

تقويم أنظمة محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية دراسة ميدانية في الشركات الصناعية اليمنية

فانز محمد بامزاحم*

الملخص

رمت الدراسة إلى إبراز أثر نظم محاسبة التكاليف المستخدمة في المنشآت الصناعية اليمنية وأهميتها لاتخاذ القرارات وتحديد تكلفة المنتجات وإحكام الرقابة على عناصر التكاليف وتعزيز القدرة التنافسية لهذه الشركات. وناقشت الدراسة مشكلة هي إلى أي مدى يتم الاعتماد على نظم محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات ومدى الاستفادة من هذه النظم في الشركات الصناعية اليمنية.

وتم إجراء الدراسة على جميع الشركات الصناعية في كل من حضرموت وعدن وتعز، وكانت أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة؛ أن معظم المنشآت الصناعية ترى أهمية وجود نظام للتكاليف وهذه الشركات تستخدم النظام الآلي والآلي اليدوي عند استخدامها لنظم التكاليف، كما أنها تستخدم نظام المراحل الإنتاجية كنظام لقياس تكلفة الإنتاج وذلك باستخدام الطريقة الكلية لتحليل عناصر التكاليف. كما أوضحت الدراسة قلة إسهام بيانات نظم التكاليف في إعداد الموازنات التقديرية للتكاليف المتوقعة في الشركة، كما تسهم بيانات نظم التكاليف في دراسة القدرة التنافسية وتسعير المنتجات، كما أن لأنظمة محاسبة التكاليف أثراً مهماً في اتخاذ القرارات والمفاضلة بينها لاتخاذ القرار المناسب.

وقد أوصت الدراسة أن على المنشآت الصناعية اليمنية أن تجعل من بيانات نظام التكاليف تأثيراً في الإسهام لإعداد الموازنات التقديرية للتكاليف المتوقعة في الشركة، وضرورة الاهتمام بنظام التكاليف من حيث تقديمه لبيانات سريعة عن الأداء وفي الوقت المناسب، وأن تهتم بتقديم بيانات عن المنافسين حتى تتجنب قيام الشركة المنافسة لها بإنتاج منتجات لها مواصفات منتجات الشركة نفسها.

المقدمة:

ومما لا شك فيه فإن الاستمرار على استخدام نظم التكاليف التقليدية قد يقف حجر عثرة في طريق التقدم الاقتصادي الذي شهدته الدول بل قد تتجم عنه أزمات اقتصادية، لذلك فلا بد من استخدام نظم محاسبة التكاليف الحديثة في جميع المجالات بما فيها الشركات الصناعية لكي تكون القرارات التي يتم اتخاذها دقيقة وتسهم في تحديد تكلفة المنتجات ومن ثم تعزيز القدرة التنافسية للشركات وإحكام الرقابة على عناصر التكاليف فيها.

وفي هذا البحث سيتم تسليط الضوء على الممارسات المختلفة لتطبيق نظم محاسبة التكاليف والتعرف على

نظراً للتطور السريع الذي يشهده العالم في العديد من المجالات بما فيها المجالات الصناعية، دعت الحاجة إلى التعرف على نظم تكاليف حديثة بدلاً من النظم التقليدية التي كانت مستخدمة.

وإن كان هذا واقع الحال في الدول المتقدمة التي تواكب التكنولوجيا الحديثة فإن الحال ليس كذلك في الدول النامية مما يجعل القرارات التي يتم اتخاذها أحياناً في حالة عدم تأكد وحالة مخاطرة، وصعوبة تحديد تكلفة المنتجات بصورة دقيقة.

* أستاذ مساعد بقسم المحاسبة - كلية العلوم الإدارية - جامعة حضرموت

- الفرضية الأولى : إنّ نظم التكاليف المستخدمة في الشركات الصناعية اليمينية توفر بيانات تسهم في تحديد تكلفة المنتجات.

- الفرضية الثانية : إنّ نظم التكاليف المستخدمة في الشركات الصناعية اليمينية توفر بيانات تسهم في عملية اتخاذ القرارات .

- الفرضية الثالثة : إنّ نظم التكاليف المستخدمة في الشركات الصناعية اليمينية تعزّز من القدرة التنافسية للشركات .

- الفرضية الرابعة : إنّ نظم التكاليف المستخدمة في الشركات الصناعية اليمينية تسهم في إحكام الرقابة على عناصر التكاليف في هذه الشركات .

منهجية البحث:

لإجراء البحث فقد اعتمد الباحث على المنهجية الآتية:
- الجانب النظري: اعتمد الباحث على الأسلوب الوصفي حيث تم الاعتماد على المعلومات بالرجوع إلى الكتب العلمية والدوريات العلمية والدراسات والوسائل العلمية والإنترنت والمجلات ذات العلاقة بموضوع البحث .

- الجانب العملي: ويتمثل في تصميم قائمة استقصاء يتم الإجابة عنها من قبل مجتمع البحث في المنشآت الصناعية، بعدها سيتم تحليل الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS للحصول على النتائج والاستنتاجات والتوصيات.

الدراسات السابقة:

دراسة Hilton 2002⁽¹⁾:

بحثت هذه الدراسة عدداً من المؤشرات التي تبين مدى الحاجة إلى تطوير نظام التكاليف الحالي، أو

واقع تطبيقها في الشركات الصناعية في الجمهورية اليمينية ومدى الاستفادة منها.

مشكلة البحث :

مع التطور السريع واستخدام التصنيع الآلي وهو ما أثر في نظم محاسبة التكاليف التقليدية فقد دعت الحاجة إلى وجود تحديث وتطوير في الأساليب والتقنيات والطرق المستخدمة في المجالات الصناعية كي تواكب هذا التطور والتقدم وتتماشى معه وتحقق أسمى الغايات، ومن ثم يمكن القول بأن مشكلة البحث يمكن بلورتها في الأسئلة الآتية:

- هل تفي نظم محاسبة التكاليف القائمة في الشركات الصناعية في اليمن بالغرض من استخدامها؟

- هل يتم الاعتماد على بيانات محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات ؟

- هل تعزز نظم محاسبة التكاليف من القدرة التنافسية للشركات الصناعية اليمينية؟

- هل تسهم نظم محاسبة التكاليف في إحكام الرقابة على عناصر التكاليف في الشركات الصناعية اليمينية؟

أهداف البحث:

انطلاقاً من مشكلة البحث يرمي البحث إلى إبراز أثر نظم محاسبة التكاليف المستخدمة في الشركات الصناعية في اليمن وأهمية توافرها لاتخاذ القرارات وتحديد تكلفة المنتجات وإحكام الرقابة على عناصر التكاليف في الشركات وتعزيز القدرة التنافسية لهذه الشركات .

فرضيات البحث :

انطلاقاً من مشكلة البحث وأهدافه يمكن صياغة الفرضيات الآتية :

إدارة هذه الشركات بنواحي القصور في نظم التكاليف المستخدمة، وتوجيه أنظارهم نحو تطويرها وكيفية إجراء هذا التطوير.

وخلصت الدراسة إلى أن عدداً قليلاً من الشركات محل الدراسة تقوم بتنظيم دورات تدريبية لمديري التكاليف للوقوف على التطورات الحديثة في مجال التصنيع والإدارة.

دراسة النشار 2004م⁽³⁾:

استهدفت هذه الدراسة اقتراح إطار ملائم تنتظم فيه المحددات المقترح استخدامها للحكم على ملائمة / وعدم ملائمة نظام التكاليف المطبق في منشأة ما، والذي ينتظم فيه أيضا العامل الحاكم المتمثل في هيكل التكاليف الإضافية المتسبب في ظهور / أو عدم ظهور مؤشرات أو أعراض لعدم ملائمة نظم التكاليف، كذلك استهدفت اختبار العلاقة بين هيكل التكاليف الإضافية ومؤشرات عدم ملائمة نظام التكاليف ميدانياً في عينة من الشركات الصناعية في جمهورية مصر العربية.

وقد بينت الدراسة وجود علاقة طردية قوية بين تكرار ظهور مؤشرات أو أعراض لعدم الملائمة وبين نسبة التكاليف الإضافية غير المرتبطة بالأنشطة على مستوى وحدة المنتج فقط.

دراسة أبو معيلق 2005م⁽⁴⁾:

تناولت هذه الدراسة مدى تطبيق نظام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة وكيفية إعداده وتنفيذه في الشركات التي تستخدمه وطبيعة الأحداث التي تتوخاها من استخدامها له، كما تناولت معرفة المعوقات أو الأسباب التي تحول

تصميم نظام التكاليف المتقادم والمطبق حالياً. ومن هذه المؤشرات التي أشارت إليها هذه الدراسة : أن مديري خطوط الإنتاج لا يتقنون في تكاليف الإنتاج التي يتم التقرير عنها بواسطة قسم حسابات التكلفة، وأن مديري الإدارة التسويقية لا يرغبون في استخدام تكاليف الإنتاج التي تظهر في تقارير قسم حسابات منتجات التكاليف في مجال التسعير، وأن المنتجات الأكثر تعقيداً تحتاج إلى خدمات مدعمة كثيرة ومتنوعة يتم التقرير عنها على أساس أنها أكثر ربحية، وأن كمية المبيعات في ازدياد بينما الأرباح في تناقص، وأن معدلات تحميل التكاليف الإضافية عالية جداً وتزيد بمرور الوقت، وتمثل تكاليف العمل المباشر نسبة ضئيلة من إجمالي التكاليف وعلى رغم ذلك تستخدم أساساً لتخصيص التكاليف الإضافية.

دراسة عبدالرحمن 2004م⁽²⁾:

استهدفت الدراسة القيام بدراسة وتحليل للبيئة الصناعية الحديثة على جميع أركان محاسبة التكاليف ومفاهيمها، وتحديد أوجه القصور في نظم التكاليف من خلال دراسة الأساليب والمداخل المختلفة، للتحقق من مدى توافقها مع البيئة الصناعية الحديثة.

وقد أظهرت نتائج الدراسة أن هناك شعوراً بالرضا عن نظم التكاليف المطبقة في الشركات الصناعية المصرية محل الدراسة، ويعد هذا الشعور بالرضا مؤشراً غير إيجابي من الناحية النظرية؛ لأن هناك الكثير من الجوانب التي تحتاج إلى تطوير في تلك النظم، ويستلزم الأمر ضرورة اقتناع القائمين على

والنظام لا يقتصر على الأشياء المكونة له بصفقتها المجردة وإنما الأهم من ذلك هو خصائص تلك الأشياء وتفاعلها والعلاقات القائمة فيما بينها التي تجعل النظام كلاً متكاملًا.

ويرمي كل نظام إلى تحقيق هدف أو مجموعة أهداف محددة حيث يعد الهدف الدافع الأساسي لتكوين النظام أصلاً والمعيار الذي يمكن من خلاله تقييم النظام وتقويمه .

كلما كان الهدف واضحاً ومحددًا كان ذلك أسهل ويقلل من فرص الارتباك والعمل غير المجدي، وكلما زاد الهدف تحديداً وتفصيلاً أيضاً زادت فعالية النظام في الأداء نحو تحقيق الهدف المذكور (6).

مفهوم نظام محاسبة التكاليف :

يعرف نظام محاسبة التكاليف بأنه أحد أنظمة تجميع البيانات في المحاسبة والتي تخبر الإدارة عن تكلفة الوحدة المصنعة والمبيعة وتتركز وظيفة محاسبة التكاليف في تجميع بيانات التكلفة عن أوجه النشاط المختلفة بالوحدة المحاسبية وذلك بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة والمبيعة وإمداد الإدارة بالبيانات التي تساعد على التخطيط والرقابة وإجراء الدراسات اللازمة لحل المشاكل واتخاذ القرارات وهي في سبيل ذلك تعتمد على منهج يقوم على أساس تسجيل وتبويب وتفسير بيانات التكلفة وعرضها للإدارة في صورة تحليلية ومنطقية وذات معنى (7) .

كما عرف النظام المحاسبي من قبل Rohler بأنه "يقوم بتسجيل العمليات المالية وإعداد تقرير عنها" فالمحاسبة هنا تعتبر لغة التوصيل للمعلومات من خلال الأفراد حيث يقوم الأخير باستخدام تلك المعلومات لأغراض اتخاذ القرارات المناسبة (8) .

دون تطبيقه في الشركات الأخرى من خلال استبانة تم توزيعها إلى 51 شركة صناعية تعمل في مجالات مختلفة في قطاع غزة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن 51% من أفراد العينة تستخدم نظام التكاليف المعيارية، في حين أن 49% منها لا تستخدمه، وتبين من خلال الدراسة أن نسبة 73,5% من أفراد العينة تطبق نظام محاسبة التكاليف الفعلية.

دراسة المسحال 2005م (5):

استهدفت الدراسة التعرف على نظام التكاليف المبنية على أساس الأنشطة من حيث التعريف الشامل لهذا النوع من أنظمة إدارة التكلفة، وخطوات تطبيقه، ومدى إمكانية تطبيقه على الشركات الصناعية الفلسطينية في قطاع غزة، وقامت الدراسة بدراسة واقع أنظمة التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية.

وأظهرت نتائج الدراسة التي أجراها المسحال أن الشركات الصناعية الفلسطينية تفتقر إلى وجود نظم تكاليف تساعد على عملية التسعير الدقيق لمنتجاتها وأن معظمها تعتمد على الأسعار التنافسية عند عملية التسعير، غير آخذة بعين الاعتبار ظروف الشركات الأخرى سوى في نقل المواد الخام أو في التكنولوجيا المستخدمة في عملية التصنيع.

تمهيد :

يعرف النظام سواء كان نظاماً مادياً أم نظاماً للمعلومات بأنه مجموعة الأشياء المادية وغير المادية وخصائصها والعلاقات المترابطة والمنسجمة فيما بينها للقيام بوظائف محددة في ظل ظروف محددة ولتحقيق أهداف محددة.

يعرف نظام التكاليف بأنه مجموعة من الأسس والإجراءات المنظمة بطريقة معينة للقيام بتجميع وتخصيص وتوزيع التكاليف على أهداف التكلفة . حيث يهتم بتشغيل ومعالجة البيانات الداخلية (المدخلات) من موارد وأجور وعناصر أخرى من خلال عمليات التسجيل والتبويب والتجميع والتحليل والتخصيص والتحميل لها على أهداف التكلفة وإعداد القوائم وتقارير الأداء (المخرجات) وتقديمها للإدارة لمساعدتها في عمليات التخطيط والرقابة وتقويم الأداء وترشيد قراراتها المختلفة.

تصميم نظام محاسبة التكاليف :

تتمثل المفاهيم والأسس النظرية العامة في جميع نظم التكاليف إلا أن تطبيقها على أرض الواقع يختلف انطلاقاً من اعتبارات متعددة، فتصميم النظام التكليفي يختلف بحسب طبيعة النشاط الاقتصادي (صناعي، تجاري، زراعي، خدمي ..) ، وكذلك يختلف بحسب حجم المشروع وتركيبه الإداري والتنظيمي وتعدد وظائفه وطبيعة العمليات التكنولوجية وطول الدورة الإنتاجية والتركيب الهندسي للمنتجات المصنعة أو الخدمة المقدمة وتتويعها، ويتعلق تصميم النظام التكليفي بأهداف النظام المنشودة ، فالنظام يقتصر على قياس التكاليف، يختلف عن الذي يهدف إلى تحقيق الرقابة والتخطيط وتقويم الأداء ، أو الذي يقوم بتحليل وتبويب التكاليف من أجل اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، ويختلف تصميم النظام التكليفي بحسب طبيعة النظام الإنتاجي والطريقة أو النظام المحاسبي المتبع لقياس تكلفة الإنتاج ، فالنظام الإنتاجي الذي

يضع أوامر أو طلبيات بحسب المواصفات التي يحددها الزبائن في الصناعات الفردية أو المتسلسلة يلائمة نظام تكاليف الأوامر ، بينما نظام إنتاج المراحل في الوحدات الاقتصادية الصناعية التي تتألف من مراحل مستقلة، وكل مرحلة فيها عمليات فنية وإنتاجية متجانسة وتقوم بإنتاج منتجات نمطية متكررة أو متصلة فإنه يلائمه نظام تكاليف المراحل ، وهناك صناعات تتمتع بمزايا النظامين السابقين ومن ثم تطبيق فيها أنظمة تكاليف المجموعات أو تكاليف العمليات، ويختلف نموذج نظام التكاليف التقليدي الذي يلائم البيئة الصناعية القديمة ، التي تعتمد العمل اليدوي أو التقنية التقليدية التي يسود فيها العمل اليدوي ، والذي يربط عناصر التكاليف بمراكز التكلفة ، ومن ثم تحميلها على أهداف التكلفة باستخدام معدل تحميل وحيد ، وهو غالباً عدد ساعات العمل المباشر ، عن نموذج التكاليف على أساس الأنشطة والذي نشأ استجابة لنظم الإنتاج الحديثة ، ومن ثم البيئة الصناعية الحديثة ، التي تعتمد الأتمتة والحاسوب كمنظم للعملية الإنتاجية تدعيماً لإستراتيجية الجودة الشاملة⁽⁹⁾ .

أهداف نظام محاسبة التكاليف :

يرى أحد الكتاب أن أهداف نظم التكاليف المعاصرة تتلخص فيما يلي:

- 1- هدف كفاية التنفيذ الداخلي .
- 2- هدف تتبع تكلفة المنتج في مراحل المختلفة .
- 3- هدف تتبع تكاليف أداء العمليات الصناعية .
- 4- هدف تحليل ربحية المنتجات المختلفة .

التخطيطية لها وذلك من خلال قدرته على التحليل ودراسة اتجاهات عناصر التكلفة وسلوكها مع تغيرات حجوم الإنتاج .

6. أن تكون هناك وسائل للتسوية بين حسابات التكاليف والحسابات المالية حيث إن نظام التكاليف عادة لا يهتم بالمعاملات المالية بين المنشأة وغيرها ولا يتعامل بالنقد ولا يختص بعمليات الدفع والقبض بل هو نظام للمحاسبة على استخدام عناصر التكاليف ويتميز بمتابعة الكميات المستخدمة من تلك العناصر وكفاية هذا الاستخدام وتعيين نصيب كل وحدة إنتاج من هذه العناصر⁽¹¹⁾ .

مزايا نظام التكاليف:

تكمن مزايا نظام التكاليف في النقاط الآتية :

1. توفير البيانات التفصيلية عن مختلف أنشطة المشروع والتي تقيد الإدارة في التعرف على مدى إسهام كل منها في النتائج النهائية للمشروع من ربح أو خسارة وتساعد في اتخاذ القرارات الخاصة باختيار التشكيلة المناسبة للمبيعات .
2. تحديد عناصر التكاليف التي تشكل تكلفة المنتج النهائي للمشروع .
3. تساعد الإدارة على اتخاذ قرارات العطاءات والمناقصات .
4. مراقبة وضبط عناصر التكاليف المختلفة من مواد خام وأجور ومصاريف صناعية.
5. تحديد أسباب الربح والخسارة في المشروع .
6. تزويد الإدارة بالبيانات عن تكاليف المراحل والعمليات المختلفة .

5- تراجع هدف تقويم المخزون-خاصة حالة تطبيق أسلوب JIT .

6- تراجع هدف تقويم تخصيص الاستثمارات بسبب تخصص المنشآت المعاصرة في نشاط وحيد ، فتكون الأهمية مركزه على تطوير العمليات اللازمة لتنفيذ النشاط الوحيد للتصنيع⁽¹⁰⁾ .
خصائص النظام السليم للتكاليف:

هناك مجموعة من الخصائص يتصف بها النظام السليم للتكاليف نوجزها فيما يلي:

1. يجب أن يلائم النظام طبيعة نشاط المشروع وحاجاته وأن يكون لديه القدرة للخدمة على جميع المستويات ، ففي داخل الوحدة الاقتصادية الواحدة يخدم المراكز والأقسام والعناصر بالإضافة إلى مستوى الإدارة العليا كما يخدم المشروع بكامله في مجال الرقابة والإشراف والتوجيه.
2. يجب أن تتناسب تكلفة النظام مع الفوائد المرجوة منه .
3. يجب أن يتميز النظام بالمرونة حتى يمكن تعديله عند الحاجة .
4. يجب أن يشتمل على الوسائل الكفيلة بإحكام الرقابة على عناصر التكلفة ومتابعتها فلا يقف نظام التكاليف عند حد حساب التكاليف كما تحدث دون التدقيق في ظروف وأسباب حدوثها والفوائد العائدة منها ونواحي الإسراف والضياع فيها .
5. يجب أن يشتمل النظام على المقومات التي تمكنه من إعداد التقديرات والمعايير التي تستخدم في دراسة المشاريع المقترحة وإعداد الموازنات

إلى توزيع تكاليف الإنتاج على هذه المنتجات على تنوعها واختلافها .

4- الوعي التكاليفي للإدارة:- لاشك أن هناك من المعلومات التكاليفية التي تحتاجها كافة التنظيمات على اختلافها وتنوعها كتكلفة المنتج مثلاً... لكنه يمكن القول أن حجم ونوعية المعلومات والبيانات التكاليفية يتوقف على مدى حاجة الإدارة إلى هذه المعلومات وتلك البيانات، بمعنى أن نظام التكاليف يوفر المعلومات والبيانات لكن بشرط أن تفوق الحاجة إلى هذه المعلومات تكاليف استخراجها والحصول عليها .

5- متغيرات خارجية :- لاشك أن الهيكل التكاليفي ودرجة تفصيل البيانات التكاليفية يتأثر بالمتغيرات الخارجية عن المنشأة، والممثلة فيما تتطلبه الأجهزة الحكومية والتنظيمات والهيئات من بيانات تكاليفية عن المنشأة⁽¹³⁾ .

يلاحظ من خلال هذا المبحث أن نظام محاسبة التكاليف يعد أحد أنظمة تجميع البيانات في المحاسبة والتي تساعد على التخطيط والرقابة وإجراء الدراسات اللازمة لحل المشاكل واتخاذ القرارات، حيث يستهدف النظام تحقيق كفاية التنفيذ الداخلي وتتبع تكلفة المنتج وتحليل ربحية المنتجات وتراجع تقويم تخصيص الاستثمارات، ولهذا النظام مجموعة من الخصائص التي يتميز بها كملأهته لطبيعة نشاط المشروع واحتياجاته ومناسبة تكاليفه للفوائد المرجوة منه وكذا يتميز بالمرونة كما يحكم الرقابة على عناصر التكاليف، ويتمتع نظام محاسبة التكاليف بعدة مزايا كتحديد ومراقبة وضبط عناصر

7. الكشف عن نواحي الضعف في كفاية المشروع وذلك عن طريق حصر التالف والعدم من المواد ومعرفة الوقت الضائع⁽¹²⁾.

العوامل المؤثرة في نظام محاسبة التكاليف :

هناك عوامل واعتبارات كثيرة تؤثر وتحدد مدى تعقيد نظام محاسبة التكاليف وحجم البيانات والمعلومات الناتجة عنه... من هذه العوامل :-

1- حجم المنشأة :- إن حجم بيانات ومعلومات التكاليف التي تحتاجها الإدارة لاتخاذ قراراتها تختلف باختلاف حجم كل منشأة... كما أن مراحل تجهيز وإعداد وتحليل بيانات التكاليف تكون أكثر تعقيداً في المنشآت كبيرة الحجم عنها في المنشآت صغيرة الحجم... وعليه فإنه يمكن القول بأن حجم بيانات التكاليف ودرجة تعقيد نظام التكاليف تزداد كلما زاد حجم المنشأة.

2- نظام وطريقة الإنتاج:- يعتمد محاسب التكاليف في تحديد تكاليف الإنتاج على أساس نظام أو طريقة الإنتاج، فإذا كان الإنتاج يتسم بالاستمرارية فيطبق نظام المراحل الإنتاجية أو يتسم بالتقطع فيطبق نظام الدفع أو الأوامر الإنتاجية، كما أن تعقيد نظام الإنتاج ومراحله سوف يؤثر ولاشك، بمعنى أنه كلما تعقدت أنظمة الإنتاج ومراحله وأساليبه زاد هذا من صعوبة وتعقيد أنظمة التكاليف .

3- تنوع المنتجات وتعددتها:- لو أن المنشأة تقوم على إنتاج منتج واحد فإن نظام التكاليف يكون من السهولة بمكان، لأن كل التكاليف سوف تحمل على هذا المنتج وحده ولا مشكلة في هذا، لكن عندما يتنوع الإنتاج فإن محاسب التكاليف سوف يضطر

اتخاذ القرار ، ويمكن تجنب حدوثها بعد اتخاذ هذا القرار . وكل تكلفة لا تحقق هذا الشرط تعد غير ملائمة ، (تشوش) وتعد عملية اتخاذ القرار دون فائدة⁽¹⁴⁾ .

أثر محاسب التكاليف في اتخاذ القرار :

لمحاسب التكاليف أثر مهم في اتخاذ القرارات قد لا يقوم هو نفسه باتخاذ القرار ، وإنما مهنته هي عرض البيانات المناسبة التي تساعد متخذي القرارات المفاضلة بين البدائل واتخاذ أقربها إلى تحقيق الهدف فباختيار البيانات الكمية المناسبة وتحليلها وعرضها بأسلوب سليم تسهل مهمة الاختيار .

ولتكن كلمة تحذير تعد واجبة في هذا المجال لأن الثقة بالأرقام أو البيانات الكمية بوجه عام والاهتمام بها واعتبارها الموجه والوحيد للقرارات قد يؤدي إلى نتائج عكسية في بعض الأحيان فبجانب البيانات الكمية هناك اعتبارات نوعية أخرى يجب أن تؤخذ بالحسبان . ومن أبسط الأمثلة التي يمكن ذكرها هنا مشكلة الشراء أو الصنع لأحد أجزاء منتج معين . قد توحى البيانات الكمية بأن صنع هذا الجزء داخلياً يوفر على المشروع مبالغ كبيرة . ولكن هل أخذت نوعية المنتج في الحسبان ؟ ، هل روعيت المدة الزمنية اللازمة لإنتاجه ومدى تأثيرها على جداول إنتاج المنتج الرئيسي ؟ ، هل درست مشكلة العمالة اللازمة وإمكانيات توافرها ؟ ... وبمعنى آخر هل درست كل الجوانب غير الكمية التي يمكن أن تصاحب القرار وتؤثر فيه. هذا من ناحية ومن ناحية أخرى فمهما حاول محاسب التكاليف أن يكون

التكاليف وتحديد أسباب الربح والخسارة في المشروع والكشف عن نواحي الضعف في كفاية المشروع، ويتأثر نظام محاسبة التكاليف بمجموعة من العوامل كحجم المنشأة وطريقة الإنتاج وتنوع المنتجات وتعدد الوعي التكاليفي للإدارة ومجموعة من المتغيرات الخارجية.

أثر التكاليف في اتخاذ القرارات الإدارية:

يمثل اتخاذ القرارات وظيفة أساسية بل الوظيفة الأهم من وظائف الإدارة فالمديرون يواجهون باستمرار مشاكل تستدعي منهم اتخاذ القرارات ، مشاكل تتعلق باختيار نوع وكمية المنتج أو المنتجات ((تشكيلة المنتج)) أو ((تشكيلة المبيعات)) ، طريقة الإنتاج ، قنوات التسويق محلياً أو خارجياً ، سياسة التسعير ، سياسة البيع النقدي أم البيع الآجل ، قبول أو رفض طلبه خاصة تسهم في زيادة مستوى استغلال الطاقة المتاحة ... وتتبع صعوبة اتخاذ مثل هذه القرارات من وجود عدة بدائل أو عدة حلول للمشكلة الواحدة فعلى الإدارة أن تفاضل بين البدائل المتاحة وبما ينسجم مع مواردها الاقتصادية وتختار البديل الذي يسهم بشكل أفضل في تحقيق هدف المنشأة .

إن المفاضلة بين البدائل تتطلب توافر بيانات متعددة. تكاليفية وسعريه وربحية وتمويلية وتعد بيانات التكاليف المحور الأساسي لعملية المفاضلة ، فاتخاذ القرارات الإدارية تتطلب تحديد التكاليف المرتبطة بهذه القرارات ، وتسمى هذه التكاليف بالتكاليف الملائمة ، وعلى ذلك تعرف التكاليف الملائمة بصورة عامة بأنها التكاليف التي تستحدث نتيجة

التغطية الأعباء الثابتة العامة والآخر لتحقيق أرباح⁽¹⁶⁾ .

التكاليف الملائمة لاتخاذ القرارات قصيرة الأجل :
تصنف المعلومات المحاسبية من حيث علاقتها بعملية صنع واتخاذ القرارات الإدارية إلى نوعين :
المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات والمعلومات غير الملائمة .

حيث يقصد بالمعلومات الملائمة تلك المعلومات المستقبلية المتوقعة التي تختلف من بديل إلى آخر .
وتوصف هذه المعلومات بأنها تفاضلية لأنها تمكن من المفاضلة بين البدائل فإذا كانت هذه المعلومات متعلقة بالتكاليف فإنها تسمى بالتكاليف التفاضلية⁽¹⁷⁾ .
أما التكاليف غير الملائمة فهي المعلومات التي حدثت فعلاً في الماضي ولا يمكن تغييرها بأي قرار حالي أو مستقبلي وعليه فإنها تعد غير تفاضلية⁽¹⁸⁾ .
وتستخدم التكاليف الملائمة في اتخاذ القرارات قصيرة الأجل ، ومن هذه القرارات :

- 1- قرار قبول أو رفض الطلبية الخاصة .
- 2- قرار التصنيع أو الشراء .
- 3- قرار إضافة أو حذف خطوط منتج أو قطاعات أخرى .
- 4- قرارات التسعير .
- 5- قرار بيع المنتج عند نقطة الانفصال .
- 6- قرار تخصيص الموارد النادرة .

أثر التكاليف في مجال الرقابة وتقويم الأداء :
تعد عملية الرقابة على عملية الوحدة الاقتصادية من الأغراض الرئيسية لنظام محاسبة التكاليف . ولتحليل أداء الوحدة الاقتصادية بفاعليه ، فإنه يجب

موضوعيا في تجميع الأرقام وتحليلها وعرضها ، فإن الأرقام ما زالت مجرد تقديرات أو ((تنبؤات)) وليست ((حقائق)) مجردة. ولذلك فإن ما يقدمه محاسب التكاليف من بيانات لكمية ما هو إلا عرض للعوامل التي يمكن تحويلها إلى لغة الأرقام أو قياسها بأداة قياس كمية ، وعلى محاسب التكاليف أن يعرض كل ما يمكن تقديره من عوامل بحيث يقلل من أثر العوامل الأخرى التي لا يمكن قياسها كمياً⁽¹⁵⁾ .

تأثير التكاليف في قرار التسعير :

للتكاليف أثر مهم في قرارات التسعير . فهي تستخدم في التنبؤ بالأثر في الأرباح نتيجة تحديد أسعار مختلفة . وبينما يجب عدم تحديد الأسعار اعتماداً على التكاليف فقط فإن التكاليف يجب أن تكون نقطة البداية في قرارات التسعير . ويتجاهل حالة التخطيط للبيع بخسارة كما في حالة تسعير أحد المنتجات بأقل من تكلفته لجذب العملاء للمنشأة فإن الأسعار يجب أن تتحدد بحيث تغطي التكاليف المضافة والتكاليف التي يمكن تجنبها . فإذا لم يمكن تسويق سلعة أو خدمة بتكلفتها المضافة ، فلا يجب على شركة أن ترمي إلى تحقيق الأرباح التي تقوم بتسويقها . وفي المدى طويل الأجل يجب أن تغطي الوحدة الاقتصادية تكاليفها كافة وتحقيق أرباح .

ولاتخاذ قرارات تسعير مناسبة يجب أن تهتم الإدارة بالتكاليف المضافة للمنتج أو الخدمة والربح النمطي المطلوب لتحقيق مستهدف وتغطية كافة التكاليف غير الموزعة . وأحد طرق أداء ذلك أن يكون بتجزئة الهامش المضاف إلى جزئين إحداهما

ومع الزيادة في أحجام الشركات الصناعية وزيادة حدة المنافسة ودرجة المخاطرة ظهرت الحاجة إلى قياس التكلفة لأغراض عدة كقياس التكلفة بغرض التسعير أو بغرض التخطيط والرقابة وتقويم القرارات.

وتختلف طرق حساب النفقات الإنتاجية وتكلفة المنتجات مع اختلاف ظروف المشروع وطبيعة العملية التكنولوجية للإنتاج والتركيب الإداري والسلع المنتجة ، ومن أهم طرائق محاسبة التكاليف المطبقة في المنشآت الصناعية الطريقة البسيطة ، طريقة تكاليف أوامر التشغيل ، طريقة تكلفة المراحل وطريقة تكلفة العقود والتجميع حيث يرمي نظام التكاليف إلى تحديد وحدات الإنتاج النهائي التي قام المشروع من أجلها عن طريق تحميل عناصر التكاليف التي يتحملها المشروع على تلك الوحدات بإحدى النظريات كنظرية التكاليف الكلية أو المتغيرة أو المستغلة.

وتعد عملية الرقابة على عمليات الوحدة الاقتصادية من الأغراض الرئيسية لنظام محاسبة التكاليف ولتحليل أداء الوحدة الاقتصادية بفاعلية .

الدراسة الميدانية:

يعد التطبيق الميداني من مستلزمات البحوث المتعلقة بدراسة واقع مشكلة معينة حيث لا يمكن أن يكتفي الباحث بإجراء دراسة مكتوبة فقط بل لابد له من معرفة الواقع وتوضيح صورة المشكلة لمعرفة أسبابها ومظاهرها وإيجاد حلول لها.

مجتمع البحث وعينته:

يتكون مجتمع البحث من جميع المنشآت الصناعية العاملة في محافظتي حضرموت وعدن بالجمهورية اليمنية، أما أفراد هذا المجتمع البالغ عددهم (70)

وضع معايير للأداء لتحديد الانحرافات عن المعايير وتحديد المسئول عن هذه الانحرافات ويحاول محاسب التكاليف لهذا الغرض تقسيم التكاليف وفقاً لمدى خضوعها لرقابة .التكاليف تكون خاضعة للرقابة بواسطة مدير مركز المسؤولية عندما يكون عنصر التكلفة يخضع لتأثيره وتحكمه .

وينبغي القول إن كافة عناصر التكاليف تكون خاضعة للرقابة بدرجة ما بواسطة شخص ما في الوحدة الاقتصادية وفي لحظة معينة من الزمن.

ولأن إمكانية التحكم في التكاليف ترتبط بسلطة اتخاذ القرارات فإن الإدارة العليا التي تتركز في يدها سلطة اتخاذ القرارات تستطيع التحكم في معظم عناصر التكاليف . ونظراً لأن التكاليف الثابتة ترتبط بمستوى الطاقة الإنتاجية بينما التكاليف المتغيرة ترتبط بعمليات التشغيل ، فإن الأولى تخضع لرقابة الإدارة العليا بينما معظم عناصر الثانية ((التكاليف المتغيرة)) تخضع لرقابه مديري مراكز التكلفة . والخطوة الأولى للرقابة على التكاليف هي الحصول على المعلومات الخاصة بمكان حدوث التكاليف ومن المسئول عنها .

الخطوة الثانية هي تحديد الانحرافات عن المعايير الموضوعية وتحليل أسباب الانحرافات لمعرفة مدى مسؤولية المدير عنها(19) .

يلاحظ من هذا المبحث أن محاسبة التكاليف تقوم بقياس التكلفة طبقاً للغرض التي تستهدفه الإدارة من قياسها ، حيث تعرف التكلفة بأنها تضحية مادية اختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية في الحاضر أو المستقبل .

فرداً والمتمثلة في المدراء والمدراء الماليين ورؤساء الأقسام والمحاسبين والعاملين بأقسام الحسابات والتكاليف، حيث تم توزيع (55) استبانته على أفراد المجتمع وتم الحصول على (42) استبانته صالحة

للتحليل الإحصائي أي نسبة الاستجابة بلغت حوالي (76%) من إجمالي الاستبيانات الموزعة الموضحة في الجدول الآتي :

جدول رقم (2) يوضح توزيع الاستبيانات

الاستبيانات الموزعة	الاستبيانات المحصلة	الاستبيانات القابلة للتحليل الإحصائي
50	44	42

الديموغرافية لمجتمع البحث من حيث الجنس والمؤهل العلمي والوظيفة والتخصص العلمي وسنوات الخبرة، أما الجزء الثاني فيتعلق بتقويم أنظمة التكاليف في المنشآت الصناعية بالجمهورية اليمنية، أما الجزء الثالث فقد تضمن فقرات تتعلق بمدى إسهام أنظمة التكاليف في تحديد تكلفة المنتجات وعملية اتخاذ القرارات وتعظيم القدرة التنافسية للشركات والرقابة على عناصر التكاليف.

تحليل بيانات الاستبيان:

الجزء الأول : المعلومات الديموغرافية لمجتمع البحث:

تبين هذه المعلومات أسس توزيع أفراد مجتمع البحث حسب (الجنس، المؤهل العلمي، الوظيفة، التخصص العلمي، سنوات الخبرة).

جدول رقم (3) التوزيع الديموغرافي لمجتمع البحث حسب الجنس

الجنس	التكرارات	النسبة المئوية
ذكر	35	83%
أنثى	7	17%
المجموع	42	100%

الأسلوب الإحصائي المستخدم في تحليل البيانات :

تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية من أجل الحصول على النتائج والاستنتاجات :

1- التكرار : ويعرف التكرار بأنه عدد مرات تكرار المفردة .

2- المتوسط الحسابي : ويحسب بإيجاد مجموع قيم المفردة وقسمتها على عددها.

3- الانحراف المعياري : ويقاس الانحراف المعياري تشتت إجابات عينه البحث تجاه متوسطها الحسابي.

4- اختبار مستوى الدلالة الإحصائية T-test .

أداة البحث:

إعداد الاستبيان وتوزيعه:

تم تقسيم استمارة الإستهبان بحيث يحتوي الإستهبان على الجزء الأول الذي يمثل الخصائص

يلاحظ من الجدول رقم (3) أن أغلبية أفراد مجتمع البحث كانوا من فئة الذكور أي بنسبة 83% وهذا يتوافق مع طبيعة العمل في مثل هذه المنشآت لأن المهنة تمارس في الحياة العملية من قبل الرجال أكثر من النساء .

جدول رقم (4) التوزيع الديموغرافي لمجتمع البحث حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرارات	المؤهل العلمي
14%	6	ثانوية عامة وتجارية
72%	30	بكالوريوس
2%	1	ماجستير
12%	5	أخرى
100%	42	المجموع

يلاحظ من الجدول رقم (4) توزيع أفراد مجتمع البحث حسب المؤهل العلمي يشير إلى أن نسبة الأفراد الحاملين لشهادة البكالوريوس قد بلغت 72% وتليها نسبي حاملي شهادة الثانوية العامة والشهادات الأخرى والبالغة 14%، وهذه النتيجة تشير إلى مستوى مناسب من التأهيل العلمي والكفاية لدى فئة مجتمع البحث.

جدول رقم (5) التوزيع الديموغرافي لمجتمع البحث حسب الوظيفة

النسبة المئوية	التكرارات	الوظيفة
10%	4	مدير
14%	6	رئيس قسم
10%	4	مساعد رئيس قسم
52%	22	محاسب
14%	6	أخرى
100%	42	المجموع

يلاحظ من الجدول رقم (5) أن نسبة المحاسبين في المنشآت الصناعية 52% من حجم مجتمع البحث تليها نسبة رئيس القسم ووظائف أخرى حيث بلغت النسبة 14%.

جدول رقم (6) التوزيع الديموغرافي لمجتمع البحث حسب التخصص العلمي

النسبة المئوية	التكرارات	التخصص العلمي
64%	27	محاسبة
14%	6	إدارة
7%	3	تمويل ومصارف
5%	2	اقتصاد
10%	4	أخرى
100%	42	المجموع

يلاحظ من الجدول رقم (6) توزيع أفراد مجتمع البحث حسب التخصص العلمي حيث غالبية الأفراد من تخصص المحاسبة وبلغت نسبتهم 64%، وقد بلغت نسبة الأفراد من تخصص الإدارة 14%، ونسبة الأفراد من تخصص تمويل ومصارف 7%، ويلاحظ أن أغلبية أفراد عينة البحث من ذوي التخصصات العلمية.

جدول رقم (7) التوزيع الديموغرافي لمجتمع البحث حسب سنوات الخبرة

النسبة المئوية	التكرارات	سنوات الخبرة
29%	12	أقل من 5 سنوات
47%	20	5-10 سنوات
24%	10	أكثر من 10 سنوات
100%	25	المجموع

يلاحظ من الجدول رقم (7) توزيع أفراد مجتمع البحث حسب عدد سنوات الخبرة حيث يشير إلى أن نسبة الأشخاص ذوي الخبرة (5-10) سنوات بلغت 47% يليها نسبة الأشخاص ذوي الخبرة من (أقل من 10 سنوات) والبالغة 29% وأخيراً نسبة الأشخاص ذوي الخبرة (أكثر من 5 سنوات) والبالغة 24% وهذه النتيجة تشير إلى مستوى جيد من الخبرة والكفاية لدى أفراد عينة البحث.

الجزء الثاني : يتعلق بتقويم أنظمة التكاليف في المنشآت الصناعية:

(1) في هذا الجزء تم استفسار أفراد العينة عن أهمية وجود نظام التكاليف في المنشآت الصناعية والإجابات موضحة في الجدول رقم (8).

جدول رقم (8) يوضح ردود مجتمع البحث حول أهمية وجود نظام التكاليف في المنشآت

النسبة المئوية	التكرارات	الأهمية
88%	37	مهم جداً
12%	8	مهم
-	-	متوسط الأهمية
-	-	غير مهم
100%	42	المجموع

يلاحظ من الجدول رقم (8) أن جميع أفراد عينة البحث والبالغة نسبتهم 88% يرون أن وجود نظام التكاليف في المنشآت الصناعية يعد مهماً جداً للمنشآت الصناعية ويعد 12% باقي عينة البحث أنه مهم.

جدول رقم (9) يوضح ردود مجتمع البحث حول نوع نظام التكاليف المستخدم في المنشأة

النسبة المئوية	التكرارات	نوع النظام
24%	10	نظام يدوي
57%	24	نظام آلي (حاسوب)
19%	8	نظام يدوي آلي
100%	42	المجموع

يلاحظ من الجدول رقم (9) أن معظم أفراد العينة بنسبة 57% يستخدمون النظام الآلي في المنشأة، في حين أن 19% من أفراد العينة يستخدمون النظام اليدوي الآلي، بينما نجد أن هناك نسبة ضئيلة من أفراد العينة والبالغة نسبتهم 24% يستخدمون النظام اليدوي، ونرى أن استخدام النظام الآلي والنظام

اليدوي الآلي هو نتيجة للتطور التكنولوجي في الوقت الراهن حيث أصبح النظام اليدوي فقط غير مفضل لدى المنشآت الصناعية اليمنية.

(3) أما حول النظام المستخدم لقياس تكلفة الإنتاج لديهم، فقد كانت الإجابات موضحة في الجدول رقم (10).

جدول رقم (10) يوضح ردود مجتمع البحث حول النظام المستخدم لقياس الإنتاج لديهم

النسبة المئوية	التكرارات	النظام المستخدم
14%	6	نظام الأوامر
43%	18	نظام المراحل
14%	6	نظام المختلط (أوامر مراحل)
24%	10	نظام التكلفة على أساس النشاط
-	-	دورة حياة المنتج
5%	2	أنظمة أخرى
100%	42	المجموع

العينة، وهناك أنظمة أخرى مستخدمة لدى المنشآت الصناعية من وجهة نظر 5% من أفراد العينة .
4) أما عند توجيهنا بالسؤال حول طرق التكاليف المستخدمة لتحديد تكلفة وحدة المنتج، فقد كانت إجابات عينة البحث موضحة في الجدول رقم (11).

يلاحظ من الجدول رقم (10) أن 43% من أفراد عينة البحث يستخدمون نظام المراحل ، كما أن نسبة أفراد العينة الذين يستخدمون نظام التكلفة على أساس النشاط 24% ، يليها النظام المختلط ونظام الأوامر حيث يطبق بنسبة 14% من قبل أفراد

جدول رقم (11) يوضح ردود مجتمع البحث حول طرائق التكاليف المستخدمة لتحديد تكلفة وحدة المنتج

النسبة المئوية	التكرارات	طرائق التكاليف المستخدمة
62%	26	الطريقة الكلية
33%	14	الطريقة المتغيرة
-	-	الطريقة المستغلة
5%	2	طرائق أخرى
100%	42	المجموع

تكلفة وحدة المنتج مثل تكلفة المبيعات حسب رأي بعض المجيبين عن هذا السؤال.
5) أما حول معدل تحميل التكاليف غير المباشرة المستخدم لديهم، فقد كانت الإجابات موضحة في الجدول رقم (12).

يلاحظ من الجدول رقم (11) أن معظم أفراد العينة والبالغة نسبتهم 62% يستخدمون الطريقة الكلية في تحديد تكلفة وحدة المنتج ، ويستخدم 33% من عينة البحث الطريقة المتغيرة ، في حين أن هناك طرائق أخرى تبلغ نسبتها 5% يستخدمها أفراد العينة لتحديد

جدول رقم (12) يوضح ردود مجتمع البحث حول معدل تحميل التكاليف غير المباشرة لديهم

النسبة المئوية	التكرارات	معدل التحميل
19%	8	معدل واحد على مستوى الشركة ككل
66%	28	معدل لكل مركز تكلفة
5%	2	معدل لكل آلة
10%	4	معدلات أخرى
100%	42	المجموع

أما المعدل لكل آلة فيستخدم بنسبة 5% من قبل أفراد عينة البحث .

(6) أما أساس تحميل التكاليف غير المباشرة المستخدم لدى المنشآت الصناعية، فقد كانت الإجابات موضحة في الجدول رقم (13)

يلاحظ من الجدول رقم (12) أن معظم أفراد عينة البحث والبالغة نسبتهم 66% يستخدمون معدلاً لكل مركز تكلفة عند احتساب معدل تحميل التكاليف غير المباشرة ، بينما يستخدم 19% من عينة البحث معدلاً واحداً على مستوى الشركة ككل ، في حين أن 10% من عينة البحث يستخدمون معدلات أخرى ،

جدول رقم (13) يوضح ردود مجتمع البحث حول أساس تحميل التكاليف غير المباشرة المستخدم لديهم

النسبة المئوية	التكرارات	أساس التحميل
5%	2	ساعات العمل المباشر
5%	2	ساعات عمل الآلة
33%	14	عدد الوحدات المنتجة
	-	تكلفة المواد المباشرة
52%	22	التكلفة الأولية (موادأجور)
5%	2	أساس آخر
100%	42	المجموع

أفراد عينة البحث يستخدمون أساس عدد الوحدات المنتجة لتحميل التكاليف غير المباشرة لديهم، في حين أن هناك تساوياً في النسب بين أفراد عينة البحث في استخدام كل من أساس ساعات العمل

يلاحظ من الجدول رقم (13) أن غالبية أفراد عينة البحث يستخدمون أساس تحميل التكاليف غير المباشرة على أساس التكلفة الأولية (موادأجور) والبالغة نسبتهم 52%، في حين أن نسبة 33% من

المباشر، ساعات عمل الآلة وأسس أخرى لتحميل التكاليف غير المباشرة وتبلغ نسبتهم 5%. (7) أما حول فترة إعداد تقارير التكاليف في المنشآت الصناعية، وكانت الإجابات موضحة في الجدول رقم (14) .

جدول رقم (14) يوضح ردود مجتمع البحث حول فترة إعداد تقارير التكاليف لديهم

النسبة المئوية	التكرارات	فترة أعداد التقارير
10%	4	كل أسبوع
61%	26	كل شهر
10%	4	كل ربع سنة
-	-	كل نصف سنة
5%	2	كل سنة
-	-	حسب طلب العملاء
14%	6	حسب طلب الإدارة
100%	42	المجموع

أسبوع وكل ربع سنة، وهناك ميول ضئيل لدى أفراد عينة البحث بإعداد تقارير التكاليف لديهم كل سنة حيث تبلغ نسبتهم 5% .

تحليل البيانات واختبار الفرضيات :

تحليل الفرضية الأولى : تنص الفرضية الأولى على (أن نظم التكاليف المستخدمة في الشركات الصناعية اليمينية توفر بيانات تسهم في تحديد تكلفة المنتجات) تم تحليل بيانات هذه الفرضية التي تتضمن الفقرات من (1 — 8) من الاستبيان في الجدول رقم (15) وكانت النتائج كالآتي:

يلاحظ من الجدول رقم (14) أن أكثر من نصف أفراد عينة البحث والبالغة نسبتهم 61% يقومون بإعداد تقارير التكاليف لدى المنشآت الصناعية اليمينية كل شهر وهي فترة كافية للتقرير عن عمليات المنشأة ، في حين أن 14% من أفراد عينة البحث يقومون بإعداد تقارير التكاليف لديهم حسب طلب الإدارة واحتياجاتها وذلك للتعرف على المشاكل التي تواجهها ووضع حلول لها للحد أو التخلص منها، كما يلاحظ أن هناك تساويًا في النسب بمعدل 10% الذين يقومون بإعداد تقارير التكاليف لديهم كل

جدول رقم (15) يوضح تحليل بيانات الفقرات المتعلقة بأثر بيانات نظام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الإنتاج

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الدلالة t-test
1	يتم استخدام بيانات التكاليف في قياس تكلفة منتجات الشركة	4.32	0,56258	0,000
2	نظام التكاليف المطبق بالشركة يؤدي إلى قياس فعلي لعناصر الإنتاج	4.2	0,65951	0,000
3	نظام التكاليف المطبق يقدم بيانات سريعة عن الأداء وفي الوقت المناسب	4.08	0,80251	0,000
4	تسهل بيانات نظام التكاليف في إعداد الموازنات التقديرية للتكاليف المتوقعة في الشركة	3.88	1,08200	0,000
5	تساعد بيانات نظام التكاليف في تحسين أساليب احتساب تكلفة المنتجات	4.32	0,71527	0,000
6	يسهم وجود نظام التكاليف في تقويم تكلفة منتجات الشركة بشكل واقعي	4.44	0,66478	0,000
7	نظام التكاليف المطبق بالشركة يساعد على تقويم تكلفة المخزون وتسعيرة بصور دقيقة	4.08	0,80828	0,000
8	وجود نظام تكاليف يساعد على تقليل تكاليف التخزين عند حدها الأدنى	4.08	0,91564	0,000
	المتوسط الحسابي لمجموع المتوسطات الحسابية	4.175	0.08740	0,000

الإنتاج النهائي (سلع أو خدمات) التي قام المشروع من أجلها وذلك عن طريق تحميل عناصر التكاليف التي يتحملها المشروع على تلك الوحدات.
- ثم أتت الفقرتان، الفقرة رقم (1) (يتم استخدام بيانات التكاليف في قياس تكلفة منتجات الشركة) نلاحظ بأن المتوسط الحسابي لها قد بلغ (4.32) عند انحراف معياري 0.56258 وعند مستوى دلالة إحصائية t-test (0,000) هذا يدل على أن

يلاحظ من الجدول رقم (15) أن الفقرة رقم (6) (يسهم وجود نظام التكاليف في تقويم تكلفة منتجات الشركة بشكل واقعي) أن المتوسط الحسابي لها (4.44) عند انحراف معياري 0.66478 وعند مستوى دلالة إحصائية t-test (0,000) وهذا يفسر أن وجود نظام التكاليف في تقويم تكلفة منتجات الشركة عامل أساسي في تقويم نظم محاسبة التكاليف حيث يرمي نظام التكاليف أساساً إلى تحديد وحدات

(3.88) عند انحراف معياري 1.108200 وعند مستوى دلالة إحصائية t-test (0,000) وهو ما يفسر أن أهميتها النسبية منخفضة مقارنة بباقي الفقرات وهو ما يدل على أنه توجد أهمية لبيانات نظام التكاليف في إعداد الموازنات التقديرية ولكن درجة هذه الأهمية ليست بدرجة عالية بل متوسطة.

اختبار الفرضية الأولى :

تنص الفرضية الأولى على (أن نظم التكاليف المستخدمة في الشركات الصناعية اليمينية توفر بيانات تسهم في تحديد تكلفة المنتجات) ويلاحظ من الجدول رقم (15) أن المتوسط الحسابي لمجموع المتوسطات الحسابية للفقرات من (1-8) بلغ (4.175) هو أكبر من الوسط الحسابي المحسوب سلفاً -3- عند انحراف معياري بلغ 0.08740 وله

دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة t-test (0,000) وهو ما يعني إبراز أثر نظام محاسبة التكاليف في تقويم تكلفة منتجات الشركة بشكل واقعي، حيث يستهدف نظام التكاليف أساساً تحديد وحدات الإنتاج النهائي التي قام المشروع من أجلها، لذلك يتم قبول الفرضية الأولى التي تنص على (أن نظم التكاليف المستخدمة في الشركات الصناعية اليمينية توفر بيانات تسهم في تحديد تكلفة المنتجات).

تحليل الفرضية الثانية : تنص الفرضية الثانية على (أن نظم التكاليف في الشركات الصناعية توفر بيانات تسهم في عملية اتخاذ القرارات)، وتم تحليل بيانات هذه الفرضية التي تتضمن الفقرات من (9 - 17) في الجدول رقم (16) وكانت النتائج كالآتي :

محاسبة التكاليف تقوم أساساً على قياس التكلفة لأغراض تحديد تكلفة الإنتاج المبيع ومحزون آخر الفترة من الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل وهو ما يعرف باسم تسعير المنتجات وتحديد نتيجة عمليات الفترة من ربح أو خسارة، والفقرة رقم (5) (تساعد بيانات نظام التكاليف على تحسين أساليب احتساب تكلفة المنتجات) نلاحظ بأن المتوسط الحسابي لها قد بلغ (4.32) عند انحراف معياري 0.71527 وعند مستوى دلالة إحصائية t-test (0,000) وهذا يدل على أن تعدد طرائق قياس وتحميل التكاليف يقترن بتعدد وتنوع احتياجات المستخدمين داخل المنشأة وخارجها إلى بيانات تكاليف ملائمة لأغراض قياس التكلفة، لذلك فإن عملية قياس وتحميل التكاليف على وحدات النشاط قد تتم لوحدة أو أكثر من طرائق تحميل التكاليف والمتمثلة في الطرائق الكلية أو المتغيرة أو المستغلة.

- كما أنت الفقرة رقم (2) (نظام التكاليف المطبق بالشركة يؤدي إلى قياس فعلي لعناصر الإنتاج) فقد بلغ المتوسط الحسابي لها (4.2) عند انحراف معياري 0.65951 وعند مستوى دلالة إحصائية t-test (0,000) وهذا ما يفسر أن هذه العناصر من المواد والأجور والخدمات وعادةً ما يتم إعداد دليل حسابات التكاليف الذي يقوم على أساس تحليل كل عنصر من عناصر التكلفة إلى مكوناته التفصيلية المختلفة بحسب طبيعة العنصر مباشر أو غير مباشر.

- وأنت الفقرة رقم (4) (تسهم بيانات نظام التكاليف في إعداد الموازنات التقديرية للتكاليف المتوقعة في الشركة) يلاحظ أن المتوسط الحسابي لها قد بلغ

جدول رقم (16) يوضح تحليل بيانات الفقرات المتعلقة بأثر بيانات نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات من حيث:

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الدلالة t-test
9	يتم استخدام بيانات التكاليف في تسعير منتجات الشركة	4.28	092582	0,000
10	يتم استخدام بيانات التكاليف في مراجعة أسعار المنتجات وتقويمها من فترة لأخرى	4.24	0,55163	0,000
11	نظام التكاليف المطبق يقدم بيانات تساعد على اتخاذ قرار قبول أو رفض صفقة معينة	3.72	1,05152	0,000
12	نظام التكاليف المطبق يقدم بيانات يساعد على اتخاذ قرار بشراء المواد الخام أو تصنيعها داخل الشركة	4.28	0,74197	0,000
13	نظام التكاليف المطبق يقدم بيانات تساعد على اتخاذ قرار حذف منتج أو خط إنتاجي	4.04	0,82495	0,000
14	نظام التكاليف المطبق يقدم بيانات تساعد على اتخاذ قرار إضافة منتج جديد	3.92	0,84995	0,000
15	نظام التكاليف المطبق يقدم بيانات تساعد على اتخاذ قرار الدخول في أسواق جديدة	4	0.75357	0,000
16	نظام التكاليف المطبق يقدم بيانات تساعد على اتخاذ قرار تغيير تصميم المنتج	3.88	0,88115	0,000
17	نظام التكاليف المطبق يقدم بيانات تساعد على اتخاذ قرار تعديل عمليات مراحل الإنتاج	3.68	1,04737	0,000
	المتوسط الحسابي لمجموع المتوسطات الحسابية	3,98	0,59014	0,000

(0,000) وهذا يفسر أن التكاليف لها تأثير مهم في التسعير فهي تستخدم للتنبؤ بالأثر في الأرباح نتيجة تحديد أسعار مختلفة للمنتجات حيث إن التكاليف هي نقطة البداية في تسعير المنتجات، بحيث تغطي التكاليف المضافة التكاليف التي يمكن تجنبها فإذا لم يمكن تسويق سلعة أو خدمة بتكلفتها المضافة فلا

يلاحظ من الجدول رقم (16) أن هناك فقرتين متساويتين من حيث الأهمية وهي الفقرة رقم (9) والفقرة رقم (12)، فالفقرة رقم (9) (يتم استخدام بيانات التكاليف في تسعير منتجات الشركة) بلغ المتوسط الحسابي لها (4.28) عند انحراف معياري 0.92582 وعند مستوى دلالة إحصائية t-test

الحسابي لها (3.68) عند انحراف معياري 1.04737 وعند مستوى دلالة إحصائية $t=$ test(0,000) أن الأهمية النسبية لها منخفضة مقارنة بباقي الفقرات وهذا يدل على أن هناك أثراً لنظام التكاليف المطبق في توفير بيانات تساعد على اتخاذ قرار بدرجة أقل لتعديل عمليات مراحل الإنتاج وهذا الرأي يؤكد معظم أفراد عينة البحث.

اختبار الفرضية الثانية :

تنص الفرضية الثانية على (أن نظم التكاليف المستخدمة في الشركات الصناعية اليمينية توفر بيانات تسهم في عملية اتخاذ القرارات) ويلاحظ من الجدول رقم (16) أن المتوسط الحسابي لمجموع المتوسطات الحسابية للفقرات من (9-17) بلغ (3.98) وهو أكبر من الوسط الحسابي المحسوب سلفاً -3- عند انحراف معياري 0.59014 وعند مستوى دلالة إحصائية $t=$ test(0,000) وهو ما يدل على أن لأنظمة محاسبة التكاليف أثراً مهماً في اتخاذ القرارات حيث إنه ومن خلال أنظمة التكاليف المتعددة (تكاليفية - سعرية - ربحية - تمويلية) تتم المفاضلة بينها لاتخاذ القرار المناسب، لذلك يتم قبول الفرضية الثانية والتي تنص على (أن نظم التكاليف في الشركات الصناعية توفر بيانات تسهم في عملية اتخاذ القرارات).

تحليل الفرضية الثالثة : تنص الفرضية الثالثة (أن نظم التكاليف المستخدمة في الشركات الصناعية اليمينية تعزز من القدرة التنافسية للشركات) حيث تم تحليل بيانات الفرضية التي تتضمن الفقرات من (18— 26) في الجدول رقم (17) وكانت النتائج كالآتي:

يجب على شركة أن تستهدف تحقيق الأرباح، كذلك والفقرة رقم (12) (نظام التكاليف المطبق يقدم بيانات تساعد على اتخاذ قرار بشراء المواد أو تصنيعها داخل الشركة) وأن المتوسط الحسابي لها (4.28) عند انحراف معياري 0.74197 وعند مستوى دلالة إحصائية $t=$ test(0,000) وهذا يفسر أن قرار الشراء والتصنيع يتعلق بالمفاضلة بين شراء أحد السلع أو الخدمات أو القيام باستخدام الموارد الذاتية لإنتاج تلك السلعة أو الخدمة حيث تهدف المفاضلة إلى تحديد أفضل الاستخدامات للموارد الإنتاجية المتاحة للمنشأة وبالأخص عند وجود طاقة فائضة (غير مستغلة) وتوفر قدرات ومهارات فنية للعاملين وإنتاج نوعيات جيدة وسهولة في توريد المواد الأولية اللازمة حيث يعد القرار المتعلق بعملية الشراء أو التصنيع من القرارات المهمة التي تتعلق بالسياسة الإستراتيجية للمنشأة بهدف تحقيق تكامل في عملياتها الإنتاجية.

- وأنت الفقرة رقم (10) (يتم استخدام بيانات التكاليف في مراجعة أسعار المنتجات وتقويمها من فترة لأخرى) أن المتوسط الحسابي لها (4.24) عند انحراف معياري 0.55163 وعند مستوى دلالة إحصائية $t=$ test(0,000) وهو ما يدل على مدى حاجة الإدارة إلى بيانات التكاليف التقديرية حيث عادةً ما تبدأ عملية تحديد سعر البيع الملائم لمنتج جديد بالتقدير الدقيق بتكلفة تصنيع هذا المنتج والتغيرات المتوقعة لهذه التكاليف نتيجة للتغيرات في أحجام الإنتاج والمبيعات من فترة لأخرى.

- كما أنت الفقرة رقم (17) (نظام التكاليف المطبق يقدم بيانات تساعد على اتخاذ قرار تعديل عمليات مراحل الإنتاج) يلاحظ أن المتوسط

جدول رقم (17) يوضح تحليل بيانات الفقرات المتعلقة بأثر بيانات نظام محاسبة التكاليف في تعاضم القدرة التنافسية للشركات :

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الدلالة t-test
18	المنافسة الشديدة في السوق المحلي والخارجي تزيد الحاجة إلى ضرورة تطوير نظام محاسبة التكاليف	4.68	0,57685	0,,000
19	نظام التكاليف المطبق بالشركة يقدم بيانات دقيقة عن المنافسين	2.64	1,11504	0,000
20	المنافسة الشديدة في السوق المحلي والخارجي تزيد الحاجة إلى الاعتماد على بيانات التكاليف في تسعير المنتجات	4.4	0,73043	0,000
21	نظام التكاليف المطبق بالشركة يساعد على إنتاج منتجات بأسعار أقل من الأسعار التي يقدمها المنافسون	3.76	0,88115	0,000
22	نظام التكاليف المطبق بالشركة يقدم بيانات دقيقة عن العملاء	3	1,11504	0,000
23	نظام التكاليف المطبق بالشركة يقدم بيانات دقيقة عن الموردين وهو ما يساعد على الحصول على مواد خام بأسعار مناسبة	4	1,06251	0,000
24	نظام التكاليف المطبق بالشركة يحقق توفيراً في تكاليف الإنتاج ، وهو ما يزيد من قدرة الشركة على المنافسة في السوق	4	0,86420	0,000
25	رفض الشركة من قبول صفقة بسبب عدم الدقة في احتساب تكاليف الصفقة وتقديرها	4.04	0,96151	0,000
26	يتم الاعتماد على بيانات نظام محاسبة التكاليف عند تحديد وتقدير قيمة المناقصات وعروض الأسعار	3.68	1,36405	0,000
	المتوسط الحسابي لمجموع المتوسطات الحسابية	3,72	0,62143	0,000

- يلاحظ من الجدول رقم (17) أن الفقرة رقم (18) (المنافسة الشديدة في السوق المحلي والخارجي تزيد الحاجة إلى ضرورة تطوير نظام محاسبة التكاليف) أن المتوسط الحسابي لها (4.68) عند انحراف معياري 0.57685 وعند مستوى دلالة إحصائية t-test(0,000) وهذا يفسر نتيجة التطورات

- أما الفقرة رقم (19) (نظام التكاليف المطبق بالشركة يقدم بيانات دقيقة عن المنافسين) فالمتوسط الحسابي لها (2.64) عند انحراف معياري 1.11504 وعند مستوى دلالة إحصائية t -test (0,000) والأهمية النسبية منخفضة مقارنة بباقي الفقرات مما يدل على أن نظام التكاليف المطبق لا يستطيع أن يقدم بيانات عن المنافسين لأن كل شركة تحتفظ ببياناتها الخاصة بها وذلك لتجنب قيام الشركة المنافسة لها بإنتاج منتجات لها مواصفات منتجاتها نفسها.

اختبار الفرضية الثالثة:

تنص الفرضية الثالثة على (أن نظم التكاليف المستخدمة في الشركات الصناعية اليمينية تعزّز من القدرة التنافسية للشركات) ويلاحظ من الجدول رقم (17) أن المتوسط الحسابي لمجموع المتوسطات الحسابية للفقرات من (18-26) بلغ (3.72) هو أكبر من الوسط الحسابي المحسوب سلفاً -3- وعند انحراف معياري 0.62143 وعند مستوى دلالة إحصائية t -test (0,000) وهو ما يدل أن نظم التكاليف المطبقة في الشركات تزيد من المنافسة الشديدة في السوق المحلي والخارجي، لذلك يتم قبول الفرضية الثالثة التي تنص على (أن نظم التكاليف في الشركات الصناعية تعزّز من القدرة التنافسية للشركات).

تحليل الفرضية الرابعة: تنص الفرضية الرابعة على (أن نظم محاسبة التكاليف المستخدمة تسهم في إحكام الرقابة على عناصر التكاليف في الشركات الصناعية اليمينية) تم تحليل بيانات الفرضية التي تتضمن الفقرات من (27 — 35) في الجدول رقم (18) وكانت النتائج كالاتي:

التكنولوجية في تقنيات الإنتاج الحديثة إلى ضرورة قيام المنشآت بإنتاج منتجات وخدمات تكون بتكلفة أقل وجودة عالية حتى تتناسب مع طلبات العملاء، حيث يصر المنافسون في السوق المحلي والخارجي على وضع ضغط متزايد على الصناع لمواجهة المنافسة مما أدى إلى تطور نظام محاسبة التكاليف. - أتت الفقرة رقم (20) (المنافسة الشديدة في السوق المحلي والخارجي تزيد الحاجة إلى الاعتماد على بيانات التكاليف في تسعير المنتجات) أن المتوسط الحسابي لها (4.4) عند انحراف معياري 0.73093 وعند مستوى دلالة إحصائية t -test (0,000) وهذا يفسر أن السعر يوضع على أساس المستوى الذي يتم به تغطية جميع التكاليف والبقاء على السعر ثابتاً بصورة معقولة ولا يستطيع المشروع في ظل المنافسة التامة فرض السعر الذي يريده ، لذلك تعتمد سياسة التسعير على ظروف المنشأة وفي أغلب الأحيان يوجد منافسة قوية في السوق المحلي والخارجي لذلك تقبل المشروعات سعر السوق وتحاول تعظيم الأرباح عن طريق السيطرة على تكاليف المنتجات.

- كما أتت الفقرة رقم (25) (رفض الشركة من قبول صفقة بسبب عدم الدقة في احتساب تكاليف الصفقة وتقديرها) أن المتوسط الحسابي لها (4.04) عند انحراف معياري 0.96151 وعند مستوى دلالة إحصائية t -test (0,000)ويدل ذلك على أن بعض المنشآت تقوم برفض الصفقات لأنها تتوقع أن تكون إيراداتها لا تغطي تكاليفها الكلية مما يترتب على ذلك وجود بعض الخسائر التي تتحملها المنشأة مما يؤثر على نشاطها.

جدول رقم (18) يوضح تحليل بيانات الفقرات المتعلقة بأثر بيانات نظام محاسبة التكاليف في الرقابة على عناصر التكاليف:

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الدلالة t-test
27	تتم الرقابة على عناصر التكاليف من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية وتحديد الانحرافات	4.32	1,13460	0,000
28	تقوم الشركة بتطبيق دورة مستندية كاملة تحقق الرقابة اللازمة عند شراء عنصر المواد	4.36	0,57685	0,000
29	يتم إجراء جرد فعلي للمخزون خلال السنة لتحديد العجز أو الفائض وكذلك التلف و الفاقد ومعالجته	4.68	0,45723	0,000
30	يوجد لكل صنف من المواد بطاقة صنف، تظهر فيها حركة الصنف الواردة والصادرة والرصيد	4.52	0,63392	0,000
31	توجد بطاقة لكل موظف لمتابعة أيام العمل والرقابة عليه	4.48	0,73423	0,000
32	تضع الشركة نظام حوافز لتشجيع العاملين على تحسين الأداء واستغلال ساعات العمل	4	0,86216	0,000
33	يتم تنبيه العاملين المقصرين في أداء أعمالهم وإنذارهم بناء على بيانات التكاليف	3.16	1,66387	0,000
34	تقوم الشركة بمراجعة التكاليف غير المباشرة على فترة وتعمل على ضبطها ضبطاً دقيقاً	3.26	1,02806	0,000
35	تتم مراجعة معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة وتعديلها بناءً على بيانات التكاليف	4.12	0,70576	0,000
	المتوسط الحسابي لمجموع المتوسطات الحسابية	4,01	0,57891	0,000

t-test (0,000) وهذا يفسر أهمية نظام الجرد الذي يظهر باستمرار كمية المخزون في أي وقت للتأكد من صحة الرصيد الدفترى للمخزون ولمعالجة الانحرافات إن وجدت نتيجة للجرد الفعلي والرصيد الدفترى لتحديد العجز أو الفائض لدى المنشأة

يلاحظ من الجدول رقم (18) أن الفقرة رقم (29) يتم إجراء جرد فعلي للمخزون خلال السنة لتحديد العجز أو الفائض وكذلك التلف و الفاقد ومعالجته) أن المتوسط الحسابي لها (4.68) وعند انحراف معياري 0.45723 وعند مستوى دلالة إحصائية

انحراف معياري 1.66387 وعند مستوى دلالة إحصائية t-test (0,000) وهو ما يدل على انخفاض أهميتها النسبية مقارنة بباقي الفقرات أي أنه لا يتم الاعتماد على بيانات التكاليف في تنبيه العاملين وإنذارهم بل يتم الاعتماد على البطاقات المخصصة لكل موظف ومتابعة عمله أولاً بأول.

اختبار الفرضية الرابعة :

تنص الفرضية الرابعة على (أن نظم محاسبة التكاليف تسهم في أحكام الرقابة على عناصر التكاليف في الشركات الصناعية اليمينية) ويلاحظ من الجدول رقم (18) أن المتوسط الحسابي لمجموع المتوسطات الحسابية للفقرات من (27-35) بلغ (4.01) وهو أكبر من المحسوب سلفاً -3- وعند انحراف معياري 0.57891 وعند مستوى دلالة إحصائية t-test (0,000) وهو ما يدل على أهمية أنظمة محاسبة التكاليف في الرقابة على عناصر التكاليف والكشف عن نواحي الضعف في كفاية المشروع عن طريق حصر التالف والفاقد من المواد ومعرفة الوقت الضائع، ذلك يتم قبول الفرضية الرابعة التي تنص على (أن نظم محاسبة التكاليف تسهم في أحكام الرقابة على عناصر التكاليف في الشركات الصناعية اليمينية).

الاستنتاجات:

من الدراسة النظرية ونتائج الدراسة العملية الميدانية تم الوصول إلى الاستنتاجات الآتية :

1- وجود اتفاق كبير على أهمية نظم التكاليف واستخدامها في المنشآت الصناعية اليمينية.

وتحديد التالف والفاقد من المنتجات والتحري عن أسبابه سواء كان لظروف طبيعية أو سببه أمين المخازن أو غيره.

وأنت الفقرة رقم (30) (يوجد لكل صنف من المواد بطاقة صنف ، تظهر فيها حركة الصنف الواردة والصادرة والرصيد) قد بلغ متوسطها الحسابي (4.52) وعند انحراف معياري 0.63392 وعند مستوى دلالة إحصائية t-test (0,000) وهذا ما يدل على أهمية وجود بطاقة صنف لكل صنف من المواد حيث يتم الاحتفاظ بهذه البطاقات لدى أمين المخازن الذي يقوم بإثبات الكميات الواردة والكميات المنصرفة من كل صنف أولاً بأول بما يكفل تحديد رصيد الصنف في أي وقت.

- كما أنت الفقرة رقم (31) (توجد بطاقة لكل موظف لمتابعة أيام العمل والرقابة عليه) قد بلغ متوسطها الحسابي (4.48) وعند انحراف معياري 0.73923 وعند مستوى دلالة إحصائية t-test (0,000) وهو ما يدل على وجود بطاقة لكل موظف يمثل حجر الزاوية لقياس وضبط أوقات العمل وتحديد تكلفة العمل الإنساني بغرض تحديد إجمالي الأجر المستحقة للعاملين وتحديد تكلفة استفادة كل وحدة منتجة منها ومعرفة أوقات حضور وانصراف العامل وحصر الوقت وتحديد الوقت الضائع ومعرفة مسبباته و اتخاذ الإجراءات الكفيلة بالحد منه.

أما الفقرة رقم (33) (يتم تنبيه العاملين المقصرين في أداء أعمالهم وإنذارهم بناء على بيانات التكاليف) يلاحظ بأن المتوسط الحسابي لها (3.16) وعند

10- إن القدرة التنافسية للشركات تكون ناتجة من بيانات نظم التكاليف في الشركات الصناعية حيث إن المنافسة الشديدة في السوق المحلي والخارجي أدت إلى تطوير أنظمة التكاليف المطبقة في الشركات لتتماشى مع التطور التكنولوجي وكذلك إلى تسعير المنتجات .

11- إن لأنظمة محاسبة التكاليف أثراً مهماً في اتخاذ القرارات حيث إنه ومن خلال أنظمة التكاليف المتعددة (تكاليف - سعرية - ربحية - تمويلية) تتم المفاضلة بينها لاتخاذ القرار المناسب .

12- يساعد نظام التكاليف في الكشف عن نواحي الضعف في كفاية المشروع وذلك عن طريق حصر التالف والفاقد من المواد ومعرفة الوقت الضائع.

13- إن أنظمة التكاليف المطبقة في الشركات لا تقدم بيانات دقيقة عن المنافسين وذلك لعدم قدرتها في الحصول على البيانات الخاصة بالشركات المنافسة.

14- يبرز أثر نظام الرقابة على عناصر التكاليف في تحديد الانحرافات ومعرفة التالف والفاقد من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية.

15- أهمية وجود بطاقة لكل صنف من المواد لإثبات الكميات الواردة والكميات المنصرفة من كل صنف أولاً بأول بما يكفل تحديد رصيد الصنف في أي وقت وهو رأي متفق بين معظم أفراد عينة البحث.

16- أن سياسة التسعير تعتمد على ظروف المنشأة، وفي أغلب الأحيان توجد منافسة قوية في

2- تستخدم المنشآت الصناعية اليمينية النظام الآلي والنظام اليدوي الآلي عند استخدامها لنظم التكاليف نظراً للتطور التكنولوجي الحالي.

3- تستخدم معظم المنشآت الصناعية اليمينية في نظم التكاليف نظام المراحل كنظام لقياس تكلفة الإنتاج.

4- أن أكثر الطرق المستخدمة بتحديد تكلفة الإنتاج في نظم التكاليف المستخدمة في المنشآت الصناعية اليمينية هي الطريقة الكلية لتحميل عناصر التكاليف.

5- تستخدم معظم المنشآت الصناعية اليمينية معدل تحميل لكل مركز تكلفة عند احتساب معدل تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة، كما أن الأساس المستخدم هو أساس التكلفة الأولية (مواد/أجور).

6- تقدم نظم التكاليف في المنشآت الصناعية اليمينية تقاريرها شهرياً وحسب رغبة الإدارة.

7- إن غالبية أفراد عينة البحث متفقون على قلة إسهام بيانات التكاليف في إعداد الموازنات التقديرية للتكاليف المتوقعة في الشركة.

8- يبرز دور نظام محاسبة التكاليف في تقويم تكلفة منتجات الشركة بشكل واقعي، حيث يستهدف نظام التكاليف أساساً تحديد وحدات الإنتاج النهائي التي قام المشروع من أجلها.

9- يلاحظ من جهة أخرى أن فترة إعداد تقارير التكاليف لدى المنشآت الصناعية تختلف من منشأة إلى أخرى حيث هناك اتفاق بين غالبية أفراد عينة البحث بإعداد تقارير التكاليف لديهم كل شهر وهي فترة كافية للتقرير عن عمليات المنشأة.

5- على الشركة أن تعتمد كثيراً على بيانات نظام محاسبة التكاليف عن تحديد قيمة المناقصات وعروض الأسعار.

6- على الشركة الاهتمام بتقديم منتجات بأسعار أقل من الأسعار التي يقدمها المنافسون وجودة عالية حتى تتناسب مع طلبات العملاء .

7- الاهتمام بتبنيه العاملين المقصرين في أداء أعمالهم وإنذارهم ذلك من خلال عمل بطاقة لكل عامل يتم فيها قياس وضبط أوقات العمل وتحديد تكلفة العمل الإنساني .

8- أن تضع الشركة نظام حوافز لتشجيع العاملين على تحسين الأداء واستغلال ساعات العمل لديها.

9- على الشركة أن تعمل على تقليل تكاليف التخزين عند حدها الأدنى وذلك من خلال أنظمة التكاليف المطبقة لديها .

10- يجب أن تهتم الشركة الصناعية عند إعدادها نظام التكاليف بتقديم بيانات دقيقة عن العملاء .

11- يجب على الشركة أن تقوم بمراجعة التكاليف غير المباشرة كل فترة وتعمل على ضبطها ضبطاً دقيقاً.

12- على الشركة تقديم مستندات كاملة عن شراء عنصر المواد حتى تتمكن من تحقيق الرقابة اللازمة على عمليات شراء المواد .

السوق المحلي والخارجي لذلك تقبل المشروعات سعر السوق وتحاول تعظيم الأرباح عن طريق السيطرة على تكاليف المنتجات .

17- هناك اتجاه عام بين اغلب أفراد عينة البحث بأن رفض أو قبول الصفقات يعتمد على الإيرادات المتوقعة من الصفقة فإذا كانت تغطي التكاليف يتم قبولها وإذا لم تغط التكاليف يتم رفضها.

التوصيات:

استناداً من نتائج البحث واستنتاجاته يوصي البحث بالآتي :

1- على المنشآت الصناعية أن تجعل لبيانات نظام التكاليف أثراً في المساهمة لإعداد الموازنات التقديرية للتكاليف المتوقعة في الشركة.

2- ضرورة اهتمام الشركات الصناعية بنظام التكاليف من حيث تقديمه لبيانات سريعة عن الأداء وفي الوقت المناسب.

3- على الشركة أن تجعل للبيانات المقدمة لها عن طريق أنظمة التكاليف المطبقة لديها أثراً بشأن اتخاذ قرار تعديل عمليات مراحل الإنتاج .

4- يجب على الشركة أن تهتم بتقديم بيانات عن المنافسين حتى تتجنب قيام الشركة المنافسة لها بإنتاج منتجات لها مواصفات منتجات الشركة نفسها.

- (14) جبرائيل جوزيف كحاله ، رضوان حلوه حنان ، " المحاسبة الإدارية - مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء " ، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع ، 2002 ص 326
- (15) عباس شافعي " محاسبه تكاليف (قياس وتحليل ورقابه) " ، مكتبه التجارة والتعاون ، 1980م ، ص . ص 411- 412
- (16) محمد الفيومي محمد ، " أصول محاسبه التكاليف " ، دار النهضة للطباعة والنشر ، 1988 م ، ص 361
- (17) مؤيد محمد الفضل ، د. عبد الناصر إبراهيم نور ، د. عبد الخالق مطلق الراوي ، " المحاسبة الإدارية " ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، 2007م ، ص 416
- (18) أسامة الحارس ، " المحاسبة الإدارية " ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، 2004م ، ص 194
- (19) كمال خليفة أبو زيد ، كمال الدين مصطفى الدهراوي ، "دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف " ، 2007م ، ص . ص 109- 112 .

المراجع والمصادر:

- 1- أسامة الحارس، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان - الأردن ، الطبعة الأولى 2004 .
- 2- جبرائيل جوزيف كحاله، رضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان - الأردن ، 2002م .
- 3- حكمت أحمد الراوي، نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان - الأردن ، الطبعة الأولى، 1999م .
- 4- ري اتش جاريسون، أريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة محمد عصام الدين زايد ، مراجعة أحمد حامد حجاج ، دار المريخ للنشر، الرياض - المملكة العربية السعودية ، 2002م .
- 5- عباس شافعي ، محاسبة تكاليف قياس وتحليل ورقابه ، مكتبه التجارة والتعاون ، القاهرة - مصر ، 1980م .
- 6- غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع عمان - الأردن ، الطبعة الأولى ، 2003م .
- 7- كمال خليفة أبو زيد ، كمال الدين مصطفى الدهراوي ، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف ، المكتب الجامعي الحديث ، مصر ، 2007م.
- 8- ليستراي هيتجر - سيرج ماتولنتش، المحاسبة الإدارية، ترجمة أحمد حامد حجاج ، مراجعة د/ كمال الدين سعيد ، دار المريخ للنشر - الرياض - المملكة العربية السعودية ، 2000م .
- 9- مؤيد محمد الفضل ، عبد الناصر إبراهيم نور ، المحاسبة الإدارية ، دار المسيرة للنشر والطباعة ، عمان - الأردن ، الطبعة الأولى ، 2002م .

الهوامش:

- (1) Hilton Ronald W. 2002. Managerial Accounting: Creating Value in a dynamic Business Environment, fifth Edition, New York: McGraw- Hill, Irwin Companies, Inc.
- (2) أحمد يوسف محمود عبدالرحمن، 2004م، " دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في ظل نظم التصنيع الحديثة" رسالة ماجستير، جامعة الإسكندرية، ص 137-147.
- (3) تهناني محمود عبده النشار، 2004م، "العلاقة بين هيكل التكاليف الإضافية ومؤشرات عدم ملائمة نظام التكاليف: إطار مقترح دراسة تطبيقية" مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد الأول، العدد الحادي والأربعين، ص 283-334.
- (4) عبدالله جميل أبو معلق، 2005م، "التكاليف المعيارية كأداة تخطيط ورقابة في الشركات الصناعية- دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في قطاع غزة" رسالة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، ص 5.
- (5) أمير إبراهيم المسحال، 2005م، " تصوير مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في الشركات الصناعية الفلسطينية- دراسة تطبيقية على شركة الشرق الأوسط لصناعة الألبنة بقطاع غزة، رسالة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، ص 4.
- (6) نواف فخر ، حسن زكي ، "محاسبة التكاليف (2)" ، جامعة دمشق ، 2004-2005م ص 16
- (7) سالم عبدالله صالح بن كليب ، "دور نظام التكاليف في تحديد وقياس تكاليف الجودة في قطاع صناعة الأسماك " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2005م . ص . ص 19-20.
- (8) حكمت أحمد الراوي ، " نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة " ، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع ، 1999م ص 12.
- (9) نواف فخر، حسن زكي ،مرجع سابق ص. ص 17- 20.
- (10) عصام الدين مصطفى محمود مصطفى ، "النظرية الحديثة لاقتصاديات التصنيع والعودة إلى الماضي في نظم قياس التكاليف " ،المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، 1997م . ص . ص 289-290.
- (11) محمد شفيق حسين طنيب ، "محاسبة التكاليف الصناعية " ، دار المستقبل للنشر والتوزيع ، 1998 م ص . ص 58-59.
- (12) غسان فلاح المطارنة ، " مقدمة في محاسبة التكاليف " ، دار وائل للنشر ، الأردن، 2003م ص 18.
- (13) ليستراي هيتجر، سيرج ماتولنتش ، " المحاسبة الإدارية " ، دار المريخ للنشر ، 2000م . ص . ص 30- 31.

- 10- مؤيد محمد الفضل ، عبد الناصر إبراهيم نور ، عبد الخالق مطلك الراوي ، المحاسبة الإدارية ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان - الأردن ، الطبعة الأولى ، 2007م .
- 11- محمد الفيومي محمد ، أصول محاسبة التكاليف ، دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، بيروت - لبنان ، 1988م .
- 12- محمد شفيق حسين طنيب ، محاسبة التكاليف الصناعية ، دار المستقبل للنشر والتوزيع ، عمان - الأردن . الطبعة الثالثة ، 1998م .
- 13- نواف فخر ، حسن زكي ، محاسبة التكاليف (2) ، منشورات جامعة دمشق، 2004/2005م .
- 14- نواف فخر ، خليل الدليمي ، محاسبة التكاليف الصناعية ، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ، عمان - الأردن ، 2002م .
الدوريات العلمية:
- 1- سالم عبد الله صالح بن كليب، دور نظام التكاليف في تحليل وقياس الجودة في قطاع صناعة الأسماك، رسالة ماجستير غير منشوره في جامعه السودان للعلوم والتكنولوجيا _ كليه الدراسات العليا، 2005م .
- 2- عصام الدين مصطفى محمود مصطفى ، النظرية الجديدة لاقتصاديات التصنيع والعودة إلى الماضي في نظم قياس التكاليف ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعه عين شمس .العدد الثالث، 1997م.
- 3- أحمد يوسف محمود عبدالرحمن، " دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في ظل نظم التصنيع الحديثة" رسالة ماجستير، جامعة الإسكندرية، 2004م.
- 4- تهاني محمود عبده النشار، " العلاقة بين هيكل التكاليف الإضافية ومؤشرات عدم ملائمة نظام التكاليف: إطار مقترح دراسة تطبيقية" مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد الأول، العدد الحادي والأربعين، 2004م.
- 5- عبدالله جميل أبو معيلق، " التكاليف المعيارية كأداة تخطيط ورقابة في الشركات الصناعية- دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في قطاع غزة" رسالة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، 2005م.
- 6- أمير إبراهيم المسحال، " تصوير مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في الشركات الصناعية الفلسطينية- دراسة تطبيقية على شركة الشرق الأوسط لصناعة الأدوية بقطاع غزة، رسالة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2005م.
- 7- Library of congress , cataloging in publishing data cost Accounting value for management , fifth edition, ISBN , 1997م .
- 8- Hilton Ronald W.. **Managerial Accounting: Creating Value in a dynamic Business Environment**, fifth Edition, New York: McGraw- Hill, Irwin Companies, Inc. 2002.

Evaluation of cost accounting systems Applied by Manufacturing Companies: A Field Study in industrial plants of Yemen

Faiz Mohammad Ba-Muzahem*

Abstract

The study aimed to highlight the role of cost accounting systems used in industrial plants of Yemen and its relevance to decision-making and determine the cost of products and tightening control over the elements of costs and enhance the competitiveness of these companies.

The study discussed the problem of to what extent can it rely on the cost accounting systems in decision-making and how to take advantage of these systems in industrial companies of Yemen?.

The study was carried out in all industrial firms in both Hadramout and Aden, and was the most important results reached by the study were that most industrial plants see the importance of a system of costs and these companies use an automated and manual automated systems when using cost systems. In addition, the system of stages of production is being used as a system to measure the cost of production using the method of full absorption costing to load the elements of costs.

The study showed the lack of the contribution of cost systems data in the preparation of budgets for estimated costs in the company. Furthermore, the data of cost systems contributes to the study of competitiveness and pricing products, Moreover the cost accounting systems play an important role in the decision-making and choosing among decisions to take the appropriate decision.

The study recommended that the industrial plants of Yemen have to make a role for the costs system data in contributing to the preparation of budgets for the anticipated costs in the company and the need to focus on the costs system in terms of introducing facts data about performance in a timely manner and pay attention to provide data on competitors in order to avoid the rival company to produce products with the same specifications of the company's products.

*Assistant Professor at Hadramout University, college of Administrative Science, Accounting Department