

أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف في تحديد تكاليف المنتجات الصناعية (دراسة ميدانية على شركات الأسمنت بولاية نهر النيل)

إعداد: د. إكرام عباس العوض مدني- أ. مساعد-جامعة عبد الله البدري
د. محمد أبكر احمد- أستاذ مشارك-كلية الاقتصاد-جامعة الزعيم الأزهرى

المستخلص

هدفت الدراسة إلى بيان مفهوم أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف في تحديد التكاليف الصناعية، استخدم الباحثان المنهج الوصفي التحليلي عبر أساليبه الإحصائية ممثلة في برنامج SPSS؛ لتحليل أداة الدراسة (الاستبيان) الموزع على المبحوثين في الإدارة المالية لشركات الأسمنت، بولاية نهر النيل خلال العام ٢٠٢٠م.

ومن خلال التحليل توصلت إلى عدة نتائج أهمها: أن اتباع الإجراءات والأساليب والنظم المناسبة في تحديد التكاليف-توفر مخرجات ومعلومات عالية الجودة والثقة يمكن الاعتماد عليها في التخطيط والرقابة، واتخاذ القرارات المختلفة. وخرجت الدراسة بعدد من التوصيات من أهمها: ضرورة استخدام نظم محاسبة التكاليف، وتطويرها في الشركات الصناعية حتى تتمكن من القيام بدور فاعل في ظل الاهتمام بتحديد التكلفة في ظل الصناعات الحديثة.

Abstract

The study aimed to explain the concept of the effect of applying the cost accounting system in determining industrial costs. The researcher used the analytical approach through the statistical methods represented in the spss program to analyze the study tool (questionnaire) distributed to the respondents in the financial management of cement companies in the NileRiver State during the year 2020. Through the analysis, several results were reached, the most important of which is that following the procedures methods and appropriate systems in determining costs provides outputs and information of quality and confidence that can be relied upon in planning and oversight and different decision making. The study came out with a number of recommendation, the most important of which is the necessity of using cost accounting system and developing them in industrial companies in order to be able to play an effective role in light of the interest in determining costs in light of modern industries.

تنظيم الدراسة:

لأغراض تحقيق أهداف الدراسة - قُسمتْ إلى المحاور الآتية:

المحور الأول: الإطار المنهجي للدراسة، المحور الثاني: الإطار النظري للدراسة، المحور الثالث: تحديد التكاليف، المحور الرابع: الدراسة الميدانية، المحور الخامس: النتائج والتوصيات، ثم المراجع والمصادر.

المحور الأول : الإطار المنهجي للدراسة :

مقدمة :

تؤدي أنظمة محاسبة التكاليف دوراً مهماً وبارزاً في خدمة الإدارة، وتزويدها بالبيانات والتقارير المهمة اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وتزويد الإدارة ببيانات التكاليف؛ لقياس التكلفة، وتسعير المنتجات وإعداد القوائم المالية الخاصة بالتكاليف؛ فقد أصبحت المحاسبة عن التكاليف أمراً ضرورياً وحيوياً؛ لاستمرار الوحدات الاقتصادية، وازدهارها وقدرتها على المنافسة مع مثيلاتها باتخاذها قرارات تسعير تنافسية، كما أن العالم في الوقت الحاضر يشهد تحولاً جذرياً في بيئة الأعمال التي تتسم بالتقدم السريع في تقنية الأعمال، والتسارع في ابتكار منتجات جديدة، وتقديم خدمات متميزة، وامتدت المنافسة بين الصناعات لتصبح على المستوى العالمي؛ مما فرض على المنشآت تقديم خدمات ومنتجات عالية الجودة، وبأقل تكلفة ممكنة، وبأفضل الأسعار مع توفير البدائل المتجددة.

مشكلة الدراسة :

وقد تمثلت مشكلة الدراسة في السؤال الرئيس الآتي : هل هناك علاقة بين تطبيق نظام محاسبة التكاليف، وتحديد تكلفة المنتجات الصناعية ؟ حيث إن إدارات الشركات تحتاج لأنظمة فعالة؛ تساعد في توفير معلومات، وبيانات كافية عن التكاليف؛ تمكنها من اتخاذ قرارات سليمة.

أهداف الدراسة:

وقد تضمنت الدراسة الأهداف الآتية:-

١. بيان مفهوم وأهمية ومقومات نظام محاسبة التكاليف.
٢. بيان الأسس العلمية لأنظمة التكاليف، وكيفية تحديدها للتكاليف الصناعية.
٣. توضيح نظام التكاليف المستخدم في شركات الأسمنت بولاية نهر النيل، ومدى ملاءمته لطبيعة المنتجات.

فرضية الدراسة:

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه ومن أجل الإجابة عن سؤال مشكلة البحث، وتحقيق أهدافه صيغتْ الفرضية الآتية : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق محاسبة التكاليف، وتحديد تكلفة المنتجات الصناعية.

الأهمية العلمية للدراسة:

تتمثل أهمية الدراسات العلمية في إثراء المكتبات بدراسة حقيقية عن أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة المنتجات بشركات الأسمنت بولاية نهر النيل.

الأهمية العملية للدراسة: تُعدُّ الدراسة إضافة للشركات؛ حيث تفتح آفاقاً جديدة للشركات الصناعية للبحث عن أفضل الأنظمة، وتطوير بيئة العمل، ضرورة استخدام أنظمة حديثة وتدريب العاملين على الأساليب الحديثة؛ لضمان الاستمرارية في سوق العمل.

منهجية الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة اتبع الباحثان المناهج الآتية: المنهج التاريخي في عرض الإطار النظري للدراسة، والمنهج الاستنباطي في صياغة مشكلة، وفرضية الدراسة، المنهج الاستقرائي لاختبار فرضية الدراسة، والمنهج الوصفي التحليلي في الدراسة الميدانية .

حدود الدراسة:

حدود زمانية: العام ٢٠٢٠م.

حدود مكانية: شركات الأسمت بولاية نهر النيل.

مصادر جمع البيانات:

البيانات الأولية: جُمعت عن طريق الاستبانة.

البيانات الثانوية: جُمعت من المراجع، الدوريات العلمية، الرسائل الجامعية والانترنت.

المحور الثاني : الإطار النظري للدراسة:

مفهوم نظام محاسبة التكاليف :

إن أي نظام محاسبة تكاليف يقوم على مجموعة من الطرق والمبادئ، والإجراءات التي تعبر عن الكيفية التي يتم من خلالها تطبيق هذا النظام أو ذلك، ووفقاً لظروف كل منشأة من حيث الحجم، وطبيعة النشاط، ومدى توفر الإمكانيات المادية، والمؤهلات العلمية؛ لتنفيذ هذا النظام على ارض الواقع، حيث إن محاسبة التكاليف تعرف «بأنها ذلك الفرع من فروع علم المحاسبة الذي يهدف أساساً إلى قياس، وتحديد ثمن تكلفة إنتاج، أو بيع كل سلعة، أو خدمة على حدة خلال كل مرحلة من مراحل الإنتاج أو البيع، ومد إدارة المشتريات بتلك البيانات في الوقت الذي تحتاج فيه إليها لمساعدتها في أداء وظيفتها الرقابية واتخاذ القرارات»^(١) ويعرف نظام محاسبة التكاليف بأنه النظام الذي يتضمن مجموعة من المبادئ، والمفاهيم، والطرق، والإجراءات التي بموجبها يتم تحديد وقياس وتحليل وعرض التكاليف بالصور المختلفة^(٢)

وتأسيساً لما سبق يرى الباحثان أن نظام محاسبة التكاليف ما هو إلا تطبيق لمجموعة من المبادئ، والإجراءات، والطرق المحاسبية التي يتم بموجبها جمع البيانات والمعلومات الخاصة بعناصر التكاليف وتفسيرها، وعرضها لأغراض التخطيط، والرقابة، واتخاذ القرارات.

أهمية نظام محاسبة التكاليف :

وتتمثل أهمية نظام محاسبة التكاليف في الآتي :^(٣)

١. وجود نظام لمحاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية ضرورة لا مفر منها ؛ نظراً لتزايد أهميته في الوقت الحاضر، وتساعد الدور الذي يمكن أن يؤديه في المؤسسات الاقتصادية.
٢. تعتمد الإدارة على نظام محاسبة التكاليف في توفير البيانات والمعلومات اللازمة للعملية

الإدارية؛ سواء في مجال التخطيط، أو مجال الرقابة، أو اتخاذ القرارات حتى تستطيع المؤسسة البقاء في السوق، والاستمرار في المنافسة، ورفع معدلات الربحية التي تحققها .
٣. ظهور الحاجة إلى تحديد تكلفة الإنتاج، وتقويم المخزون السلعي؛ بغرض التحديد الدقيق لنتائج الأعمال، والتصوير السليم للمركز المالي للمنشأة.

أهداف نظام محاسبة التكاليف :

- ونجمل الأهداف الأساسية لنظام محاسبة التكاليف في: (٤)
١. تحديد إجمالي التكاليف الفعلية، وتحديد متوسط التكلفة للوحدة المنتجة.
 ٢. قياس تكلفة الإنتاج.
 ٣. إمداد إدارة المنشأة بالمعلومات التي تساعد في تحقيق الرقابة.
 ٤. إمداد الإدارة بالمعلومات التي تساعد في التخطيط، ورسم السياسات الإدارية.
 ٥. توجيه القرارات الإدارية، واختيار أفضل البدائل.
- مقومات نظام محاسبة التكاليف:** يشتمل على عدة أركان، أو مقومات حتى يتمكن من تقديم المعلومات المطلوبة منه بشكل سليم، وأهم هذه المقومات وأكثرها شيوعاً^(٥):
١. دليل عناصر التكاليف: وتنقسم عناصر التكاليف بصورة عامة إلى ثلاث مجموعات، هي تكلفة المواد، وتكلفة الأجور، والمصروفات الأخرى.
 ٢. دليل مراكز التكلفة: وتتعدد مراكز التكلفة، وتتنوع بحسب حجم وطبيعة النشاط.
 ٣. المجموعة المستندية والمجموعة الدفترية.
 ٤. تحديد مدة التكاليف: ويقصد بها تحديد المدة التي تقفل في نهايتها الحسابات بصفة دورية منتظمة؛ تمهيداً لإعداد قوائم تقارير التكاليف^(٦).

قوائم التكاليف :

- وتختلف أسس إعداد قوائم التكاليف ومحتوياتها وصور عرض البيانات فيها - باختلاف الغرض الذي تعد من أجله هذه القوائم، وتشتمل قوائم المنشآت الصناعية بصورة عامة على: (٧)
١. قائمة التكاليف الصناعية: وتعد بهدف تحديد التكلفة الصناعية للإنتاج خلال المدة الزمنية سواء كان إنتاج تام، أو غير تام، ويتم في آخر القائمة تحديد التكلفة الصناعية للبضاعة المباعة.
 ٢. قائمة الدخل (الأرباح والخسائر): وتعد بهدف تحديد نتيجة أرباح الأعمال من ربح، أو خسارة من وجهة نظر محاسبة التكاليف.
 ٣. قوائم وسلوك التكاليف في مجال التخطيط: وتنقسم في سلوكها اتجاه تقلبات حجم النشاط إلى تكاليف متغيرة، وتكاليف ثابتة .
- وقد اختلفت الآراء حول أي من بنود التكاليف يجب تحميلها على المنتجات؛ مما أظهر عدة نظريات في إعداد قوائم التكاليف^(٨).

مكونات نظام معلومات التكاليف:

- يتكون نظام معلومات التكاليف من العناصر الآتية: (٩)
١. مدخلات النظام: وتمثل في الأحداث الاقتصادية التي تقع داخل المؤسسة، وينبغي أن تتصف

- بالموضوعية، القابلية للقياس، الصلاحية، إضافة إلى مراعاة توفر العمالة المتخصصة.
٢. المعالجة، أو تشغيل النظام: ويتضمن التشغيل كل ما يتعلق بالعمليات المحاسبية الواردة بالمستندات، وإثباتها، وتبويبها، وتحليلها في الدفاتر، والسجلات.
٣. مخرجات النظام: وتختلف المخرجات باختلاف الاحتياجات الإدارية من البيانات، وتعد التقارير الدورية، والخاصة من أهم مخرجات النظام .
٤. التغذية العكسية: وتمثل التغذية العكسية مجموعة المعلومات المرتجعة، أو المرسله عكسياً من مستخدمي النظام إلى القائمين على النظام لتصحيح الانحرافات الحادثة في أنشطة المدخلات، والتشغيل، وكذلك المخرجات.

أنواع المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي للتكاليف:

- توجد ثلاثة أنواع من المعلومات؛ تخدم كل منها غرضاً معيناً، وهي: (١٠)
١. معلومات تقدير الأداء: تمكن هذه المعلومات جميع الجهات الداخلية، والخارجية على تقييم الأداء الوظيفي داخل الشركة.
٢. معلومات توجيه الانتباه: تساعد هذه المعلومات كافة المستويات الإدارية على التركيز على المشكلات التشغيلية، ونواحي القصور، وإلقاء الضوء على مجالات التحسين، وفرص التطوير.
٣. معلومات حل المشكلات: وتساعد هذه على التلخيص الكمي للمزايا النسبية للمناهج المختلفة للعمل، أو القرارات البديلة من خلال التحليل المقارن، وإيجاد أفضل بديل؛ يحقق أهداف المؤسسة.

ومما سبق يرى الباحثان أن النظام المحاسبي التكاليفي داخل المنشآت - يجب أن يُصمَّم وفقاً لأهداف، ومتطلبات المنشآت؛ بحيث تتمكن من تحديد تكلفة المنتجات بدقة، وتحقيق رقابة فعالة على التكاليف؛ وبالتالي تساعد في خدمة الأغراض الإدارية المختلفة؛ وبالتالي تحقق جدوى القرارات المترتبة على قوائم التكاليف .

المحور الثالث : تحديد التكاليف :

أولاً- تبويب التكاليف: تحتاج عمليات التجميع والتحليل والاستنتاج، التي تتضمنها محاسبة التكاليف إلى معرفة دقيقة عن عناصر التكاليف وبنودها الفرعية، وعن طبائعها وسلوكها ووظائفها ودرجة أهميتها وعلاقتها ببعضها، والفوائد منها، وغير ذلك؛ لذلك فإن الخطوة الأولى التي يتخذها محاسب التكاليف نحو قياس تكلفة النشاط بصورة إجمالية، ومتوسط تكلفة الوحدة المنتجة - تتطلب تحليل التكلفة، وتبويبها، وهناك عدة طرق وأسس لتبويب عناصر التكاليف كل منها يهدف إلى تحقيق أغراض معينة، ويوفر معلومات متميزة؛ ولذلك غالباً ما يلجأ محاسب التكاليف إلى الجمع بين أكثر من أسس للتبويب؛ لتحقيق العديد من الأغراض، وللحصول على أكبر قدر من المعلومات، ومن هذه الأسس التي تستخدم في تبويب عناصر التكاليف: (١١)

١. التبويب الطبيعي حسب نوع العنصر: ويهدف تبويب عناصر التكاليف على هذا الأساس إلى تحديد تكلفة كل عامل من عوامل الإنتاج الداخلة في قياس تكلفة المنتج النهائي، وهي المواد، والأجور، وتكلفة الخدمات الأخرى.

٢. التبويب الوظيفي : تُصنّف التكاليف - وفقاً لهذا التبويب- على أساس علاقة التكلفة بالنشاطات التي استفادت منها هذه التكلفة، ويسمى التقسيم الوظيفي سواء كانت وظيفة إنتاجية، أو تسويقية، أو إدارية. (١٢)
 ٣. تبويب عناصر التكلفة على أساس علاقة عنصر التكلفة بوحدة النشاط: ويلزم أولاً تحديد وحدة النشاط أولاً، ثم تُربط التكلفة بها، وعلى هذا الأساس تقسم التكاليف إلى تكاليف مباشرة، وتكاليف غير مباشرة .
 ٤. تبويب التكاليف حسب تحميلها خلال المدة: وتنقسم التكاليف وفقاً لهذا التبويب إلى تكاليف منتجات، وتكاليف زمنية . (١٣)
 ٥. تبويب عناصر التكاليف على أساس علاقة عنصر التكلفة بحجم النشاط (سلوك التكلفة): ويسمى أيضاً التبويب حسب مرونة العنصر يتعلق بالدرجة التي تتأثر بها عناصر التكاليف من جراء تقلبات حجم النشاط بالزيادة، أو النقص بين مدة زمنية، وأخرى. (١٤)
- ويرى الباحثان أن التبويب يلعب دوراً مهماً وأساسياً في كافة مجالات تخطيط الأرباح، والرقابة على التكاليف، واتخاذ القرارات، ويمكن في خلاله تخطيط الإنتاج، والأرباح في الأجل القصير، ويساعد أيضاً في مجال تحديد تكاليف الأقسام عند عدة مستويات للنشاط .

ثانياً- أنظمة محاسبة التكاليف:

فيما يختص بنظم التكاليف الفعلية - فإن الفكر المحاسبي، وكذلك الواقع العملي يشتمل على نوعين من نظم التكاليف الفعلية، وهي نظام تكاليف المراحل الإنتاجية، ونظام تكاليف الأوامر الإنتاجية. (١٥)

أ- نظام تكاليف المراحل الإنتاجية: يهدف هذا النظام إلى تحديد تكلفة الإنتاج بكل مرحلة على حدة، وفي كل مدة على حدة، ويُنظر لكل مرحلة على حدة، وكأنها مصنع قائم بذاته؛ يتسلم الخامات من المصنع لتقوم الآلات، والعمالة بتشكيلها وتحويلها إلى منتج تام من وجهة نظر هذه المرحلة، وتحديد تكلفة المرحلة، يتم على النحو الآتي: (١٦)

١. حصر وتحديد تكلفة كل مرحلة من كل عنصر تكلفة كل مدة على حدة، وتشتمل المرحلة بصورة عامة على ثلاثة أنواع من عناصر التكاليف، وهي تكلفة المواد المباشرة، وتكلفة الأجور المباشرة، والتكاليف الأخرى.
٢. حصر الإنتاج الفعلي والمتجانس في كل مرحلة على حدة.
٣. تحديد معدل تكلفة الوحدة المتجانسة، واستخدامه في تحديد تكلفة كل مجموعة إنتاجية بالمرحلة.

إن محور قياس نظام محاسبة التكاليف في طريقة المراحل الإنتاجية هو المرحلة الإنتاجية في المدة التكاليفية المعينة، وتُحصَر تكاليف المرحلة في المدة التكاليفية محل القياس عن طريق إعداد تقريرين وهما: (١٧)

١. تقرير الإنتاج الفعلي والمتجانس.
٢. تقرير تكاليف المرحلة.

ب-نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية :

يهدف نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية إلى تحميل عناصر التكاليف على الأمر الإنتاجي بشكل مستقل، والمعيار الرئيس الذي يميز هذا النظام هو تخطيط، وتنفيذ الإنتاج بناء على المواصفات التي يضعها المستهلك^(١٨).

ومحور القياس في هذه الطريقة هو الأمر الإنتاجي، أما مستند القياس فهو بطاقة تكاليف الأمر الإنتاجي، وهي بطاقة تستخدم لحصر تكاليف الأوامر الإنتاجية^(١٩).

ويرى الباحثان أن تخفيض التكاليف، وتحسين الجودة، وتحقيق الميزة التنافسية، واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة في ظل بيئة التصنيع الحديثة - أصبح من الأهمية لتدعيم أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية بالتقنيات المعاصرة، والتي تلبى احتياجات الإدارة، والمستخدمين لمخرجات أنظمة محاسبة التكاليف .

ومن تقنيات أنظمة التكاليف المعاصرة الآتي :

أ-نظام التكاليف على أساس الأنشطة :

ويعرف بأنه النظام الذي يقوم بتنقيح نظام التكلفة بالتركيز على الأنشطة كأهداف تكلفة أساسية، ويحسب هذا النظام تكلفة هذه الأنشطة، ومن ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة لأهداف التكاليف، مثل المنتجات، والخدمات، والזبائن.^(٢٠)

ويقوم هذا النظام على فكرة أن تصميم وإنتاج وتوزيع المنتجات يتطلب القيام بالعديد من الأنشطة، وأن إنجاز هذه الأنشطة يتطلب شراء، أو استخدام الموارد، وأن شراء واستخدام الموارد بسبب حدوث أو تحقق التكاليف ؛ لذلك لا بد من تحديد الأنشطة الرئيسة للشركة، ثم تعقب أو تخصيص التكاليف إلى هذه الأنشطة، ثم تخصيص تكاليف الأنشطة إلى أهداف التكلفة النهائية المتمثلة بمنتجات الشركة، وعلى أساس نسبة استهلاك كل منتج من الأنشطة .^(٢٠)

خطوات تطبيق نظام تكاليف نظام التكاليف على أساس الأنشطة) :^(٢١)

١. تحديد الأنشطة: ويعرف النشاط بأنه كل ما تبذله المنظمة، ويستغرق وقتاً من أجل مخرجات التشغيل .

٢. تحديد تكلفة الأنشطة : بعد تحديد الأنشطة يُحدّد مركز كل نشاط، ومن خلاله تُسجّل تكلفة هذه الأنشطة، وبشكل مُفصّل.^(٢٢)

٣. تحديد مسببات التكلفة : ويعرف مسبب التكلفة بأنه مجموعة العوامل والأحداث المحددة التي تؤدي إلى حدوث التكلفة، أو تؤثر فيها.

٤. تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات.

ب-نظام التكلفة المستهدفة :

يعرف هذا النظام بأنه أداة لإدارة التكلفة، تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط، والتطوير، والتصميم لسرعة وكبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل التالية لها، وذلك مع الحفاظ على جودة المنتج، والقدرات الوظيفية له، ودرجة ثقة العملاء.^(٢٣)

وهي إحدى أدوات التكلفة في ظل البيئة التنافسية؛ لأنها تستهدف ثلاثة عناصر أساسية هي السعر، الجودة، التكلفة إلى جانب الإبداع.^(٢٣)

وقد استخدمت الشركات اليابانية أسلوب التكلفة المستهدفة؛ لما يحققه من مزايا في إنتاج منتج بأقصى درجات الكفاءة والفعالية، مع خفض تكلفة الإنتاج إلى أدنى مستوى.^(٢٤)

ويمر هذا النظام بعدد من المراحل هي :^(٢٤)

١. تحديد السعر المستهدف: والمقصود بالسعر المستهدف، هو السعر المقدر للسلعة، والذي يرغب الزبون، أو العميل، ويكون قادراً على دفعه، ويتحدد على أساس تحليل السوق كأساس في تحديد التكلفة المستهدفة .

٢. تحديد هامش الربح المستهدف.

٣. تحديد التكلفة المستهدفة: وتساوى سعر البيع المستهدف ناقصاً هامش الربح المستهدف.

ت- نظام الإنتاج في الوقت المحدد:

ويعرف بأنه نظام لإدارة المخزون؛ بهدف توريد احتياجات الوحدة الاقتصادية من مستلزمات الإنتاج في الوقت الذي تستخدم فيها بالضبط، إن الجوهر الأساسي الذي تقوم عليه هذه التقنية يتمثل في كونها نظام للسحب بدلاً من كونها نظام للدفع، ومن خلاله يدرك المديرون بأنه من الأفضل عدم القيام بإنتاج أجزاء غير ضرورية تؤدي إلى مخزونات فائضة.^(٢٥)

ويعتمد هذا النظام على التكنولوجيا للحد من الهدر في وقت الشراء والإنتاج، والاستفادة من كافة أنواع المخزون بالطريقة التي تؤدي إلى تخفيض التكاليف للعملية الإنتاجية، وزيادة الإنتاج، وتلبية احتياجات العملاء في الوقت المناسب وبالكميات المحددة.^(٢٦)

ويرى الباحثان أنه عند اتخاذ القرارات الخاصة بالإدارة، ووضع الخطط - لا بد من تحديد التكاليف المرتبطة بمثل هذه القرارات، خاصة وأنها تزود الإدارة بالبيانات الخاصة بتلك القرارات؛ ونتيجة لذلك يجب على المنشآت اختيار النظام الذي يتناسب مع طبيعة المنشأة، والنشاط مما يضمن استخدام أسس سليمة في تحديد التكاليف؛ وبالتالي ضمان اتخاذ القرارات السليمة .

أنظمة محاسبة التكاليف في شركات الأسمنت بولاية نهر النيل :

تستخدم شركات الأسمنت بولاية نهر النيل نظام المراحل الإنتاجية في تحديد تكلفة المنتجات؛ نسبة لنمطية الإنتاج، وطبيعة صناعة الأسمنت التي تمر بعدد من المراحل الإنتاجية؛ بدء من مرحلة الطحن في المحاجر وصولاً إلى مرحلة تعبئة الأكياس، وتوزيع المنتج، وتسليمه للمستهلك .

تخضع الشركات في تسعير منتجاتها إلى ظروف السوق، وعوامل خارجية، ولا ترتبط قرارات التسعير بتقارير وقوائم تحديد التكاليف .

ويرى الباحثان ضرورة استخدام أنظمة التكاليف الحديثة في شركات الأسمنت مما يخدم أهداف المنشأة؛ حيث نجد أن نظام التكلفة المستهدفة يتناسب مع طبيعة الأسعار التي يفرضها السوق، ونظام الأنشطة يعمل على استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتجات؛ وبالتالي تساعد في تخفيض التكلفة، مع المحافظة على جودة المنتجات مما يضمن الحصول على أعلى نسبة مبيعات.

المحور الرابع: الدراسة الميدانية

أولاً - إجراءات الدراسة الميدانية :

مجتمع وعينة الدراسة : يقصد بمجتمع الدراسة جميع المفردات التي تخضع للدراسة، وبناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها - فإن مجتمع الدراسة المستهدف هو جميع المحاسبين، والمراجعين الداخليين، والإداريين، والموظفين بمكاتب شركات الأسمت بولاية نهر النيل، أما عينة الدراسة فقد أُستخدِمت بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة الأصلي، حيث وُزِعَتْ ١٠٨ استبانة على مجتمع الدراسة، وقد تم الحصول على جميعها أي بنسبة ١٠٠٪.

أداة الدراسة : في إطار مشكلة البحث، وفرضياته، ومفردات مجتمع الدراسة - حُدِّدَتْ أداة للدراسة، وهي تصميم استبانة صُمِّمَتْ خصيصاً لجمع البيانات الأولية؛ لكونها أكثر ملاءمة لهذا الغرض؛ بحيث تغطي فرضية الدراسة، وتتكون الاستبانة من قسمين تتمثل في الآتي :
القسم الأول : وهو عبارة عن المعلومات الشخصية للمبحوثين (العمر، التخصص العلمي، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخدمة) .

القسم الثاني: وهو عبارة عن مجالات الاستبانة، والذي يتكون من محور به ٧ فقرات، وقد شُرحَتْ الاستبانة لمفردات المجتمع المستهدف، كما تم استخدام مقياس (ليكرت الخماسي) لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبانة حسب الجدول الآتي :

جدول رقم (١)

استجابات المبحوثين لفقرة الاستبانة

الاستجابة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق مطلقاً
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر : إعداد الباحثة من بيانات الاستبانة ٢٠٢٠م

صدق وثبات أداة الدراسة :

ويقصد بصدق أداة الدراسة أن تقيس قائمة الاستبيان ما وضعت لقياسه، وتم التأكد من صدق أداة الدراسة عن طريق عرضها في صورتها الأولية على مجموعة من الأساتذة الأكاديميين، ممن لهم خبرة في هذا المجال؛ وذلك من أجل الاسترشاد بأرائهم حول الأسئلة، والفقرات التي تضمنتها قائمة الاستقصاء الخاصة بالدراسة، أما ثبات أداة الدراسة فيعني إمكانية تطبيق الاستبانة عدة مرات؛ بحيث تعطي كل مرة الإجابات نفسها رغم مرور الوقت، وأختبر مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات باستخدام معامل (ألفا كرونباخ) .

الجدول التالي يوضح معاملات الثبات لفرضية الاستبيان :

جدول رقم (٢)

قيمة معاملات (ألفا كرونباخ) لفرضية الاستبيان

الفرضية	عدد الفقرات	معامل الثبات ألفا كرونباخ
توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام محاسبة التكاليف، وتحديد تكلفة المنتجات	٧	٠,٧٣١

المصدر إعداد الباحثة من بيانات الاستبانة ٢٠٢٠م

وفي ضوء ما تقدم تعد البيانات التي حُصِل عليها من خلال تطبيق أداة الدراسة على أفراد العينة البالغة (١٠٨) - صالحة لأغراض التحليل الإحصائي، وحساب المؤشرات الإحصائية؛ لغرض الإجابة عن أسئلة الدراسة، واختبار فرضياتها .

ثانياً تحليل البيانات واختبار الفرضيات: فرضية الدراسة:

تنص الفرضية على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام محاسبة التكاليف، وتحديد تكلفة المنتجات الصناعية بشركات الأسمنت بولاية نهر النيل؛ حيث حُدِّد تطبيق نظام محاسبة التكاليف كمتغير مستقل، وحُدِّدَت تكلفة المنتجات الصناعية متغير تابع .

جدول رقم (٣)

يوضح آراء أفراد العينة اتجاه فرضية الدراسة

الرقم	الفقرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق مطلقاً
١	معظم العاملين في الشركات الصناعية يدركون بدرجة عالية أهمية وأهداف نظام محاسبة التكاليف.	١٧,٦%	٤٠,٧%	٨,٣%	٢٩,٦%	٣,٧%
٢	نظام التكاليف يتناسب مع بيئة وأهداف المنشآت الصناعية.	٣٨,٩%	٥٢,٨%	٣,٧%	٤,٦%	٠%
٣	تستخدم شركات الأسمنت نظام محاسبة التكاليف في تحديد التكاليف للمنتجات وتوفير المعلومات التي تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة.	٢٧,٨%	٤٨,٢%	١٤,٨%	٨,٣%	٠,٩%
٤	يساعد تحديد تكلفة المنتجات في اتخاذ قرارات تسعيرية مناسبة.	٢١,٣%	٣٧%	١٤,٨%	١٧,٦%	٩,٣%
٥	تؤثر البيانات و الإجراءات والأساليب المتبعة في تحديد التكاليف الصناعية - في كفاءة التقارير والقوائم المستخرجة والمعدة بواسطة نظام التكاليف.	٥٠%	٣٤,٢%	٤,٧%	١١,١%	٠%
٦	لا تعتمد شركات الأسمنت على التكاليف في تحديد أسعار منتجاتها.	٤٢,٦%	٤٢,٦%	٦,٥%	٧,٤%	٠,٩%
٧	يسهم تحديد التكلفة للمنتجات في خفض التكاليف والرقابة عليها.	٣٦,١%	٤٩%	٤,٧%	١٠,٢%	٠%

المصدر إعداد الباحثة من بيانات الاستبانه ٢٠٢٠م

إذا كانت القيمة من ٣,٤٠ إلى ٤,١٩ يكون الاتجاه نحو الموافقة
 إذا كانت القيمة من ٤,٢٠ إلى ٥,٠٠ يكون الاتجاه نحو الموافقة بشدة.
 ومن ثم نستخدم اختبار (ت) للعينه الواحدة لاختبار ما إذا كانت قيمة الوسط المرجح
 تختلف بصورة دالة إحصائياً عن القيمة الافتراضية، وهي متوسط حدي الفئة الوسطى

$$.٣ = ٢ / (٣,٣٩ + ٢,٦٠)$$

الفرضية:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام محاسبة التكاليف وتحديد تكلفة المنتج.

جدول رقم (٤) الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار «ت» للفرضية

القيمة الاحتمالية	ت- استيودنت	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	الفرضية
0.000	16.516	0.59	3.94	108	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام محاسبة التكاليف، وتحديد تكلفة المنتجات.

المصدر إعداد الباحثة من بيانات الاستبانة ٢٠٢٠م

فيما يأتي في فرضية الدراسة أن قيمة الوسط الحسابي المرجح بلغت ٣,٩٤، وهي تقع في مدى الموافقة (٤,١٩ - ٣,٤٠)؛ مما يعني أن هنالك اتجاهاً عاماً وسط المبحوثين نحو الموافقة على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام محاسبة التكاليف وتحديد تكلفة المنتج، وأوضحت نتائج اختبار «ت» أن قيمة الوسط تختلف بصورة دالة إحصائياً عن القيمة الفرضية الوسطى؛ مما يشير إلى صحة الفرضية؛ حيث كانت القيمة الاحتمالية مساوية للصفر أقل من مستوى الدلالة ٠,٠٥.

المحور الخامس: النتائج والتوصيات :

أولا النتائج : من خلال الدراسة النظرية والميدانية توصل البحث إلى النتائج الآتية :

١. استخدام نظام محاسبة التكاليف، واتباع الإجراءات والأساليب والنظم المناسبة في تحديد تكلفة المنتجات - يوفر معلومات عالية الجودة والثقة؛ يمكن الاعتماد عليها في التخطيط، والرقابة على التكاليف، واتخاذ القرارات المختلفة.
٢. لا تستخدم شركات الأسمنت الأنظمة والأساليب الحديثة في تحديد تكلفة المنتجات، وما زالت تستخدم الأنظمة التقليدية، ولا تعتمد على المعلومات التي يوفرها نظام محاسبة التكاليف في بعض قرارات الإدارة كالتسعير .
٣. نصف العاملين بشركات الأسمنت بولاية نهر النيل يدركون بدرجة عالية أهمية وأهداف نظام

محاسبة التكاليف، وأغلبهم يتمثل في العاملين بالإدارة المالية، ولكن معظم العاملين - حتى على مستوى الإدارة - ليس على دراية كاملة بالمفاهيم الحديثة لأنظمة التكاليف، وكيفية تطبيقها .

٤. لا يوجد تحديث في النظام المحاسبي المتعلق بقسم التكاليف؛ بالرغم من أهمية التقارير والبيانات المتعلقة بتحديد التكلفة، بالإضافة لمحدودية التقارير فيما يتعلق بتحديد التكاليف، وانحصارها فقط في تقارير الأنظمة التقليدية .

٥. وضّحت الدراسة أن التقارير المستخرجة من أنظمة محاسبة التكاليف وأنواع التكاليف المضافة في تحديد تكلفة المنتج الإجمالية تختلف من طريقة لأخرى، وينبغي عند تطبيق النظام مراعاة طبيعة النشاط، وبيئة المنشأة الداخلية والخارجية؛ لضمان جدوى تطبيق هذا النظام بما يضمن التحديد الدقيق للتكلفة.

ثانياً: التوصيات : من خلال النتائج السابقة يوصى البحث بالآتي :

١. ضرورة تطوير نظم محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية حتى تتمكن من القيام بدور فاعل في ظل الاهتمام بتحديد التكلفة في ظل الصناعة الحديثة بما يخدم أهداف المنشأة.

٢. ضرورة استخدام أنظمة التكاليف الحديثة في تحديد التكاليف في شركات الأسمت؛ نظراً لما يترتب عليها من توفر بيانات تكاليف دقيقة، بالإضافة لدورها الفعال في تخفيض التكاليف، وتحسين جودة المنتج بما يخدم الوضع التنافسي للشركات في السوق في ظل وجود عدد مقدر من الشركات.

٣. ضرورة قيام الشركات الصناعية بعقد دورات تدريبية للمديرين والموظفين حول الأساليب الإدارية الحديثة والمعاصرة؛ لما لها من دور كبير في تحقيق التفوق، وتخفيض التكاليف .

٤. تأهيل العاملين وتعريفهم بالنشاطات التي ترهق الشركات بتكاليفها المباشرة وغير المباشرة، والقيام بوضع خطط في الشركات الصناعية؛ حيث تُعدُّ عمليات التخطيط من المراحل التي تسهم في تخفيض التكلفة، وتطوير الأساليب والبرامج المستخدمة في إعداد التقارير، وطريقة عرضها بما يخدم أهداف المنشأة.

٥. تكثيف جهود الباحثين بإجراء دراسات أخرى مماثلة؛ تساعد في وضع معايير يمكن الاعتماد عليها عند اختيار نظام محاسبة التكاليف والتعريف بالأنظمة الحديثة، ومحاولة وضع الحلول لمعالجة معوقات تطبيقها حتى يمكن التوصل إلى أنظمة متطورة تساعد المنشآت في تعظيم ربحيتها، وتضمن لها البقاء في سوق الأعمال.

المصادر والمراجع :

١. محمد عادل إلهامي، محاسبة التكاليف الأسس العلمية والعملية، (الطبعة الأولى، القاهرة مكتبة عين شمس ١٩٧٨ م)، ص١٥.
٢. فتح الرحمن الحسن منصور، بابكر إبراهيم الصديق، (الطبعة الأولى، الخرطوم، دار جامعة السودان المفتوحة للطباعة والنشر، ٢٠٠٧م) ص ٣٣.
٣. احمد نور، حسين على، مبادئ المحاسبة الإدارية، (الطبعة الأولى، الإسكندرية، الدار الجامعية للنشر، ٢٠٠٣م)، ص ٢٢.
٤. مكرم عبد المسيح، إدارة التكلفة الإستراتيجية مدخل معاصر، الطبعة الأولى، القاهرة، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، (٢٠٠٧) ص ١٥.
٥. صلاح بسيوني عيد، عبد المنعم فليح، نظم محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، القاهرة، دار جامعة القاهرة للنشر، ٢٠١٧م (ص ١٢).
٦. كمال حسين، ممدوح عبد الحميد، أصول محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، القاهرة كلية التجارة جامعة عين شمس، ٢٠١٥م (ص ٤٤).
٧. زايد سالم أبوشناف وآخرون، أساسيات التكاليف، الطبعة الأولى، القاهرة، جامعة القاهرة، كلية التجارة، ٢٠١٩م (ص ٧١-٧٨).
٨. محمود محمد المقيصد، محاسبة التكاليف مدخل تطبيقي، (الطبعة الأولى، مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع، ٢٠١٢م)، ص ٥٥.
٩. أحمد حلمي جمعه وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة (الطبعة الأولى، القاهرة، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، ١٩٩٩م)، ص ١٣.
١٠. محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، (الطبعة الأولى، الدار الجامعية للنشر ٢٠٠٣م)، ص ٣٧.
١١. محمد على احمد السديدة، محاسبة التكاليف دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية، (مديرية دار الكتب والنشر جامعة الموصل ١٤٠٧ هـ)، ص ٦٢.
١٢. غسان فلاح المطارنه، مقدمة في محاسبة التكاليف، (عمان، دار وائل للنشر ٢٠٠٦م)، ص ٣١.
١٣. زايد سالم أبوشناف، مرجع سابق ص ٣٥.
١٤. ناصر نورالدين عبداللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، (الطبعة الأولى، الإسكندرية، الدار الجامعية للنشر، ٢٠٠٨م)، ص ٥٦.
١٥. صلاح بسيوني عيد، عبد المنعم فليح، نظم محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى القاهرة، دار جامعة القاهرة للنشر، ٢٠١٧م (ص ٢٤).
١٦. صلاح بسيوني، مرجع سابق، ص ٣١-٣٤.
١٧. فتح الرحمن الحسن منصور، بابكر إبراهيم الصديق، مرجع سابق، ص ٤١.
١٨. تشالز هورنجرن وآخرون تعريب احمد حامد حجاج، محاسبة التكاليف مدخل إداري الجزء الثاني، (الطبعة الأولى، الرياض، دار المريخ للنشر، ٢٠٠٤م) ص ٤٥.
١٩. فتح الرحمن الحسن منصور، بابكر إبراهيم الصديق، مرجع سابق، ص ١٣٠.

٢٠. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، (الطبعة الأولى، عمان، دار حامد للنشر، ٢٠٠٧م) ص ٣٢٥.
٢١. محمد الخطيب وآخرون، محاولة تطبيق نظام تكاليف الأنشطة في قطاع الخدمات الجامعية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، ٢٠١٣م، العدد الرابع، ص ٧٤.
٢٢. فودة شوقي السيد، مفهوم سلسلة القيمة كأداة لبناء إطار متكامل بين نظام نظرية القيود وتكاليف جودة حياة المنتج لتعظيم الأرباح في الشركات الصناعية، دراسة نظرية وتطبيقية، مجلة المصرية للدراسات التجارية ٢٠٠٧م، المجلد ٢٧ ص ٣٠٩.
٢٣. إبراهيم، معاد خلف، تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وارتباطها في خدمة منظمات الأعمال، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، ٢٠١٣م، المجلد ٩، العدد ٢٧.
٢٤. زامل أحمد، نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها ٢٠٠٧م، العدد الأول ص ٦٩.
٢٥. حسين حميد العبيدي، تطوير نظام محاسبة التكاليف في البيئة العراقية باعتماد معايير محاسبة التكاليف بدول مختارة، ورقه عن رسالة دكتوراه غير منشورة، مجلة كلية التراث الجامعة، ٢٠١٤، العدد ٢٠، ص ٥٦.
٢٦. غسان فلاح المطارنة، سليمان حسين الشناوي، أثر تطبيق نظام تكاليف الإنتاج في الوقت المحدد على الأداء التشغيلي في الشركات الصناعية الأردنية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، ٢٠٠٧م، المجلد ٣٤ العدد ٢، ص ٣٢.

المراجع الأجنبية :

1. Hogren,c.,Dater,S.and Hall and Foster,G, cost accounting amanagerial empha-
sis,,12,,ed in internationallt,Newjersey,2006.p209
2. Garrison,Ray, and Ericw.Noreen,Manageril Accounting Eight.Edition,Irwin-clica-
go,2012, p326.
3. Boer,G and Ettle,J.,Target Costingline,strategic Finance.vol.81,No,july,1999.p49.