

التكامل بين نظام تكاليف الأنشطة ونظام
محاسبة المسؤولية لدعم القرارات
الاستراتيجية في منظمات الأعمال
الحديثة

(دراسة نظرية تطبيقية)

بحث مقدم من

نشوي السيد علي السيد

إن التكامل بين نظام تكاليف الأنشطة ونظام محاسبة المسؤولية له دور رئيسي في صنع القرارات الاستراتيجية ، وتعد المعلومات هي حجر الأساس الذي ترتكز عليه القرارات وبقدر الدقة والشمول وحسن التوقيت في توفير المعلومات الضرورية ترتفع تلك الكفاءة ، ولذلك فإن طبيعة القرارات الاستراتيجية ودرجة الكفاءة في صنعها إنما تتوقف على نوعية المعلومات المستخدمة ودرجة دقتها والتكامل بين الأساليب التي تخدم القرار في تصميم وتطوير نظام معلومات عام ومتكامل يحقق الاهداف المطلوبة للمنظمة وأوضح البحث أهمية وجود التكامل بين نظام تكاليف الأنشطة ونظام محاسبة المسؤولية ، حيث تناول أبعاد نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط ونظام محاسبة المسؤولية ، من خلال عرض البعد الرأسي والبعد الأفقي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ، والبعد التنظيمي والمحاسبي لنظام محاسبة المسؤولية . وتحقيقاً لهذا التكامل قمنا بإجراء دراسة اختبارية باستخدام أساليب إحصائية لإثبات صحة فروض الدراسة وتم التأكد من مدى إمكانية التكامل بين مدخل المحاسبة على أساس النشاط والبعد الإزدواجي للمسؤولية ، كما تم عرض التأثيرات الناتجة عن الرقابة على أساس الأنشطة على مفاهيم محاسبة المسؤولية التقليدية ، وتناولنا أخيراً تحديات وأثر التكامل على بيئة الأعمال الحديثة

Abstract:

The integration between the costs of activities system and the Responsibility Accounting system has a key role in the strategic decision-making, because the success of the organization depends on the level of the efficiency of its management in the decision-making . Information is the cornerstone of the decision-making and its accuracy, comprehensiveness and timeliness in the provision of information is the necessary factor that rises that efficiency. Hence, the nature of the strategic decisions, the degree of the efficiency in their making depends on the quality of the information used, the degree of its accuracy as the launcher of the integration of methods that serve in the design and development of a general and integrated information system to achieve the desired objectives of the organization. This research shows the integration of the costs of the activities system and the Responsibility Accounting system. Achieving this integration demands a separation between the planning data and the actual data in order to make use of these data in the decision-making, without misleading the director with incorrect information on the efficiency and effectiveness of the organization's department's activities.

طبيعة البحث وأهميته:

أن نجاح المنظمة يتوقف على معدل كفاءة إدارتها في صنع القرارات ، ولذلك جدد الباحثة ضرورة للتكامل بين نظام تكاليف الأنشطة ونظام محاسبة المسؤولية حيث أن هذا التكامل له دور رئيسي في صنع القرارات الاستراتيجية ، وتعد المعلومات هي حجر الأساس الذي ترتكز عليه القرارات وبقدر الدقة والشمول وحسن التوقيت في توفير المعلومات الضرورية ترتفع تلك الكفاءة ، من هنا فإن طبيعة القرارات الاستراتيجية ودرجة الكفاءة في صنعها إنما تتوقف على نوعية المعلومات المستخدمة ودرجة دقتها انطلاقاً من التكامل بين الأساليب التي تخدم القرار في تصميم وتطوير نظام معلومات عام ومتكامل يحقق الأهداف المطلوبة للمنظمة .

مشكلة البحث:

تصيح الباحثة مشكلة الدراسة في بعض التساؤلات تتمثل في الآتي: -

١. هل يحقق التطبيق الأمثل لنظام تكاليف الأنشطة دعم القرارات الاستراتيجية؟
 ٢. هل يحقق التطبيق الأمثل لنظام محاسبة المسؤولية دعم القرارات الاستراتيجية؟
 ٣. هل هناك تعارض حقيقي بين مضمون ومتطلبات نظام تكاليف الأنشطة وما تسعى إليه محاسبة المسؤولية أم أن هناك إمكانية لإحداث تكامل فيما بينهما ، وإذا ما تم إحداث هذا التكامل ، ما اثر ذلك على القرارات الاستراتيجية في منظمات الأعمال ؟
- أهداف البحث:

تم تقسيم هدف البحث إلى عدة أهداف فرعية تتمثل في: -

١. دراسة أثر البيئة الحديثة لنظام تكاليف الأنشطة والتي عن طريقها يصبح بالإمكان إدارة التكاليف وتخفيضها وصولاً إلى الريادة في التكلفة وخدمتها لمنظمات الأعمال.
٢. دراسة دور محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء الإداري في منظمات الأعمال تحقيق التكامل بين نظام تكاليف الأنشطة ونظام محاسبة المسؤولية بهدف دعم القرارات الاستراتيجية في منظمات الأعمال
٣. تحقيق التكامل بين نظام تكاليف الأنشطة ونظام محاسبة المسؤولية بهدف دعم القرارات الاستراتيجية في منظمات الأعمال

مفاهيم البحث:

- نظام تكاليف الأنشطة¹ : هي المنهج الذي يحدد التكاليف بطريقة موضوعية من خلال "علاقات التكلفة والتأثير" حيث يتم تحديد تكلفة كل نشاط ويتم تخصيصها للمنتج أو الخدمة في حالة ان ذلك المنتج أو الخدمة يستخدم هذا النشاط وقد أدى تطبيق تكلفة الأنشطة إلى تحديد وحدة المنتج بطريقة أكثر دقة وموثوقية.

¹ Sara Gamal ، A Suggested Framework for the Integration of Activity-Based Costing (ABC) in a Lean Environment to Enhance Companies Competitive Position ، A Case Study in Egypt، German University in Cairo (GUC) ، 2011 ، P. 4 .

- محاسبة المسؤولية^١ : نظام إداري محاسبي للمحاسبة عن التكاليف والإيرادات وتقويم الأداء، يرتبط بالهيكل التنظيمي للمنشأة، يقوم على أساس تقسيم المنشأة إلى مراكز مسئولية، وتفويض السلطات والصلاحيات اللازمة لتنفيذ الأعمال الموكلة لكل مركز، بهدف تحقيق رقابة فعالة، وتقييم أداء كل مركز مسؤولية ومحاسبته .
- القرارات الاستراتيجية^٢ : مجموعة من القرارات الإدارية التي تربط المنظمة ببيئتها وترشد أنشطتها الداخلية وتحدد ادائها طويل الاجل، وتتصف بالتعامل مع المستقبل البعيد، من خلال العمل على خلق ميزة تنافسية مستدامة للمنظمة مقارنة بمنافسيها.
- منظمات الأعمال^٣ : هي وحدات اقتصادية تستخدم موارد وعناصر الإنتاج لتحويلها الى مخرجات عن طريق قيامها بأنشطة وتفاعلات بهدف اشباع حاجات ورغبات المجتمع من خلال عملية انتاج سلع او خدمات تحصل في مقابلها على ارباح لتضمن بقاءها ونموها .

فروض البحث:

الفرض الأول :

- أ. الفرض العدمي: إن نظام محاسبة تكاليف الأنشطة يكفي لإتخاذ القرارات الاستراتيجية بمنظمات الأعمال الحديثة.
- ب. الفرض البديل: إن نظام محاسبة التكاليف الأنشطة لا يكفي لاتخاذ القرارات الاستراتيجية بمنظمات الأعمال الحديثة.

الفرض الثاني :

- أ. الفرض العدمي: ليس هناك صعوبات تواجه المديرين في الإدارة العليا من إتخاذ القرارات الاستراتيجية التي تفي باحتياجات منظمات الأعمال الحديثة
- ب. الفرض البديل: هناك صعوبات تواجه المديرين في الإدارة العليا من إتخاذ القرارات الاستراتيجية التي تفي باحتياجات منظمات الأعمال الحديثة.

الفرض الثالث:

- أ. الفرض العدمي: لا يساعد التكامل بين نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط بنظام محاسبة المسؤولية في دعم القرارات الاستراتيجية في منظمات الأعمال الحديثة.
- ب. الفرض البديل: يساعد التكامل بين نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط ونظام محاسبة المسؤولية ودعم القرارات الاستراتيجية في منظمات الأعمال الحديثة.

^١ حمود خالد العزمي - دور اساليب المحاسبه الاداريه الاستراتيجيه في تطوير نظام محاسبه المسئوليه في منظمات الاعمال الكويتييه - جامعه بورسعيد - كلية التجارة - رساله ماجستير "غير منشورة" - ٢٠١١ .

^٢ سيد على محمد على حمزة - نظم دعم القرارات كمتغير في تعزيز أثر المعرفة الضمني على جوده القرارات الاستراتيجية - دراسته تطبيقيه - جامعه الشرق الاوسط - كلية ادارة الاعمال - رساله ماجستير - ٢٠١٠ .

^٣ محمد محمد العشري ، اثر الافصاح المحاسبي البيئي في زيادة فاعلية قرارات الاستثمار في منظمات الاعمال ، رساله ماجستير ، جامعه بورسعيد ، كلية التجارة ، ٢٠١١ .

منهج البحث:

أن المنهج المستخدم في هذا البحث يعتمد على المنهج الاستقرائي **The Inductive Approach** من خلال الاطلاع على جميع الدراسات المكتبية للكتب والمقالات العلمية والرسائل العلمية وغيرها من المصادر التي تناولت موضوع البحث سواء نظام تكاليف الأنشطة أو نظام محاسبة مسئولية بهدف التوصل الى نقاط الربط الممكنة فيما بينهما وتحقيق التكامل بين نظام تكاليف الأنشطة ونظام محاسبة المسئولية لتدعيم القرارات الاستراتيجية في منظمات الأعمال. كما يعتمد البحث على منهج الاستنباط **The Deductive Approach** الذي من خلاله تستطيع الباحثة الوصول الي مدي إمكانية التكامل بين نظام تكاليف الأنشطة ونظام محاسبه المسئولية وأثر هذا التكامل علي عمليه دعم القرارات الاستراتيجية.

خطه البحث:

الفصل الأول: التاصيل العلمي لنظام تكاليف الأنشطة ونظام محاسبة المسئولية

المبحث الأول: إطار عام لنظام تكاليف الأنشطة

المبحث الثاني: دور محاسبه المسئولية في تطوير المستويات الإدارية في منظمات الأعمال
الفصل الثاني: التكامل بين نظم تكاليف الأنشطة ونظام محاسبة المسئولية لتعزيز القرارات الاستراتيجية

المبحث الأول: أبعاد نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط ونظام محاسبة المسئولية

المبحث الثاني: التكامل بين نظام تكاليف الأنشطة ونظام محاسبة المسئولية

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لاختبار التكامل بين نظام تكاليف الأنشطة ونظام محاسبة المسئولية لدعم القرارات الاستراتيجية
المبحث الأول: إطار الدراسة الميدانية
المبحث الثاني: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

الدراسات السابقة:

يمكن بلورة الدراسات السابقة التي تناولت موضوع البحث ما يلي:

١. دراسة (شاهندا الطرانيسي ٢٠١٦) ^١

هدفت الدراسة إلى قياس أثر نظم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بهدف تحسين جودة المراجعة المالية في بيئة الأعمال الحديثة، من خلال التطرق إلي تأثير الإدارة الإستراتيجية على نظم المحاسبة الإدارية حيث أوضحت مفهوم الإدارة الإستراتيجية وأهدافها وعناصرها ومراحل الربط بينها وبين المحاسبة الإدارية، وأوضحت أيضا مفهوم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وأهدافها وتصنيفها، واثر أسلوب التحليل الإستراتيجي على تحسين جودة المراجعة المالية ومراحل تطبيقه، ومعوقات دور نظم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على جودة المراجعة المالية، كما عرفت مفهوم جودة المراجعة وأهميتها والعوامل المؤثرة على انخفاض وزيادة جودة المراجعة، ودور مدخل القيمة المضافة على نشاط المراجعة الداخلية، وتطرق أيضا إلى دور نظام تكاليف المحاسبة على اساس النشاط، ونظام محاسبة المسئولية وعدة اساليب اخري في تحقيق أغراض المراجعة الداخلية والخارجية والمعايير المتعلقة بعمل المراجعة الداخلية كأداة لتحسين جودة المراجعة الخارجية .

^١ شاهندا السيد السيد الطرانيسي، مدخل مقترح لتطوير نظم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بهدف تحسين جودة المراجعة المالية في بيئة الأعمال الحديثة، جامعة بورسعيد، كلية التجارة، رسالة ماجستير، ٢٠١٦.

٢. دراسة (أشرف موسى خير ٢٠١٣)^١

يهدف المدخل المقترح إلى قياس الموقف الاستراتيجي للمنشأة وتحديد مدى قدرتها على الاستمرار والنمو في بيئة الأعمال الحديثة من خلال التركيز على عوامل النجاح الأساسية مثل المرونة والجودة والقدرة التسليمية وخدمة ما بعد البيع، كما تناول أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لتعزيز الميزة التنافسية في المنظمات الحديثة

٣. دراسه (Emma Ik Okoye ٢٠١١)^٢

تناولت هذه الدراسة تحسين الأداء الإداري في منظمات التصنيع -دراسة تطبيقية للمحاسبة المسئولية. لقد استخدمت المنظمات في هذه الدراسة أربع فرضيات، تم جمع البيانات من خلال استبيان منظم جيدا من المنظمات الصناعية في ١٢ ولاية وقدمت البيانات في الجداول التكرارية وتم تحليلها باستخدام النسب المئوية، وخضعت الفرضيات للاختبار باستخدام ارتباط بيرسون، وظهرت نتيجة التحاليل أن هناك علاقة كبيرة بين محاسبة المسئولية والأداء الإداري. وأن المنظمات الصناعية واجهت مشاكل في تطبيق محاسبة المسئولية. إن التوصية الرئيسية للدراسة هو أن المنظمات يجب أن تتبنى تطبيق محاسبه المسئولية لضمان سلامة مخرجات النظام ولتحسين أنشطة وعمليات في المنظمة.

٤. دراسة (حمود العازمي ٢٠١١)^٣

تناولت هذه الدراسة مفهوم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية كما انها تمددت لتشمل التطورات في أسلوب التكلفة على النشاط عن طريق النهج الإستراتيجي للمحاسبة الإدارية وما إذا كان هناك صلة لأسلوب التكلفة على أساس النشاط لدفع هذه الإستراتيجية لتحقيق أهدافها وحتى تتمكن من فهم العلاقة بين الإدارة التنفيذية والاستراتيجية، وقامت تلك الدراسة أيضا بتصنيف الأبعاد المختلفة لاستخدامات المحاسبة الإدارية، كما أنها تناولت التطورات في المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وكيفية أداء دورها في تحسين أسلوب التكلفة على أساس النشاط ، ومواجهة تلك التطورات في الواقع الميداني ، وقد توصلت الدراسة الى إن هناك تأثير ملحوظ لانعكاسات بينه التصنيع الحديثة على نظام محاسبة المسئولية بمنظمات الأعمال مما يؤدي الى ضرورة التطور الاستراتيجي سريعا ومواكبته .

٥. دراسه (محمد شاهين ٢٠١٠)^٤

تناولت هذه الدراسة الأساليب المتطورة التي تعكس القياس الدقيق للتكاليف بالشكل الذي يمكنها من المنافسة في الأسواق العالمية. كما تناولت حاجة المستويات الإدارية المختلفة إلى توافر معلومات تساعد في اتخاذ القرارات الاستراتيجية المؤثرة على بقاء المنشأة في السوق. كما هدفت إلى دراسة وتحليل مدخل المحاسبة عن تكاليف الموارد وكيفية قياس استهلاك

^١ أشرف موسى خير، مدخل مقترح للمراجعة الإدارية الإستراتيجية بهدف دعم القدرة التنافسية لمنظمات الاعمال، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعه بورسعيد ٢٠١٣.

^٢ Emma Ik Okoye ، **Improvement of Managerial Performance in Manufacturing Organizations – An Application of Responsibility Accounting** ، " Nnamdi Azikiwe University – March، 2011

^٣ حمود خالد العزمي ، دور اساليب المحاسبه الاداريه الاستراتيجيه في تطوير نظام محاسبه المسئوليه في منظمات الاعمال الكويتيه ، جامعه بورسعيد ، كلية التجارة ، رساله ماجستير، ٢٠١١ .

^٤ د.محمد احمد شاهين – دراسه تحليليه لمدخل المحاسبه عن استهلاك الموارد كاحد المناهج المقترحة لتطوير اسلوب التكلفة على اساس النشاط – جامعه عين شمس -كلية التجارة – العدد الرابع الجزء الاول – مجله علميه – ٢٠١٠ .

الأنشطة وإدارة الموارد في الشركات. وتحديد المزايا الخاصة الناتجة من تطبيق مدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة والخطوات العملية الخاصة بتطبيق ذلك المدخل.

٦. دراسته (Grégory Wegmann 2008)^١

تناولت هذه الدراسة أسلوب التكلفة على أساس النشاط وتطبيقاته باستخدام محاسبة الإدارة الاستراتيجية حيث أنها تعتبر الملامح الرئيسية لهذه التطبيقات. ولقد اتسعت هذه الدراسة لتشمل جميع تطبيقات أسلوب التكلفة على أساس النشاط حيث قام الباحث بتحليل العديد من الاقتراحات، مثل إرضاء العميل وإدارة التكلفة والتكلفة الموجهة بالوقت.

٧. دراسة (Withrite and Kim 2006)^٢

هدفت هذه الدراسة إلى تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة على البنوك، وتناقش الدراسة عملية تحليل المنافع والعوائق في تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في البنوك، وترى الدراسة أن البنك قادر على تحديد إيراداته لكنه غير قادر على تحديد تكلفة كل منتج أو خدمة أدت إلى هذه الإيرادات، كما أن البنك يكسب من ناحية تجارية إلا أنه غير مربح من نواحي أخرى وأن هناك ازدواجية في تنفيذ أنشطة البنك. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أولاً أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يحدد تكلفة الخدمة بدقة. وثانياً قدرة نظام التكاليف على أساس الأنشطة على قياس ربحية العميل أو المنتج وأخيراً أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعمل على تحسين عملية صنع القرار، ومساعدة البنوك على تحقيق الأهداف الاستراتيجية. وقد خلصت الدراسة إلى ضرورة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في البنك حيث هو الخيار المنطقي في قطاع الخدمات لتحقيق العديد من المنافع وبوجه خاص في البنوك.

٨. دراسة (Karishnan 2006)^٣

أوضحت هذه الدراسة أن استخدام نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة يؤدي إلى إيجاد مقومات أفضل لاتخاذ القرارات في المنشآت الخدمية وخاصة في مراحل التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات بالإضافة إلى كونه أداة فعالة لتتبع التكاليف للمنتج وتطبيق مفاهيم الجودة الشاملة لقياس مدى القيمة المضافة للمستهلك. كمل بين الباحث بأن نظام محاسبة التكاليف يوفر أساساً لفرص خفض التكاليف واستبعاد أي أنشطة لا تؤدي إلى زيادة القيمة المضافة للسلعة مما يؤدي إلى التوفير في الموارد المتاحة. وقد توصل الباحث أنه وب تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة يتم توفير أساساً دقيقاً لتحديد واحتساب التكلفة

¹ Gregory Wegmann ، **The Activity-Based Costing Method: Development and Applications** ، University of Burgundy ، Faculty of Economics Business Administration ، December ، 2008

² Witherite، Jeffrey، and Kim، Il-woon، **Implementing Activity- Based Costing in the Banking Industry**، Bank Accounting and Finance، 2006، 29-34.

³ Krishnan، Anbalagan، **An Application of Activity Based Costing in Higher Learning Institution: A Local Case Study**، Contemporary Management Research، 2006، P75-90، Vol.2، and No.2.

الحقيقة للمنتج، وأنه من الضروري لتطبيقها النظام بشكل فعال إيجاد موظفين مختصين بحاسبة التكاليف وذلك لتحديد الأنشطة التي لا تؤدي الى قيمة مضافة، وبالتالي استبعادها دون التأثير على المخرجات النهائية.

٩. دراسه (سعيد قطب ١٩٩٩) ^١

هدفت الدراسة إلى محاولة إعادة تعريف بعض متغيرات نموذج المساءلة المحاسبية المتعارف عليها حاليا سواء على مستوى المحور المفاهيمي أو المحور القياسي أو المحور الرقابي وذلك في ضوء متطلبات بيئة التصنيع الحديثة. وقد تضمنت الدراسة عددا من المقترحات التطويرية في الاطار العام لنظام المحاسبة عن المسؤولية ، ولإثبات الصحة العلمية والمنطقية لهذة المقترحات ثم القياس بدراسة استطلاعية لجدوى النموذج المقترح للمساءلة المحاسبية معتمدا في ذلك على قائمة استبيان وزعت داخل المجال الأكاديمي من المهتمين بمجال البحث .كما تعتبر هذة الدراسة محاولة جادة لتطوير نظام محاسبة المسؤولية حتى يتوافق مع اختصاص ومتطلبات بيئة التصنيع الحديثة ، ولكنها كانت محاولة تطويرية لبعض المفاهيم العامة لنظام محاسبه المسؤولية ، ولم تتناول جوانب هامة في نظام محاسبة المسؤولية مثل تطوير نماذج لحساب أسعار التحويل الداخلي للمنتجات الوسيطة وكيفيه تطوير تقارير لعرض وتحليل الانحرافات بشكل تفصيلي . وبالتالي لم يتم ربط تلك الجوانب المتطورة بمدخل التكلفة على أساس النشاط.

^١ أحمد سعيد قطب حسانين ، نموذج مقترح للمساءلة المحاسبية في ضوء متطلبات بيئه الانتاج الحديثه ، المجله العلميه التجارة والتمويل ، كليه التجاره ، جامعه طنطا ، العدد الاول ، ١٩٩٩ ، ص ٨ .

الفصل الأول : التأصيل العلمي لنظام تكاليف الأنشطة ونظام محاسبة المسؤولية

١/١ نظام تكاليف الأنشطة

١/١/١ مفهوم نظم تكاليف الأنشطة ABC : قدم العديد من الباحثين تعريفات مختلفة لنظم تكاليف الأنشطة ABC حيث قدم¹ أحدهم مدخل التكاليف على أساس النشاط ABC على أنه تجميع وتحليل الأنشطة واختيار مسببات الموارد المناسبة التي تتطلب تحديد مقياس لاستهلاك الأنشطة لموارد المنظمة بغية تحديد تكلفة هذه الأنشطة ، وبدورها تستخدم لقياس تكلفة موضوعات التكلفة النهائية كالمنتجات أو الخدمات من خلال اختيار مسببات الأنشطة التي تحدد مقياس استهلاك موضوعات التكلفة لأنشطة المنظمة ، وذلك بهدف حساب التكلفة بشكل موضوعي ودقيق لموضوعات التكلفة ، وتقديم معلومات صحيحة ومفيدة عن أنشطة المنشأة بما يكفل خدمة أغراض نظام التكاليف .

٢/١/١ أهمية نظام التكاليف على أساس النشاط : تتمثل أهمية نظام تكاليف على أساس النشاط في عدة نقاط ذكر منها ما يلي :

- ١ . يساعد تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة على توفير وتقديم بيانات تكلفة أكثر دقة وملائمة لاتخاذ القرارات الإدارية مثل تسعير المنتج، اختيار مزيج الإنتاج والزبائن الأمثل، وتحسين مقاييس الأداء، وترشيد تكاليف الإنتاج مما يؤدي إلى زيادة القدرة التنافسية للمنظمة.
- ٢ . يساعد تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة على إحداث تغييرات جوهرية في بعض الأنشطة على خطوط الإنتاج حيث يتم تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطاً بالتكاليف الأمر الذي سيؤدي إلى ترشيد العمليات بإلغاء الأنشطة عديمة المنفعة وبالتالي ترشيد توزيع موارد المنظمة.
- ٣ . يؤدي تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى تطوير وتحسين العلاقات مع العملاء وبالتالي تحقيق هدف رضا العميل من خلال اقتاعه بتكلفة المنتج وأسس حسابها.
- ٤ . نتيجة لانخفاض حجم العمالة المباشرة الناتج عن التطور الصناعي وتحول معظم العمل اليدوي إلى عمل يتم آلياً وكذلك تقادم تقارير التكاليف وعدم ملاءمة محتوياتها وطول فترة إعدادها فإن بيئة المنشآت الحديثة تحتاج إلى معلومات ووقتية لاتخاذ قرارات فورية الأمر الذي أدى إلى ضرورة التحول السريع إلى أنظمة التكاليف المدعومة للنشاط الإداري والتركيز خاصة على استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

٣/١/١ مراحل تطور منهج التكاليف المبنية على الأنشطة : لقد مرَّ منهج التكاليف المبنية على الأنشطة بمراحل تطور مختلفة، بدأت بالمحاسبة على أساس النشاط ثم المحاسبة عن تكلفه على أساس النشاط باستخدام محرك الوقت، ثم المحاسبة عن استهلاك الموارد، وفيما يلي شرح هذه المراحل بشيء من التفصيل:

١/٣/١/١ المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط (Activity-Based Cost (ABC

¹ Gregory Wegmann ، Cost Management for IT Activities: A Case Study in the IT Division of a French Bank using Activity-based Costing ، University of Burgundy –IAE Dijon School of Management، CREGO، 2013، P3 .

- تتمثل خطوات تطبيق منهج المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط في خطوات رئيسيه^١
- الخطوة الأولى: تعيين الأنشطة اللازمة لأداء كل عملية من العمليات اللازمة لإنتاج منتج أو تقديم خدمه.
- الخطوة الثانية: تعيين مراكز (مجمعات النشاط)
- الخطوة الثالثة: تحديد مسببات او محركات التكلفة
- الخطوة الرابعة: تخصيص التكاليف لمجمعات (مراكز) النشاط
- الخطوة الخامسة: تخصيص تكاليف مجمعات الأنشطة للمنتجات أو الخدمات
- ٢/٣/١/١ نظام التكلفة على أساس النشاط باستخدام محرك الوقت

Time- Driven Activity- Based Costing Approach (TDABC)

ومن أجل التغلب على الصعوبات التي تواجه نظام المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط قدم كل من Kaplan & Anderson^٢ مدخلا جديدا لمنهج التكلفة المبنية على الأنشطة أطلق عليه نظام التكلفة على أساس النشاط باستخدام محرك الوقت ، هذا المنهج الجديد لا يخصص الموارد والتكاليف لأنشطة محددة كما في نظام المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط، ولكن يحدد نظام التكلفة على أساس النشاط باستخدام محرك الوقت لمختلف الإدارات، وتكاليفها وطاقاتها الفعلية. ويستخدم هذا النظام عند تصميم نظم تكاليف الأنشطة المعقدة^٣ ، وعند تطبيق هذا النظام لابد من اتباع عدة خطوات تتمثل في التالي^٤ :

^١ محمد مصطفى عطيه غندور ، تطوير موازنه البرامج والأداء باستخدام إدارة التكلفة بهدف تخفيض الانفاق الحكومي ، دراسته تطبيقية ، رساله ماجستير ، كلية التجارة ، جامعه المنصورة ، ٢٠١١ ، ص ١١٤ : ص ١٢٣ .

^٢ Kaplan ، and Anderson ، **Time-Driven Activity-Based Costing** ، a simpler and more powerful path to higher profits ، Harvard Business School press ، Boston ، 2007 ، p 5 : p15

^٣ لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع الى:

- N.Demeere ، K.Stouthuysen ، F. Roodhooft ، **Time-Driven Activity-Based Costing In An Outpatient Clinic Environment Development ، Relevance And Managerial Impact** ، Health Policy ، 2009 ، P 296 .
- S.Hoozee ، and W.Bruggeman ، **Identifying Operation Improvements During The Design Process Of A Time-Driven ABC System: The Role Of Collective Worker Participation And Leadership Style** ، Management Accounting Research ، Volume 21 ، Issue 3 ، 2010 ، P 185 .

^٤ لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع الى:

- د. سامي نجدي محمد علي ، د. سامي نجدي محمد علي ، أصول المحاسبة عن التكاليف غير المباشرة الصناعية والتسويقية ، بدون ناشر ، الطبعة الرابعة ، ٢٠١١ ، ص ١٥٥ : ١٥١ .
- د. أحمد هشام معوض ، نموذج للتكلفة على أساس النشاط باستخدام محرك الوقت TDABC بالتطبيق على الأعمال اللوجيستية في الشركات التجارية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعه المنصورة، المجلد ٣٤ ، العدد ٢ ، ٢٠١٠ ، ص ٣٥٦
- د . على مجدى سعد الغرورى، التكلفة على أساس النشاط الموجة بالموقت "منهج جديد لزياده دقة تكلفة المنتج" المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعه المنصورة، المجلد ٣٣ ، العدد ٢ ، ٢٠٠٨ ، ص ٢٥ : ٢٧ .

الخطوة الأولى: تحديد مجموعات الموارد المختلفة (أى الموارد اللازمة لأداء نشاط كل إدارة أو قسم داخل المنشأة)
الخطوة الثانية: تقدير التكلفة الإجمالية لكل مجموعة من الموارد السابقة.
الخطوة الثالثة: تقدير الطاقة الفعلية لكل مجموعة من الموارد - الإدارة أو القسم-كساعات العمل المتاحة أو غيرها .
الخطوة الرابعة: حساب متوسط تكلفه وحدة الوقت من كل مجموعه موارد وذلك بقسمة التكلفة الإجمالية لتلك المجموعه على وحدات الطاقة الفعلية لها.
الخطوة الخامسة: تقدير الوقت لكل حدث داخل نشاط معين وذلك بتطبيق معادلة الوقت الملائمة للنشاط وخصائص الحدث.
الخطوة السادسة: حساب تكلفة الحدث من خلال ضرب متوسط تكلفة وحدة الوقت من مجموعة الموارد في الوقت المقدر لهذا الحدث.

٤/١/١ أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة : تتمثل اهداف نظام التكاليف على أساس النشاط في عدة اهداف ، ذكر منها ما يلي :

- ١ . توفير مجموعة من مقاييس الأداء المالية وغير المالية من خلال مؤشرات غير مالية لمسببات التكلفة، حيث تشمل هذه المقاييس التكلفة والوقت والجودة^١ .
- ٢ . العمل على قياس الأداء بفاعلية وبصورة أدق، وتحديد مواطن الإسراف وكذلك يمثل آليه للرقابة على التكاليف وإدارتها على المدى الطويل أيضا، ويتم ذلك من خلال تركيز الإدارة على مسببات التكلفة وكذلك فإن النظام يساهم في إدارة، إعداد الموازنات، الرقابة وتقييم الأداء وتحسينه.
- ٣ . تحديد المزيج الأمثل للمنتجات والعملاء، حيث يساعد هذه النظام الإدارة على فهم أفضل للطريقة التي يتم توليد الأرباح بها، وبالتالي يستطيع المديرون الاستفادة من هذا الفهم في زيادة الربحية من خلال إعادة النظر في المزيج الحالي إلى مزيج أكثر ربحيه، حيث أن اتباع نظام تكاليف الأنشطة سوف يقلل من احتمالية اتباع استراتيجيات تشغيلية أو تسويقية ينتج عنها بيع المنتج بأقل من التكلفة المحسوبة على أساسه^٢ .

٢/١ مفهوم نظام محاسبه المسئولية : هناك عدة دراسات^٣ تري أن محاسبة المسئولية هي نوع من المحاسبة الإدارية التي تختص بجمع وتقدير كل من المعلومات المحاسبية المخططة

^١ لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع الى :

- Grasso ، ، Lawrence ، **Are ABC And RCA Accounting System Compatible With Lean Management ?** Management Accounting Quarterly ، Vol.7 ، No 1 ، USA ، 2005 . ، p12 : 27

^٢ Hoengeren ، T. ، Charles and Others ، **Management and Cost Accounting** ، prentice Hall ، 2005 ، P 355:357 .

^٣ ولمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى :

- Raffi Indjey، "Budgeting Controlling and Accounting for Social Responsibility Expenditure a Trend Analysis of Impending Issues"، Nnamdi Azikiwe University، Working Paper Series، 2010، P:39.
- Michael S. H. Shin، "Responsibility Accounting and Controllability: Determinants of Performance Evaluation Systems for Plant Managers

والفعلية في صورة (شكل) مراكز مسئولية والسمة الجوهرية لمحاسبة المسئولية تتمثل في أنها تركز على مراكز المسئولية ، والواقع يقرر أن يكون هذا ضرورياً في عملية الرقابة الإدارية تتمثل هذه المراكز في ^١ :

❖ مركز الربحية: في مركز الربحية يعتبر المدير مسئولاً عن صافي أرباح الوحدة، وبما أن صافي الربح هو الفرق بين الإيرادات والمصروفات، فإن مدير الوحدة يكون مسئولاً عن كل من الإيرادات والمصروفات التي تتحقق في الوحدة التي يديرها.

❖ مركز التكلفة: مركز التكلفة هو وحدة مستقلة - قسم، إدارة - بحيث يكون مدير أو رئيس هذه الوحدة مسئولاً عن التكاليف التي تحدث في تلك الوحدة.

❖ مركز الاستثمار: في مركز الاستثمار قد يكون المدير مسئولاً عن صافي الربح المحقق في الوحدة بالإضافة إلى مسئوليته عن حجم رأس المال المستثمر في الوحدة ^٢

١/٢/١ مقومات نظام محاسبة المسئولية : تتمثل مقومات نظام محاسبة المسئولية في عدة نقاط أساسية

١. وجود هيكل تنظيمي واضح يحدد السلطات والمسئوليات لجميع العاملين بالمنشأة
٢. تقسيم المنشأة الى مراكز المسئولية
٣. وضع معايير الأداء
٤. قياس الأداء والتقرير عنه
٥. وضع المكافآت والحوافز طبقاً للأداء

٢/٢/١ خصائص محاسبة المسئولية ^٣ : تتلخص خصائص محاسبة المسئولية في عدة نقاط نذكر منها ما يلي ^٤ :

١. إن مفهوم نظام محاسبة المسئولية يعمل على تقسيم النشاط إلى أنشطة فرعية.
٢. يتولى كل نشاط فرعي وحدة تنظيمية ويكون ذلك النشاط من مسئوليتها، ويطلق على كل وحدة تنظيمية مركز مسئولية.
٣. تخويل إدارة مركز المسئولية صلاحيات محددة لتنفيذ مسئوليتها، وتبعاً لذلك يسمى مركز المسئولية، مركز تكلفة أو إيراد أو ربحية أو استثمار.

in Canada"، NUS Business School، National University of Singapore، Working Paper Series، 2009، P:63.

^١ ولمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى :

- Z. Junlin & Zengbias، "Responsibility Cost Control System in China : A Case of Management Accounting Application"، Management Accounting Research، Vol.13، No.4، 2010، P:101.

² Emma IK Okoue ، "Improvement of Managerial Performance in Manufacturing Organizations – An Application of Responsibility Accounting" Nnamdi Azikiwe University – March، 2011 ، p4.

^٣ ديبالا جميل الرزقي ، مقومات تطبيق محاسبة المسئولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة ، رساله ماجستير في المحاسبة والتمويل ، جامعه الاسلاميه ، قطاع غزة ، ٢٠٠٧ ، ص ١٨ : ١٩ .

^٤ د. رضوان محمد العناني ، محاسبة المسئولية الاجتماعية لشركات الاتصالات الأردنية ، مجلة كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة الزرقاء الخاصة ، ٢٠٠٩ ، ص ٤ .

٤. يتم قياس وتقييم أداء مراكز المسؤولية بعد حصر مستويات الأداء الفعلي ومقارنته بمستويات الأداء التخطيطية.

الفصل الثاني : التكامل بين نظم تكاليف الأنشطة ونظام محاسبة المسؤولية لتعزيز القرارات الاستراتيجية

٣/١ أبعاد نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط ونظام محاسبة المسؤولية

يعد التكامل بين نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط ونظام محاسبة المسؤولية هو الوسيلة إلي تحقيق هدف من البحث في دعم القرارات الاستراتيجية في منظمات الأعمال الحديثة، وفي سبيل ذلك سوف تتناول الباحثة عرض أبعاد كلا نظام على حدة في محاولة للتوصل الى طريقة للربط بينهما من خلال العناصر الآتية:

١/٣/١ أبعاد نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط : ويتم تقسيم أبعاد نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط الى بُعد رأسي وبُعد أفقي كما يلي:

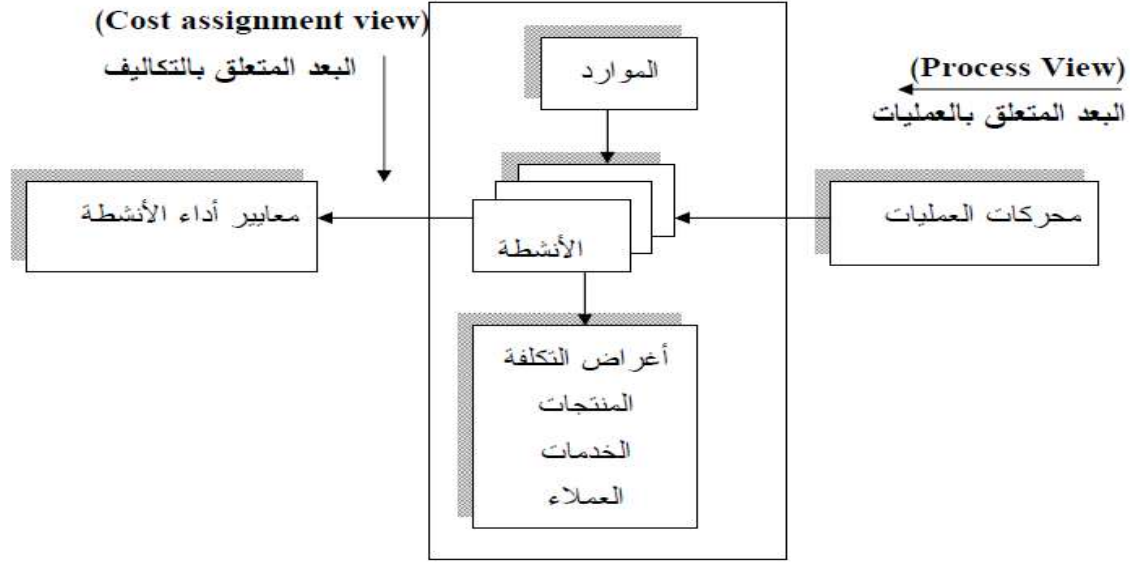
البُعد الرأسي (تخصيص التكلفة) : يُنظر الى البُعد الرأسي من زاوية التكلفة Cost assignment view حيث يتبين أن الأنشطة هي الأساس في تتبع التكاليف ويحتوي على معلومات عن تكلفة الموارد والأنشطة، والمنتجات والعلاء، وهذه المعلومات لها أهمية عظمى في مجال التطوير وتسعير المنتجات ووضع الخطط الاستراتيجية مثل تقويم ربحية المنتجات.

البُعد الأفقي (بُعد العمليات) : يُنظر الى البعد الأفقي من زاوية محركات العمليات Process View ويحتوي على معلومات تفصيلية مالية وغير مالية (الوقت والجودة) المطلوبة لأداء كل نشاط من الأنشطة^١ ، والمعايير الواجب استخدامها في قياس نتائج كل نشاط ، فمسيبات التكلفة تحدد الجهد المطلوب لأداء كل نشاط كما تساعد معايير الأداء Performance Measures في توصيف الأعمال والنتائج المحققة في كل نشاط^٢ . وبذلك يتضح لنا أن بُعد العمليات يحتوي على المعلومات غير المالية لمحاسبة التكاليف علي أساس النشاط ، كما يحتوي أيضاً علي معلومات عن مسيبات التكلفة وقياسات الأداء ، ويحدث تخفيض للتكاليف داخل المنشأة من خلال التخفيض في حجم مسيبات التكلفة أو أسباب استهلاك الموارد ، فالمنتجات والخدمات ذات الاستهلاك المرتفع من الموارد تصبح هدفاً لإعادة الهندسة من أجل تخفيض استهلاك الموارد ، كذلك يمكن تخفيض التكاليف وتحسين العمليات من خلال استخدام منهج تحليل الأنشطة . وهذا الشكل يوضح البعد الرأسي والأفقي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة^٣

¹ Grasso، Lawrence P، Op. Cit ، 2005 ، P. 12-27.

^٢ مجدى محمد سامى ، مدى فاعلية نظام تكاليف النشاط ABC كنظام لمعلومات التكاليف ، مجلة البحوث التجارية ، المجلد ٢٢ ، العدد ٢ ، ٢٠٠٠ ، ص ٣٧٣ .

^٣ أبو بكر محمد يوسف ، مدخل محاسبه التكاليف على اساس النشاط والدور التأثيرى لنظم الاداء، مجله البحوث التجارية، كلية التجارة. جامعه الزقازيق. المجلد ٢٦ ، العدد الاول ، ٢٠٠٤ ، ص ١٦ .



٢/٣/١ أبعاد نظام محاسبة المسئولية

البعد التنظيمي لنظام محاسبة المسئولية : تتناول الباحثة استخدام البعد التنظيمي لنظام محاسبة المسئولية ونظام محاسبة التكاليف علي أساس النشاط ABC في دعم الاداء في المنظمات، وذلك لتحقيق هدف هذة الدراسة وهو إمكانية التكامل بين النظامين (محاسبة المسئولية و ABC) لدعم منظمات الأعمال الحديثة، من خلال العناصر الآتية:

- مراكز المسئولية علي أساس النشاط.
- نظام محاسبة المسئولية وتعدديه أبعاد المساءلة المحاسبية.
- ربط المسئوليات باستراتيجية المنظمة.

البعد المحاسبي لنظام محاسبة المسئولية :

يوجد بالنظم التقليدية لقياس أداء مركز المسئولية العديد من العوامل غير المضافة للقيمة التي تحد من فعالية تلك النظم، ولا تلبى متطلبات بيئة الأعمال الحديثة، فمقاييس الأداء التقليدية يؤخذ عليها العديد من أوجه القصور منها:

١. إن مقاييس الأداء التقليدية لنظام محاسبة المسئولية لا تساعد على تحسين الأداء وذلك لأنها تاريخية بطبيعتها، حيث أنها تركز على التقرير عن الأنشطة التي حدثت في الفترة السابقة، ولهذا السبب فإنها تعتبر غير ملائمة في دفع المديرين نحو تحسين أداء العمليات التشغيلية الحالية والمستقبلية، حيث أنها تعطي مؤشرات قد تكون مضللة عن التحسين المستمر والابتكارات.
٢. لا تعمل مقاييس الأداء المالية التقليدية على قياس عملية خلق القيمة Creation Of Value.

٣. لا تساعد هذه المقاييس على إدراك العوامل التي تسهم في تحقيق النجاح للمنشآت، ولا يعنى ذلك إهمال تلك المقاييس ، ولكن يجب تدعيمها بمجموعة من المقاييس الأخرى التي تعد مسببات الاداء^١ .

٤/١ التكامل بين نظام تكاليف الأنشطة ونظام محاسبة المسؤولية

١/٤/١ متطلبات نظام التكامل : إن التطور السريع الذي واجهته منظمات الأعمال فى العقدين الأخيرين لابد له من أن يعكس أثارة على أنظمة المحاسبة المستخدمة فى تلك المنظمات، فالتحول الذي شهده هذه المنظمات من حيث الاعتماد على العمليات الآلية أصبح كبيراً جداً، حيث عزت التقنيات الحديثة المنظمات حيث يتم إجراء العمليات الآلية بواسطة أحدث الأساليب التكنولوجية، مما أدى الى الاعتماد على التقنية الحديثة أكثر من الاعتماد على الموارد البشرية

قدم^٢ Cooper متطلبات وزيادة فاعلية نظام التكاليف على أساس الأنشطة فى عدة نقاط :

١. توافر نظام محاسبى يمكن من توفير البيانات اللازمة والتفصيلية لغايات تحديد وقياس العلاقة بين التكلفة وموجهاتها.
٢. التغيير فى البيئة الصناعية من حيث ارتفاع درجة التقنية والأتمتة مما يؤدي إلى زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة.
٣. تنوع المنتجات.
٤. زيادة عدد الأقسام المساندة للإنتاج.
٥. ارتفاع حدة المنافسة السوقية مما يؤدي إلى التوجه لخفض التكلفة وتحسين نوعية المنتجات.
٦. توجه الإدارة إلى التطوير المستمر والتكيف مع المتطلبات الجديدة للسوق.
٧. الاختلاف فى حجم الكميات المنتجة.
٨. أن تمثل التكاليف المشتركة نسبة كبيرة من إجمالى تكاليف المنظمة.
٩. الإنخفاض فى أسعار المنتجات المنافسة فى السوق.
١٠. عدم القدرة على تفسير نسبة الربح المتأتية من بعض المنتجات.

٢/٤/١ متطلبات نظام تكاليف محاسبة المسؤولية : يستخدم نظام محاسبة المسؤولية من أجل الرقابة التشغيلية على مستوى الأقسام والمراكز، لذلك يجب إثبات وحساب هذه التكاليف بشكل دقيق، وكذلك تحديث بيانات النظام بشكل مستمر، بما يضمن أن تكون المعلومات التي يقدمها النظام حديثة ودقيقة، تعكس التكاليف الفعلية فى هذه الأقسام والمراكز، لذلك يجب أن تكون المعلومات التي يعتمد عليها وقتية ودقيقة ومختصة بمركز المسؤولية. يتضمن هذا النظام فضلاً عن المعلومات المالية مثل بنية التكاليف فى المركز، ونتائج عمل المركز، ومعلومات أخرى

^١ أحمد رجب عبد الملك ، مدخل القياس المتوازن كأداة لتطوير نظم تقييم الاداء فى المشروعات الصناعية ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعه حلوان ، العدد الاول ، ٢٠٠٦ ، ص ٩٣ .

^٢ Cooper Robin، Kaplan S. Robert، **The Design Of Cost Management Systems: Text And Readings**، New Jersey، Prentice Hall، Re-publishing ،1 December ، 2005 ، P. 196.

غير مالية مثل زمن دورة العمليات والأعطال والتالف في مركز المسؤولية، ويقوم النظام بإصدار تقارير يومية أو في نهاية كل أمر إنتاجي يتضمن مثل هذه المعلومات؛ بغرض تزويد العاملين بتغذية عكسية عن فعالية وكفاءة ونوعية العمليات المسؤولين عنها. كما أنه يقدم معلومات مالية ملائمة عن المستهلك من الموارد المخصصة في أثناء تنفيذ العمليات التشغيلية.

ان تتطابق التكاليف وفق نظام محاسبة المسؤولية مع النفقات المثبتة في نظام المحاسبة المالية، والتي تقيس النفقات الفعلية التي تخص مركز المسؤولية والتكاليف المستقبلية التي تكون تحت تأثير العاملين وسيطرتهم في المركز . ومن ثم فإن التكاليف تمثل نفقات الحصول على الموارد المخصصة لهذا المركز . يتطلب تطبيق هذا المدخل التمييز بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة على الأمد القصير، فالتكاليف المتغيرة هي التكاليف التي يمكن للعاملين في المركز التأثير فيها، أما التكاليف الثابتة فهي التكاليف التي لا يمكن للعاملين التأثير فيها في الأمد القصير.

٣/٤/١ أهمية التكامل بين نظام تكاليف الأنشطة ونظام محاسبة المسؤولية : إن التكامل بين محاسبة تكاليف الأنشطة ونظام محاسبة المسؤولية يقدم معلومات حيوية عن فعالية نظام العمليات وإمكانيات تحسينه ومستوى استغلال الطاقة المخططة وإعداد الموازنات التقديرية من خلال استخدام نظام تكاليف الأنشطة، مما يعني تقديم الإمكانيات للإدارة لتحويل ما يدعى بالتكاليف الثابتة إلى تكاليف متغيرة وجعل الإدارة تعالج التكاليف والأرباح المستقبلية من منطلق استراتيجي وليس من منطلق تاريخي يتعلق بالماضي.

٤/٤/١ التكامل بين محاسبة المسؤولية ومحاسبة تكاليف الأنشطة : تكمن أهمية التكامل بين محاسبة تكاليف الأنشطة ونظام محاسبة المسؤولية في أن نظام محاسبة المسؤولية يراقب ثلاثة مؤشرات جوهرية ومهمة بالنسبة لنظام تكاليف الأنشطة، هي الطاقة المتاحة في ظل الموارد المخصصة للنشاط ، وتكلفة ساعة العمل الإنتاجية ، والوقت اللازم لإنجاز نشاط معين. وعند تأكد الإدارة من حدوث تحول دائم وأكد في هذه الفرضيات، عندئذ يمكن استخدامها في استنتاج وإعادة معايرة معدل محرك تكلفة النشاط. وتشكل عملية التحديث لهذه المعايير أحد المداخل المهمة لتطبيق مفهوم الإدارة (التحسين المستمر) وإحدى فوائد نظام التكامل . لذلك فإن عملية تنقية البيانات التي تسجل في نظام محاسبة مراكز المسؤولية، عند حدوث تغييرات مستمرة في الطاقة والفاعلية وأسعار الموارد المستخدمة، واستخدام هذه البيانات في تحديث معدلات محركات تكاليف الأنشطة المختلفة، يساهم في تحديد أسباب الانحرافات بين معدلات محركات التكاليف والتكاليف الفعلية التي تم قياسها في نظام محاسبة المسؤولية، كما يمكن من تحسين المعايير المصممة لتكاليف الأنشطة وجعلها عبر الزمن أكثر دقة وموضوعية. فعندما يكون المطلوب زيادة الطاقة الفعلية لأحد الأنشطة، فإن ذلك يؤدي إلى تخفيض معدل محرك تكلفة ذلك النشاط. أما عندما يتطلب الأمر زيادة الموارد المخصصة لتنفيذ نشاط معين، فإن ذلك يؤدي إلى ارتفاع معدل محرك تكلفة النشاط .

إن نظام محاسبة المسؤولية يملك المقدرة على تحسس انحراف الطاقة الفعلية عن الطاقة المخططة في نظام محاسبة تكاليف الأنشطة. فإذا ظهرت اختناقات وتأخير في تنفيذ أعمال الأنشطة على الرغم من أن الطاقة الفعلية هي أقل من الطاقة المخططة، فإن ذلك يتطلب تخفيض الطاقة المخططة في نظام تكاليف الأنشطة.

وعلى العكس، إذا كان الطلب الفعلي على طاقة النشاط يتجاوز الطاقة المخططة من دون حدوث تأخير أو إرباك في تنفيذ الأنشطة، فإن مثل هذه المعلومات تشكل تغذية راجعة لنظام تكاليف الأنشطة، إذ يجب في مثل هذه الحالة زيادة حجم محرك التكلفة المخططة لهذا

النشاط مع الإبقاء على الموارد نفسها مما يعني تخفيض معدل محرك التكلفة، أما عند عدم الحاجة إلى زيادة حجم محركات التكلفة المتعلقة بهذا النشاط فإن بإمكان الإدارة إعادة تخصيص الموارد بين الأنشطة، مما يؤدي إلى تخفيض معدل محرك التكلفة أيضاً.

٥/٤/١ الربط بين محاسبة المسؤولية ومحاسبة الأنشطة وإعداد التقارير : تتمثل أهمية محاسبة التكاليف بالنسبة لعملية إعداد التقارير المالية في تحديد تكلفة المخزون وتكلفة المبيعات. ونظراً لأن عملية إعداد التقارير المالية تتم اعتماداً على التكاليف الفعلية فإن نظام محاسبة المسؤولية يعد أكثر ملاءمة لعملية إعداد التقارير المالية، فهو قائم على أساس التكاليف الفعلية المدونة في السجلات المالية. ولكن من المفيد لأغراض القرارات الإدارية تقويم مخزون آخر المدة وتكلفة المبيعات بالتكلفة المعيارية. وهنا تنشأ فروق بين الكيفية التي ترغب الإدارة فيها بتخصيص التكاليف على المنتجات وبين متطلبات إعداد التقارير المالية في تخصيص التكاليف. ومن ثم ظهور تكلفتين للمنتج الواحد. مما قد يثير الحيرة والارتباك في الإدارة. لذلك نقترح أن يتم إعداد القوائم والتقارير المالية لأغراض تقويم الأداء من قبل الإدارة على أساس تكاليف الأنشطة، ثم تتم عملية تصحيح لهذه التقارير بما ينسجم مع المبادئ المحاسبية المقبولة لأغراض المستخدمين الخارجيين، وتتم عملية التصحيح هذه على إجمالي تكلفة المخزون وتكلفة المبيعات الإجمالية لكل المنتجات وليس لكل منتج بشكل مستقل.

٦/٤/١ كفاءة التكامل بين نظام المحاسبة على أساس النشاط والبعد الازدواجي للمسؤولية : يركز مدخل التكلفة على أساس النشاط على الأنشطة الخالقة للتكاليف كأساس للرقابة والمحاسبة بدلاً من التكاليف ذاتها (التي يركز عليها النظام التقليدي لمحاسبة المسؤولية) ، على اعتبار أن الأنشطة هي التي تستنفذ موارد المنشأة وتسبب حدوث التكلفة (أى التركيز على السبب وليس النتيجة)^١ ، وقد أدى استخدام الأنشطة كأساس للمساءلة المحاسبية أو ما يعرف بمحاسبة المسؤولية على أساس النشاط الى ضرورة ربط أداء الأفراد والوحدات الفرعية بالأنشطة المستهلكة لموارد التنظيم ، وإن يتم قياس أدائهم بالتركيز على تكاليف أداء الأنشطة بالإضافة لأداء الأنشطة نفسها .

ولذلك صار مفهوم لدى المديرين أن النتائج دالة لكيفية تنظيم عمليات التشغيل ، وعملية التشغيل تمثل مجموعة متصلة من المهام التي تؤدي لإنتاج المنتج أو الخدمة^٢ ، وطالما أن عملية التشغيل تتدفق أفقياً مختزقة حدود الوحدات التنظيمية الفرعية أو الوظائف ، بينما محاسبة المسؤولية تقيس النتائج رأسياً على أساس الهرم التنظيمي فإن المعلومات المترتبة عليها ليست هي ما يلزم لإيجاز العمليات بكفاءة وفاعلية .

^١ لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع الى :

- أبو بكر محمد يوسف ، مرجع سبق ذكره ، ص ٢٧ .

- McNair ، C. J. ، **Interdependence and Control : Traditionalvs Activity – Based Responsibility Accounting** ، Journal of Cost Mangement ، No. 2 Summer ، 1990 ، P. 16 .

^٢ د. محمد فخرى مكي ، د. جمال سعد مروان ، مدخل إستراتيجي في أنظمة المحاسبة الإدارية ، مكتبة التكامل للنشر والتوزيع ، الزقازيق ، ٢٠٠٠ ، ص ٢٢ .

ويقتضى التركيز على الأنشطة كأساس للعملية الرقابية والمساءلة بضرورة أن يعكس الهيكل التنظيمي بوضوح كيفية اختلاف المسؤولية عن الأنشطة أفقياً ورأسياً **Horizontally & Vertically**. وبحيث تتم عملية الرقابة بطريقة مزدوجة على كل من الجانبين (أفقياً ورأسياً). ويتم مراقبة المستوى الأدنى لمدراء مراكز المسؤولية على أساس الأنشطة ومحاسبتهم عن نتائج ذلك الأداء أفقياً عن طريق قياس مدى مساهمة كل نشاط في إشباع احتياجات العملاء وتحقيق رضائهم، أو بالأحرى في إنجاز العمليات التي يمر بها المنتج في ضوء الاعتبارات المتعلقة بالجودة والتكلفة والدقة، ورأسياً على أساس أداء تابعيهم في ضوء التسلسل الهرمي للأنشطة الفرعية المستهلكة لموارد التنظيم، والكفاءة في إدارة استخدام محركات التكلفة التي تؤثر في حجم كل موارد داخل كل نشاط.

ويمكن تحقيق التكامل بين محاسبة المسؤولية التقليدية " التدفق الدرّجى للمسؤولية " ومحاسبة المسؤولية على أساس الأنشطة " التدفق الأفقى للمسؤولية " بأن تسيّر العملية الرقابية بطريقة متلازمة على كل من البعدين، حيث يتم التركيز على الأنشطة كنقاط رقابية أفقية التنظيم، ويتم التركيز على مراكز المسؤولية كنقاط رقابية درّجية التنظيم، فالمدبر المسئول عن مراكز المسؤولية يعد مسئولاً عن كفاءة وفاعلية استخدام الموارد الخاضعة لرقابته عن طريق مراكز المسؤولية الوظيفية. أما المدير المسئول عن مركز مسؤولية وظيفي فهو يعد مسولاً عن مستوى أداء العاملين بمركز المسؤولية الخاضع لرقابته والموارد الخاضعة لرقابته بغض النظر عن الاشتراك في أنشطة معينة^١.

٧/٤/١ تحديات التكامل بين النظامين : يهدف نظام تكاليف الأنشطة إلى تزويد الإدارة بخريطة اقتصادية للمنظمة^٢ ، بحيث يمكن التعرف على أماكن نشأة الموارد وأماكن استخدامها. إنها تساعد الإدارة في فهم الاقتصاديات المحتملة للمنظمة، حيث تعكس معدلات محرك التكاليف الفعلية الضمنية للأنشطة مقيسة بالتكلفة وكمية الموارد التي يجب توفيرها لتنفيذ الأنشطة. إن الفعالية الضمنية لا تقاس بكمية العمل الذي نتوقع أن نجزه في الفترة القادمة، وليس بكمية العمل الفعلية المنجزة في الفترة الماضية ولكن بكمية العمل التي يمكن أن نجزها في ظل الموارد المتاحة.

أما نظام محاسبة المسؤولية فيهدف إلى تزويد الإدارة بمعلومات تغذية اقتصادية عكسية عن فعالية الأقسام (مراكز المسؤولية) أي إنجاز وظائفها. لذلك فهو يعمل على قياس التكاليف الفعلية التي تنشأ في مراكز المسؤولية بشكل مستمر. وما دامت التكاليف الفعلية هي التي يتم الاعتماد عليها في نظام محاسبة المسؤولية، فإن الدقة في إثبات هذه التكاليف على مراكز المسؤولية أمر مهم، لأنها يجب أن تتطابق في النهاية مع النفقات المثبتة في المحاسبة المالية. ونظراً لأن نظام تكاليف الأنشطة هو نظام معياري فهو يبني المعايير على أساس متوسط المقاييس خلال الفترة، في حين يقوم نظام محاسبة المسؤولية بتسجيل الأحداث الاقتصادية الفعلية كلها التي تنشأ في المنظمة بشكل مستمر خلال الفترة المحاسبية. ولما كانت

^١ أبو بكر محمد يوسف ، مرجع سبق ذكره ، ٢٠٠٤ ، ص ٢٩ .

^٢ لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع الى :

- Samantha Carey ، 'The Promise - And Peril - of Integrated Cost Systems ' ، Harvard Business Review ، Master of Accountancy Program ، University of South Florida ، Summer 2001

الأحداث الاقتصادية ذات طبيعة عشوائية، فإن ذلك يخلق العديد من المشاكل عند تصميم النظامين على أساس التكامل بين النظامين. إذ أن نظم تكاليف محاسبة المسؤولية تقوم بتسجيل الإنفاق الفعلي الذي يتضمن تقلبات عشوائية في النفقات وكميات العمل المنجزة، مما ينعكس سلباً أو إيجاباً على قياس فعالية الأنشطة وربحتها.

إن استخدام بيانات نظام تكاليف محاسبة المسؤولية من قبل نظام تكاليف الأنشطة مع عدم مراعاة أثر هذه التقلبات العشوائية للأحداث الاقتصادية في عمليات التقويم في الأمد القصير يمكن أن يقود الإدارة إلى قرارات غير صحيحة في حساب تكاليف المنتج أو تكاليف طلبية معينة وتقود إلى قرارات غير صحيحة في مجال تقويم أداء الأنشطة والأقسام، لأنها تخفي التحسن أو الإخفاق في الأنشطة والعمليات في المنظمة. إن تعامل نظام تكاليف الأنشطة مع بيانات نظام محاسبة المسؤولية يمكن أن يقود الإدارة إلى الخطأ في ترتيب الأولويات في أثناء تصميم إجراءات تحسين الأنشطة والعمليات ضمن المنظمة. فعلى سبيل المثال يقود انكماش حجم الأعمال في أثناء الفترة إلى ارتفاع معدل محرك تكلفة النشاط الفعلية نتيجة انخفاض كمية الأعمال المطلوب إنجازها. وربما يكون رد فعل الإدارة على هذا الارتفاع الضغط على العاملين لتحسين الكفاءة والفاعلية، على الرغم من أنه لا يوجد انخفاض حقيقي في الكفاءة الإنتاجية. إن المشكلة الحقيقية هي في غياب العمل وليس في الفاعلية أو الكفاءة. والأكثر من هذا أنها ترسل إشارة مغلوطة بها لتحسين الكفاءة والفاعلية، فالمدير بحاجة إلى السيطرة على المشكلة الرئيسية والمتمثلة إما بتأمين عمل أكثر للمنظمة أو البدء بنقل العاملين إلى أنشطة أخرى والتخلص من التجهيزات الفائضة لئتم عزل الطاقة غير المستخدمة للموارد لعدم حاجة النشاط إليها.

٨/٤/١ التأثيرات الناتجة عن الرقابة على أساس الأنشطة على مفاهيم محاسبة المسؤولية التقليدية :

نجد أن قيام محاسبة المسؤولية التقليدية على رقابة التكاليف بدء من الأنشطة الخالقة لها وتقييم أداء مركز المسؤولية على أساس درجة نجاح المسؤولين عنها على متابعة التكلفة والتحكم فيها عند المستوى المعياري المحدد لها " التكاليف المعيارية " يتنافى مع فلسفة وثقافة المحاسبة على أساس النشاط ، إذ أن قيام التكاليف المعيارية على افتراض استقرار بيئة الإنتاج وثبات الوضع الراهن لمستوى الأداء ، وصحة وسلامة بل دقة معايير التكلفة والرجوع بالإنحرافات الى الأداء الفعلي فقط ، واعتبار المعايير الممكن تحقيقها هي المستوى المستهدف للأداء ، وتحقيقها يمثل مستوى جيد ومضى للإداء ، هذا بالإضافة الى أنه لا يمثل أفضل استراتيجية من زاوية تحفيزية ، إذ أنه من الآثار السلوكية السلبية لاتخاذ التكاليف المعيارية كمرجعية للأداء هو جعل أعلى طموح لدى مراكز المسؤولية هو محاولة تحقيق معايير التكلفة بدلاً من محاولة تخطي هذه المعايير على الرغم من ان تلك المعايير لا تمثل أفضل مستوى للأداء لما تحويه من فاقد وضياح ، فإن هذا ويتعارض مع التوجه نحو التخلص من الأفعال والتصرفات غير المضيئة للقيمة وإدارة محركاتها بكفاءة ، وهما يمثلان جوهر وفلسفة المحاسبة على أساس النشاط التي تهدف إلى التخلص من كل عناصر الإسراف والضياع وغيرها من العناصر التي تعج بها التكاليف المعيارية ، وتسعى إلى بناء معايير

التكلفة فى ظل أفضل مستوى للتشغيل والأداء يمكن توقعة ، وتحقيق التحسين المستمر للمعايير عن طريق تخفيض التكاليف المعيارية على المدى الزمنى بشكل دورى ومتكرر^١ .

٩/٤/١ أثر تكامل النظامين على بيئة الأعمال الحديثة

١. إن توفير المعلومات يتطلب تطوير نظم المعلومات فى المنظمة بشكل عام ونظم التكاليف بشكل خاص بحيث تصبح هذه النظم قادرة على الإيفاء بحاجات المستخدمين فى الوقت الملائم والشكل المناسب .ويجب أن ينظر إلى المنظمة كنظام متكامل فى استراتيجيات تطوير نظم المعلومات، حتى يمكن تطوير نظم معلومات فعالة واقتصادية . ويتم ذلك ببناء قاعدة بيانات موحدة للنظم الفرعية كلها داخل المنظمة وذلك يؤدي إلى توفير فى إدخال البيانات وتخزينها وتحديثها والربط فيما بينها.
٢. يتجه بناء نظام المعلومات، نتيجة التطور الهائل فى تقنيات معالجة المعلومات ونقلها وما يتبع ذلك من إمكانيات فى تطوير نظم المعلومات، إلى بناء نظم معلومات متكاملة، حيث يتم بناء قاعدة بيانات موحدة لكل النظم الفرعية فى المنظمة ويتم تشغيل قاعدة البيانات الموحدة حسب أسلوب المعالجة الآتية، فضلا عن إمكانية توزيع محتويات هذه القاعدة على عدة حواسيب ضمن الشبكة.
٣. يشكل التكامل بين نظام محاسبة المسؤلية كنظام يخدم أهداف الرقابة التشغيلية ونظام تكاليف الأنشطة كنظام يخدم القرارات الإدارية أحد المداخل المهمة فى تزويد الإدارة بالمعلومات التى تسهم فى العديد من عمليات صنع القرارات ضمن المنظمة مثل قرارات قبول طلبية إنتاج، وقرارات تقويم ربحية المنتجات والعملاء، وقرارات تخصيص الموارد على الأنشطة المختلفة .
٤. يتطلب تحقيق التكامل بين نظام محاسبة المسؤلية ونظام تكاليف الأنشطة الفصل بين مرحلتين فى تطوير هذه النظم، مرحلة بناء قاعدة البيانات، ومرحلة تقويم مخزون قاعدة البيانات، فضلا عن الفصل بين المعطيات التخطيطية والمعطيات الفعلية .مما يمكن من الاستفادة من هذه المعطيات فى صنع القرارات، من دون أن تؤدي إلى تزويد المدير بمعلومات مضللة وغير صحيحة عن كفاءة وفعالية أنشطة المنظمة وأقسامها.
٥. يؤدي هذا التكامل إلى إمكانيات جديدة فى تحقيق الرقابة على الأنشطة والأقسام وإعداد التقارير المالية وإعداد الموازنات التقديرية، مما يمكن الإدارة من تبني السياسات الإدارية الحديثة (الإدارة بهدف التحسين المستمر، إدارة الجودة الشاملة، التكاليف الهادفة (بفعالية نتيجة توفر المعلومات الضرورية لتطبيق هذه السياسات).

نتائج البحث

من الدراسة النظرية والتطبيقية توصلت الباحثة الى مجموعة من النتائج التى يمكن إنجازها على النحو التالي:

١. إن وجود نظام معلومات متكامل بين نظامى التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسؤلية، يوفر المعلومات والبيانات اللازمة لدعم القرارات الاستراتيجية فى منظمات الأعمال الحديثة.

^١ د. محمد السعيد أبو العز ، نظم قياس وإدارة التكلفة : النظم التقليدية والاتجاهات الحديثة ، مكتبة التكامل للنشر والتوزيع ، الزقازيق ، ٢٠٠٠ ، ص ٥٨٧ .

٢. إن التكامل بين النظام التقليدي لمحاسبة المسؤولية ونظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط يركز الإنتباه على تفهم أسباب حدوث التكلفة، وربط ذلك بالأنشطة ومن ثم تحديد مسؤولية الأفراد المسؤولين عن هذه الأنشطة.
٣. يمكن الاستفادة من مزايا كل نظام من نظام التكلفة على أساس النشاط ونظام محاسبة المسؤولية، حيث أن نظام التكلفة على أساس النشاط يعيد صياغة عملية المساءلة لكي تنصب على أسباب حدوث التكلفة وربط ذلك بالأنشطة.
٤. الاستناد على الأنشطة كأساس للعملية الرقابية يلزم أن يعكس الهيكل التنظيمي بوضوح كيفية إختلاف المسؤولية عن الأنشطة أفقياً ورأسياً، وبحيث تتم المتابعة والمحاسبة بطريقة مزدوجة على كل من الجانبين، بدلا من المحاسبة وقياس النتائج رأسيا فقط.
٥. ينبغي التركيز على المسؤولية الجماعية بشكل أكبر من المسؤولية الفردية التي تركز عليها نظام محاسبة المسؤولية التقليدية وعدم التقييد بالمفهوم التقليدي للرقابة، وخاصة في ظل التدفق الأفقي للعمليات المرتبطة بالأنشطة التنظيمية واختراقها لحدود الوظائف والوحدات التنظيمية الفرعية، وصعوبة عزل الناتج الفردي لكل نشاط عن مخرجات المجموعة.
٦. إن الربط بين نظام تكاليف الأنشطة ونظام محاسبة المسؤولية يساعد في تقييم الأداء وتحسين عمليه التخطيط لاتخاذ القرارات الاستراتيجية في منظمات الأعمال الحديثة.

توصيات البحث

على ضوء من انتهت إليه الباحثة من نتائج يمكن للباحثة طرح التوصيات التالية:

١. نوصي بتطوير نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط ليحقق الهدف الذي يسعى إليه نموذج سلسلة القيمة وهو دعم وتطوير أداء الأنشطة التي تحقق قيمة او منفعة للعميل.
٢. تفعيل دور الاستراتيجية داخل منظمات الأعمال من خلال ترجمة الاستراتيجية الى أهداف أساسية للمنظمة وربط المستويات باستراتيجية المنظمة.
٣. إيجاد التكامل بين المقاييس المالية وغير المالية لقياس وتقييم الأداء وتحسين عملية التخطيط لاتخاذ القرارات الاستراتيجية في منظمات الأعمال الحديثة.
٤. ضرورة اتباع المنهج العلمي للتعامل مع البيانات والمعلومات من حيث الموضوعية والحيده، ووضوح الهدف مما يساعد في اتخاذ القرارات الاستراتيجية الرشيدة.
٥. لابد من ربط المسؤوليات باستراتيجية المنظمة من خلال اختيار السوق والعملاء الذي تتوقع المنشأة التعامل معهم، وتحديد العمليات الداخلية الأساسية التي يجب أن تتفوق فيها المنشأة.

المراجع العربية

- ١) أبو بكر محمد يوسف ، مدخل محاسبه التكاليف على اساس النشاط والدور التأثيرى لنظم الاداء، مجله البحوث التجاربه، كليه التجارة. جامعه الزقازيق. المجلد ٢٦ ، العدد الاول .
- ٢) احمد رجب عبد الملك ، مدخل القياس المتوازن كأداة لتطوير نظم تقييم الاداء فى المشروعات الصناعيه ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعه حلوان .
- ٣) د. أحمد هشام معوض، نموذج للتكلفه على أساس النشاط باستخدام محرك الوقت TDABC بالتطبيق على الأعمال اللوجيستية فى الشركات التجاربه، المجله المصرية للدراسات التجاربه، كليه التجاره، جامعه المنصورة، المجلد ٣٤ ، العدد ٢ ، ٢٠١٠ .
- ٤) حمود خالد العزمى – دور اساليب المحاسبه الاداريه الاستراتيجيه فى تطوير نظام محاسبه المسئوليه فى منظمات الاعمال الكويتيه – جامعه بورسعيد – كليه التجارة – رساله ماجستير "غير منشورة" – ٢٠١١ .
- ٥) ديالا جميل الرزى ، مقومات تطبيق محاسبه المسئوليه فى الشركات الصناعيه فى قطاع غزة ، رساله ماجستير فى المحاسبه والتمويل ، جامعه الاسلاميه ، قطاع غزة ، ٢٠٠٧ .
- ٦) د. رضوان محمد العناني ، محاسبه المسئوليه الاجتماعيه لشركات الاتصالات الأردنيه ، مجلة كلية الاقتصاد والعلوم الإداريه ، جامعه الزرقاء الخاصة ، ٢٠٠٩ .
- ٧) د. سامي نجدي محمد علي، د. سامي نجدي محمد علي ، أصول المحاسبه عن التكاليف غير المباشرة الصناعيه والتسويقية ، بدون ناشر ، الطبعة الرابعه ، ٢٠١١ .
- ٨) سيد على محمد على حمزة – نظم دعم القرارات كمتغير فى تعزيز أثر المعرفه الضمنيه على جوده القرارات الاستراتيجيه – دراسه تطبيقيه – جامعه الشرق الاوسط – كليه ادارة الاعمال – رساله ماجستير - ٢٠١٠ .
- ٩) د . على مجدى سعد الغرورى، التكلفة على أساس النشاط الموجة بالموقت "منهج جديد لزياده دقة تكلفة المنتج" المجله المصريه للدراسات التجاربه، كليه التجارة، جامعه المنصورة، المجلد ٣٣ ، العدد ٢ ، ٢٠٠٨ .
- ١٠) مجدى محمد سامى ، مدى فاعليه نظام تكاليف النشاط ABC كنظام لمعلومات التكاليف ، مجلة البحوث التجارية ، المجلد ٢٢ ، العدد ٢ ، ٢٠٠٠ .
- ١١) د. محمد السعيد أبو العز ، نظم قياس وإدارة التكلفة : النظم التقليدية والإتجاهات الحديثه ، مكتبة التكامل للنشر والتوزيع ، الزقازيق .
- ١٢) محمد محمد العشري ، اثر الافصاح المحاسبى البيئى فى زيادة فاعليه قرارات الاستثمار فى منظمات الاعمال ، رساله ماجستير ، جامعه بورسعيد ، كلية التجارة ، ٢٠١١ .
- ١٣) محمد مصطفى عطيه غندور ، تطوير موازنه البرامج والأداء باستخدام إدارة التكلفة بهدف تخفيض الانفاق الحكومى ، دراسه تطبيقيه ، رساله ماجستير ، كليه التجارة ، جامعه المنصورة ، ٢٠١١ .

١٤) د. محمد فخرى مكى ، د. جمال سعد مروان ، مدخل إستراتيجى فى أنظمة المحاسبة
الإدارية ، مكتبة التكامل للنشر والتوزيع ، الزقازيق ، ٢٠٠٠ .

- 1) Cooper Robin, Kaplan S. Robert, **The Design Of Cost Management Systems: Text And Readings**, New Jersey, Prentice Hall, Re-publishing ,1 December , 2005
- 2) Emma IK Okoue , **"Improvement of Managerial Performance in Manufacturing Organizations – An Application of Responsibility Accounting"** Nnamdi Azikiwe University – March, 2011
- 3) Grasso , Lawrence , **Are ABC And RCA Accounting System Compatible With Lean Management ?** Management Accounting Quarterly , Vol.7 , No 1 , USA , 2005
- 4) Gregory Wegmann , **Cost Management for IT Activities: A Case Study in the IT Division of a French Bank using Activity-based Costing** , University of Burgundy –IAE Dijon School of Management,CREGO, 2013.
- 5) Hoengeren , T. , Charles and Others , **Management and Cost Accounting** , prentice Hall , 2005
- 6) Kaplan , and Anderson , **Time-Driven Activity-Based Costing** , a simler and more powerful path to higher profits , Harvard Business School press , Boston , 2007 .
- 7) McNair , C. J. , **Interdependence and Control : Traditionalvs Activity – Based Responsibility Accounting** , Journal of Cost Mangement , No. 2 Summer , 1990
- 8) Michael S. H. Shin, **"Responsibility Accounting and Controllability: Determinants of Performance Evaluation Systems for Plant Managers in Canada"**, NUS Business School, National University of Singapore, Working Paper Series, 2009
- 9) N.Demeere , K.Stouthuysen , F. Roodhooft , **Time-Driven Activity-Based Costing In An Outpatient Clinic Environment Development , Relevance And Managerial Impact** , Health Policy , 2009 .
- 10) Raffi Indjey, **"Budgeting Controlling and Accounting for Social Responsibility Expenditure a Trend Analysis of Impending Issues"**, Nnamdi Azikiwe University, Working Paper Series, 2010
- 11) Samantha Carey , **'The Promise - And Peril - of Integrated Cost Systems** , Harvard Business Review , Master of

Accountancy Program , University of South Florida , Summer 2001

- 12) sara Gamal , **A Suggested Framework for the Integration of Activity-Based Costing (ABC) in a Lean Environment to Enhance Companies Competitive Position** , A Case Study in Egypt, German University in Cairo (GUC) , 2011 .
- 13) S.Hoozee , and W.Bruggeman , **Identifying Operation Improvements During The Design Process Of A Time-Driven ABC System: The Role Of Collective Worker Participation And Leadership Style** , Management Accounting Research , Volume 21 , Issue 3 , 2010 .
- 14) Z. Junlin & Zengbias , **"Responsibility Cost Control System in China : A Case of Management Accounting Application"** , Management Accounting Research , Vol.13 , No.4 , 2010 .