العزيز محمد ، نظم الرقابة الداخلية وأثرها على التكاليف الانتاجية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير فى التكاليف والمحاسبة الادارية ، غير منشورة ، 2005م) .

والتكاليف المعيارية ومحاسبة المسؤولية ، بينما تركز الدراسة الحالية على إدارة التكلفة ودورها في قياس وتقويم الاداء في المنشآت الصناعية وهى تتفق مع الدراسة السابقة في منظورها.

7/ دراسة : محمد محمود بلال محمود،(2005م) ⁽¹⁾.

تمثلت مشكلة الدراسة في حاجة الادارة لمحاسبة التكاليف بصورة عامة فى التخطيط والرقابة وضرورة حوسبة هذا النظام التكاليفى . هدفت الدراسة الى وجود نظام تكاليف في المنشآت الصناعية وضرورة حوسبة هذا النظام .

نبعت اهمية الدراسة من خلال اهمية وجود نظام تكاليف محوسب في المنشآت الصناعية .

اتبعت الدراسة المنهج الاستقرائي لاختبار الفروض .

اُختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات ، الفرضية الاولى : هل يكون لنظام محاسبة التكاليف دوراً ايجابياً في المنشآت الصناعية ، الفرضية الثانية : لماذا يكون العمل بالنظام المحوسب اكثر فعالية من العمل اليدوي ، الفرضية الثالثة : هل تستوجب حوسبة التكاليف نظم اخرى .

من اهم نتائج الدراسة ، حوسبة نظام التكاليف رافقة حوسبة كل النظم اللصيقة ، تعقيد العمل بالمجتمعات قاد الادارة الى استخدام النظم المحوسبة بدلاً للعمل اليدوي .

من اهم توصيات الدراسة ، اهمية التدريب المبكر للعمالة .

ركزت هذه الدراسة على حث المنشآت الصناعية على ضرورة حوسبة نظام تكاليفها ولما يقدمه هذا النظام من معلومات تساعد الادارة في تدعيم القرارات في مجال التخطيط ومتابعة تكلفة الانتاج والرقابة بينما تركز الدراسة الحالية على إدارة التكلفة ودورها في قياس وتقويم الاداء في المنشآت الصناعية.

(1) محمد محمود بلال محمود ، حوسبة نظام تكاليف المجتمعات الصناعية المعقدة ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية ، غير منشورة ، 2005م) .

8/ دراسة : سالم عبد الله صالح بن كليب ، (2009م)⁽¹⁾.

تمثلت مشكلة الدراسة في عجز نظام التكاليف التقليدي عن القيام بتوفير المعلومات اللازمة للإدارة لمساعدتها على القيام بوظائفها المختلفة وأيضاً مدى إمكانية تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية اليمنية .

هدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم محاسبة التكاليف وما يتعلق به من أهداف ومقومات وخصائص ومبادئ ومعرفة مدى تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في الشركات اليمنية .

نبعت أهمية الدراسة من خلال عدم تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في المنشآت اليمنية والتعرف على المشاكل عند تطبيقها .

أُتبعَت الدراسة المنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفرضيات، والمنهج الاستقرائي لإختيار صحة الفروض، والمنهج الوصفي التحليلي لمعرفة مدى تطبيق نظم الإنتاج الحديثة في الشركات الصناعية اليمنية، والمنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث.

أُختبرت الدراسة الفرضيات الآتية: الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مخرجات نظام التكاليف المستخدم في الشركات الصناعية اليمنية وعدم قدرتها على تلبية إحتياجات الإدارة الحديثة ، الفرضية الثانية : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مخرجات نظام التكاليف المستخدم في الشركات الصناعية اليمنية الذي يعتمد على بعض الأساليب الحديثة وقدرتها على تلبية إحتياجات الإدارة الحديثة الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التطور في بيئة التصنيع الحديثة ومدى تقبل الشركات الصناعية اليمنية لضرورة تطوير نظم التكاليف الخاصة بها .

من أهم نتائج الدراسة أن أنظمة التكاليف الحالية بالشركات الصناعية اليمنية (عينة البحث) لاتوفر معلومات بالدقة المطلوبة لقيام الإدارة بوظائفها المختلفة ، إن أتباع الأساليب الانتاجية الحديثة أوجب ضرورة نظم التكاليف لتلائم مع البيئة الصناعية الحديثة .

من أهم توصيات الدراسة ، ضرورة تطوير نظم التكاليف لتلائم مع البيئة الصناعية الحديثة ، على الشركات الصناعية أن تختار أيضاً من الأساليب الحديثة الذي يناسب طبيعة عملها وامكانياتها وقدرتها على التطبيق .

1 - سالم عبد الله بن كليب ، إمكانية تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية اليمنية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، غير منشورة ، 2009م).

ركزت هذه الدراسة على عجز نظام التكاليف التقليدي عن القيام بتوفير المعلومات اللازمة للإدارة لمساعدتها على القيام بوظائفها المختلفة ، وأيضاً مدى تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية اليمينية بينما تركز الدراسة الحالية على إدارة التكلفة ودورها في قياس وتقييم الأداء في المنشآت الصناعية .

9/ دراسة : فاطمة عامر حماد ، (2013) (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في أن بالرغم من فوائد نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) على الأنظمة التقليدية للتكاليف إلا أن نتائج الدراسات السابقة الحديثة أوضحت أن معظم ممارسات نظام (ABC) ما زالت في الدول المتقدمة وأن عدد محدود من الدول النامية خاصة على مستوى الدول الأفريقية وبشكل خاص في السودان معظم الشركات الصناعية ما زالت تستخدم الأنظمة التقليدية التي تعطي معلومات غير دقيقة عن تكلفة المنتج مما يعتبر أحد المعوقات الرئيسية التي تمنع الأداء المالي الأفضل للشركة . هدفت الدراسة إلى بحث أثر تطبيق نظام (ABC) على مستوى الأداء من خلال فحص أثر العوامل الأربعة الآتية : (هيكل التكلفة ، أهمية معلومات التكاليف، تعدد وتنوع المنتجات، المنافسة) المؤثرة على تطبيق نظام (ABC) بالتطبيق على عينة من قطاع الشركات الصناعية السودانية .

نبتت أهمية الدراسة من خلال أهمية تطبيق نظام (ABC) وتحديد الصعوبات والمشاكل التي تواجه تطبيقه بالشركات الصناعية السودانية . أتبعته الدراسة المنهج الوصفي التحليلي في تحليل البيانات . اختيرت الدراسة الفرضيات الآتية : الفرضية الأولى ، الشركات الصناعية السودانية الفرضية لتطبيق نظام (ABC) الفرضية الثانية توجد علاقة إيجابية بين العوامل المؤثرة (هيكل التكلفة ، أهمية معلومات التكاليف ، تعدد وتنوع المنتجات، المنافسة) وتطبيق نظام (ABC) بالشركات الصناعية السودانية ، الفرضية الثالثة توجد علاقة إيجابية بين تطبيق نظام (ABC) وتحسين الأداء بالشركات الصناعية السودانية .

من أهم نتائج الدراسة ، أن الشركات الصناعية لا تستخدم نظام التكلفة على أساس النشاط وتعتمد بشكل أساسي على نظم التكاليف التقليدية بدلاً عن النظم الحديثة ، بالإضافة إلى ذلك يعطى فرص جيدة لتحسين الأنشطة والعمليات مما يؤثر إيجاباً على تحسين أداء الشركة ككل . من أهم توصيات الدراسة ، الحاجة إلى تطبيق نظام (ABC) للحصول على معلومات تكلفة دقيقة بالشركات الصناعية السودانية، تفعيل دور نظم

1 - فاطمة عامر حماد حامد ، أثر تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط وتحسين الأداء المالي للشركة ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، غير منشورة ، 2013م) .

التكاليف الحديثة مثل نظام (ABC) بالجامعات والمعاهد التعليمية لرفع مستوى الوعي .

ركزت هذه الدراسة على تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في المنشآت الصناعية السودانية بهدف الرقابة وتقويم الأداء بينما تركز الدراسة الحالية على إدارة التكلفة ودورها في قياس وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية .

الفصل الأول

**مفهوم وأهمية وأهداف وأساليب
إدارة التكلفة**

يشتمل على الآتي :

**المبحث الأول: مفهوم وأهمية وأهداف إدارة
التكلفة**

المبحث الثاني: أساليب إدارة التكلفة

المبحث الأول

مفهوم وأهمية وأهداف إدارة التكلفة

أولاً: مفهوم إدارة التكلفة :

عرفت إدارة التكلفة بأنها أفعال (ممارسات) الإدارة الهادفة إلى تحقيق التخفيض المستمر للتكاليف وتحقيق رضا الزبون (1) ، وعرفت بأنها وصف للمناهج والأنشطة المستعملة لإدارة قرارات التخطيط والرقابة قصيرة وطويلة الاجل التي تزيد القيمة للزبون وتخفض تكلفة المنتجات والخدمات (2) ، كما عرفت بأنها منهج متكامل يشتمل على عدد من الأدوات والأساليب التي تعمل بتكامل بهدف دعم الميزة التنافسية ويوفر المعلومات اللازمة للإدارة سواء كانت هذه المعلومات مالية او غير مالية (3) ، وعرفت بانها من المفاهيم المحاسبية ويهتم رجال الإدارة بشكل أساسي بتنظيم وضبط رقابة دورة الإنتاج المادية ، في حين يهتم محاسب إدارة التكلفة بشكل أساسي بتحديد واعداد التقارير التي تعكس دورة تدفق التكاليف في علاقتها بمراحل دورة الإنتاج ، وذلك لان تدفق الانتاج يترتب عليه تدفقاً وحدوثاً للتكلفة (4) ، وعرفت بأنها التمييز الكامل لأهمية العلاقات الكلفوية بين الأنشطة في سلسلة القيمة وعملية إدارة هذه العلاقات الكلفوية لمصلحة المنشأة (5).

تستنتج الباحثة من التعريفات أعلاه بأن إدارة التكلفة هي :

(1) د. تشارلز هور نجرن واخرون تعريب احمد حامد حجاج ، محاسبة التكاليف مدخل اداري ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، الجزء الاول، 2000م) ، ص 22

(2) د. حيدر على المسعودي ، ادارة تكاليف الجودة استراتيجيا ، (الاردن : داراليازوري للنشر والتوزيع ، 2010م) ، ص 114 - 115

(3) د. ليستراي هيجتر تعريب احمد حامد حجاج ، مراجعة د. كمال الدين سعيد ، المحاسبة الادارية ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، 2008م) ، ص 42

(4) د. امنية حنفي ، التنظيم لتقييم الاداء ، (مجلة التنمية الصناعية ، العدد ، 28 ، 19971م) ، ص 83

(5) د. عبد الحي مرعي واخرون ، محاسبة التكاليف لاغراض التخطيط والرقابة ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2002م) ، ص 279

1. وصف لممارسة الإدارة لخفض ورقابة التكلفة بشكل مستمر بهدف إرضاء عملائها.
 2. وصف المناهج والأنشطة المستعملة لإدارة قرارات التخطيط والرقابة التي تزيد قيمة الزبون وتخفض التكاليف المنتجة والخدمات .
 3. منهج متكامل يشتمل على عدد من الأساليب التي تعمل بتكامل بهدف دعم الميزة التنافسية وتوفير المعلومات اللازمة للإدارة .
 4. من المفاهيم المحاسبية ، حيث يهتم الإداريين بتنظيم وضبط ورقابة دورة الإنتاج المادية ، في حين يهتم محاسب إدارة التكلفة بتحديد واعداد التقارير التي تعكس دورة تدفق التكاليف في علاقتها بمراحل دورة الإنتاج .
 5. التمييز الكامل لأهمية علاقة التكاليف بين الأنشطة في سلسلة القيمة وإدارة هذه العلاقات الكلفوية لمصلحة المنشأة .
- بناءً على التعريفات أعلاه تعرف الباحثة إدارة التكلفة بأنها مجموعة من الأساليب والطرق للتحكم في تحسين الأنشطة والعمليات والمنتجات الخاصة بالمنشأة وتحقيق الميزة التنافسية .

ثانياً : مجالات التطورات الخمسة لإدارة التكلفة :

تتمثل مجالات التطورات الخمسة لإدارة التكلفة في الآتي:⁽¹⁾

1. رضا المستهلك ، فالعملاء يشكلون محور نجاح كل التنظيم .
2. عوامل النجاح الأساسية وهي تتمثل في الآتي :
أ. **التكلفة** : التنظيمات الآن تحت ضغط مستمر لتخفيض تكلفة ما تقدمه من سلع وخدمات .
- ب. **الجودة** : ان تكون السلعة مطابقة للمعايير والمواصفات المحددة من قبل العملاء.
- ج. **الوقت**: يتضمن الوقت المطلوب لتقديم منتجات جديدة للأسواق وسرعة استجابة التنظيم لمتطلبات العملاء .
- د. **التجديدالإبتكار** : لقد ادرك الجميع الان ان التدفق المستمر للإبتكار والتجديد في منتجات السلع والخدمات اصبح مطلباً أساسياً للاستمرار في نجاح معظم التنظيمات .

(1) د.عبد الحي مرعي واخرون، مرجع سابق، ص 280

3. تحليل سلسلة القيمة ككل وهذا له جانبان :

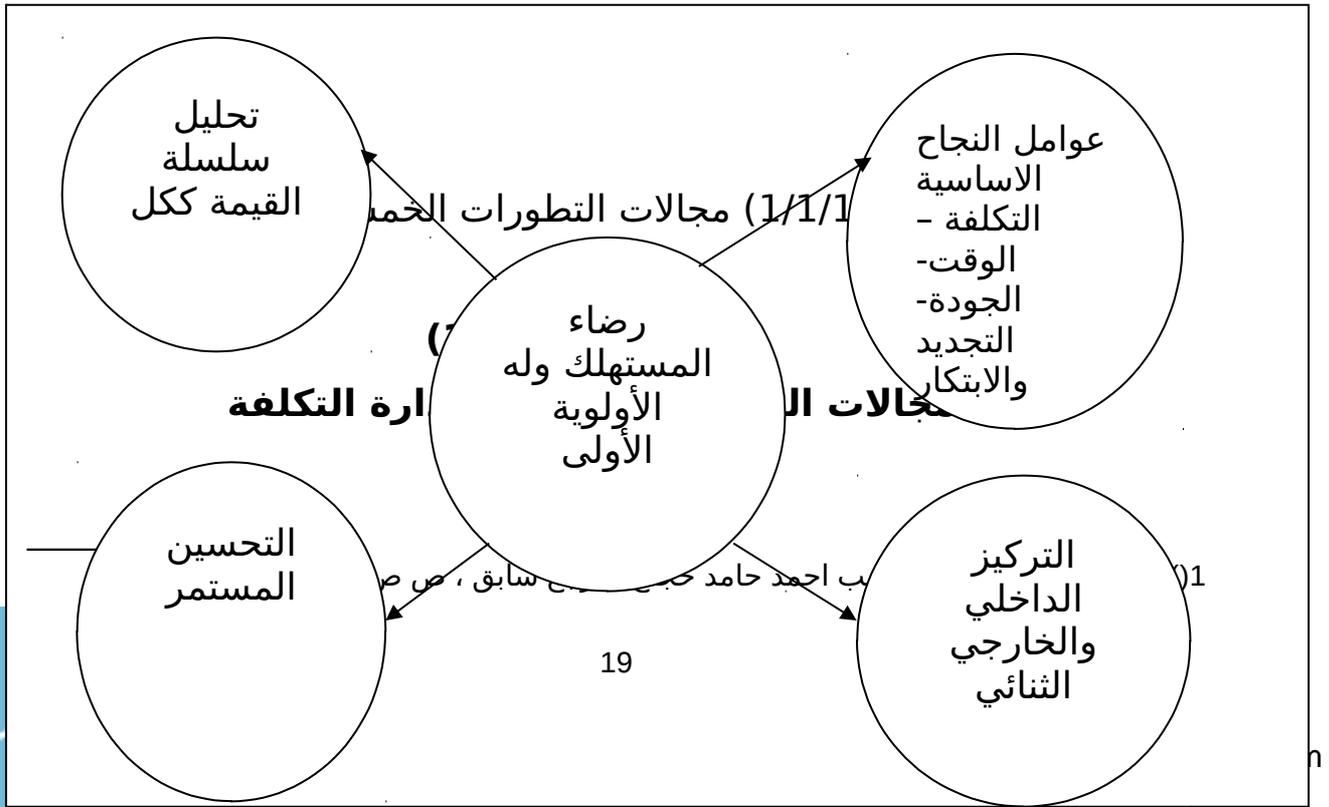
أ. معاملة كل وظيفة من وظائف الاعمال (التطوير والبحوث) تصميم السلعة والخدمة، التوزيع ، والتسويق ، خدمة العملاء ، ادارة الاعمال الاستراتيجية على انها أنشطة ضرورية تضيف للقيمة .

ب. التكامل والتنسيق بين جهود كافة وظائف الاعمال بالشكل الذي يؤدي الى تحسين قدرات كل وظيفة من هذه الوظائف .

4 . التركيز الداخلي والخارجي الثنائي : المدير الداخلي يعمل في كل من البيئة الداخلية والخارجية ، وتتضمن البيئة الداخلية كافة الجوانب المادية والبشرية بالاضافة الى جوانب المعرفة اما البيئة الخارجية تتضمن العملاء والمنافسين والموردين والاجهزة الحكومية ، ومن ثم فان التنظيمات الناجحة يجب ان تكون ذكية وبالشكل الذي يحقق لها سرعة الإستجابة لاي تغيرات تحدث في كل من البيئة الداخلية والخارجية .

5- التحسين المستمر : التحسين المستمر من جانب المنافسين هو خلق نوع من البحث والتطوير الذي لا نهاية له للوصول الى مستويات افضل واعلى من الاداء داخل العديد من التنظيمات .

والإدارة الناجحة والواعية يجب ان توفر لها نوعاً من القياس المستمر لما تقدمه من سلع وخدمات او أنشطة في ضوء افضل مستويات الاداء التي يمكن ان تتواجد بداخل او خارج التنظيم.(1)



المصدر: د.تشارلز هورنجرن واخرون تعريب احمد حامد حجاج ، محاسبة التكاليف مدخل إداري ، (الرياض : دار المريخ للنشر، الجزء الاول 2000م)، ص 25 .
يتضح للباحثة من الشكل رقم (1/1/1) ان مجالات التطورات الخمسة لإدارة التكلفة تتمثل في عوامل النجاح الاساسية (التكلفة، الوقت ، الجودة ، التجديد والابتكار) وتحليل سلسلة القيمة ككل والتحسين المستمر والتركيز الداخلي والخارجي.

تستنتج الباحثة من الشكل رقم (1/1/1) ان مجالات التطورات الخمسة لإدارة التكلفة ينعكس اثرها على تخفيض تكلفة السلع والخدمات وتقديم سلع مطابقة للمقاييس المطلوبة من قبل العملاء وسرعة الاستجابة لمتطلبات العملاء والوصول الى مستويات افضل من الأداء داخل التنظيم.

ثالثاً: أهمية إدارة التكلفة :

تتثل اهمية إدارة التكلفة في الآتي :⁽¹⁾

- (1) توفر ادارة التكلفة معلومات تحدد المصادر المختلفة للميزة التنافسية .
- (2) تدعم ادارة التكلفة صنع القرارات للإدارة الاستراتيجية بتميز نقاط قوة وضعف المنشأة والطرق الافضل لاستعمال او تحسين نقاط القوة او إزالة نقاط الضعف.
- (3) دعم وحماية الميزة التنافسية باعتماد التفكير الاستراتيجي الذي يحقق القدرة على الرؤيا الشاملة للوحدة باستعمال ادوات التحليل الاستراتيجي .
- (4) تساعد ادارة التكلفة على اتخاذ الاجراءات التي تخفض التكلفة وتعزز رضا الزبون

(1) د. حيدر علي المسعودي ، مرجع سابق ، ص ص 120- 124

5) ذات اهمية كبيرة للمنظمة لأنها ليس عملية قياس وتقرير عن تكاليف المنتج او الخدمة فحسب ، بل هي فلسفة و اتجاه فكري ، ومجموعة من التقنيات لخلق قيمة اكثر بأقل تكلفة ممكنة .

6) تعد معلومات ادارة التكلفة ضرورية لكل وظائف الادارة الاربعة ويتضح تأثيرها على وظائف الإدارة في الشكل رقم (1/1/2) وتتمثل هذه الوظائف في الاتي:⁽¹⁾

1. الإدارة الاستراتيجية : تختار المنظمة خطوط انتاج ، وطرق تصنيع وتقنيات

تسويق وتدعم قرارات الإدارة بتشخيص وقياس تأثير القرارات البديلة التي تؤثر على العمليات بشكل فعلي في كل اجزاء المنظمة .

2. التخطيط واتخاذ القرارات في المسائل الحالية المتكررة الحدوث مثل ادارة التدفق النقدي والموازنة وشراء المواد الاولية وجدولة الانتاج والتسعير .

3. ادارة ورقابة العمليات لزيادة القيمة لدى الزبون بتشخيص فرص إزالة

الاجراءات والعمليات التي لا تضيف قيمة مع مكافأة ودعم المدراء الأكفاء .

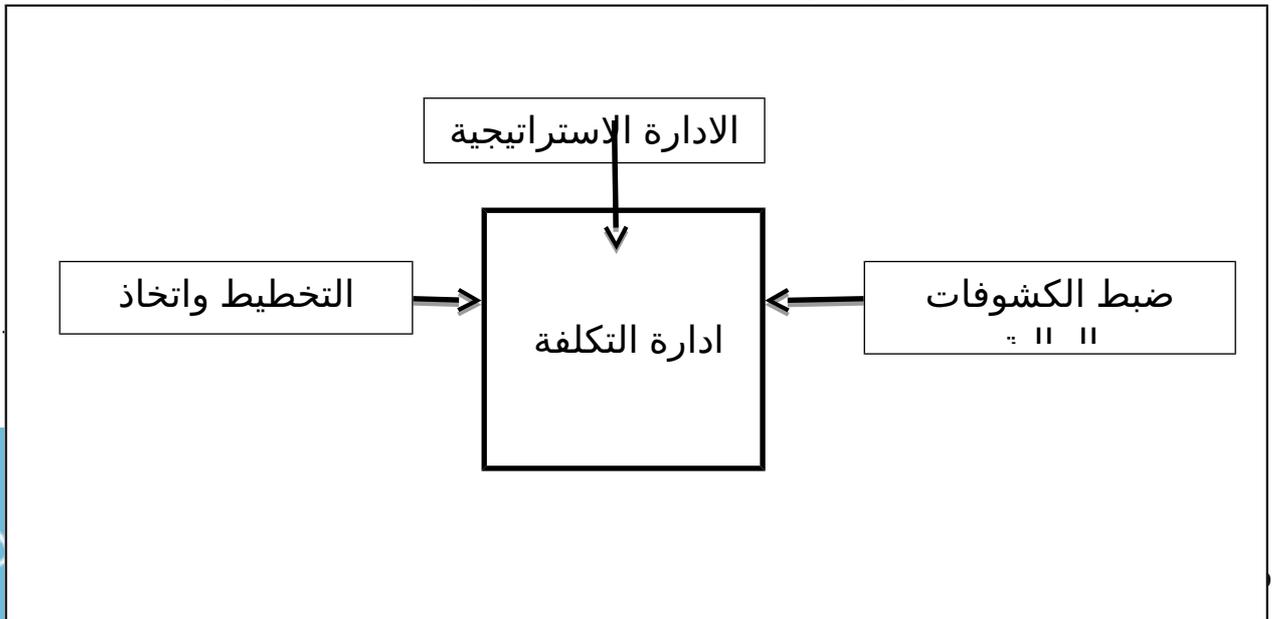
4. تحضير الكشوفات المالية لأهداف معينة وكذلك الإستجابة لمتطلبات الإبلاغ (التقرير) وتستعمل هذه الكشوفات المالية بشكل رئيسي من قبل وظائف الإدارة الثلاث الأخرى.

بناءً على ما سبق ترى الباحثة بان إدارة التكلفة مهمة جداً للمنشأة لمعرفة نقاط القوة والضعف واتخاذ الإجراءات التي تعتمد على تخفيض التكلفة وتوفير المعلومات التي تساعد المدراء في اتخاذ القرارات السليمة وخلق القيمة للزبون ودعم الميزة التنافسية للمنشأة .

يوضح الشكل رقم (1/1/2) تأثير إدارة التكلفة على وظائف الادارة

شكل رقم (1/1/2)

تأثير إدارة التكلفة على وظائف الإدارة





ادارة وضبط العمليات

المصدر : د . حيدر على المسعودي ، إدارة تكاليف الجودة إستراتيجيا، (الاردن: دار اليازوري للنشر والتوزيع ، 2000م) ، ص 124.

يتضح للباحثة من الشكل رقم (1/1/2) تأثير إدارة التكلفة على وظائف الإدارة المتمثلة في الإدارة الإستراتيجية والتخطيط وإتخاذ القرارات وتحضير الكشوفات المالية وضبط العمليات.

تستنتج الباحثة من الشكل رقم (1/1/2) ان تأثير إدارة التكلفة على وظائف الإدارة يتمثل في دعم قرارات الإدارة بتشخيص وقياس تأثير القرارات البديلة التي تؤثر على العمليات والتخطيط وإتخاذ القرارات وإدارة ورقابة العمليات لزيادة القيمة لدى الزبون وتحقيق القدرة التنافسية للمنظمة .

رابعاً: أهداف إدارة التكلفة

تتمثل أهداف إدارة التكلفة في الآتي:⁽¹⁾

1. قياس تكلفة الموارد المستنفذة في تأدية أنشطة المنظمة المهمة .
2. تشخيص وحذف تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة
3. تحديد كفاءة وفعالية الأنشطة الرئيسية التي يمكن ان تحسن الأداء المستقبلي للمنظمة.
4. دراسة تكاليف الماضي والحاضر والمستقبل .
5. تشخيص هيكل وسلوك تكاليف المنشأة لدعم الرقابة والتحسين المستمر .
6. دعم التخطيط الاستراتيجي الواقعي والموثوق به .
7. عكس سلوك فرق العمل والافراد باتجاه تحقيق الاهداف .
8. تحديد ورقابة الموارد المستعملة مقابل رسالة واستراتيجية المنشأة.
9. تقديم الارشادات والنصح عندما يكون هنالك هبوط بالمؤشرات المالية .
10. تسهيل اعادة هيكلة الموارد .
11. مساءلة الافراد والجماعات عن ادائهم طبقاً لمعايير الاداء .

⁰¹ د. محمد احمد عوض، مرجع سابق، ص 124

12. المساعدة في تحليل نقاط الربحية ، الزبون ، العمليات ، المنتجات ، وغيرها .

بناءً على ما سبق ترى الباحث بان الهدف الرئيسي لإدارة التكلفة هو تحسين الأداء التنافسي للمنشأة عن طريق تحقيق كفاءة وفاعلية استثمار مواردها .

خامساً : الخصائص الرئيسية لإدارة التكلفة :

تتمثل الخصائص الرئيسية لإدارة التكلفة في الآتي :⁽¹⁾

1. حساب تكلفة المنتج أو الخدمة وبقية أغراض التكلفة .
2. الحصول على المعلومات اللازمة لعملية التخطيط والرقابة وتقويم الأداء .

3. تحليل المعلومات لعملية اتخاذ القرارات.

سادساً : متطلبات ادارة التكلفة :

حددت متطلبات إدارة التكلفة في الآتي:⁽²⁾

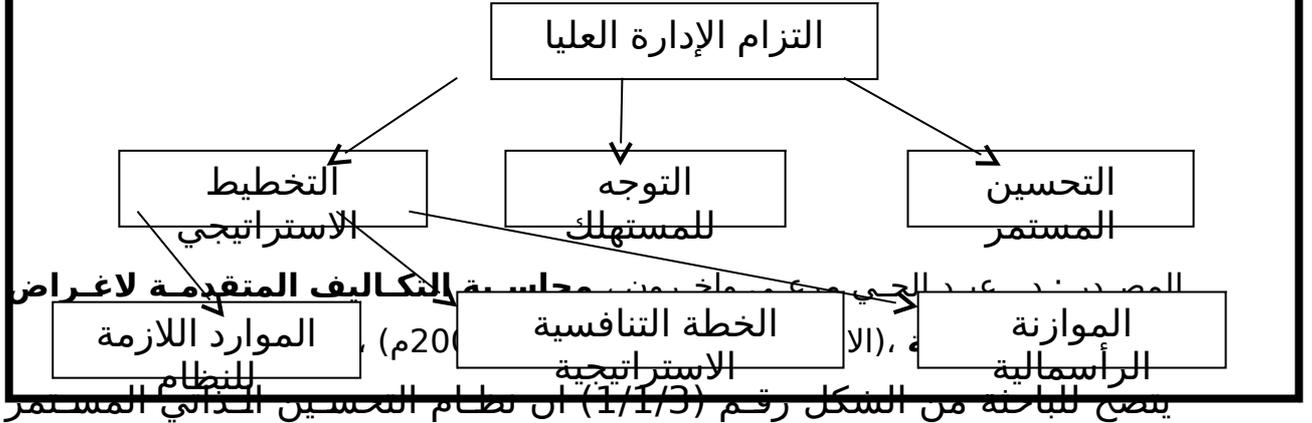
1. التزام من الادارة العليا .
2. تدخل واشتراك العاملين من جميع المستويات .
3. انشاء نظام التحسين الذاتي المستمر.

يوضح الشكل رقم (1/1/3) التزام الإدارة العليا بنظام التحسين الذاتي المستمر

شكل رقم (1/1/3)

⁰¹ د. تشارلز هونجرن تعريب احمد حامد حجاج ، مرجع سابق ، ص 27⁽²⁾ د.حيدر علي المسعودي، مرجع سابق، ص 225

التزام الإدارة العليا بنظام التحسين الذاتي المستمر



يوضح للباحثة من الشكل رقم (1/1/3) ان نظام التحسين الذاتي المستمر يتطلب الآتي :

أ. التحسين المستمر : من المهم ان تقوم الإدارة بغرس فلسفة التحسين المستمر وعليه ان تقرر في الأمور الآتية :

- i. هل تستعين المنشأة بخبراء من الخارج ام تستخدم الخطة المتاحة .
- ii. هل تتم تنمية عناصر ومكونات نظام التحسين المستمر كنظام قائم بذاته ام يتم دمجها مع النظام الحالي .
- iii. أي الأقسام سيكون مسؤول من النظام الجديد .
- iv. هل يتم تنفيذ عناصر التحسين الذاتي المستمر على مستوى

ب. المنشأة أم على مستوى الأقسام المختلفة .
 ب. التوجه للمستهلك (العلاء) : خدمة العملاء لا تعني فقط تحقيق احتياجاتهم الحالية ، بل تعني أيضاً التنبؤ باحتياجاتهم المستقبلية .
 ج. التخطيط الاستراتيجي : ويتضمن الاتي :

- i. توفير الموارد اللازمة لإنشاء نظام التحسين الذاتي المستمر .
- ii. الخطة التنافسية للشركة وأقسامها ومنتجاتها مثل، الأسعار أو تمييز المنتجات.
- iii. الموازنة الرأس مالية : تحدد توجيهات الخطط طويلة الأجل بالنسبة للشركة.

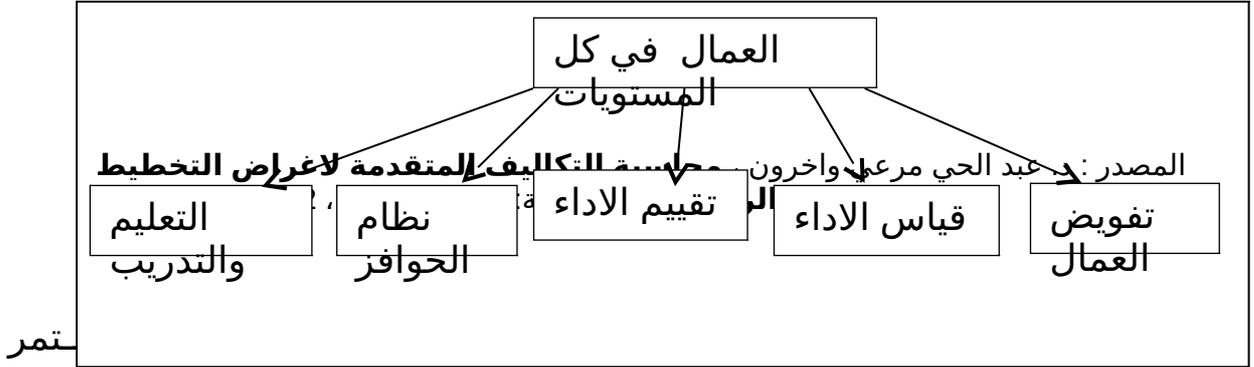
تستنتج الباحثة من الشكل رقم (1/1/3) انه لا تتم تنمية نظام التحسين الذاتي المستمر للانشطة دون مساندة حقيقية من الإدارة العليا، لان تدخل والتزام الإدارة العليا شرط أساسي لنجاح تطبيق اي خطة إستراتيجية.

يوضح الشكل رقم (1/1/4) ضمان المشاركة الفعالة للعاملين في نظام التحسين الذاتي المستمر

شكل رقم (1/1/4)

ضمان المشاركة الفعالة للعاملين في نظام التحسين الذاتي

المستمر



يتطلب استخدام التأثير الابداعي والتعاوني لكل الموظفين في حل المشاكل وضمان الاستمرار

تستنتج الباحثة من الشكل رقم (1/1/4) ان التطبيق الناجح لنظام التحسين الذاتي المستمر يتطلب المشاركة الفعالة من العمال في القرارات التي تؤثر على وظائفهم وشركتهم.

سابعاً : أهداف نظام التحسين الذاتي المستمر :

تتمثل أهداف نظام التحسين الذاتي المستمر في الآتي :⁽¹⁾

1. التحسين المستمر للأنشطة المضيئة للقيمة ، وهي الأنشطة التي تضيف خصائص او قيمة للمنتج من وجهة نظر المستهلك سواء كان مستهلك داخلي او مستهلك خارجي وهذه الخصائص يقدرها ويكون مستعد لان يدفع ثمن لها .
2. التقليل المستمر للأنشطة الغير مضيئة للقيمة ، وهي كل الأنشطة الأخرى التي لا تضيف قيمة للمنتج من وجهة نظر المستهلك وهذا لا يعني أنها غير ضرورية ومثال لها تدريب العاملين .

ثامناً: الاستراتيجيات التي تستخدمها المنظمة لمواجهة المنافسين (استراتيجيات بورتر) :

⁰ 1 د. ليستراي هيجتر ، مرجع سابق ، ص 44

1/ استراتيجية قيادة التكلفة :

- تستطيع المنظمة ان تحقق ميزة تنافسية اذا تمكنت من تخفيض تكاليفها بحيث يمكنها بيع منتجاتها بسعر اقل من سعر المنافسين وتحقيق اكبر قدر من الأرباح ، ويمكن تخفيض التكلفة باستخدام العديد من الطرق تتمثل في الاتي :
- أ. تنمية حضارة تنظيمية تركز أساساً على الاهتمام الواعي للعاملين بشأن التكلفة وفي ظل هذه الحضارة فان جميع العاملين بالمنظمة يعملون على تخفيض التكلفة الى ادنى حد ممكن .
 - ب. محاولة تقديم منتج اساسي دون أي نوع من الكماليات الاضافية التي تؤدي الى زيادة التكلفة الانتاجية .
 - ج. تعديل الانشطة والعمليات ذات التكاليف العالية ، فمثلاً لو كانت بعض العمليات الانتاجية تتم بصورة يدوية او نصف الية وكان ذلك يؤدي الى زيادة التكاليف فان الادارة يمكن ان تستبدل هذه العمليات ببعض العمليات الالية منخفضة التكاليف .د. محاولة استخدام بعض المواد الاولية رخيصة الثمن دون المساس بجودة المنتج بشكل واضح .
 - هـ. محاولة المنظمة للبيع المباشر للمستهلك او الاستغناء عن بعض الوسطاء في عمليات التوزيع .و. محاولة تعديل موقع المنظمة بحيث تكون اقرب الى المستهلك او مصادر التوريد.
 - و. تركيز الشركة على انتاج قدر محدد من السلع والخدمات التي تخدم قطاع سوقي محدد⁽¹⁾.

وتواجه المنظمة العديد من المشاكل في سبيل تحقيق قيادة التكلفة تتمثل في الاتي :

- أ. عدم فهم الادارة للعوامل التي تؤثر على تكلفة الوحدة ، فمثلاً خدمة سوق قومي يتسم بالانتشار الجغرافي قد يؤدي الى زيادة التكاليف عن خدمة سوق محلي مركزي .
- أ. عدم الوعي بالعوامل التي تقلل من الوفر الناشئ عن الحجم الكبير للإنتاج ، فمثلاً إضافة عدد متنوع من أشكال والوان المنتج يؤدي إلى تقليل حجم الإنتاج لكل صنف ومن ثم يقلل من الاستفادة بوفورات الحجم الكبير للإنتاج .

1 د. حيدر على المسعودي ، مرجع سابق ص 277.

iii. قد تقع المنظمة في مشكلة عندما تحاول التقليل من الأشكال والأنواع والملاصق المختلفة للمنتج سعياً وراء تخفيض التكاليف والذي قد يؤدي إلى عدم وجود عناصر يمكن للمنظمة أن تبني تمييز المنتج في السوق الأمر الذي يؤدي إلى عدم القدرة على المنافسة.

2/ استراتيجية التمييز :

تستطيع المنظمة أن تخلق مركزاً تنافسياً مميزاً من خلال درجة عالية من التمييز لمنتجاتها عن تلك التي يقدمها المنافسون ومن ذلك التمييز تستطيع المنظمة فرض السعر الذي تراه مناسباً وزيادة عدد الوحدات المباعة وتنمية درجة عالية من ولاء المستهلك لعلامتها، وهناك وسيلتين لتحقيق هذا التمييز تتمثل في الآتي:

محاولة المنظمة تخفيض درجة المخاطرة والتكلفة التي يتحملها المستهلك عند شراء السلعة .

أ. محاولة المنظمة خلق مزايا فريدة في أداء المنتج عن تلك التي توجد في منتجات المنافسين من خلال الآتي :⁽¹⁾

أ. تقديم خدمات او ضمانات مميزة للمستهلك .
أأ. تخفيض تكاليف الإنتاج ومن ثم تخفيض سعر المنتج في السوق .
أأأ. جعل عملية الصيانة للمنتج اسهل واقل تكراراً .
أأأأ. تقليل الحاجة الخاصة بالمستهلك إلى بعض جوانب التدعيم الاخرى بغرض استخدام المنتج .
أأأأأ. تصميم المنتج بحيث يمكنه اداء العديد من الوظائف .
أأأأأأ. جعل المنتج وفقاً لرغبات وطلب المستهلك.

3/ استراتيجية التركيز :

من الصعب أن يتماثل كل المستهلكون في خصائصهم ، فالمنظمة تعمل على تقسيم السوق الى عدد من القطاعات السوقية والذي يضمن قدرأً معقولاً من التماثل بين مستهلكي كل قطاع على حدا واستراتيجية التركيز تعتمد على استخدام احد الاستراتيجيات السابقة في قطاع محدد ، فالمنظمة وفقاً لهذه الاستراتيجية لا تعمل في السوق ككل ولكن تتعامل

⁰¹د. محمد احمد عوض ، مرجع سابق ، ص 126.

مع قطاع صغير من هذا السوق ومع هذا التركيز علي قطاع محدد تستخدم المنظمة أما استراتيجية القيادة في التكلفة او استراتيجية التميز وتتميز استراتيجية التركيز بكونها تجعل المنظمة قادره علي خدمة القطاع السوقي بطريقه افضل , فكل موارد وموجودات المنظمة موجه لخدمات هذا القطاع وحده فهي بذلك تستطيع ان تقدم لهذا القطاع خطأ متكاملاً من المنتجات وتقديم قدر عالي من الخدمات للمستهلك وكذلك القدرة العالية علي الاستجابة لأي تغير قد يطرأ علي حاجات المستهلك .
ولكي تستطيع المنظمة استخدام هذه الاستراتيجية بنجاح لابد لها من
(1): مراعاة الاتي

1. العمل علي توفير المهارات والموارد اللازمة لخدمة القطاع السوقي المستهدف
2. تفادي محاولة الدخول إلي قطاعات سوقيه يصل بها المنافسون بالفعل ويتمتعون بقوة عالية في هذه القطاعات .
3. محاولة تقسيم السوق إلي عدد من القطاعات السوقية
4. أن تكون المنظمة علي علم تام بأي تغير يحدث في البيئة التكنولوجية أوفي نوع المشتري للسلعة والذي قد يؤدي الي تخفيض الحاجه الي المنتج الذي تقوم الشركة بتقديمه
5. متابعة معدلات النمو في القطاع السوقي المستهدف , فالسوق الذي ينمو بسرعه كبيره قد لا يكون دعوه مفتوحه للمنافسين للدخول فيه .

المبحث الثاني

أساليب إدارة التكلفة

أولاً : محاسبة المسئولية:

1 د.اسماعيل محمد السيد ، الادارة الاستراتيجية ، (الاسكندرية : المكتب العربي الحديث ، 1995م)، ص 199 - 205

سوف تتطرق الباحثة لمفهوم وأهداف ومراكز المسؤولية والتقارير التي تعدها محاسبة المسؤولية فيما يلي:

1- مفهوم محاسبة المسؤولية :

عرفت محاسبة المسؤولية بأنها من أهم مقومات الأساليب الرقابية الناجحة في إحكام عملية الرقابة على كفاءة الأداء سواء كان هذا الأداء مرتبطاً بالأنشطة الصناعية أو غيرها واختبار الوسيلة الملائمة للرقابة يختلف تبعاً لهدف وطبيعة النشاط⁽¹⁾، كما عرفت بأنها نظام محاسبي يعتمد على تواجد مراكز المسؤولية في النشاط وبرامج عمل لكل مركز محددة كمياً وزمناً ومرتبطة بمسؤول معين في صورة موازنات تخطيطية، ثم نظام لمتابعة كل مركز من المراكز⁽²⁾، وعرفت أيضاً بأنها تعني ربط التكلفة بشخص إداري يمكن مساءلته عن تفسير أسباب حدوث الانحرافات في التكاليف الواقعة في نطاق سيطرته وتحكمه⁽³⁾.

أ. من أهم مقومات الأساليب الرقابية الناجحة في إحكام عملية الرقابة على كفاءة الأداء سواء كان هذا الأداء مرتبطاً بالأنشطة الصناعية أو غيرها .

ب. نظام محاسبي يعتمد على تواجد مراكز المسؤولية في النشاط وبرامج عمل لكل مركز محددة كمياً وزمناً ومرتبطة بمسؤول معين في صورة موازنات تخطيطية ونظام لمتابعة كل مركز .

ج. ربط التكلفة بشخص إداري مسؤول عن تفسير أسباب حدوث الانحرافات في التكاليف الواقعة في نطاق سيطرته .

بناءً على التعريفات أعلاه تعرف الباحثة محاسبة المسؤولية بأنها أهم أسلوب للرقابة الناجحة على كفاءة الأداء سواء كان هذا الأداء مرتبطاً بالأنشطة الصناعية أو غيرها، ويعتمد على تواجد مراكز المسؤولية في النشاط وبرامج عمل لكل مركز محددة كمياً وزمناً ومرتبطة بمسؤول معين في صورة

(1) د. فكري عبد الحميد عشماوي، محاسبة المسؤولية كإداة للرقابة على وحدات القطاع العام، (القاهرة: مطبعة جامعة القاهرة، 1971م)، ص 23.

(2) د. عباس عبدالشافي، محاسبة التكاليف قياس وتخطيط ورقابة، (القاهرة: مكتبة التجارة والتعاون، 1973م)، ص 56.

(3) د. محمد توفيق بليغ، التكاليف المعيارية، (القاهرة: مكتبة الشباب، 1996م)، ص 40.

موازنات تخطيطية تتم مساءلته عن تفسير أسباب حدوث الانحرافات في التكاليف الواقعة في نطاق تحكمه ، ونظام لمتابعة كل مركز

2- أهداف محاسبة المسؤولية :

- تمثل أهداف محاسبة المسؤولية في الآتي:⁽¹⁾
- أ. تمكين المستويات الإدارية المختلفة والمسؤولين عن وحدات الإشراف من الرقابة على عناصر التكاليف في كل مركز من مراكز المسؤولية أن يتحكم فيها .
 - ب. تساعد على تقييم الأداء الخاص بكل مستوى من المستويات الإدارية للهيكل التنظيمي للمنشأة وتقييم أداء الوحدة الاقتصادي ككل .
 - ج. تهدف إلى الربط المباشر بين النظام المحاسبي والهيكل الإداري وذلك بتبويب وتجميع وتحليل عناصر التكاليف والإيرادات لكل مركز مسؤولية على حدة .
 - د. تعمل على إيجاد علاقة بين عناصر التكاليف والإيرادات وبين الأشخاص المسؤولين عن حدوثها ، وهذه العلاقة تعتبر بمثابة أساس للحكم والمساءلة الموضوعية .
 - هـ. تساهم محاسبة المسؤولية في تطبيق الإدارة بالأهداف وذلك بالربط بين الموازنات التخطيطية وبين مراكز المسؤولية .

3- مراكز المسؤولية :

مركز المسؤولية هو وحدة تنظيمية تمارس من خلالها الرقابة وقد تكون مراكز المسؤولية متمثلة في المنشككل أو في قسم أو محلية معينة وربما يعتبر فرد معين مركز مسؤولية.

تتمثل مراكز المسؤولية في الآتي :⁽¹⁾

أ- مركز التكلفة :

هو مركز مسؤول عن استخدام الموارد ويتم محاسبة المسؤول عنه عن كمية الموارد المستنفذة في العملية الإنتاجية ، ويعد هذا المركز من أكثر مراكز المسؤولية شيوعاً ويرجع ذلك إلى أن دوائر النشاط

⁰¹ د. سليمان سفيان وآخرون، المحاسبة الإدارية وإتخاذ قرارات ورقابة ، (جامعة الملك فيصل : دار الشروق للنشر والتوزيع، 2012م)، ص 256

(1)^(أ) د. رمضان محمد غنيم ، الرقابة على التكاليف ، (القاهرة : دار النهضة العربية للنشر ، 2001م) ، ص 55.

بالمشروع يمكن اعتبارها مراكز تكلفة ويسهل حصر تكاليفها وقياسها في حين كثيراً ما يصعب قياس منافعها وأرباحها.

ب- مركز الربحية :

هو مركز يتم محاسبة المسؤول عنه عن ما يستنفدة من تكاليف وما يحققه من إيرادات ، ومركز الربحية يعد فرع مستقل له إيراداته وتكاليفه المستقلة داخل الشركة ، ويؤدي تعظيم أرباح مركز معين الى التأثير على مركز آخر . وبالرغم من أهمية مفهوم مراكز الربحية في تحقيق الرقابة وتقييم الأداء إلا أن كثيراً من أنشطة المنشأة لا تعتبر مراكز ربحية لصعوبة تمييز إيراداتها عن إيرادات بقية المراكز الأخرى لان التقييم والمساءلة تتضمن الإيرادات والتكاليف معا بعكس مراكز التكلفة حيث تنحصر المساءلة في عناصر التكلفة فقط وبالتالي فان تقارير المسؤولية التي يمكن من شأنها قياس أداء المراكز بأفضل

صورة ممكنة يجب أن تأخذ في الاعتبار المعايير الآتية :

- i. ان تتضمن المنشأة وحدتين أو أكثر يمكن قياس إيرادات وتكاليف كل منها بشكل أفضل
- ii. يجب أن يتوافر لإدارة الوحدة القدرة على الرقابة والتحكم في مقدار إيراداتها وتكاليفها
- iii. يجب تحديد ربحية كل مركز والتقرير عنه بانتظام إلى الإدارة العليا لإمكانية تقييم ورقابة أدائه.

ومركز الربحية يواجه مشكلة تخفيض التكاليف العامة ، فتكاليف الإدارة العليا والبحوث والتطوير وخدمات الكمبيوتر تعد تكاليف عامة تخدم كل المراكز في المشروع ومن ثم يجب مراعاة هذا في اختيار أسس التخصيص ، لذلك يفضل تقييم أداء مراكز الربحية على أساس هامش المساهمة في تغطية الأعباء العامة وليس صافي الربح .

ج- مركز الاستثمار :

في هذا المركز يتم محاسبة المسؤول عنه بمقدار العائد المحقق أو المتوقع على ما تم أو سيتم استثماره من موارد والربح المطلق يعتبر معيار غير ملائم لقياس تقييم أداء الاستثمار لأنه يتجاهل قيمة الأموال المستثمرة في كل مركز.

وعليه فان الحكم على كفاءة أداء مراكز الاستثمار يتطلب التحديد الواضح لكل من المصروفات والإيرادات وقيمة الاستثمار.

4- تقارير الأداء في محاسبة المسؤولية :

تستخدم بعض المنظمات تقارير الأداء للتمييز بين التكاليف والإيرادات التي يمكن التحكم فيها وتلك التي لا يمكن التحكم فيها ويعتبر إعداد التقارير الرقابية لمراكز المسؤولية إحدى المقومات الأساسية لمحاسبة المسؤولية حيث أن المسؤول عن كل مركز يجب أن يتلقى دورية عن النتائج الفعلية لمركز المسؤولية مقارنة بالنتائج المخططة والانحرافات التي حدثت ومسبباتها وتمثل تقارير الأداء وسيلة الاتصال الرسمي بين المستويات المختلفة للهيكـل التنظيمي ، وتتضمن هذه التقارير وصفا

للأداء الفعلي لمركز المسؤولية مقارنة بالأداء المخطط. (1)

5- الخصائص الواجب توفرها في تقارير الأداء :

تتمثل هذه الخصائص في الآتي : (1)

أ- يجب ان يستبعد من تقارير الأداء أي بيانات عن العناصر غير الخاضعة لرقابة مركز المسؤولية ، ويتم التركيز فقط على تلك العناصر التي يمكن لمركز المسؤولية التأثير عليها ، وذلك يمكن من قياس كفاءة الأداء وفاعليته بالصورة المرجوة .

ب- من الأفضل أن تتضمن تقارير الأداء بيانات التكلفة الكلية وتكلفة الوحدة وكميات المدخلات والمخرجات أن أمكن ذلك ويجب أن تعرض

هذه البيانات بصورة واضحة ومبسطة .

ج- يجب استخدام المصطلحات الفنية بطريقة ثابتة وان تقدم التقارير في

مواعيد منتظمة وذلك حتى يمكن إجراء مقارنة للأداء الفعلي بالمخطط

خلال الفترة المعينة وكذلك أداء الفترة الحالية بأداء الفترة الماضية ،

هذا بالإضافة إلى أن هناك عدد من المقومات الأساسية يجب مراعاتها

عند إعداد التقارير الرقابية .

د- التوقيت الملائم ، حيث لا فائدة من التقارير التي تعد بعد فوات الآوان

فلا بد من مراعاة الوقت المناسب.

(1)(1) د. يوحنا عبدآدم وآخرون ، المحاسبة الادارية والسياسات الادارية المعاصرة ، (عمان : دار الحامد للنشر والتوزيع ، 1999م) ، ص 182.

(1)(1) د. احمد النور واخرون ، المحاسبة الادارية ، (القاهرة : مؤسسة شباب الجامعة ، 1992م) ، ص 97.

6- محاسبة المسؤولية وكفاءة وفاعلية الأداء:
يشتمل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية على تقييم أداء مراكز المسؤولية وفي هذا المجال يتم التمييز بين خاصيتين عادة ما يتصف بهما وهي فاعلية الأداء وكفاءته وتعتبر فاعلية الأداء عن مدى نجاح الأداء الفعلي في تحقيق الهدف المرغوب ، وتعتبر كفاءة الأداء عن علاقة مثالية بين المدخلات والمخرجات، ويتطلب قياس كفاءة الأداء ضرورة وجود علاقة واضحة بين المدخلات والمخرجات وتستخدم هذه العلاقة في وضع معايير للأداء.

7- العوامل التي تؤثر على كفاءة وفاعلية أداء مراكز المسؤولية :
تتمثل العوامل التي تؤثر على كفاءة وفاعلية أداء مراكز المسؤولية في الآتي :⁽¹⁾

- أ. درجة الحرية في اتخاذ القرارات والتي تتوفر لمراكز المسؤولية .
- ب. مدى الرقابة التي تستطيع مراكز المسؤولية ممارستها على العوامل التي تؤثر على أدائها وتزداد أهمية هذا العامل في حالة تداخل أنشطة الأقسام المختلفة .
- ج. درجة عدم التأكد التي تحيط بالعوامل التي تؤثر على الأداء .
- د. الفترة التي تتأثر بالقرارات التي يتخذها مركز المسؤولية.

ثانياً : نظام التكلفة على أساس النشاط :

تستعرض الباحثة نظام التكلفة على أساس النشاط من خلال النقاط الآتية:

1- مفهوم نظام التكلفة على أساس النشاط :
عرف نظام التكلفة على أساس النشاط بأنه من الأنظمة التكاليفية الحديثة نسبياً والتي لاقت قبولا في مختلف مجالات التطبيق بالوحدات الإنتاجية وخاصة الصناعية ، وقد استخدم هذا النظام بصورة مكثفة كوسيلة للرقابة وإدارة التكلفة عن طريق التحديد الدقيق للمنتجات

(1)د. حسين شرف ، المحاسبة الادارية ، (القاهرة : مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح) ، ص 3.

والأنشطة المتسببة في حدوثها كوسيلة لتتبع كافة تكاليف الوحدة بدقة⁽¹⁾ وعرف بأنه بمثابة نظام لتخطيط التكاليف يركز على استمرار تحسين الأداء ويشجع هذا النظام على تمييز الأنشطة التي يكون لها قيمة عن الأنشطة التي لا تؤدي إلى قيمة مضافة ، وطبقا لمحاسبة تكاليف الأنشطة يتم تخصيص التكاليف على الأنشطة ثم على المنتجات تبعاً لاستخدام كل منتج من هذه الأنشطة ، حيث يفترض أن المنتجات تستهلك الأنشطة والأنشطة تستهلك الموارد⁽¹⁾، كما عرف بأنه احد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية ظهرت كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرات من المعلومات في بيئة الأعمال الحديثة وهو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المنشأة وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف اعتماداً على العديد من مسببات التكلفة تمهيداً لتوزيعها على المنتجات حسب استهلاكها لهذه الأنشطة⁽²⁾ ، وعرف أيضاً بأنه بمثابة مفهوم لمحاسبة التكاليف يقوم أساساً على ان المنتجات جميعها تحتاج إلى منشأة تؤدي مجموعة من الأنشطة وهذه الأنشطة يترتب عليها تكلفة يجب أن تتحملها المنشأة وتصمم أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة على أساس أن التكاليف التي يصعب ربطها مباشرةً بالمنتجات لها تحمل بداية على الأنشطة التي تتسبب فيها تلك المنتجات ثم يلي ذلك ضرورة تخصيص تكلفة تلك الأنشطة على المنتجات تبعاً لدرجة استفادتها من تلك الأنشطة.⁽³⁾

(2)(2) عادل طه احمد فايد ، نظام التكلفة على اساس النشاط مدخل مقترح للتطبيق **تفعيلاً للاداء بالقطاع المصرفي** ، (القاهرة : جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، العدد الاول ، 2004م) ، ص 121

(1)(1) د. كمال خليفة ابو زيد وكمال الدين الدهراوي ، **محاسبة التكاليف لاغراض التخطيط والرقابة** ، (الاسكندرية ، الدار الجامعية ، 2002م) ، ص 95.

(2)(2) د. هاشم احمد عطية ، **محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية** ، (القاهرة : الدار الجامعية ، 2000م) ، ص 21.

(3)(3) د. احمد فرغلي محمد حسن ، **اصول محاسبة التكاليف** ، (القاهرة : الدار الجامعية ، 2002م) ، ص 52 .

تستنتج الباحثة من التعريفات أعلاه بان نظام التكلفة على أساس النشاط هو:

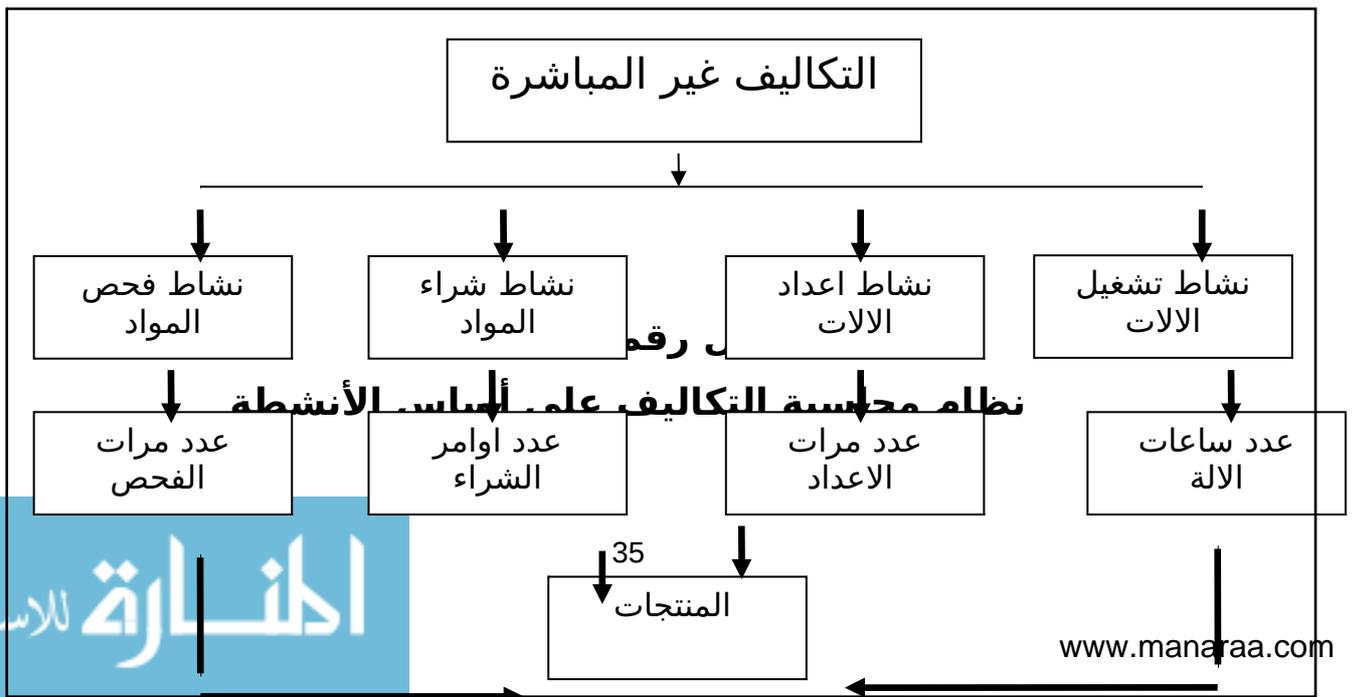
أ- من الأنظمة التكاليفية الحديثة نسبياً والتي لاقت قبولا في مختلف مجالات التطبيق بالوحدات الإنتاجية وخاصة الصناعية ، واستخدم بصورة مكثفة كوسيلة للرقابة وإدارة التكلفة عن طريق التحديد الدقيق للمنتجات والأنشطة المتسببة في حدوثها .

ب- نظام لتخطيط التكاليف يركز على استمرار تحسين الأداء ويشجع على تمييز الأنشطة التي يكون لها قيمة عن الأنشطة التي لا تؤدي إلى قيمة مضافة .

ج- احد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية ظهرت كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرات من المعلومات في بيئة الأعمال الحديثة وهو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المنشأة وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف اعتماداً على العديد من مسببات التكلفة تمهيدا لتوزيعها على المنتجات حسب استهلاكها لهذه الأنشطة .

بناءً على التعريفات أعلاه تعرف الباحثة نظام التكلفة على أساس النشاط بأنه نظام يعمل على تحديد الأنشطة التي لها قيمة والتي ليس لها قيمة للتعرف على الأنشطة التي يستهلكها المنتج حتى يتم تخصيص التكاليف على الأنشطة ومن ثم على المنتجات بقدر استخدام كل منتج من هذه الأنشطة .

ويوضح الشكل رقم (1/2/1) نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة



المصدر : ري اتش جارسون ، المحاسبة الإدارية ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، 2002م) ، ص 228.

يتضح للباحثة من الشكل رقم (1/2/1) انه تم تقسيم التكاليف غير المباشرة الى تكاليف الأنشطة التي تمارس في عمليات الإنتاج وتقديم الخدمات وذلك حسب ما يتطلبه نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

تستنتج الباحثة من الشكل رقم (1/2/1) ان نظام التكلفة على اساس النشاط يقوم بتحميل التكاليف على النشاط ومن ثم على المنتجات على حسب استخدام المنتج للنشاط .

2- أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط ABC:

تتمثل أهمية نظام التكلفة على اساس النشاط في الآتي :⁽¹⁾
أ- تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر على حجم ومقدار استقلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة
ب- قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة ، عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المنشأة ، وتحميل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة .

⁰¹.ري اتش جارسون ، مرجع سابق ص 228.

ج- يوفر نظام التكاليف على أساس النشاط معلومات تكاليفية أكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج وأنشطته المختلفة مثل :

- أ. قرارات التسعير .
- أ.ii. قرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة .
- أ.iii. تحديد مستويات الإنتاج .
- أ.iv. اختيار قنوات التسويق والتوزيع .
- أ.v. قرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بشكل أكثر كفاءة .
- أ.vi. إعادة تصميم عمليات المنشأة ، من خلال إلغاء أو دمج أو إعادة تنظيم أنشطة معينة.
- أ.vii. إعادة تصميم المنتج النهائي .

د- يتيح هذا النظام للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة اتخاذ قرارات معينة مثل :⁽¹⁾

- أ. ادخال تحسينات على العمليات الإنتاجية .
- أ.ii. إجراء تعديل في تصميم المنتج .
- أ.iii. إتباع أساليب تكنولوجيا حديثة .

بناءً على ما سبق ترى الباحثة بان أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط تتمثل في تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيقها وتحديد مسببات التكلفة وقياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة وتوفير معلومات دقيقة وموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ أفضل القرارات مما يؤدي إلى زيادة القدرة التنافسية للمنشأة وتحقيق أهدافها وبالتالي تسهيل عملية قياس وتقويم الأداء .

3- مقومات تصميم نظام التكلفة على أساس النشاط :

تتمثل مقومات تصميم نظام التكلفة على أساس النشاط في الآتي :⁽²⁾

أ- **تحديد وتبويب الأنشطة:**

الخطوة الأولى لتصميم نظام التكلفة على أساس النشاط هي حصر وتحديد وتبويب الأنشطة التي تؤدي في المجالات الإنتاجية والتسويقية والإدارية كالآتي :

أ. **حصر وتحديد الأنشطة :** يقوم مصمم نظام التكلفة على أساس النشاط بحصر وتحديد الأنشطة التي تؤدي بالمنشأة وتحديد الموارد

⁰¹ د. احمد فرغلي محمد حسن ، مرجع سابق ، ص 53.

⁰² د. علي ابو الحسن، المحاسبة الإدارية المتقدمة ،(القاهرة: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، 2002م) ، ص 55.

اللازمة لأداء كل نشاط وعدد مرات تأدية النشاط لكل منتج مع الأخذ في الاعتبار انه كلما زاد عدد الأنشطة كلما زادت درجة تعقيد وصعوبة العلاقة بين النشاط ووحدة المنتج مما يؤدي إلى ارتفاع تكلفة تنفيذ النظام.

ii. **تبويب الأنشطة** : يقوم مصمم نظام التكلفة على أساس النشاط باستخدام عدد من طرق تبويب وتصنيف الأنشطة وذلك كوسيلة لتجميع الأنشطة طبقاً لفلسفة معينة تتيح الفرصة للحصول على معلومات

مفيدة ملخصة ، ويتضمن تبويب الأنشطة الآتي : (1)

iii. **مراكز الأنشطة** : وهي عبارة عن تجمع لعدد من الأنشطة التي تشكل في مجموعها عملية إنتاجية ، واستخدام مراكز الأنشطة له أهمية كبرى في حالة احتواء الشركة موضوع التطبيق على عدد كبير من الأنشطة بحيث يمكن إعداد التقارير اللازمة عن تكلفة المنتجات بطريقة مجمعة.

iv. **تسلسل الأنشطة** : تتمثل الأنشطة التي يجب أن تؤدي لإنتاج منتج معين في عدة أنواع وهي:

أ. النوع الأول : أنشطة على مستوى وحدة المنتج يتم أدائها عند إنتاج كل وحدة منتج .

ب. النوع الثاني : أنشطة على مستوى الدفعة الإنتاجية ، من أمثلتها تهيئة وتجهيز الآلة ، طلب شراء مجموعة من الأجزاء وهي أنشطة يتم تأديتها لكل دفعة إنتاج .

ج. النوع الثالث : أنشطة على مستوى الخط الإنتاجي ، يتعلق بتلك النوعية من الأنشطة اللازمة لتدعيم المجموعات المختلفة من منتجات الشركة ومن أمثلتها الحفاظ على مواصفات المنتج ، إعداد اختبارات خاصة .

د. النوع الرابع : أنشطة على مستوى المصنع ككل ، يتعلق بالإمداد بالخدمات الإنتاجية والإدارية المختلفة وهي أنشطة تتسبب في حدوث تكلفة تساعد على إنتاج منتجات معينة أو أداء خدمات معينة بشكل منفصل تماماً عن حجم الإنتاج.

ب. تبويب الأنشطة وفقاً للقيمة المضافة كالتالي :

- أ. أنشطة تصيف قيمة من وجهة نظر العميل .
- ب. أنشطة تؤدي بأقصى درجات الكفاءة .

⁰¹د. علي ابو الحسن ، مرجع سابق ، ص 56 .

iii. أنشطة تؤدي إلى تحقيق الهدف الأساسي للشركة وهو إتمام العمليات الإنتاجية والتسويقية.

ج. تحديد كيفية استخدام موارد المنشأة لأداء الأنشطة (تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة) : بعد تحديد الأنشطة ينبغي تخصيص تكاليف الموارد المستخدمة على تلك الأنشطة لتحديد تكلفة الموارد المستخدمة لأداء كل نشاط .

د. نوعية المخرجات : المخرجات تعبر عن وحدات التكلفة التي تستهلك خدمات الأنشطة المختلفة ، وهذه الوحدات تشمل المنتجات والخدمات والعملاء والأقسام الإنتاجية

هـ. الربط بين تكاليف الأنشطة والمخرجات من خلال استخدام مسببات تكاليف الأنشطة.

4- خطوات تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط :

أ- تحديد أهداف وتوقيت ونطاق مشروع تطبيق النظام : حيث يتم تحديد أنواع خطوط الإنتاج والأصول الثابتة وتحديد الفترة الزمنية لبداية ونهاية تنفيذ المشروع وتحديد نوعية المعلومات التي ترغب إدارة المنشأة في الحصول عليها مثل :

i. تكلفة المنتج النهائي .

ii. تكلفة الرقابة على الجودة .

iii. تكلفة أداء خدمات خاصة لعملاء معينين أو قنوات توزيع محددة.

- ب- تجميع البيانات والحقائق الخاصة بالمنشأة موضع التطبيق .
- ج- إعداد فريق وخطة عمل .
- د- القيام بأعمال التدريب على فهم وكيفية تطبيق النظام .
- هـ- تجميع المعلومات الخاصة بالأنشطة .
- و- تبويب الأنشطة طبقاً لمفهوم القيمة المضافة .
- ز- تحديد مراكز الأنشطة .
- س- تصنيف المصروفات المتعلقة بالعمالة والأجور طبقاً لتبويات معينة .
- ش- تشغيل النموذج واستخراج تقارير النتائج .
- #### 5- مزايا تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط :

⁰¹ د. بابكر محمد يوسف ، مدخل محاسبة التكاليف على أساس النشاط والدور التأثيري لنظم تقييم الاداء الداخلي ، (القاهرة : جامعة الرقازيق ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية ، العدد الاول ، 2004م) ، ص 23 .

- أ- تتمثل مزايا تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في الآتي :⁽²⁾
يقوم هذا النظام على فرض أساسي هو أن المنتجات تستهلك أنشطة ،
والأنشطة تستهلك موارد وهذا يفيد في الآتي :
أ. التركيز على الأنشطة والأحداث التي تسبب استهلاك الموارد
يمكن أن يؤدي إلى الترشيد في إدارة تكاليف المنشأة .
أ. التقسيم إلى أنشطة يفيد في توضيح العلاقات المترابطة بين
الأنشطة الموجودة في الإدارات المختلفة ، وفي مقارنة أنشطة تكاليف
إدارة معينة مع الإدارات الأخرى .
ب- مساعدة الإدارات في اكتشاف الطاقات غير المستغلة ، والمتمثلة في
تلك الأنشطة التي أصبحت عاطلة دون استخدام من قبل المنتجات
النهائية ، الأمر الذي يمكن من التصدي لمشكلة الطاقة العاطلة وتفادي
الأنشطة غير المنتجة والتي تمثل عبء على المنشأة ، وهو ما يوفر
ميزة أخرى وقدرة أكبر على المنافسة .
ج- تحديد المزيج الأمثل للمنتجات والعملاء ، وفهم أفضل الطرق لتوليد
الأرباح وبالتالي الاستفادة من ذلك في زيادة الربحية من خلال التخلص
من المنتجات والعملاء الأقل ربح .
د- تحديد علاقة التكاليف بالأفراد وبالتالي تقييم مسؤولياتهم تجاه أساليب
استخدام الموارد المتاحة لهم ويساعد ذلك الإدارة على توجيه أسلوب
الرقابة لتحقيق هدف الكفاية في الأداء ، وتستخدم مسببات أو موجهات
التكلفة كأدوات لتحفيز المسؤولين.
هـ- يعمل النظام على تخفيض التكاليف من زاويتين هما :⁽¹⁾
أ. الاستفادة من نظام المشاركة الزمنية لتطبيقه على أساس المشاركة
في النشاط مما يعني أقصى استفادة من الأنشطة داخل الوحدة وهي
في الأساس المستنفذة لموارد المنشأة وهذا بدوره يعني تحسين
إنتاجية الوحدة كعلاقة فعلية بين المخرجات والمدخلات .
أ. الاستفادة مما ينتجه النظام من تحليل لأنشطة الوحدة من جانبها القيمي
على سبيل إلغاء الأنشطة عديمة القيمة ومنع الازدواج في الأنشطة
الأخرى أن وجد وهذا يشير إلى الأنشطة غير المضيفة للقيمة مما يؤدي

⁰² د. منير محمود سالم، مرجع سابق، ص 30

(1)^أ. د. هاشم احمد عطية ، مرجع سابق ، ص 23 .

إلى تقليل الزمن اللازم لأداء النشاط واختيار أنشطة بديلة أقل تكلفة بالإضافة إلى التخلص من الأنشطة عديمة القيمة .
و- يعمل نظام التكلفة على أساس النشاط على مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة سواءً مجالات الشراء والمبيع أو التنبؤ والتسعير ، حيث يتم الاعتماد على بيانات تكلفة الوحدة المنتجة والتي تحدد بدقة وعدالة عمليات الإنتاج الفعلية.

ز- ينتج نظام التكلفة على أساس النشاط نوعين من المعلومات تتمثل في الآتي:

أ. معلومات عن التكلفة الإستراتيجية والتي تمكن إدارة المنشأة من قياس الربحية طويلة الاجل لتشكيلة المنتجات الحالية محل القياس .
أ. معلومات غير مالية عن مصادر القيمة التنافسية لتلك الأنشطة كالجودة

والمرونة حيث ترتبط بالمجال التشغيلي للمنشأة .⁽¹⁾
بناءً على ما سبق تري الباحثة بان مزايا تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط تتمثل في التصدي لمشكلة الطاقة العاطلة والأنشطة غير المنتجة التي تشكل أعباء على المنشأة من خلال اكتشاف الطاقة غير المستغلة الناتجة عن عدم استخدام بعض الأنشطة من قبل المنتجات النهائية ، وتحديد المزيغ الأمثل للمنتجات والعملاء وزيادة الربحية من خلال التخلص من المنتجات والعملاء الأقل ربح، ومساعدة الإدارة على توجيه أسلوب الرقابة لتحقيق هدف كفاءة الأداء من خلال تحديد علاقة التكاليف بالافراد وتقييم مسؤولياتهم تجاه استخدام الموارد المتاحة لهم ، وتخفيض التكاليف من خلال استخدام نظام المشاركة الزمنية في النشاط وتحليل الأنشطة إلى أنشطة مضيعة للقيمة وأخري غير مضيعة للقيمة ، ومساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات سواءً في مجالات المبيع أو الشراء أو التنبؤ والتسعير من خلال تحديد وقياس التكلفة بدقة وعدالة ، ومد الإدارة بالمعلومات غير المالية عن مصادر القيمة التنافسية ومعلومات عن التكلفة الإستراتيجية التي تمكن الإدارة

(1) محمود عوض الله ابو محمود ، استخدام نظام محاسبة التكاليف على اساس النشاط في المنظمات الصحية كاداة لترشيد القرارات الادارية ، (المجلة العلمية ، قطاع كلية التجارة ، جامعة الازهر ، العدد الاول ، 2007م) ص 256.

من قياس الربحية طويلة الأجل ، وهذا بدوره يؤدي إلى زيادة القدرة التنافسية للمنشأة وتحقيق أهدافها وتسهيل عملية قياس وتقويم الأداء .

ثالثاً : أسلوب المحاسبة عن الإنجاز :

تستعرض الباحثة اسلوب المحاسبة عن الإنجاز في النقاط الآتية :

1- مفهوم المحاسبة عن الإنجاز :

عرف أسلوب المحاسبة عن الإنجاز بأنه أسلوب للربط بين مقدار الإنجاز المحقق خلال فترة زمنية معينة ، وبين الموارد التي تم استنفادها في سبيل تحقيق ذلك الإنجاز ، وتعتمد فلسفتها فيما يتعلق بتحديد التكلفة وقياس الأداء على تركيز الأداء على الصناعات التي تتسم فيها دورة التصنيع بالقصر⁽¹⁾، كما عرف بأنه منهج محاسبي متجانس مع فلسفة نظام الإنتاج في الوقت المحدد وفي جوهره يفترض أن المدير لديه مجموعة من الموارد المستنفذة من اجل تحقيق الإنجاز⁽²⁾ ، وعرف أيضاً بأنه طريقة لقياس الأداء تؤسس على بناء علاقات بين الإنتاج والتكاليف والقدرة على الإنجاز وتؤسس تكلفة المنتجات وفقاً للمحاسبة عن الإنجاز على استخدام كل من المنتجات والموارد الرئيسية⁽³⁾.

تستنتج الباحثة من التعريفات أعلاه بان المحاسبة عن الإنجاز هي :
أ. أسلوب للربط بين مقدار الإنجاز المحقق خلال فترة زمنية معينة وبين الموارد التي تم استنفادها في سبيل تحقيق ذلك الإنجاز وتعتمد في تحديد التكلفة وقياس الأداء على تركيز الأداء على الصناعات التي تتسم فيها دورة التصنيع بالقصر .

(1) د. عمر حسنين ، صلاح مبارك ، **التكاليف في المشروعات الصناعية والخدمية** ، (الاسكندرية : الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، 1985م) ، ص 156.

(2) د. منير محمود سالم ، **المحاسبة الادارية** ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1992م) ، ص 24.

(3) د. محمد توفيق بليغ ، **نظام التكاليف** ، (القاهرة : مكتبة الشباب ، 1983م) ، ص 42.

ب. منهج محاسبي متجانس مع فلسفة نظام الانتاج في الوقت المحدد ويفترض إن المدير لديه مجموعة من الموارد المستنفذة من اجل تحقيق الإنجاز .

ج. طريقة لقياس الأداء تؤسس على بناء علاقات بين الإنتاج والتكاليف والقدرة على الإنجاز .

بناءً على التعريفات أعلاه تعرف الباحثة المحاسبة عن الإنجاز بأنها : أسلوب يربط بين مقدار الإنجاز المحقق خلال فترة زمنية معينة وبين الموارد المستنفذة من اجل تحقيق الإنجاز ويعتمد في تحديد التكلفة وقياس الأداء على تركيز الأداء على الصناعات التي تتصف بقصر دورة التصنيع وهو طريقة لقياس الأداء تؤسس على بناء علاقات بين الإنتاج والتكاليف والقدرة على الإنجاز ويتم حساب تكلفة المنتجات وفقا لزمن انجازها.

2- التطور التاريخي لأسلوب المحاسبة عن الإنجاز :

ظهر أسلوب المحاسبة عن الإنجاز في منتصف السبعينات في مجال العلوم الإدارية لأول مرة ضمن كتابات قولدريت ، ومع بداية التسعينات ظهرت المحاسبة عن الإنجاز لمواجهة التطورات الحديثة في نظم الإنتاج وأساليب التكاليف والاحتياج المتزايد للمعلومات من قبل الإدارة لدعم وتطبيق مفاهيم التحسين المستمر التي تتبناها نظم الإنتاج وتقديم معلومات تساعدها في تحديد الأولويات والإجابة عن التساؤلات المتعلقة بمقدار فترة زمنية معينة.⁽¹⁾

3- أسلوب المحاسبة عن الإنجاز :

تتمثل أهداف أسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الآتي :⁽²⁾

- أ. قياس وتحديد تكلفة الإنتاج .
- ب. مساعدة الإدارة في التخطيط .
- ج. مساعدة الإدارة في الرقابة على التكاليف .
- د. مساعدة الإدارة في قياس وتقويم الأداء.

(1)د. عباس احمد رضوان ، وسامي مجدي محمد ، المحاسبة عن التكاليف : اطارها النظري ومجالها التطبيقي ، (القاهرة ، 1983م) ، ص 87

(2)احمد هاشم احمد يوسف ، المحاسبة عن الانجاز ، (جامعة امدرمان الاسلامية ، كلية العلوم الادارية ، رسالة دكتوراة في المحاسبة ، غير منشورة ، 1998م) ص 23.

بناءً على ما سبق تري الباحثة بان أهداف أسلوب المحاسبة عن الإنجاز تتمثل في قياس وتحديد تكلفة الإنتاج من خلال إيجاد تكلفة السلع والخدمات التي ينتجها أو يقدمها المشروع عن طريق تحديد بنود التكاليف التي يسهل تخصيصها على تلك السلع والخدمات مضافاً إليها بنود التكاليف الأخرى المتعلقة بها ، ومساعدة الإدارة في المشروعات الصناعية في القيام بوظائفها التخطيطية ، ومساعدة الإدارة في الرقابة على التكاليف ، حيث تعتبر الرقابة الوظيفية المكملة للوظائف الإدارية الأخرى ، ومساعدة الإدارة في قياس وتقويم الأداء .

4- مقومات أسلوب المحاسبة عن الإنجاز :

تتمثل مقومات أسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الآتي :⁽¹⁾

- أ- أركان أسلوب المحاسبة عن الإنجاز وتتمثل في الآتي :
 - i. **المجموعة المستندية** : تمثل المجموعة المستندية ركناً هاماً من الأركان التي يقوم عليها أسلوب المحاسبة عن الإنجاز لان المستند يعتبر الوسيلة التي تستخدم في نقل البيانات .
 - ii. **المجموعة الدفترية**: تمثل المجموعة الدفترية حلقة الوصل بين المجموعات المستندية التي تنقل البيانات، وبين التقارير التي تقدم المعلومات المفسرة لمدلولات الأحداث التي قد حدثت خلال فترة زمنية معينة .
 - iii. **دليل التكاليف** : يستخدم المحاسبون مصطلح دليل التكاليف للتعبير عن مجموعة من الأدلة الفرعية المكونة من دليل التكاليف التي تشمل : دليل مراكز التكلفة ، دليل عناصر التكاليف ، دليل وحدات التكلفة ، دليل فترة الإنجاز (الفترة التكاليفية) حيث تتخذ فترة الإنجاز أساساً لحصر وتجميع بيانات التكاليف اللازمة لإعداد قوائم التكاليف بشكل دوري منتظم .
 - iv. **معايير التكاليف** : تمكن معايير التكاليف من تحقيق هدف الرقابة على التكاليف حيث تتطلب الرقابة على التكاليف التخطيط

(1)⁽¹⁾ صبري صاموئيل فهمي ، المحاسبة عن الانجاز كاداة لقياس التكلفة وترشيد القرارات الادارية ، (القاهرة: جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، 2001م) ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، غير منشورة ، ص 35.

والتنسيق المسبق للتكاليف عن طريق ربط خطة التكلفة بوحدة النشاط باستخدام نظام التكاليف المعيارية .

٧. طرق نظام التكاليف : حيث تتأثر طرق تحديد تكلفة وحدة الإنتاج

بعدة عوامل مثل طبيعة العمليات الصناعية وكيفية تنفيذها.
٧١. الأنظمة الفرعية لأسلوب المحاسبة عن الإنجاز : يتكون

نظام المحاسبة عن الإنجاز من عدة أنظمة فرعية تتفاعل فيما بينها في

انسجام وترابط تام وتتمثل هذه الأنظمة في نظام حسابات المخزون ،

نظام ورش الصيانة ، نظام تكاليف المحطات.

ب- المبادئ العلمية التي تحكم أسلوب المحاسبة عن الإنجاز .

تتمثل المبادئ العلمية التي تحكم أسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الآتي :

(1)

أ. مبدأ التسجيل التاريخي : يقتضي مبدأ التسجيل التاريخي بان يتم

إثبات الوقائع الفعلية لأنشطة المشروع الصناعي المختلفة كما حدثت

بحجمها ونوعها بناءً على مستندات مؤيدة .

أ١. مبدأ معايير التكلفة : يقتضي مبدأ المعايير بان يتم إعداد المقاييس

التي يمكن اتخاذها كأداة للحكم على درجة كفاية التكاليف التي حدثت

فعلا ومدى مطابقتها لما كان يجب أن تكون عليه تلك التكاليف .

أ٢. مبدأ التحليل : يقتضي مبدأ التحليل عدم التقييد بمبدأ التكاليف

الإجمالية الذي يسير على المحاسبة المالية بل ينبغي إن تسجل البيانات

في شكل تحليلي حتى يتثني توفير البيانات اللازمة للتخطيط والرقابة

وتقويم الأداء .

أ٣. مبدأ محاسبة المسؤولية : يقتضي مبدأ محاسبة المسؤولية

ضرورة تحديد المسؤولية عن حدوث التكاليف الفعلية وكفاءتها أو

انحرافها بالمقارنة مع المعايير المقابلة لها، ويتطلب ذلك تقسيم

المنشأة الى مراكز مسؤولية بحيث يشكل كل مركز منها وحدة لتجميع

بنود التكاليف المختلفة ، وتتمثل تلك المراكز في مركز مسؤولية التكلفة

، ومركز مسؤولية الربحية ، ومركز مسؤولية الاستثمار.

ج. مفاهيم أسلوب المحاسبة عن الإنجاز :

تتمثل مفاهيم أسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الآتي :

⁰¹د. عباس احمد رضوان ، مرجع سابق، ص 89

i. معدل الإنجاز : يشير الإنجاز السريع ذو الجودة المرتفعة إلى كفاءة وفاعلية الأداء تجاه الهدف الرئيسي للمنشأة والذي يتمثل في زيادة المبيعات وتعظيم الربحية نظراً لأن تحسين وزيادة الإنجاز يترتب عليه العديد من المنافع مثل سرعة تنفيذ طلبات العملاء ، وتخفيض تكلفة المخزون ، وتخفيض تكلفة الإنتاج ، وبحسب معدل الإنجاز كما يلي :⁽¹⁾

معدل الإنجاز = معدل التشغيل الفعلي × كفاءة دورة التصنيع × نسبة الوحدات الجديدة المباعة .

= عدد الوحدات المنتجة × وقت التشغيل الفعلي × عدد الوحدات المباعة
الحديثة

وقت التشغيل الفعلي وقت التشغيل الكلي عدد الوحدات المنتجة
ومن ثم فإن معدل الإنجاز = عدد الوحدات الحديثة المباعة
وقت التصنيع الكلي

ii. هامش الإنجاز : يري مؤيدي محاسبة الإنجاز إن هامش الإنجاز للمنشأة ينتج من سلسلة القيمة التي اضافتها للمواد المباشرة بتحويلها إلى منتج مباع ومن ثم يتم حسابه بالفرق بين قيمة المبيعات وتكلفة هذه المواد فقط ، باعتبار أن المواد المباشرة هي عنصر التكلفة المتغير الوحيد وبقية عناصر التكاليف الأخرى بما فيها الأجور المباشرة تمثل عناصر تكاليف ثابتة في الأجل القصير ، ويؤسس أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على أن تعظيم المبيعات هو المدخل الوحيد الذي من خلاله يمكن للمنشأة تعظيم هامش الإنجاز ومن ثم تعظيم الأرباح الكلية للمنشأة ، ويؤسس أيضاً على عدم التركيز على حجم الإنتاج ولكن تحويل الاهتمام الى المبيعات كأساس لقياس وتقييم مدى كفاءة وفعالية إدارة المنشأة في استغلال الموارد المتاحة في المنشأة بصفة عامة، كما يؤسس على الأخذ في الاعتبار إيرادات المبيعات وتكلفة المواد للمنتجات المباعة فقط عند حساب هامش الإنجاز ولا يدخل في

⁰¹ د. عمر حسنين، مرجع سابق ، ص 158

ذلك تكلفة التحويل ، ويتم تبرير ذلك من وجهة نظر مؤيدي المحاسبة عن الإنجاز بما يلي : (1)

i. التغلب على مشكلة قيام المديرين بتعظيم المنفعة الذاتية لهم ، من تعظيم مكافأتهم المؤسسة على صافي الربح من خلال العمل على زيادة ربحية المنشأة عن طريق الإنتاج بكميات كبيرة تؤدي إلى تراكم المخزون بأنواعه المختلفة ، حيث ان تقييم المخزون بتكلفة المواد فقط سيؤدي إلى استبعاد أثره على الأرباح وانتفاء عملية التلاعب في الأرباح

خاصة عند زيادة حجم الإنتاج عن المبيعات الفعلية .
ii. دفع الإدارة إلى تعظيم الهدف الكلي للمنشأة بدلا من التركيز على

تحقيق الأهداف الفرعية لكل قسم على حدة .
iii. تحسين الاتساق والانسباب بين العمليات الإنتاجية ، حيث يؤدي المخزون إلى إعاقة سرعة انسياب الإنتاج من ناحية ، ومن ناحية أخرى يؤدي وجود المخزون بكميات كبيرة إلى تحمل المنشأة لتكاليف الاحتفاظ بالمخزون .

iv. الربح يمثل دالة عكسية في زمن التصنيع وزيادة المخزون تؤدي إلى زيادة الزمن وبالتالي الربح يتناسب عكسيا مع مستوي المخزون .

وطبقاً لأسلوب المحاسبة عن الإنجاز فإنه لا يتم ترتيب المنتجات حسب ربحيتها على أساس فائض المساهمة للوحدة التقليدي ، لكن يجب الأخذ في الاعتبار الموارد المستنفذة في سبيل تحويل الوحدة من مادة خام إلى منتج نهائي ، حيث يتم الربط بين الإنجاز المحقق من كل منتج وبين ما استنفذه من تكلفة الموارد حتى يمكن ترتيب المنتجات حسب الربحية النسبية لها وذلك بهدف ترشيد القرارات الإدارية المتعلقة باختيار تشكيلة المنتجات المثلي ، وتحسب نسبة هامش الإنجاز كما يلي :

نسبة هامش الانجاز لأي منتج = هامش الانجاز لكل ساعة تشغيل في المورد
التكلفة لكل ساعة تشغيل في المورد.

يوضح الشكل رقم (1/2/2) اوجه الاختلاف بين المحاسبة عن الإنجاز ومحاسبة التكاليف

شكل رقم (1/2/2)

اوجه الاختلاف بين المحاسبة عن الإنجاز ومحاسبة التكاليف

(1)(1) محمد توفيق بليغ ، مرجع سابق ، ص 50.

البيان	محاسبة التكاليف	المحاسبة عن الإنجاز
الهدف	تحديد تكلفة الوحدات المنتجة لأغراض تقييم المخزون وتحديد نتائج الأعمال وللإستخدامات الإدارية المختلفة .	تحديد هامش الإنجاز الذي حققته المنشأة من عمليات البيع ، مع التركيز على ترشيد القرارات التشغيلية .
تبويب عناصر التكاليف حسب العلاقة بموضوع التكلفة	يتطلب تحديد تكلفة المنتجات تتبع عناصر التكاليف المختلفة ومحاولة الربط بينها وبين موضوعات التكلفة ومن ثم تقسيم هذه العناصر إلى مباشرة وغير مباشرة .	يتطلب تحديد هامش الإنجاز التركيز على المبيعات وتكلفة المواد فقط ، وبمضي التفرقة بين العنصر المباشر وغير المباشر.
تبويب عناصر التكاليف حسب درجة المرونة	تعتمد على حجم النشاط كأساس لتبويب عناصر التكاليف إلى عناصر مرنة وأخرى غير مرنة	تفترض ثبات الطاقة المتاحة للموارد المختلفة (العمالة ، الآلات) وعدم تغيرها في الزمن القصير أياً كانت تشكيلة المنتجات ، ومن ثم تكون المواد هي العنصر المتغير الوحدة وباقي العناصر الأخرى بما فيها العمل المباشر ثابتة.
تخصيص التكاليف غير المباشرة	للوصول إلى تكلفة كل منتج من المنتجات يتطلب الأمر تخصيص التكاليف غير المباشرة وتوزيعها على هذه المنتجات .	تعتبر كل التكاليف عدا تكلفة المواد المباشرة بمثابة تكلفة دورية تحمل على الفترة ، لذا لا تهتم بتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات .
قياس المخرجات (الإنتاج)	يتم قياس المخرجات عند إتمام المنتجات بافتراض إن الانتهاء من عملية الإنتاج يؤدي إلى إضافة قيمة للمنشأة وتنمية أموالها .	يتم قياس المخرجات عند نقطة البيع وتسليم الإنتاج للعملاء ، بافتراض إن عملية البيع فقط هي التي تؤدي إلى إضافة القيمة للمنشأة وتنمية أموالها .
تقييم مخزون الإنتاج التام وتحت التشغيل	المخزون يعتبر أصل ، وعمليات التشغيل تزيد من قيمته ، لذا يتم تقييمه بالتكاليف الصناعية المباشرة وغير المباشرة .	المخزون يعتبر إنتاج غير متزامن مع الاحتياجات المطلوبة وتعطيل للموارد ، ومن ثم فان قيمته لا تتعدى تكلفة المواد المباشرة الداخلة في تركيبة ، لذا لا يحمل بأي نصيب من تكلفة التحويل ويقوم بتكلفة المواد فقط .
نسبة استغلال الطاقة	تحسب بقسمة الطاقة الفعلية علي الطاقة المتاحة لكل مركز أو قسم على حدة دون التفرقة بين ما يتم انتاجه حسب الطلب ، وما يتم انتاجه لمجرد استغلال الطاقة ويؤدي إلى تراكم المخزون .	تحسب بقسمة الطاقة الفعلية علي الطاقة المطلوبة للتشغيل طبقاً لمتطلبات العملاء مع ضرورة الربط والتنسيق بين المراكز والأقسام المختلفة .

المصدر : زايد سالم أبو شناف ، **تقييم فعالية المحاسبة عن الإنجاز كأداة لتحديد التكلفة في بيئة الموارد المقيدة** ، (الاسكندرية : جامعة الاسكندرية ، مجلة التجارة للبحوث العلمية ، العدد الأول ، 2001م) ، ص 18.

يتضح للباحثة من الشكل رقم (1/2/2) بأنه توجد اختلافات بين المحاسبة عن الإنجاز ومحاسبة التكاليف.

تستنتج الباحثة من الشكل رقم (1/2/2) ان محاسبة التكاليف تهدف الى تحديد تكلفة الوحدات المنتجة لأغراض تقييم المخزون وتحديد نتائج الاعمال والاستخدامات الإدارية المختلفة بينما تهدف المحاسبة عن الإنجاز الى تحديد هامش الإنجاز الذي حققته المنشأة من عمليات البيع، مع التركيز على ترشيد القرارات التشغيلية.

5- متطلبات الحصول تنفيذ أسلوب المحاسبة عن الإنجاز

لأغراض قياس التكلفة وتقويم الأداء:

تتمثل متطلبات تنفيذ أسلوب المحاسبة عن الإنجاز لأغراض قياس

التكلفة وتقويم الأداء في الآتي:⁽¹⁾

أ- إعادة النظر في تبويب هيكل التكاليف :

يعتمد أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على تقسيم هيكل عناصر التكاليف الصناعية وفقاً لسلوكها إلى عناصر الخامات باعتباره العنصر الوحيد المتغير وبقية عناصر التكاليف في مجموعة واحدة يطلق عليها إجمالي تكلفة المصنع بمثابة تكاليف ثابتة في الأجل القصير باعتبار أنها محددة مقدماً ، حيث إن كمية المدخلات اللازمة لتصنيع وحدة واحدة من المنتج حتى يصبح منتج تام قابل للبيع معروفة ومحددة مقدماً ، والتي لا ينبغي إن تقل أو تزيد عن مقدار معين ، لأنه في حالة نقصانها لن يكتمل المنتج وفي حالة زيادتها تتحول تلك الزيادة إلى مخزون يكلف المنشأة أعباء مالية نتيجة للاحتفاظ والمحافظة عليه من التلف والضياع.

ب . دراسة وتحديد معوقات العملية الإنتاجية :

يهدف أسلوب المحاسبة عن الإنجاز إلى قياس تكلفة الموارد المستنفذة من اجل الحصول على الإنجاز المستهدف ، وفي ضوء ذلك يتم إعادة تبويب عناصر التكاليف إلى مواد خام مع دمج كل

(1) د. منير محمود سالم، مرجع سابق، ص 35

التكاليف الاخرى تحت مسمى إجمالي تكلفة المصنع او نفقات التشغيل ، وبعد ذلك يتم تحديد نصيب وحدة التكلفة من المواد الخام ، ولكن هناك صعوبة في تحديد نصيب الوحدة من إجمالي تكلفة المصنع ويتم تحديدها على أساس تقديري وهو عبارة عن حاصل ضرب قيمة مبيعات كل منتج في الزمن اللازم لإنتاج تلك الوحدات المباعة ، حيث يعتبر الزمن هو احد العوامل المؤثر في قياس تكلفة الوحدة في ظل مدخل المحاسبة عن الإنجاز مما يتطلب محاولة علاج اي قيود أو نقاط اختناقات من شأنها تعطيل هذا الزمن وتمثل هذه القيود والإختناقات في الآتي :

أ. نقاط اختناق تعيق تدفق العمليات الإنتاجية بين الأقسام أو المراحل الإنتاجية ، وتمثل في النقاط التي تتواجد بها الآلات ذات الطاقة الإنتاجية الضعيفة ، وبالتالي يجب على المنشأة إيجاد حلول لهذه القيود والإختناقات من اجل الحصول على اعلي عائد ممكن من مواردها المحددة .

ج. الإهتمام بعنصر الزمن :

يتكون هذا الزمن من العناصر الآتية : (1)

أ. وقت التشغيل : هو الوقت الفعلي المستنفذ الذي تم العمل فيه على المنتج ، وهو أيضاً الوقت اللازم لتشغيل هذا المنتج في جميع المراحل الإنتاجية من وقت استخدامه كمادة خام وحتى تحويله إلى منتج تام .
ب. وقت الفحص : هو الوقت المستنفذ في فحص المنتج للتأكد من مدى مطابقته للمواصفات خلال مراحل تنقله من قسم إنتاجي لآخر حتى وصوله إلى العميل ، ويتضمن وقت إعادة تشغيل الوحدات التي يتم اكتشاف بعض العيوب بها ، وكذلك وقت فحص الخامات قبل دخولها للخط الإنتاجي .

(1) زينبات محمد محرم ، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة لرفع كفاءة قرارات تسعير المنتجات في ظل ظروف البيئة الديناميكية المعاصرة ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الاول ، 1995م)، ص 31.

iii. وقت التنقل بين الأقسام الإنتاجية : هو الوقت المستنفذ في تنقل المنتجات من قسم إنتاجي لآخر بالإضافة إلى وقت تنقل المنتجات من أو إلى المخازن .

iv. وقت الانتظار : هو الوقت الذي تظل فيه الوحدات في القسم الإنتاجي في انتظار بدء التشغيل عليها .

وقت التخزين : هو الوقت الذي تظل فيه الخامات أو الوحدات تحت التشغيل أو المنتجات التامة داخل المخازن قبل بدء العمليات الإنتاجية عليها أو قبل شحنها للعملاء في حالة المنتجات التامة ، بالنظر إلى العناصر السابقة نجد أن العنصر الأول فقط هو الذي يشتمل على عمليات تشغيل فعلية وبذلك يمكن اعتباره وقت يضيف قيمة ، أما بقية العناصر الأخرى فإنه يمكن النظر إليها على أنها عناصر لا تضيف قيمة للمنتج .

الفصل الثاني

مفهوم وفوائد وشروط وأبعاد وأنواع قياس وتقويم الأداء

يشتمل على الآتي :

**المبحث الأول : مفهوم وفوائد وشروط قياس
وتقويم الأداء**

المبحث الثاني : أبعاد وأنواع قياس وتقويم الأداء

المقدمة

مفهوم وشروط وفوائد قياس وتقويم الأداء

أولاً : مفهوم قياس وتقويم الأداء :

عرف الأداء بأنه المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام لتحقيقها ، أي انه ما حدث بالفعل من جهود سواء كانت هذه الجهود ذهنية أو بدنية ، ولا بد من قياس وتقييم لهذه الجهود حتى يتثنى للإدارة معرفة إلى أي مدى نفذت الخطط الموضوعية ، وإذا لم يكن هناك قياس وتقويم للأداء فسوف لا يكون للأداء أي معني بل سوف يكون وجوده مساوياً لعدمه ، وبالتالي لا يوجد حافز أو دافع لخلق روح التنافس والنضال من اجل البقاء ، فلا بد أن يلي هذا الأداء التقييم اللازم حتى يحقق الهدف الذي من اجله بذل هذا المجهود وهو النمو والتطور⁽¹⁾، وعرف قياس وتقييم الأداء بأنه يشمل المقارنة بين النتائج الفعلية والنتائج المخططة، ثم تقييم نتائج هذه المقارنة⁽²⁾، كما عرف بأنه الركيزة الأساسية في تحسين الأداء وكفاءته ، لأنه جوهر العملية الرقابية من اجل تحليل الانحرافات المترتبة على عملية التقييم بالإضافة إلى اتخاذ الإجراءات الصحيحة لضبط سلوك التخطيط والنتائج من التنفيذ الفعلي وإجراء الفحص

(1) د. توفيق عبدالمحسن ، تقييم الاداء مداخل جديدة (القاهرة :الدار الجامعية ، 1997م) ، ص 3.

(2) د. احمد نور ، مبادئ المحاسبة الادارية ، (شباب الجامعة ، 2002م) ، ص 16.

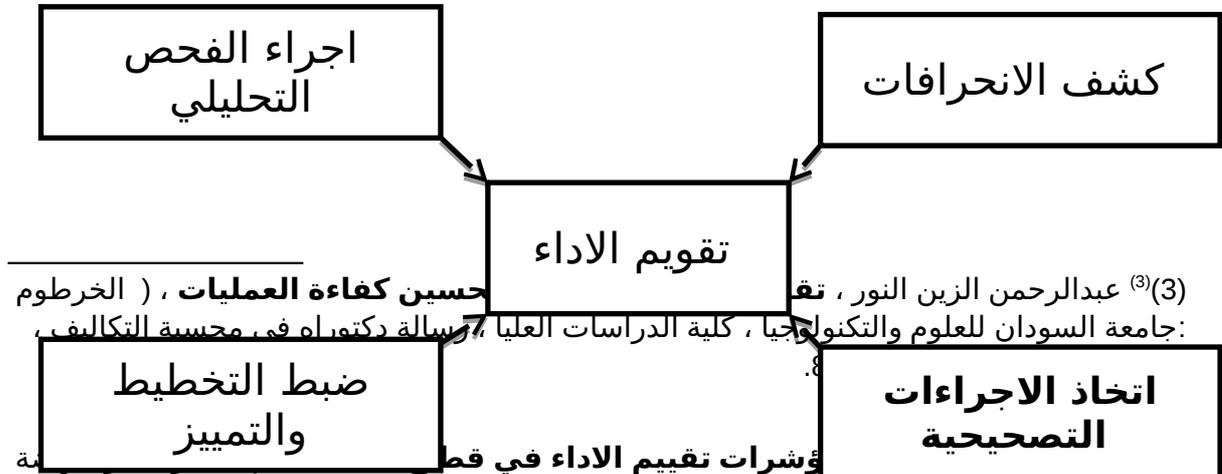
الدقيق والتحليل المنظم لكل اتجاهات التنظيم داخل العمل⁽³⁾، وعرف أيضاً بأنه تقييم أنشطة الوحدة الاقتصادية في ضوء ما توصلت إليه من نتائج في نهاية الفترة المالية.⁽⁴⁾

تستنتج الباحثة من التعريفات أعلاه بان قياس وتقويم الأداء هو:

1. ما حدث بالفعل من جهود سواء كانت هذه الجهود ذهنية أو بدنية ولا بد من قياس وتقييم لهذه الجهود لمعرفة إلى مدى نفذت الخطط الموضوعية ثم يلي ذلك التقويم اللازم حتى يحقق الهدف الذي من اجله بذل هذا المجهود وهو النمو والتطور .
 2. المقارنة بين النتائج الفعلية والمخططة ثم تقييم هذه المقارنة .
 3. تقييم أنشطة الوحدة الاقتصادية في ضوء النتائج الفعلية في نهاية الفترة المالية .
 4. الركيزة الأساسية في تحسين الأداء وكفاءته لأنه جوهر عملية الرقابة من اجل تحليل الانحرافات المترتبة على عملية التقييم واتخاذ الإجراءات الصحيحة لضبط سلوك التخطيط والنتائج الفعلية وإجراء الفحص الدقيق والتحليل المنظم لكل اتجاهات التنظيم داخل العمل .
- بناءً على التعريفات أعلاه تعرف الباحثة قياس وتقويم الأداء بأنه مقارنة النتائج الفعلية بالنتائج المطلوب الوصول إليها لمعرفة مدى النجاح في تحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط الموضوعية واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لتحسين الأداء.

يوضح الجدول رقم (2/1/1) ركائز قياس وتقويم الاداء
شكل رقم (2/1/1)

ركائز قياس وتقويم الأداء



العربية ، 1973م) ، ص 30.

المصدر : عبدالرحمن الزين النور ، **تقويم الأداء وأثره على تحسين كفاءة العمليات ، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه في محاسبة التكاليف ، غير منشورة ، 2003م) ، 84.**

يتضح للباحثة من الشكل رقم (2/1/1) ان ركائز قياس وتقويم الاداء تتمثل في اجراء الفحص التحليلي وكشف الانحرافات وإتخاذ الاجراءات التصحيحية ومن ثم ضبط التخطيط والتمييز.

تستنتج الباحثة من الشكل رقم (2/1/1) ان قياس وتقويم الاداء يتم عن طريق إجراء الفحص التحليلي لاتجاهات التنظيم داخل العمل لإكتشاف الإنحرافات ومن ثم إتخاذ الإجراءات التصحيحية من اجل ضبط التخطيط وتحسين الأداء.

ثانياً : تنفيذ عملية قياس وتقويم الأداء داخل المنشأة :

تبدأ عملية قياس وتقويم الأداء عند بداية التنفيذ بالنسبة إلى :⁽¹⁾

1. أهداف المنشأة: إن لكل خطة أهدافها العامة وبرامجها الزمنية المحددة لتحقيقها وتترجم هذه الأهداف في صورة مؤشرات عامة تسعى المنشأة الى تحقيقها ، وقياس وتقويم الأداء ينصب على التحقق من تحقيق الأهداف بالكيفية التي خطط لها ، وما هو القصور في تحقيقها ، وهذا يلزم وجود معدلات تخطيطية تستخدم كأساس لقياس مدى تطور الأداء الفعلي لأنشطة المنشأة
2. ينصب الشق الثاني من عملية قياس وتقويم الأداء على كفاءة استخدام الموارد الطبيعية والمالية والبشرية المخصصة لتحقيق الأهداف المرسومة ، ولا شك أن نجاح الأداء الفعلي في تحقيق أهداف المنشأة يعتمد على نجاح كل قسم من أقسام المنشأة في تنفيذ الخطط المرسومة، وبالتالي فان قياس وتقويم الاداء يكون شاملا لكل أقسام المنشأة بحيث يؤدي إلى كشف الانحرافات الموجودة في كل قسم تمهيدا لدراستها ووضع الحلول اللازمة لمعالجتها.

(1)⁽¹⁾ د. محمد مبارك حجير ، **التقييم الاقتصادي والمحاسبي للاداء ، (القاهرة : مكتبة الانجلو المصرية ، الطبعة الاولى ، 1969م) ، ص 562.**

ثالثاً : وجه الإختلاف بين تقييم الأداء وتقويم الأداء :

هنالك إختلاف لدى اللغويين حول كلمة تقييم الأداء وتقويم الأداء ، وقد ذكروا بان تقييم الأداء يعني قياس درجة الأداء الفعلي مقارنة بنتائج الأعمال المخططة لمعرفة درجة التنفيذ ، بينما تقويم الأداء يعني قياس الأداء الفعلي مقارنة بنتائج الأعمال المخطط لمعرفة درجة التنفيذ وتحديد الانحرافات وأسبابها ثم اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجتها.

بناءً على ما سبق تري الباحثه بان كلمة تقويم هي الاشمل والأدق لأنه ليس هناك فائدة من معرفة درجة تنفيذ الأداء (التقييم) دون معرفة بالانحرافات وتحديد أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لمعالجتها (التقويم) حتى تستطيع المنشأة تحقيق أهدافها.

رابعاً : مراحل قياس وتقويم الأداء :

تتمثل مراحل قياس وتقويم الأداء في الآتي :

1. المرحلة الأولى وضع المعايير ومقارنتها مع الواقع (القياس).
2. والمرحلة الثانية هي وصف هذه المقارنة (التقييم).
3. والمرحلة الثالثة هي اتخاذ القرارات والإجراءات اللازمة لتصحيح الانحرافات بين المعايير الموضوعية والأداء الفعلي (التقويم) .

خامساً : أسباب قياس وتقويم الأداء :

تتمثل أسباب قياس وتقويم الأداء في الآتي :⁽¹⁾

1. نظراً لإتساع المنشآت وتنوع واجباتها ، فان عملية تقويم الأداء إذا ما طبقت تساعد على ضمان خطة التنمية بالشكل السليم ، وبالتالي زيادة الدخل القومي وتحسين المستوي الاقتصادي والاجتماعي .
2. يقوم نظام قياس وتقويم الأداء بتقديم مؤشرات سليمة في التقويم ، لأنه يفرض واجبات محددة على الوحدات الاقتصادية وواجبات جزئية على العاملين .
3. يؤخذ بنظام قياس وتقويم الأداء لأنه يساعد على الكشف عن الأفراد الصالحين للترقية ، وبالتالي يساعد على تخطيط القوى العاملة .

(1)⁽¹⁾ علي محمد عبدالوهاب ، **تقييم الاداء** ، (جامعة الدول العربية ، المنظمة العربية للعلوم الادارية ، مذكرة رقم 64،1974م) ، ص 6 ، 7

4. يفرض قياس وتقويم الأداء على العاملين القيام بواجباتهم في أوقات محددة لتحقيق الأهداف المطلوبة مما يخلق نوع من الإقناع الوظيفي المباشر عن طريق إدراك العامل لكيفية أداء عمله .
 5. يؤدي قياس وتقويم الأداء إلى الكشف عن الأفراد الذين يحتاجون إلى تدريب مميز لتحسين كفاءتهم.
 6. يقوم قياس وتقويم الأداء بتقديم معلومات مفصلة إلى الإدارة تلقي الضوء على السياسة المستقبلية للاختيار والتدريب والترفيه وغيرها .
 7. يؤخذ بنظام قياس وتقويم الأداء لغرض التأكد من تحقيق التوازن والإستخدامات والموارد في المشروعات .
 8. يقوم نظام قياس وتقويم الأداء بالكشف عن سوء التصرف والإهمال وأي أشكال من الخسارة .
 9. التأكد من قيام المنشأة بأداء وظائفها بأفضل كفاءة .
 10. تكشف عملية قياس وتقويم الأداء عن مدى استفادة المديرين من الإمكانات المالية والمادية والموضوعية تحت تصرفه .
 11. يساعد قياس وتقويم الأداء على التنسيق بين مختلف أقسام المنشأة .
- ترى الباحثة بان سبب قياس وتقويم الأداء هو لبيان كيفية سير العمليات التي بواسطتها تتمكن المنشأة من تحقيق الأهداف المرجوة وتحديد الانحرافات ومعرفة أسبابها واتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجتها.

سادساً : الشروط اللازمة لقياس وتقويم الأداء :

تتمثل الشروط الواجب توفرها في النظام الأساسي لقياس وتقويم الأداء في الآتي :⁽¹⁾

1. لابد أن يعاون أي نظام لتقويم الأداء إدارة المنشأة في تحديد أسلوب إدارتها بان يحدد هدفاً أساسياً واضحاً مع عدد قليل من الأهداف الفرعية ، بحيث تصبح هذه الأهداف معايير تقويم إدارة المنشأة على أساسها .
2. إن تكون هذه المعايير قادرة على استيعاب الكفاءة الاقتصادية للمنشأة من كافة جوانبها حتى تكون قادرة على قياس كفاءتها الكلية.
3. ان يرتبط بنظام قياس وتقويم الأداء ويتكامل معه نظام للدوافع المادية بحيث يعطي للمنشأة الحق في استقطاع قدر من الفائض يستخدم في تشجيع العاملين على الارتفاع بإنتاجيتهم والكفاءة في العمل.

(1)⁽¹⁾ د. طلعت عبدالملك ، تقييم الاداء الاقتصادي ، (المعهد القومي للإدارة العليا ، دراسة رقم 27 ، 1966م) ، ص 13.

4. ان تكون معدلات الأداء محددة مسبقاً وتقارن مع الأداء الفعلي وهذه المعايير قد تكون معايير نمطية قياسية ومعايير خاصة بمنشأة أخرى تزاوئ نفس النشاط
5. إن يكون النظام مشتق من استراتيجيات وأهداف المنشأة .
6. إن يتم نقل مقاييس الأداء خلال المستويات التنظيمية وعبر الوسائل المختلفة في الشركة.
7. إن تشتمل المقاييس على مقاييس داخلية وخارجية .
8. إن تكون مقاييس مالية وغير مالية.
9. إن يتم التقرير عن نتائجها في الوقت المناسب .
10. إن تكون المقاييس موضوعية بقدر الإمكان وأكثر المقاييس موضوعية مقاييس نواتج الأداء مثل كمية الأداء ، جودة الأداء ، مقاييس سلوك الأداء مثل معالجة شكاوي العملاء وإدارة الاجتماعات، مقاييس الصفات الشخصية مثل المبادرة والدافعية .

سابعاً : فوائد قياس وتقويم الأداء :

تتمثل فوائد قياس وتقويم الأداء في الآتي :⁽¹⁾

1. تعتبر معدلات الأداء من وجهة نظر الرقابة الإدارية مفيدة في إظهار فاعلية العمليات وإلقاء الضوء على مواكب المشكلات التي هي بحاجة إلى إجراء تصحيحي .
 2. يعتبر قياس وتقويم الأداء أهم الركائز التي تبني عليها عملية الرقابة .
 3. يفيد قياس وتقويم الأداء بصورة مباشرة في تشخيص المشكلات وحلها ومعرفة نقاط القوة والضعف في المنشأة .
 4. يفيد قياس وتقويم الأداء في تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الهامة سواءاً للتطوير أو الاستثمار أو عند إجراء تغييرات جوهرية مثل شراء ماكينات تغيير المنتجات.
- بناءً على ما سبق تري الباحثه بان قياس وتقويم الأداء يفيد المنشأة في تحقيق المزيد من النجاحات من خلال معرفة نقاط القوة والضعف في المنشأة وتقديم المعلومات اللازمة للإدارة والتي تمكنها من التعديل في كافة المراحل الإدارية من اجل اتخاذ قرارات سليمة تؤدي إلى تحقيق أهداف المنشأة .

ثامناً : علاقة قياس وتقويم الأداء بالعملية الإدارية :

(1)⁽¹⁾ د. احمد حسين على حسين ، المحاسبة الادارية المتقدمة ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2002م) ، ص 350.

1. التخطيط وقياس وتقويم الأداء :

التخطيط في الواقع يشمل التنبؤ بما سيكون عليه المستقبل مع الاستعداد لهذا المستقبل ، فالتخطيط إذاً هو عمل افتراضات عما ستكون عليه الأحوال في المستقبل ، ثم وضع خطة تبين الأهداف المطلوب الوصول إليها والعناصر الواجب استخدامها لتحقيق الأهداف ، وكيفية استخدام هذه العناصر وخط السير والمراحل المختلفة الواجب المرور بها والوقت اللازم لتنفيذ الأعمال ، فالتخطيط هو سابق لتنفيذ أي عمل .

2. التنظيم وقياس وتقويم الأداء :

يعرف التنظيم بأنه تحديد الأعمال اللازمة لتحقيق أهداف المنظمة وتنظيمها في إدارات وأقسام ومستويات في ضوء تحديد العلاقات التي يمكن أن تنشأ بين الأعمال والقائمين عليها في كافة المستويات .

3. التوجيه وقياس وتقويم الأداء :

تهتم الوظيفة بإرشاد العاملين إلى تحسين السبل لتحقيق أهداف المشروع فمن واجب رئيس الشركة تنمية روح الولاء للشركة بين العاملين ، وتعريفهم بأهداف الشركة وسياساتها ونظم وقواعد العمل بها ، كما إن هؤلاء المرؤوسين لابد أن يفهموا عن طريق رؤسائهم الهيكل التنظيمي والمعاملات الداخلية بين الأفراد والإدارات والأقسام المختلفة بالمنشأة وينطوي تحت مفهوم التوجيه أيضاً عنصر التحفيز أو إثارة حماس العاملين ورغبتهم في العمل بكفاءة .⁽¹⁾

تري الباحثة بان التنظيم والتوجيه يساعدان في ترتيب الجهود لأداء أكثر كفاءة وحسب ما هو مخطط له ، وبالتالي يقلل من الانحرافات بين الأداء الفعلي والمخطط أي انه يساعد ويسهل عملية تقويم الأداء ، ويظهر تقويم الأداء عيوب التنظيم ، ومن خلال الرقابة وتقويم الأداء يظهر القصور في التوجيهات الصادرة أو عدم وجود التفاهم بين الإداريين والعاملين وعدم فهم السياسات الإدارية وهذا يمكن من إعادة النظر في التوجيه.

4. الرقابة وقياس وتقويم الأداء :

⁰¹ د. احمد ماهر، إدارة الموارد البشرية ، (القاهرة : الدار الجامعية للنشر ، 1999م) ، ص 296

الرقابة هي التحقق من أن ما حدث يطابق الخطة المقررة والتعليمات الصادرة والمبادئ المعتمدة ، وبالتالي تعتبر الرقابة احد الوظائف الإدارية الرئيسية التي يمكن عن طريقها التأكد من مدى تحقيق الأهداف بالكيفية المطلوبة ، وهي مجموعة النتائج التي تتأكد الإدارة العليا بمقتضاها من أن الموارد الاقتصادية المتاحة قد استخدمت بكفاءة وفعالية في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية ، وينبغي لمفهوم الرقابة أن يتضمن تحليل الأداء الفعلي في ضوء هدف أو معيار محدد مقدما بقصد تحديد مدى تطابق الأداء الفعلي مع الخطط الموضوعية ، وتحديد الانحرافات وتحليلها والتعرف على أسبابها وبحث طرق علاجها ، ويعني ذلك أن الرقابة تتضمن قياس وتقويم للأداء ، ويمثل تقويم الأداء جوهر العملية الرقابية ، وهي عبارة عن توجيه الأنشطة داخل التنظيم لكي تصل إلى هدف محدد ، وتقييم الأداء هو استقراء دلالات ومؤشرات المعلومات الرقابية لكي يتم اتخاذ قرارات جيدة لتصحيح مسارات الأنشطة في حالة انحرافها ، أولتأكيد مساراتها الفعلية إذا كانت تتجه فعلا نحو الانجازات المرغوبة .

تاسعاً : وظائف الرقابة :

تتمثل وظائف الرقابة في الآتي : (1)

1. محاولة دفع الأنشطة في الاتجاهات المحققة للأهداف ومنعها من الانحراف .

2. تصحيح مسارات الأنشطة وهذا هو تقويم الأداء .

عاشراً : أوجه الاختلاف بين الرقابة وتقييم الأداء

تتمثل الاختلافات بين الرقابة وتقييم الأداء في الآتي :

1. يهدف تقييم الأداء إلى التأكد من الفعالية ، بينما تهدف الرقابة إلى منع الانحرافات.

2. تقييم الأداء اشمل وابعد اثر من مدلول الرقابة .

إحدى عشر : مراحل الرقابة :

تتمثل مراحل الرقابة في الآتي : (1)

1. تحديد معايير الأداء .

(1) د. حمزة محمود الزبيدي ، تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل ، (عمان : مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، 2000م) ، ص 81

2. تجميع البيانات عن الأداء .
 3. تقييم الأداء من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط وتحديد الانحرافات وتحليلها واتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجتها.
- تري الباحثه بان قياس وتقويم الأداء هو جزء من عملية الرقابة ، لأن قياس وتقويم الأداء لا يتم إلا بعد الانتهاء من الأداء الفعلي ، بينما الرقابة تبدأ قبل الأداء الفعلي (التخطيط) واثناء الأداء الفعلي (التنظيم والتوجيه) وبعد الأداء الفعلي (قياس وتقويم الأداء) .

اثناء عشر : تصميم نظام قياس وتقويم الأداء :

- تمر عملية تصميم نظام قياس وتقويم الأداء بالمراحل الآتية :⁽²⁾
1. تحديد أهداف المشروع ووحداته الوظيفية ووضع كل فرد فيه .
 2. تحديد المستويات المقبولة لتحقيق الأهداف (معايير الأداء) .
 3. اختيار النظام الذي يتم استخدامه لقياس الأداء وتطبيقه .
 4. مقارنة نتائج قياس الأداء بالمعايير السابق تحديدها .
 5. تحديد الإنحرافات بين النتائج الفعلية والمعايير المحددة مسبقاً بهدف تطوير مراحل العمل أو المعايير .
 6. اختيار المتغير أو المتغيرات التي تمثل الأهداف المالية للإدارة العليا ، فعلي سبيل المثال يمكن استخدام الربح التشغيلي ، أو صافي الربح ، العائد على الاستثمار لقياس أداء القسم أو مركز المسؤولية المعين :
 7. اختيار تعاريف العناصر الأساسية التي تتكون منها المتغيرات التي تم اختيارها في الخطوة الأولى ، فعلي سبيل المثال عند قياس الأداء باستخدام العائد على الاستثمار هل المقصود بالاستثمار هنا إجمالي الأصول أم صافي الأصول .
 8. اختيار مقاييس للعناصر الأساسية التي تتكون منها المتغيرات التي تم اختيارها في الخطوة الأولى ، فعلي سبيل المثال هل تقيم الأصول بالتكلفة التاريخية أم بالتكلفة الجارية .
 9. اختيار توقيت إعداد تقرير الأداء ، هل يجب رفع تقارير أداء الاقسام إلى الإدارة العليا أو المركز الرئيسي كل أسبوع أم كل شهر أم ثلاثة شهور .
 10. تحديد مراكز المسؤولية التي لابد أن يكون لكل منها هدف معين ضمن الهدف العام للمنشأة باعتباره يختص بالقيام بنشاط معين وله سلطة

(1)⁽¹⁾ د. ناصر نور الدين عبداللطيف ، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الادارية وتكنولوجيا المعلومات ، (جامعة السكندرية ، 2004م) ، ص 359.

(2)⁽²⁾ د. احمد محمد موسي ، مرجع سابق ، ص 30

اتخاذ القرارات الكفيلة بتنفيذ نشاطه ، ويؤدي تحديد مراكز المسؤولية
إلى الآتي :
أ. إجراء عملية التقييم على أكمل وجه ، حيث يتم التقييم لكل مركز
مسؤولية في الشركة .
ب. المساعدة في كشف الانحرافات وتحديد المركز الذي سبب الانحرافات ثم
تحليل الانحرافات.

المبحث الثاني

أبعاد وأنواع قياس وتقييم الأداء

أولاً : إبعاد قياس وتقييم الأداء :

تتمثل ابعاد قياس وتقييم الأداء في الآتي: (1)

1/ البعد الاقتصادي :

يشمل تقييم النتائج العامة للمنشأة ومدى نجاحها في تحقيق أهدافها
وسياساتها العامة والتي ترتبط ارتباطاً وثيقاً ومباشراً بأهداف الدولة
وسياساتها العامة في إطار الاقتصاد العام للدولة

2/ البعد التنفيذي :

يشمل تقييم الأداء على المستوي الوظيفي أي تقييم كل نشاط من نشاطات
المؤسسة .

3/ البعد الاجتماعي :

يهدف التقييم الاجتماعي إلى تحليل العلاقات بين الإدارة ووسطها الاجتماعي
كما يهدف إلى ضمان المعادلة بين الطلب والعرض في الشركة وهكذا يتألف
التقييم الاجتماعي من إقامة علاقة بين التقييمات الفردية للأشخاص والتقييم

(1)(1) د. محمد فريد الصحن وآخرون ، مبادئ الإدارة ، (الدار الجامعية ، 2000م) ، ص 351.

الجماعي للشركة أو الإدارة ويقود هذا التقييم الاجتماعي إلى تقييم نظام الإدارة .

4/ البعد السلوكي :

يخص البعد السلوكي الأخلاقي مفهوم التقييم وتطبيقه ، ويشتمل البعد الأخلاقي للتقييم على احترام أدبيات الممارسة التقييمية التي تخص خيار المقيمين (الكفاءة والاستقلالية والمعايير الموضوعية وشفافية الاختيار ومسار التقييم (وضوح الأهداف والمنهجيات) وإعلان النتائج .

ثانياً : أنواع قياس وتقييم الأداء :

تتمثل مقاييس الأداء في الآتي :⁽¹⁾

1/ قياس وتقييم الأداء للأفراد :

يعني تحليل وتقييم أداء الافراد لعملهم ومسلكهم ، وقياس مدى صلاحيتهم وكفاءتهم في النهوض بأعباء الوظائف الحالية التي يشغلونها وتحملهم الى مسؤولياتهم وإمكانيات تقلدهم لمناصب ووظائف ذات مستوى اعلى ومن ثم فتقييم الأداء يأخذ في الاعتبار كلاً من الأداء الحالي للعاملين وقدراتهم المستقبلية وبصفة عامة يراعي تقييم الأداء للأفراد شقين أساسيين هما :

أ. مدى كفاءة الفرد في أداء العمل .

ب. صفاته الشخصية مثل المبادرة وإمكانية الاعتماد عليه .

وقياس وتقييم الأداء للأفراد هو أهم مقياس لأنه يخص الموارد البشرية ، حيث يعتبر الفرد المحرك الأساسي لعمل ويعتبر اكبر ميزة تنافسية يمكن للمنشأة اغتنائها لأنها أساس كل عمل ناجح .

2/ قياس وتقييم الأداء بالنسبة للمنشأة ككل :

وهو الغرض الأساسي الذي من اجله تتم عملية قياس وتقييم الأداء وهذا يختلف عن تقييم الأفراد وتقييم الأقسام.

3/ بطاقة الأداء المتوازن :

أ. مفهوم بطاقة الأداء المتوازن :

(1)⁽¹⁾عاصم التجاني ابراهيم شمعون ، علاقة اثر نظامي الرقابة والالتزام في اداء الافراد العاملين ، (الكوفة :جامعة الكوفة ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، غير منشورة ، 2002م) ، ص 38.

عرفت بطاقة الأداء المتوازن بأنها نظام يهدف إلى مساعدة المنشأة على ترجمة رؤيتها واستراتيجياتها إلى مجموعة من الأهداف والقياسات الإستراتيجية المترابطة ، حيث لم يعد التقرير المالي يمثل الطريقة الوحيدة التي تستطيع الشركات من خلالها تقييم أنشطتها ورسم تحركاتها المستقبلية⁽¹⁾ ، كما عرفت بأنها عمل نظامي حاول تصميم نظام لتقييم الاداء يهتم بترجمة إستراتيجية المنشأة الى اهداف محددة ومقاييس مستهدفة ومبادرات للتحسين المستمر ، كما أنها توحد جميع المقاييس التي تستخدمها المنشأة⁽²⁾ . تستنتج الباحثة من التعريفات أعلاه بان بطاقة الأداء المتوازن هي :

- أ. نظام يهدف إلى مساعدة المنشأة على ترجمة رؤيتها واستراتيجياتها إلى مجموعة من الأهداف والقياسات الإستراتيجية المترابطة .
- أ. عمل نظامي حاول تصميم نظام لتقييم الأداء يهتم بترجمة إستراتيجية المنشأة إلى أهداف محددة ومقاييس مستهدفة ومبادرات للتحسين المستمر .

بناءً على التعريفات أعلاه تعرف الباحثة بطاقة الأداء المتوازن بأنها أداة لقياس تقدم المنظمة نحو تحقيق أهدافها الإستراتيجية من خلال ترجمة رؤيتها واستراتيجياتها إلى مجموعة من الأهداف والقياسات الإستراتيجية المترابطة وتستطيع المنشأة بواسطتها تقييم أنشطتها ورسم تحركاتها المستقبلية

ب. التطور التاريخي لبطاقة الأداء المتوازن :

بعد الحرب العالمية الثانية تطورت عوامل التغيير وأصبحت المنشآت أكثر تعقيداً وأدت التكنولوجيا وعمليات الإنتاج المعقدة إلى إلزام عمليات الرقابة بالشركات بمطالب جديدة ، وتأثرت القرارات الإدارية بشكل كبير بالمقاييس المالية ، ولكنها أخفقت في التوجه المطلوب للاسترشاد به استراتيجياً على المدى البعيد ، ولهذا استلزم التوجه الاستراتيجي معلومات جديدة من اجل التخطيط واتخاذ القرارات الإستراتيجية والمراجعة الإستراتيجية بما يحتوي العوامل الداخلية والخارجية معاً ، وان يتم توسيعها لتشمل المعلومات

(1)(1) د. احمد يوسف دودين ، بطاقة الاداء المتوازن ومقومات استخدامها ، (عمان : دار جليس الزمان للنشر والتوزيع ، 2010 م) ، ص 38.

(2)(2) د. عبد الحميد المغربي، بطاقة الاداء المتوازن - المدخل المعاصر لقياس الاداء الاستراتيجي، (القاهرة : المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، 2009 م) ، ص 63.

الإستراتيجية التي تمد المنشأة بالقدرة على الاستمرار والمنافسة مستقبلاً لذا ظهرت بطاقة الأداء المتوازن لمواجهة القصور في أنظمة الرقابة المالية التقليدية والذي يتمثل في تقديم معلومات غير كافية لصناع القرار ، وعدم الاهتمام بمتطلبات منشآت اليوم وإستراتيجياتها ، وتوفير معلومات مضللة فيما يتعلق بتخصيص التكاليف والرقابة على الإستثمارات ، وضعف الاهتمام ببئية العمل ، والتركيز على المنظور قصير المدى .⁽¹⁾

ج/ أهمية بطاقة الأداء المتوازن :

تتمثل أهمية بطاقة الأداء المتوازن في الآتي :⁽²⁾

- i. تترجم بطاقة الأداء المتوازن رؤية وإستراتيجية المنظمة إلى مجموعة شاملة من مقاييس الأداء التي توفر الإطار المتكامل لتنفيذ إستراتيجياتها ، ولا تعتمد على تحقيق الأهداف المالية فحسب ، بل تؤكد أيضاً على الأهداف غير المالية التي يجب أن تحققها المنظمة لمقابلة أهدافها المالية .
- ii. تعمل بطاقة الأداء المتوازن بمثابة حجر الأساس للنجاح الحالي والمستقبلي للمنظمة على عكس المقاييس المالية التقليدية التي تفيد بما حدث في الماضي دون الإشارة الى كيفية الاستفادة منها في تحسين الأداء مستقبلاً .
- iii. تعالج ربط إستراتيجية المنظمة البعيدة المدى مع نشاطاتها القريبة المدى .
- iv. توضح الرؤيا وتحسين الأداء وتضع تسلسل الأهداف وتوفير التغذية العكسية للإستراتيجية وتربط المكافئات بمعايير الأداء.
- v. تستمد بطاقة الأداء المتوازن أهميتها من محاولة موازنة مقاييس الأداء المالية وغير المالية لتقييم الأداء القصير الأجل والطويل الأجل في تقرير موحد .
- vi. تقلل بطاقة الأداء المتوازن من تركيز المديرين على الأداء المالي قصير الأجل مثل المكاسب السنوية أو الربع سنوية ، وتهتم بالتحسينات القوية

(1)⁽¹⁾ د. إبراهيم الخلوف ، إدارة الاداء باستخدام بطاقة الاداء المتوازن ، (عمان : مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، 2009م) ، ص 52.

(2)⁽²⁾ غازي علي ، بطاقة الاداء كمدخل لبناء القيادة الابداعية ، (القاهرة : جمعية إدارة غرة الاعمال العربية ، مجلة ادارة الاعمال ، العدد 100 ، 2003م) ، 37.

في المقاييس غير المالية التي تشير إلى إمكانية خلق قيمة اقتصادية في المستقبل ، على سبيل المثال السعي لزيادة رضا العميل يشير إلى مبيعات اعلي ودخل اعلي في المستقبل .
vii. تمكن من تشخيص وتحديد بصورة عملية مجالات جديدة ينبغي أن تتميز بها المنظمة لتحقيق أهداف المستهلك والمنظمة .
viii. التدخل الكبير لأصحاب الأسهم في صياغة السياسات وربط الإستراتيجية بالنشاطات والمسؤولية الواضحة للأهداف والموارد تعطي صورة متوازنة عن المنظمة .

بناءً على ما سبق تري الباحث بان أهمية بطاقة الأداء المتوازن تتمثل في النجاح الحالي والمستقبلي للمنظمة، والموازنة بين مقاييس الأداء المالية وغير المالية لتقييم الأداء القصير والطويل الاجل ، وتقلل من تركيز المديرين على الاداء المالي قصير الأجل وتهتم بالتحسينات القوية في المقاييس غير المالية التي تشير إلى خلق قيمة اقتصادية في المستقبل ، وتحديد المجالات التي تتميز بها المنشأة في تحقيق أهداف المستهلك والمنظمة وبالتالي فهي مهمة في تحسين الأداء وتحقيق أهداف المنظمة.

د/ فوائد بطاقة الأداء المتوازن :

تعتمد فوائد بطاقة الأداء المتوازن على الغرض من استعمالها ، فإذا كان الغرض منها هو لغرض الرقابة فان فوائدها تتمثل في الآتي :⁽¹⁾

- i. وضع وتحديد مجموعة الأهداف الرئيسية .
- ii. الفهم المشترك للفعاليات المخططة لإنجاز الأهداف الإستراتيجية .
- iii. تفسير الأسباب التي تربط الأهداف بالمتطلبات المالية للمنظمة أما إذا كان الهدف من استعمالها هو لغرض الرقابة الإستراتيجية فان فوائدها تتمثل في الآتي :
- iv. تقديم تقرير إداري يصف الأداء التشغيلي عبر المحاور الأربعة للبطاقة .
- v. ربط سببي الإجراءات وتسهيل وضع الأهداف .
- vi. زيادة الفهم والمعرفة ضمن فريق الإدارة حول توقعات العاملين ومبادراتهم تجاه تحسين العمليات .
- vii. قدرتها على العمل بصورة فعالة مع الأدوات الأخرى مثل الموازنات ، نظام (ABC)

(1)⁽¹⁾ د. وائل محمد ادريس ، اساسيات الاداء وبطاقة التقييم المتوازن ، (عمان : دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع ، 2009م) ، ص 80.

ه/ التوازن في بطاقة الأداء المتوازن :

تعمل بطاقة الأداء المتوازن على تعزيز التوازن بين المقاييس الإستراتيجية في محاولة تحقيق الأهداف المترابطة التي تستوجب على المنظمة تحقيقها ، وهذه البطاقة تترجم مهمة المنظمة واستراتيجياتها إلى مجموعة من الإجراءات والتي تمثل إطار عمل تطبيق استراتيجياتها ، وهي لا تركز على مجرد الوصول إلى غايات مالية بل تسلط الضوء على أهداف غير مالية والتي على المنظمة إن تحرزها لتلبية غاياتها المالية ، وبطاقة الاداء المتوازن تقيس اداء المنظمة من اربعة جوانب: اولاً المالية، تانياً الزبون ، ثالثاً عمليات عمل داخلية ، رابعا التعلم والنمو وتؤثر استراتيجيه المنظمة على الإجراءات التي تستخدمها لتتبع الأداء في كل من هذه الاتجاهات ، وسميت بطاقة الأداء المتوازن بهذا الاسم لان كل من هذه الاتجاهات والأداء غير المالي يقاس لتقييم أداء قصير الأمد وطويل الأمد في تقرير واحد أي أن مصطلح متوازن في البطاقة جاء لان أنظمة لقياس للأداء المالي تركز على النتائج المالية التي تعكس وجهة نظر المالكين ولكن في الثمانينات وبداية التسعينات تحول الاهتمام بصورة كبيرة إلى المستهلكين والجودة والخدمات وأهمل جانب المالكين فأصبح التركيز غير متوازن ، الأمر الذي أدى إلى أن العديد من الشركات قد نجحت في الجودة وإرضاء الزبون ولكنها تعرضت لخسائر لذلك حصلت على هذه التسمية من خلال محاولة التوازن بين المقاييس المالية وغير المالية لتقويم كل من الأداء القصير والطويل الأمد .

و/ خطوات بناء نظام بطاقة الأداء المتوازن :

تتمثل خطوات بناء بطاقة الأداء المتوازن في الآتي :⁽¹⁾

- i. الاستعانة بفريق عمل ذوي الخبرة في مجال تصميم نظم كافة التخصصات من خارج وداخل الوحدة الاقتصادية ، وتتمثل المهمة الأساسية لهذا الفريق في تجهيز قاعدة بيانات جيدة .
- ii. تحديد الأهداف الإستراتيجية للنظام .
- iii. تحديد الأهداف التكتيكية وخطوات تنفيذ العمل بما يتفق مع الأهداف الإستراتيجية للنظام .

(1)⁽¹⁾ خالد صبحي ابو الهجاء ، نظام التكلفة على اساس النشاط في الشركات الصناعية الاردنية ، (الاردن : جامعة ال البيت ، 2001م) ، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، غير منشورة ، ص 25.

- iv. تحديد مقاييس الأداء الملائمة لمختلف جوانب النشاط .
- v. تحديد مصادر البيانات الخاصة لمختلف جوانب النشاط واللازمة لتشغيل النظام .
- vi. تجميع مصادر البيانات السابقة في قاعدة بيانات النظام .
- vii. اختيار نظم وبرامج التشغيل الملائمة لبيانات النظام بما يكفل تحقيق أهدافه .
- viii. إعداد وتقييم بطاقة الأداء المتوازن .
- ix. تجربة النظام والتحقق من قدرته على تنفيذ رؤية الوحدة الاقتصادية وأهدافها الإستراتيجية .
- x. تقييم تجربة تنفيذ النظام وتعديلها إذا لزم الأمر .

ي/ الخصائص المميزة لبطاقة الأداء المتوازن :

- تمثل الخصائص المميزة لبطاقة الأداء المتوازن في الآتي :
- i. يعد مقياس الأداء المتوازن نموذج رباعي الأبعاد انطلاقاً من المنظورات الأربعة التي يقوم عليها وهي منظور الأداء المالي ومنظور العلاقات مع العملاء ومنظور عمليات التشغيل الداخلية ومنظور عمليات التعلم والنمو .
- ii. تقسم بطاقة الأداء المتوازن كل منظور إلى خمس مكونات رئيسية هي : الهدف الاستراتيجي الفرعي ، المؤشرات ، القيم المستهدفة ، الخطوات الإجرائية والمبادرات ، القيم الفعلية .
- iii. يقوم مقياس الأداء المتوازن على أساس مزج المؤشرات المالية بالمؤشرات غير المالية بهدف التعرف على مدى التقدم نحو تحقيق الأهداف الإستراتيجية كماً ومالياً .
- iv. يربط مقياس الأداء المتوازن مؤشرات الأداء الأساسية المالية وغير المالية الخاصة بكل منظور مع الأهداف الإستراتيجية الفرعية المستمدة أساساً من إستراتيجية تنظيم الأعمال .
- v. يتسم مقياس الأداء المتوازن بمحدودية عدد مؤشرات الأداء الأساسية ، انطلاقاً من خاصية الرشد المحدود ، وخاصية عدم إتاحة معلومات أكثر من الطاقة التحليلية لمتخذ القرار .

vi. يقوم مقياس الأداء المتوازن على أساس مجموعة من الروابط السببية بين الأهداف الإستراتيجية الفرعية بعضها البعض وبين مؤشرات الأداء الأساسية بعضها البعض ، وذلك من خلال ما يعرف بعلاقات السبب والنتيجة التي تتضمنها الخريطة الإستراتيجية .

vii. يتطلب مقياس الأداء المتوازن توافر نظام معلومات وبنية تحتية

لتكنولوجيا المعلومات

viii. تتطلب مقياس الأداء استخدام نظم التقرير البرمجية ، لتدفق المعلومات راسياً وأفقياً في الوقت المحدد ، ووجود وحدة إدارية مستقلة في الهيكل التنظيمي ، تتبع مباشرةً لمجلس الإدارة ، وتتولى الإشراف على إدارة الأداء الاستراتيجي وربطه مع الأداء التشغيلي . (1)

ر/ وجهات النظر الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن :

تتمثل وجهات النظر لبطاقة الأداء المتوازن في الآتي : (1)

أ. المنظور المالي :

يعد المنظور المالي احد أهم مقاييس تقييم الاداء وتمثل نتائج هذا المنظور موجهة لتحقيق الأهداف أو الوقوف على مستوى الأرباح المتحققة لإستراتيجية المنظمة بالعمل على تخفيض التكاليف بالمقارنة مع المنافسين ، ونظرا لكون الأهداف المالية للمنظمة تختلف باختلاف مراحل عمر المنظمة فانه بالضرورة ستختلف المقاييس التي تقيس انجاز تلك الأهداف تبعاً لاختلاف المراحل .

ففي مرحلة النمو تركز الأهداف المالية للوحدة الاقتصادية على نمو المبيعات والبحث عن أسواق وزبائن جدد ، وتقديم منتجات وخدمات جديدة ، والمحافظة على مستوى مناسب من الإنفاق على عمليات التحسين المستمر للأنشطة التي تخصص لتطور المنتج والعمليات والنظم وإمكانيات الموظفين وتأسيس قنوات تسويقية وبيعيه جديدة .

أما الأهداف المالية في مرحلة البقاء والاستمرار فتؤكد على المقاييس المالية التقليدية مثل معدل العائد على رأس المال والدخل التشغيلي وهامش الربح والعائد على إجمالي الأصول والقيمة الاقتصادية المضافة وقيمة الأسهم في

(1)د. وائل محمد ادريس ، مرجع سابق ، ص 83.

(1)د. ثناء على القباني ، مدخل استراتيجي لدراسات متقدمة في ادارة التكلفة وتحليل الربحية ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2006م) ، ص 111.

الأسواق المالية للدلالة على مدى نجاح المنظمة في تحقيق أهداف هذه المرحلة ، كذلك عندما تصل وحدات الأعمال الى حالة النضج من عمرها الإنتاجي والتي تسمى مرحلة الغلة وتزويد حصاد الاستثمارات التي حدثت في المرحلتين السابقتين فان أهدافها المالية سوف تؤكد على التدفق الذي يساعد ويحافظ على بقاء الحياة الاقتصادية للوحدة .

ii. منظور الزبائن :

تقع اهتمامات الزبون في اربعة مجالات ، أولها الوقت وثانيها النوعية والثالثة الأداء والخدمة وأخيراً الكلفة ، فالوقت القيادي يقيس الوقت المطلوب من قبل الشركة لتلبية احتياجات الزبون ، في حين تقيس النوعية مستوي المعاب من المنتجات مثلما تفهم وتقاس من قبل الزبائن ، في حين تقيس تشكيلة الأداء والخدمة كيفية مساهمة سلع الشركة أو خدماتها في توليد القيمة للزبون .

فضلا عن قياسات الوقت والنوعية والأداء والخدمة يجب ان تبقي الشركات حساسة لكلفة منتجاتها اذ ينظر الزبائن للسعر كأحد مكونات الكلفة التي يدفعونها عند تعاملهم مع تجهيزهم ، تتضمن وجهة نظر الزبون تقليديا عدة قياسات عامة لكل أنواع الوحدات الاقتصادية مثل رضا الزبون والمحافظة على الزبون ومشتريات الزبون الجديد وربحية الزبون وحصص السوق في القطاعات المستهدفة مع ذلك ينبغي تمييزها حسب مجاميع الزبون وحصص السوق في القطاعات المستهدفة الذين تتوقع وحدة الأعمال الحصول منهم على اكبر نمو وربحية .

iii. منظور العمليات الداخلية :

يقصد به جميع الأنشطة والفعاليات الداخلية التي تتميز بها المنظمة عن غيرها ، ويقوم هذا المنظور درجة نجاح المنظمة ومدى قدرتها على تلبية متطلبات الزبائن ، إذ يقيس درجة مهارات العاملين وطريقة تقديم الخدمة وكذلك الإنتاجية وغيرها من اجل قياس الأداء الداخلي للمنظمة ، وان لنظم المعلومات اثر في مساعدة منظمات الأعمال الالكترونية على تحقيق ذلك بالدقة والسرعة المطلوبة .

إن أنشطة العمليات الداخلية لمنظمة الأعمال تمر بثلاثة دورات وكل دورة تعطي قيمة للزبائن ، وتبدأ بالدورة الأولى وتسمى (دورة الإيداع) بما يعنيه من خلق السلع والخدمات الملمية لحاجات ورغبات المستهلكين ، ثم الدورة الثانية التي تسمى (دورة العمليات) والتي تعمل على ترجمة ما وضع في الدورة الأولى إلى فعل سلع مادية او خدمات ، ثم تأتي الدورة الثالثة (خدمات مابعد البيع) بما تشتمله من وضع الضمان للمستهلك والتركيب والصيانة إلى غير ذلك .⁽¹⁾

iv. منظور التعلم والنمو :

يعد التعلم والنمو المنظور الرابع في بطاقة الأداء المتوازن وهو يعبر عن الأسس التي يجب ان تتبناها المنظمة لخلق النمو والتحسينات المطلوبة لتحقيق الأهداف في الأجل الطويل ، اذ ان عدم قيام المنظمات بالاستثمار في الموارد البشرية لتأهيلها تأهيلاً عملياً وعلمياً عالياً وتطوير تقنيات المعلومات المساندة وتغيير الإجراءات الروتينية التنظيمية يجعل المنظمة غير قادرة على تحقيق الأهداف الإستراتيجية لمنظور الزبائن والعمليات الداخلية وبالتالي من المحتمل جدا عدم قدرتها على تحقيق الأهداف المالية .
ويقيم هذا المنظور أداء المنظمة باتجاه قدرات العاملين من خلال المقاييس الآتية :⁽²⁾

أ. **رضا العاملين** : إن رضا العاملين يمكن أن يقاس عن طريق مقاييس استطلاع مصادر رضاهم التي يمكن تبويبها في ستة مصادر رئيسية هي : (الحوافز ، فرص الترقية المتاحة للعاملين ، نوعية المهام الوظيفية ، نمط الإشراف ، ظروف العمل وأخيراً العلاقات مع مجموعة العمل) .

أ. **المحافظة على العاملين** : يعد معدل دوران العمل من أهم مقاييس هذا الجانب فكلما ارتفع هذا المعدل دل ذلك على عدم رغبة العاملين في البقاء بالمنظمة .

أ. **إنتاجية العاملين** : إن مقاييس إنتاجية العاملين تتمثل بنسبة القيمة المضافة إلى عدد العاملين .

(1)⁽¹⁾ د. احمد يوسف دودين ، مرجع سابق ، ص 4

(2)⁽²⁾ د. ابراهيم الخلوف ، مرجع سابق ، ص 54

ز/ مميزات بطاقة الأداء المتوازن :

تتمثل مميزات بطاقة الأداء المتوازن في الآتي :⁽¹⁾

- أ. توضيح تتابع علاقات السبب والنتيجة .
- إ. تساعد في توصيل الإستراتيجية لكل أعضاء المنظمة .
- إ.إ. تهتم بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الهادفة إلى الربح بالمقاييس والأهداف المالية .
- إ.إ.إ. تهتم بطاقة الأداء المتوازن بالنموذج المالي والمحاسبي الشامل بدلاً من النظام المحاسبي التقليدي .
- إ.إ.إ.إ. تحدد بطاقة الأداء المتوازن عدد ونوع المقاييس المستخدمة في كل مجال من مجالات القياس.

س/ معوقات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن :

تتمثل معوقات بطاقة الأداء المتوازن في الآتي :

- أ. يفترض نموذج الأداء المتوازن وجود علاقة السبب والنتيجة بين المعلومات غير المالية والإيرادات المالية المستقبلية .
- إ. تكاليف تصميم مقاييس الأداء المتوازن عالية جداً ، حيث يجب قبل تصميم النموذج مقارنة التكلفة بالمنفعة .
- إ.إ. معظم مقاييس الأداء غير المالية يصعب تقييمها وتفسيرها وتحتاج إلى اجتهاد عند الحكم عليها .
- إ.إ.إ. سوء التنظيم في بعض المؤسسات المالية يعيق جمع البيانات المطلوبة .
- إ.إ.إ.إ. ينتج عن الخلط بين مقاييس الأداء المالية وغير المالية في قياس الأداء توفر كم هائل من المعلومات تفوق طاقة المديرين وتسبب في تشتت الجهود على أهداف متعددة مما ينقص من فاعلية أنظمة قياس الأداء .
- إ.إ.إ.إ.إ. عدم وجود أسلوب تفصيلي يوضح كيفية اختيار مقياساً للأداء لكل مدخل .

(1) خبراء مركز الخبرات المهنية للإدارة ، **بطاقة الاداء المتوازن**، (عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2010)، ص 75.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

يشتمل على الآتي :
المبحث الأول: نبذة عن شركة أرياب للتعدين
المحدودة
المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

المبحث الأول

نبذة عن شركة تعدين المحدودة

أولاً : نشأة الشركة :

سميت بشركة أرياب نسبة إلى منطقة أرياب بشرق السودان (منطقة جبال البحر الأحمر) والتي توجد بها مناجم الذهب والتي تقع على خطي عرض 15، 18، 20 ، 19 وخطي طول 30، 36، 30، 34، وعلى بعد حوالي 220 كيلو متر من مدينة بور تسودان ويربط بينهما طريق مرصوف قامت الشركة بإنشائه.

- أكبر شركة لتعدين خام الذهب في السودان .
- تأسست في ديسمبر عام 1990م .
- عبارة عن شراكة بين حكومة السودان والجانب الفرنسي .
- تملك حكومة السودان النصيب الأكبر في الشراكة .

- تتكون إدارة الشركة ومجلس الإدارة من الجانبين السوداني والفرنسي .
- رئيس مجلس الإدارة والمدير العام للشركة من جانب السوداني .
- يرأس إدارة الشركة السيد / وزير الطاقة والتعدين د. عوض احمد الجاز
- مجلس الإدارة .

إنتاج الذهب بالشركة :

بدأت شركة أرياب إنتاجها في نفس عام تأسيسها الكميات التي استخرجت من الذهب منذ بداية الإنتاج والتصدير من عام 1992م وحتى نهاية عام 1999م شارفت على الـ 30 طناً من الذهب وهي كميات اكبر من المخزون الذي بدأ به الإنتاج والذي كان حوالي 22 طناً . وذلك نتيجة لان إدارة الشركة بذلت جهوداً كبيرة في ترقية الأداء وفي زيادة المخزون من الذهب في مناطق امتياز الشركة والتي تكرمته الهيئة العامة للأبحاث الجيولوجية بالتصديق للشركة بزيادة مناطق الامتياز الحالية شرقاً وجنوب غرب مناطق الإنتاج الحالية وهذا العمل يتم موازياً لعمليات الإنتاج والتي هي في ازدياد مستمر .

المعسكر ومناجم الإنتاج :

معسكر الإنتاج به حوالي 1500 من العاملين السودانيين والأجانب . متوفرة بالمعسكر وسائل الراحة والإعاشة والعلاج حيث توجد وحدة علاجية متكاملة عبارة عن مركز صحي مجهز بكل المعدات الطبية اللازمة وملحق به معمل للتحاليل الطبية بأنواعها وصور الأشعة وصيدلية بها الأدوية المختلفة والمنقذة للحياة .

لدى العاملين بالمعسكر جمعية تعاونية يرعاها السيد المدير العام تقوم بتوفير احتياجات العاملين المختلفة من أجهزة ومعدات كهربائية وثلاجات ومولدات وغيرها بأسعار مناسبة وإقساط مريحة بالمعسكر وحدات نظامية لحراسة وتأمين المعسكر تضم نقطة شرطة بقيادة تبة رائد ووحدات أمينة مختلفة من القوات المسلحة والتي تحمي تغور المعسكر والمناجم.

ثانياً : الأهداف :

1. ضمان الإستمرارية من خلال التوسع في إكتشاف مزيد من الإحتياطيات والخامات والمعادن الأخرى في مناطق الإمتياز.
2. التركيز على تطوير خامات الذهب والمعادن الأخرى وفتح مناجم وطرق جديدة لنقل الخامات.
3. تكثيف أنشطة الإستكشاف في مربعي الشركة لخامات الذهب والنحاس.
4. توفير الموارد البشرية المؤهلة وتطويرها وتنميتها.
5. إستكمال بناء نظام المعلومات.
6. خلق بيئة نظيفة خضراء ورفع الإهتمام بمستوى السلامة.
7. المساهمة في تنمية وتطوير المجتمع المحلي بالمنطقة.

ثالثاً : الرؤية:

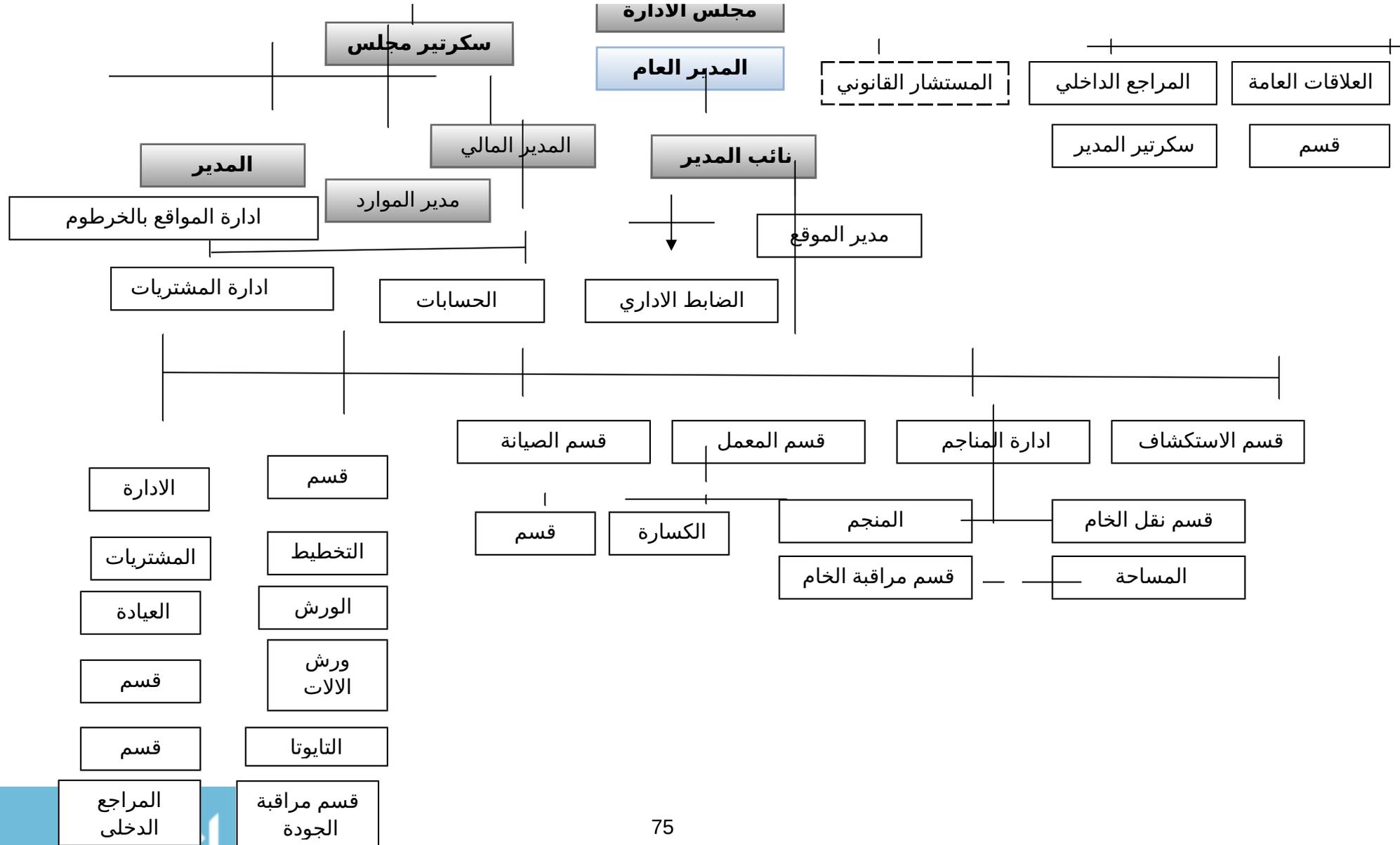
غايتنا ريادة صناعة التعدين على المستوى الإقليمي

رابعاً : الرسالة:

سنسعى لتحقيق أهداف مساهمينا ونساهم في دعم الإقتصاد الوطني بعاملين محضرين ومدربين على وسائل العمل والتقنيات الحديثة وخفض التكلفة مع تطوير بيئة خضراء وخلق علاقة اساسها الثقة والتعاون مع مورديننا والمجتمع.

شكل رقم 3/1/1

(1) الهيكل التنظيمي للشركة



المبحث الثاني

تحليل البيانات وإختبار الفرضيات

أولاً: إجراءات الدراسة الميدانية :

سوف نتطرق الباحثة في هذا الجزء من البحث الي الإجراءات التي قامت بها لتنفيذ الجانب الميداني من الدراسة ويشمل ذلك مجتمع وعينة الدراسة وأداة الدراسة التي تم تصميمها للحصول على البيانات والأساليب الإحصائية التي تم إستخدامها في تحليل أداة الدراسة

1. مجتمع وعينة البحث:

يتكون مجتمع البحث من العاملين بشركة ارياب للتعددين المحدودة ، تم اختيار عينة ميسرة للباحث من (80) مفردة من ذوي الاختصاص.

2. أداة الدراسة :

من اجل الحصول على المعلومات والبيانات الأولية لهذه الدراسة تم تصميم الاستبانة بهدف معرفة **ادارة التكلفة ودورها في قياس وتقويم الاداء في المنشآت الصناعية**، والاستبانة هي من الوسائل المعروفة لجمع المعلومات الميدانية وتتميز بإمكانية جمع المعلومات من مفردات متعددة من عينة الدراسة ويتم تحليلها للوصول للنتائج المحددة. اتبعت الباحثة خلال عملية بناء أداة الدراسة الخطوات التالية:

1. الرجوع إلى الأدبيات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة.
2. الرجوع عرض أداة الدراسة بصورتها الأولية على الأستاذ المشرف على الدراسة، كما تمت الاستفادة من خبرات وتجارب بعض المختصين كمحكمين حيث طلب منهم إبداء آرائهم وإصدار أحكامهم على الأداء من حيث مدى اتساق الفقرات مع فرضيات الدراسة وفى ضوء ملاحظاتهم (راجع ملحق رقم (2))، وتم ما يلي:

أ. حذف الفقرات التي اقترح حذفها

ب. تعديل بعض الفقرات وإعادة صياغتها لتعطي المدلول المقصود منها.

حاولت الباحثة في صياغة عبارات الاستبانة مراعاة الحيادية الممكنة والمستويات الثقافية للمستقصى منهم بالابتعاد عن المعاني التي يصعب فهمها أو يلتبس معناها متجنباً العبارات المحرجة.

وبناءً على ذلك تم تصميم استمارة الاستقصاء لتفي بالغرض المطلوب لمجتمع الدراسة والعينة المختارة وفق أسلوب احصائي، وبعدها تم إعداد الاستبانة في صورتها النهائية.

3. الاستبانة الموزعة والمستلمة لمجتمع البحث:

تم توزيع (80) استمارة استبانة على مجتمع البحث لعينة طبقية قصدية من عينة من العاملين بشركة ارياب للتعيين، ويوضح الجدول رقم (3/2/1) عدد الاستبانة الموزعة والمستلمة للمجتمع.

جدول رقم (3/2/1)

الاستبانات الموزعة والمستلمة

النسبة المئوية	الاستبانة المستلمة	الاستبانة الموزعة	عينة البحث
100%	80	80	العاملين بشركة ارياب للتعيين المحدودة
100%	80	80	المجموع

المصدر: اعداد الباحثة، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2016م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (3/2/1) ان نسبة الاستجابة للبحث (100%) وهذا يدل على أن كل الاستبانات التي وزعت تم استلامها، وهذه النسبة كافية لإجراء الاختبارات الإحصائية والحصول على نتائج تعمم على مجتمع البحث المعني.

4. الأساليب الإحصائية الوصفية

تم استخدام الأساليب الإحصائية الوصفية بشكل عام للحصول على قرارات عامة عن خصائص وملامح تركيبة مجتمع الدراسة وتوزيعه وقد تضمنت الأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث ما يلي:

أ. الوسط الحسابي :

تم استخدام مقياس الوسط الحسابي ليعكس متوسط اتجاه آراء أفراد عينة الدراسة.

ب. المنوال الإحصائية المستخدمة في البحث

تم استخدام مقياس المنوال ليعكس اتجاه إجابات عبارات الدراسة حيث تم إعطاء الوزن 5 لعبارة أوافق بشدة والوزن 4 لعبارة أوافق والوزن 3 لعبارة محايد والوزن 2 لعبارة لا أوافق والوزن 1 لعبارة لا أوافق بشدة.

ج. استخدام اختبار (مربع كاي)

لاختبار الدلالة الإحصائية لفرضيات الدراسة تم استخدام هذا الاختبار عند مستوى معنوية 5% ويعنى ذلك انه إذا كانت قيمة مربع كاي المحسوبة عند مستوى معنوية اقل من 5% يرفض فرض العدم ويكون الفرض البديل (فرض الدراسة) صحيحاً. أما إذا كانت قيمة مربع كاي عند مستوى معنوية اكبر من 5% فذلك معناه قبول فرض العدم وبالتالي يكون الفرض البديل(فرض الدراسة) ليس صحيح.

5. اختبار درجة مصداقية البيانات:

ثبات الاختبار بان يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة. ويعني الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق إختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصدت درجة كل منهم ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها وتم الحصول على الدرجة نفسها يكون الإختبار ثابتاً تماماً. كما يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار. ومن أكثر الطرق استخداماً في تقدير ثبات المقياس هي:

1- طريقة التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان-براون.

2- معادلة ألفا-كرونباخ.

3- طريقة إعادة تطبيق الاختبار.

4- طريقة الصور المتكافئة.

5- معادلة جوتمان.

لاختبار مدى توافر الثبات والاتساق الداخلي بين الاراء على العبارات تم حساب معامل المصداقية ألفا كرونباخ (Alpha- cronbach) وتعتبر القيمة المقبولة إحصائياً لمعامل ألفا كرونباخ 60%. وقد تم إجراء اختبار المصداقية على إجابات المستجيبين للاستبانة لجميع محاورها.

أما الصدق فهو أيضاً مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، وبحسب الصدق بطرق عديدة أسهلها كونه يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات. وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح.

في هذه الدراسة تم استخدام طريقة التجزئة النصفية لحساب ثبات المقياس، حيث يتم فصل آراء أفراد عينة الدراسة على العبارات ذات الأرقام الفردية عن إجاباتهم على العبارات الزوجية، ومن ثم حسب معامل ارتباط بيرسون بين آرائهم على العبارات الفردية والزوجية وفق الصيغة الآتية: (1)

$$r = \frac{\text{مج (س} \times \text{ص)} - \frac{(\text{مج س}) \times (\text{مج ص})}{n}}{\sqrt{\left[\frac{(\text{مج س})^2}{n} - 2 \text{مج ص} \right] \left[\frac{(\text{مج ص})^2}{n} - 2 \text{مج س} \right]}}$$

حيث:

ر: معامل ارتباط بيرسون.

ن: حجم العينة.

مج س: مجموع درجة الإجابات على العبارات الفردية.

مج ص: مجموع درجة الإجابات على العبارات الزوجية.

مج س²: مجموع مربعات درجة الآراء على العبارات الفردية.

مج ص²: مجموع مربعات درجة الآراء على العبارات الزوجية.

مج (س × ص): مجموع حاصل ضرب درجة الآراء على العبارات الفردية في الإجابات على العبارات الزوجية.

وأخيراً حسب معامل الثبات وفق معادلة سبيرمان-براون بالصيغة الآتية: (1)

(1) (1) د. عدنان بن ماجد وآخرون، **مبادئ الاحصاء والاحتمالات**، (الرياض: مطابع جامعة الملك سعود، 1991م)، ص 129

1) المرجع السابق، ص 129

أما معامل الثبات فهو يمثل الجذر التربيعي لمعامل المصدقية ألفا كرنباخ، ويتراوح كل من الصدق والثبات بين الصفر و 100%، فكلما كانت النتيجة قريبة إلى 100% دل ذلك على الثبات والصدق العالين في آراء أفراد عينة الدراسة، ويوضح الجدول رقم (3/2/2) معامل الصدق والثبات لعبارات الاستبانة

جدول رقم (3/2/2)

معامل المصدقية ألفا كرنباخ والثبات لعبارات الاستبانة

معامل الثبات	معامل المصدقية ألفا كرنباخ	البيان
0.781	0.610	لعبارات الفرضية الاولى
0.784	0.615	لعبارات الفرضية الثانية
0.828	0.686	لعبارات الفرضية الثالثة
0.886	0.785	لجميع عبارات الاستبانة

المصدر: اعداد الباحثة، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2016م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (3/2/2) ان معامل المصدقية ألفا كرنباخ في آراء أفراد عينة الدراسة على عبارات الاستبانة بلغ (78.5%) فيما بلغ معامل الثبات (88.6%)، وتشير هاتان القيمتان إلى الثبات والصدق الكيبرين في آراء أفراد عينة الدراسة بما يؤدي إلى الثقة والقبول بالنتائج التي ستخرج بها هذه الدراسة، مما يمكن من الاعتماد على هذه الآراء في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

ثانياً : تحليل البيانات الشخصية :

1. توزيع المبحوثين وفق متغير العمر

يوضح الجدول رقم (3/2/3) والشكل رقم (3/2/1) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

جدول رقم (3/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

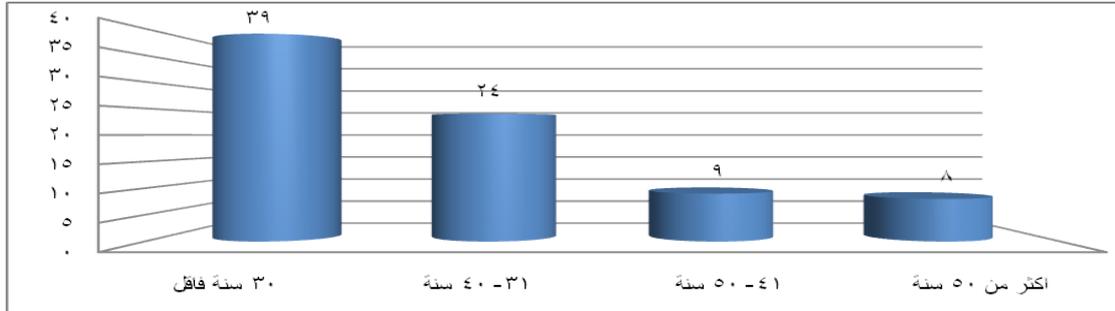
العمر	التكرار	النسبة المئوية
-------	---------	----------------

48.8	39	30 سنة فاقل
30.0	24	31- 40 سنة
11.3	9	41- 50 سنة
10.0	8	اكثر من 50 سنة
100.00%	80	المجموع

المصدر: اعداد الباحثة، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2016م

شكل رقم (3/2/1)

الرسم البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر



المصدر: اعداد الباحثة، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2016م

يتضح للباحثة من الجدول (3/2/3) والشكل رقم (3/2/1) ان اغلب أفراد العينة من الفئة العمرية (اقل من 30 سنة) بتكرار بلغ (39) فرداً، تلتها الافراد من الفئة العمرية (31- 40 سنة) بتكرار بلغ (24) فرداً، تلتها الافراد من الفئة العمرية (41- 50 سنة) بتكرار بلغ (9) أفراد، اخيراً تلتها الافراد من الفئة العمرية (اكثر من 50 سنة) بتكرار بلغ (8) افراد.

يتضح للباحثة بان الأفراد من الفئة العمرية الصغيرة والمتوسطة المؤثرون والمتأثرون حول ادارة التكلفة ودورها في قياس وتقويم الاداء في المنشآت الصناعية.

2. توزيع المبحوثين وفق متغير المؤهل العلمي

يوضح الجدول رقم (3/2/4) والشكل رقم (3/2/2) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

جدول رقم (3/2/4)

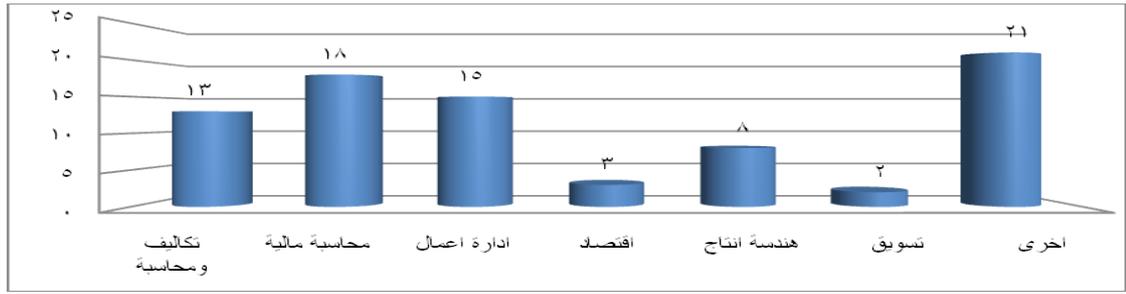
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
61.3	49	بكالوريوس
18.8	15	دبلوم عالي
11.3	9	ماجستير
1.3	1	دكتورة
7.5	6	اخرى
100%	80	المجموع

المصدر: اعداد الباحثة، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2016م

شكل رقم (3/2/2)

الرسم البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي



المصدر: اعداد الباحثة، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2016م
يتضح للباحثة من الجدول (3/2/4) والشكل رقم (3/2/2) ان اغلب أفراد العينة حصلوا على درجة البكالوريوس بتكرار بلغ (49) فرداً، تلتها الأفراد الذين حصلوا على درجة الدبلوم العالي بتكرار بلغ (15) فرداً، تلتها الأفراد الذين حصلوا على درجة الماجستير بتكرار بلغ (9) أفراد، تلتها الأفراد الذين حصلوا على درجات اخرى بتكرار بلغ (6) أفراد، اخيراً تلتها الأفراد الذين حصلوا على درجة الدكتوراه بتكرار بلغ فرد واحد.
تري الباحثة ان كل أفراد العينة مؤهلين اكاديمياً لارتفاع حصيله الأفراد الذين حصلوا على درجات علمية بما يسهم الى طرح وابداء آراء علمية سليمة.

3. توزيع المبحوثين وفق متغير التخصص العلمي

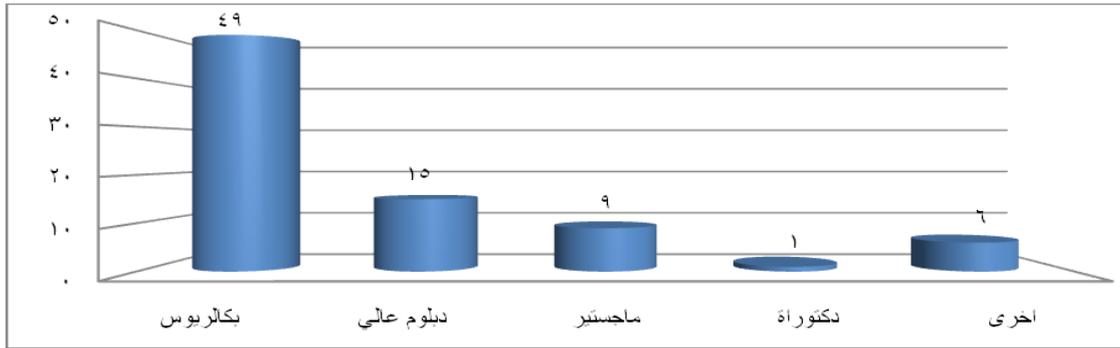
يوضح الجدول رقم (3/2/5) والشكل رقم (3/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي
جدول رقم (3/2/5)
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

النسبة المئوية	التكرار	التخصص
16.3	13	تكاليف ومحاسبة
22.5	18	محاسبة مالية
18.8	15	ادارة اعمال
3.8	3	اقتصاد
10.0	8	هندسة انتاج
2.5	2	تسويق
26.3	21	اخرى
100%	80	المجموع

المصدر: اعداد الباحثة، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2016م

شكل رقم (3/2/3)

الرسم البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي



المصدر: اعداد الباحثة، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2016م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (3/2/5) والشكل رقم (3/2/3) ان اغلب أفراد العينة متخصصون في تخصصات اخرى بتكرار بلغ (21) أفراد، تلتها الأفراد المتخصصون في المحاسبة المالية بتكرار بلغ (18) فرداً، تلتها الأفراد المتخصصون في ادارة الاعمال بتكرار بلغ (15) فرداً، تلتها الأفراد المتخصصون في التكاليف والمحاسبة الادارية بتكرار بلغ (13) فرداً، تلتها الأفراد المتخصصون في هندسة الانتاج بتكرار بلغ (8) افراد، تلتها الأفراد المتخصصون في الاقتصاد بتكرار بلغ (3) أفراد، اخيراً تلتها الأفراد المتخصصون في التسويق بتكرار بلغ فردين.

ترى الباحثة ان اغلب أفراد العينة متخصصون اكاديمياً لارتفاع حصيله الأفراد المؤثرون والمتأثرون حول ادارة التكلفة ودورها في قياس وتقييم الاداء في المنشآت الصناعية.

4. توزيع المبحوثين وفق متغير المؤهل المهني

يوضح الجدول رقم (3/2/6) والشكل رقم (3/2/4) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني
جدول رقم (3/2/6)

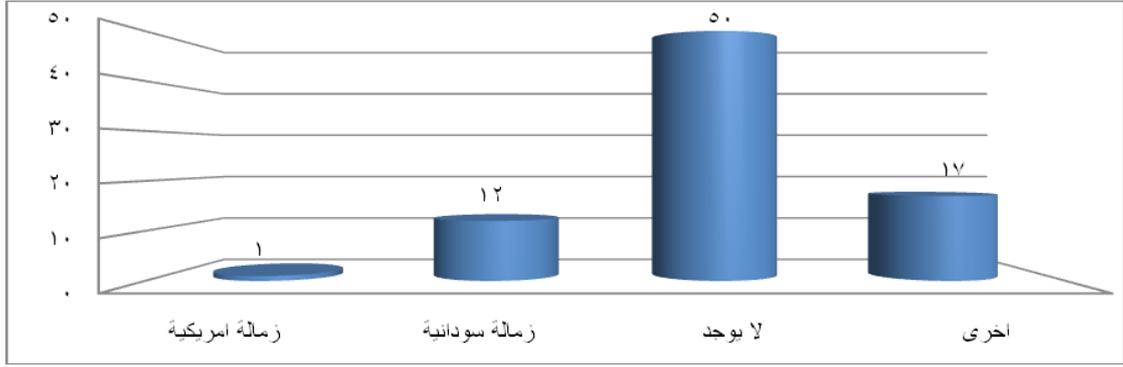
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل المهني
1.3	1	زمالة امريكية
15.0	12	زمالة سودانية
62.5	50	لا يوجد
21.3	17	اخرى
100.00%	80	المجموع

المصدر: اعداد الباحثة، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2016م

شكل رقم (3/2/4)

الرسم البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني



المصدر: اعداد الباحثة، بيانات الاستبانة، 2016م

يتضح للباحثة من الجدول (3/2/6) والشكل رقم (3/2/4) ان اغلب أفراد العينة لم يتحصلوا على اي مؤهل مهني بتكرار بلغ (50) فرداً، تلتها الأفراد الذين تحصلوا على زمالات اخرى بتكرار بلغ (17) فرداً، تلتها الأفراد الذين تحصلوا على الزمالة السودانية بتكرار بلغ (12) فرداً، اخيراً تلتها الأفراد الذين تحصلوا على الزمالة الامريكية بتكرار بلغ فرد واحد.

تري الباحثة ان العينة غطت كافة الأطراف المؤثرة والمتأثرة بادارة التكلفة ودورها في قياس وتقويم الاداء في المنشآت الصناعية.

5. توزيع المبحوثين وفق متغير المسمى الوظيفي

يوضح الجدول رقم (3/2/7) والشكل رقم (3/2/5) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي

جدول رقم (3/2/7)

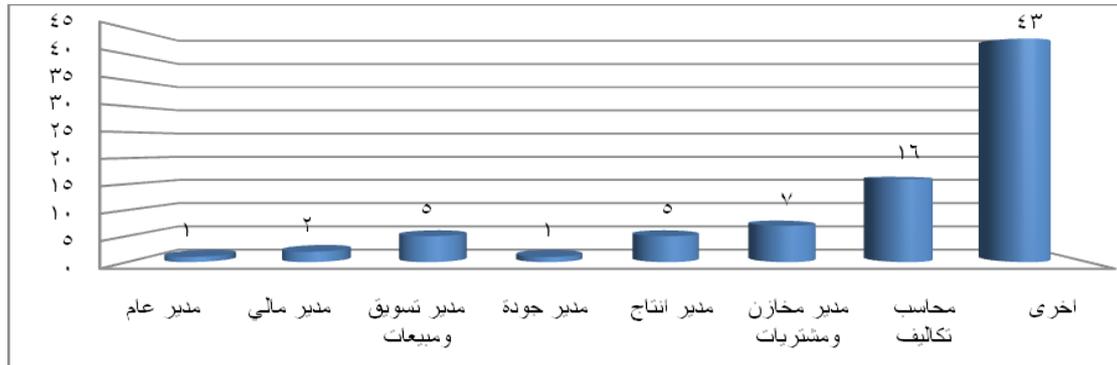
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي

النسبة المئوية	التكرار	الوظيفة
1.3	1	مدير عام
2.5	2	مدير مالي
6.3	5	مدير تسويق ومبيعات
1.3	1	مدير جودة
6.3	5	مدير انتاج
8.8	7	مدير مخازن ومشتريات
20.0	16	محاسب تكاليف
53.8	43	اخرى
100.00%	80	المجموع

المصدر: اعداد الباحثة، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2016م

شكل رقم (3/2/5)

الرسم البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي



المصدر: اعداد الباحثة، بيانات الاستبانة، 2016م

يتضح للباحثة من الجدول (3/2/7) والشكل رقم (3/2/5) ان اغلب أفراد

العينة يشغلون وظائف اخرى بتكرار بلغ (43) فرداً، تلتها الأفراد الذين

يشغلون وظيفة محاسب تكاليف بتكرار بلغ (16) فرداً، تلتها الأفراد الذين

يشغلون وظيفة مدير مخازن ومشتريات بتكرار بلغ (7) أفراد، تلتها الأفراد

الذين يشغلون وظيفة مدير تسويق ومبيعات ومدير انتاج بتكرار بلغ (5) أفراد

لكليهما، تلتها الأفراد الذين يشغلون وظيفة مدير مالي بتكرار بلغ فردين، اخيراً

تلتها الأفراد الذين يشغلون وظيفة مدير عام ومدير جودة بتكرار بلغ فرد واحد

لكليهما.

ترى الباحثة ان العينة غطت كافة الأطراف المؤثرة والمتأثرة بادارة
التكلفة ودورها في قياس وتقويم الاداء في المنشآت الصناعية.

6. توزيع المبحوثين وفق متغير سنوات الخبرة:

يوضح الجدول رقم (3/2/8) والشكل رقم (3/2/6) التوزيع التكراري
والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة.

جدول رقم (3/2/8)

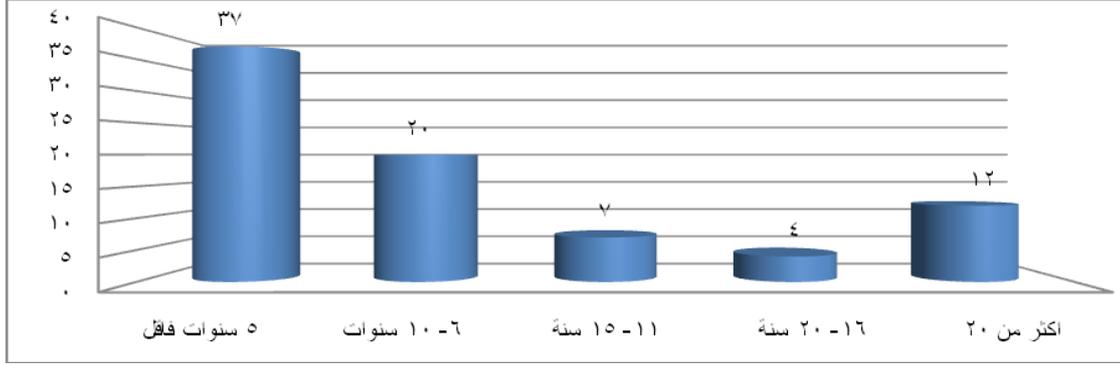
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة

النسبة المئوية	التكرار	سنوات الخبرة
46.3	37	5 سنوات فاقل
25.0	20	6-10 سنوات
8.8	7	11-15 سنة
5.0	4	16-20 سنة
15.0	12	اكثر من 20
100.00	80	المجموع

المصدر: اعداد الباحثة، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2016م

شكل رقم (3/2/6)

الرسم التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة



المصدر: اعداد الباحثة، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2016م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (3/2/8) والشكل رقم (3/2/6) ان اغلب أفراد العينة تتراوح سنوات خبرتهم (اقل من 5 سنوات) بتكرار بلغ (37) فرداً، تلتها الأفراد الذين تتراوح سنوات خبرتهم (6- 10 سنوات) بتكرار بلغ (20) فرداً، تلتها الأفراد الذين تتراوح سنوات خبرتهم (اكثر من 20 سنة) بتكرار بلغ (12) فرداً، تلتها الأفراد الذين تتراوح سنوات خبرتهم (11- 15 سنة) بتكرار بلغ (7) أفراد، اخيراً تلتها الأفراد الذين تتراوح سنوات خبرتهم (16- 20 سنة) بتكرار بلغ (4) أفراد.

ثالثاً: تحليل آراء أفراد عينة الدراسة تجاه عبارات الفرضيات.

1. تحليل آراء أفراد عينة الدراسة تجاه عبارات الفرضية الأولى التي تنص على: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق محاسبة المسؤولية كأداة لإدارة التكلفة وقياس وتقويم الأداة في المنشآت الصناعية. يوضح الجدول رقم (3/2/9) التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الأولى للفرضية الأولى والتي تنص على : تقسيم المنشأة الى وحدات او دوائر نشاط يساعد في تسهيل ودقة عملية قياس وتقويم الاداء.

جدول رقم (3/2/9)

التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الأولى للفرضية الأولى

النسبة %	التكرار	الإجابة
68.8	55	اوافق بشدة

27.5	22	اوافق
3.8	3	محايد
100%	80	الجملة

المصدر: اعداد الباحثة، من بيانات الاستبانة، 2016م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (3/2/9) ان اغلب أفراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة بتكرار بلغ (55) فرداً، تلتها الأفراد الذين أجابوا بالموافقة حسب آراء (22) فرداً، اخيراً تلتها الأفراد الذين أجابوا بالحياد حسب آراء (3) أفراد.

يوضح الجدول رقم (3/2/10) التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الأولى والتي تنص على: تطبيق نظام محاسبة المسئولية يزيد من روح التنافس بين الأفراد والاقسام مما يؤدي الى كفاءة الأداء وبالتالي تحقيق اهداف المنظمة

جدول رقم (3/2/10)

التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الأولى

النسبة %	التكرار	الإجابة
53.8	43	اوافق بشدة
41.3	33	اوافق
3.8	3	محايد
1.3	1	لا اوافق
100%	80	الجملة

المصدر: اعداد الباحثة، من بيانات الاستبانة، 2016م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (3/2/10) ان اغلب أفراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة بتكرار بلغ (43) فرداً، تلتها الأفراد الذين أجابوا بالموافقة حسب آراء (33) فرداً، اخيراً تلتها الأفراد الذين أجابوا بالحياد حسب آراء (3) أفراد، تلتها الأفراد الذين أجابوا بلا اوافق حسب آراء فرد واحد.

يوضح الجدول رقم (3/2/11) التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الأولى والتي تنص على: من الافضل للمنشأة تطبيق نظام لا مركزي لانه يساعد في كسب الوقت والجهد ولان المشاركة في اتخاذ القرار تضمن صحة ودقة القرار.

جدول رقم (3/2/11)

التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الأولى

النسبة %	التكرار	الإجابة
35.0	28	اوافق بشدة
36.3	29	اوافق
15.0	12	محايد
12.5	10	لا اوافق
1.3	1	لا اوافق بشدة
100%	80	الجملة

المصدر: اعداد الباحثة، من بيانات الاستبانة، 2016م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (3/2/11) ان اغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة بتكرار بلغ (29) فرداً، تلتها الأفراد الذين أجابوا بالموافقة بشدة حسب آراء (28) فرداً، تلتها الأفراد الذين أجابوا بالحياد حسب آراء (12) فرداً، تلتها الأفراد الذين أجابوا بلا اوافق حسب آراء (10) أفراد، اخيراً تلتها الأفراد الذين أجابوا بلا اوافق بشدة حسب آراء فرد واحد.

يوضح الجدول رقم (3/2/12) التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الأولى والتي تنص على: تحديد المسؤوليات في المستويات الادارية المختلفة في الهرم الاداري يساهم في تسهيل عملية قياس تقويم الاداء.

جدول رقم (3/2/12)

التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الأولى

النسبة %	التكرار	الإجابة
63.8	51	اوافق بشدة
31.3	25	اوافق
1.3	1	محايد
1.3	1	لا أوافق
2.5	2	لا اوافق بشدة
100%	80	الجملة

المصدر: اعداد الباحثة، من بيانات الاستبانة، 2016م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (3/2/12) ان اغلب أفراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة بتكرار بلغ (51) فرداً، تلتها الأفراد الذين أجابوا بالموافقة حسب آراء (25) فرداً، تلتها الأفراد الذين أجابوا بلا اوافق بشدة حسب آراء فردين، اخيراً تلتها الأفراد الذين أجابوا بالحياد وبلا اوافق حسب آراء فرد واحد لكليهما.

يوضح الجدول رقم (3/2/13) التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الأولى والتي تنص على: تتصف محاسبة المسؤولية بسرعة الكشف للأخطاء ومعرفة وتحديد اسباب هذه الأخطاء بصورة دقيقة.

جدول رقم (3/2/13)

التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الأولى

النسبة %	التكرار	الإجابة
41.3	33	اوافق بشدة
41.3	33	اوافق
12.5	10	محايد
5.0	4	لا أوافق
100%	80	الجملة

المصدر: اعداد الباحثة، بيانات الاستبانة، 2016م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (3/2/13) ان اغلب أفراد العينة يوافقون بشدة ويوافقون على صحة العبارة بتكرار بلغ (33) فردا لكليهما، تلتها الأفراد الذين أجابوا بالحياد حسب آراء (10) افراد، اخيراً تلتها الأفراد الذين أجابوا بلا اوافق حسب آراء (4) افراد.

2. تحليل آراء أفراد عينة الدراسة تجاه عبارات الفرضية الثانية التي تنص على: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط كأداة لإدارة التكلفة وقياس وتقويم الاداء في المنشآت الصناعية.

يوضح الجدول رقم (3/2/14) التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الأولى للفرضية الثانية والتي تنص على: تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط يؤدي الى تخصيص التكاليف غير المباشرة بصورة افضل على المنتجات من خلال تحديد مسيبات التكلفة الاساسية.

جدول رقم (3/2/14)

التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الأولى للفرضية الثانية

النسبة %	التكرار	الإجابة
38.8	31	اوافق بشدة

48.8	39	اوافق
10.0	8	محايد
2.5	2	لا اوافق
100%	80	الجملة

المصدر: اعداد الباحثة، من بيانات الاستبانة، 2016م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (3/2/14) ان اغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة بتكرار بلغ (39) فرداً، تلتها الأفراد المذيين أجابوا بالموافقة بشدة حسب آراء (31) فرداً، تلتها الأفراد الذين أجابوا بالحياد حسب آراء (8) أفراد، اخيراً تلتها الأفراد الذين أجابوا بلا اوافق حسب آراء فردين.

يوضح الجدول رقم (3/2/15) التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثانية والتي تنص على: يساهم نظام التكلفة على اساس النشاط في تحديد الانشطة التي تضيف قيمة ومن ثم إلقاء الانشطة التي لا تضيف قيمة مما يسمح لادارة المنشأة باعادة توزيع مواردها بصورة افضل.

جدول رقم (3/2/15)

التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثانية

النسبة %	التكرار	الإجابة
32.5	26	اوافق بشدة
52.5	42	اوافق
15.0	12	محايد
100%	80	الجملة

المصدر: اعداد الباحثة، من بيانات الاستبانة، 2016م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (3/2/15) ان اغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة بتكرار بلغ (42) فرداً، تلتها الأفراد الذين أجابوا بالموافقة بشدة حسب آراء (26) فرداً، اخيراً تلتها الأفراد الذين أجابوا بالحياد حسب آراء (12) فرداً.

يوضح الجدول رقم (3/2/16) التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثانية والتي تنص على: تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط يساعد على تقوية الرقابة على محركات التكلفة وليس المنتج النهائي مما يؤدي الى قياس وتحليل الانحرافات بصورة دقيقة.

جدول رقم (3/2/16)

التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثانية

النسبة %	التكرار	الإجابة
43.8	35	اوافق بشدة
41.3	33	اوافق
12.5	10	محايد
2.5	2	لا اوافق بشدة
100%	80	الجملة

المصدر: اعداد الباحثة، من بيانات الاستبانة، 2016م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (3/2/16) ان اغلب أفراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة بتكرار بلغ (35) فرداً، تلتها الأفراد الذين أجابوا بالموافقة حسب آراء (33) فرداً، تلتها الأفراد الذين أجابوا بالحياد حسب آراء (10) أفراد، اخيراً تلتها الأفراد الذين أجابوا بلا اوافق بشدة حسب آراء فردين.

يوضح الجدول رقم (3/2/17) التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثانية والتي تنص على: تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط يوفر معلومات دقيقة عن تكاليف الانتاج تساعد في اتخاذ القرارات العملية التي يعتمد متخذ القرار فيها على التكلفة.

جدول رقم (3/2/17)

التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثانية

النسبة %	التكرار	الإجابة
40.0	32	اوافق بشدة
46.3	37	اوافق
10.0	8	محايد
3.8	3	لا أوافق
100%	80	الجملة

المصدر: اعداد الباحثة، من بيانات الاستبانة، 2016م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (3/2/17) ان اغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة بتكرار بلغ (37) فرداً، تلتها الأفراد الذين أجابوا بالموافقة بشدة حسب آراء (32) فرداً، تلتها الأفراد الذين أجابوا بالحياد حسب آراء (8) افراد، اخيراً تلتها الأفراد الذين أجابوا بلا اوافق حسب آراء(3) أفراد.

يوضح الجدول رقم (3/2/18) التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثانية والتي تنص على: تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط يؤدي الى ضبط التكاليف لكل مركز انتاج.

جدول رقم (3/2/18)

التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثانية

النسبة %	التكرار	الإجابة
55.0	44	اوافق بشدة
35.0	28	اوافق
7.5	6	محايد
1.3	1	لا اوافق
1.3	1	لا اوافق بشدة
100%	80	الجملة

المصدر: اعداد الباحثة، بيانات الاستبانة، 2016م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (3/2/18) ان اغلب أفراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة بتكرار بلغ (44) فرداً، تلتها الأفراد الذين أجابوا بالموافقة حسب آراء (28) فرداً، تلتها الأفراد الذين أجابوا بالحياد حسب آراء (6) أفراد، اخيراً تلتها الأفراد الذين أجابوا بلا اوافق وبلا اوافق بشدة حسب آراء فرد واحد لكليهما.

3. تحليل آراء أفراد عينة الدراسة تجاه عبارات الفرضية الثالثة التي تنص على: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام المحاسبة عن الإنجاز كأداة لإدارة التكلفة وقياس وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية.

يوضح الجدول رقم (3/2/19) التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الأولى للفرضية الثالثة والتي تنص على : تطبيق نظام المحاسبة عن الإنجاز يساعد على التحسين المستمر للعمليات الانتاجية من خلال تطوير الأنشطة المضيفة للقيمة.

جدول رقم (3/2/19)

التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الأولى للفرضية الثالثة

النسبة %	التكرار	الإجابة
40.0	32	اوافق بشدة
46.3	37	اوافق
11.3	9	محايد
1.3	1	لا أوافق
1.3	1	لا اوافق بشدة
100%	80	الجملة

المصدر: اعداد الباحثة، من بيانات الاستبانة، 2016م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (3/2/19) ان اغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة بتكرار بلغ (37) فرداً، تلتها الأفراد الذين أجابوا بالموافقة بشدة حسب آراء (32) فرداً، تلتها الأفراد الذين أجابوا بالحياد حسب آراء (9) أفراد، اخيراً تلتها الأفراد الذين أجابوا بلا اوافق وبلا اوافق بشدة حسب آراء فرد واحد لكليهما.

يوضح الجدول رقم (3/2/20) التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثالثة والتي تنص على: الاستجابة السريعة لطلبات السوق المتنوعة في اكثر وقت ممكن وتقديم منتجات تفوق حاجات وتوقعات العميل يؤدي الى زيادة القدرة التنافسية للمنشأة.

جدول رقم (3/2/20)

التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثالثة

النسبة %	التكرار	الإجابة
43.8	35	اوافق بشدة
41.3	33	اوافق

10.0	8	محايد
5.0	4	لا أوافق
100%	80	الجملة

المصدر: اعداد الباحثة، من بيانات الاستبانة، 2016م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (3/2/20) ان اغلب أفراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة بتكرار بلغ (35) فرداً، تلتها الأفراد الذين أجابوا بالموافقة حسب آراء (33) فرداً، تلتها الأفراد الذين أجابوا بالحياد حسب آراء (8) أفراد، اخيراً تلتها الأفراد الذين أجابوا بلا اوافق حسب آراء (4) أفراد.

يوضح الجدول رقم (2/3/21) التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثالثة والتي تنص على: تطبيق نظام المحاسبة عن الإنجاز يؤدي الى كفاءة العملية الإنتاجية من خلال رقابة الجودة الشاملة.

جدول رقم (3/2/21)

التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثالثة

النسبة %	التكرار	الإجابة
33.8	27	اوافق بشدة
51.3	41	اوافق
13.8	11	محايد
1.3	1	لا أوافق
100%	80	الجملة

المصدر: اعداد الباحثة، من بيانات الاستبانة، 2016م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (3/2/21) ان اغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة بتكرار بلغ (41) فرداً، تلتها الأفراد الذين أجابوا بالموافقة

بشدة حسب آراء (27) فرداً، تلتها الأفراد الذين أجابوا بالحياد حسب آراء (11) فرداً، اخيراً تلتها الأفراد الذين أجابوا بلا اوافق حسب آراء فرد واحد.

يوضح الجدول رقم (3/2/22) التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثالثة والتي تنص على: يساهم نظام المحاسبة عن الانجاز في اعادة هندسة وتصميم عمليات ومعدات التصنيع بشكل يؤدي الى تقليل الوقت الضائع وإزالة عمليات النقل والتخزين

جدول رقم (3/2/22)

التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثالثة

النسبة %	التكرار	الإجابة
33.8	27	اوافق بشدة
42.5	34	اوافق
17.5	14	محايد
3.8	3	لا أوافق
2.5	2	لا اوافق بشدة
100%	80	الجملة

المصدر: اعداد الباحثة، من بيانات الاستبانة، 2016م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (3/2/22) ان اغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة بتكرار بلغ (34) فرداً، تلتها الأفراد الذين أجابوا بالموافقة بشدة حسب آراء (27) فرداً، تلتها الأفراد الذين أجابوا بالحياد حسب آراء (11) فرداً، تلتها الأفراد الذين أجابوا بلا اوافق حسب آراء (3) أفراد، اخيراً تلتها الأفراد الذين أجابوا بلا اوافق بشدة حسب آراء فردين.

يوضح الجدول رقم (3/2/23) التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثالثة والتي تنص على: الإستخدام الكفء للموارد وتخفيض تكلفة المواد الخام من خلال التعاقدات طويلة الاجل مع عدد محدد من الموردين يؤدي الى تدعيم الميزة التنافسية للمنشأة.

جدول رقم (3/2/23)

التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثالثة

النسبة %	التكرار	الإجابة
37.5	30	اوافق بشدة
42.5	34	اوافق
12.5	10	محايد
5.0	4	لا اوافق
2.5	2	لا اوافق بشدة
100%	80	الجملة

المصدر: اعداد الباحثة، بيانات الاستبانة، 2016م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (3/2/23) ان اغلب أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة بتكرار بلغ (34) فرداً، تلتها الأفراد الذين أجابوا بالموافقة بشدة حسب آراء (30) فرداً، تلتها الأفراد الذين أجابوا بالحياد حسب آراء (10) أفراد، تلتها الأفراد الذين أجابوا بلا اوافق حسب آراء (4) أفراد، اخيراً تلتها الأفراد الذين أجابوا بلا اوافق بشدة حسب آراء فردين.

رابعاً: تحليل ومناقشة نتائج فرضيات الدراسة

يتناول الباحث في هذا الجزء مناقشة وتفسير نتائج الدراسة الميدانية وذلك من خلال المعلومات التي اسفرت عنها جداول تحليل البيانات الاحصائية وكذلك نتائج التحليل الاحصائي لاختبار فرضيات الدراسة الميدانية. والفرض بشكل عام عبارة عن تخمين ذكي وتفسير محتمل يتم بواسطة ربط الأسباب بالمسببات كتفسير مؤقت للمشكلة او الظاهرة المدروسة وبالتالي فان الفرضية عبارة عن حدث أو تكهن يضعه الباحث كحل ممكن

ومحتمل لحل مشكلة الدراسة . وقد اتبع الباحث الخطوات التالية فى اختبار فرضيات الدراسة

1 تشكيل الفرضية

- فى أى فرضية يكون لدينا فرضين وهما فرضان مانعان بالتبادل اما ان نرفض الفرض الأول وبالتالي نقبل الفرض الثانى او العكس، ويعنى الأول يعطى الرمز (H_0) ويطلق عليه فرض العدم ويعنى عدم وجود علاقة (ذات علاقة إحصائية) بين إحصائية العينة ومعلمة المجتمع وان وجد فان ذلك يرجع إلى الصدفة . والفرض الثانى يعطى الرمز (H_1) وهو الفرض البديل ويعنى وجود علاقة (ذات دلالة إحصائية) بين إحصائية العينة ومعلمة المجتمع لا يمكن إرجاعه إلى محض الصدفة وأن بيانات العينة تؤيد صحة هذا الفرض.
- 2 اختبار فرضيات الدراسة تم تحديد العبارات المرتبطة بالفرضيات ثم اختبارها باستخدام:

أولاً استخدام المنوال: حيث يتم استخدام المنوال لكل عبارة من

- عبارات الاستبانة حيث يتم إعطاء الدرجة (5) كوزن لإجابة أوافق بشدة والدرجة (4) كوزن للإجابة أوافق والدرجة (3) للإجابة كوزن للإجابة محايد والدرجة (2) كوزن للإجابة لا أوافق والدرجة (1) للإجابة لا أوافق بشدة.
- ثانياً: استخدام كآي تربيع** لاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة لنتائج اختبار الفرضيات تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الآراء على كل عبارات الفرضية.

اختبارات فرضيات الدراسة

يهدف التحليل الإحصائي للبيانات لاختبار فرضيات الدراسة التالية:

- 1 توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق محاسبة المسئولية كأداة لإدارة التكلفة وقياس وتقويم الاداء فى المنشآت الصناعية
- 2 توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط كأداة لإدارة التكلفة وقياس وتقويم الاداء فى المنشآت الصناعية
- 3 توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام المحاسبة عن الإنجاز كأداة لإدارة التكلفة وقياس وتقويم الاداء فى المنشآت الصناعية

أولاً: اختبار الفرضية الأولى التي تنص على (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق محاسبة المسؤولية كأداة لإدارة التكلفة وقياس وتقويم الاداء في المنشآت الصناعية):

1. استخدام المنوال:

يوضح الجدول رقم (3/2/1) المنوال لآراء أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى
لإختبار هذه الفرضية سيتم أولاً" تقدير المنوال لجميع عبارات الفرضية لمعرفة اتجاه عينة الدراسة وفيما يلي الجدول رقم (3/2/1) المنوال لآراء أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى:
جدول رقم (3/2/1)

المنوال لآراء أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى

الرقم	العبارات	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	المنوال	التفسير
1.	تقسيم المنشأة الى وحدات او دوائر نشاط يساعد في تسهيل ودقة عملية قياس وتقويم الاداء	0.553	4.65	5	اوافق بشدة
2.	تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يزيد من روح التنافس بين الافراد والاقسام مما يؤدي الى كفاءة الاداء وبالتالي تحقيق اهداف المنظمة	0.636	4.48	5	اوافق بشدة
3.	من الافضل للمنشأة تطبيق نظام لا مركزي لانه يساعد في كسب الوقت والجهد ولان المشاركة في اتخاذ القرار تضمن صحة ودقة القرار	1.058	3.91	4	اوافق
4.	تحديد المسؤوليات في المستويات الادارية المختلفة في الهرم الاداري يساهم في تسهيل عملية قياس وتقويم الاداء	0.811	4.53	5	اوافق بشدة
5.	تنصف محاسبة المسؤولية بسرعة الكشف للأخطاء ومعرفة وتحديد اسباب هذه الأخطاء بصورة دقيقة	0.843	4.19	4	اوافق

المصدر: اعداد الباحثة، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2015م

ويمكن تفسير نتائج الجدول رقم (3/2/1) كالآتي:

- أ. بلغت قيمة المنوال لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الأولى (5) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على ان تقسيم المنشأة الى وحدات او دوائر نشاط يساعد في تسهيل ودقة عملية قياس وتقويم الاداء، في حين بلغ كلا من الانحراف المعياري والوسط الحسابي (0.553) و (4.65) على التوالي.
- ii. بلغت قيمة المنوال لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية (5) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على ان تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يزيد من روح التنافس بين الافراد والاقسام مما يؤدي الى كفاءة الاداء وبالتالي تحقيق اهداف المنظمة، في حين بلغ كلا من الانحراف المعياري والوسط الحسابي (0.636) و (4.48) على التوالي.

iii. بلغت قيمة المنوال لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة (5) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على انه من الافضل للمنشأة تطبيق نظام لا مركزي لانه يساعد في كسب الوقت والجهد ولان المشاركة في اتخاذ القرار تضمن صحة ودقة القرار، في حين بلغ كلا من الانحراف المعياري والوسط الحسابي (1.058 و (3.91) على التوالي.

iv. بلغت قيمة المنوال لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة (4) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة يوافقون على ان تحديد المسؤوليات في المستويات الادارية المختلفة في الهرم الاداري يساهم في تسهيل عملية قياس وتقويم الاداء، في حين بلغ كلا من الانحراف المعياري والوسط الحسابي (0.811) و (4.53) على التوالي.

v. بلغت قيمة المنوال لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة (4) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة يوافقون على ان محاسبة المسؤولية تتصف بسرعة الكشف للأخطاء ومعرفة وتحديد اسباب هذه الأخطاء بصورة دقيقة ، في حين بلغ كلا من الانحراف المعياري والوسط الحسابي (0.843) و (4.19) على التوالي.

2. استخدام اختبار كاي تربيع

لاختبار وجود فروق ذات دلالة احصائية بين أعداد الموافقين بشدة والموافقين والمحايدين وغير الموافقين وغير الموافقين بشدة للنتائج اعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الآراء تجاه كل عبارات الفرضية الأولى وبوضوح الجدول رقم (3/2/2) نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق لآراء أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى:

جدول رقم (3/2/2)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق لآراء أفراد عينة الدراسة

على عبارات الفرضية الأولى

الرقم	العبارات	قيمة مربع كاي المحسوبة	درجة الحرية	قيمة مربع كاي الجدولية* المعنوية	مستوى المعنوية
1	تقسيم المنشأة الى وحدات او دوائر نشاط يساعد في تسهيل ودقة عملية قياس وتقويم الاداء	51.925	2	5.991	000.
2	تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يزيد من روح التنافس بين الافراد والاقسام مما يؤدي الى كفاءة الاداء وبالتالي تحقيق اهداف المنظمة	67.400	3	7.815	000.

000.	9.488	4	36.875	من الافضل للمنشأة تطبيق نظام لا مركزي لانه يساعد في كسب الوقت والجهد ولان المشاركة في اتخاذ القرار تضمن صحة ودقة القرار	3
000.	9.488	4	122.000	تحديد المسؤوليات في المستويات الادارية المختلفة في الهرم الاداري يساهم في تسهيل عملية قياس و تقويم الاداء	4
000.	7.815	3	34.700	تنصف محاسبة المسؤولية بسرعة الكشف للأخطاء ومعرفة وتحديد اسباب هذه الأخطاء بصورة دقيقة	5

(*) قيمة مربع كاي الجدولية محسوبة عند مستوى معنوية 5%

المصدر: اعداد الباحثة، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2015م

يمكن تفسير نتائج الجدول رقم (3/2/2) كالآتي:

- i. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين آراء أفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى (51.925) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (2) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (5.991) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين آراء أفراد العينة.
- ii. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين آراء أفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (67.400) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (7.815) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين آراء أفراد العينة.
- iii. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين آراء أفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (36.875) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (9.488) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين آراء أفراد العينة.
- iv. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين آراء أفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (122.000) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (9.488) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين آراء أفراد العينة.
- v. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين آراء أفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (34.700) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (9.488) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين آراء أفراد العينة.

5% (والبالغة (9.488) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين آراء أفراد العينة.

تستنتج الباحثة بأن فرضية الدراسة التي نصت على ان (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق محاسبة المسؤولية كأداة لإدارة التكلفة وقياس وتقويم الاداء في المنشآت الصناعية)، تم التحقق من صحة عبارات الفرضية الأولى.

ثانياً: اختبار الفرضية الثانية التي تنص على (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط كأداة لإدارة التكلفة وقياس وتقويم الاداء في المنشآت الصناعية):

1. استخدام المنوال

لإختبار هذه الفرضية سيتم أولاً" تقدير المنوال لجميع عبارات الفرضية لمعرفة اتجاه عينة الدراسة وفيما يلي الجدول رقم (3/2/3) المنوال لآراء أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية:

جدول رقم (3/2/3)

المنوال لآراء أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية

الرقم	العبارات	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	المنوال	التفسير
1.	تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط يؤدي الى تخصيص التكاليف غير المباشرة بصورة افضل على المنتجات من خلال تحديد مسببات التكلفة الاساسية	0.733	4.24	4	وافق
2.	يساهم نظام التكلفة على اساس النشاط في تحديد الانشطة التي تضيف قيمة ومن ثم الغاء الانشطة التي لا تضيف قيمة مما يسمح لادارة المنشأة باعادة توزيع مواردها بصورة افضل	0.671	4.18	4	وافق
3.	تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط يساعد على تقوية الرقابة على محركات التكلفة وليس المنتج النهائي مما يؤدي الى قياس وتحليل الانحرافات بصورة دقيقة	0.860	4.24	5	وافق بشدة
4.	تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط يوفر معلومات دقيقة عن تكاليف الانتاج تساعد في اتخاذ القرارات العملية التي يعتمد متخذ القرار فيها على التكلفة	0.779	4.23	4	وافق
5.	تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط يؤدي الى ضبط التكاليف لكل مركز انتاج	0.791	4.41	5	وافق بشدة

المصدر: اعداد الباحثة، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2015م

ويمكن تفسير نتائج الجدول رقم (3/2/3) كالآتي:

أ. بلغت قيمة المنوال لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الأولى (4) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة يوافقون على ان تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط يؤدي الى تخصيص

التكاليف غير المباشرة بصورة افضل على المنتجات من خلال تحديد مسببات التكلفة الاساسية، في حين بلغ من الانحراف المعياري والوسط الحسابي (0.733) و (4.24) على التوالي.

ii. بلغت قيمة المنوال لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية (4) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة يوافقون على ان نظام التكلفة على اساس النشاط يساهم في تحديد الانشطة التي تضيف قيمة ومن ثم إلقاء الانشطة التي لا تضيف قيمة مما يسمح لادارة المنشأة باعادة توزيع مواردها بصورة افضل ، في حين بلغ من الانحراف المعياري والوسط الحسابي (0.671) و (4.18) على التوالي.

iii. بلغت قيمة المنوال لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة (5) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على ان تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط يساعد على تقوية الرقابة على محركات التكلفة وليس المنتج النهائي مما يؤدي الى قياس وتحليل الانحرافات بصورة دقيقة، في حين بلغ كلا من الانحراف المعياري والوسط الحسابي (0.860) و (4.24) على التوالي.

iv. بلغت قيمة المنوال لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة (4) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة يوافقون على ان تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط يوفر معلومات دقيقة عن تكاليف الانتاج تساعد في اتخاذ القرارات العملية التي يعتمد متخذ القرار فيها على التكلفة، في حين بلغ كلا من الانحراف المعياري والوسط الحسابي (0.779) و (4.23) على التوالي.

v. بلغت قيمة المنوال لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة (5) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على ان تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط يؤدي الى ضبط التكاليف لكل مركز انتاج، في حين بلغ كلا من الانحراف المعياري والوسط الحسابي (0.791) و (4.41) على التوالي.

2. استخدام اختبار كاي تربيع

لاختبار وجود فروق ذات دلالة احصائية بين أعداد الموافقين بشدة والموافقين والمحايدين وغير الموافقين وغير الموافقين بشدة للنتائج اعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الآراء تجاه كل عبارات الفرضية الثانية ويوضح الجدول رقم (3/2/4) نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق لآراء أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية:

جدول رقم (3/2/4) نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق لآراء أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية

الرقم	العبارات	قيمة مربع كاي المحسوبة	درجة الحرية	قيمة مربع كاي الجدولية* المعنوية	مستوى المعنوية
1.	تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط يؤدي الى تخصيص التكاليف غير المباشرة بصورة افضل على المنتجات من خلال تحديد مسببات التكلفة الاساسية	47.500	3	7.815	000.
2.	يساهم نظام التكلفة على اساس النشاط في تحديد الانشطة التي تضيف قيمة ومن ثم اللغاء الانشطة التي لا تضيف قيمة مما يسمح لادارة المنشأة باعادة توزيع مواردها بصورة افضل	16.900	2	5.991	000.
3.	تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط يساعد على تقوية الرقابة على محركات التكلفة وليس المنتج النهائي مما يؤدي الى قياس وتحليل الانحرافات بصورة دقيقة	40.900	3	7.815	000.
4.	تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط يوفر معلومات دقيقة عن تكاليف الانتاج تساعد في اتخاذ القرارات العملية التي يعتمد متخذ القرار فيها على التكلفة	43.300	3	7.815	000.
5.	تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط يؤدي الى ضبط التكاليف لكل مركز انتاج	92.375	4	9.488	000.

(* قيمة مربع كاي الجدولية محسوبة عند مستوى معنوية 5%)

المصدر: اعداد الباحثة، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2015م

يمكن تفسير نتائج الجدول رقم (3/2/4) كالتالي:

- a. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين آراء أفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى (47.500) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (7.815) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين آراء أفراد العينة.
- ii. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين آراء أفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (16.900) وهذه القيمة اكبر من

قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (2) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (5.991) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين آراء أفراد العينة. iii. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين آراء أفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (40.900) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (7.815) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين آراء أفراد العينة. iv. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين آراء أفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (43.300) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (7.815) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين آراء أفراد العينة. v. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين آراء أفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (92.375) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (9.488) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين آراء أفراد العينة.

تستنتج الباحثة بأن فرضية الدراسة التي نصت على ان **(توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط كأداة لإدارة التكلفة وقياس وتقويم الاداء في المنشآت الصناعية)**، بما يحقق صحة عبارات الفرضية الثانية. **ثالثاً: اختبار الفرضية الثالثة التي تنص على (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام المحاسبة عن الإنجاز كأداة لإدارة التكلفة وقياس وتقويم الاداء في المنشآت الصناعية):**

1. استخدام المنوال

لإختبار هذه الفرضية سيتم أولاً" تقدير المنوال لجميع عبارات الفرضية لمعرفة اتجاه عينة الدراسة وبوضوح الجدول رقم (3/2/5) المنوال لآراء أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة:

جدول رقم (3/2/5)

المنوال لآراء أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة

الرقم	العبارات	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	المنوال	التفسير
1.	تطبيق نظام المحاسبة عن الانجاز يساعد على التحسين المستمر للعمليات الانتاجية من خلال تطوير الانشطة المضيفة للقيمة	0.795	4.23	4	اوافق
2.	الاستجابة السريعة لطلبات السوق المتنوعة في اكثر وقت ممكن وتقديم منتجات تفوق حاجات وتوقعات العميل يؤدي الى زيادة القدرة التنافسية للمنشأة	0.830	4.24	5	اوافق بشدة
3.	تطبيق نظام المحاسبة عن الانجاز يؤدي الى كفاءة العملية الانتاجية من خلال رقابة الجودة الشاملة	0.708	4.18	4	اوافق
4.	يساهم تطبيق نظام المحاسبة عن الانجاز في إعادة هندسة وتصميم عمليات ومعدات التصنيع بشكل يؤدي الى تقليل الوقت الضائع وإزالة عمليات النقل والتخزين	0.948	4.01	4	اوافق
5.	الاستخدام الكفء للموارد وتخفيض تكلفة المواد الخام من خلال التعاقدات طويلة الأجل مع عدد محدد من الموردين يؤدي الى تدعيم الميزة التنافسية للمنشأة	0.965	4.08	4	اوافق

المصدر: اعداد الباحثة، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2015م

ويمكن تفسير نتائج الجدول رقم (3/2/5) كالآتي:

- i. بلغت قيمة المنوال لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الأولى (4) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة يوافقون على تطبيق نظام المحاسبة عن الانجاز يساعد على التحسين المستمر للعمليات الانتاجية من خلال تطوير الانشطة المضيفة للقيمة، في حين بلغ كلا من الانحراف المعياري والوسط الحسابي (0.795) و (4.23) على التوالي.
- ii. بلغت قيمة المنوال لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية (5) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على ان الاستجابة السريعة لطلبات السوق المتنوعة في اكثر وقت ممكن وتقديم منتجات تفوق حاجات وتوقعات العميل يؤدي الى زيادة القدرة التنافسية للمنشأة، في حين بلغ كلا من الانحراف المعياري والوسط الحسابي (0.830) و (4.24) على التوالي.
- iii. بلغت قيمة المنوال لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة (4) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة يوافقون على ان تطبيق نظام المحاسبة عن الانجاز يؤدي الى كفاءة العملية الانتاجية من خلال رقابة الجودة الشاملة ، في حين بلغ كلا من الانحراف المعياري والوسط الحسابي (0.708) و (4.18) على التوالي.

iv. بلغت قيمة المنوال لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة (4) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة يوافقون على ان تطبيق نظام المحاسبة عن الانجاز يساعد على التحسين المستمر للعمليات الانتاجية من خلال تطوير الانشطة المضيفة للقيمة، في حين بلغ من الانحراف المعياري والوسط الحسابي (0.948) و (4.01) على التوالي.

v. بلغت قيمة المنوال لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة (4) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة يوافقون على ان الاستخدام الكفاء للموارد وتخفيض تكلفة المواد الخام من خلال التعاقدات طويلة الاجل مع عدد محدد من الموردين يؤدي الى تدعيم الميزة التنافسية للمنشأة، في حين بلغ كلا من الانحراف المعياري والوسط الحسابي (0.965) و (4.08) على التوالي.

2. استخدام اختبار كاي تربيع

لاختبار وجود فروق ذات دلالة احصائية بين أعداد الموافقين بشدة والموافقين والمحايدين وغير الموافقين وغير الموافقين بشدة للنتائج اعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الآراء تجاه كل عبارات الفرضية الثالثة ويوضح الجدول رقم (3/2/6) نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق لآراء أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة:

جدول رقم (3/2/6)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق لآراء أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة

الرقم	العبارات	قيمة مربع كاي المحسوبة	درجة الحرية	قيمة مربع كاي الجدولية* المعنوية	مستوى المعنوية
1.	تطبيق نظام المحاسبة عن الانجاز يساعد على التحسين المستمر للعمليات الانتاجية من خلال تطوير الانشطة المضيفة للقيمة	74.750	4	9.488	000.
2.	الاستجابة السريعة لطلبات السوق المتنوعة في اكثر وقت ممكن وتقديم منتجات تفوق حاجات وتوقعات العميل يؤدي الى زيادة القرة التنافسية للمنشأة	39.700	3	7.815	000.
3.	تطبيق نظام المحاسبة عن الانجاز يؤدي الى كفاءة العملية الانتاجية من خلال رقابة الجودة الشاملة	46.600	3	7.815	000.
4.	يساهم تطبيق نظام المحاسبة عن الانجاز في إعادة هندسة	50.875	4	9.488	000.

				وتصميم عمليات ومعدات التصنيع بشكل يؤدي الى تقليل الوقت الضائع وإزالة عمليات النقل والتخزين
000.	9.488	4	56.000	5. الاستخدام الكفء للموارد وتخفيض تكلفة المواد الخام من خلال التعاقدات طويلة الأجل مع عدد محدد من الموردين يؤدي الى تدعيم الميزة التنافسية للمنشأة

(*) قيمة مربع كاي الجدولية محسوبة عند مستوى معنوية 5%

المصدر: اعداد الباحثة، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2015م

يمكن تفسير نتائج الجدول رقم (3/2/6) كالآتي:

- أ. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين آراء أفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى (74.750) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (9.488) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين آراء أفراد العينة.
- أ.ii. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين آراء أفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (39.700) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (7.815) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين آراء أفراد العينة.
- أ.iii. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين آراء أفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (46.600) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (7.815) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين آراء أفراد العينة.
- أ.iv. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين آراء أفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (50.875) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (9.488) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين آراء أفراد العينة.
- أ.v. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين آراء افراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (56.000) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (9.488) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين آراء أفراد العينة.

تستنتج الباحثة بأن فرضية الدراسة التي نصت على ان **(توجد علاقة**

ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام المحاسبة عن الإنجاز كأداة

لادارة التكلفة وقياس وتقويم الاداء في المنشآت الصناعية)، بما

يحقق صحة عبارات الفرضية الثالثة.

الخاتمة

تشتمل على الآتي :

أولاً: النتائج

ثانياً : التوصيات

أولاً: النتائج :

توصلت الباحثة من خلال التحليل وأدبيات البحث إلى النتائج الآتية :

- 1- تهتم شركة أرياب للتعدين المحدودة بنظام إدارة التكلفة وذلك بإنشاء قسم تكاليف كأحد الأقسام الرئيسية في هيكلها التنظيمي العام .
- 2- تحقق فعالية الرقابة على تكاليف على أساس تحديد المسؤولية يسهل عملية قياس وتقويم الأداء .
- 3- مشاركة العاملين في اتخاذ القرار وخلق روح الإنتماء لديهم يؤدي إلى تمكينهم من تحسين الأداء الفعلي وبالتالي تسهيل عملية قياس وتقويم الأداء.
- 4- تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في المنشآت الصناعية يساهم في تحديد التكلفة بصورة جيدة ويسهل قياس وتقويم الأداء .
- 5- تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز في المنشآت الصناعية يؤدي إلى تخفيض التكلفة واستغلال الموارد بطريقة مثلي وبالتالي تسهيل قياس وتقويم الأداء .

ثانياً : التوصيات :

بناءً على نتائج الدراسة توصي الباحثة بالآتي :

- 1- زيادة اهتمام شركة أرياب للتعدين المحدودة بنظام إدارة التكلفة للحصول على أداء متميز .

- 2- تفعيل دور قياس وتقويم الأداء بالمنشآت الصناعية واعتماده ضمن السياسات والاستراتيجيات التي تؤدي إلى تنمية حقيقة للموارد البشرية والمادية .
- 3- أن يشتمل قياس وتقويم الأداء على جميع أوجه نشاط المنشأة وليس الجانب المالي فقط .
- 4- على المنشآت الصناعية الاهتمام بنظم الرقابة ودعمها بالكوادر المؤهلة للحصول على أداء جيد .
- 5- عمل دورات تدريبية منتظمة لتنمية مهارات العاملين وزيادة كفاءة الأداء وبالتالي تسهيل عملية قياس وتقويم الأداء .
- 6- التوصية بدراسات مستقبلية :
 - أ- إدارة التكلفة وأثرها على أرباح الشركة .
 - ب- أهمية تطبيق إدارة التكلفة في المنشآت الصناعية من أجل تطوير قطاع الإنتاج .

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

القرآن الكريم

1. الكتب :

- إبراهيم الخلوف ، إدارة الأداء باستخدام بطاقة الأداء المتوازن ، عمان : مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، (2009م) .
- أحمد النور وآخرون ، المحاسبة الإدارية ، (مؤسسة شباب الجامعة، 1992م) .
- أحمد حسين علي حسين ، المحاسبة الإدارية المتقدمة ، (الأسكندرية : الدار الجامعية ، 2002م) .
- أحمد فرغلي محمد حسن ، أصول محاسبة التكاليف ، (القاهرة : الدار الجامعية ، 2002م) .
- أحمد ماهر ، إدارة الموارد البشرية ، (القاهرة: الدار الجامعية للنشر ، 1999م) .
- أحمد محمد موسى ، مؤشرات تقييم الأداء في قطاع الأعمال ، (دار النهضة العربية ، 1973م) .
- أحمد نور ، مبادئ المحاسبة الإدارية ، (شباب الجامعة ، الدار الجامعية ، 2002م) .
- أحمد يوسف دودين ، بطاقة الأداء المتوازن ومقومات استخدامها ، (عمان : دار جليس الزمان للنشر والتوزيع ، 2010م) .

- إسـماعيل محمد السيد ، الإدارة الاستراتيجية ، (الاسكندرية:المكتب العربي الحديث، 1995م).
- تشارلز هورنجرن وآخرون تعريب احمد حامد حجاج ، محاسبة التكاليف مدخل إداري ، (الرياض: دار المريخ للنشر ، الجزء الاول، 2000م).
- توفيق عبد المحسن ، تقييم الأداء مداخل جديدة ، (الدار الجامعية ، 1997م) .
- ثناء علي القباني ، مدخل استراتيجي ، لدراسات متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية ، (الأسكندرية : الدار الجامعية ، 2006م).
- حسين شرف ، المحاسبة الإدارية ، (القاهرة: مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح ، 1992م).
- حمزة محمود الزبيدي ، تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل ، (عمان : مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، 2000م) .
- حيدر علي المسعودي ، إدارة تكاليف الجودة استراتيجياً ، (الاردن: دار اليازوري للنشر والتوزيع، 2010م) .
- رمضان محمد غنيم ، الرقابة على التكاليف ، (القاهرة: دار النهضة العربية للنشر ، 2005م).
- سليمان سفيان وآخرون ، المحاسبة الإدارية واتخاذ قرارات ورقابة ، (جامعة الملك فيصل ، دار الشروق للنشر والتوزيع ، 2012م).
- عباس أحمد رضوان ، وسامي مجدي محمد ، المحاسبة عن التكاليف، إطارها النظري ومجالها التطبيقي، (القاهرة ، 1983م) .
- عباس عبد الشافعي ، محاسبة التكاليف قياس وتخطيط ورقابة ، (القاهرة: مكتبة التجارة والتعاون ، 1973م) .
- عبد الحميد المغربي ، بطاقة الأداء المتوازن - المدخل المعاصر لقياس الأداء الاستراتيجي ، (القاهرة :المكتبة العصرية للنشر والتوزيع ، 2009م) .
- عبد الحي مرعي وآخرون ، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة ، (الاسكندرية :الدار الجامعية ، 2003م) .

- **عكر حسنين ، صلاح مبارك ، التكاليف في المشروعات الصناعية والخدمية ، (الأسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، 1985م) .**
- **علي أبو الحسن ، المحاسبة الإدارية المتقدمة ، (القاهرة: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، 2002م) .**
- **فكري عبد الحميد ع شماوي ، محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة على وحدات القطاع العام ، (القاهرة : مطبعة جامعة القاهرة ، 1971م) .**
- **كمال خليفة أبو زيد وكمال الدين الدهراوي ، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة ، (الأسكندرية ، الدار الجامعية ، 2002م) .**
- **ليستراي هيجتر ، ترجمة أحمد حجاج مراجعة ، د. كمال الدين سعد ، المحاسبة الإدارية ، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2010م).**
- **محمد أحمد عوض ، الإدارة الاستراتيجية للأصول والأسس العلمية ، (الاسكندرية الدار الجامعية ، 2003م) .**
- **محمد توفيق بليغ ، التكاليف المعيارية ، (القاهرة: مكتبة الشباب ، 1996م) .**
- **محمد توفيق بليغ، نظام التكاليف ، (القاهرة : مكتبة الشباب ، 1983م).**
- **محمد فريد الصحن وآخرون ، مبادئ الإدارة ، (الدار الجامعية ، 2000م) .**
- **محمد مبارك حجير، التقييم الاقتصادي والمحاسبي للأداء ، (القاهرة: مكتبة الأنجلو المصرية ، الطبعة الأولى ، 1969 م).**
- **منير محمود سالم ، المحاسبة الإدارية ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1992م) .**
- **ناصر نور الدين عبد اللطيف ، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات ، (الاسكندرية: جامعة الأسكندرية ، 2004م) .**
- **هاشم أحمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ، (القاهرة ، الدار الجامعية ، 2000م) .**
- **وائل محمد إدريس ، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن ، (عمان : دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع ، 2009م).**

- يوحنا عبد الآدم وآخرون ، **المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة** ، (دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، 1999م) .

2. الأوراق العلمية:

- أمينة حنفي ، **التنظيم لتقييم الأداء** ، (مجلة التنمية الصناعية ، العدد 28، 1997م).
- بابكر يوسف ، **نظم تقييم الأداء الداخلي** ، (القاهرة:جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية ، المجلد 26 ، العدد الأول ، 2004م) .
- زايد سالم أبو شناق ، **تقييم فعالية المحاسبة عن الإنجاز كأداة لتحديد التكلفة في بيئة الموارد المفيدة** ، (الاسكندرية : مجلة التجارة والبحوث العلمية ، مجلة التجارة والبحوث العلمية، العدد الأول ، 2001م) .
- زينات محمد محرم ، **استخدام مدخل التكلفة المستهدفة لرفع كفاءة قرارات تسعير المنتجات في ظل ظروف البيئة الديناميكية المعاصرة** ، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الأول ، 1995م) .
- طلعت عبد الملك ، **تقييم الأداء الاقتصادي** ، (المعهد القومي للإدارة العليا ، دراسة رقم 27، 1966 م) .
- عادل طه أحمد فايد ، **نظام التكلفة على أساس النشاط مدخل مخرج التطبيق تفصيلاً للأداء بالقطاع المصرفي** ، (القاهرة: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث ، العدد الأول، 2004م) .
- علي محمد عبد الوهاب ، **تقييم الأداء** ، (جامعة الدول العربية ، المنظمة للعلوم الإدارية ، مذكرة رقم 64، 1974م) .
- غازي علي ، **بطاقة الأداء كمدخل لبناء القيادة الإبداعية** ، (القاهرة: جمعية إدارة الأعمال العربية، مجلة إدارة الأعمال ، العدد 100، 2003م) .
- محمد إبراهيم منصور ، **دارسة تحليلية لنظام التكلفة على أساس النشاط في ظل التغيرات البيئية للصناعات الحديثة** ، (القاهرة :

جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد الثاني،
2000م) .

- محمود عوض الله أبو محمد ، **استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط في المنظمات الصحية كأداة لترشيد القرارات الإدارية** ، (القاهرة : جامعة الأزهر، كلية التجارة ، المجلة العلمية ، العدد الأول، 2007م).

3. الرسائل الجامعية :

- أحمد هاشم أحمد يوسف ، **المحاسبة عن الإنجاز (امدرمان : جامعة امدرمان الاسلامية ، كلية العلوم الإدارية ، رسالة دكتوراه في المحاسبة ، غير منشورة 1998م) .**

- سيف النصر إبراهيم شمعون ، **الاتجاهات المعاصرة في محاسبة التكاليف وأثرها على قياس تكلفة الانتاج** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، غير منشورة، 2005م) .

- صبري صومائل فهمي ، **المحاسبة عن الانجاز كأداة لقياس التكلفة وترشيد القرارات الإدارية** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، غير منشورة 2002م).

- عاصم التجاني إبراهيم شمعون ، **علاقة أثر نظامي الرقابة والالتزام في أداء الأفراد العاملين** ، (الكوفة: جامعة الكوفة ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2002م) .

- عبد الرحمن الذين النور ، **تقويم الأداء وأثره على تحسين كفاءة العمليات** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2003م) .

- عبد العزيز محمد ، **نظم الرقابة الداخلية وأثرها على التكاليف الإنتاجية** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، غير منشورة ، 2005م) .
- عصام السيد بريمة ، **دور بيانات محاسبة التكاليف في قياس وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية**، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، غير منشورة، 2005م) .
- علوية هاشم إبراهيم الصافي ، **دور محاسبة التكاليف في التخطيط واتخاذ القرار** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة ، 2005م) .
- علي عبد الله محمد حماد ، **الدور الرقابي لمحاسبة المسؤولية وكفاءة استخدام الموارد المتاحة في المؤسسات الحكومية** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، غير منشورة ، 2004م) .
- محمد العوض محمد أحمد ، **مدى تطبيق محاسبة التكاليف والرقابة على عنصر تكلفة المستلزمات السلعية بمصنع سكر عسلاية** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، غير منشورة ، 2004م) .
- محمد محمود بلال محمود ، **حوسبة نظام تكاليف المجتمعات الصناعية المعقدة** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة ، 2005م) .

الملاحق

ملحق رقم (1)

خ " " "

يم

بسم

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا قسم التكاليف والمحاسبه

الإدارية

الدكتور/.....الموقر

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

الموضوع: تحكيم الإستبانة

بالإشارة للموضوع أعلاه مرسل لكم استبيان يخص الدارسة/
نعمات محمد زين عبيد محمد زين تقوم بإعداد دراسة
حول إدارة التكلفة ودورها في قياس وتقويم الأداء في
المنشآت الصناعية .
أرجو من سيادتكم التكرم بمنحي جزء من وقتكم الغالي لتحكيم
الاستبيان المرفق.

ولكم جزيل الشكر !!!

الباحثة

ملحق رقم (2)

خطاب المبحوثين

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

قسم التكاليف والمحاسبة الإدارية

استمارة استبانة

الاخ الكريم /الاخت الكريمة/.....المحترم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

الموضوع: استبانة

تقوم الباحثة بإجراء بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية بعنوان: **(إدارة التكلفة ودورها في قياس وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية)** ولكي يكتمل الجانب العلمي أرجوا مشاركتكم من خلال خبراتكم العلمية والعملية حتى تكون هذه الدراسة إضافة حقيقية للعلم والمعرفة.
علماً بأن هذه المعلومات التي ستدلون بها ستعامل بسرية تامة ولاغراض البحث العلمي فقط.

ولكم جزيل الشكر والتقدير....

الباحثة:

نعمات محمد زين عبيد محمد زين

ت: 0125726610

القسم الأول: البيانات الشخصية:

أرجو التكرم بوضع علامة (√) امام العبارة الملائمة:

1/ العمر:

سنة فأقل 40 - سنة 4 - 50 سنة أكثر من 50 سنة

2/ المؤهل العلمي:

بكالوريوس دبلوم عالي م تير وارة ي

3/ التخصص العلمي:

تكاليف ومحاسبة إدارية محاسبة مالية هندسة نظم ومات محاسبية إدارة أعمال اقتصر أخرى

4/ المؤهل المهني:

زمالة أمريكية بريطانية زمالة سودانية لا زمالة عربية أخرى

5/ المسمى الوظيفي:

م هام مالي مدير تويق ومبيع مدير جودة

م إنتاج مدير مخازن ومشتري محاسب تكاليف أخرى

6/ سنوات الخبرة:

11- 15 سنة

6 - 10 سنوات
 أكثر من 20

5 سنوات فأقل
20- 16 سنة

القسم الثاني: عبارات الاستبانة:
ضع علامة (√) امام العبارة التي تراها مناسبة داخل المربع الموضح أدناه:
الفرضية الاولى: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق محاسبة المسئولية كأداة لإدارة التكلفة وقياس وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية.

رقم	العبارات	اوافق بشدة	اوافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشدة
1	تقسيم المنشأة إلى وحدات أو دوائر نشاط يساعد في تسهيل ودقة عملية قياس وتقويم الاداء.					
2	تطبيق نظام محاسبة المسئولية يزيد من روح التنافس بين الافراد والاقسام مما يؤدي إلى كفاءة الاداء وبالتالي تحقيق أهداف المنظمة.					
3	من الافضل للمنشأة تطبيق نظام لامركزي لأنه يساعد في كسب الوقت والجهد ولأن المشاركة في اتخاذ القرار تضمن صحة ودقة القرار.					
4	تحديد المسئوليات في المستويات الإدارية المختلفة في الهرم الإداري يساهم في تسهيل عملية قياس وتقويم الأداء.					
5	تتصف محاسبة المسئولية بسرعة الكشف للأخطاء، ومعرفة وتحديد أسباب هذه الأخطاء بصورة دقيقة.					

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط كأداة لإدارة التكلفة وقياس وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية.

رقم	العبارات	اوافق بشدة	اوافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشدة
1	تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى تخصيص التكاليف غير المباشرة بصورة أفضل على المنتجات من خلال تحديد مسببات التكلفة الأساسية.					
2	يساهم نظام التكلفة على أساس النشاط في تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة ومن ثم إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يسمح لإدارة المنشأة بإعادة توزيع مواردها بصورة أفضل.					
3	تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يساعد على تقوية الرقابة على محركات التكلفة وليس المنتج النهائي مما يؤدي إلى قياس وتحليل الانحرافات بصورة دقيقة.					
4	تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يوفر معلومات دقيقة عن تكاليف الإنتاج تساعد في اتخاذ القرارات العملية التي يعتمد اتخاذ القرار فيها على التكلفة.					
5	تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى ضبط التكاليف لكل مركز إنتاج.					

الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق نظام المحاسبة عن الإنجاز كأداة لإدارة التكلفة وقياس وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية.

رقم	العبارات	اوافق بشدة	اوافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشدة
1	تطبيق نظام المحاسبة عن الإنجاز يساعد على التحسين المستمر للعمليات الإنتاجية من خلال تطوير الأنشطة المضيغة للقيمة.					
2	الاستجابة السريعة لطلبات السوق المتنوعة في أكثر وقت ممكن وتقديم منتجات تفوق حاجات وتوقعات العميل يؤدي إلى زيادة القدرة التنافسية للمنشأة.					
3	تطبيق نظام المحاسبة عن الإنجاز يؤدي إلى كفاءة العملية الإنتاجية من خلال رقابة الجودة الشاملة.					
4	يساهم نظام المحاسبة عن الإنجاز في إعادة هندسة وتصميم عمليات ومعدات التصنيع بشكل يؤدي إلى تقليل الوقت الضائع وإزالة عمليات النقل والتخزين.					
5	الاستخدام الكفء للموارد وتخفيض تكلفة المواد الخام من خلال التعاقدات طويلة الاجل مع عدد محدد من الموردين يؤدي إلى تدعيم الميزة التنافسية للمنشأة.					

ملحق رقم (3)

قائمة محكمي الإستبانة

الاسم	الرتبة العلمية	العنوان
د. بابكر ابراهيم صديق	أ. مشارك	جامعة السودان للعلوم

والتكنولوجيا		
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا	أ. مساعد	د. محمد عبد الحميد محمود
أكاديمية السودان للعلوم المصرفية	أ. مساعد	د. زين العابدين يس بريمة

