



كلية التجارة
الدراسات العليا

**استخدام منهج قياس التكاليف على أساس النشاط
لترشيد تكلفة إنتاج المياه بالتطبيق
على مشروع النهر الصناعي العظيم**

**Using Activity Based Costing to rationalize
production cost of water, with application on
Industrial River project**

رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد

فتحي عبدالعزيز محمد التواتي

إشراف

الدكتور

محمد حسن عبد المجيد

مدرس المحاسبة

كلية التجارة – جامعة عين شمس

الاستاذ الدكتور

كمال حسين احمد

أستاذ التكاليف

كلية التجارة – جامعة عين شمس

2013

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَا ۚ إِنَّكَ
أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ.

صدق الله العظيم
سورة البقرة . الآية (٢٣)

الإهداء

- إلى أبي الحبيب رحمة الله عليه .
- إلى من تتقاسم معي ثمرة النجاح وتشهد من أزرى وكانت دائماً مرجعي في خطوات حياتي العملية والدتي الحبيبة و زوجتي العزيزة .
- إلى اخوتي واخواتي وأبنائي الأعزاء ربى يحفظهم لى .

الباحث

ملخص البحث

هدفت هذه الدراسة إلى استخدام منهج قياس التكاليف على أساس النشاط (ABC) في قطاع خدمات المياه، وإبراز وتشخيص أهم المستجدات في بيئة الخدمات الحديثة وأثرها على دقة وموضوعية قياس التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية والرقابة على الموارد المتاحة، وتوفير المعلومات الملائمة لمساعدة الإدارة في اتخاذ وترشيد القرارات الإدارية وتقييم الأداء وإمكانية تطبيقه كأداة لتقييم الأداء بمشروع النهر الصناعي لإنتاج المياه بليبيا.

ولتحقيق هذه الأهداف قام الباحث بوصف وتحليل النظام المحاسبي المطبق في المشروع، ثم الاعتماد في تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة على المقابلات الشخصية مع المسؤولين بالإدارات والأقسام والمواقع بالمشروع بالإضافة إلى جمع البيانات الثانوية للمساهمة في التحليل السليم للأنشطة وتقسيمها على مراكز التكلفة، واختيار مسببات التكاليف الملائمة، لتطبيق الإطار المقترح على مشروع النهر الصناعي، وقد أظهرت النتائج الدراسة اختلاف واضح في قيمة تكلفة إنتاج المتر المكعب من المياه لأوجه الاستعمالات المختلفة بين النظام المطبق بالمشروع ونظام (ABC)، وهذا يشير إلى موضوعية ودقة نظام (ABC) في قياس التكاليف وكذلك يقيس تكلفة الأنشطة ويحدد مواطن عدم الكفاءة في استغلال الموارد المتاحة بما يمكن من الاعتماد عليه في اتخاذ القرارات الإدارية السليمة وزيادة فعالية وكفاءة الرقابة.

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على اشرف المرسلين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه ومن اهتدى بهداه الى يوم الدين أما بعد.
أحمدك ربى على ما يسرت لي من سبل العلم ومناهل المعرفة لإنجاز هذا العمل الذي أسأله ان امتي لما فيه الخير.

وانطلاقاً من قوله صلى الله عليه وسلم " من لا يشكر الناس لا يشكر الله " فإنني أتوجه بالشكر الجزيل لكل من الأستاذ الدكتور/ كمال حسين احمد والدكتور/ محمد حسن عبد المجيد اللذان أشرفا على هذه الرسالة واللذان قدما لي النصح والتوجيه والارشاد والمتابعة حتى خرج هذا البحث الى النور.

كما اتقدم بوافر الشكر والتقدير لكل من الأستاذ الدكتورة/ كوثر عبدالفتاح الابجي والدكتورة/ ماجدة حسين ابراهيم على تفضلهما بقبول مناقشة هذه الرسالة وانه لشرف كبير أن أحظى بتوجيهاتهما وملاحظتهما.

كما أتوجه بجزيل الشكر للأخوة رئيس وأعضاء اللجنة الادارية بالمشروع كما اتقدم بوافر الشكر للأستاذ / علي محمد سالم كما لايسعني الا ان اشكر جميع الاخوة الزملاء بالمشروع الذين قدموا لي كل المساعدات والعون في سبيل إنجاز هذا البحث.

كما اتقدم بالشكر للأخوة الزملاء العاملين بالإدارة العامة للجامعة.
كما أسجل في هذا السياق بجزيل شكري وعظيم امتناني الى كلية التجارة والدراسات العليا بالجامعة.

كما اتقدم بجزيل الشكر لرئيس واعضاء مكتب المحاسب القانوني الأستاذ/ عادل رشدي

الباحث

فنهي عبدالعزيز محمد النواتي



كلية التجارة
الدراسات العليا

رسالة ماجستير في المحاسبة

اسم الباحث : فتحي عبدالعزيز محمد التواتي

عنوان الرسالة : استخدام منهج قياس التكاليف على أساس النشاط
لترشيد تكلفة إنتاج المياه بالتطبيق على مشروع النهر
الصناعي العظيم

لجنة المناقشة والحكم على الرسالة :

مشرفاً ورئيساً

أ.د / كمال حسين أحمد

أستاذ التكاليف بكلية التجارة جامعة عين شمس

عضواً

أ.د / كوثر عبد الفتاح الأبحي

أستاذ المحاسبة

كلية التجارة – جامعة بني سويف

عضواً

د / ماجدة حسين إبراهيم

أستاذ المحاسبة المساعد بكلية التجارة جامعة عين شمس

تاريخ البحث : ٢٠١٤/١/٢٨ الدراسات العليا

إجيزت الرسالة بتاريخ

ختم الإجازة

٢٠ / /

٢٠ / /

موافقة مجلس الجامعة

موافقة مجلس الكلية

٢٠ / /

٢٠ / /

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع	م
١	الفصل الأول الاطار العام للبحث	١
٢	مقدمة	1-1
٧	مشكلة الدراسة	٢-١
٩	أهمية الدراسة	٣-1
١١	أهداف الدراسة	٤-1
١١	فروض الدراسة	٥-1
١٢	منهج الدراسة	٦-1
١٢	الدراسة النظرية	١/٦/١
١٣	الدراسة التطبيقية	٢/٦/١
١٣	الدراسات السابقة	٧-1
٢٢	تعليق عام على الدراسات السابقة	٨-١
٢٤	أوجه الاختلاف والاتفاق ما بين الدراسات السابقة ودراسة الباحث	٩-١
٢٥	قائمة المراجع العربية	
٢٧	قائمة المراجع الأجنبية	
٢٩	الفصل الثاني الاطار العام لمدخل تحديد التكلفة على اساس النشاط.	2
٣٠	المبحث الأول:- مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط	١/٢
٣٠	مقدمة	١/١/٢
٣١	الحاجة إلى مدخل تحديد التكلفة على أساس الأنشطة	٢/١/٢
٣٢	أسباب ظهور مدخل تحديد التكلفة على أساس الأنشطة.	٣/١/٢
٣٧	المبحث الثاني:- مقومات وفروض مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط	٢/٢
٣٧	مقدمة	١/٢/٢
٣٧	مقومات مدخل تحديد التكلفة على أساس الأنشطة	٢/٢/٢
٥٧	الفروض الأساسية لمدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط	٣/٢/٢
٦٠	قائمة المراجع العربية	
٦٤	قائمة المراجع الأجنبية	

٦٦	الفصل الثالث تطبيق نظام التكاليف على الأنشطة ABC	٣
٦٧	المبحث الأول:- الاطار النظري لمدخل التكلفة على أساس النشاط.	١/٣
٦٧	مقدمة	١/١/٣
٦٧	أبعاد تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة.	٢/١/٣
٧٣	متطلبات تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة.	٣/١/٣
٧٧	خطوات تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة.	٤/١/٣
٨٨	المبحث الثاني:- مزايا وعيوب مدخل التكاليف على أساس الأنشطة.	٢/٣
٨٨	مقدمة	١/٢/٣
٨٩	مزايا مدخل التكلفة على أساس النشاط.	٢/٢/٣
٩١	عيوب تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط.	٣/٢/٣
٩٥	محددات تطبيق نظام ABC.	٤/٢/٣
٩٨	قائمة المراجع العربية.	
١٠١	قائمة المراجع الأجنبية.	
١٠٥	الفصل الرابع الدراسة التطبيقية	٤
١٠٦	المبحث الأول:- الدراسة التطبيقية للمشروع	١/٤
١٠٦	مقدمة	١/١/٤
١٠٧	مراحل إنشاء المشروع ومكوناته	٢/١/٤
١٠٨	مكونات المشروع	٣/١/٤
١١١	مصادر تمويل المشروع	٤/١/٤
١١٢	اختيار المنظومات محل الدراسة	٥/١/٤
١١٣	منظومة السرير سرت تازربو بنگازي	٦/١/٤
١٢٠	منظومة الحساونة سهل الجفارة	٧/١/٤
١٢٨	منظومة القرصايبية السدادة	٨/١/٤
١٣٠	كيفية احتساب تكلفة إنتاج المتر المكعب من المياه بالمشروع حاليا	٩/١/٤
١٣٤	المبحث الثاني:- تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة على المنظومات محل الدراسة	٢/٤
١٣٤	مقدمة	١/٢/٤
١٣٥	تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة على منظومات محل الدراسة.	٢/٢/٤

١٧١	الفصل الخامس النتائج والتوصيات	٥
١٧٢	الدراسة الميدانية واختبار الفروض	
١٧٢	الأساليب الإحصائية المستخدمة لتحليل البيانات واختبار فروض الدراسة	١/٥
١٩٣	اختبار الفروض	٢/٥
١٩٦	النتائج والتوصيات	٣/٥
١٩٦	النتائج	١/٢/٥
١٩٨	التوصيات	٢/٢/٥

قائمة الجداول

رقم الصفحة	الموضوع	م
٨٤	أمثله على مراكز الأنشطة والتكاليف	١/٣
١٣١	متوسط تكلفة المتر المكعب من نفقات التشغيل والصيانة	١/٤
١٣١	متوسط تكلفة المتر المكعب من النفقات الاستثمارية	٢/٤
١٣٢	متوسط تكلفة المتر المكعب لأوجه الاستعمالات المختلفة للمشروع	٣/٤
١٣٣	النفقات التشغيلية والصيانة لعام ٢٠٠٩ م	٤/٤
١٣٣	الأصول الثابتة لعام ٢٠٠٩ م	٥/٤
١٤٠	تحديد تكاليف الأنشطة في عام ٢٠٠٩ م	٦/٤
١٤١	تحليل أنشطة عمليات الاستخراج وجودة المياه	٧/٤
١٤٣	تحليل أنشطة عمليات المراقبة	٨/٤
١٤٤	تحليل أنشطة عمليات توزيع وتخزين المياه	٩/٤
١٤٥	تحليل أنشطة عمليات الصيانة	١٠/٤
١٤٦	تحليل أنشطة عمليات الخدمات	١١/٤
١٥٠	تحديد تكاليف الأنشطة وفقا لمفهوم سلسلة القيمة لعام ٢٠٠٩ م	١٢/٤
١٥٢	مصفوفة الارتباط بين الأنشطة ومسببات التكاليف	١٣/٤
١٥٥	عدد مسببات التكلفة لكل نشاط	١٤/٤
١٥٧	تحديد مراكز الأنشطة	١٥/٤
١٥٨	تكلفة مركز عمليات الضخ والمعالجة لعام ٢٠٠٩ م	١٦/٤
١٥٩	تكلفة مركز عمليات المراقبة لعام ٢٠٠٩ م	١٧/٤
١٥٩	تكلفة مركز عمليات الصيانة لعام ٢٠٠٩ م	١٨/٤
١٦٠	تكلفة مركز الخدمات الطبية وخدمات المواقع لعام ٢٠٠٩ م	١٩/٤
١٦٠	نصيب الوحدة من مسبب التكلفة لعام ٢٠٠٩ م	٢٠/٤
١٦٢	استهلاك الأصول الثابتة لعام ٢٠٠٩ م	٢١/٤
١٦٣	إنتاج واستهلاك مياه المشروع لأوجه الاستعمالات المختلفة لعام ٢٠٠٩ م	٢٢/٤
١٦٤	قياس تكلفة المتر المكعب لأوجه الاستعمالات المختلفة لعام ٢٠٠٩ م	٢٣/٤
١٦٦	مقارنة تكلفة المتر المكعب لأوجه الاستعمالات المختلفة بين النظامين التقليدي و ABC	٢٤/٤
١٧٥	مقياس تحديد الأهمية النسبية	١/٥
١٦٢	مقياس تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي	٢/٥

١٦٢	بيان بعدد الاستثمارات المرسلّة والمستردة	٣/٥
١٧٧	تبويب استثمارات الاستقصاء المستردة	٤/٥
١٧٨	أوزان المقياس في حالة العبارات الايجابية	٥/٥
١٧٩	المحور الأول	٦/٥
١٨٢	المحور الثاني	٧/٥
١٨٥	المحور الثالث	٨/٥
١٨٨	المحور الرابع	٩/٥
١٩١	ملخص اختبار التوزيع الطبيعي (K-S) لفرضيات البحث	١٠/٥
١٩٢	نتائج اختبار (T) لعينة واحدة	١١/٥

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	العنوان	م
٤٥	أنواع الأنشطة	1/2
٦٩	مراحل تخصيص التكاليف غير المباشرة في نظام ABC	١/٣
١١٠	الهيكل التنظيمي العام للمشروع	١/٤
١١٩	الهيكل التنظيمي العام لمنظومة السريير سرت تازربو بنغازي	٢/٤
١٢٠	الهيكل التنظيمي العام لمنظومة الحساونة سهل الجفارة	٣/٤
١٢٣	هيكل تنظيمي للمنطقة الشمالية بمنظومة الحساونة سهل الجفارة	٤/٤
١٢٧	هيكل تنظيمي للمنطقة الجنوبية بمنظومة الحساونة سهل الجفارة	٥/٤
١٣٠	الهيكل العام لمنظومة القرصايبية السدادة	٦/٤
١٤٧	مسار مخطط عمليات الانتاج والنقل والتوزيع والتخزين بمنظومة الحساونة سهل الجفارة	٧/٤
١٤٨	مسار مخطط عمليات الانتاج والنقل والتوزيع والتخزين بمنظومة السريير سرت تازربو بنغازي	٨/٤
١٥٤	النموذج المقترح لقياس التكاليف على أساس النشاط	٩/٤

قائمة الملاحق

رقم الصفحة	البيان	رقم الملاحق
٢١٥	تكاليف إنشاء المنظومات	١
٢١٦	جدول رقم (١) تكاليف إنشاء منظومة السريير	
	سرت تازربو بنغازي	
٢١٧	جدول رقم (٢) تكاليف إنشاء منظومة	
	الحساونة سهل الجفارة	
٢١٨	النفقات التسييرية	٢
٢١٩	جدول رقم (١)	
٢٢٠	الأصول الثابتة	٣
٢٢١	جدول رقم (١) المباني والمخيمات	
٢٢٢	جدول رقم (٢) وسائل النقل والانتقال	
٢٢٣	جدول رقم (٣) الأثاث الأجهزة المكتبية	
٢٢٤	جدول رقم (٤) الحاسبات الإلية وتجهيزاتها	
٢٢٥	جدول رقم (٥) آلات ومعدات التشغيل والصيانة	
٢٢٦	جدول رقم (٦) الطرق وتجهيزاتها	
٢٢٧	جدول رقم (٧) أصول ثابتة أخرى	
٢٢٨	قائمة الاستقصاء	٤
٢٣٤	التحليل الإحصائي	٥

الفصل الأول

الاطار العام للبحث

١/١: المقدمة.

٣/١: مشكلة الدراسة.

٣/١: أهمية الدراسة.

٤/١: أهداف الدراسة.

٥/١: فروض الدراسة.

٦/١: منهجية الدراسة.

٧/١: الدراسات السابقة.

٨/١: تعليق عام على الدراسات السابقة.

٩/١: أوجه الاتفاق و الاختلاف ما بين الدراسات السابقة ودراسة الباحث.

الفصل الاول

الاطار العام للبحث

1/1: مقدمة : Introduction

تعتبر محاسبة التكاليف فرع من فروع المحاسبة التي شهدت في الآونة الأخيرة العديد من التطورات والاهتمام من قبل الباحثين و المستخدمين لهذا الفرع من فروع المحاسبة، فبعد أن كانت محاسبة التكاليف تستخدم بشكل أساسي من قبل الشركات والمنشآت الصناعية، أصبحت اليوم تستخدم في مختلف القطاعات الخدمية. ونظرا لتسارع التقدم في مجال تقنية البرمجيات المتعلقة بأنظمة محاسبة التكاليف، أدى ذلك إلى تطبيق التكنولوجيا المتقدمة في التصنيع و زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة، والعامة وانخفاض نسبة التكاليف المباشرة بالإضافة إلى ازدياد التنوع في المنتجات والخدمات (Howell & Stephen, 1987, P. 44).

وترتبط التكاليف بالأنشطة، هذه التكاليف تعتبر تكلفة متغيرة لكي تقوم الوحدات الإنتاجية بالمنشأة بأعمالها الأساسية من إنتاج للسلع أو الخدمات فإنها بحاجة إلى خدمات أنشطة أخرى مساندة بالمنشأة و التي تحمل بجزء من التكاليف غير المباشرة المرتبطة بطبيعة الخدمة التي تؤديها للأقسام الإنتاجية أو الخدمية الأخرى بالمنشأة لذلك كان لابد من طريقة مناسبة لتوزيع التكاليف أو تخصيص وتحميل التكاليف الخاصة بالوحدات الخدمية بالمنشأة على الوحدات الإنتاجية من أجل معرفة نتيجة أعمال كل وحدة من وحدات المنشأة على حدة وبالتالي تقييم أداء هذه الوحدات. ومن هنا برزت أهمية تقارير التكاليف التي لا يمكن للإدارة العليا الاستغناء عنها عند قيامها بأعمالها من تخطيط ورقابة وتقييم لأعمال الوحدة ومن ثم تحديد تكلفة المنتج النهائي وتحديد السعر المناسب للمنتج "سلعة أو خدمة" في ضوء تحقيق أهداف إدارة المنشأة.

ولقد أفاد Andrade بأنه في العقدين الأخيرين أصبح من الواضح أن نظم التكاليف التقليدية لم تعد مناسبة في البيئة الإنتاجية الحديثة، وعلى ذلك بوجود عدد كبير من السلع والمنتجات والمنافسة المتزايدة بين الشركات، (Andrade, et al, 1999).