

**تمهيد:**

في أواخر القرن التاسع عشر وبعد قيام الثورة الصناعية واتساع النشاط الاقتصادي، وما ترتب على ذلك من كبر حجم المشاريع وتنوع المنتجات، وزيادة حدة المنافسة، ظهرت الحاجة لتحديد تكاليف الإنتاج بدقة داخل هذه المشاريع لغايات تحديد الأسعار المناسبة وإعداد تقارير مالية ملائمة لاتخاذ القرارات السليمة.

وقد شهد أوائل القرن اهتماما متزايدا بتطوير أنظمة خاصة بالتكاليف حيث زاد الاهتمام بالتكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية والرقابة على التكاليف، ولما كانت تلك البيانات تعد لخدمة القرارات الإدارية المختلفة من تسعير المنتجات أو استغلال الموارد فقد تم تسمية هذا الفراغ من المحاسبة الإدارية.

أما حديثا فإن محاسبة التكاليف تمثل مجالا واسعا أمام المحاسبين لخدمة إدارة المؤسسات ومساعدتها في ممارسة وظائف التخطيط والرقابة و اتخاذ القرارات.

وسنحاول من خلال هذا الفصل تقديم:

**المبحث الأول:** ماهية محاسبة التكاليف.

**المبحث الثاني:** أساسيات محاسبة التكاليف.

**المبحث الثالث:** نظام محاسبة التكاليف.

## المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف

تفتح محاسبة التكاليف بمفهومها الحديث أفقا جديدة أمام المحاسبين لخدمة الإدارة في مختلف المنظمات، ومساعدتها في ممارسة مهام التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. ولقد أصبح المحاسب الآن على قمة التنظيم في كثير من الوحدات والشركات الكبيرة والرائدة، بفضل ما يتوافر لديه من إمكانيات وما يؤديه من مهام وواجبات، فهو على دراية وعلم بكافة ما يحيط بالتنظيم، أو يجب أن يكون كذلك، الأمر الذي فرض تزاوج بين واجبات المحاسب ومهامه مع وظائف الإدارة من تخطيط ورقابة وما تتخذ من قرارات. ولا شك أن دراسة أساسيات محاسبة التكاليف تتطلب بداية الوقوف على مفهوم التكلفة. وإلقاء الضوء على دور كل من المحاسب والمدير في المنظمة وعلاقة كل منهما بالآخر، وإلى أي مدى يمكن أن يتداخلوا، وكيف يمكن للمحاسبة أن تساعد الإدارة؟ وكذلك تناول التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف ومفهومها وأهدافها.

## المطلب الأول: نشأة محاسبة التكاليف

من المعتقد أن محاسبة التكاليف قد نشأت متأخرة عن المحاسبة المالية بما يقرب من قرنين من الزمان، غير أنه يمكن القول أن نشأة محاسبة التكاليف قد صاحبت الثورة الصناعية واحتياجات أصحاب الصناعات إلى معرفة تكلفة إنتاجهم الصناعي، فقد كتب أحد أشهر كتاب التكاليف في إنجلترا سنة 1899 E.J. Simth عن مدى منفعة معرفة تكلفة الشيء الذي يتم إنتاجه رغم عدم توافرها عملا، ويرى Solomons أنه منذ ذلك الوقت بدأ الاهتمام بمحاسبة التكاليف الصناعية واستخدامها وذلك لظهور صناعات هامة كصناعة الحديد والصلب، وزيادة حجم الصناعات وتعقد مشاكلها.

ويرى بعض الكتاب الأمريكيين أن التكلفة والمعلومات التي تلزم لفرض الرقابة الإدارية كانت تعتبر من الأهمية بمكان في دفع نمو صناعات النقل والإنتاج والتوزيع خلال الفترة من سنة 1850 إلى سنة 1925، في الولايات المتحدة الأمريكية<sup>1</sup>.

هذا وقد تأثرت أنظمة محاسبة التكاليف في الحاضر بانتشار أجهزة الحاسب الآلي واختلفت أهمية عناصرها بانتشار الآلية في مختلف الصناعات وإحلال الإنسان الآلي بمهام البشر بصورة أكثر

<sup>1</sup> D.Solomons,"The Historical Development of Costing" p.20.

كفاءة وأقل تكلفة كما يتوقع أن تتأثر محاسبة التكاليف في المستقبل القريب بما يمكن أن يطلق عليه الثورة التلوث باختلاف أنواعه ومصادره ومحاولة تلافيها<sup>1</sup>.

## المطلب الثاني: مفهوم محاسبة التكاليف

### 1. مفهوم الكلفة وتعريفها<sup>2</sup>:

إن مفهوم الكلفة تطور مع تطور احتياجات المحاسبين الاقتصاديين، وأصبح معنى كلفة يعطي معنا عاما يختلف باختلاف الغرض الذي تستخدم من أجله و المجال الذي تستخدم فيه، لذلك أصبح من الضروري تعريفها بإضافة الصفة الدالة لها، وهذه الصفات مثل: المباشرة -المتغيرة - الأولية - المتعددة وغيرها من الصفات.

حيث أن كل صفة تضاف لكلمة تكلفة تعطي خصوصية تختلف عن الأخرى كذلك إن عملية قياس الكلفة وتسجيلها والغرض منها سوف يختلف باختلاف الصفة المضافة لها. وتعرف الكلفة بصورة عامة على أنها: "قياس للتضحية بالموارد من أجل الحصول على منفعة، والتي تؤثر بالنقصان على الموجودات عند اكتساب المنفعة بالمستقبل".

أما التعريف الحديث للكلفة: "فهي مقدار التضحية بالموارد" دون الإشارة على حصول المنفعة". حيث أن الكلفة المستنفذة متى ما قابلها الإيراد سميت مصاريف من أجل الحصول على منفعة أما إذا لم يقابلها إيرادات سميت خسارة إذن الخسارة هي أيضا كلفة بالرغم من عدم تحقيق منفعة، وتقسم التكلفة طبقا للمنافع والخدمات.

إن التكلفة بمعناها البسيط الدارج هي "تضحية بموارد اقتصادية، إلا أن الآثار المحاسبية الناتجة عنها تختلف بحسب العلاقة الزمنية القائمة بين توقيت التضحية وتوقيت الحصول على المنفعة من جانب، ومن جانب آخر فإن مضمون التكلفة وتحليل سلوك عناصرها سوف يختلف تبعا للهدف من استخدامها"<sup>3</sup>.

### 2. تعريف محاسبة التكاليف<sup>4</sup>:

محاسبة التكاليف هي نظام فرعي من النظام المحاسبي للوحدة الاقتصادية، يهتم بحصر وتجميع تكلفة الأنشطة الصناعية وغير الصناعية التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية، وتحديد تكلفة السلع

<sup>1</sup> عبد الحي مرعي، عبد الله عبد العظيم، أساسيات محاسبة التكاليف، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص:10.

<sup>2</sup> محمود علي الجبالي ود.قصي السمراي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2006، ص:9، 10.

<sup>3</sup> عبد الحي مرعي وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية الإسكندرية، 2002، ص: 3.

<sup>4</sup> زينات محرم، وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، إسكندرية، 2005، ص: 9، 10.

والخدمات التي تقدمها. ويتم استخدام هذه التكلفة في تقويم الإنتاج والمخزون في نهاية الفترة لإمكان إعداد القوائم المالية. وكذلك تركز محاسبة التكاليف على إنتاج المعلومات المالية وغير المالية التي تمكن إدارة الوحدة الاقتصادية من القيام بوظائفها الأساسية من تخطيط ورقابة واتخاذ القرار وتقييم الأداء.

ويمكن تعريف محاسبة التكاليف<sup>1</sup>: "بأنها مجموعة المبادئ والأسس والنظريات التي تهدف أساساً إلى قياس وتحديد تكلفة إنتاج وبيع منتج ما أو تقديم خدمة ما وذلك عن طريق تجميع وتبويب وتحليل عناصر التكاليف للوظائف والعمليات والأقسام المتعلقة بإنتاج وتسويق المنتجات أو الخدمات، كما تهدف إلى توفير البيانات اللازمة للإدارة للرقابة وتقييم الأداء والمفاضلة بين البدائل واتخاذ القرارات لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية التي أنشئت من أجلها".

### المطلب الثالث: أهداف محاسبة التكاليف ووظائفها

#### 1. أهداف محاسبة التكاليف.

أ- ضبط ورقابة عناصر التكاليف<sup>2</sup>: إن استخدام محاسبة التكاليف يساعد على وضع الإجراءات التنظيمية لضبط ورقابة تداول واستخدام المواد واللوازم ومتابعة نشاط العمال، وتحديد الأعباء غير المباشرة حسب مستويات الطاقة الإنتاجية واستفادة كل منتج من الخدمات واللوازم المشتركة، ذلك يؤدي إلى الضغط على التكاليف عن طريق القضاء على التبذير والإسراف في المواد، متابعة وتنظيم الوقت لزيادة إنتاجية العمال، والتحكم في الأعباء غير المباشرة، هذا يؤدي إلى زيادة الفعالية وقدرة المؤسسة على المنافسة.

ب- تحديد تكلفة الإنتاج وتسعيرها<sup>3</sup>: تعد هذه المهمة المنطلق الذي أدى إلى ظهور محاسبة التكاليف، بحيث تهدف إلى متابعة أعباء المنتج عبر المراحل المختلفة لنشاط المؤسسة وتخصيص مختلف الأعباء لكل منتج حسب ما تم استهلاكه من مواد واستغراقه من وقت، وكذلك مدى استفادته من الخدمات واللوازم المشتركة التي ساهمت في عملية الإنتاج، للقيام بالتسعير وتقييم المخزون السلعي.

<sup>1</sup> زكريا فريد عبد الفتاح، محمد احمد مسعود، محاسبة التكاليف الفعلية، دار النشر مكتبة عين شمس، 1985، ص: 11.

<sup>2</sup> حاج قويدر قورين، نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 35، 2007، ص: 2.

2.

<sup>3</sup> جمعة الربيعي كمال حسن، وسعدوني مهدي الساقي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص: 17.

ج- مساعدة الإدارة على التخطيط<sup>1</sup>: تحتاج عملية تخطيط أنشطة المؤسسة في الأجل القصير إلى تقديرات للتكاليف المستقبلية المترتبة على هذه الأنشطة، وتوفر محاسبة التكاليف هذه التقديرات للتكاليف من خلال ما يعرف باسم الموازنات التقديرية.

د- المساعدة على اتخاذ القرارات<sup>2</sup>: تستخدم الإدارة بيانات التكاليف في اتخاذ العديد من القرارات المتنوعة وغير المجدولة، خاصة وأن الإدارة تواجه بعض المشاكل عند اتخاذ القرارات، ومن القرارات التي يمكن لبيانات التكاليف أن تساعد في اتخاذها ما يلي:

- تحديد العلاقة بين التكلفة، الحجم، الربح.
- اتخاذ قرار توقيف خط إنتاج معين أو الاستمرار به.
- شراء أو إنتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج.
- إحلال آلة جديدة بدلا من القديمة.
- التوسع في خط إنتاج قائم بدلا من إنشاء خط جديد.
- البيع للأسواق المحلية أو الخارجية.

## 2. وظائف محاسبة التكاليف.

إن لمحاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف والتي بتحقيقها ستساعد إدارات المؤسسة على تحقيق أهدافها المرسومة والمتمثلة في تحقيق الربح وخاصة في ظل المنافسة من خلال تحفيز المؤسسة على استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل اقتصادي ويمكن التعبير عن هذه الوظائف بالشكل التالي:

أ- الوظيفة التسجيلية<sup>3</sup>: حسب الطريقة المعتمدة من قبل الوحدة الاقتصادية في عملية التسجيل سواء كان على أساس (طريقة الاندماج) أي إضافة حقول السجلات المحاسبية الحالية خاصة بمحاسبة التكاليف أو على أساس (الانفصال) أي مسك سجلات مستقلة و منفصلة عن سجلات المحاسبة المالية خاصة بمحاسبة التكاليف حيث تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر التكاليف ( مواد، أجور، مصروفات).

<sup>1</sup> حسين علي حسين احمد، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، إسكندرية، 2003، ص: 9.

<sup>2</sup> حابي احمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة بسكرة، 2011، ص: 27، 26.

<sup>3</sup> الأخرس عاطف، الهنيبي إيمان، حمودة سمير، الجعيري أحمد، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، الأردن، 2001، ص: 14.

ب- **الوظيفة التحليلية<sup>1</sup>**: وتعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف واقرنت هذه الوظيفة باسم محاسبة التكاليف حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف وربط كل عنصر من هذه العناصر بمراكز الكلف المستفيدة بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر ولكل مركز تكلفة حرية الإنتاج.

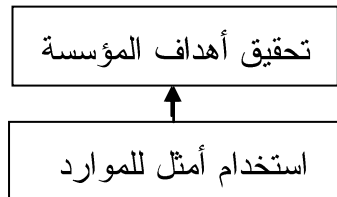
ج- **الوظيفة الرقابية**: وتعتبر الوظيفة الأساسية الأخرى التي تقوم بها محاسبة التكاليف من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا ولكل عناصر التكلفة وتحديد الانحرافات والتي إما أن تكون انحرافات ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية المصروفة اقل من المعايير المحددة ا وان تكون الانحرافات غير ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية المصروفة أكثر من المعايير المحددة وهنا يجب أن تدرس بدقة أسباب هذه الانحرافات وإخبار الإدارة من أجل الحد من هذه الانحرافات.

د- **الوظيفة الإخبارية<sup>2</sup>**: وهذه الوظيفة ترتبط بالوظيفة السابقة ( الوظيفة الرقابية ) حيث وبعد تحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تتحدد القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها في الفترات اللاحقة ويجب أن تتم هذه العملية خلال فترات من السنة المالية وليس الانتظار إلى نهاية السنة المالية.

هـ- **الوظيفة التحفيزية**: إن هذه الوظيفة تتحقق بعد انجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التكاليف وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق.. وبهذا ونتيجة ذلك ستتحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفؤ واقتصادي وهذا فعلا سيساعد إدارة المؤسسة إلى تحقيق هدفها المرسوم.

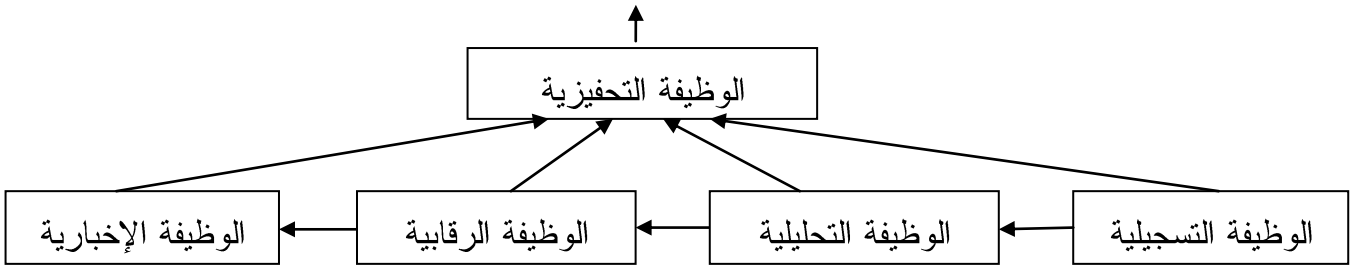
يمكن توضيح ما سبق من خلال الشكل التالي:

الشكل (1-1): يوضح وظائف محاسبة التكاليف



<sup>1</sup> إسماعيل يحيى التكريني، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، 2006، ص: 24

<sup>2</sup> إسماعيل التكريني، مرجع سابق، ص: 25.



المصدر: إسماعيل يحي التكريني، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر، الطبعة الأولى، الأردن،

2006، ص: 24

يتضح من الشكل أعلاه أن وظائف محاسبة التكاليف متكاملة وبتكاملها تعمل على الاستخدام الأمثل لموارد المؤسسة وبالتالي تحقق أهداف المؤسسة.

### المبحث الثاني: أساسيات محاسبة التكاليف

تتنوع التكاليف التي تتكبدها المؤسسة، فمنها تكاليف تتغير تبعاً للتغير في حجم النشاط، ومنها تكاليف تبقى ثابتة، كما أن هناك تكاليف يمكن ربطها وتخصيصها بوحدة الإنتاج، وهناك تكاليف عامة تخص جميع المنتجات، كما أن هناك تكاليف ملائمة لاتخاذ القرارات الإدارية وأخرى غير ملائمة.

وتحتاج إدارة المؤسسة في العديد من المواقف إلى التعرف على طبيعة أو خصائص الأنواع المختلفة من التكاليف في المؤسسة، للاستفادة من ذلك في عمليات التخطيط والرقابة، واتخاذ القرارات والتنبؤ وإعداد الموازنات التقديرية.

### المطلب الأول: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

تعتبر محاسبة التكاليف امتداداً للمحاسبة المالية، وذلك لأن المحاسبة المالية تهدف إلى توفير البيانات المالية اللازمة لأغراض إعداد القوائم المالية الختامية حساب المتاجرة، حساب الأرباح والخسائر، والميزانية العمومية، وتقدم محاسبة التكاليف البيانات المتعلقة بتكاليف الصنع وتكلفة البضاعة المباعة والتي هي أحد عناصر حساب الإنتاج والمتاجرة، وكذلك توفير البيانات الخاصة بكلفة المخزون السلعي من مواد أولية وإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام، والتي هي أحد مكونات الأصول المتداولة في قائمة المركز المالي. ويحصل محاسب التكاليف على البيانات المتعلقة بمشتريات المواد وأجور العمالي وتكاليف التصنيع المختلفة من السجلات المالية، التي يقوم بتحليلها وتوزيعها على

مراكز الإنتاج، ومن ثم تحميلها على المنتجات. ورغم وجود علاقة وثيقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية إلا أنه يوجد بعض أوجه الاختلاف بينهما تكمن في النقاط التالية<sup>1</sup>:

- تهدف المحاسبة المالية إلى إعداد حساب الأرباح والخسائر وقائمة المركز المالي للملاك والأطراف الخارجية المعينة، بينما تهدف محاسبة التكاليف إلى تزويد بيانات التكاليف إلى الإدارة لاستخدامها في التخطيط واتخاذ القرارات.
- تقوم المحاسبة المالية بإعداد التقارير والقوائم المالية للإيفاء بمتطلبات قانون الشركات وقانون ضريبة الدخل. إما محاسبة التكاليف فتحفظ بسجلات التكاليف اختيارياً ما لم يكن هناك قانون يجبر المؤسسة على الاحتفاظ بتلك السجلات.
- تقوم المحاسبة المالية بقياس الأحداث المالية بوحدات نقدية فقط. إما محاسبة التكاليف فتقوم بتحديد كميات الوحدات إضافة إلى قيمتها، مما يساعد على مراقبة الكميات والقيم للوحدات وتحديد حالات الإسراف نتيجة سوء استخدام تلك الوحدات.
- يتم إعداد التقارير المالية (حساب الأرباح والخسائر، الميزانية العمومية) سنوياً وتكون التكلفة في القوائم المالية بشكل إجمالي لكل وحدات الإنتاج. إما في محاسبة التكاليف فيتم إعداد التقارير باستمرار إما يومياً أو أسبوعياً أو سنوياً أو دورياً وتكون التكلفة في التقارير لكل وحدة وليست بطريقة إجمالية.
- إن المحاسبة المالية تكون بياناتها دقيقة لأنها تتعلق بعمليات تمت، أما في محاسبة التكاليف فإن البيانات فيها قد تكون دقيقة، وقد لا تكون دقيقة، لأنها تتعلق ببيانات تعتمد على التنبؤ بالمستقبل<sup>2</sup>.
- التقارير في المحاسبة المالية تفيد المستثمرين وأصحاب رؤوس الأموال والمقرضين والدائنين وذوي العلاقة من خارج المشروع.
- يتم تقييم المخزون في المحاسبة المالية على أساس التكلفة أو القيمة السوقية أيهما أقل، بينما في محاسبة التكاليف فيتم تقييم المخزون على أساس التكلفة.
- تقوم المحاسبة المالية بعملية تصنيف وتسجيل البيانات المالية وفقاً لطبيعة المصارف. أما في محاسبة التكاليف فتقوم بتسجيل المصاريف وفقاً للهدف الذي نشأت من أجله.

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة 2، الأردن، 2006، ص ص: 20، 21.

<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع السابق، ص: 22.

- الرقابة في نظام المحاسبة المالية ينطوي على رقابة تسجيل العمليات المالية دون الأخذ بأثر تلك العمليات. أما الرقابة في محاسبة التكاليف فتتم لرقابة تفاصيل النظام بمساعدة التكاليف المعيارية والتكاليف المخططة.

ويمكن تلخيص الفروقات السابقة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف كما في الجدول التالي:  
**الجدول رقم: (1-1): الفرق بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية.**

وجه الاختلاف	المحاسبة المالية	محاسبة التكاليف
المعايير	موجودة وملزمة	غير موجودة
الإلزامية	الإلزامية	غير الإلزامية
صفات المعلومات	<ul style="list-style-type: none"> <li>- بيانات إجمالية عامة</li> <li>- بيانات تاريخية عن علاقة المؤسسة بالغير</li> <li>- بيانات مالية</li> <li>- بيانات عن النفقات والإيرادات</li> <li>- بيانات موضوعية ويمكن التحقق منها</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- بيانات تفصيلية تحليلية</li> <li>- بيانات عن تكاليف الماضي والحاضر والمستقبل</li> <li>- بيانات مالية وكمية</li> <li>- بيانات عن التكاليف</li> <li>- بيانات تتسم بالمرونة بالسرعة</li> </ul>
الهدف من تقييم البيانات	<ul style="list-style-type: none"> <li>- تحديد نتائج أعمال المشروع وتصوير المركز المالي وتدفعه النقدي</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- تحديد تكلفة الوحدات المنتجة والمبيعة وتكلفة إنتاج الوحدات تحت التشغيل والرقابة على هذه التكاليف وخدمة القرارات الإدارية</li> </ul>
المستفيد الرئيسي من البيانات	<ul style="list-style-type: none"> <li>- المستثمرون وأصحاب رؤوس الأموال، المقرضون، والدائنون وذوي العلاقة خارج المشروع.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- إدارة المشروع نفسه</li> </ul>
فترة التقرير	<ul style="list-style-type: none"> <li>- عادة ما تكون سنة مالية</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- يفضل أن تكون قصيرة الأجل نسبيا ومتكررة وتتوقف على الهدف من إعدادها</li> </ul>

المصدر: محمد تيسير الرحبي، محاسبة التكاليف، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، 2008، ص: 19.

المطلب الثاني: قوائم التكاليف

1. قائمة التكاليف الإجمالية :

تتضمن التكلفة الإجمالية كافة عناصر التكاليف المباشرة وعناصر التكاليف غير مباشرة أو كافة العناصر التكاليف المتغيرة وعناصر التكاليف الثابتة وتقوم نظرية التكاليف الإجمالية على عدة مبادئ أهمها<sup>1</sup>:

- تحليل عناصر التكاليف حسب طبيعتها وحسب وظائف المشروع (إنتاجي تسويقي، إداري وتمويلي).
- تقسيم عناصر التكاليف على أساس فصل العناصر المباشرة عن العناصر غير المباشرة. ويقصد بعناصر التكاليف المباشرة جميع بنود النفقات التي تصرف خصيصا من أجل وحدة المنتج النهائي. ويقصد بعناصر التكاليف غير المباشرة بنود النفقات التي يصعب ربطها بصورة مباشرة بوحدات المنتج النهائي أي أنها عبارة عن بنود التكاليف التي تصرف لا من أجل وحدة إنتاج معينة ولكن من أجل المشروع ككل.
- ضرورة تحميل جميع عناصر التكاليف سواء المباشرة وغير المباشرة منها أو المتغيرة والثابتة على وحدات الإنتاج النهائي. ويترتب على ذلك تحميل كافة تكاليف النشاط التسويقي والتمويلي والإداري على الوحدات المباعة بحيث لا يبقى هناك أي جزء من تكاليف الفترة دون أن تتحمل به الوحدات.
- يتم تقييم المخزون السلعي من الإنتاج التام الصنع وكذلك الإنتاج تحت التشغيل ( غير التام ) - سواء في أول الفترة أو في آخرها- على أساس التكلفة الكلية أو الإجمالية.
- تساير النظرية المبدأ المحاسبي المعروف بمقابلة الإيرادات بالتكاليف نظرا لمقابلة التكاليف الإجمالية للوحدات المباعة بإيرادات بيعها. ويعتبر المتبقي صافي الربح في حالة زيادة الإيرادات على التكاليف أو صافي الخسارة في حالة زيادة التكاليف على الإيراد ونتيجة لذلك فإن رقم الربح أو الخسارة طبقا لنظرية التكاليف الإجمالية- يتفق مع صافي نتيجة الأعمال المقابل له في دفاتر الحسابات المالية.
- يراعى أن تكون التكلفة الإجمالية -في ظل ظروف التشغيل العادية- الحد الأدنى لسعر البيع الذي يجب إلا ينخفض عنها.

<sup>1</sup> منير محمود سالم، محاسبة التكاليف، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000، ص: 126، 127.

## 2. قائمة التكاليف المتغيرة:

بموجب هذه القائمة يتم تحميل المنتج النهائي التام الصنع وآخر المدة تحت التشغيل بالتكاليف المتغيرة فقط وذلك لأن هذه التكاليف نشأت من أجل هذا الإنتاج وهي تزداد بزيادته وتنخفض بانخفاضه وتشتمل التكاليف المتغيرة على كافة العناصر المباشرة (مواد مباشرة وأجور مباشرة ومصاريف صناعية مباشرة)<sup>1</sup>.

بالإضافة إلى الجزء المتغير فقط من التكاليف الصناعية غير المباشرة ( مواد غ م متغيرة وأجور غير مباشرة متغيرة و م ص غير مباشرة متغيرة ) وعليه يقيم المخزون السلعي آخر المدة وتحت التشغيل في نهاية الفترة بنصيب من التكاليف المتغيرة فقط أما التكاليف الثابتة فهي تعد أعباء زمنية ويكون مكانها بموجب هذه القائمة بان يتم طرحها ضمن قائمة نتائج الأعمال من الربح الحدي، حيث انه بموجب هذه القائمة يتحدد ربح كل منتج عن طريق مقارنة الإيرادات بالتكاليف المتغيرة فقط. ويمثل الربح الناتج هنا (الربح الحدي أو عائد المساهمة أو المساهمة الحدية أو الذي يبين مدى مساهمة كل منتج من منتجات المشروع في تغطية التكاليف الثابتة للمشروع ككل ويزيد عن ذلك لتحقيق صافي الأرباح).

فعلى سبيل المثال هناك مشروع يقوم بإنتاج أربعة أنواع من السلع أ، ب، ج، د وقد مبيعات كل نوع من هذه السلع كالآتي 1000، 2000، 3000، 4000 دينار في بلغت التكاليف المتغيرة للمنتج على التوالي (7000، 1100، 2900، 2300، دينار) وقد كانت إجمالي التكاليف الثابتة للمجموع ككل 2000 دينار.

$$\text{المبيعات} = 1000 + 2000 + 3000 + 4000 = 10000 \text{ دينار}$$

$$\text{تكاليف متغيرة} = 700 + 1100 + 2900 + 2300 = 7000 \text{ دينار}$$

$$\text{الربح الحدي (عائد المساهمة) ويعبر عن مجال الربح} = 10000 - 7000 = 3000 \text{ دينار}$$

$$\text{صافي الأرباح} = 3000 - 2000 = 1000 \text{ دينار}$$

من ذلك يتضح :

إن هذه القائمة تنظر إلى التكاليف الثابتة على أنها تكاليف لا ترتبط بحجم الإنتاج بل هي تكاليف تصرف من فترة إلى أخرى وعليه يجب أن يحمل بها — / أ. خ كرقم إجمالي ضمن قائمة نتائج الأعمال

<sup>1</sup> محمود علي الجبالي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة 1، 2000، ص: 148.

### 3. قائمة التكاليف المستغلة<sup>1</sup>:

تعتمد هذه القائمة على تحليل عناصر التكاليف إلى تكاليف متغيرة وثابتة ويتم تحميل الإنتاج الفعلي بتكاليف الإنتاج المتغيرة مضافا إليها جزء من التكاليف الثابتة بقدر الجزء المستغل من الطاقة الإنتاجية المتاحة وترحل التكاليف الصناعية الثابتة غير المستغلة والتكاليف البيعية غير مستغلة والتكاليف الإدارية بالكامل إلى حـ/ أ، خ

إن هذه القائمة تتماشى مع قائمة التكاليف المتغيرة من جهة كما أنها تراعي أيضا قائمة التكاليف الإجمالية من ناحية عدم إهمالها للتكاليف الثابتة واعتبارها تكاليف نشاط وليس مجرد أعباء مالية تخص الفترة، إذ أن هذه القائمة تحمل النشاط الفعلي بجزء من التكاليف الثابتة يعادل ما استغل من الطاقة المتاحة ويمثل هذا حلا عادلا لمشكلة تحميل التكاليف الصناعية الثابتة بسبب أن النشاط الفعلي قد استفاد من كل التكاليف المتغيرة وجزء من التكاليف الثابتة يعادل نسبة الطاقة الفعلية إلى الطاقة المتاحة بنسبة الاستغلال<sup>2</sup>.

$$\text{نسبة الاستغلال} = \frac{\text{الطاقة الفعلية}}{100} \times 100$$

الطاقة المتاحة

ولما كان الجزء المستغل من الطاقة المتاحة يتغير مع تغيرات حجم الإنتاج فإن الجزء من التكاليف الثابتة الذي يقابل هذا الجزء المستغل يكون أيضا متغيرا مما يستدعي ضرورة تحميله على وحدات الإنتاج.

يحتاج التطبيق السليم لهذه القائمة إلى دقة للفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة بالنسبة إلى كل مركز من مراكز التكلفة حتى يمكن تحديد التكلفة المستغلة للمركز.

ويتم تقويم الإنتاج التام وتحت التشغيل بموجب هذه القائمة على أساس الإنتاج المستغل (التكاليف المستغلة) وذلك يعني أن جزء من التكاليف التي تتضمنها تكلفة الوحدات التامة وتحت التشغيل سوف ترحيله إلى الفترات المقبلة، كما أن تكلفة المبيعات تتمثل بتكلفة الإنتاج التام مضافا إليه التكاليف البيعية المتغيرة وجزء من التكاليف البيعية والثابتة المستغلة.

تمتاز هذه القائمة بأنها تعمل على إظهار التكاليف العاطلة والغير مستغلة مما يوجه أنظار الإدارة نحو دراسة الطاقة الفائضة أو العاطلة بهدف الاستفادة منها مستقبلا.

<sup>1</sup> محمود علي الجبالي، مرجع سابق، ص: 154.

<sup>2</sup> محمود علي الجبالي، مرجع سابق، ص: 155.

المطلب الثالث: تصنيف التكاليف

1. تبويب عناصر التكاليف حسب علاقة العنصر بالسلعة المنتجة<sup>1</sup>:

أ- التكاليف المباشرة: هي التكاليف التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بوحدات الإنتاج وتتمثل عناصر التكاليف التي يسهل تحديدها وتخصيصها لوحدات الإنتاج معينة حيث أنها عناصر تكاليف مباشرة صرفت خصيصاً لإنتاج سلعة معينة بذاتها وتتكون التكاليف المباشرة من:

✓ تكلفة المواد المباشرة: وتشمل جميع المواد التي تدخل بشكل مباشر في تركيب المنتج النهائي وتصبح جزءاً منه وتلزم لإتمامه ويمكن تمييز هذه المواد في وحدة الإنتاج مثل الخشب في صناعة الأثاث والجلد في صناعة الأحذية والقماش في صناعة الملابس .

✓ تكلفة العمل المباشرة: وتمثل أجور عمال التشغيل أو إنتاج السلعة في المصنع والذين يعملون على تحويل المواد الأولية أو المواد نصف المصنعة إلى سلعة تامة الصنع وجاهزة للبيع مثل أجور عمال التقطيع أو عمال الحفر أو الزخرفة في مصنع الأثاث أو أجور عمال قص الحديد وتركيبه في مصنع خزانات المياه.

ب- التكاليف غير مباشرة: وهي تلك النفقات التي تنفق من أجل خدمة المصنع أو المشروع كوحدة واحدة ولا يوجد بينها وبين المنتج النهائي ارتباطاً مباشراً، وتقسم إلى ما يلي:

✓ تكاليف صناعية غير مباشرة: وتشمل جميع النفقات المتعلقة بالإنتاج داخل المصنع ولا تخص سلعة معينة بل جميع السلع، وتشمل التكاليف الصناعية غير المباشرة:

- مواد صناعية غير مباشرة: وتشمل تلك المواد التي لا تدخل في إنتاج السلعة بشكل مباشر مثل المسامير والغراء لصناعة الأثاث والوقود ومواد التشحيم والزيوت وغيرها.

- الأجور الصناعية غير المباشرة: وتشمل تكلفة العمل المبذول في المصنع كوحدة واحدة ولا يخص سلعة معينة مثل أجور المكتبة وعمال النظافة داخل المصنع وأجور الفحص والنقل وأجور المهندسين وغيرها.

- تكاليف صناعية أخرى غير مباشرة: ويقصد بها الخدمات الإنتاجية التي تصرف على النشاط الصناعي بشكل عام ولا ترتبط بسلعة معينة مثل إيجار المصنع وتأمين

<sup>1</sup> رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، دار الصفاء للنشر، ط2، (دون مكان نشر)، 2001، ص ص: 27، 28.

المصنع ومصاريف الإضاءة الخاصة بالمصنع إضافة إلى الخسائر التي تنتج عن التلف العادي من المواد الأولية وتكلفة الوقت الضائع العادي.

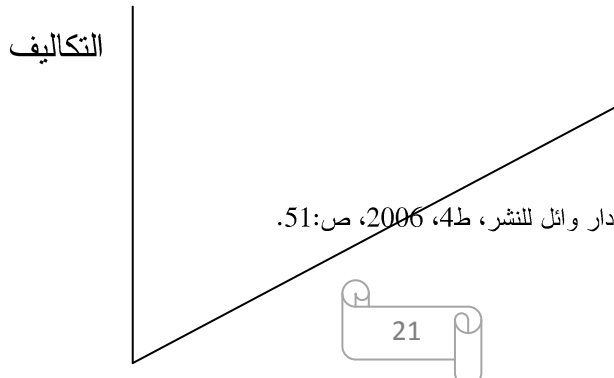
- ✓ تكاليف تسويقية غير مباشرة: وهي جميع النفقات التي تنفق في سبيل بيع وتوزيع منتجات المشروع فهي تمثل جميع تكاليف تخزين المنتج التام والإعلان عنه وترويجه وبيعه ونقله وتوزيعه وكذلك تكاليف الأبحاث التسويقية.
- ✓ التكاليف الإدارية: وتمثل النفقات التي تنفق على مختلف الإدارات من مواد وأجور وخدمات وتكاليف التمويل.

## 2. تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط<sup>1</sup>:

يقوم هذا التبويب بتقسيم عناصر التكاليف حسب استجابتها للتغير في حجم النشاط في ثلاث مجموعات هي: التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، التكاليف المختلطة، ويقصد.

أ- التكاليف المتغيرة: تعرف التكاليف المتغيرة بأنها التكاليف التي يتغير مجموعها طردياً مع التغير في حجم النشاط، فإذا زاد حجم النشاط مثلاً بنسبة 10% يزداد مجموع التكاليف المتغيرة بنسبة 10%، فعند إنتاج سيارة مثلاً يلزمنا 5 إطارات، وإذا افترضنا الإطار هو 20 دينار لذا تكون تكلفة إطارات السيارة الواحدة 100 دينار وإذا تم إنتاج 5 سيارات تكون تكلفة الإطارات 500 دينار، وهذا يحدث كلما زاد أو نقص عدد السيارات المصنعة، وبطبيعة الحال تكون التكلفة المتغيرة للوحدة ثابتة، فكل سيارة في مثالنا تحتاج إلى 100 دينار تكلفة إطارات، لذلك عند إنتاج 200 سيارة تكون تكلفة الإطارات عبارة عن:  $200 \times 100 = 20,000$  دينار ويمكن تمثيل دالة التكاليف المتغيرة كما في الشكل:

### الشكل رقم: (2-1): دالة التكاليف المتغيرة



<sup>1</sup> عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، ط4، 2006، ص: 51.

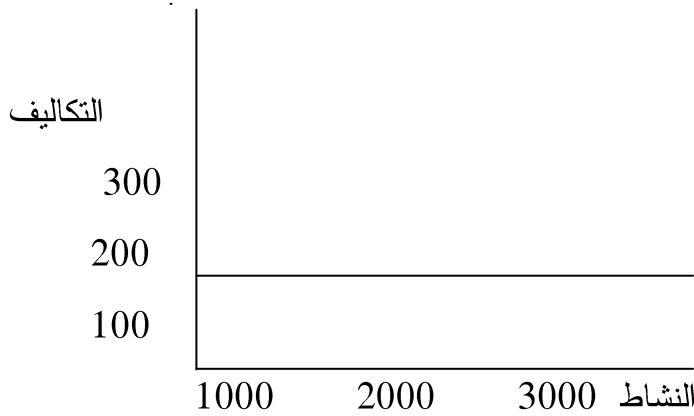
دالة التكاليف المتغيرة

النشاط

لقد بدأت الدالة من نقطة الأصل عند عدم وجود إنتاج لان التكلفة المتغيرة عندها تكون صفر وبعدها تتجه إلى الأعلى مما يعني أنه وكلما ازدادت وحدات النشاط تزداد التكاليف، ويمثل انحدار خط دالة التكاليف التكلفة المتغيرة للوحدة.

ب- التكاليف الثابتة: تعرف التكاليف الثابتة على أنها التي لا يتغير مجموعها مع التغير في حجم النشاط طالما كان التغير ضمن المدى الملائم، وعليه فإذا زاد حجم النشاط أو نقص تبقى هذه التكاليف على حالتها، ويمكن تمثيل دالة التكاليف الثابتة بيانيا كما في الشكل

الشكل رقم: (3-1): دالة التكاليف الثابتة



من الرسم البياني يظهر لنا أن التكاليف الثابتة ستبقى عند مستوى 2000 دينار إذا كان مستوى النشاط يقع بين 1000 وحدة أو 3000 وحدة، وهذا يعني أن متوسط تكلفة الوحدة سوف يرتبط عكسيا مع حجم النشاط لأنه عند إنتاج 1000 وحدة تكون تكلفة الوحدة 2 (2000 / 1000 وحدة) وعند إنتاج 2000 وحدة تكون تكلفة الوحدة 1، هذه التكاليف تشمل الاستهلاك، الإيجار والأجور والرواتب الإدارية، الضرائب والرسوم السنوية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>عبد الحكيم الرجبي، مرجع سابق، ص:53.

ولأغراض الرقابة يتم تقسيم التكاليف الثابتة إلى مجموعتين هما: التكاليف الثابتة الاختيارية والتكاليف الثابتة الإلزامية. وتشتمل المجموعة الأولى على البنود التي يمكن للإدارة التأثير في قيمتها في الأجل القصير مثل: بند الرواتب والأجور، وتكاليف الإعلان المتعلق بالتعريف بالمؤسسة، وتشمل المجموعة الثانية على البنود التي يصعب على الإدارة التخلص منها في الأجل القصير بدون الإضرار بمصالح المؤسسة والتأثير على قدرتها على الاستمرار وهي: الاستهلاك، والإيجار، والرسوم والضرائب السنوية ورواتب الوظائف الإدارية الرئيسية. على أية حال تعتبر جميع التكاليف الثابتة تكاليف اختيارية قبل الارتباط بها فمثلاً، يمكن للإدارة استئجار معدات بعقود قابلة للإلغاء بدلا من شرائها يصبح استهلاك هذه المعدات تكلفة ثابتة إلزامية.

ج- التكاليف شبه الثابتة<sup>1</sup>: تضم هذه التكاليف عدة مجموعات تعرف بالتكاليف شبه المتغيرة والتكاليف شبه الثابتة والتكاليف المختلطة وجميعها يحتوي على جزأين أحدها التكاليف المتغيرة والثاني هو التكاليف الثابتة. فمثلاً نجد أن الكثير الآلات تحتاج إلى تسخين وإلى درجة حرارة مئوية معينة قبل استخدامها في الإنتاج مثل آلات صب أكياس البلاستيك والأفران، لذلك تكون كمية الوقود اللازمة لذلك تكلفة ثابتة أما كمية الوقود المستخدمة بعد ذلك فإن تكلفتها تكون تكلفة متغيرة لأنها تعتمد على عدد الوحدات المنتجة، وبنفس المنطق نرى أن تكلفة الكهرباء المستهلكة في تشغيل الآلات فهي تكلفة متغيرة لأنها تعتمد على عدد الوحدات التي يتم إنتاجها أما تكلفة الكهرباء المستخدمة في الإنارة فهي تكلفة ثابتة. والمشكلة أن فاتورة الكهرباء التي تصل إلى المؤسسة لا تميز بين الجزء المتغير والجزء الثابت من الكهرباء.

ويزيد من مشاكل فصل قيمة التكاليف المتغيرة عن قيمة التكاليف الثابتة أن تصميم الأنظمة المالية يسمح بتخصيص حسابات لتجميع العمليات المتشابهة وليس المتماثلة. وهذا يؤدي إلى اختلاط التكاليف المتغيرة والثابتة معاً، فمثلاً بفتح حساب للكهرباء والمياه يجعل لدينا بقيمة الكهرباء والمياه المستخدمة وهذا يؤدي إلى زيادة مشاكل توزيع رصيد هذه الحساب.

<sup>1</sup> عبد الحكيم الرجبي، مرجع سابق، ص: 54.

### 3. تكلفة الوحدة والتكلفة الإجمالية<sup>1</sup>:

تكلفة الوحدة هي عبارة عن خارج قسمة التكلفة الكلية على عدد الوحدات المنتجة (حجم الإنتاج) أو عدد المرات التي تؤدي فيها الخدمة، وتساعد تكلفة الوحدة على فهم المقصود بالتكاليف أكثر من التكاليف الكلية، نظرا لأنها تنسب التكاليف إلى أساس معين هو الوحدة المنتجة، ولا شك أن تكلفة الوحدة أكثر دلالة من التكلفة الكلية.

وتختلف الوحدة المتخذة كأساس للقياس حسب الظروف، وعموما فإنه يجب اختيار الوحدة الأكثر تعبيرا بالنسبة للمسؤولين عن دفع التكاليف، وليس من الضروري أن تكون وحدة القياس وحدة إنتاج طبيعية ولكن المهم أن تكون الوحدة المستخدمة أساس جيد وموضوعي لحصر الإنتاج كما يجب أن تكون هناك علاقة وثيقة بين الوحدة المستخدمة في القياس والتكاليف المدفوعة أو التي تحملها المشروع، ولهذا نجد أن أساس القياس (الوحدة) قد تختلف من قسم إلى آخر، فعلى سبيل المثال قد تكون ساعات تشغيل الآلات في المصنع، أو الوزن في حالة قسم التسليم، وعدد الفواتير في قسم إعداد الفواتير وهكذا.

ويتم الوصول إلى تكلفة الوحدة من الإنتاج التام عن طريق حصر التكاليف الصناعية الكلية، وقسمتها على عدد الوحدات المنتجة، فإذا فرضنا أن التكلفة الصناعية هي 2000 دينار وأن الإنتاج كان 4000 وحدة فإن متوسط تكلفة الوحدة يكون 0,5 دينار فإذا كانت المبيعات 3500 وحدة والمخزون 500 وحدة فإن تكلفة البضاعة المباعة  $0,5 = 1750$  دينار، وتكلفة المخزون في آخر المدة  $500 \times 0,5 = 250$  دينار، من هذا يتضح أن تكلفة الوحدة تساعد على تخصيص التكاليف كلما كان ذلك مطلوبا.

### 4. تبويب التكاليف من ناحية توقيت تحميلها على الإيرادات<sup>2</sup>:

-تكاليف الإنتاج وتكاليف الفترة: بدأ استخدام التكاليف في أغراض التخطيط والرقابة في المؤسسات الصناعية دون المؤسسات غير الصناعية على أساس أن تأثير العوامل الخارجية مثل سلوك المنافسين والظروف الاقتصادية ورد فعل المستهلكين يكون أقل بالنسبة للشركات الصناعية عن الشركات التجارية وغيرها، ولكن المبادئ العامة بتخطيط ورقابة التكاليف يمكن تطبيقها في

<sup>1</sup> أحمد محمد نور، صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المدخل لمحاسبة التكاليف، الدار الجامعية، إسكندرية، 1999، ص: 37.

<sup>2</sup> أحمد محمد نور، صلاح الدين عبد المنعم مبارك مرجع سابق، ص: 49.

الشركات الصناعية والمؤسسات الأخرى، وسنعرض هنا للتفرقة بين تحديد وقياس التكلفة في هذين النوعين من المشروعات حتى نستطيع أن نفرق بين تكلفة الإنتاج وتكلفة الفترة في كل منهما.

5. تبويب التكاليف من ناحية وقت حسابها أو طبيعة البيانات التي تشمل عليها:

بالنسبة لتسجيل بيانات التكاليف نجد أن اللفظ يعني عادة التكاليف الفعلية أو التكاليف التاريخية والتي قد تم تعريفها بواسطة لجنة المصطلحات التابعة لجمعية المحاسبين القانونيين بأمريكا على النحو التالي:

التكاليف هي المبلغ المعبر عنه بوحدة النقد والمدفوع نقداً أو المتمثل في بعض الأصول المستنفذة، أو التزام قائم متعلق بخدمات أو بضائع تم الحصول عليها أو أنه من المتوقع الحصول عليها.

وبعبارة أخرى أن التكاليف التاريخية هي القيمة النقدية للبضائع أو الخدمات الممنوحة في مقابل الحصول على بضائع أو خدمات أخرى، ولهذا نجد أن قابلية عناصر التكاليف للقياس النقدي من الأهمية بمكان بالنسبة لحسابات التكاليف، والملاحظ أن جميع بيانات المحاسبة المالية تعتبر بيانات تاريخية، ولا تقتصر المشكلة بالنسبة لهذه العناصر على دقة القياس، ولكن توجد المشكلة الخاصة بكيفية معالجتها أو مكان إدراجها وهل تدرج في قائمة الدخل أو الميزانية العمومية؟

- التكاليف المستنفذة والتكاليف غير المستنفذة: جميع التكاليف التاريخية تنقسم إلى تكاليف مستنفذة وتكاليف غير مستنفذة وهي التي تساهم في تحقيق الربح في المستقبل، فهي بمثابة القيمة النقدية للنفقات على السلع أو الخدمات والتي تساهم في تحقيق الإيرادات المستقبلية للمشروع، وبناء عليه فإن التكاليف غير المستنفذة هي بمثابة أصل أصول التي تظهر في الميزانية العمومية في نهاية السنة المالية. وتعتبر تكلفة المخزون من البضاعة التامة أفضل مثال على التكاليف غير المستنفذة وهذه التكاليف ستحقق أرباح في المستقبل على أساس أن هذه البضاعة ستباع، أما التكاليف المستنفذة فهي تكاليف لا يمكن أن تساهم في خلق الإيرادات المستقبلية. ويوجد نوعين من التكاليف المستنفذة، الأول هو بمثابة تكاليف مستنفذة في سبيل الحصول على الإيراد، وتسمى مصروفًا مثال ذلك تكلفة البضاعة المباعة أما النوع الثاني فتمثل تكاليف مستنفذة دون أن تحصل

المؤسسة على منافع منها وتسمى عادة خسارة مثال ذلك البضاعة المحروقة أو التالفة، ويجب أن يظهر كلاهما في القوائم المالية للمؤسسة.

### المبحث الثالث: نظام محاسبة التكاليف

ظهرت أهمية نظام محاسبة التكاليف لسد النقص الحاصل في المحاسبة المالية لما يوفره من بيانات تفصيلية عن كل نشاط من أنشطة المؤسسة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرار بصورة أكثر كفاءة وأكثر فاعلية لغرض تحقيق أهداف المؤسسة بتحليل عناصر التكلفة بالإضافة إلى الحصر والتسجيل في المجموعة المستندية والدفترية لاستخدامها في التقارير الدورية.

### المطلب الأول: مفهوم نظام محاسبة التكاليف

النظام "بصفة عامة ما هو إلا مجموعة من الإجراءات المنتظمة طبقاً لمنهج منطقي وتشكل مجموعة من الوظائف لها هدف مطلوب، وترتكز على عملية القواعد من ناحية وواقعية التطبيق من ناحية أخرى".

يعرف نظام محاسبة التكاليف بأنه: "مجموعة المستندات والدفاتر والسجلات يتم استخدامها معا بطريقة منظمة لتسجيل وتحليل وتفسير بنود التكاليف المختلفة في الشركة طبقاً لمبادئ وأسس علمية محددة، وعرض النتائج في شكل قوائم"<sup>1</sup>.

ويقصد به "مجموعة من الإجراءات المنتظمة طبقاً لمنهج منطقي، وتشكل مجموعة من الوظائف لها هدف مطلوب، وتقوم على قواعد علمية من ناحية وعلى تطبيق واقعي في الحياة العملية من ناحية أخرى".

و"نظام التكاليف هو جزء من نظام المعلومات المحاسبي، حيث تعرف المعلومات على أنها المعرفة المستفادة من تحليل البيانات التي تتولد عن هذه الأنظمة، ويشبه نظام المعلومات بدرجة كبيرة نظام الإنتاج، حيث يتم تحويل المادة الخام التي تدخل نظام الإنتاج إلى منتج قد يستهلك، أو قد يستخدم في مراحل تشغيلية أخرى، وبالمثل يتم تحويل الإشارات عن الأحداث الاقتصادية التي تدخل نظام المعلومات إلى تقارير قد يستند إليها المستويات الإدارية بصدد مباشرتها لمهامها، أو قد تستخدم كبيانات مدخلة في عملية تشغيل البيانات"<sup>2</sup>.

### المطلب الثاني: خصائص نظام التكاليف

من خصائص نظام التكاليف ما يلي<sup>3</sup>:

1. أن يلاءم النظام طبيعة عمل المشروع وحاجته وتقسيمه الإداري.
2. الاقتصاد بالنفقات بحيث تتناسب تكلفة الفوائد الموجودة.
3. أن يتميز بالسهولة والوضوح حتى يمكن فهمه وتنفذه في كل المستويات الإدارية والتنفيذية.
4. أن يشتمل على وسائل لإحكام الرقابة على عناصر التكلفة.
5. أن يشتمل على التنسيق المتكامل بين القائمتين على تنفيذه.
6. أن يشتمل على المقومات التي تمكن من إعداد التقديرات اللازمة والمعايير المستخدمة لدراسة المشاريع المقترحة.

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة، وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الصفاء للنشر، عمان، 1999، ص:ص: 6، 7.

<sup>2</sup> عبد الهادي داودي، واقع محاسبة التكاليف بمركب الإسمنت حامة بوزيان SCHB (قسنطينة)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير اختصاص تسيير المؤسسات، قسنطينة، 2006، ص: 43.

<sup>3</sup> عاطف الأخرس، وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، 2001، ص: 33.

المطلب الثالث: مجالات استخدام نظام محاسبة التكاليف

- إن محاسبة التكاليف قد تطورت ولم يعد الهدف من استخدامها قاصرا على تحديد تكلفة الإنتاج وتوفير المخزون وإنما امتدت أهدافها لتشمل المساعدة في الرقابة على التكاليف وتوفير البيانات اللازمة لإعداد الموازنات التخطيطية وتوفير المعلومات المناسبة لرسم السياسات واتخاذ القرارات ولا شك أن أي إدارة علمية في المؤسسة لا يمكن لها الاستغناء عن نظام يحقق لها الأهداف<sup>1</sup>.
- إن اشتداد المنافسة بين المؤسسة قد يتطلب توفير بيانات دقيقة عن تكاليف النشاط التسويقي لكل سلعة، وتحديد إمكانية خفض سعر البيع وحدود التكاليف التي يمكن التغاضي عن تغطيتها في الأجل القصير على الأقل لمواجهة المنافسة مما أظهر ضرورة وجود نظام للتكاليف لخدمة الغدرة في ترشيد قرارات التسعير وضبط التكلفة.
- إن كبر حجم المؤسسة غير الصناعية وضخامة أنشطتها وتشعبها وتشابكها قد أدى إلى صعوبة قيام الإدارة بمراقبة مختلف أوجه النشاط ومراحله في المؤسسة بالاعتماد على الملاحظة المباشرة للعاملين، وإنما تطلب الأمر ضرورة وجود تقارير رقابية عن تكاليف وإيرادات كل نشاط، مع إعداد هذه التقارير مع ما يناسب كل مستوى إداري، كما نشأت الحاجة إلى خفض التكلفة والتعرف على مواطن الإسراف لعلاجها.
- هذا بالإضافة إلى كبر حجم هذه المؤسسة وضخامة رأسمالها وازدياد أعمالها قد جعل من المجدي تحمل تكاليف إنشاء وتشغيل نظام شامل للتكاليف حيث المزايا التي تعود على المؤسسة أعلى بكثير من العبء المالي الذي تتحمله المؤسسة كنتيجة لإنشاء وتشغيل النظام.

<sup>1</sup> محمد توفيق بليغ وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف مركز التعليم المفتوح، القاهرة، 1998، ص ص:8,9.

### خلاصة

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل تبين لنا أن محاسبة التكاليف تؤدي دورا هاما في نشاط المؤسسة، إذا لا يمكن الاستغناء عنها وذلك باعتبارها نظاما للمعلومات المحاسبية التي تتخذها إدارة المؤسسة، وذلك بهدف تحقيق الأرباح لتضمن إستمراريتها.

لكن الملاحظ أن أغلب المؤسسات عامة كانت أو خاصة تواجه مشكل في مجال التسيير مرده إلى اعتمادها في تطبيق المحاسبة العامة والتي تؤدي دورا محدودا، وهو تحليل الاستغلال، وكما أنها لا تعطي الصورة الحقيقية للمؤسسة.

لذلك فالتسيير الأمثل للمؤسسات وخاصة الصناعية منها يستوجب تطبيق محاسبة التكاليف لأنها أداة فعالية في تحقيق أهدافها نظرا لما تضيفه من طابع الجدية والتحكم في التكاليف وبالتالي اتخاذ القرارات.

**تمهيد :**

يتناول هذا الفصل عرض لدراسة الميدانية، من خلال اختيار أداة الدراسة المستخدمة وطرق أعدادها وكذلك وصف لأفراد مجتمع الدراسة وعينتها، وكما يتضمن هذا الجزء عرضا مفصلا لنتائج تحليل إجابات الاستبيان والذي يعتبر قاعدة لدراسة الميدانية وهذا بعد التطرق لظروف التي تم فيها صياغتها وإعداد الأسئلة وإخضاع الاستمارة للتحكيم ثم التحليل، إضافة إلى التطرق إلى المشاكل التي واجهتنا خلال هذه الدراسة الميدانية.

يتم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- ✓ **المبحث الأول:** مكونات ومنهجية الدراسة الميدانية
- ✓ **المبحث الثاني:** أدوات التحليل الإحصائية
- ✓ **المبحث الثالث:** تحليل نتائج المناقشة

### المبحث الأول: مكونات ومنهجية الدراسة الميدانية

سننظر في هذا المبحث إلى عناصر الدراسة التي اختيرت بناء على ملائمتها مع الموضوع، والمتمثلة في إجراءات ومجتمع الدراسة، وكذلك عينة الدراسة، بالإضافة إلى توضيح حدود الدراسة والمشاكل التي اعترضت السير الحسن لها.

**المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة الميدانية.**

#### 1. مجتمع الدراسة :

بما أن الاستبيان يهدف إلى معرفة آراء المستجوبين حول فرضيات الدراسة اعتماداً على عدة أساليب إحصائية، ولهذا تم تحديد المؤسسات الاقتصادية كمجتمع للدراسة.

#### 2. عينة الدراسة:

لاتساع المجتمع الكلي لدراسة العينة و تشبعه ونظراً لصعوبة استقصاء المعلومات كان لازماً علينا اختيار عينة تعبر عن خصائص العامة لمجتمع الدراسة والمحافظة على تجانسه وجمع البيانات وتحليلها والوصول إلى الحقائق. يوضح الجدول التالي الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان .

**الجدول رقم (1- 3) : الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان.**

النسبة	التكرار	البيان
%100	70	الاستمارات الموزعة
%85,71	60	الاستمارات المسترجعة
%5,17	4	الاستمارات الملغاة
%72,38	56	الاستمارات الصالحة للدراسة

المصدر: من إعداد الطالبة

من خلال الجدول تم تحديد عينة الدراسة من مجتمع الدراسة، حيث بلغ حجم عينة الدراسة 70، وقد بلغ عدد الاستمارات المسترجعة 60 استمارة، وتم استبعاد 4 استمارات نظراً لعدم تحقق الشروط المطلوبة منها، وبذلك يكون عدد الاستبيانات الخاضعة للدراسة 56 استبانة .

## المطلب الثاني: صعوبات وحدود الدراسة

### 1. صعوبات الدراسة:

- لم تخل الدراسة من بعض الصعوبات والتي يمكن توضيح أهمها فيما يلي:
- عدم تجاوب العديد من أفراد عينة الدراسة ، وهو ما نلاحظ من خلال الجدول رقم (1-3) كون الاستثمارات المسترجعة هي 60 من أصل 70.
- إدخال البيانات وإخراج النتائج الإحصائية والرجوع إلى الأساتذة المختصين في هذا المجال عن مواجهة المشاكل الإحصائية وغيرها.
- فترة دراسة الجانب التطبيقي قصيرة جدا من خلال اخذ الجانب النظري الجزء الأكبر من الوقت، نظرا للبحث عن المعلومات وصعوبة الحصول عليها وخاصة على جودة القوائم المالية.

### 2. حدود الدراسة:

تمثلت حدود هذه الدراسة فيما يلي :

#### - الحدود المكانية:

الهدف من هذه الدراسة هو استبيان لمعرفة متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة وذلك من خلال استبيان يتضمن عدة محاور متعلقة بموضوع الدراسة حيث تم توزيعها على الفئة المطلوبة.

#### - الحدود الزمنية:

امتدت هذه الدراسة للفترة ما بين 29 أبريل إلى 04 جوان 2014.

#### - الحدود البشرية: تعدد وفق البيانات الشخصية

شملت هذه الدراسة عدة فئات حائزة على شهادات علمية في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، أو امتلاكهم لخبرة مهنية في نفس المجال.

#### - الحدود الموضوعية: اهتمت هذه الدراسة بالمحاور المتعلقة بنظام التكاليف والهيكل التنظيمي

والمطلوبات التقنية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة.

### المبحث الثاني: أداة التحليل.

قمنا في هذا البحث بإعداد مكونات الاستبيان وهذا من خلال طريقة صياغة الأسئلة، البيانات والمعالجة المنتهجة لها، من خلال الوسائل المستعملة للتحليل الإحصائي.

#### المطلب الأول: الاستبانة.

تم إعداد الاستبيان على النحو التالي:

1. إعداد استبيان أولي من أجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات.
2. عرض الاستبيان على المشرف من أجل اختبار مدى ملائمتها لجمع البيانات .
3. تعديل الاستبيان بشكل أولي حسب ما يراه المشرف.
4. عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين والذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد والتعديل وحذف ما يلزم.
5. توزيع الاستبيان على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة، ولقد تم تقسيم الاستبيان إلى مجموعتين كما يلي:

✓ المجموعة الأولى: يشمل هذا الجزء المعلومات الشخصية لعينة الدراسة ( المستوى العلمي، المؤسسة، حجم المؤسسة، النشاط، المستوى الإداري ).

✓ المجموعة الثانية تم تقسيم هذا الجزء تماشياً مع طبيعة الموضوع إلى 3 محاور تشكل في مجملها 20 سؤالاً وتتمثل فيما يلي:

- المحور الأول: الهيكل التنظيمي.
- المحور الثاني: نظام التكاليف.
- المحور الثالث: المتطلبات التقنية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة.

#### المطلب الثاني: المعالجة الإحصائية

تم تفريغ وتحليل الاستبيان من خلال برنامج minitab.16 الإحصائي للتحليل والحصول على مخرجات لنتائج جميع أسئلة الاستبيان لمعرفة آراء عينة الدراسة حول فرضيات الدراسة باستخدام الأساليب الإحصائية ، ومن بين هذه الأساليب نجد:

- **التكرارات المطلقة والنسبية:** بغية التفريق بين فئات العينة بناء على المعلومات الشخصية لأفرادها ومعرفة توجه إجابات أفراد العينة إلى إجمالي العينة ، وتم اعتماد هذين المؤشرين في كافة عبارات الاستبيان؛
  - **المتوسط الحسابي:** باعتبار احد مقاييس النزعة المركزية ، تم استعمال المتوسط الحسابي لمعرفة الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة ، فتم احتساب المتوسط الحسابي لكل عبارات المحاور والمتوسط الحسابي لكل محور؛
  - **الانحراف المعياري:** لمعرفة درجة التشتت القيم عن المتوسط الحسابي، تم احتساب الانحراف المعياري لكل عبارة من المحور والانحراف الإجمالي لمحور.
- استخدام اختبار مربع كاي:** يعتبر اختبار مربع كاي من الاختبارات المهمة في الإحصاء، حيث أن له عدة استخدامات أو تطبيقات متنوعة وكل منها لا تقل أهمية عن الأخرى ( كما أنه يعتبر احد الأدوات المهمة في الإحصاء اللامعلمي أو اللابرامتري ). ولعل من أشهر استخدامات توزيع مربع كاي هو "اختبار الاستقلالية" .. وهذا الأخير يختبر ما إذا كان المتغيران مستقلين أو لا. فهو لا يقيس الارتباط أو لا يختبر الارتباط ، حيث توجد مقاييس واختبارات أخرى لاختبار معامل الارتباط بين المتغيرين. كما أن استخدام اختبار مربع كاي للاستقلال له شروط محددة يجب التأكد من توفرها قبل استخدامه.
- ومن الاختبارات المهمة لتوزيع مربع كاي " اختبار التجانس أو التماثل" والذي يستخدمه معظم ( أو كل ) الطلاب والباحثين عند استخدام مقياس ليكرت ( أو غيره ) لتوضيح ما إذا كان هناك تجانس أو تساوي في آراء المجتمع حول الفقرات المختلفة لكل محور من محاور الدراسة.
  - فمثلاً إذا كان المقياس المستخدم هو مقياس ليكرت الخماسي لدرجة الموافقة ( موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة ) فان هذا الاختبار يختبر ما إذا كانت إجابات أفراد مجتمع الدراسة تتوزع بالتساوي ( أو بالتماثل ) على هذه الإجابات الخمسة أي أن الفرض الصفري لهذا الاختبار هو أن هناك تجانس ( أو تماثل أو تساوي ) في آراء أفراد المجتمع حول درجات الموافقة الخمسة. فإذا تم رفض هذا الفرض الصفري فان هذا يعني اختلاف أو عدم تماثل ( أو وجود فروق ذات دلالة إحصائية ) في آراء أفراد المجتمع حول درجات الموافقة ويجب أن يكون ذلك بمستوى دلالة محدد.

- تحليل التباين: يجب أن يعرف الباحث أن تحليل التباين يختبر ما إذا كانت متوسطات عدة مجتمعات ( ثلاثة أو أكثر) متساوية أم لا؟ ( مع توفر عدة شروط مهمة ) فهو تعميم لاختبار "ت" الذي لا يصلح إلا لاختبار الفرق بين أكثر من متوسطين.

### المطلب الثالث: عرض خصائص العينة

سنتطرق في هذا المطلب حول توزيع لأفراد العينة حسب خصائصها الشخصية.

#### 1. المستوى العلمي:

جدول رقم (2-3): توزيع أفراد العينة حسب المستوى العلمي.

النسب المئوية %	التكرار N	المستوى العلمي
17,85	10	دبلوم
73,21	41	ليسانس
8,92	5	ماجستير
100	56	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة

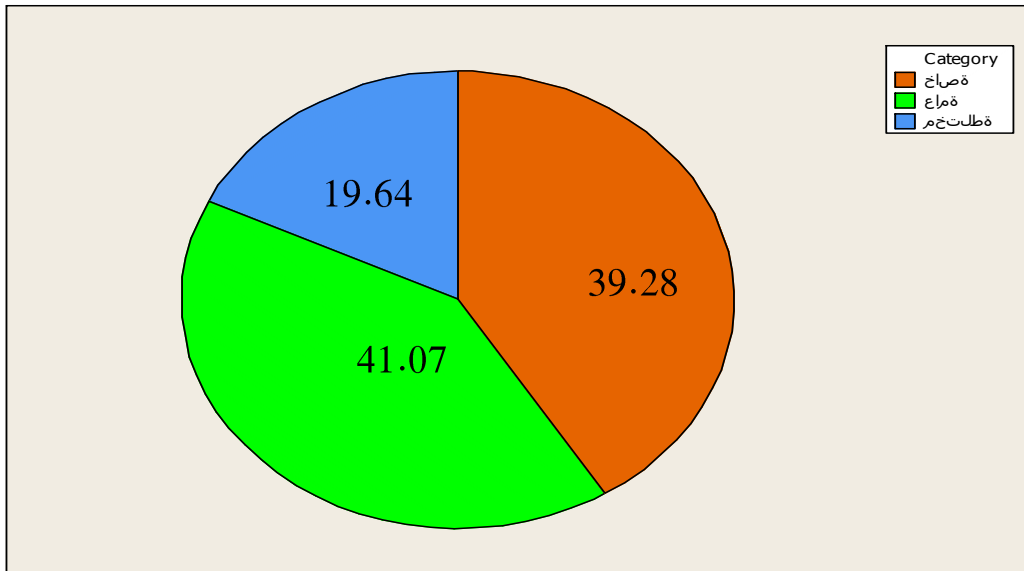
#### 2. ملكية المؤسسة:

جدول رقم (3-3): توزيع أفراد العينة حسب المؤسسة.

النسب المئوية %	التكرار N	المؤسسة
41,07	23	عامة
39,28	22	خاصة
17,85	10	مختلطة
100	56	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة

الشكل رقم (3-1): توزيع أفراد العينة حسب المؤسسة.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الجدول رقم (3-3) وبالاعتماد على برنامج minitab.16 .  
يوضح لنا الجدول رقم (3-3) توزيع أفراد العينة حسب المؤسسة، فتجد أن نسبة المؤسسات العامة بلغت 41,07%، أما نسبة المؤسسات الخاصة 39,28%، أما المؤسسات المختلطة 19,64% .

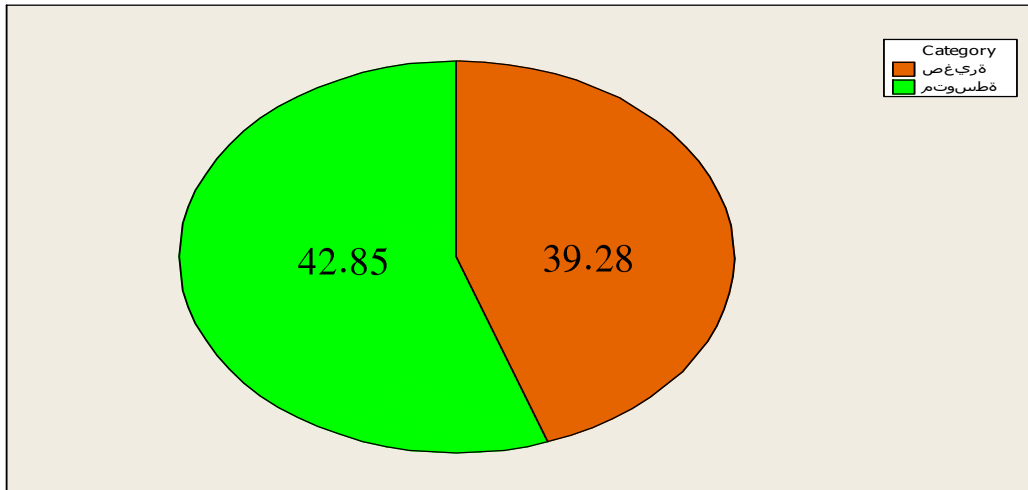
- حجم المؤسسة:

جدول رقم (3-4): توزيع أفراد العينة حسب حجم المؤسسة.

النسب المئوية %	التكرار N	حجم المؤسسة
42,85	24	صغيرة
39,28	22	متوسطة
100	56	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة

الشكل (3-2): توزيع أفراد العينة حسب حجم المؤسسة.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الجدول رقم (3-4) وبالاعتماد على Minitab 16.

يوضح لنا الجدول رقم (3-4) توزيع أفراد العينة حسب حجم المؤسسة، فتجد أن نسبة

المؤسسات الصغيرة بلغت 42,85 %، أما نسبة المؤسسات المتوسطة 39,28 %.

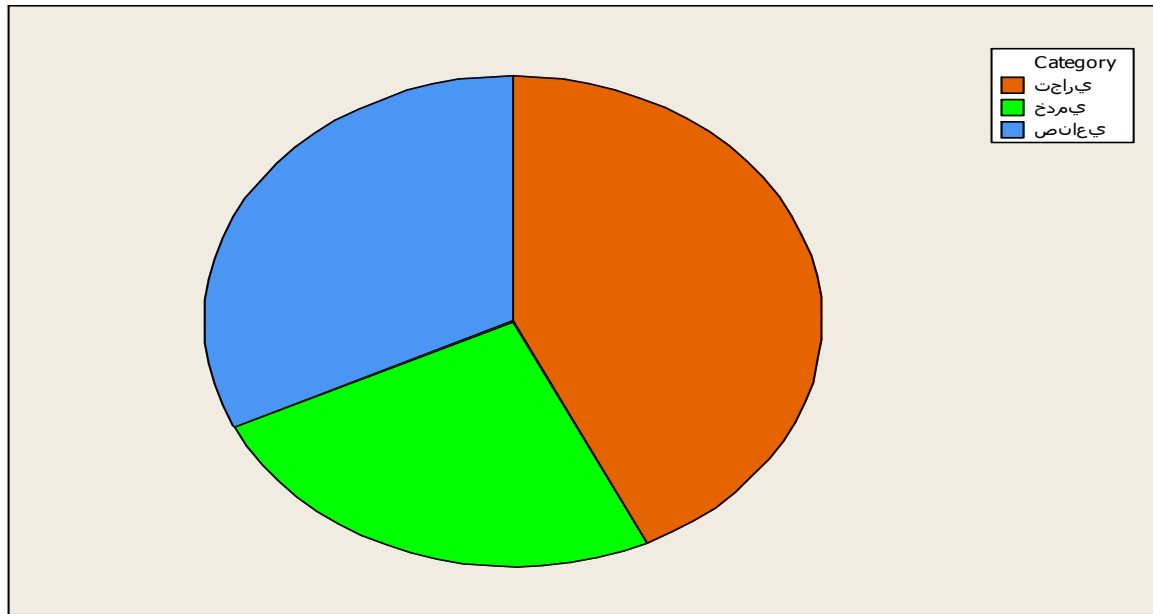
• النشاط:

جدول رقم (3-5): توزيع أفراد العينة حسب النشاط.

النشاط	التكرار N	النسب المئوية %
صناعي	18	2,10
تجاري	23	41,07
خدمي	5	8,92
المجموع	56	100

المصدر: من إعداد الطالبة

الشكل (3-3): توزيع أفراد العينة حسب طبيعة نشاط المؤسسة.



المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على الجدول رقم (3-5) وبالاعتماد على minitab.16. يوضح لنا الجدول رقم (3-5) توزيع أفراد العينة حسب النشاط، فتجد أن نسبة النشاط الصناعي بلغت 2,10 %، أما نسبة النشاط التجاري 41,07 %، فيما بلغت نسبة النشاط الخدمي 8,92 %.

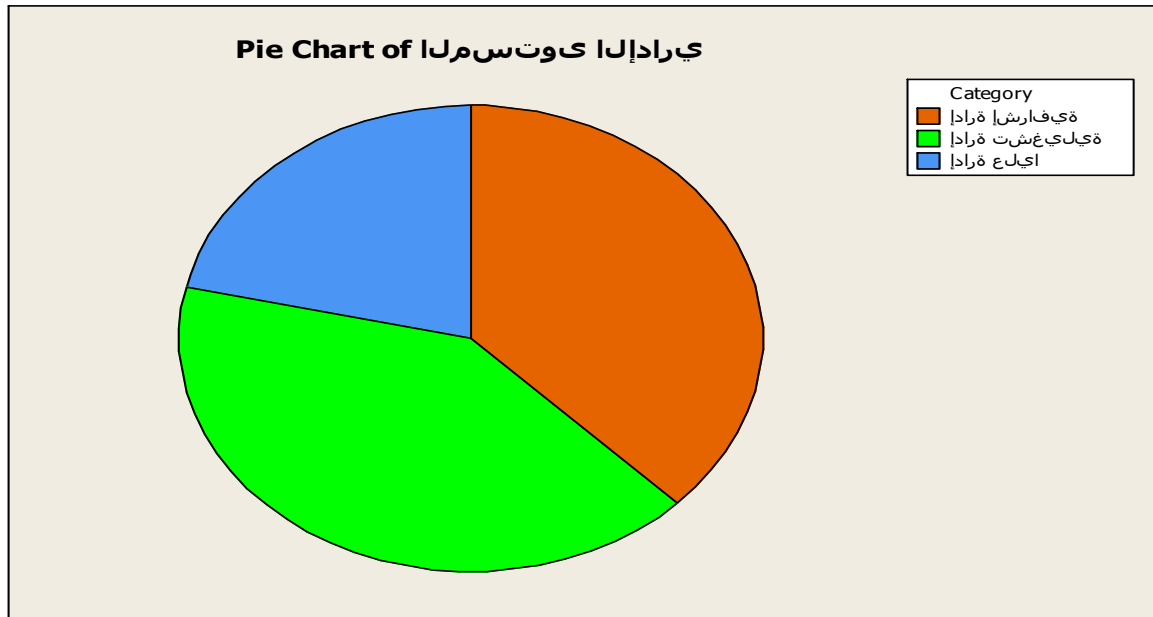
### 3. المستوى الإداري:

جدول رقم (3-6): توزيع أفراد العينة حسب المستوى الإداري.

النسب المئوية %	التكرار N	المستوى الإداري
7,14	4	إدارة عليا
33,92	19	إدارة إشرافية
41,07	23	إدارة تشغيلية
100	56	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة

الشكل (3-4): توزيع أفراد العينة حسب حجم المؤسسة.



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الجدول رقم (3-6) وبالاعتماد على minitab.16.

يوضح لنا الجدول رقم (3-6) توزيع أفراد العينة حسب المستوى الإداري، فتجد أن نسبة الإدارة العليا بلغت 7,14%، أما نسبة الإدارة الإشرافية 33,92%، فيما بلغت نسبة الإدارة التشغيلية 41,07%.

### المبحث الثالث: التحليل والمناقشة.

سنقوم في هذا الإطار بتحليل النتائج المستخلصة من الاستبانة وهذا من خلال أساليب إحصائية.

المطلب الأول متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة.

#### 1. تقييم الهيكل التنظيمي.

أ. مدى توفر قسم مستقل للمحاسبة:

$H_0$ : لا يعمل قسم المحاسبة بشكل مستقل يمكن من تطبيق نظام ABC بنسبة معنوية 5%  $U \leq 3$

$H_1$ : يعمل قسم المحاسبة بشكل مستقل يمكن من تطبيق نظام ABC بمستوى معنوية 5%  $U > 3$

الجدول رقم (3-7) : مدى توفر قسم مستقل للمحاسبة.

المتغير X:	حجم العينة	المتوسط	الانحراف المعياري	الانحراف المتوسط	القيمة المحسوبة لـ	القيمة المحسوبة
يعمل قسم المحاسبة بشكل مستقل	N	Mean	St dev	SE Mean	Z	لمستوى المعنوية p
	56	2,161	0,848	0,134	6,28	1,000

المصدر: إعداد الطالبة بناء على نتائج عينة الدراسة و اعتمادا على برنامج minitab.16.

القرار بمقارنة القيمة المجدولة مع المحسوبة لـ Z وبمستوى معنوية 5% نقبل الفرضية ، أي لا يعمل قسم المحاسبة بشكل مستقل لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة بمستوى معنوية 5%.

ب. مدى تأهيل العنصر البشري:

$H_0$ : العنصر البشري ليس مؤهل بالشكل الذي يتطلبه تطبيق نظام ABC بمستوى معنوية 5%  $U \leq 3$

H1: العنصر البشري مؤهل بالشكل الذي يتطلبه تطبيق نظام ABC بمستوى معنوية 5%  $U > 3$

**الجدول رقم (3-8) : توفر العنصر البشري المؤهل للقيام بإدارة المحاسبة.**

المتغير X:	حجم العينة	المتوسط	الانحراف المعياري	الانحراف المتوسط	القيمة المحسوبة لـ	القيمة المحسوبة لمستوى المعنوية p
مدى تأهيل العنصر البشري	N	Mean	St dev	SE Mean	z	
	56	1,554	0,829	0,134	10,28	1,000

**المصدر:** من إعداد الطالبة بناء على نتائج عينة الدراسة و اعتمادا على برنامج minitab16.

القرار بمقارنة القيمة المجدولة مع المحسوبة لـ Z وبمستوى معنوية 5% نقبل الفرضية، أي

العنصر البشري ليس مؤهل للقيام بإدارة المحاسبة لتطبيق نظام ABC بمستوى معنوية 5%.

ج. مدى ملائمة البرامج التدريبية:

H0: لا تتناسب البرامج التدريبية للعنصر البشري مع متطلبات تطبيق نظام ABC بمستوى معنوية

5%  $U \leq 3$

H1: تتناسب البرامج التدريبية للعنصر البشري مع متطلبات تطبيق نظام ABC بمستوى معنوية 5%

$U > 3$

**الجدول رقم (3-9) : مدى ملائمة البرامج التدريبية.**

المتغير X:	حجم العينة	المتوسط	الانحراف المعياري	الانحراف المتوسط	القيمة المحسوبة لـ	القيمة المحسوبة لمستوى المعنوية p
مدى ملائمة البرامج التدريبية	N	Mean	St dev	SE Mean	z	
	56	3,286	1,303	0,134	2,14	0,016

**المصدر:** إعداد الطالبة بناء على نتائج عينة الدراسة و اعتمادا على برنامج minitab16.

القرار بمقارنة القيمة المجدولة مع المحسوبة لـ Z وبمستوى معنوية 5% نقبل الفرضية

البديلة، أي تتناسب البرامج التدريبية للعنصر البشري مع متطلبات تطبيق نظام ABC بمستوى معنوية

5%.

د. مساهمة قسم المحاسبة في صنع القرار:

H0: لا يساهم قسم المحاسبة في صنع القرار بما يتطلبه تطبيق نظام ABC بمستوى معنوية 5%

$U \leq 3$

H: يساهم قسم المحاسبة في صنع القرار بما يتطلبه تطبيق نظام ABC بمستوى معنوية 5%  $U > 3$

الجدول رقم (3-10) : مساهمة قسم المحاسبة في صنع القرار.

المتغير X:	حجم العينة N	المتوسط Mean	الانحراف المعياري St dev	الانحراف المتوسط SE Mean	القيمة المحسوبة لـ z	القيمة المحسوبة لمستوى المعنوية p
مساهمة قسم المحاسبة في صنع القرار	56	2,804	1,069	0,134	1,47	0,929

المصدر: إعداد الطالبة بناء على نتائج عينة الدراسة و اعتماداً على برنامج minitab16.

القرار بمقارنة القيمة المجدولة مع المحسوبة لـ Z وبمستوى معنوية 5% نقبل الفرضية، أي

لا يساهم قسم المحاسبة في صنع القرار بما يتطلبه نظام ABC بمستوى معنوية 5%.

هـ . استقلالية المحاسب في إبداء الرأي:

Ho: لا يتمتع قسم المحاسبة بالاستقلالية التي يتطلبها لتطبيق نظام ABC بمستوى معنوية 5%  $U \leq 3$

H1: يتمتع قسم المحاسبة بالاستقلالية التي يتطلبها لتطبيق نظام ABC بمستوى معنوية 5%  $U > 3$

الجدول رقم (3-11) : استقلالية المحاسب في إبداء الرأي.

المتغير X:	حجم العينة N	المتوسط Mean	الانحراف المعياري St dev	الانحراف المتوسط SE Mean	القيمة المعنوية لـ z	القيمة المحسوبة لمستوى المعنوية p
استقلالية المحاسب في إبداء الرأي	56	2,429	0,892	0,134	4,28	1,000

المصدر: إعداد الطالبة بناء على نتائج عينة الدراسة و اعتماداً على برنامج minitab16.

القرار بمقارنة القيمة المجدولة مع المحسوبة لـ Z وبمستوى معنوية 5% نقبل الفرضية البديلة ، أي لا

يتمتع قسم المحاسبة بالاستقلالية التي يتطلبها لتطبيق نظام ABC بمستوى معنوية 5%.

و . مساهمة قسم المحاسبة في إثراء قاعدة البيانات:

Ho: لا يساهم قسم المحاسبة في إثراء قاعدة البيانات بما يتطلبه تطبيق نظام ABC بمستوى معنوية

5%  $U \leq 3$

H1: مساهمة قسم المحاسبة في إثراء قاعدة البيانات بما يتطلبه تطبيق نظام ABC بمستوى معنوية 5%

$U > 3$

الجدول رقم (3-12) : مساهمة قسم المحاسبة في إثراء قاعدة البيانات.

المتغير X:	حجم العينة N	المتوسط Mean	الانحراف المعياري St dev	الانحراف المتوسط SE Mean	القيمة المحسوبة لـ z	القيمة المحسوبة لمستوى المعنوية p
مساهمة قسم المحاسبة في إثراء قاعدة البيانات	56	3,679	1,162	0,134	5,08	0,000

المصدر: إعداد الطالبة بناء على نتائج عينة الدراسة و اعتمادا على برنامج SPSS.

القرار بمقارنة القيمة المجدولة مع المحسوبة لـ Z وبمستوى معنوية 5% نقبل الفرضية

البديلة، أي يمكن لقسم المحاسبة المساهمة في إثراء قاعدة البيانات بما يتطلبه تطبيق نظام ABC بمستوى معنوية 5%.

ز. تنوع البيانات الواردة من قسم المحاسبة:

H<sub>0</sub>: لا يوفر قسم المحاسبة بيانات متنوعة بالشكل الذي يتطلبه تطبيق نظام ABC بمستوى معنوية 5%  
 $U \leq 3$

H: يوفر قسم المحاسبة بيانات متنوعة بالشكل الذي يتطلبه لتطبيق نظام ABC بمستوى معنوية 5%  
 $U > 3$

الجدول رقم (3-13) : تنوع البيانات الواردة من قسم المحاسبة.

المتغير X:	حجم العينة N	المتوسط Mean	الانحراف المعياري St dev	الانحراف المتوسط SE Mean	القيمة المحسوبة لـ z	القيمة المحسوبة لمستوى المعنوية p
تنوع البيانات الواردة من قسم المحاسبة	56	3,286	0,967	0,134	2,14	0,016

المصدر: إعداد الطالبة بناء على نتائج عينة الدراسة و اعتمادا على برنامج minitab16.

القرار بمقارنة القيمة المجدولة مع المحسوبة لـ Z وبمستوى معنوية 5% نقبل الفرضية

البديلة، أي يوفر قسم المحاسبة بيانات متنوعة بالشكل الذي يتطلبه تطبيق نظام ABC بمستوى معنوية 5%.

2. نظام التكاليف.

أ. ملائمة نظام التكاليف:

Ho: لا يتلائم نظام التكاليف مع متطلبات تطبيق نظام ABC بمستوى معنوية 5%  $U \leq 3$

H1: ملائمة نظام التكاليف مع متطلبات تطبيق نظام ABC بمستوى معنوية 5%  $U > 3$

الجدول رقم (3-14) : ملائمة نظام التكاليف.

المتغير X:	حجم العينة	المتوسط	الانحراف المعياري	الانحراف المتوسط	القيمة المحسوبة لـ	القيمة المحسوبة لمستوى المعنوية p
ملائمة نظام التكاليف لطبيعة نشاط المشروع	N	Mean	St dev	SE Mean	z	
	56	3,089	0,721	0,134	0,67	0,252

المصدر: إعداد الطالبة بناء على نتائج عينة الدراسة و اعتمادا على برنامج minitab16 .

القرار بمقارنة القيمة المجدولة مع المحسوبة لـ Z وبمستوى معنوية 5% نقبل الفرضية

البديلة، أي لا يتلائم نظام التكاليف مع متطلبات تطبيق نظام ABC بمستوى معنوية 5%.

ب. مدى سهولة ووضوح نظام حساب تكاليف:

Ho: نظام حساب التكاليف يتسم بالصعوبة والغموض بشكل يعيق تطبيق نظام ABC بمستوى معنوية

5%  $U \leq 3$

H1: نظام حساب التكاليف يتسم بالسهولة والوضوح بشكل يساعد على تطبيق نظام ABC بمستوى

معنوية 5%  $U > 3$

الجدول رقم (3-15) : مدى سهولة ووضوح نظام حساب تكاليف.

المتغير Y:	حجم العينة	المتوسط	الانحراف المعياري	الانحراف المتوسط	القيمة المحسوبة لـ	القيمة المحسوبة لمستوى المعنوية p
سهولة ووضوح نظام حساب التكاليف	N	Mean	St dev	SE Mean	z	
	56	2,393	0,867	0,134	4,54	1,000

المصدر: إعداد الطالبة بناء على نتائج عينة الدراسة و اعتمادا على برنامج minitab16 .

القرار بمقارنة القيمة المجدولة مع المحسوبة لـ Z وبمستوى معنوية 5% نقبل الفرضية

البديلة، أي نظام حساب التكاليف يتسم بالصعوبة والغموض بشكل يعيق تطبيق نظام ABC بمستوى

معنوية 5%.

ج. مدى تنفيذ نظام محاسبة التكاليف بالمستويات الإدارية:

H0: مدى صعوبة فهم وتنفيذ نظام محاسبة التكاليف بمختلف المستويات الإدارية التي تعيق تطبيق نظام ABC بمستوى معنوية 5%  $U \leq 3$

H1: سهولة وفهم وتنفيذ نظام محاسبة التكاليف بمختلف المستويات الإدارية تساعد على تطبيق نظام ABC معنوية بمستوى 5%  $U > 3$

الجدول رقم (3-16) : سهولة فهم وتنفيذ نظام محاسبة التكاليف بمختلف المستويات الإدارية ا.

المتغير Y: سهولة وفهم وتنفيذ نظام محاسبة التكاليف بالمستويات الإدارية المختلفة	حجم العينة N	المتوسط Mean	الانحراف المعياري St dev	الانحراف المتوسط SE Mean	القيمة المحسوبة لـ z	القيمة المحسوبة لمستوى المعنوية p
	56	3,179	0,936	0,134	1,34	0,091

المصدر: إعداد الطالبة بناء على نتائج عينة الدراسة و اعتمادا على برنامج minitab16.

القرار بمقارنة القيمة المجدولة مع المحسوبة لـ Z وبمستوى معنوية 5% نقبل الفرضية البديلة، أي مدى صعوبة فهم وتنفيذ محاسبة التكاليف بمختلف المستويات الإدارية التي تعيق تطبيق نظام ABC بمستوى معنوية 5%.

د. مدى إمكانية التقدير والتنسيق:

H0: لا يمكن التقدير والتنسيق بما يتطلبه تطبيق نظام ABC بمستوى معنوية 5%  $U \leq 3$

H1: يمكن التقدير والتنسيق بما يتطلبه تطبيق نظام ABC بمستوى معنوية 5%  $U > 3$

الجدول رقم (3-17) : إمكانية التقدير والتنسيق.

المتغير Y: إمكانية التقدير والتنسيق	حجم العينة N	المتوسط Mean	الانحراف المعياري St dev	الانحراف المتوسط SE Mean	القيمة المحسوبة لـ z	القيمة المحسوبة لمستوى المعنوية p
	56	2,857	1,181	0,134	1,07	0,857

المصدر: إعداد الطالبة بناء على نتائج عينة الدراسة و اعتمادا على برنامج minitab16.

القرار بمقارنة القيمة المجدولة مع المحسوبة لـ Z وبمستوى معنوية 5% نقبل الفرضية البديلة، أي لا يمكننا التقدير والتنسيق بما يتطلبه تطبيق نظام ABC بمستوى معنوية 5%.

ه. مدى إمكانية اعتماد مؤشرات للرقابة على التكاليف:

H0: لا يمكن تجسيد اعتماد مؤشرات للرقابة على التكاليف بمستوى معنوية 5%  $U \leq 3$

H1: يمكن تجسيد اعتماد مؤشرات للرقابة على التكاليف بمستوى معنوية 5%  $U > 3$

**الجدول رقم (3-18) : اعتماد مؤشرات للرقابة على التكاليف.**

المتغير Y:	حجم العينة N	المتوسط Mean	الانحراف المعياري St dev	الانحراف المتوسط SE Mean	القيمة المحسوبة المحسوبـلـ z	القيمة المحسوبة لمستوى المعنوية p
اعتماد مؤشرات للرقابة على التكاليف	56	3,357	1,167	0,134	2,67	0,004

**المصدر:** إعداد الطالبة بناء على نتائج عينة الدراسة و اعتماداً على برنامج minitab16.

القرار بمقارنة القيمة المجدولة مع المحسوبة لـ Z وبمستوى معنوية 5% نقبل الفرضية البديلة، أي يمكن اعتماد مؤشرات للرقابة على التكاليف بما يتطلبه تطبيق نظام ABC بمستوى معنوية 5%.

و. مدى المساهمة في المعايير المستخدمة لدراسة المشاريع:

**H0:** لا يمكن لنظام التكاليف المعتمد المساهمة في تبني المعايير المستخدمة في دراسة المشاريع المقترحة بمستوى معنوية 5%  $U \leq 3$ .

**H1:** يمكن لنظام التكاليف المعتمد المساهمة في تبني المعايير المستخدمة في دراسة المشاريع المقترحة بمستوى معنوية 5%  $U > 3$ .

**الجدول رقم (3-19) : إمكانية المساهمة في المعايير المستخدمة لدراسة المشاريع المقترحة.**

المتغير Y:	حجم العينة N	المتوسط Mean	الانحراف المعياري St dev	الانحراف المتوسط SE Mean	القيمة المحسوبة المحسوبة لـ z	القيمة المحسوبة لمستوى المعنوية p
إمكانية المساهمة في المعايير المستخدمة لدراسة المشاريع المقترحة	56	3,464	1,078	0,134	3,47	0,000

**المصدر:** إعداد الطالبة بناء على نتائج عينة الدراسة و اعتماداً على برنامج minitab16.

القرار بمقارنة القيمة المجدولة مع المحسوبة لـ Z وبمستوى معنوية 5% نقبل الفرضية البديلة، أي يمكن لنظام التكاليف المعتمد المساهمة في تبني المعايير المستخدمة في دراسة المشاريع المقترحة بمستوى معنوية 5%.

**3. المتطلبات التقنية.**

أ. العقلانية في توزيع التكاليف غير مباشرة:

**H0:** لا تتوزع التكاليف غير المباشرة بشكل عقلائي يساعد في تطبيق نظام ABC بمستوى معنوية 5%  $U \leq 3$

H1: تتوزع التكاليف غير المباشرة بشكل عقلائي يساعد في تطبيق نظام ABC بمستوى معنوية 5%

$U > 3$

الجدول رقم (3-20) : العقلانية في توزيع التكاليف غير مباشرة .

القيمة المحسوبة لمستوى المعنوية p	القيمة المحسوبة لـ z	الانحراف المتوسط SE Mean	الانحراف المعياري St dev	المتوسط Mean	حجم العينة N	المتغير X: العقلانية في توزيع التكاليف غير مباشرة
1,000	8,55	0,134	0,645	1,857	56	

المصدر: إعداد الطالبة بناء على نتائج عينة الدراسة و اعتمادا على برنامج minitab16.

القرار بمقارنة القيمة المجدولة مع المحسوبة لـ Z وبمستوى معنوية 5% نقبل الفرضية البديلة، أي لا تتوزع التكاليف غير المباشرة بشكل عقلائي يساعد في تطبيق نظام ABC بمستوى معنوية 5%.

ب. تحديد أسباب تغير التكاليف:

Ho: لا يتم تحديد أسباب تغير التكاليف بما يتطلبه تطبيق نظام ABC بمستوى معنوية 5%  $U \leq 3$ .

H1: تحديد أسباب تغير التكاليف بما يتطلبه تطبيق نظام ABC بمستوى معنوية 5%  $U > 3$ .

الجدول رقم (3-21) : تحديد أسباب تغير التكاليف.

القيمة المحسوبة لمستوى المعنوية p	القيمة المحسوبة لـ z	الانحراف المتوسط SE Mean	الانحراف المعياري St dev	المتوسط Mean	حجم العينة N	المتغير Z: إمكانية تحديد أسباب ارتفاع التكاليف
1,000	9,22	0,134	0,763	1,768	56	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج عينة الدراسة و اعتمادا على برنامج minitab16.

القرار بمقارنة القيمة المجدولة مع المحسوبة لـ Z وبمستوى معنوية 5% نقبل الفرضية البديلة، أي لا يمكن تحديد أسباب تغير التكاليف بما يتطلبه تطبيق نظام ABC بمستوى معنوية 5%.

ج. تحديد مسببات التكلفة ومراكزها:

Ho: لا يمكن تحديد مسببات التكلفة ومراكزها بما يتطلبه تطبيق نظام ABC بمستوى معنوية 5%

$U \leq 3$

H1: إمكانية تحديد مسببات التكلفة ومراكزها بما يتطلبه تطبيق نظام ABC بمستوى معنوية 5%  $U > 3$

**الجدول رقم (3-22) : تحديد مسببات تكلفة ومراكزها.**

المتغير Z:	حجم العينة N	المتوسط Mean	الانحراف المعياري St dev	الانحراف المتوسط SE Mean	القيمة المحسوبة لـ z	القيمة المحسوبة لمستوى المعنوية p
إمكانية تحديد مسببات تكلفة ومراكزها	56	1,625	0,776	0,134	10,29	1,000

**المصدر:** إعداد الطالبة بناءً على نتائج عينة الدراسة و اعتماداً على برنامج minitab16.

القرار بمقارنة القيمة المجدولة مع المحسوبة لـ Z وبمستوى معنوية 5% نقبل الفرضية البديلة، أي لا يمكن تحديد مسببات التكلفة ومراكزها بما يتطلبه تطبيق نظام ABC بمستوى معنوية 5%.

د. إمكانية تحديد تكلفة المنتج:

H0: لا يمكن لنظام التكاليف الحالي من تحديد تكلفة المنتج بمستوى معنوية 5%  $U \leq 3$

H1: يمكن لنظام التكاليف الحالي تحديد تكلفة المنتج بمستوى معنوية 5%  $U > 3$

**الجدول رقم (3-23) : إمكانية تحديد تكلفة المنتج.**

المتغير Z:	حجم العينة N	المتوسط Mean	الانحراف المعياري St dev	الانحراف المتوسط SE Mean	القيمة المحسوبة لـ z	القيمة المحسوبة لمستوى المعنوية p
إمكانية تحديد تكلفة المنتج	56	1,804	0,616	0,134	8,95	1,000

**المصدر:** إعداد الطالبة بناءً على نتائج عينة الدراسة و اعتماداً على برنامج minitab16.

القرار بمقارنة القيمة المجدولة مع المحسوبة لـ Z وبمستوى معنوية 5% نقبل الفرضية البديلة، أي لا يمكن لنظام التكاليف الحالي تحديد تكلفة المنتج بما يتطلبه تطبيق نظام ABC بمستوى معنوية 5%.

هـ. إمكانية تجميع التكاليف في مراكز للتكلفة:

H0: لا يمكن تجميع التكاليف في مراكز للتكلفة بمستوى معنوية 5%  $U \leq 3$ .

H1: إمكانية تجميع التكاليف في مراكز للتكلفة بمستوى معنوية 5%  $U > 3$ .

**الجدول رقم (3-24) : إمكانية تجميع التكاليف في مراكز للتكلفة.**

القيمة المحسوبة	القيمة المحسوبة لـ	الانحراف المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط Mean	حجم العينة N	المتغير Z: إمكانية تجميع التكاليف حسب المراكز
المستوى	z	SE Mean	St dev			
المعنوية p						
1,000	7,22	0,134	1,078	2,036	56	

المصدر: إعداد الطالبة بناءً على نتائج عينة الدراسة و اعتماداً على برنامج minitab16.

القرار بمقارنة القيمة المجدولة مع المحسوبة لـ Z وبمستوى معنوية 5% نقبل الفرضية

البديلة، أي لا يمكن تجميع التكاليف في مراكز للتكلفة بمستوى معنوية 5%.

و. توزيع التكاليف للمراكز على أساس قياس محدد:

$H_0$ : عدم إمكانية توزيع تكلفة المراكز على أساس قياس محدد بمستوى معنوية 5%  $U \leq 3$ .

$H_1$ : إمكانية توزيع تكلفة المراكز على أساس قياس محدد بمستوى معنوية 5%  $U > 3$ .

الجدول رقم (3-25) : توزيع تكلفة المراكز على أساس قياس محدد.

القيمة المحسوبة	القيمة المحسوبة لـ	الانحراف المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط Mean	حجم العينة N	المتغير X: توزيع تكلفة المراكز على أساس قياس محدد
المستوى	z	SE Mean	St dev			
المعنوية p						
0,003	2,81	0,134	0,799	3,375	56	

المصدر: إعداد الطالبة بناءً على نتائج عينة الدراسة و اعتماداً على برنامج minitab16.

القرار بمقارنة القيمة المجدولة مع المحسوبة لـ Z وبمستوى معنوية 5% نقبل الفرضية

البديلة، أي يمكن توزيع التكاليف للمراكز على أساس قياس محدد بمستوى معنوية 5%.

ز. إمكانية تخفيض التكلفة للمراكز والأنشطة:

$H_0$ : لا يمكن تخفيض التكلفة للمراكز والأنشطة بما يتطلبه تطبيق نظام ABC بمستوى معنوية 5%

$U \leq 3$ .

$H_1$ : يمكن تخفيض التكلفة للمراكز والأنشطة بما يتطلبه تطبيق نظام ABC بمستوى معنوية 5%  $U > 3$

الجدول رقم (3-26) : تخفيض التكلفة للمراكز والأنشطة.

القيمة المحسوبة	القيمة المحسوبة لـ	الانحراف المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط Mean	حجم العينة N	المتغير Z: تخفيض التكلفة للمراكز والأنشطة
المستوى	z	SE Mean	St dev			
المعنوية p						
1,000	5,61	0,134	1,014	2,250	56	



Ho: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تقييم مفردات العينة لمدى توافر متطلبات الهيكل التنظيمي لتطبيق نظام ABC حسب حجم المؤسسة بمستوى معنوية 5%.

H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تقييم مفردات العينة لمدى توافر متطلبات الهيكل التنظيمي لتطبيق نظام ABC حسب حجم المؤسسة بمستوى معنوية 5%.

الشكل (3-6): العلاقة بين متطلبات الهيكل التنظيمي وحجم المؤسسة.

حجم المؤسسة		Individual 95.0% CIs			
N <=	N >	Median	Q3-Q1		
صغيرة	9	16	3.000	0.857	(-----*-----)
متوسطة	19	12	2.571	0.571	(-----*-----)
		-----+-----+-----+-----			
		2.60      2.80      3.00			

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على برنامج minitab16.

القرار من الشكل أعلاه بمقارنة القيمة المجدولة لكاي تريبع والمحسوبة لها بمستوى معنوية 5% نقبل الفرضية البديلة أي أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تقييم مفردات العينة لمدى توافر متطلبات الهيكل التنظيمي لتطبيق نظام ABC حسب حجم المؤسسة بمستوى معنوية 5%.

ج. العلاقة بين متطلبات الهيكل التنظيمي ونشاط المؤسسة.

Ho: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تقييم مفردات العينة لمدى توافر متطلبات الهيكل التنظيمي لتطبيق نظام ABC حسب نشاط المؤسسة بمستوى معنوية 5%.

H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تقييم مفردات العينة لمدى توافر متطلبات الهيكل التنظيمي لتطبيق نظام ABC حسب نشاط المؤسسة بمستوى معنوية 5%.

الشكل (3-7): العلاقة بين متطلبات الهيكل التنظيمي ونشاط المؤسسة.

		Chi-Square = 1.81	DF = 2	P = 0.405	Individual 95.0% CIs			
النشاط	N<= N>	Median	Q3-Q1	-----+-----+-----+-----+-----				
تجاري	10 14	2.86	0.57	(------*-----)				
خدمي	9 5	2.57	0.89	(------*-----)				
صناعي	9 9	2.71	1.36	(------*-----)				
		-----+-----+-----+-----+-----			2.40	2.70	3.00	3.30

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على برنامج minitab16.

القرار من الشكل أعلاه بمقارنة القيمة المجدولة لكاي تربيع والمحسوبة لها بمستوى معنوية 5% نقبل الفرضية البديلة أي أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تقييم مفردات العينة لمدى توافر متطلبات الهيكل التنظيمي لتطبيق ABC حسب نشاط المؤسسة بمستوى معنوية 5%.

## 2. العلاقة بين متطلبات الهيكل التنظيمي والبيانات الشخصية.

أ. العلاقة بين متطلبات الهيكل التنظيمي والمستوى العلمي.

Ho: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تقييم مفردات العينة لمدى توافر متطلبات الهيكل التنظيمي لتطبيق نظام ABC حسب المستوى العلمي بمستوى معنوية 5%.

H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تقييم مفردات العينة لمدى توافر متطلبات الهيكل التنظيمي لتطبيق نظام ABC حسب المستوى العلمي بمستوى معنوية 5%.

الشكل(3-8):العلاقة بين متطلبات الهيكل التنظيمي والمستوى العلمي.

		Chi-Square = 5.62	DF = 2	P = 0.060	Individual 95.0% CIs			
المستوى العلمي	N<= N>	Median	Q3-Q1	-----+-----+-----+-----+-----				
دبلوم	2 8	2.857	0.393	(----*-----)				
ليسانس	22 19	2.571	0.857	(------*-----)				
ماجستير	4 1	2.571	0.286	(------*-----)				
		-----+-----+-----+-----+-----			2.50	2.75	3.00	3.25

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على برنامج minitab16.

القرار من الشكل أعلاه بمقارنة القيمة المجدولة لكاي تربيع والمحسوبة لها بمستوى معنوية 5% نقبل الفرضية البديلة أي أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تقييم مفردات العينة لمدى توافر متطلبات الهيكل التنظيمي لتطبيق ABC حسب المستوى التعليمي بمستوى معنوية 5%.

ب. العلاقة بين متطلبات الهيكل التنظيمي والمستوى الإداري.

Ho: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تقييم مفردات العينة لمدى توافر متطلبات الهيكل

التنظيمي لتطبيق نظام ABC حسب المستوى الإداري بمستوى معنوية 5%.

H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تقييم مفردات العينة لمدى توافر متطلبات الهيكل

التنظيمي لتطبيق نظام ABC حسب المستوى الإداري بمستوى معنوية 5%.

الشكل (3-9): العلاقة بين متطلبات الهيكل التنظيمي والمستوى الإداري.

		N<=		N>		Median	Q3-Q1	Individual 95.0% CIs	
الإداري المستوى									
إشرافية إدارة	10	11	2.86	0.43				(-----*	
تشغيلية إدارة	10	13	3.00	1.14				(-----*-----)	
عليا إدارة	8	4	2.57	0.82				(-----*-----)	
			2.45	2.80	3.15				

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على برنامج minitab16

القرار من الشكل أعلاه بمقارنة القيمة المجدولة لكاي تربيع والمحسوبة لها بمستوى معنوية

5% نقبل الفرضية البديلة أي أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تقييم مفردات العينة لمدى

توافر متطلبات الهيكل التنظيمي لتطبيق نظام ABC حسب المستوى الإداري بمستوى معنوية 5%.

3. العلاقة بين متطلبات نظام التكاليف وبيانات المؤسسة.

أ. العلاقة بين متطلبات نظام التكاليف وملكية المؤسسة.

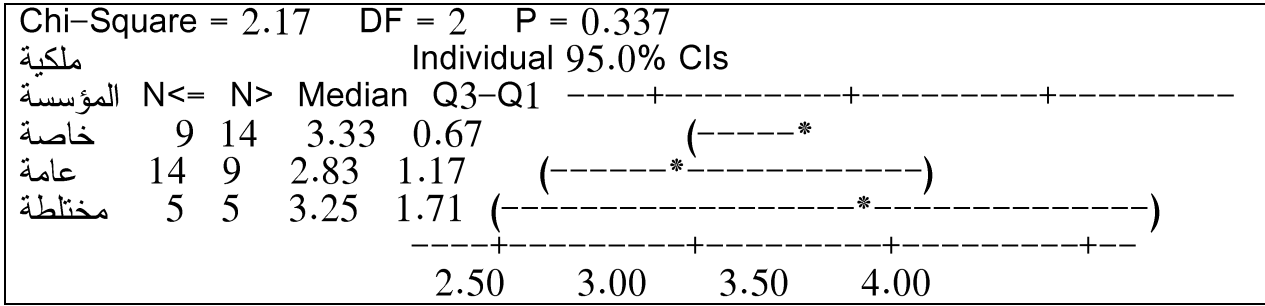
Ho: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تقييم مفردات العينة لمدى توافر متطلبات نظام

التكاليف لتطبيق نظام ABC حسب ملكية المؤسسة بمستوى معنوية 5%.

H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تقييم مفردات العينة لمدى توافر متطلبات نظام

التكاليف لتطبيق نظام ABC حسب ملكية المؤسسة بمستوى معنوية 5%.

الشكل (3-10): العلاقة بين متطلبات نظام التكاليف وملكية المؤسسة.



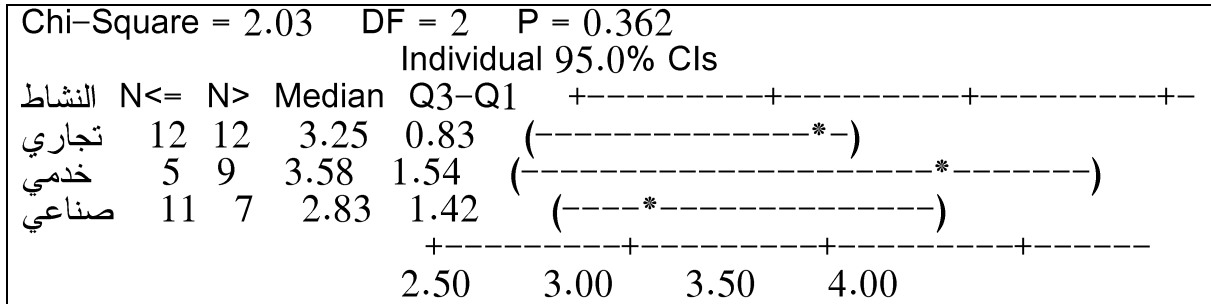
القرار من الشكل أعلاه وبمقارنة القيمة المجدولة لكاي تربيع والمحسوبة لها بمستوى معنوية 5% نقبل الفرضية البديلة أي أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تقييم مفردات العينة لمدى توافر متطلبات نظام التكاليف لتطبيق ABC حسب ملكية المؤسسة بمستوى معنوية 5%.

ب. العلاقة بين متطلبات نظام التكاليف ونشاط المؤسسة.

Ho: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تقييم مفردات العينة لمدى توافر متطلبات نظام التكاليف لتطبيق نظام ABC حسب نشاط المؤسسة بمستوى معنوية 5%.

H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تقييم مفردات العينة لمدى توافر متطلبات نظام التكاليف لتطبيق نظام ABC حسب نشاط المؤسسة بمستوى معنوية 5%.

الشكل (3-11): العلاقة بين متطلبات نظام التكاليف ونشاط المؤسسة.



القرار من الشكل أعلاه وبمقارنة القيمة المجدولة لكاي تربيع والمحسوبة لها بمستوى معنوية 5% نقبل الفرضية البديلة أي أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تقييم مفردات العينة لمدى توافر متطلبات نظام التكاليف لتطبيق نظام ABC حسب ملكية المؤسسة بمستوى معنوية 5%.

4. العلاقة بين متطلبات نظام التكاليف وبيانات المؤسسة.

أ. العلاقة بين متطلبات نظام التكاليف والمستوى العلمي.

Ho: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تقييم مفردات العينة لمدى توافر متطلبات نظام

التكاليف لتطبيق نظام ABC حسب المستوى العلمي بمستوى معنوية 5%.

H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تقييم مفردات العينة لمدى توافر متطلبات نظام

التكاليف لتطبيق نظام ABC حسب المستوى العلمي بمستوى معنوية 5%.

الشكل(3-12): العلاقة بين متطلبات نظام التكاليف والمستوى العلمي.

		المستوى العلمي		Individual 95.0% CIs	
		N<=	N>	Median	Q3-Q1
دبلوم	1	9	3.33	0.42	*-----)
ليسانس	22	19	3.00	1.50	(-----*-----)
ماجستير	5	0	2.83	0.17	*-----)
				2.80	3.15
					3.50

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على برنامج minitab16.

القرار من الشكل أعلاه بمقارنة القيمة المجدولة لكاي تربيع والمحسوبة لها بمستوى معنوية

5% نقبل الفرضية البديلة أي أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تقييم مفردات العينة لمدى

توافر متطلبات نظام التكاليف لتطبيق نظام ABC حسب المستوى التعليمي بمستوى معنوية 5%.

ب. العلاقة بين متطلبات نظام التكاليف والمستوى الإداري.

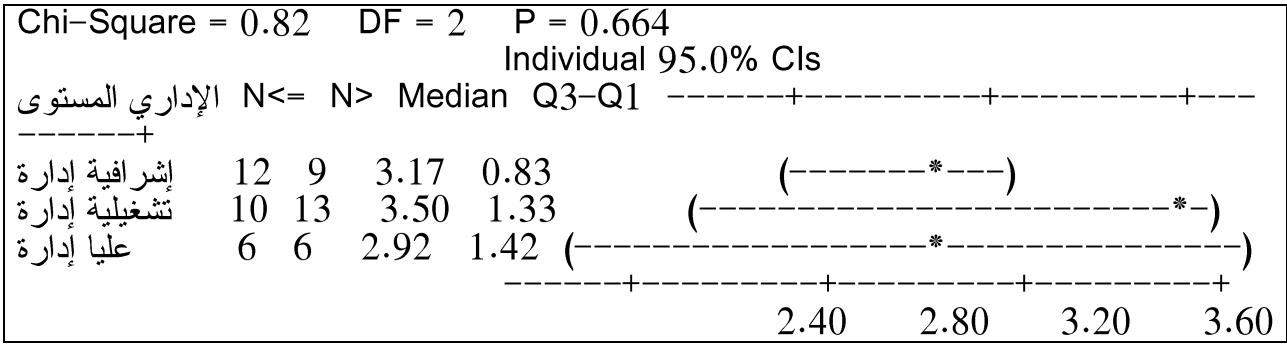
Ho: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تقييم مفردات العينة لمدى توافر متطلبات نظام

التكاليف لتطبيق نظام ABC حسب المستوى الإداري بمستوى معنوية 5%.

H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تقييم مفردات العينة لمدى توافر متطلبات نظام

التكاليف لتطبيق نظام ABC حسب المستوى الإداري بمستوى معنوية 5%.

الشكل(3-13): العلاقة بين متطلبات نظام التكاليف والمستوى الإداري.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على برنامج minitab16.

القرار من الشكل أعلاه بمقارنة القيمة المجدولة لكاي تربيع والمحسوبة لها بمستوى معنوية 5% نقبل الفرضية البديلة أي أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تقييم مفردات العينة لمدى توافر متطلبات نظام التكاليف لتطبيق ABC حسب المستوى الإداري بمستوى معنوية 5%.

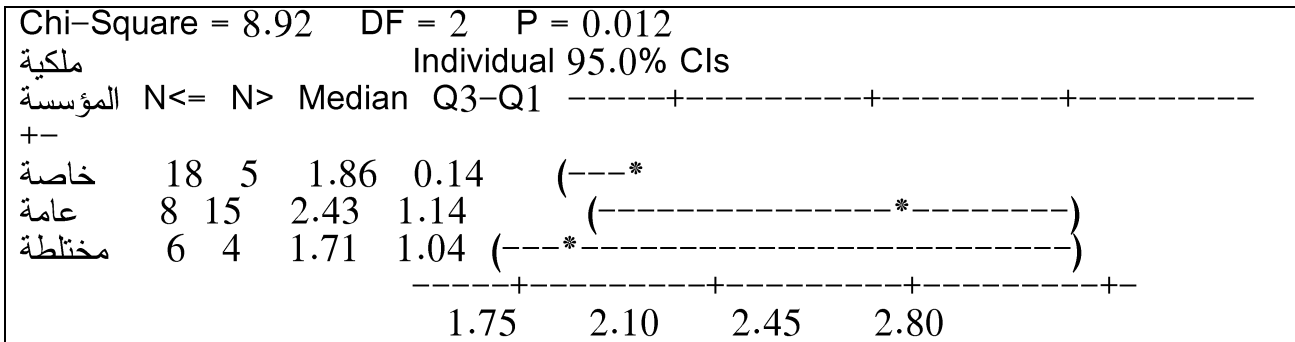
### 5. العلاقة بين المتطلبات التقنية لنظام ABC وبيانات المؤسسة

أ. العلاقة بين المتطلبات التقنية لنظام ABC وملكية المؤسسة

Ho: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تقييم مفردات العينة لمدى توافر المتطلبات التقنية لتطبيق نظام ABC حسب ملكية المؤسسة بمستوى معنوية 5%.

H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تقييم مفردات العينة لمدى توافر المتطلبات التقنية لتطبيق نظام ABC حسب ملكية المؤسسة بمستوى معنوية 5%.

الشكل (3-14): العلاقة بين المتطلبات التقنية وملكية المؤسسة.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على برنامج minitab16.

القرار من الشكل أعلاه وبمقارنة القيمة المجدولة لكاي تربيع والمحسوبة لها بمستوى معنوية 5% نقبل الفرضية البديلة أي أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تقييم مفردات العينة لمدى توافر المتطلبات التقنية لتطبيق ABC حسب ملكية المؤسسة بمستوى معنوية 5%.

ب. العلاقة بين المتطلبات التقنية لنظام ABC وحجم المؤسسة

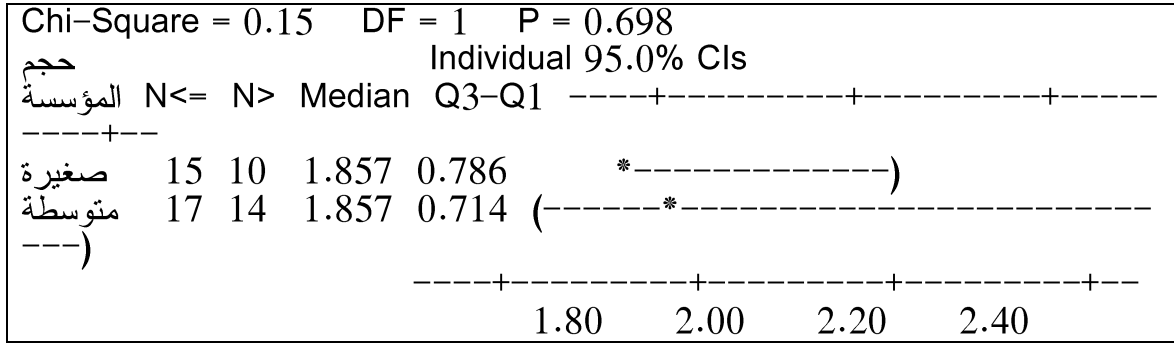
Ho: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تقييم مفردات العينة لمدى توافر المتطلبات التقنية

لتطبيق نظام ABC حسب حجم المؤسسة بمستوى معنوية 5%.

H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تقييم مفردات العينة لمدى توافر المتطلبات التقنية

لتطبيق نظام ABC حسب حجم المؤسسة بمستوى معنوية 5%.

الشكل(3-15): العلاقة بين المتطلبات التقنية وحجم المؤسسة.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على برنامج minitab16.

القرار من الشكل أعلاه بمقارنة القيمة المجدولة لكاي تربيع والمحسوبة لها بمستوى معنوية

5% نقبل الفرضية البديلة أي أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تقييم مفردات العينة لمدى

توافر المتطلبات التقنية لتطبيق نظام ABC حسب حجم المؤسسة بمستوى معنوية 5%.

ج. العلاقة بين المتطلبات التقنية ونشاط المؤسسة.

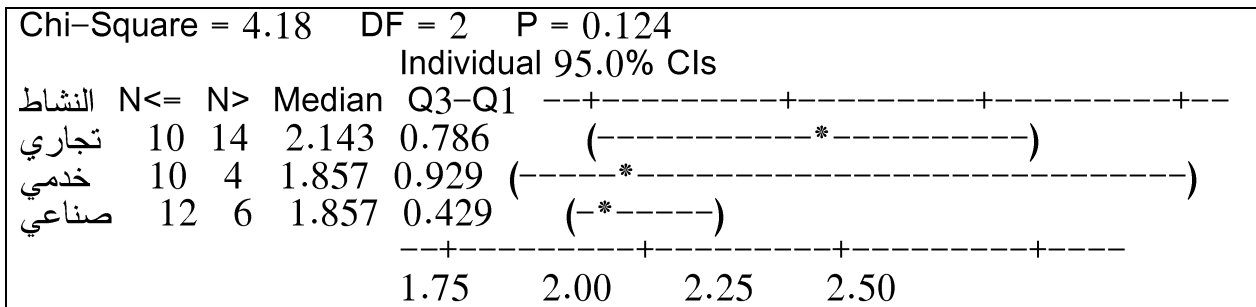
Ho: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تقييم مفردات العينة لمدى توافر المتطلبات التقنية

لتطبيق نظام ABC حسب نشاط المؤسسة بمستوى معنوية 5%.

H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تقييم مفردات العينة لمدى توافر المتطلبات التقنية

لتطبيق نظام ABC حسب نشاط المؤسسة بمستوى معنوية 5%.

الشكل(3-16): العلاقة بين المتطلبات التقنية ونشاط المؤسسة.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على برنامج minitab16.

القرار من الشكل أعلاه بمقارنة القيمة المجدولة لكاي تربيع والمحسوبة لها بمستوى معنوية 5% نقبل الفرضية البديلة أي أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تقييم مفردات العينة لمدى توافر المتطلبات التقنية لتطبيق ABC حسب نشاط المؤسسة بمستوى معنوية 5%.

#### 6. العلاقة بين المتطلبات التقنية لنظام ABC والبيانات الشخصية.

أ. العلاقة بين المتطلبات التقنية لنظام ABC والمستوى العلمي.

$H_0$ : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تقييم مفردات العينة لمدى توافر المتطلبات التقنية لتطبيق نظام ABC حسب المستوى العلمي بمستوى معنوية 5%.

$H_1$ : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تقييم مفردات العينة لمدى توافر المتطلبات التقنية لتطبيق نظام ABC حسب المستوى العلمي بمستوى معنوية 5%.

الشكل (3-17): العلاقة بين المتطلبات التقنية والمستوى العلمي.

المستوى	N<=	N>	Median	Q3-Q1	Individual 95.0% CIs
العلمي	8	2	1.71	0.32	(---*---)
دبلوم	20	21	2.00	0.71	(---*---)
ليسانس	4	1	1.71	0.64	(---*---)
ماجستير					

1.40    1.75    2.10    2.45

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على برنامج minitab16.

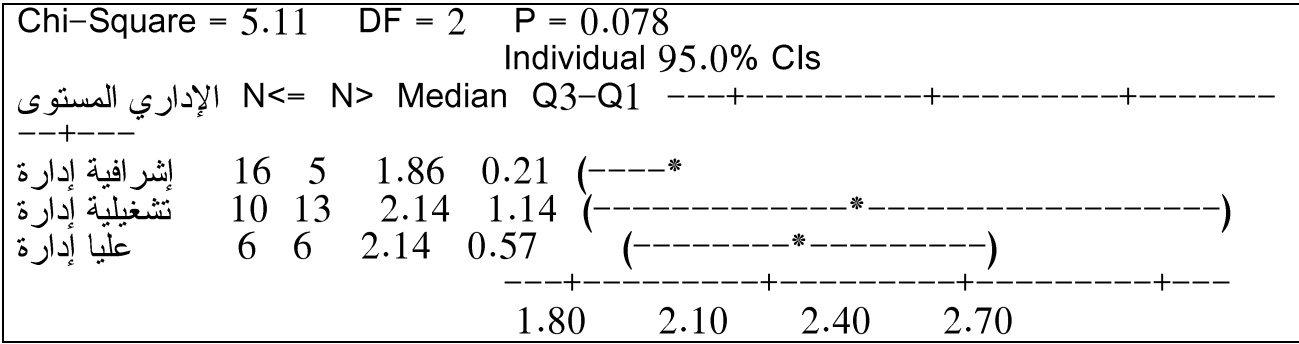
القرار من الشكل أعلاه بمقارنة القيمة المجدولة لكاي تربيع والمحسوبة لها بمستوى معنوية 5% نقبل الفرضية البديلة أي أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تقييم مفردات العينة لمدى توافر المتطلبات التقنية لتطبيق ABC حسب المستوى التعليمي بمستوى معنوية 5%.

ب. العلاقة بين متطلبات نظام التكاليف والمستوى الإداري.

$H_0$ : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تقييم مفردات العينة لمدى توافر المتطلبات التقنية لتطبيق نظام ABC حسب المستوى الإداري بمستوى معنوية 5%.

$H_1$ : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تقييم مفردات العينة لمدى توافر المتطلبات التقنية لتطبيق نظام ABC حسب المستوى الإداري بمستوى معنوية 5%.

الشكل(3-18): العلاقة بين المتطلبات التقنية والمستوى الإداري.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على برنامج minitab16.

القرار من الشكل أعلاه بمقارنة القيمة المجدولة لكاي تربيع والمحسوبة لها بمستوى معنوية

5% نقبل الفرضية البديلة أي أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تقييم مفردات العينة لمدى

توافر المتطلبات التقنية لتطبيق ABC حسب المستوى الإداري بمستوى معنوية 5%.

### خلاصة:

مما سبق ومن خلال متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة عبر دراسة ميدانية بصياغة استبانة تتضمن ثلاثة محاور تعبر في محتواها على فرضيات الدراسة ، توصلنا للنتائج المحققة من خلال التحليل الإحصائي للفرضيات حيث وجدنا أن متطلبات نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة غير متوفرة في المؤسسات الاقتصادية.

**تمهيد:**

يعتبر نظام محاسبة التكاليف نظام معلومات يهدف إلى توفير معلومات ذات قيمة و مفيدة لإدارة الشركة لمساعدتها في ممارسة وظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات، حيث تحتاج الإدارة إلى معلومات تكاليفية دقيقة وسريعة وتتصف بخصائص معينة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار المناسب.

حيث يشكل نظام معلومات التكاليف مهما من مصادر المعلومات في العديد من القرارات الإدارية مثل قرارات التسعير وتحديد الميزج الأمثل للمنتجات، وقياس تكلفة العمليات داخل الشركة وتقويم نتائجها، ولذلك لا بد من تحديث هذه الأنظمة بحيث يمكن تزويد الإدارات المختلفة بالمعلومات التكاليفية المناسبة لعمليات اتخاذ القرار وتخطيط التكاليف والرقابة عليها. وسنتعرض في هذا الفصل إلى المبحثين التاليين:

**المبحث الأول:** ماهية نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

**المبحث الثاني:** تطبيق وتقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

## المبحث الأول: ماهية نظام التكاليف على أساس الأنشطة

إن من أهم أسباب الاتجاه إلى طريقة التكلفة على أساس الأنشطة هي العيوب التي شابت الطرق التقليدية فأدت إلى صرف النظر عن تلك الطرق نسبياً، وتعتبر طريقة التكلفة على أساس الأنشطة من أبرز التطورات والمستجدات التي نالت اهتمام الباحثين خلال السنوات الأخيرة، حيث توفر هذه الطريقة أساس أفضل وأكثر عدالة لتوزيع وتخصيص التكاليف غير المباشرة، حيث تعتمد هذه الطريقة على تحليل الأنشطة مما يساعد على التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، وبالتالي يساهم في تحقيق خفض حقيقي للتكاليف مما ينعكس على القرارات التي تعتمد على التكلفة.

## المطلب الأول: مفهوم نظام التكاليف الأنشطة وأهدافه

## 1. مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة

هناك عدة تعاريف لنظام ABC\*:

- عرف بأنه "النظام الذي يقوم بتنقيح نظام الكلفة بالتركيز على الأنشطة كأهداف كلفة أساسية، ويحسب هذا النظام كلف هذه الأنشطة ومن ثم يخصص كلف هذه الأنشطة لأهداف الكلفة مثل المنتجات والخدمات والزيائن"<sup>1</sup>.
- طريقة لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات، بناء على تحليل الأنشطة إلى أنشطة فردية باعتبارها هدفاً لاحتساب التكلفة الأساسية، والتي تتجم عنها خدمات مشتركة، وتجمع تكاليف كل نشاط على حدة، وتحمل للمنتجات على أساس حجم استهلاكها للخدمة باستخدام محركات التكاليف"<sup>2</sup>.

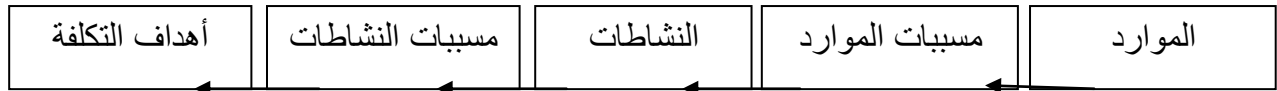
\* ABC: Activity-Based Costing.

<sup>1</sup> Horngren.Charles. TForter. George& Srikant M; Datar. "Cost Accounting Managerial Emphasis. Prentice Hall Inc 2000.

<sup>2</sup> Michel.M.Cost Accounting. Mac. Graw-Hill Book Company.N,Y, USA,1997, P236.

- وعرفه كوبر بأنه: " نظام يقوم بتحليل الأنشطة أولاً، ثم يتم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدا حيث يتم تحميلها على الأنشطة أولاً، ثم يتم تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو الزبائن، وذلك حسب الغرض الذي ستستخدم فيه المعلومات"<sup>1</sup>.

الشكل رقم: (2 1): مخطط سير التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: أحمد طوايبي، مجلة الاقتصاد والإحصاء التطبيقي، العدد 15، 2011، ص: 56.

فيما يلي نستعرض بعض المفاهيم المتعلقة بمصطلحات رئيسية تستعمل في هذه الطريقة<sup>2</sup>:

- هدف التكلفة: يمكن أن نعبر عنه بالمسبب الرئيسي للتكلفة ويتمثل في أحد العناصر التالية: (منتج، خدمة، زبون، طلبية، مشروع،...).
- الموارد: هي كل العناصر التي يتم استهلاكها من أجل القيام بالإنتاج والبيع والمتعلقة بالأعباء.
- النشاط: هو مجموعة من العمليات الأولية التي تستعمل عدد من الموارد: (وقت، قوة، عمل، آلات، معلومات،...).
- مسببات التكلفة: هي وسائل الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات والخدمات وتعني العناصر التي نشأت بسببها الأعباء ويمكن أن يعبر عنها بمسببات الموارد ومسببات النشاطات.
- مجمع التكلفة: مركز التكلفة الذي تجمع فيه التكاليف غير المباشرة حسب الأنشطة تمهيدا لتوزيعها على أهداف التكلفة المختلفة باستخدام مسبب التكلفة.
- مسببات النشاطات: تمثل المفاتيح التي تسمح بتوزيع النشاطات المستهلكة بين مختلف أهداف التكلفة.

2. أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة

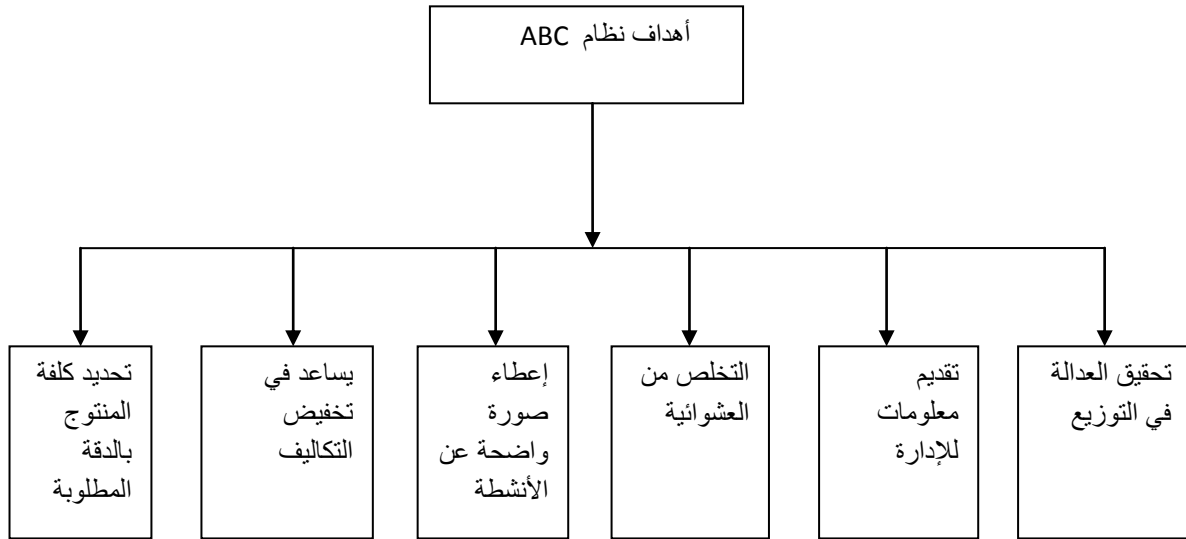
إن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) يسعى إلى تحقيق الأهداف التالية<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> بكوش لطيفة، مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الكفاءة التشغيلية للمؤسسة، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير في إطار مدرسة الدكتوراه الاقتصاد التطبيقي وتسيير المنظمات تخصص: محاسبة ونظم المعلومات، 2011، ص: 9.

<sup>2</sup> أحمد طوايبي، مرجع سابق، ص: 57.

- 1- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- 2- تقديم معلومات مقيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما.
- 3- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- 4- يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة.
- 5- يساعد نظام ABC إدارة الشركة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف فيه للمنتج والعمل على تقليل أو تخفيض التكاليف مثل تلك الأنشطة.
- 6- تحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة.

الشكل رقم: (2-2): يوضح أهداف نظام تكاليف الأنشطة



المصدر: إسماعيل يحي التكريني، محاسبة التكاليف المتقدمة، 2007، ص: 164.

المطلب الثاني: أهمية نظام تكاليف الأنشطة والأسباب التي أدت إلى تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة

### 1. أهمية التكاليف على أساس الأنشطة

- تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة، وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> إسماعيل يحي التكريني، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار حامد للنشر، ط1، 2007، ص: 164.

<sup>2</sup> هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، 2000، ص: 24.

- قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة، عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، وتحمل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة.

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

- قرارات التسعير
- قرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة<sup>1</sup>.
- تحديد مستويات الإنتاج.
- اختيار قنوات التسويق و التوزيع.
- قرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة.
- إعادة تصميم عمليات المؤسسة، وذلك من خلال إلغاء أو دمج أو إعادة تنظيم أنشطة معينة.
- إعادة تصميم المنتج النهائي.

- يتيح هذا النظام للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة مثل:

- أ- إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية.
- ب- إجراء تعديل في تصميم المنتج.
- ج- إتباع أساليب تكنولوجية حديثة.
- د- تغيير نسبة التشكيل البيعي.

2. الأسباب التي أدت إلى تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة

أ- الانتقادات الموجهة للأنظمة التقليدية<sup>1</sup>

<sup>1</sup> هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص:25.

نظرا لتطور البيئة الصناعية فقد واجهت أنظمة التكاليف التقليدية مجموعة من الانتقادات خاصة في طريقة توزيعها للتكاليف، حيث أظهرت مجموعة من الدراسات أن هذه الأنظمة تعاني من مجموعة من النقصان نذكر منها:

- إن أنظمة التكاليف التقليدية لا تسمح بتحميل التكاليف غير المباشرة على أساس العلاقة بين حدوثها ووحدة الإنتاج وهذا ما يطمس العلاقة بين عناصر التكاليف وسبب حدوثها. كما تعالج هذه أنظمة التكاليف غير المباشرة بافتراض أن العلاقة بين التكلفة وعدد الوحدات المنتجة تكون دائما مباشرة أي أنها تعتمد على علاقات بسيطة في تحملها لتلك التكاليف وهذا ما يؤدي إلى الجمع من بين عناصر التكاليف غير المتماثلة من حيث سلوكها ومسبباتها ثم تحميلها على أساس واحد كساعات العمل أو عدد الوحدات. فإذا كان الأمر كذلك فلا بد وأن هناك قدرا ما من الخلط، ولعل سبب حدوثه هو فكرة اتخاذ مراكز الإنتاج كمركز لتجميع عناصر التكاليف. بينما يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة أن هذه العلاقة علاقة سببية ( Causal Relationship) بين عناصر التكاليف غير المباشرة والأنشطة التي تسببت فيها.
- إن تجاهل هذه الأنظمة لتعقيدات الأنشطة يؤدي إلى عدم قدرة المؤسسة على تحليل أنشطتها وتكاليفها، ما يعني إحداث خلل في تكلفة المنتج خاصة في ظل تنوع المنتجات.
- تستند الأنظمة التقليدية في معظمها على معلومات مالية فقط كتكاليف العمل والمواد في حين يستند نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى معلومات مالية وغير مالية كتكلفة كل من الموارد والأنشطة والمنتجات غير مالية كالأنشطة المنفذة، الوقت المطلوب والموارد المستهلكة.

ب. التطور التقني: ساهم التطور التقني في تغيير هيكل التكاليف كنتيجة لدخول المكننة إلى مختلف مراحل الإنتاج، مما جعل تكلفة عنصر العمل المباشر تتخفف وتتضاءل بينما تزداد التكاليف غير المباشرة بالنسبة لمجموعة التكاليف حيث ارتفعت نسبتها في المؤسسات الصناعية من 25% إلى 50% نتيجة لتزايد أهمية بعض التكاليف غير المباشرة مثل: تصميم المنتج، رقابة الجودة، وبذلك لم تعد أنظمة التكاليف التقليدية قادرة على خدمة الإدارة كمصدر للمعلومات.

<sup>1</sup> طلعت ممدوح بارود، مدى توفر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة في المصارف الوطنية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2007، ص: 81,82.

1. توفير بيانات أكثر دقة: تعتبر البيانات التي يوفرها نظام التكاليف على أساس الأنشطة عن التكاليف أكثر دقة عن تلك التي توفرها الأنظمة التقليدية كما تعتبر ملائمة لعملية اتخاذ القرار مثل: اختيار المزيج الأمثل للإنتاج والزبائن، وترشيد تكاليف الإنتاج، مما يؤدي إلى زيادة القدرة التنافسية.
2. أسلوب التحميل: يعتمد نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحميله للتكاليف على أسلوب مختلف حيث يتم تحميل تلك التكاليف بقدر الاستفادة الحقيقية بدلا من الاعتماد على معيار الحجم الإنتاجي والذي كان يطبق في أنظمة التكاليف التقليدية.

### المطلب الثالث: مقومات ومزايا نظام التكاليف الأنشطة

#### 1. مقومات نظام محاسبة تكاليف الأنشطة

يقوم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة على مقومات وهي:

- أ- الموارد: هي<sup>1</sup>: العناصر الاقتصادية التي يتم توجيهها لأداء النشاط، كما تعتبر مصدر للتكلفة التي تحدث عند استخدامها، فهي بذلك تعتبر من مدخلات النشاط والتي يتم استخدامها لتوليد مخرجاته. وتتضمن الموارد: المواد الأولية، العنصر البشري (العمل)، التكنولوجيا، التسهيلات أو الخدمات المشتراة من خارج المؤسسة مثل الإعلان والخدمات المحاسبية والقانونية. يتم التمييز بين نوعين من الموارد المخصصة للأنشطة:
- الموارد المرنة<sup>2</sup>: والتي يتوقف حجم المستهلك منها على مستوى النشاط الفعلي، بغض النظر على حجم المورد المخصص مثل المواد والوقود والزيوت فالفائض من الوقود في دورة معينة يمكن أن يبقى ضمن المخزون ليستهلك في دورة أخرى.

<sup>1</sup> سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية بغزة، العدد الأول، فلسطين، 2007، ص: 220.

<sup>2</sup> عبد الرزاق محمد قاسم، استخدام قواعد البيانات في تصميم نظم التكاليف الهادفة لدعم عمليات صنع القرارات الإدارية، مجلة جامعة دمشق، العدد الثاني، 2000، ص: 74.

الموارد غير المرنة: على الأمد القصير مثل التجهيزات واليد العاملة، أما عنصر العمل المباشر فلا يتمتع بالمرونة نفسها تجاه الطلب إذا كان الأجر يتم على أساس الزمن، ومن ثم فإن العمل المباشر لا يعد ضمن التكاليف المتغيرة على الأمد القصير.

ب- **مسببات تكلفة الأنشطة:** مسبب أو محدد التكلفة هو العامل الذي يترتب على وجوده حدوث التكلفة. ويمثل في العادة السبب الأساسي لمستوى أو حجم النشاط وتحليل مسببات التكلفة للأنشطة يتناول تحديد سبب حدوث التكلفة.

• **مسببات خاصة بالعمليات:** وتركز هذه النوعية من المسببات على عدد مرات تأدية النشاط الواحد وهي تستخدم في حالة إذا ما كانت مجموعة المنتجات تحتاج إلى نفس القدر من النشاط، وعلى سبيل المثال فإن أنشطة جدولة تشغيل الآلات للإنتاج وتشغيل أمر الشراء وصيانة جزء معين من الآلة يمكن أن تؤدي وتستغرق نفس الوقت والجهد بصرف النظر عن طبيعة المنتج النهائي.

• **مسببات خاصة بالفترة الزمنية:** وتهتم هذه المسببات بالفترة الزمنية التي يستغرقها النشاط اللازم لإنتاج منتج معين، وتستخدم هذه النوعية في حالة اختلاف حجم النشاط المطلوب تأديته باختلاف نوعية وكمية المنتج النهائي، ومن أمثلة مسببات التكلفة الخاصة بالفترة الزمنية ساعات العمل المباشر، ساعات الفحص، ساعات تهيئة الآلة للتشغيل.

ج- **مراكز التكلفة<sup>1</sup>:** يعرف هيكس مراكز التكلفة بأنها: "أقل مستوى من التفصيل يتم عنده تجميع وتوزيع التكاليف". هذا المستوى قد يتعلق بنشاط واحد أو بمجموعة متجانسة من الأنشطة. وفي هذه الحالة يمكن أن القول مراكز التكلفة المتجانس هو محصلة لتجميع تكاليف مجموعة من الأنشطة المتجانسة باعتبار أن مجموعة الأنشطة المتجانسة تخلق مراكز تكلفة متجانسة. إلا أن مسألة تجميع التكاليف في مراكز تكلفة متجانسة تثير مشكلة في العدد الأمثل من المراكز التي يتعين تكوينها بحيث لا تكون قليلة لدرجة التبسيط ولا تكون مبالغة فيها لدرجة إخلالها بمبدأ التكلفة والعائد، والحل هو أن يتم تكوين العدد المناسب من مراكز التكلفة المتجانسة الذي يقع بين طرفي النقيضين السابقين بشرط تماثل العلاقة السببية بين التكاليف وأهداف التكلفة.

## 2. مزايا استخدام تكاليف الأنشطة

<sup>1</sup> أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص: 76.

- يؤدي استخدام طرق مختلفة لتوزيع التكاليف إلى تقديم التقديرات مختلفة عن تكاليف المنتج<sup>1</sup>.
- تقدم محاسبة تكاليف الأنشطة مقاييس أكثر تفصيلا للتكاليف عما تقدمه طرق التوزيع على أساس الأقسام أو على أساس المؤسسة كوحدة.
- توفر أرقام أكثر دقة عن تكاليف المنتج تفيد قرارات التسويق والتسعير والمنتجات التي يجب الحد منها.
- تساعد مديري الإنتاج على تقديم معلومات أفضل عن تكاليف كل نشاط ونتعرف مقدما على عوامل التكلفة مسبباتها فلكي نراقب تكاليف الإنتاج على إدارة الإنتاج أن نراقب عوامل التكلفة مسببات التكلفة CD.
- تقدم محاسبة تكاليف الأنشطة معلومات أكثر عن تكاليف المنتج، ولكنها تتطلب نظاما دفتريا أكبر تفصيلا، ويجب أن نقارن التكلفة بالمنفعة التي يحققها استخدام هذا النظام.
- يتطلب إعداد نظام محاسبة تكاليف الأنشطة عمل فريق Team work من المتخصصين في المحاسبة، والإنتاج، والتسويق، والإدارة وآخرين من غير المحاسبين.
- التحسين المستمر<sup>2</sup>.
- المساهمة في تخفيض التكاليف (تقليص الوقت والجهد للقيام بالأنشطة، إلغاء الأنظمة ذات التكلفة العالية والتي لا تحقق قيمة مضافة).
- يؤثر نظام المحاسبة على أساس الأنشطة على قرارات التسعير من خلال حساب سعر التكلفة بدرجة أكثر دقة.

<sup>1</sup> عبد الحي مرعي، وآخرون، محاسبة التكاليف، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2001، ص:96-97.

<sup>2</sup> أحمد طوابيية، مجلة الاقتصاد والإحصاء التطبيقي، العدد 15، 2011، ص: 57.

### المبحث الثاني: تطبيق وتقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة

إن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقف عند حد قياس تكلفة أكثر دقة بل يمتد ليشمل العديد من المجالات التسييرية كتحسين أساليب استهلاك الموارد أو تطوير أداء الأنشطة من خلال تقديمه لأساليب أفضل لفهم تركيبة التكلفة وتقديمه للآليات تخفيضها. وبذلك فهو نظام يساعد المؤسسات على اتخاذ قرارات أفضل في مجالات متعددة من بينها قرارات لإضافة منتجات جديدة أو استبعاد منتجات موجودة أو على الأقل التقليل من أداء الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو حتى التخلص منها.

#### المطلب الأول: خطوات وأبعاد تطبيق نظام ABC

##### 1. خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

أ- تجميع الأعمال في صورة أنشطة: يقوم محاسب التكاليف بتجميع كل عدد من الأعمال المتشابهة ضمن نشاط واحد واستخدام مسبب واحد لتتبع تكلفة هذا النشاط إلى المنتجات أو

الخدمات. ويعد الأساس في عملية التجميع هذه هو إمكانية تتبع تكلفة هذا النشاط المفترض على الوحدات المنتجة أو الخدمة<sup>1</sup>.

ب- **قياس تكلفة كل نشاط:** بعد تجميع الأعمال في صورة أنشطة، يتم تحديد التكاليف المجمعة لكل نشاط على حدة.

ج- **تحديد مراكز الأنشطة<sup>2</sup>:** حيث يمثل مركز ذلك الجزء من العملية الإنتاجية والذي يؤدي عملاً متكرراً لأداء وظيفة معينة.

د- **اختيار مسببات التكلفة للمستوى الأول:** يقصد بمسببات المستوى الأول تلك التي تستخدم لتخصيص عناصر غير المباشرة على الأنشطة التي سبق تحديدها.

هـ- **اختيار مسببات التكلفة للمستوى الثاني:** يقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات التي استهلكت هذه الأنشطة، حيث يحدد بشكل كبير مستوى درجة دقة تكلفة المنتجات أو الخدمات الظاهر بالتقرير.

## 2. أبعاد تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

تطور نظام التكاليف على أساس الأنشطة ليشمل أبعاداً وأغراضاً أكثر من مجرد تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة، وينطوي هذا النظام على بعدين أساسيين وهما: بعد تخصيص التكلفة والذي يتضمن معلومات عن تكلفة الموارد والأنشطة والمنتجات والعملاء، وبعد العمليات الذي يتضمن معلومات تفصيلية سواء كانت مالية أو غير مالية عن كل نشاط من الأنشطة وعن سبب أداء كل نشاط وكيف تم أدائه، حيث تساعد هذه المعلومات إدارة المؤسسة في تفسير وتحسين أداء النشاط وفيما يلي تفصيل البعدين<sup>3</sup>:

أ- **بعد تخصيص التكلفة:** يقوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة على فكرة أساسية وهي أنه طالما أن كل أنشطة المؤسسة توجد في الواقع للمساعدة في إنتاج وتسويق المنتجات والخدمات فإنه يجب تضمين كل التكاليف المتعلقة بالأنشطة إلى تكلفة المنتج، وأنها تقريبا قابلة للتجزئة

<sup>1</sup> ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة الإسلامية بغزة، العدد الثاني، المجلد الخامس عشر، فلسطين، يونيو 2007، ص: 698.

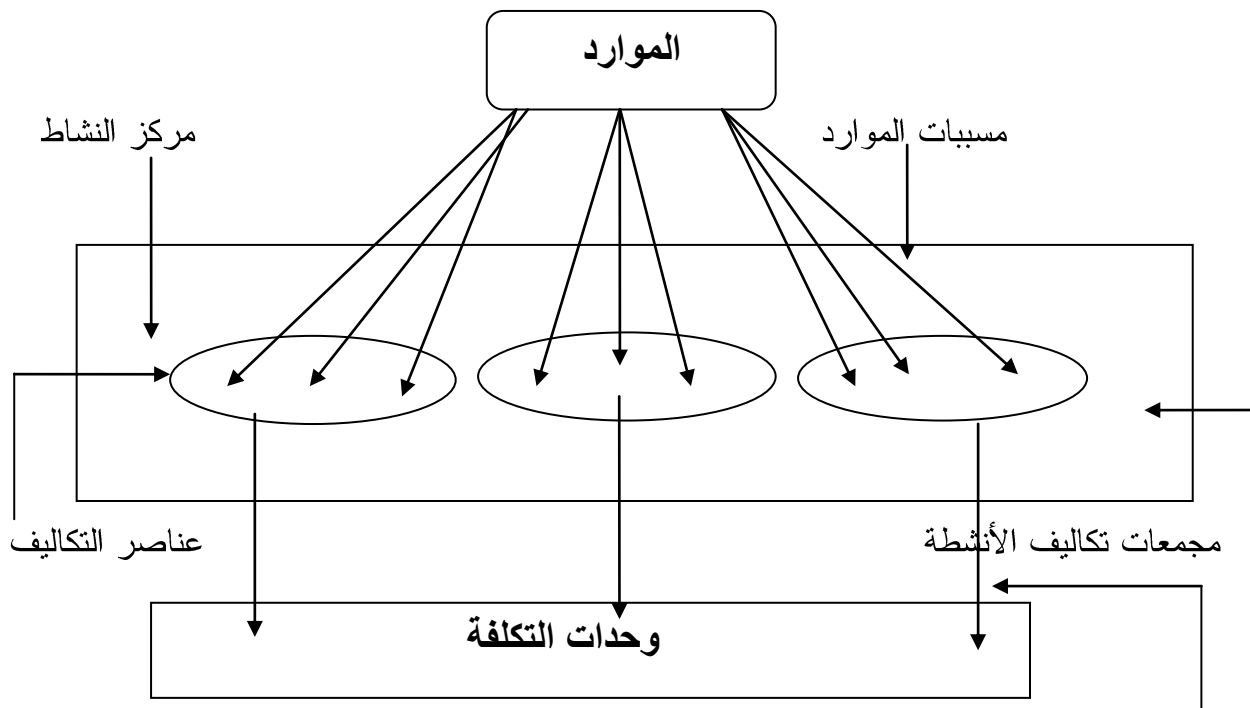
<sup>2</sup> أحمد رجب عبد العال، فتحي رزوق السوافيري، مدخل معاصر في المحاسبة الإدارية المتقدمة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص: 297، 298.

<sup>3</sup> صلاح مجدي عدس، إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الجامعة الفلسطينية، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل من كلية التجارة بالجامعة الإسلامية بغزة، 2007، ص: 39.

أو قابلة للانفصال، لذلك فإنه يمكن تقسيمها إلى أجزاء ونسبتها إلى منتجات فردية أو مجموعة منتجات أو خدمات مقدمة.

وتتم عملية تخصيص التكلفة في نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة على مرحلتين سواء في المؤسسة الصناعية أو الخدمية، وفي المرحلة الأولى يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة، أما المرحلة الثانية يتم تخصيص تكلفة الأنشطة على وحدات التكلفة وفقا لعدد المطلوبة لإنجازها، والشكل التالي يوضح مرحلتي التخصيص:

شكل (2-3): مراحل تخصيص التكاليف غير المباشرة في نظام التكاليف على أساس



مسيبات التكاليف

المصدر: صلاح مجدي عدس، مرجع سابق، ص: 40.

ويمكن توضيح تلك المرحلتين كما يلي:

المرحلة الأولى: مرحلة تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على الأنشطة

يتم في هذه المرحلة تقسيم التكاليف غير المباشرة على مجموعات تكاليف أنشطة متجانسة، وتشمل هذه المجموعات المتجانسة على مجموعة من تكاليف الأنشطة والتي يمكن تفسير التغيرات التي تحدث بها من خلال مسبب تكلفة واحد، وعند تحديد مجموعات التكاليف يتم حساب تكلفة الوحدة لمسبب تكلفة كل مجمع وهو ما يسمى بمعدل تكلفة مسبب التكلفة. وبانتهاء المرحلة الأولى للتخصيص يتم التوصل إلى مخرجين هما: مجموعة من مجموعات تكاليف الأنشطة المتجانسة، ومعدلات تكلفة مسيبات التكاليف لكل مجمع.

المرحلة الثانية: مرحلة تخصيص تكلفة الأنشطة على وحدات التكلفة

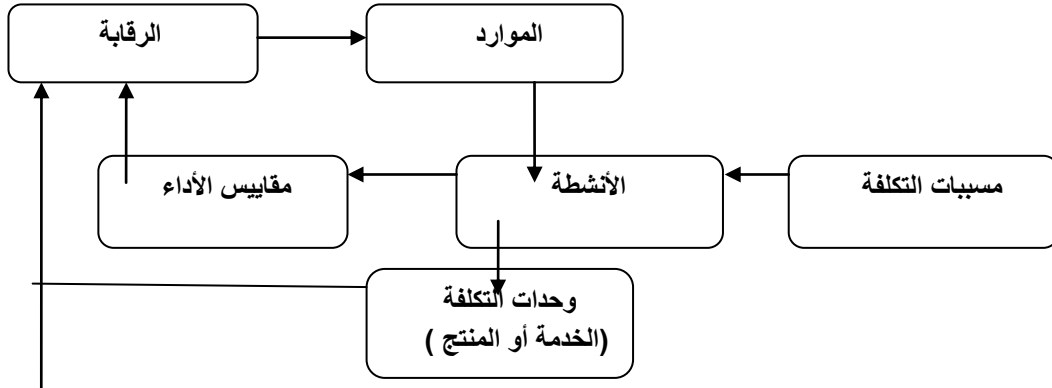
وتتم عملية التخصيص في هذه المرحلة باستخدام معدل تكلفة مسيبات التكاليف المحسوبة بالمرحلة الأولى وكذلك كمية مسبب التكلفة المطلوب لكل منتج أو خدمة وذلك لقياس كمية الموارد المستهلكة من خلال كل منتج، ويتم حساب التكلفة غير المباشرة التي تم تخصيصها من مجموعات التكلفة المختلفة لكل وحدة تكلفة من المنتجات أو الخدمات المقدمة من خلال ضرب معدل تكلفة مسبب التكلفة في عدد وحدات مسبب التكلفة المستخدم من قبل وحدة التكلفة وذلك لكل مجمع تكلفة نشاط تفادت منها وحدة التكلفة.

ب- بعد العمليات<sup>1</sup>: يساعد تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الإجابة عن العديد من الأسئلة، ولعل من أهمها: ما هي الأنشطة التي تستهلك الموارد؟ وما هي نوعية الموارد المطلوبة لأداء كل نشاط؟ وفي أي الأنشطة توجد فرص خفض التكلفة ويترتب الإجابة على هذه الأسئلة توفير معلومات مالية وغير مالية تفيد في اتخاذ العديد من القرارات مثل التسعير وتصميم وتطوير المنتج أو الخدمة، وهذه المعلومات تبين مسيبات أداء الأنشطة وكيفية أداء

<sup>1</sup> صلاح مجدي عدس، مرجع سابق، ص: 42.

الأنشطة ولذلك فهي معلومات مفيدة في مجال تفسير النشاط والأداء، وهذا يساعد على زيادة فرص تحسين الأداء.

الشكل (2-4): أبعاد تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: صلاح مجدي عدس، مرجع سابق، ص: 46

المطلب الثاني: استخدامات نظام ABC ومؤشرات تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة

### 1. استخدامات نظام التكاليف على أساس الأنشطة

يلعب نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة دورا هاما ورئيسيا في العديد من الحالات وذلك من خلال المعلومات التي يوفرها والتي تتسم بالدقة والصحة لذلك تخطى استخدامه كنظام لمعالجة التكاليف ليشمل العديد من الحالات الأخرى نذكر منها<sup>1</sup>:

أ- **تخصيص التكاليف:** إن احد عوامل تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة هو دقة تخصيص التكاليف بما يحقق العدالة والدقة في حساب تكلفة المنتجات والخدمات، فالتغير في بيئة الأعمال واعتماد المؤسسات على تقنيات تصنيع متقدمة زاد من عوامل التحفيز التي تدفع

<sup>1</sup> أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2010، ص: 26.

الإدارة إلى تبني نظام حديث مثل نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة الذي يساعد على تحقيق الميزات التنافسية.

ب- **تسعير المنتجات أو الخدمات:** إن الدور الذي يلعبه نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في قياس تكلفة المنتجات والخدمات بشكل دقيق ومضبوط، يساعده على توفير معلومات دقيقة والتي بدورها تساعد الإدارة في وضع سياسات تسعيرية تنافسية.

ج- **اتخاذ القرارات:** نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يوفر للمديرين المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات التنفيذية والإستراتيجية المتعلقة بخطوط الإنتاج، مؤشرات السوق، العلاقات مع العملاء، وتحسين مستوى عمليات التشغيل بصفة مستمرة.

د- **التأثير على الموقف السلوكي للأفراد:** فقد استخدمت إحدى المؤسسات نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة للفت الانتباه إلى عدد من الأجزاء أو قطع لتخفيض الأنشطة الخاصة بالهندسة ورقابة المواد، ويتم تخصيص التكاليف الإضافية غير المباشرة للمنتجات على أساس عدد هذه القطع أو المكونات، فهذه المؤسسة استخدمت عدد القطع كمقياس للنشاط ومسبب للتكلفة فيما يتعلق بأنشطة الشراء، التخزين، الاستعلام، صيانة قاعدة البيانات، هذا ما جعل مهندس التصميم يحاول عند التقييم أن يستخدم عدد قليلا من المكونات هذا ما أدى إلى تعديل تكلفة وحدة المنتج.

هـ- **تخفيض التكلفة:** نستنتج مما سبق وبالرغم من أن تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة مكلف لكنه يعمل على استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة مع انتقاء الأنشطة الأقل تكلفة في حالة وجود أنشطة تنافسية تؤدي الغرض نفسه، مما ساعد على خفض التكاليف بشكل ملموس دون المساس بتقديم المنتجات والخدمات، بالإضافة إلى تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط وذلك من خلال إعادة هيكلة تنفيذ هذا النشاط أو تدريب العمال أو بأي طريقة كانت.

و- **تطوير الموازنة:**<sup>1</sup> تستخدم الموازنات كأساس لتقييم الأداء ووسيلة للتخطيط والرقابية لتحقيق الأهداف المستقبلية، لهذا فان إعدادها يتطلب توفر معلومات أكثر دقة ومصداقية وهذا ما يوفره نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة، بالإضافة إلى تعدد الأنشطة التي

<sup>1</sup> أمين سعيد، مرجع سابق، ص: 27.

تعد الموازنة لها من جهة، واستنادها إلى مسببات التكلفة كأساس تبنى عليه الموازنة من جهة أخرى.

ز- **تصميم المنتجات أو الخدمات الجديدة:** إن نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يزود الإدارة بمعلومات حول مسببات التكاليف هذا ما يساعدها على اتخاذ قرارات أفضل فيما يخص تصميم وتقديم المنتجات والخدمات الجديدة ورسم سياسات تسويقية في مجالات عديدة كالربحية والتسعير وإضافة أو إزالة خطوط إنتاج أو نقاط تسويق بعيدة.

ح- **تحليل ربحية العميل:** كون أن المؤسسة تعتبر العميل هدف التكلفة الأول بالنسبة لها، فإن نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يساعد على دقة تخصيص تكاليف التسويق والبيع والتوزيع على العملاء وخطوط التوزيع وبالتالي يمكن الإدارة من تحليل ربحيته مما يخلق تفهم أكثر لها، هذا ما يساعد على تسطير سياسات تعظيم الأرباح.

ط- **قياس الأداء وتحسينه:** يوفر نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة معلومات متنوعة مالية وغير مالية تعد بمثابة مقاييس للأداء بما يساعد على تحسين توجيه ودفع الأفراد والأنشطة وإحكام الرقابة عليها ومن ثم تسييرها بكفاءة بما يحقق أهداف المؤسسة، حيث تعتبر عملية تحسين الأداء بمثابة العمود الفقري لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة بالإضافة إلى أنه يساعد المؤسسة في تفهم أكثر احتياجات العملاء.

في نفس السياق يستخدم نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة لتدعيم موقف الرقابة وبياناتها من خلال استخدام مسبب التكلفة، والذي يعتبر مقياساً لحجم النشاط وأداة لقياس أداء النشاط والرقابة عليه.

## 2. مؤشرات تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة

هناك مجموعة من المؤشرات التي من الممكن أن تجذب انتباه الإدارة إلى ماضيها لتصميم وتطبيق نظام الـ ABC ومن هذه المؤشرات ما يلي<sup>1</sup>:

أ- التنوع والاختلاف فيما بين منتجات الشركة.

ب- زيادة التكاليف غير المباشرة ضمن هيكل التكاليف.

<sup>1</sup> إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص: 186، 187.

- ج- انخفاض نسبة العمل المباشر إلى إجمالي التكاليف نتيجة التطور التكنولوجي واعتماد الشركة على الآلات والمعدات ذات الطبيعة العالية.
- د- زيادة مبيعات الشركة مع انخفاض أرباح الشركة.
- هـ- إن المنتجات المعقدة والتي من الصعوبة تصنيفها يتم التقرير عنها بكونها ذات ربحية عالية بالرغم من أنها لا تباع بأسعار عالية.
- و- إن بعض المنتجات التي يتم التقرير عنها بأنها ذات هامش ربح عالي هي لا تباع من قبل المنافسين.
- ز- إن مدراء الإنتاج لا يتقنون أو يعتقدون بصحة تكاليف المنتجات التي يتم التقرير عنها من قبل قسم حسابات الشركة.
- ح- إن مدراء التسويق لا يعتمدون على تكاليف المنتجات المقرر عنها من قبل قسم الحسابات عند اتخاذهم قرارات التسعير نتيجة عدم ثقتهم بصحة ودقة تلك التكاليف.

### المطلب الثالث: الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

إن الاعتماد على نظام التكاليف المبني على الأنشطة كبديل للنظام التقليدي للتكاليف للخروج من الأزمات، والضمان لأمثليه المخرجات التكاليفية بناء على ما يتمتع به من مزايا، أمر لا يجب الاطمئنان أو الركون إليه قبل فحص ودراسة المشكلات والصعوبات التي قد تواجه تطبيق هذا النظام على الرغم من تمتعه بمميزات عديدة جعلته يلقي قبولا كبيرا من قبل الأكاديميين والمهنيين، إلا انه مازالت بعض الصعوبات التي تصاحب تطبيقه عمليا قائمة كتلك المتعلقة بتحليل الأنشطة، وتحديد

مسببات التكلفة، وتحديد عدد ونوعية مسببات التكلفة المستخدمة. حيث هناك العديد من الصعوبات التي تواجه تطبيق التكاليف المبني على الأنشطة، والتي نوجزها فيما يلي<sup>1</sup>:

1. توافر البيانات: حيث تعد مشكلة الحصول على البيانات التفصيلية المطلوبة كمدخلات لنظام التكاليف على أساس الأنشطة من أهم المشكلات التي تواجه تطبيق هذا النظام، فقد يجد صعوبة بل يستحيل في بعض الأحيان توفير بيانات تفصيلية عن الموارد وعن الأنشطة المستهلكة للموارد وعن كل مسبب من مسببات التكلفة، ويمكن التغلب على ذلك من خلال تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة جزئياً بهدف تقليل مشاكل القياس حتى يتم تطبيقه على المؤسسة ككل.
2. تكلفة النظام: حيث إن زيادة تكلفة تطبيق هذا النظام يكون أهم عائق يواجه إدارة المؤسسات الصناعية أو الخدمية التي قد ترغب في تطبيق هذا النظام المتطور، ويمكن تجاوز هذه الصعوبة من خلال عدم التمسك بضرورة تحقيق الدرجة المرغوب فيها من الدقة والتعقيد في نظام تحديد تكلفة المنتجات مرة واحدة وإنما بشكل تدريجي.
3. المقارنة والاعتراض على التغيير<sup>2</sup>: يواجه تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة بمقاومة واعتراض كبير من الأقسام التي لا ترغب في التغيير والتمسك بنظام التكاليف التقليدي، إلا أنه يمكن تجاوز ذلك من خلال عقد برامج للتعليم والتدريب لمن هم متوقع تعاملهم مع هذا النظام، وكذلك دعم وتشجيع الإدارة العليا للنظام الجديد من خلال مشاركتها مع كافة الأقسام والإدارات في تحديد أهداف تطبيق النظام.

### خلاصة

يسعى نظام التكاليف بصفة عامة إلى تحقيق ثلاثة أهداف هي قياس تكلفة وحدة المنتج أو الخدمة، والرقابة على عناصر التكاليف، بالإضافة إلى توفير المعلومات لمتخذي القرارات. لقد أوضحت الدراسة فشل نظام التكاليف التقليدي في تحقيق هذه الأهداف لأنها تعتمد في تخصيصها

<sup>1</sup> خليل إبراهيم عبد الله شقفة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي، قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2007، ص: 75.

<sup>2</sup> خليل إبراهيم عبد الله شقفة، مرجع سابق، ص: 76.

لعناصر التكاليف غير المباشرة والتي تزداد أهميتها النسبية في الوقت الحاضر على أسس حكيمة ترتبط بالحجم مثل ساعات العمل المباشر أو ساعات تشغيل الآلات أو تكلفة العمل المباشر، على الرغم من عدم وجود تناسب بين تلك الأسس وبين الاستخدام الفعلي للموارد الاقتصادية المتاحة. وعلى العكس فإن الكرة الأساسية التي يقوم عليها نظام التكاليف على أساس الأنشطة أن المنتجات أو الخدمات تستهلك أنشطة وليست موارد، وأن الأنشطة في التي تستهلك موارد اقتصادية. ولذلك فإن التمسك بتطبيق مثل هذا النظام من شأنه تخفيض درجة العشوائية بصدد عمليات التخصيص.

حاولنا في هذه الدراسة لتسليط الضوء على نظام يعتبر من أهم الأنظمة الحديثة في محاسبة التكاليف والمتمثل في نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة، وإبراز دور هذا الأخير في تمكنه من تدارك العجز والنقص على مستوى الأنظمة التقليدية وهذا من خلال مواكبة التغيرات والتطورات الحاصلة في المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة.

ويعتبر الهدف الرئيسي من هذه الدراسة هو توضيح متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، ومعرفة مدى توفر المتطلبات التقنية والتنظيمية لتطبيقه في المؤسسات الجزائرية.

### نتائج اختبار الفرضيات:

**الفرضية الأولى:** لا يستجيب هيكل التنظيمي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتطبيق نظام ABC، ثبتت عدم صحتها وهذا لعدم توفير العنصر البشري المؤهل والمدرّب على النظم المحاسبية الحديثة.

**الفرضية الثانية:** لا يستجيب نظام حساب التكاليف بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، ثبتت عدم صحتها وهذا لعدم سهولة ووضوح هذا النظام ومدى ملائمته مع طبيعة نشاط المشروع.

**الفرضية الثالثة:** لا تتوفر المؤسسات الاقتصادية على المتطلبات التقنية على تطبيق نظام ABC، ثبتت عدم صحتها هذا. راجع لأن المؤسسات الاقتصادية لا تهتم إلى نظام التكاليف.

**الفرضية الرابعة:** تجتمع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في إدراكها عدم توفرها على المتطلبات اللازمة لتطبيق نظام ABC، رغم اختلاف طبيعة نشاطها، حجمها والمستوى التعليمي والعنصر البشري القائم على إدارتها، ثبتت صحتها حيث لا تتوفر متطلبات التقنية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

### النتائج:

- مجالات تأهيل العنصر البشري لا تراعي الاهتمام اللازم لتبني تطبيق أنظمة حساب التكاليف للأغراض الإدارية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية

- تتلائم البرامج التدريبية للعنصر البشري بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية بنظم المحاسبة الإلجبارية المفروضة من طرف التشريعات القانونية للدولة الجزائرية .
  - لا يساهم قسم المحاسبة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في صناعة القرارات بما هو مطلوب وذلك لارتباطه بالدور المحدد له والهدف الذي وجد لأجله.
  - لا يتمتع قسم المحاسبة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالاستقلالية اللازمة والكافية التي تؤهله لتبني نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة .
  - لا يوفر قسم المحاسبة بالمؤسسات الاقتصادية بيانات كافية لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة وهذا لارتباطه القوائم المالية الصادرة عنه بالأغراض القانونية والجبائية دون الأغراض الإدارية.
  - من التعديلات الكبيرة التي تواجه تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة صعوبة فهمه وتنفيذه .
  - لا تعتمد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على مؤشرات للرقابة على التكاليف بما يتطلبه تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة.
  - لا تعتمد إدارة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على أسس لتوزيع الأعباء غير المباشرة.
  - لا تهتم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالبحث عن المسببات المدية إلى زيادة التكاليف .
- التوصيات:**
- على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تبني نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة لأنه يعد من أهم الأنظمة الحديثة.
  - ينبغي على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الاهتمام بنظام حساب التكاليف.
  - وضع برامج تدريبية للعنصر البشري بما يؤهلها لفهم وتطبيق الأنظمة الحديثة.
  - إعطاء أهمية للأنظمة الحديثة، فهي تساعد في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية.

#### أفاق الدراسة:

لقد تطرقنا في هذه الدراسة إلى دراسة موضوع متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية ورغم كل ذلك يبقى هذا الموضوع موضوعا هاما ومتعدد المداخل،

يمكن التوسع فيه أكثر من خلال دراسة مواضيع أخرى يمكنها أن تشكل هي بحد ذاتها دراسات مستقلة.

ويمكن أن نقف على بعض التساؤلات التي يمكن أن تكون كأفاق مستقبلية لكل باحث في هذا الميدان وتتمثل هذه التساؤلات في:

- ما هو أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية؟
- هل يمكن تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية؟
- هل يمكن لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية؟

في ظل المتغيرات البيئية الراهنة والمرتبطة بمحيط المؤسسة الاقتصادية لم يعد الهدف الرئيسي للمحاسبة مقتصرًا على تسجيل العمليات وحساب نتائج الأعمال بل تعد ذلك ليساهم بشكل كبير في صناعة القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد وتنميط فعاليات العملية الإنتاجية بما يؤدي إلى خلق منتجات أكثر تنافسية وذلك بفضل التميز عن طريق التحكم في التكلفة ، وهو ما جعل إدارة المؤسسات الاقتصادية عامة والصناعية بشكل خاص تلتزم السبل المؤدية التي تبنى نظم حساب التكاليف التي تستجيب إلى متطلباتها في اكتساب نقاط قوة لاستغلالها وكذا في نقاط الضعف إن وجدت .

وفي هذا الإطار يعتبر نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة احد أهم وأورث النظم المعتمدة في حساب التكاليف لما يوفره من قاعدة بيانات متنوعة بما يساهم بشكل معتبر في التحكم في التكلفة والوقت، والذي له الأثر الكبير على نتائج الأعمال . لذا بات لزاما على إدارة المؤسسات الاقتصادية توفير كل ما يتطلبه الحاجة إلى تطبيق هذا النظام.

#### الإشكالية:

يمكن تحديد مشكلة البحث بشكل عام في عدم توفر نظام تكاليف كفاء يضمن تقديم البيانات اللازمة لإدارة المؤسسات بشكلها الأمثل، ويبرز ذلك بشكل كبير في الدول النامية وذلك في ظل استخدام النظم التقليدية للتكاليف السائدة حاليا في المؤسسات.

وباعتبار نظام التكاليف على اساس الأنشطة من احدث النظم المحاسبية التي تساهم في تحليل التكاليف هذا ما دفعنا إلى وضع الإشكالية التالية:

ما مدى توفر متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة بالمؤسسات الاقتصادية في الوادي ؟

ولمعالجة هذه الإشكالية والعمل على الإحاطة بالجوانب التي تشكل محاور هذه الدراسة يمكن طرح التساؤلات التالية:

1. هل يستجيب الهيكل التنظيمي بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

2. هل يستجيب نظام حساب التكاليف بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.
3. هل تتوافر المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على المتطلبات التقنية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.
4. هل تجتمع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في إدراكها عدم توافرها على المتطلبات اللازمة لتطبيق ABC رغم اختلاف طبيعة نشاطها وحجمها والمستوى التعليمي للعنصر البشري القائم على إدارته.

وللإجابة عن تلك الأسئلة وضعنا الفرضيات الآتية:

- لا يستجيب الهيكل التنظيمي بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.
- لا يستجيب نظام حساب التكاليف بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.
- لا تتوافر المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على المتطلبات التقنية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.
- تجتمع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في إدراكها عدم توافرها على المتطلبات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ( ABC ) رغم اختلاف طبيعة نشاطها وحجمها والمستوى التعليمي للعنصر البشري القائم على إدارته.

#### أهداف البحث :

- إن الغرض الرئيس من هذه الدراسة هو تقديم نموذج تكاليف مقترح، يتضمن طرق وإجراءات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الجزائرية.
- استعراض أنظمة حديثة مثل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وتوضيح مدة قدرة هذا النظام على توفر معلومات دقيقة وسليمة لتكون قاعدة صحيحة للقرارات المتخذة.
- وضع بيئة سليمة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة.

## أهميه البحث:

يمكن الوقوف على أهمية البحث من خلال الاطلاع بشكل تفصيلي على مقدمة هذا البحث السابق الإشارة إليها، وما تم طرحه فيها من أهمية تطبيق نظام التكاليف المبنى على أساس الأنشطة ( ABC ) وأهمية استخدام نظام تكاليف مسيطر عليه من خلال السيطرة على معلومات التكاليف والتحكم بها بشكل كفاء، لإلغاء التكاليف التي لا تؤدي إلى إضافة قيمة، وتوجيهها نحو الأنشطة التي تؤدي إلى إضافة قيمة للمنتج أو الخدمة، وبالتالي تحسين نوعية الإنتاج ( سلعة أو خدمة )، حيث أن كفاءة نظام التكاليف يمكن أن تحقق كفاءة الأداء وكفاءة الرقابة والتخطيط وإعداد الموازنات.

## مبررات اختيار الموضوع:

ولكل عمل وبحث علمي ممهدهاته ومبرراته لقيام الباحث به، ولقد كانت عدة أسباب جعلتنا نختار هذا الموضوع:

- لقي موضوع نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة اهتماما كبيرا نظرا للأهمية البالغة التي يحملها كنظام محاسبي.
- كون الموضوع يندرج ضمن مسارنا الاكاديمي.
- لإثراء هذا الموضوع في مكتبتنا الخاصة .

## الدراسات السابقة حول الموضوع:

- بكوش لطيفة مساهمة نظام التكاليف على اساس الأنشطة في تحسين الكفاءة التسييرية للمؤسسة رسالة ماجستير حاولت في هذه الدراسة تقديم نظام محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة كما تطرقت إلى دراسة الكفاءة التسييرية.
- فيصل زماط حسن السليم التكاليف على أساس الأنشطة وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة 2007 حاول في هذه الدراسة تقديم التكاليف على اساس الأنشطة والمقارنة بين نظام التكاليف التقليدي والتكاليف على اساس الأنشطة كما تطرق إلى دراسة تطبيقية للقطاع الصحي.

- أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، 2010، حاول في هذه الدراسة تقديم نظام المعلومات بصفة عامة وتعرض إلى الطرق التقليدية المستخدمة في معالجة التكاليف غير المباشرة.

### وسائل جمع المعلومات:

سنعتمد في بحثنا على مجموعة من الوسائل المستخدمة في جمع المعلومات والبيانات، وهي تلك الأكثر شيوعاً، نختصرها في:

- المسح المكتبي للوقوف على ما تم تناوله في إطار دراستنا بهدف إرساء الدعامة النظرية له.
- البحوث و الدراسات السابقة التي تحدد لنا مجالات التركيز الجديدة في هذا الموضوع دون إغفال النقد و الاستزادة كلما كان ذلك ممكناً.
- المقابلات الشخصية لاستطلاع رأي الممارسين في كل المجالات التي لها علاقة بالموضوع.
- البيانات الممنوحة من طرف المصادر الرسمية لمعالجتها وعرضها بشكل يمكننا من الحصول على استنتاجات لها علاقة مباشرة بالموضوع.
- الاستبيان.

### منهجية البحث:

لمعالجة الإشكالية محل البحث معالجة علمية وموضوعية، سنعتمد في دراستنا على:

المنهج التحليلي والوصفي في جانبه النظري والتطبيقي، بالنسبة للمنهج الوصفي تعلق بالمفاهيم العامة التي شكلت مدخلاً للدراسة، أما المنهج التحليلي فاعتمدنا عليه في الفصل الثالث كدراسة ميدانية على المؤسسة.

## هيكل البحث:

قمنا بتقسيم بحثنا إلى الفصول التالية:

الفصل الأول عموميات حول محاسبة التكاليف حيث تطرقنا إلى محاسبة التكاليف بشكل عام من ثم تطرقنا إلى أساسيات محاسبة التكاليف ومن ثم نظام محاسبة التكاليف .

أما الفصل الثاني تطرقنا إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة حيث تناولنا فيه المفاهيم والأهداف وأبعاد النظام وكذلك تطبيق وتقييم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة.

أما الفصل الثالث عبارة عن دراسة ميدانية لمتطلبات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

## صعوبات الدراسة:

- قلة المراجع العربية المتخصصة في هذا المجال وعدم توفر المراجع الحديثة.
- عدم اهتمام وفهم المؤسسات نظام التكاليف وخاصة الأنظمة الحديثة.
- عدم توفر الخبرة المحاسبية من قبل العاملين بالمؤسسات خاصة في مجال محاسبة التكاليف.

## ملخص الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدة توفر متطلبات لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية، وقد اعتمدت الدراسة على استبانة وزعت على مجتمع الدراسة مكون من 56 مؤسسة اقتصادية.

وقد بينت نتائج الدراسة أن متطلبات تطبيق نظام ABC متوفرة لدى المؤسسات الاقتصادية، هذا يعني أن هاته المتطلبات هي حقيقية وموجودة فعلا في الواقع العملي والتي تمثل بنية تحتية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات.

وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج منها: إنشاء أقسام مستقلة لمحاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية وتدعيمها بالكوادر البشرية المؤهلة علميا وعمليا، تبني تطبيق نظام ABC لأنه يقدم بيانات أكثر دقة، تساعد في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، التحول التدريجي نحو تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وعلى مراحل بحيث يبدأ بقسم وينتهي بتطبيقه على مستوى المؤسسة ككل.



جامعة الوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

النوع : أكاديمي

قسم : علوم التسيير

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير

تخصص - تدقيق محاسبي -

بعنوان :

متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة  
" دراسة حالة ولاية الوادي نموذجا "

إشراف الأستاذ:

إبراهيم وصيف غدير إبراهيم

إعداد الطالب:

إلهام محيريق

الموسم الجامعي: 2013/2014